ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce **ITS 42 s. r. o.**, se sídlem Praha 3, Jeseniova 1164/47, zastoupeného JUDr. Ing. Miroslavem Madejem, advokátem se sídlem Praha 1, Polská 4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31 (dříve Finanční ředitelství pro Hlavní město Prahu), proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro Hlavní město Prahu ze dne 10. 3. 2011, č. j. 2480/11-1200-107143, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 1. 2013, č. j. 11 Af 46/2011 – 54,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobci se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá přezkoumání a zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze, jímž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro Hlavní město Prahu (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 10. 3. 2011, č. j. 2480/11-1200-107143. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 3 (dále jen „správce daně“), ze dne 17. 9. 2010, č. j. 183210/10/003512102091, jímž byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob za období ode dne 1. 7. 2006 do dne 30. 6. 2007

ve výši 15 014 400 Kč a zároveň též penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 3 002 880 Kč.

Městský soud žalobu zamítl, neboť se ztotožnil s daňovými orgány, že žalobce neprokázal skutečnou realizaci vyfakturovaných obchodních transakcí a neprokázal též, že jím uplatněné výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jež se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti explicitně uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Z kasační stížnosti nicméně plyne, že je stěžovatelem uplatňován toliko kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b). Právní subsumpce kasačních důvodů pod konkrétní písmena § 103 odst. 1 s. ř. s. je věcí právního hodnocení věci Nejvyšším správním soudem a nezakládá proto nedostatek návrhu. K tomu srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 – 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS (všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

Stěžovatel se s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119), domnívá, že skutečnosti uvedené v daňovém přiznání doložil a prokázal jednoznačným a pochybnosti nevzbuzujícím způsobem. Navíc má za to, že jeho možnosti jsou v dané věci omezeny a některé důkazy nelze bez součinnosti správce daně provést. Stěžovatel se domnívá, že plnění dle smlouvy o nájmu reklamní plochy se společností PROTOTYPE TEAM LTD, se sídlem na Britských Panenských ostrovech (dále jen „společnost PROTOTYPE“), zastoupené na základě mandátní smlouvy společností Pavlík a partner s. r. o., na jejímž základě měla být užívána část plochy na závodních vozidlech za účelem vystavení reklamy, lze mít za prokázané již ze samotného nárůstu jeho obratu, příjmů a následně i daňové povinnosti, k nimž došlo po uzavření předmětné smlouvy. Po ukončení zmíněné spolupráce tyto ukazatele poklesly, což stěžovatel v kasační stížnosti rozvedl údaji o počtu jeho zaměstnanců, o výkonové spotřebě, či o provozním výsledku hospodaření v průběhu a po ukončení spolupráce se zmíněnou společností. V tomto spatřuje stěžovatel přímou souvislost mezi plněním smlouvy a jeho daňovou povinností; tyto skutečnosti si mohly daňové orgány ověřit ze stěžovatelem předložených dokladů.

Stěžovatel je dále toho názoru, že prokázání skutečné realizace reklamy nebylo v jeho moci, neboť bylo mimo sféru jeho vlivu a nebylo lze toto po něm spravedlivě požadovat. Právě pro lepší důkazní situaci si stěžovatel již ve smlouvě se společností PROTOTYPE vymínil auditorský dozor. Stěžovatel odmítá závěr daňových orgánů, že předložené prohlášení zástupců společnosti AUDIT INVEST LTD., sídlící na Britských Panenských ostrovech, jež byla pověřena auditem, nemohlo být jako důkaz připuštěno, protože se jednalo o institut obecného správního řízení. Správci daně navíc nic nebránilo vyslechnout jako svědky statutární orgány společnosti Pavlík a partner plus s. r. o., která společnost PROTOTYPE zastupovala.

Stěžovatel se také domnívá, že správci daně předložil důkazy, které jednoznačně osvědčují, že vlastní poradenskou činnost poskytoval na základě poradenské činnosti společnosti LITMARK spol. s r. o. (dále jen „společnost LITMARK“), a tedy že studie o podnikatelském prostředí a podmínkách pro podnikání v deseti evropských zemích, vyhotovené společností LITMARK, představovaly důležitý nástroj pro poskytování jeho vlastních poradenských služeb. Bez toho, aby stěžovatel zvýšil počet svých zaměstnanců, by bez této externí poradenské služby nebyl vůbec schopen tyto služby poskytovat.

V závěru své kasační stížnosti stěžovatel konstatuje, že rozsudek městského soudu nepřispívá k posilování právní jistoty, či předvídatelnosti soudního rozhodování, když jím byla zpochybněna obchodní činnost stěžovatele a jeho dobrá víra v to, že udělal vše pro obhájení vlastní existence.

Na základě výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že kasační stížnost považuje za nedůvodnou, poukázal na vydaná rozhodnutí a předložený spisový materiál. Plně se ztotožnil s právním názorem městského soudu, který pokládá za jediný možný a rozsudek považuje za zcela zákonný. K námitkám stěžovatele stran dokazování zdůraznil, že daňové orgány měly dostatek důvodů k tomu, aby posoudily doklady předložené stěžovatelem jako nedostatečné. Pokud daňový subjekt není schopen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, nelze z toho dovozovat, že by rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. Pouze v případě, jsou-li právní závěry v extrémním nesouladu s vykonanými skutkovými zjištěními, nebo z nich v žádné možné interpretaci nevyplývají, lze dospět k závěru, že je takovéto rozhodnutí nezákonným; tato situace však nenastala. Daňové orgány posuzovaly stěžovatelem předložené důkazní prostředky, vyhodnotily jejich průkaznost, hodnověrnost a dostatečnost v jednotlivostech i vzájemných souvislostech. Z napadeného rozhodnutí plyne, že původní žalovaný uvedl jak každý posuzovaný důkazní prostředek, tak rozhodná zjištění, jejich hodnocení a závěry z nich plynoucí. Daňové orgány tedy přezkoumaly skutkový stav zjištěný provedeným dokazováním, přičemž úvahy, kterými byly vedeny, odpovídají logice uvažování a jejich právní závěry odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. S ohledem na uvedené proto žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Stěžovatel zdejšímu soudu zaslal repliku, v níž setrval na svém názoru, že jak žalovaný, tak městský soud posoudili jeho situaci nesprávně. Dle jeho názoru nebylo namístě odmítnout veškeré předložené důkazy a neuznat ani část nákladů (dle jeho názoru je daňové přiznání samo o sobě důkazem); stěžovatel se tak dostal do situace, kdy nebylo možné zajistit zpětně další důkazy. Stěžovatel se domnívá, že pouze posouzení určitých nákladů v delším časovém horizontu může objektivně stanovit, zda se jednalo o daňově uznatelné výdaje. Proto měly daňové orgány posuzovat celou záležitost ve všech souvislostech a nikoliv pouze z pohledu jednoho účetního období.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti, přičemž konstatoval, že byla podána včas, stěžovatel je řádně zastoupen a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná.

Před vlastním přezkumem nutno konstatovat, že s účinností od 1. 1. 2013 byla dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jednotlivá finanční ředitelství zrušena, a jejich právním nástupcem se ve smyslu ustanovení § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb. ve spojení s ustanovením § 69 s. ř. s. stalo Odvolací finanční ředitelství, se sídlem v Brně. S ním tedy zdejší soud jednal jako s účastníkem řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

V prvé radě nutno uvést, že ačkoli stěžovatel obecně považuje napadený rozsudek za nesprávný, když proti němu podal kasační stížnost, v konečném důsledku však v kasační stížnosti pouze opakuje žalobní výhrady proti postupu správních orgánů. To vše bez toho, že by jakkoli konkrétně polemizoval s hodnotícími závěry městského soudu. Městskému soudu vytýká pouze obecně, že jeho rozhodnutí nepřispívá k posilování právní jistoty, či že zpochybňuje obchodní činnost stěžovatele. Na tomto místě je třeba také připomenout, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, což platí i o řízení o kasační stížnosti. S výjimkami uvedenými v ustanovení § 109 odst. 4, větě za středníkem s. ř. s., je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody tvrzené nezákonnosti, uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.), a proto preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011 – 108, nebo ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 5. 2004, č. j. 3 Azs 43/2003 – 48 judikoval, že *„[k]asační stížnost jako mimořádný opravný prostředek je podle ustanovení § 103 s. ř. s. koncipována na principu nutného konkrétního tvrzení stěžovatele, v čem krajský soud, který jeho věc projednával a rozhodl, ve svém rozhodnutí pochybil. (...) V kasační stížnosti (...) je především třeba, aby stěžovatel uvedl, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spatřuje. Omezí-li se však stěžovatel v kasační stížnosti pouze na výtky směřující proti rozhodnutí správního orgánu, aniž by jakkoli zpochybnil rozhodnutí soudu (...) a argumentačně podložil, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spočívá, nelze než konstatovat nedůvodnost takové kasační stížnosti, neboť výtky v ní obsažené jdou mimo rámec rozhodnutí soudu.“* (obdobně srov. například rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 Afs 53/2005 – 59). Kasační stížnost je tedy opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které lze v kasační stížnosti s úspěchem uplatnit, se tedy musí vztahovat právě k tomuto rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se tak může uplatněnými kasačními námitkami zabývat toliko v rovině obecné; z hlediska rozsahu přezkumu se proto zdejší soud může vyjádřit prakticky jen k tomu, zda jsou závěry městského soudu přezkoumatelné, vnitřně konzistentní a v souladu s principy obecné a právní logiky.

Ze spisového materiálu Nejvyšší správní soud zjistil, že na základě výsledku kontroly mj. daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období hospodářského roku od 1. 7. 2006 do 30. 6. 2007 popsaného ve zprávě o daňové kontrole ze dne 2. 9. 2010, č. j. 137720/10/003934102710, správce daně stěžovateli dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období ve výši 15 014 400 Kč a zároveň též penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 3 002 880 Kč platebním výměrem ze dne 17. 9. 2010, č. j. 183210/10/003512102091. Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly neprokázal oprávněnost uplatněných výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v celkové výši 62 560 000 Kč. Jednalo se o výdaje ve výši 58 600 000 Kč, které mu byly vyfakturovány za pronájem reklamní plochy na základě smluv se společností PROTOTYPE, zastoupené společností Pavlík a partner s. r. o. na základě mandátní smlouvy; dále o výdaje ve výši 3 960 000 vyfakturované za smluvní práce dle smlouvy se společností LITMARK. Jak již bylo řečeno, správce daně po provedeném dokazování neshledal, že by stěžovatel prokázal oprávněnost uvedených výdajů, které si zaúčtoval jako daňově uznatelné. S tímto právním závěrem se ztotožnil i původní žalovaný, který rozhodoval o stěžovatelově odvolání.

Před vlastním hodnocením kasačních námitek nutno poukázat na skutečnost, že stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil proti rozhodnutí městského soudu mj. kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnost 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. Zdejší soud připomíná, že k formulaci žalobních bodů se již podrobně vyjádřil rozšířený senát v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58 (publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS), v němž mj. uvedl: *„[ž]alobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti.“* Tyto závěry rozšířeného senátu lze plně vztáhnout i na formulaci důvodů kasační stížnosti. Poněvadž stěžovatel vytýkanou vadu nijak blíže nekonkretizoval, nelze ji považovat za kasační námitku.

Vada rozhodnutí podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je však vadou tak zásadní, že se jí musí Nejvyšší správní soud zabývat, i když ji stěžovatel v kasační stížnosti neuplatní, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). V této věci zdejší soud sám shledal uvedenou vadu, spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Zdejší soud konstantně zastává názor, že opomene-li krajský (městský) soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat byť jen jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (srov. rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73). Na druhou stranu zastává též názor, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. rozsudek ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59).

Ze spisu městského soudu bylo zjištěno, že stěžovatel uplatnil v žalobě námitku stran nezákonnosti zahájení daňové kontroly v důsledku nesdělení konkrétních důvodů a podezření, k níž městský soud v odůvodnění svého rozsudku nezaujal žádné stanovisko. Ačkoli se jedná o vadu, která obecně vede ke zrušení rozhodnutí, v této věci by zrušení

rozhodnutí pouze pro tuto vadu nemělo smysl a znamenalo by toliko prodloužení řízení. Zdejší soud proto k této věci uvádí, že Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, na nějž odkazoval též stěžovatel, skutečně vyslovil tezi, že „*k zákonnosti daňové kontroly je nutné, aby potřeba této kontroly byla odůvodněna existencí konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem přiznaná a následně (byť konkludentně) vyměřená daň je nižší nebo daňová ztráta vyšší, než by měla být*." Nejvyšší správní soud nicméně již od počátku odmítl mechanicky aplikovat právní názor Ústavního soudu na tuto problematiku a připustil, že explicitní sdělení důvodů, pro něž je daňová kontrola zahajována, nemusí být, z hlediska zachování procesních práv daňového subjektu, vždy nezbytně nutné (srov. např. rozsudky zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 5 Afs 43/2008 – 60, ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS, či ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaném pod č. 2000/2010 Sb. NSS). Konečně nutno poukázat na skutečnost, že stěžovatelem uváděný judikatorní závěr byl následně překonán stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11, v němž došlo k přehodnocení dřívějších závěrů, a v němž Ústavní soud uvedl, že „*daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost*." Otázka zahájení daňové kontroly byla tímto stanoviskem vyřešena.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná tzv. temporální účinky judikatury, ke kterým se vyjádřil i rozšířený senát v usnesení ze dne 21. 10. 2008, č. j. 6 As 7/2005 – 97. Dovodil v něm, že *"[u]stálená judikatura vrcholných soudů představuje ve svém materiálním rozměru právní normu. Změnu či zpřesnění této judikatury pak lze ve funkčním smyslu považovat za novelu právního předpisu s temporálními účinky, které změna právního předpisu tradičně má. Tato skutečnost má tedy v projednané věci účinky: 1) Změna či zpřesnění judikatury není dostatečným důvodem pro využití mimořádných opravných prostředků ve věcech týkajících se stejného právního problému, které však byly před vydáním usnesení rozšířeného senátu pravomocně skončeny ve správním řízení a proti kterým nebyla v odpovídající lhůtě podána správní žaloba (...); 2) Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních."*(podtrženo NSS). Závěry plynoucí z tohoto rozhodnutí jsou plně využitelné i pro případy, kdy nejde o reflexi nově zaujatého názoru na výklad práva ze strany rozšířeného senátu či Ústavního soudu, ale lze je nepochybně aplikovat na situaci, kdy takový výklad plyne z již ustálené a konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, bez toho, že by byl „*ex cathedra*" vysloven jeho rozšířeným senátem (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 29. 2. 2012, č. j. 2 Afs 47/2011 - 68).

Zdejší soud tak k této věci uzavírá, že ačkoli městský soud zatížil své rozhodnutí vadou, nevyjádřil-li se k zákonnosti zahájení daňové kontroly u stěžovatele, nelze s ohledem na shora uvedené spatřovat v tomto pochybení natolik zásadní vadu, jež by musela nutně vést ke zrušení jeho rozhodnutí. Poněvadž byla otázka sdělování důvodů při zahájení daňové kontroly s konečnou platností vyřešena stanoviskem pléna Ústavního soudu, neměl by městský soud jinou možnost, s ohledem na zmíněnou časovou působnost judikatury, než shledat stěžovatelovu námitku nedůvodnou; došlo by tím toliko k prodloužení řízení ve věci. Jiné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, Nejvyšší správní soud neshledal.

Ze stěžovatelem namítaných skutečností lze dovodit, že brojí proti postupu daňových orgánů při hodnocení důkazů v proběhnuvším daňovém řízení, zejména v otázce, zda prokázal, že jím uplatněné výdaje jsou výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Stěžovatel uvádí, že skutečnosti uvedené v daňovém přiznání doložil a prokázal jednoznačným, určitým a pochybnosti nevzbuzujícím způsobem. Pokud jde o první obchodní případ spočívající v pronájmu části plochy na závodním vozidle (vozidlech) za účelem reklamy na základě smlouvy se společností PROTOTYPE, domnívá se stěžovatel, že o skutečné realizaci tohoto plnění svědčí kromě předložených důkazů též samotný fakt, že v průběhu trvání smluvního vztahu došlo k nárůstu jeho obratu, příjmů a následně i daňové povinnosti (to plyne též z daňového přiznání). Co se týče druhého obchodního případu, stěžovatel brojí proti tvrzení daňových orgánů, že neprokázal poskytování poradenské činnosti na základě poradenské činnosti společnosti LITMARK, a tedy, že předmětné studie o podnikatelském prostředí v desíti evropských státech, nepředstavovaly důležitý nástroj při poskytování poradenských služeb stěžovatelem.

Zdejší soud prvně obecně konstatuje, že podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

Pokud jde o dokazování, to je upraveno v ust. § 2 a rozvedeno v § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o správě daní a poplatků." Původní žalovaný však posuzoval zákonnost doměření daně stěžovateli, a tedy také zákonnost procesu dokazování provedeného správcem daně, podle nové právní úpravy, tj. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „daňový řád," jehož účinnost nastala v průběhu odvolacího řízení, dne 1. 1. 2011, a to s ohledem na znění § 264 odst. 1 daňového řádu, který zní: *„[ř]ízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší"*(podtrženo NSS). Zdejší soud k této skutečnosti konstatuje, že nová právní úprava

dokazování upravená v daňovém řádu je založena na totožných principech, jako právní úprava původní; lze proto využít rovněž judikaturu vztahující se k dokazování podle zákona o správě daní a poplatků.

Podle ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků správce daně hodnotí při rozhodování důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Podle ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatkům při uplatňování daňových zákonů bere vždy v úvahu skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něj. Těmto ustanovením koresponduje § 8 odst. 1 a odst. 3 daňového řádu.

Co se týče rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků (§ 92 odst. 3 daňového řádu) 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. Oproti tomu podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) téhož zákona [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] platí, že správce daně mimo jiné prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale daňový subjekt má prioritně povinnost dokazovat vše, co sám tvrdí. Každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Tady je nutno upozornit, že samotné daňové přiznání není důkazem, jak se mylně domnívá stěžovatel, nýbrž prostředkem, kterým stěžovatel plní svou prvotní povinnost tvrzení.

Pokud se jedná o prokazování výdajů (nákladů) ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, k této otázce se již Nejvyšší správní soud mnohokrát vyjádřil. Příkladem lze uvést rozsudek ze dne ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, v němž vyslovil právní názor, že *„daňově uznatelnými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů budou výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů.“* V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72 bylo judikováno, že *„[p]ro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo; jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné“*. Z rozsudku ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, publikovaném pod č. 794/2006 Sb. NSS, pak plyne, že základní podmínkou daňové uznatelnosti nákladu (výdaje) je, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu totiž nese poplatník.

Proto pokud tento daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází. Vzniknou-li tedy správci daně pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění ovlivňujícího základ daně a daň, je ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků součástí důkazního břemene daňového subjektu i povinnost prokázat uskutečnění tohoto plnění (obchodního případu, vynaloženého nákladu) nejen po formální stránce daňovým dokladem (fakturou, výdajovým pokladním dokladem), ale také po stránce faktické, tj. povinnost prokázat, že se plnění skutečně realizovalo (srov. rozsudek ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008 – 48).

Pokud jde o první obchodní případ v nyní posuzované věci, Nejvyšší správní soud ze spisového materiálu zjistil, že správce daně vyslovil své pochybnosti ohledně skutečné realizace plnění na základě smluv se společností PROTOTYPE, neboť daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností, které sám tvrdil v daňovém přiznání; správce daně proto vyzval stěžovatele k jejich odstranění, tedy k prokázání skutečné realizace fakturovaných služeb. Stěžovatel se domnívá, že jím doložené důkazní prostředky byly dostačující k prokázání jeho tvrzení. Realizace fakturovaného plnění dle stěžovatele vyplývala též z toho, že výdaje vynaložené v souvislosti se smlouvou o nájmu reklamní plochy měly značný vliv na nárůst jeho příjmů, obratu, hospodářského výsledku i daňové povinnosti. Původní žalovaný však na základě hodnocení stěžovatelem předložených důkazů dospěl k závěru, že tyto nenasvědčují ani nepotvrzují, že výdaje byly zahrnuty v daňových výdajích oprávněně, neboť z nich nelze osvědčit skutečnou realizaci předmětné služby; tento závěr podrobně odůvodnil v napadeném rozhodnutí. Zdejší soud ze spisu zjistil, že stěžovatel předložil správci daně k prokázání svých tvrzení dvě smlouvy o nájmu reklamní plochy, první ze dne 30. 12. 2006 na období od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007 a druhou dne 1. 9. 2006 na období 1. 9. 2006 do 31. 12. 2006, dále předložil termínovaný kalendář akcí od 17. 9. 2005 do 21. 10. 2006 dle smlouvy o nájmu reklamní plochy uzavřené dne 7. 9. 2005 a předložil vzorovou fotodokumentaci k této smlouvě (grafický náhled obsahu reklamní plochy). Krom toho předložil prohlášení nazvané svědecké výpovědi, kterými dle osobního zjištění potvrzují páni J. R. M. S. W. H. a M. C. S., že reklamní plocha pronajatá daňovému subjektu byla prezentována na akcích dle přiloženého seznamu od 17. 9. 2005 do 20. 6. 2009. Podpisy na těchto dokladech byly ověřeny notářem a následně byl podpis notáře apostilován. Zdejší soud má za to, že daňové orgány postupovaly v souladu se zákonem, neuznaly-li uplatněné výdaje za odečitatelné dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelem předložené doklady dostatečně neprokazují reálné uskutečnění deklarované služby. V podrobnostech lze odkázat na odůvodnění napadeného rozhodnutí (strany 4 – 7), nebo zprávu o daňové kontrole, kde je podrobně a srozumitelně odůvodněno, proč nepovažovaly daňové orgány tyto důkazy za postačující k prokázání skutečné realizace reklamy. Se stěžovatelem lze souhlasit pouze v tom, že předložené „výpovědi svědků," nebylo lze vyloučit pouze z titulu, že zákon o správě daní a poplatků vylučoval použití správního řádu, který upravuje institut čestného prohlášení, ale bylo na místě provést důkaz listinou, neboť dle § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, kterému odpovídá ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu, lze jako důkazních prostředků *„užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy."* Ze spisu nicméně plyne, že daňové orgány hodnotily obsah předmětných listin, přičemž jej neshledaly za dostačující pro prokázání stěžovatelem tvrzených skutečností, když z nich nebyl patrný vztah ke stěžovateli, společnosti PROTOTYPE a stěžovatel neprokázal ani

tvrzení, že společnost AUDIT-INVEST LTD. prováděla audit. Stěžovatel sice v kasační stížnosti tvrdí, že byl audit sjednán přímo ve smlouvě, nicméně soud ze spisu zjistil, že ve smlouvách o nájmu reklamní plochy předložených stěžovatelem se žádné ustanovení o auditu vůbec nenachází. Navíc ověření podpisu notářem a ani následná apostilace nečiní obsah listin *eo ipso* pravdivým, tato ověření potvrzují pouze pravost podpisu; předložená prohlášení proto nelze beze všeho považovat za důkaz prokazující fakticitu plnění, jak se domníval stěžovatel. S ohledem na uvedené tak lze souhlasit s uvedenými závěry daňových orgánů, které aproboval také městský soud.

Zdejší soud ze spisu dále zjistil, že stěžovatel skutečně požadoval v průběhu daňové kontroly provedení výslechu svědků, nikoliv však statutárních orgánů společnosti Pavlík a partner s. r. o., nýbrž pracovníků společnosti AUDIT – INVEST LTD., kteří podepsali jím předložená prohlášení – svědecké výpovědi (srov. stanovisko stěžovatele ke kontrolnímu zjištění ze dne 7. 4. 2010). Správce daně v době jeho rozhodování (stejně tak ani původní žalovaný v průběhu řízení odvolacího), neměl k dispozici nástroj, kterým by bylo lze tyto svědky vyslechnout. Jak již bylo uvedeno městským soudem (str. 10 rozsudku), mezinárodní pomoc v daňových věcech je upravena zákonem č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů. Ten ji umožňuje poskytnout buď na základě mezinárodní smlouvy, která je součástí právního řádu, ve vztahu ke státu, který je stranou této mezinárodní smlouvy, nebo v souladu s právem Evropských společenství ve vztahu k členským státům Evropské unie. Britské Panenské ostrovy nejsou součástí Evropské unie, proto by bylo lze žádat o mezinárodní pomoc pouze na základě bilaterální mezinárodní smlouvy. Ta však v době rozhodování daňových orgánů mezi Českou republikou a Britskými Panenskými ostrovy uzavřena nebyla (platnost pro ČR nabyla až dne 19. 12. 2012) a správce daně tak nemohl vyhovět požadavku stěžovatele na výslech osob tam se zdržujících. Pokud jde o požadavek stěžovatele na výslech statutárních orgánů mandatáře, společnosti Pavlík a partner s. r. o., nutno poopravit závěr městského soudu, že se jednalo o procesní pochybení daňových orgánů. Tento požadavek nebyl před daňovými orgány stěžovatelem vznesen, a s ohledem na rozložení důkazního břemene v tomto řízení, nebylo proto jejich povinností tento výslech provést z vlastní iniciativy.

Nelze dále nezmínit, že i z kasační stížnosti plyne, že si stěžovatel v průběhu daňového řízení sám protiřečí, když na jedné straně tvrdí, že důkazy jím předložené jednoznačně prokazují oprávněnost uplatnění vynaložených výdajů, na druhou stranu uvádí, že není v jeho možnostech skutečnou realizaci reklamy prokázat, neboť se nachází mimo sféru jeho vlivu. Lze tak souhlasit s daňovými orgány, že stěžovatel i po opakovaných výzvách neunesl důkazní břemeno ohledně skutečné realizace předmětného plnění.

K této námitce zdejší soud ještě doplňuje, že názor stěžovatele o tom, že není v jeho možnostech prokázat uskutečnění reklamy, protože je mimo sféru jeho vlivu, se opírá o nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/1995. V nyní projednávané věci se nicméně o takovou situaci nejedná. Jak to plyne i z uvedeného nálezu, důkazní břemeno má v daňovém řízení své hranice, které, jak bylo popsáno shora, jsou dány ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků (§ 92 odst. 3 daňového řádu). To znamená, že daňový subjekt nelze vyzývat k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tento

subjekt tvrdí sám. Stěžovatel byl v daňovém řízení vyzýván pouze k prokázání vlastního tvrzení uplatněného v daňovém přiznání, tedy toho, že výdaje ve výši 58 600 000 Kč, které zahrnul do výsledku hospodaření jako daňové výdaje, mohou být uznány jako výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Na tomto místě je vhodné připomenout, že každý daňový subjekt (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V případě stěžovatele však právě tato obezřetnost absentovala. Vynaložil-li za reklamu částku ve výši cca 60 000 000 Kč, jeví se zdejšímu soudu nepořízení jediného přímého důkazu o její realizaci, jako velice laxní přístup, navíc když z předložených smluv o pronájmu reklamní plochy plyne, že *„pronajímatel zajistí nájemci oprávnění k účasti na prezentaci“*. Ze stěžovatelem předloženého seznamu závodů, na nichž měla být prezentována závodní vozidla se stěžovatelem pronajatou reklamní plochou, je patrno, že část těchto závodů se uskutečnila v České republice (Brno, Most) a stěžovatel tak měl dostatečnou příležitost zkontrolovat osobně, nebo prostřednictvím jiných, zde se nacházejících, osob, plnění jím uzavřených smluv a pořídit si důkaz, jenž by realizaci uskutečnění deklarované služby jednoznačně prokázal. Jistě by bylo možno užít i jiných forem opatření důkazu o realizaci sporných vysoce nákladových služeb a nelze tak přisvědčit stěžovateli, že takové možnosti neměl; doložení oprávněnosti uplatněných výdajů bylo věcí jeho zodpovědnosti.

Pokud jde o tvrzení, že skutečná realizace reklamy plyne sama o sobě z nárůstu příjmů, obratu či daňové povinnosti stěžovatele, lze uvést, že správce daně nezpochybňoval, že stěžovateli v předmětném období vzrostly příjmy, obraty a z toho plynoucí daňová povinnost, nicméně stěžovatel neprokázal, že dosažený hospodářský výsledek souvisel právě s předmětnou reklamou. S tímto závěrem nelze než souhlasit, když ze spisu konkrétní souvislosti mezi příjmy stěžovatele a plněním ze smluv se společností PROTOTYPE nevyplývají.

S odkazem na výše uvedené lze konstatovat, že obstojí závěr daňových orgánů, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, když nepředložil žádné důkazní prostředky, které by byly sto prokázat oprávněnost jím uplatněných výdajů v souladu ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů za faktické uskutečnění reklamy na pronajatých reklamních plochách závodních vozidel v kontrolovaném období.

Pokud se jedná o druhý obchodní případ, stěžovatel brojí proti závěru daňových orgánů, potažmo také městského soudu, že neprokázal, že vlastní poradenskou činnost poskytoval na základě poradenské činnosti společnosti LITMARK a že předmětné studie představovaly důležitý nástroj při poskytování poradenských služeb stěžovatelem. Ani tato námitka stěžovatele není důvodná. Daňové orgány vyslovily pochybnost, zda byly předmětné studie společností LITMARK vůbec vyhotoveny v kontrolovaném období, neboť se jevilo, že byly vyhotoveny až později za účelem jejich předložení správci daně (obsahují údaje vztahující se k období let 2004 – 2009, ač měly být vyhotoveny v roce 2007). Tato skutečnost nepřímo plyne i z vyjádření stěžovatele, když uvedl, že ani on ani společnost LITMARK již nedisponují původní verzí studií, neboť tyto jsou průběžně oběma subjekty doplňovány. Stěžovatelem tak nebyly předloženy původní závěrečné výstupy, které měla společnost LITMARK dodat. Daňové orgány proto správně dovodily, že předložené studie s ekonomickými údaji vztaženými k nesprávným obdobím nemohly

daňovému subjektu sloužit k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v kontrolovaném zdaňovacím období. Žádný právní předpis stěžovateli sice nepřikazuje uchovávat původní studie, nicméně, jak již soud konstatoval výše, každý podnikatel by měl zachovávat jistou míru obezřetnosti, aby se před správcem daně neocitl v důkazní nouzi.

Zdejší soud závěrem k této námitce uvádí, že daňové orgány skutečně nezpochybňovaly samotnou poradenskou činnost prováděnou stěžovatelem, jak se tento nesprávně domnívá. Nebyla-li však prokázána skutečná realizace předmětných studií, logicky nemohl být prokázán ani jejich význam pro činnost stěžovatele. Stěžovatel navíc ani předloženými důkazy (smlouva se společností RDM s. r. o., faktury č. 7006 – 7008) nevyvrátil pochybnosti správce daně, když z těchto důkazů nelze dovodit spojitost mezi poskytnutým plněním a předmětnými studiemi. Pochybnosti správce daně o skutečné realizaci plnění ze smlouvy se společností LITMARK nebyly stěžovatelem v průběhu daňového řízení vyvráceny, neboť nepředložil žádný důkaz prokazující reálné poskytnutí uvedené služby o konkrétním obsahu v konkrétním čase, co jsou, jak již uvedl i městský soud, rozhodující atributy pro posouzení, zda se jedná o daňově uznatelný výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel tedy ani v tomto případě neunesl důkazní břemeno.

Stěžovatel v replice vyjádřil názor, že daňové orgány měly hodnotit vynaložení nákladů v delším časovém horizontu, neboť pouze tak by bylo lze osvědčit jejich daňovou uznatelnost. K této námitce zdejší soud vzhledem ke shora popsanému pouze uzavírá, že má za to, že daňové orgány posoudily celou záležitost ve všech souvislostech, a nebylo zapotřebí posuzovat celou situaci v delším časovém horizontu, když neprokázanou skutečností zůstalo nikoliv vynaložení a jejich daňová uznatelnost, nýbrž samotná skutečná realizace deklarovaných plnění v konkrétním zdaňovacím období.

Pokud jde konečně o obecné konstatování stěžovatele, že rozsudek městského soudu nepřispívá principu oprávněného očekávání či posilování právní jistoty, když jím dochází ke zpochybňování obchodní činnosti stěžovatele, proto, že udělal vše pro obhájení své existence, nelze toto konstatování považovat za kasační námitku ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř s. Jak již bylo uvedeno, ani daňové orgány, ani městský soud žádným způsobem nezpochybňovaly obchodní činnost stěžovatele a rozhodnutí městského soudu nijak neporušilo stěžovatelem uváděné principy. Stěžovatel pouze neprokázal, že jím uplatněné výdaje byly skutečně realizovány tak, jak byly deklarovány, v důsledku čehož mu byla doměřena dodatečná daňová povinnost.

Za uvedeného skutkového stavu pak byl pouhým logickým vyústěním závěr daňových orgánů ohledně hodnocení shromážděných důkazů, který shledal správným i městský soud, a tedy že stěžovatel neunesl ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků důkazní břemeno, které na něm v daňovém řízení vázlo. Důsledkem neunesení důkazního břemene pak bylo i neprokázání oprávněnosti sporných výdajů z obou obchodních případů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku Městského soudu v Praze k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1, *in fine*, zamítl.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že mu právo na náhradu nákladu řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. července 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu