ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce: **L. P.**, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2015, č. j. 43605/15/5200-10422-709063, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 8. 2017, č. j. 31 Af 1/2016 – 154,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 18. 2. 2015 dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 405.450 Kč a předepsal mu penále ve výši 81.090 Kč. Na základě provedené daňové kontroly totiž dospěl k závěru, že neoprávněně uplatňoval výdaje v celkové výši 2.703.000 Kč. Žalobce dle správce daně neprokázal svá tvrzení, podle nichž byla na základě smlouvy o zabezpečení propagace a reklamy ze dne 1. 3. 2011, kterou

uzavřel se společností PromoProdukce - Event, spol. s r.o. (dále jen „PromoProdukce - Event“), provedena prezentace loga „JamRock“ (tj. loga hudebního festivalu pořádaného žalobcem) na akcích Festonda Cup 2011, Natruc Kolín a Cirkus Cirkus Classic 2011. Žalobce neprokázal, že reklamní prezentace proběhla v jím tvrzeném místě, čase a rozsahu, tedy že jím uplatněné výdaje (platby společnosti PromoProdukce) v celkové výši 1.135.000 Kč vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně dále neuznal výdaje ve výši 1.568.000 Kč uplatněné žalobcem za reklamu a propagaci zadanou u společnosti PromoProdukce - Event na základě smlouvy o zabezpečení propagace a reklamy uzavřené dne 16. 8. 2011.

[2] Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím zamítl a ztotožnil se tak se závěry správce daně.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou, kterou krajský soud pro nedůvodnost zamítl. Krajský soud dospěl k závěru, že se žalovaný dostatečně vypořádal s odvolací námitkou spočívající v nesprávném hodnocení důkazů, a neshledal proto namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Důvodnými podle soudu nebyly ani žalobní námitky směřující proti neoprávněnosti výdajů v celkové výši 1.135.000 Kč uplatněných na základě smlouvy o zabezpečení propagace a reklamy ze dne 1. 3. 2011 (proti závěrům správních orgánů ohledně výdajů v celkové výši 1.568.000 Kč uplatněných na základě smlouvy ze dne 16. 8. 2011 námitky žalobce nesměřovaly). Krajský soud se tak ztotožnil s finančními orgány, že žalobce neunesl své důkazní břemeno.

II. Důvody kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Nejprve stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, který přezkoumal rozhodnutí žalovaného, ačkoliv bylo stiženo vadou nepřezkoumatelnosti. Povinností žalovaného bylo v souladu s § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, provést vlastní hodnocení důkazů, neboť jedině tak se mohl vypořádat s odvolacími důvody. V celém rozhodnutí však lze k hodnocení důkazních prostředků nalézt pouze jedinou větu, kde žalovaný shrnul, že předložené důkazy nenasvědčují, že výdaje byly v daňových výdajích oprávněně, neboť z nich nelze osvědčit skutečnou realizaci předmětné služby. Zcela zde však absentuje vlastní hodnocení provedených důkazů žalovaným. Neobstojí názor krajského soudu, že bylo dostačující, pokud žalovaný „převyprávěl“ závěry správce daně plynoucí ze zprávy o daňové kontrole, se kterými se ztotožnil. V takovém případě totiž nemůže být naplněn apelační princip odvolacího řízení. Stěžovatel zdůraznil, že brojil proti celkovému hodnocení důkazů, nikoliv pouze proti hodnocení některých důkazů. Úvaha odvolacího orgánu o hodnocení důkazů přitom musí být obsažena v konečném rozhodnutí v daňovém řízení (viz rozsudky NSS ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75, a ze dne 27. 9. 2006, sp. zn. 2 Afs 219/2005).

Krom toho ani správce daně neprovedl hodnocení důkazů, které by odpovídalo § 8 odst. 1, jakož i § 92 odst. 7 daňového řádu, tak jak je vykládá doktrína. V celém daňovém řízení tak absentuje řádné hodnocení důkazních prostředků.

[6] Stěžovatel dále namítl, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda stěžovatel v daňovém řízení prokázal svá tvrzení ohledně uskutečnění reklamních služeb společností PromoProdukce – Event. Reklama měla spočívat v prezentaci v pozici partnera na třech akcích, kdy konkrétně mělo dojít k prezentaci loga na tiskovinách (letáčky) a billboardových plochách (výlepech na zastávkách a jiných vhodných plochách), jakož i dle možností (fakultativně) v dalších způsobech propagace.

[7] Stěžovatel v rámci daňového řízení unesl své primární důkazní břemeno, neboť předložil formálně řádné daňové doklady, poté přešlo důkazní břemeno na správce daně. Vzhledem k pochybnostem správce daně prokázal stěžovatel realizaci reklamy smlouvami uzavřenými mezi ním a společností PromoProdukce – Event a fotodokumentací dle jednotlivých akcí. Nelze souhlasit s krajským soudem, že důkazní prostředky jsou neprůkazné. Požadavek na pečlivé zdokumentování každého výlepu dle představ finanční správy a krajského soudu (patrně videodokumentace provádění jednotlivých výlepů s kamerou s nočním viděním) by byl nejen nereálný, leč také neekonomický. Požadovat více než fotografie několika uskutečněných výlepů jde nad rámec racionálního požadavku na unesení důkazního břemene. V případě distribuce tiskovin nepřichází v úvahu jiná forma prokazování, než dodání vzorku letáčku.

[8] Uskutečnění reklamy prokázal stěžovatel též výslechem svědka A. K., tehdejšího jednatele dodavatele, který vysvětlil, že zajišťovatel reklamy není placen pořadatelem akce, nýbrž inzerenty (tedy mimo jiné stěžovatelem), kteří platí za spojení svého jména s akcí pořadatele. Pořadatel akce tak získává zdarma prezentaci své akce, kdy „cenu“ zde tvoří strpění spojení jeho akce s jinými inzerenty, s kterými však pořadatel nemá žádný vztah a o kterých mnohdy nemá vůbec tušení. Proto také dotazy správce daně na pořadatele akce skončily v neprospěch stěžovatele. Svědek také uvedl, že nesrovnalosti nalezené správcem daně se vztahovaly k fakultativním službám. U hlavních plnění však pochybnosti shledány nebyly. Stěžovatel dále připomněl, že po svědkovi nelze požadovat, aby si pamatoval veškeré skutečnosti ohledně obchodní spolupráce, pokud byl navíc výslech proveden s odstupem několika let. Pokud by byl naopak schopen vypovídat o veškerých skutečnostech, svědčilo by to spíše o tom, že je jeho výpověď smluvená. Stěžovatel též odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu, které se zabývaly výpovědí svědka s delším časovým odstupem od zjišťovaných okolností (rozsudek ze dne 14. 2. 2013, sp. zn. 7 Afs 2/2013, a ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 – 83). Pro závěr o nevěrohodnosti (nepravdivosti) důkazu svědeckou výpovědí je třeba doložit konkrétní skutkové okolnosti na základě provedených důkazů, což se v daném případě nestalo. Vysvětlení stěžovatele k údajným rozporům se přitom zcela shodují s výpovědí svědka K..

[9] Stěžovatel je toho názoru, že z důkazů předložených v daňovém řízení je zřejmé, že k plnění na základě smlouvy se společností PromoProdukce – Event došlo. Krajský soud a žalovaný bez znalosti zvyklostí v oboru mají naprosto nerealistické představy o tom, jak se v praxi výlepy uskutečňují a jak jsou tyto klientům standardně dokládány. Pokud žalovaný na jedné straně zaujal své stanovisko o neunesení důkazního břemene

stěžovatele a na druhé straně nepřihlédl k důkazům prokazujícím tvrzení stěžovatele, je zřejmé, že se jedná o excesivní překročení důkazního břemene. Stěžovatel se tak dostal do pasti, neboť správce daně chce prokázat tvrzené skutečnosti na 100%, což je však v praxi nereálné. Pochybnosti správce daně přitom byly dle stěžovatele provedenými důkazy rozptýleny. Vyloučení výdajů na reklamy z daňově uznatelných nákladů z důvodů uváděných žalovaným tak neobstojí. Skutková podstata, z níž orgány finanční správy vycházely, nemá oporu ve spisech a je v rozporu s výsledky dokazování. Hodnocení důkazů bylo provedeno zcela účelově ve snaze doměřit stěžovateli daň za každou cenu.

[10] Žalovaný se ve svém vyjádření plně ztotožnil se závěry krajského soudu. Hodnocení důkazů bylo v dostatečné míře obsaženo jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v rozhodnutí o odvolání – konkrétně na str. 2 – 8. Žalovaný připomněl, že skutečná realizace plnění je jedním předpokladem uznání výdaje, druhým předpokladem však je použití tohoto výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, což se stěžovateli prokázat nepodařilo. Napadený rozsudek není dle žalovaného nepřezkoumatelný, neboť soud zcela srozumitelně popsal, které důkazy účastník řízení provedl, jak je posoudil i že byly ve vzájemném rozporu a proč. Žalovaný tedy navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Obsáhlou, leč značně obecnou kasační stížností stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu jednak z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti a jednak pro nesprávné posouzení otázky, zda stěžovatel v daňovém řízení dostatečně prokázal uskutečnění reklamních služeb společností PromoProdukce – Event.

[14] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, ke které by případně musel přihlédnout i z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost v tom, že krajský soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného, které bylo samo nepřezkoumatelné.

[15] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že přezkoumal-li krajský soud rozhodnutí žalovaného, které pro absenci odůvodnění nebylo přezkoumání vůbec způsobilé, zatížil vadou nepřezkoumatelnosti i své rozhodnutí (viz rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006 – 91). Je tedy třeba posoudit, zda bylo odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného dostatečné, resp. zda se žalovaný dostatečně zabýval odvolací námitkou spočívající v nesprávném hodnocení důkazů, což stěžovatel zpochybňuje.

[16] Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně shrnul důkazy provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly, a popsal, v čem správce daně spatřoval nejasnosti, které ho vedly k závěru o neoprávněnosti stěžovatelem uplatněných výdajů. Nejvyšší správní

soud souhlasí s krajským soudem, že bylo zcela dostačující, pokud žalovaný obecně uvedl, že se ztotožňuje se závěry správce daně, které podrobně popsal, a blíže se vyjádřil jen ke konkrétním otázkám vzneseným stěžovatelem v odvolání. Krajský soud správně připomněl, že řízení před správcem daně a žalovaným tvoří jeden celek. Nebylo by praktické ani účelné po žalovaném vyžadovat, aby v rozhodnutí vlastními slovy „převyprávěl“ závěry správce daně ohledně hodnocení provedených důkazů, pokud se s těmito závěry plně ztotožnil a neshledal v nich žádné pochybení. Nic přitom nebrání tomu, aby byl takový závěr podroben kognici správních soudů.

[17] Ve způsobu odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného nelze shledat ani stěžovatelem namítané porušení apalečního principu, ke kterému by mohlo dojít například v případě, že by odvolací orgán pouze obecně odkázal na závěry daňové kontroly v určité otázce, která zde ve skutečnosti ani nebyla řešena, a nijak se k ní sám nevyjádřil (jak tomu bylo ve věci řešené v rozsudku NSS ze dne 27. 9. 2006, č. j. 2 Afs 219/2005 - 130, který stěžovatel v kasační stížnosti cituje). V posuzované věci žalovaný odkázal na řádně odůvodněné závěry správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole ze dne 11. 2. 2015, od nichž neshledal důvod se odchýlit.

[18] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že se žalovaný dostatečně vypořádal s odvolacím bodem směřujícím proti nesprávnému hodnocení důkazů a jeho rozhodnutí proto není nepřezkoumatelné. Neshledal tak ani tvrzenou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu.

[19] Stěžovatel dále v obecné rovině poznamenal, že ani správce daně neprovedl hodnocení důkazů, které by odpovídalo § 8 odst. 1 a § 92 odst. 7 daňového řádu, tak, jak je vykládá odborná literatura. Se stejnou mírou obecnosti Nejvyšší správní soud uvádí, že správce daně zhodnotil důkazy řádně; s jeho hodnocením se ostatně ztotožnil následně i krajský soud a nyní též kasační soud, jak bude rozebráno níže.

[20] Druhá část kasační stížnosti se věnuje námitce směřující proti závěru krajského soudu, že v daňovém řízení nebyla prokázána tvrzení stěžovatele ohledně uskutečnění reklamních služeb společností PromoProdukce – Event. Jelikož se již žalobní námitky vztahovaly pouze k tvrzené neoprávněnosti výdajů ve výši 1.135.000 Kč uplatněných na základě smlouvy o zabezpečení propagace a reklamy ze dne 1. 3. 2011, také Nejvyšší správní soud se mohl zabývat pouze prokázáním uskutečnění reklamních služeb na základě této smlouvy. Kasační argumentace je obdobně jako v případě námitky nepřezkoumatelnosti založena zejména na obecných tvrzeních podpořených citací judikatury a odborné literatury, avšak minimálně vztažených na okolnosti nyní posuzovaného případu. Stěžovatel nenapadá konkrétní závěry správce daně ani nijak nevyvrací jeho pochybnosti ohledně oprávněnosti uplatněných výdajů. Pouze v obecné rovině tvrdí, že unesl své důkazní břemeno a že předložené důkazní prostředky byly průkazné. Nejvyšší správní soud na základě prostudování spisového materiálu a přezkumu úvah krajského soudu dospěl k závěru, že pochybnosti ohledně uskutečnění reklamních služeb byly oprávněné. Výdaje ve výši 1.135.000 Kč tak stěžovatel uplatňoval neoprávněně.

[21] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů „[v]*ýdaje (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.*

[22] Jak již upozornil krajský soud, ne každý výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanese do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu. Stejně tak je v případě pochybností povinen prokázat existenci přímého a bezprostředního vztahu mezi sporným výdajem a očekávanými příjmy (viz např. rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 81, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82).

[23] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu, totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět 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 (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).

[24] Stěžovatel doložil svůj výdaj ve výši 1.135.000 Kč smlouvou o zabezpečení propagace a reklamy, podle které měla společnost PromoProdukce-Event jako dodavatel provést propagaci a reklamu značky a obchodního jména stěžovatele jako objednatele v rámci kulturních akcí Natruc Kolín 2011, Festonda Cup 2011 a Cirkus Cirkus Classic 2011. Stěžovatel měl být prezentován v pozici partnera akce a jeho logo mělo být umístěno na billboardových plochách a tiskovinách spojených s propagací akce, případně mělo být prezentováno umístěním reklamního banneru a prostřednictvím reklamních a marketingových nástrojů na akci. Za tyto služby vystavila společnost PromoProdukce – Event stěžovateli dva daňové doklady: fakturu č. FV113042 ze dne 11. 5. 2011 za prezentaci značky jako partnera akce Natruc Kolín a Festonda Cup 2011 na celkovou částku 522.000 Kč (obsahující již DPH) a fakturu č. FV113067 za prezentaci jeho značky na akci Cirkus Cirkus Classic 2011 v celkové částce 840.000 Kč (včetně DPH).

[25] K prokázání oprávněnosti výdaje předložil stěžovatel nejprve dne 28. 1. 2013 závěrečné zprávy k jednotlivým akcím. V závěrečné zprávě k akci Festonda Cup 2011 bylo zobrazeno logo propagovaného hudebního festivalu pořádaného žalobcem - JamRock na předloženém plakátu, na vytištěné stránce znázorňující loga firem a na počítačovou tiskárnou vytištěném letáčku s názvem a grafickým logem akce Festonda Cup. Na webových stránkách festivalu Festonda Cup 2011 však správce daně dohledal stejný letáček

s názvem a grafickým logem akce Festonda Cup jako v předložené závěrečné zprávě, avšak v místě, kde se na žalobcem předloženém letáčku nacházel pruh s reklamními logy včetně loga JamRock, je na webových stránkách umístěn pruh s logy jiných firem, přičemž logo JamRock mezi nimi není. Správce daně dále získal od pořadatele akce Festonda Cup (agentury Festonda Production) plakát Festonda Cup 2011 a odkaz na webovou stránku s umístěnými fotografiemi z místa konání akce. Loga partnerů uvedená na tomto plakátu se shodují s logy partnerů umístěnými na webových stránkách akce, logo JamRock tedy mezi nimi není. Obdobné nesrovnalosti zjistil správce daně v případě prezentace loga v rámci akce Natruc Kolín, kdy správce daně od pořadatele festivalu Natruc získal plakáty, na nichž není logo JamRock znázorněno, zatímco stěžovatel v závěrečné zprávě z akce doložil plakát, na němž toto logo umístěno bylo. V závěrečné zprávě k akci Cirkus Cirkus Classic 2011 nebylo logo hudebního festivalu JamRock uvedeno vůbec. Vzhledem k uvedeným nesrovnalostem měl správce daně zcela pochopitelně pochybnosti o tom, že k realizaci propagace a reklamy loga JamRock na těchto akcích skutečně došlo.

[26] Na základě požadavku správce daně pak stěžovatel dne 11. 3. 2013 předložil složku Souhrnná reklamní tištěná kampaň značky Jam Rock, která obsahuje prezentaci této značky na akcích JamRock, Festonda Cup, Natruc Kolín a Cirkus Cirkus Classic. Tento důkazní prostředek však pochybnosti správce daně nerozptýlil, neboť opět obsahuje řadu nesrovnalostí. Fotodokumentace polepů plakátů obsažená v souhrnné reklamní tištěné kampani je zpravidla učiněna tak, že z fotografie není pro její nečitelnost možno ověřit, zda byly na plakátech jednotlivých akcí skutečně vyobrazeny loga JamRock. Fotografie také neobsahovaly údaje o místě a čase jejich zhotovení. Správce daně dále zjistil rozpor mezi fotodokumentací založenou v souhrnné reklamní tištěné kampani a fotodokumentací obsaženou v dříve předložených závěrečných zprávách jednotlivých akcí, kdy na jinak stejných fotografiích v prvním případě bylo logo JamRock umístěno a v druhém případě bylo na jeho místě umístěno logo jiné společnosti (v podrobnostech viz str. 5 – 12 zprávy o daňové kontrole ze dne 11. 2. 2015, či odst. 43 – 45 napadeného rozsudku krajského soudu)

[27] Nejvyšší správní soud je shodně s krajským soudem přesvědčen, že z předložených důkazních prostředků nebylo možno jednoznačně ověřit, že k plnění na základě smlouvy ze dne 1. 3. 2011 skutečně došlo. V doložených dokumentech existuje značné množství nesrovnalostí, některé fotografie si odporují navzájem a jsou v rozporu také s důkazními prostředky obstaranými správcem daně. Se stěžovatelem přitom nelze souhlasit, že by měly orgány finanční správy a krajský soud nerealistické požadavky na dokumentaci reklamy. Správci daně by obecně mohly k prokázání realizace reklamy postačovat pouhé fotografie několika uskutečněných výlepů či vzorky letáčků, jak uvádí stěžovatel, muselo by z nich ovšem být nepochybně patrné, že k realizaci reklamy skutečně došlo způsobem, jaký stěžovatel tvrdí. Jestliže však tyto důkazní prostředky obsahují (nikoliv ojedinělé) nesrovnalosti, jak byly popsány výše, jsou pochyby správce daně zcela namístě a je tak naprosto opodstatněné, pokud správce daně požadoval doložení dalších důkazních prostředků svědčících ve prospěch realizace plnění.

[28] Stěžovatel je přesvědčen, že realizaci reklamy dostatečně prokázal výslech svědka A. K., který byl v roce 2011 jednatelem společnosti PromoProdukce - Event. Ze správního spisu soud zjistil, že svědek k výše uvedeným nesrovnalostem v provedeném dokazování uvedl, že společnost PromoProdukce Event nenabízela umísťování reklamních bannerů

v místě konání akce, jednalo se o jakousi přidanou hodnotu, kterou společnost neúčtovala. K rozdílu v zavěšených bannerech znázorňujících loga společnosti JamRock a společnosti Oresi-kuchyně na akci Festonda Cup pravděpodobně došlo z důvodu převěšení banneru JamRock bannerem společnosti kuchyně Oresi jako generálního partnera, u akce Cirkus Cirkus Classic možná došlo k výměně bannerů z důvodů možného poškození banneru s logem JamRock vlivem povětrnostních podmínek a jeho nahrazení bannerem jiné společnosti. Umístění loga dvou různých společností na stejném místě při prezentaci na webových stránkách svědek nevysvětlil. K rozdílům uvedení či neuvedení loga JamRock na plakátech předložených správci daně uvedl, že vzniká několik plakátů, které se obměňují. Dále vypověděl, že si nepamatuje, v jakém období společnost PromoProdukce – Event zajišťovala pro stěžovatele reklamu, co bylo předmětem reklamních služeb, kdo nebo co bylo propagováno, jaké reklamní služby tato společnost pro stěžovatele v roce 2011 provedla, na jakých akcích atd.

[29] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem správních orgánů, že ani tato výpověď nijak věrohodně nevyvrátila nesrovnalosti obsažené v důkazních prostředcích předložených stěžovatelem. Na tom nic nemění ani skutečnost, že svědek měl podle stěžovatele osvětlit, že zajišťovatel reklamy není placen pořadatelem akce, nýbrž inzerenty (tedy mimo jiné stěžovatelem), kteří platí za spojení svého jména s akcí pořadatele. Tato skutečnost taktéž nijak uvedené nesrovnalosti v závěrečných zprávách z jednotlivých akcí a v souhrnné tištěné kampani neozřejmuje. Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tím, že by se správcem daně tvrzené nesrovnalosti týkaly pouze fakultativních služeb, naopak tyto nesrovnalosti zpochybňují celou realizaci plnění společnosti PromoProdukce – Event v rozsahu sjednaném ve smlouvě ze dne 1. 3. 2011.

[30] Obecně lze přisvědčit konstatování stěžovatele (bohatě podloženému judikaturou NSS), že po svědkovi nelze požadovat, aby si i s odstupem času pamatoval veškeré skutečnosti obchodní spolupráce. Stěžovatel však neozřejmil, co konkrétně z toho vyplývá pro nyní posuzovaný případ. Nejvyšší správní soud neshledal, že by tento fakt jakkoliv změnil hodnocení výpovědi svědka provedené správcem daně, se kterým se soud ztotožňuje.

[31] Stěžovatel dále obecně namítl, že není v jeho silách prokázat všechny skutečnosti na 100 %. I s tímto tvrzením nemůže Nejvyšší správní soud než nesouhlasit, nicméně ani v nyní projednávaném případě po stěžovateli prokázání všech skutečností na 100 % nikdo nepožadoval. Je zcela pochopitelné, že se v předložených důkazních prostředcích mohou vyskytnout drobné nesrovnalosti, nebo že některé skutečnosti nelze s odstupem času prokázat. V posuzovaném případě se však nejednalo pouze o drobnosti nebo ojedinělý případ, nýbrž o velké množství nejasností a vnitřních rozporů, které se stěžovateli nepodařilo věrohodně vysvětlit. Jak správně upozorňuje krajský soud, rozpor lze shledat dokonce i ve výpovědi svědka a stěžovatele, byť stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že jejich tvrzení jsou shodná.

[32] Nejvyšší správní soud se proto shodně s krajským soudem dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno a neprokázal tak oprávněnost výdajů v celkové výši 1.135.000 Kč realizovaných na základě smlouvy ze společností PromoProdukce –

Event ze dne 1. 3. 2011. Závěry správních orgánů přitom mají oporu ve spise a jsou učiněny v souladu s provedeným dokazováním.

IV. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[33] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační námitky stěžovatele nejsou důvodné. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou.

[34] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 28. února 2018

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu