

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **AUTO POKORNÝ, s.r.o.**, IČO 255 12 579, se sídlem Okružní 872/25a, 638 00 Brno, zastoupena JUDr. Ing. Lukášem Prudilem, Ph.D., advokátem se sídlem Bašty 8, 602 00 Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2016, č. j. 52346/16/5200-11431-711360, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 18/2017 – 54,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 26. února 2013 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 (spolu s daňovou kontrolou daně z přidané hodnoty a silniční daně). Správce daně zaměřil svou pozornost na vykázané výdaje za plnění přijatá ve zdaňovacím období od společnosti Studio F H Design spol. s r.o., a to jednak reklamu na billboardech a jednak reklamní kampaň na rádiu Petrov.

[2] Ohledně reklamy na billboardech žalobkyně předložila smlouvu o reklamě č. 10/006 ze dne 25. ledna 2010 (uzavřenou na dobu určitou od 1. února do 31. března 2010), za služby byla sjednána cena 200 000Kč za měsíc. Dále předložila smlouvu o reklamě č. 10/032 ze dne 25. 7. 2010 (na dobu od 1. 8. do 31. 8. 2010), sjednaná částka činila 100 000Kč. Předmětem obou smluv je závazek společnosti Studio F H Design spol. s r.o. obstarat žalobkyni vhodnou reklamu, a sice zajistit výrobu a pronájem vnějších reklamních ploch v regionu Brno a okolí, bez bližšího upřesnění počtu, druhu či velikosti reklamní plochy a jejího umístění. Žalobkyně předložila vystavené faktury, dokumentaci mediální kampaně a výpisy z účtu.

[3] Prostřednictvím dožádání zjistil správce daně informace o společnosti Studio F H Design spol. s r.o. Tato společnost nemá žádné zaměstnance, služby poskytovala prostřednictvím subdodavatelů – společností KADAŇKA & KOUDELKA, spol. s r.o. a SPON, spol. s r.o.

[4] Při místním šetření u společnosti SPON, spol. s r.o. byla zpochybněna existence faktur vystavených za tato plnění. Společnost SPON, spol. s r.o. v předmětném zdaňovacím období nevykazovala žádné tržby ani uskutečněná plnění. Její jednatel pan Antonín Koleňák uvedl, že tato společnost v roce 2010 se společností Studio F H Design spol. s r.o. obchodovala, on sám však pouze podepisoval předložené doklady a o faktickém průběhu dodávek nic neví. Plnění zajišťoval pan J. B. na základě plné moci (kterou pan Koleňák nemá k dispozici), který je však z důvodu nemoci nedostupný.

[5] Dle výzvy k prokázání skutečností č. j. 2619890/14/3003-05404-708445 ze dne 9. června 2014 vznikly správci daně pochybnosti, zda došlo k faktickému poskytnutí reklamních služeb od společnosti Studio F H Design spol. s r.o. tak, jak bylo žalobkyní dokládáno. Ačkoli společnost Studio F H Design spol. s r.o. uvedla jména ulic, v nichž měla být reklama umístěna, na základě předložené fotodokumentace nelze umístění billboardů přesně určit. Vzhledem k tomu, že subdodavatel společnosti Studio F H Design spol. s r.o. nevykázal v posuzovaném zdaňovacím období žádnou ekonomickou aktivitu, položil si správce daně otázku, jak mohla tato společnost následně poskytnout nějaké plnění žalobkyni. Z toho důvodu správce daně žalobkyni vyzval k předložení důkazů, že sporná plnění (reklamní služby) skutečně proběhla.

[6] Žalobkyně v odpovědi na výzvu uvedla, že se společností Studio F H Design spol. s r.o. za ni jednal Ing. D. T., grafické návrhy billboardů zpracoval pan M. K. a tisk a výlep billboardů zajišťovala společnost Studio F H Design spol. s r.o. prostřednictvím subdodavatelů, s nimiž nebyla žalobkyně v kontaktu.

[7] Svědek Ing. D. T. uvedl, že pro žalobkyni pracuje od roku 1999 a zajišťuje pro ni většinu reklamy. Reklamu na billboardech řešil s panem Houdkem a se studiem KADAŇKA & KOUDELKA, spol. s r.o., které pro žalobkyni vždycky zajišťovalo reklamu. Billboardová reklama byla součástí širší kampaně, která probíhala i v tisku. Dodavatelem reklamy byla společnost Studio F H Design spol. s r.o. za pomoci subdodavatele, studia KADAŇKA & KOUDELKA, spol. s r.o. Jednání probíhala často po telefonu nebo pan Houdek dojížděl na provozovnu žalobkyně. Grafický návrh billboardů zpracovalo studio KADAŇKA & KOUDELKA, spol. s r.o., výrobu následně zajišťovala

společnost Studio F H Design spol. s r. o. ve spolupráci s tímto studiem, přičemž svědek neví, kde byly billboardy vytištěny. Přepravu vytištěné reklamy zajišťovala společnost Studio F H Design spol. s r.o. Billboardy vybíral Ing. T. z nabídky od pana Houdka, nicméně si nevzpomíná na detaily nebo je nezná a netuší, kdo byl majitelem billboardů, ani kde přesně byly umístěny. Výběr billboardů probíhal ústně. Fyzickou kontrolu billboardů neprováděl, neboť s panem Houdkem spolupracuje dlouhodobě bez jakýchkoli problémů. Fotodokumentaci reklamy dodala společnost Studio F H Design spol. s r.o..

[8] Svědek M. K. potvrdil, že se prostřednictvím pana Houdka, potažmo společnosti Studio F H Design spol. s r.o., podílel na zpracování reklamy pro žalobkyni. Zpracoval buď celý billboard, nebo dopracoval předložený návrh. Návrhy schvaloval pan Houdek, tisk probíhal pravděpodobně na Vysočině. Na další otázky správce daně ohledně tisku, dopravy a výběru billboardů nedokázal svědek odpovědět. Kontrolu billboardů svědek neprováděl, vzpomíná si, že reklamu náhodně zahlédl, ale neví, jestli to bylo zrovna v roce 2010.

[9] Žalobkyně následně navrhla výslech svědka Ing. Libora Houdka, jednatele společnosti Studio F H Design spol. s r.o. Tento svědek uvedl, že se žalobkyní spolupracuje přibližně 15 let. Reklamní kampaň pro žalobkyni v roce 2010 byla multimediální, společnost Studio F H Design spol. s r.o. zajišťovala reklamu v rádiu a na billboardech, a to prostřednictvím dalších dodavatelů, neboť nevlastní rádio ani billboardovou síť. Grafické zpracování návrhů zajistila subdodavatelsky, prostřednictvím pana K.. Grafický návrh dostal svědek z marketingového oddělení Renault CZ, zajistil pouze patičku návrhu (dopracoval do spodní části návrhu kontaktní údaje žalobkyně). Reklamní kampaň většinou zadával pan T., zaslal grafický návrh reklamy, který svědek předal k dopracování panu K.. Hotový výrobek schvaloval pan T. Výrobu polepů i pronájem reklamních ploch, včetně jejich výběru, zajišťovala společnost SPON, spol. s r.o., konkrétně pan J. B.. Ing. Houdek pouze schválil seznam vybraných reklamních ploch, konzultoval jej se žalobkyní. Prováděl namátkovou kontrolu billboardů, fotodokumentaci zajišťovala společnost SPON, spol. s r.o., svědek ji pouze předal panu T..

[10] Správce daně předvolal k podání svědecké výpovědi i pana J. B., nicméně předvolání se mu nepodařilo doručit. Žalobkyně následně správce daně informovala, že pan B. je zdravotně indisponován a není schopen výpovědi.

[11] Jak vyplývá z výzvy k prokázání skutečností č. j. 817770/15/3003-60565-708445 ze dne 19. února 2015, z pohledu správce daně sice svědci potvrdili svou účast na zadávání reklamy, avšak nebyly jim známy okolnosti týkající se faktického provedení reklamy. Dříve vyjádřené pochybnosti tudíž trvají.

[12] Po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění Ing. Libor Houdek upravil svou předchozí výpověď v tom smyslu, že fakticky přebíral podstatnou část vyrobených reklam na billboardy, ale nemůže se zaručit za jejich stav po celou dobu kampaně.

[13] Dne 19. listopadu 2015 se žalobkyně vyjádřila k výsledku kontrolního zjištění (navrhla doplnění dalších důkazů – GPS souřadnic umístění jednotlivých billboardů) a domáhala se zahrnutí hodnocení opomenutých důkazů do výsledku kontrolního zjištění a

stanovení nové lhůty pro vyjádření. Žalobkyně též namítla, že jednatel společnosti SPON, spol. s r.o. pan Antonín Koleňák nebyl předvolán jako svědek, pouze se účastnil místního šetření.

[14] Pokud jde o reklamní kampaň vysílanou na rádiu Petrov, správce daně ověřil, že reklamní spoty byly skutečně průběžně objednávány a odvysílány. Svědek Libor Houdek uvedl, že s žalobkyní spolupracuje cca 15 let a zároveň na základě mandátní smlouvy zastupuje rádio Petrov.

[15] Z vyžádaných daňových dokladů správce daně zjistil, že reklamní kampaň realizovala společnost medial agency s.r.o. prostřednictvím obchodního zástupce Libora Houdka pro společnost AUTO RALLYE CROSS, s.r.o. za cenu 371 999,68 Kč. Tato společnost poté fakturovala za stejné reklamní služby společnosti Studio F H Design spol. s r.o. (jejímž jednatelem je Libor Houdek) za cenu ve výši 392 608,41 Kč. Společnost Studio F H Design spol. s r.o. následně tytéž reklamní služby fakturovala žalobkyni za cenu 1 950 792 Kč.

[16] Správce daně zjistil z ceníku rádia Petrov cenu tržně obvyklou za vysílání reklamních spotů ve výši 1 245 867 Kč a vyzval žalobkyni, aby vysvětlila a doložila cenový rozdíl mezi obvyklou cenou a fakturovanou cenou. Žalobkyně v odpovědi uvedla, že smlouva se společností F H Design spol. s r.o. jí zajišťovala exkluzivní postavení přednostního vysílání reklamního spotu, proto akceptovala vyšší cenu. Jednalo se o cílenou reklamu na určitou věkovou skupinu potenciálních zákazníků. Vyšší náklady měly souviset i s nevýhodnou polohou provozovny žalobkyně mimo centrum Brna.

[17] Svědek Libor Houdek uvedl, že společnost AUTO RALLYE CROSS, s.r.o. nakoupila vysílací čas ve velkém objemu a za zajímavé ceny. Tato společnost měla dodávat pouze čistý reklamní čas a společnost Studio F H Design spol. s r.o. dodala přidanou hodnotu, tedy nahrání a samotnou výrobu spotu prostřednictvím studia KADAŇKA & KOUDELKA. Částku za vysílací čas a částku za deklarované přidané služby však nelze z faktur určit. Svědek dále uvedl, že od studia KADAŇKA & KOUDELKA nic nenakupoval a že žalobkyně dostala fakturu za pronájem vysílacího studia a plat herce přímo od studia KADAŇKA & KOUDELKA.

[18] Svědek D. T. uvedl, že společnost Studio F H Design spol. s r.o. zajišťovala reklamní kampaň od návrhu spotu, přes jeho výrobu až po odvysílání. V daňových dokladech je uvedena pouze cena za vysílací čas. Svědek dále uvedl, že měl cenové srovnání s vysíláním reklamních spotů na rádiu Impuls a cena mu připadala adekvátní.

[19] K vysvětlení rozdílu mezi cenou tržně obvyklou a sjednanou cenou předložila žalobkyně doklady prokazující ceny za vysílání reklamních spotů na rádiu Impuls a analýzu poslechovosti rádií.

[20] Po skončení daňové kontroly správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 9. prosince 2015 č. j. 4192253/15/3003-52523-705200 doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010 ve výši 228 950 Kč a zároveň jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 45 790 Kč. Správce daně dospěl k

závěru, že žalobkyně neprokázala skutečné provedení služeb, které jí fakturovala společnost Studio F H Design spol. s r. o., tedy reklamu na billboardech v hodnotě 500 000 Kč, a tyto výdaje tudíž nebylo možné zahrnout do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Fotodokumentace předložená žalobkyní je nekvalitní, nelze z ní identifikovat umístění jednotlivých billboardů a není ani zřejmé, zda se jedná o původní (reálné fotografie). Faktické provedení reklamy na billboardech nepotvrdil ani jeden z vyslechnutých svědků. Tvrzení Ing. Libora Houdka při druhém výslechu, že fakticky přebíral většinu vyrobené reklamy, správce daně označil za účelovou úpravu původní výpovědi, při níž svědek uvedl, že prováděl pouze namátkovou kontrolu. Správce daně považuje za nestandardní, aby si svědek rok po první výpovědi vzpomněl, co svým předešlým vyjádření měl ve skutečnosti na mysli. Další pochybnosti správce daně vyvolala skutečnost, že cena za reklamu byla stanovena bez ohledu na její parametry (velikost plochy, umístění), a rovněž absence přesného určení místa, kde měly být billboardy umístěny, ve smlouvě, o němž navíc nic nevěděla ani žalobkyně, ani její dodavatel (či subdodavatelé). Žalobkyní dodatečně sdělené GPS souřadnice správce daně nepovažuje za důkaz prokazující faktické uskutečnění zdanitelných plnění.

[21] Z výdajů na reklamní kampaň vysílanou na rádiu Petrov uznal správce daně žalobkyni výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši 1 245 867 Kč, které odpovídají ceně tržně obvyklé za reklamní kampaně vysílané rádiem Petrov, a nikoliv ve výši deklarované žalobkyní v daňovém přiznání, tedy v částce 1 950 792 Kč. Podstatou věci je faktické vysílání reklamních spotů na rádiu Petrov obchodní společností medial agency s.r.o., které zprostředkoval jejich obchodník Libor Houdek, tato služba je fakturována společnosti AUTO RALLYE CROSS, s.r.o. za ceny, ve kterých jsou zohledněny případné bonusy a agenturní slevy, v obdobných cenách je služba přefakturována společnosti Studio F H Design spol. s r.o. Bez jakékoliv přidané hodnoty je poté služba přefakturovaná žalobkyni v několikanásobné výši, tato výše rovněž výrazně převyšuje cenu tržně obvyklou za reklamní kampaně na rádiu Petrov. Libor Houdek jednal jménem rádia Petrov i jménem obchodní společnosti Studio F H Design spol. s r.o. Žalobkyně s Liborem Houdkem spolupracuje již několik let, tato skutečnosti jí musela být známa a je tudíž nestandardní, aby s ním obchodní transakci nesjednávala přímo jako s obchodníkem rádia Petrov, nýbrž prostřednictvím několika dalších osob za výrazně vyšší ceny. Zúčastněné subjekty tak vytvořily dle správce daně právní vztah převážně za účelem snížení základu daně. I při zohlednění případných bonusů a agenturních slev pro společnosti AUTO RALLYE CROSS, s.r.o. a Studio F H Design spol. s r.o. nebyl ve vztahu k fakturaci žalobkyni uspokojivě vysvětlen rozdíl mezi sjednanou (fakturovanou) cenou ve výši 1 950 792 Kč a cenou, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek, a kterou správce daně zjistil ve výši 1 245 867 Kč.

[22] Odvolání žalobkyně proti výše uvedenému platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 12. prosince 2016, č. j. 52346/16/5200-11431-711360 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Stejně jako správce daně zdůraznil, že smlouva o reklamě neobsahuje žádné podrobnosti o plnění, které bylo žalobkyni poskytnuto. Předložená dokumentace je nekvalitní, nelze z ní poznat umístění ani způsob upevnění billboardů. Žalovaný navíc porovnal fotografie s místy dle GPS souřadnic, které žalobkyně udala ve

vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, přičemž zjistil, že se v řadě případů neshodují. Bez dalších údajů (například smluv o pronájmu billboardů) tak nemůže žalovaný uznat GPS souřadnice jako důkaz prokazující faktické uskutečnění reklamy. Žalovaný považuje za neobvyklé, že žalobkyně neevidovala potřebné údaje, a to s ohledem na finanční objem zpochybněných zakázek. To, že si Ing. D. T. s časovým odstupem nepamatoval detaily, naopak žalovaný uznal jako pravděpodobné. Za podezřelé dále označil, že společnost Studio F H Design spol. s r.o. nijak nekontrolovala provádění služby ze strany svého dodavatele, společností SPON, spol. s r.o., která navíc neměla žádné zaměstnance a jejíž zmocněnec J. B., který měl plnění zajišťovat, je z důvodu nemoci nedostupný.

[23] Ve vztahu k reklamní kampani na rádiu Petrov se žalovaný ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobkyně zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a obvyklou cenou poskytnutého plnění hodnověrně a uspokojivě nedoložila. Nebylo nijak prokázáno, že by navýšení ceny bylo odůvodněno poskytnutím dalších služeb. Svědek Libor Houdek uvedl, že částku za vysílací čas a částku za přidané služby nelze určit. Svědek D. T., zaměstnanec žalobkyně, pak uvedl, že fakturovaná částka je cenou za vysílací čas.

[24] Žalobu proti napadenému rozhodnutí zamítl Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 28. února 2018, č. j. 31 Af 18/2017 – 54 (dále jen „napadený rozsudek“). Pochybnosti žalovaného ohledně skutečného provedení reklamy na billboardech vyhodnotil krajský soud jako oprávněné. Krajský soud se rovněž ztotožnil se závěry žalovaného ve vztahu k reklamní kampani na rádiu Petrov. Při hodnocení obvyklé ceny žalovaný správně vycházel z ceníkových cen rádia Petrov a nikoliv z cen rádia Impuls. Ani z předložené analýzy poslechovosti nelze dovodit srovnatelný dopad reklamy na obou rádiích. Žalobkyně věrohodně nezdůvodnila, proč sjednaná cena téměř pětinásobně převyšuje cenu, kterou platil její dodavatel. Nebylo ani prokázáno, že by společnost Studio F H Design spol. s r.o. vyvinula pro žalobkyni jakoukoliv další činnost kromě odvysílání spotů.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[25] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost. Trvá na tom, že ukončením daňové kontroly před prošetřením způsobu vyřízení stížnosti byla zkrácena na svých procesních právech, neboť jí správce daně znemožnil reagovat na přezkum jejích námitek již v rámci daňové kontroly. Pochybení žalovaného tak mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

[26] Stěžovatelka dále napadá posouzení rozložení důkazního břemene. Dle jejího názoru skutečnosti zjištěné správcem daně nemohou zpochybnit faktické uskutečnění plnění, respektive správce daně tyto skutečnosti neprokázal. Správce daně tak nezjistil skutkový stav v potřebném rozsahu a jeho požadavky na další dokazování byly zcela neoprávněné. Uskutečnění reklamy stěžovatelka prokázala výpověďmi svědků i GPS souřadnicemi. Neprovedení výslechu svědka Bláhy nemůže jít k tíži stěžovatelky, jeho neschopnost podat výpověď zapříčiněná zdravotními problémy nezpochybňuje realizaci plnění.

[27] Ve vztahu k ceně za vysílání reklamy na rádiu Petrov stěžovatelka namítá, že správce daně nejprve odmítl provést navrhované důkazy, aby je poté provedl až po seznámení stěžovatelky s výsledky kontrolního zjištění. Tímto postupem bylo zasaženo do práv stěžovatelky, neboť pokud by důkazy svědeckými výpověďmi byly provedeny před seznámením s výsledky kontrolního zjištění, mohla by na změněnou situaci reagovat ještě před ukončením daňové kontroly. Stěžovatelka dále napadá určení ceny reklamy v obdobných obchodních vztazích. Referenční ceny mají být stanoveny v určitém rozpětí a mělo by jich být více, což v daném případě splněno nebylo.

[28] Stěžovatelka dále zpochybňuje, že by se společnostmi medial agency s.r.o., AUTO RALLYE CROSS, s.r.o. a Studio F H Design spol. s r.o. ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů vytvořila právní vztah převážně za účelem snížení základu daně. Tato tvrzení nemají oporu ve spise a v provedeném dokazování.

[29] Stěžovatelka opětovně namítá, že nefungují odkazy na internetové stránky, z nichž správce daně ve zprávě o daňové kontrole dovozuje nesrovnatelnost poslechovosti rádia Petrov a rádia Impuls. Stěžovatelka nesouhlasí s posouzením krajského soudu, že je dostačující, že tyto odkazy fungovaly v době vydání napadeného rozhodnutí.

[30] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval průběh dokazování během daňové kontroly a původ svých pochybností. Zdůraznil, že stěžovatelka původně proti nevyslechnutí svědka J. B. nic nenamítala. Provedené důkazy pochybnosti žalovaného nevyvrátily.

[31] Výslechem svědků po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění stěžovatelka na svých právech krácena nebyla, neboť hodnocení tohoto důkazu správcem daně je odpovídající a další důkazní návrhy mohla stěžovatelka učinit i následně, například v odvolání. Tohoto práva však nevyužila.

[32] Stěžovatelka se při úvahách o ceně za obdobných podmínek dovolává srovnání s komplexní reklamní kampaní, sama však neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání, co mělo být součástí její komplexní kampaně a jaká byla cena jednotlivých služeb. Správce daně zjišťoval obvyklou cenu přímo od provozovatele a vlastníka rádia Petrov, což je objektivní kritérium obvyklé ceny. Za cenu obvyklou vzal správce daně pro stěžovatelku příznivější vyšší cenu v časovém pásmu A (hlavní vysílací čas) bez ohledu na čas skutečného vysílání.

[33] Propojení jednotlivých osob prostřednictvím Libora Houdka správce daně i žalovaný dostatečně popsali a není pochyb, že na tuto situaci dopadá ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[34] K nefunkčnosti internetových stránek, z nichž správce daně ve zprávě o daňové kontrole dovozuje nesrovnatelnost poslechovosti rádia Petrov a rádia Impuls, žalovaný uvádí, že vyhodnocení obsahu těchto stránek je zachyceno ve zprávě o daňové kontrole, která byla se stěžovatelkou projednána. Pokud by i teoreticky měly být údaje z daných webových stránek upraveny či „vyfabulovány“, jak tvrdí stěžovatelka, mohla a měla toto

pochybení namítat již během projednání zprávy o daňové kontrole, případně v rámci odvolání. Žalovaný tedy navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[35] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[36] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost **není** důvodná.

[37] Nejvyšší správní soud předesílá, že rozhodnutí krajského soudu nelze v žádném případě považovat za nepřezkoumatelné, jak stěžovatelka na několika místech kasační stížnosti naznačovala. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, jak krajský soud o žalobě rozhodl a jak vypořádal jednotlivé žalobní námitky, přičemž jeho úvahy jsou vyjádřeny zcela srozumitelně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. prosince 2003 č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, č. 133/2004 Sb. NSS, *a contrario*), což ostatně potvrzuje i věcná polemika, kterou stěžovatelka se závěry krajského soudu vede.

[38] Stěžovatelka brojila proti ukončení daňové kontroly před prošetřením způsobu vyřízení stížnosti. Krajský soud uznal, že správce daně porušil § 261 odst. 6 ve spojení s § 261 odst. 4 daňového řádu (ve znění účinném do 30. června 2017) tím, že žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nevyřídil před ukončením daňové kontroly, nicméně tato vada dle jeho názoru neměla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného ve věci samé. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. prosince 2014 č. j. 8 Afs 79/2012 – 36, přitom vyplývá, že při rozhodování, zda nevyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti před ukončením daňové kontroly zakládá nezákonnost rozhodnutí o doměření daně, je třeba vzít v úvahu především obsah stížnosti, respektive žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Stěžovatelka v těchto opravných prostředcích brojila proti zahájení daňové kontroly a proti nezmínění jednoho z provedených důkazů ve výsledku kontrolního zjištění. Námitku nezákonného zahájení daňové kontroly stěžovatelka uplatnila i v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Nejvyšší správní soud v tomto směru připomíná, že pokud jsou předmětem žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti stejné námitky, které daňový subjekt uplatnil v odvolání, nepředstavuje ukončení daňové kontroly před prošetřením způsobu vyřízení stížnosti vadu řízení, která by měla za následek vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé, neboť tyto námitky žalovaný dostatečně přezkoumal v odvolacím řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. ledna 2017, č. j. 4 Afs 213/2016 – 32). Druhé části stížnosti vyhověl již správce daně (zahrnul hodnocení dříve opomenutého důkazu do zprávy o daňové kontrole) a stěžovatelka napadala pouze způsob, jakým tak učinil. Ani v tomto směru však ukončení daňové kontroly před prošetřením tohoto postupu správce daně nepředstavuje natolik závažné pochybení, aby pro ně bylo možné konstatovat nezákonnost rozhodnutí

žalovaného, neboť tento důkaz se týkal plnění, jehož samotné uskutečnění žalovaný nezpochybnil (reklama v rádiu).

[39] Stěžovatelka dále zpochybňuje závěr krajského soudu, že neprokázala faktické uskutečnění reklamy na billboardech, které zahrnula do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu podle tohoto ustanovení nese daňový subjekt. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, z jím tvrzených skutečností se nevychází (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 148/2006 – 88 ze dne 20. června 2007).

[40] V projednávaném případě přitom nebylo sporné, že stěžovatelka splnila svou povinnost předložit daňové doklady. Správce daně nicméně identifikoval okolnosti, které věrohodnost a průkaznost těchto dokladů vyvrátily [§ 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu], stěžovatelku tedy stále tížilo důkazní břemeno co do prokázání daňově uznatelných výdajů dalšími důkazními prostředky. Pokud je stěžovatelka neunesla, nelze její povinnost prokázat faktickou existenci vynaloženého výdaje (co do důvodu, rozsahu a výše) přenášet na správce daně a následně dovozovat nedostatečně zjištěný skutkový stav (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. dubna 2006 č. j. 5 Afs 40/2005 – 72). Povinností správce daně nebylo ani prokázat, že k uskutečnění výdajů nedošlo. Stačilo, že relevantně zpochybnil skutečnosti vyplývající ze stěžovatelkou předložených dokladů. Pokud stěžovatelka pochybnosti správce daně nevyvrátila, skutkový stav rozhodný pro stanovení daňové povinnosti jde k tíži jí.

[41] Nejvyšší správní soud přitom souhlasí s krajským soudem, že pochybnosti vyjádřené správcem daně ve výzvách k prokázání skutečností relevantně vyvrátily věrohodnost a průkaznost smlouvy o reklamě a faktur, které stěžovatelka v rámci daňové kontroly předložila. Jak zdůraznil krajský soud, je poněkud neobvyklé, že stěžovatelka nijak nekontrolovala, zda služba, za niž společnosti F H Design zaplatila v součtu 500 000 Kč, byla skutečně provedena. Totéž platí pro absenci jakýchkoli údajů ohledně umístění billboardů, které zpravidla bývá jednou ze základních složek celkové ceny za venkovní reklamu. Je též pravda, že žádný z vyslechnutých svědků neuvedl nic, co by potvrdilo, že byly skutečně vytištěny plakáty s reklamou stěžovatelky a že tyto plakáty byly umístěny na billboardy. Stěžovatelka se mýlí, pokud tvrdí, že jí žalovaný přičetl k tíži nemožnost vyslechnout pana J. B. (zástupce společnosti SPON, spol. s r.o., který měl faktickou realizaci reklamy zajišťovat). Na její vrub však bezesporu jde, že nebyla schopna zhotovení reklamy prokázat jinak. GPS souřadnice, které stěžovatelka udala (až) ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, žalovaný pečlivě zhodnotil a podrobně vysvětlil, proč je nelze uznat za důkaz potvrzující provedení reklamy (neodpovídají dříve předložené fotodokumentaci). Stěžovatelka na tato konkrétní zjištění žalovaného reagovala pouze obecným tvrzením, že dle jejího názoru GPS souřadnice (v kombinaci se svědeckými výpověďmi) uskutečnění plnění potvrzují. Na takto obecnou námitku však Nejvyšší správní soud může odpovědět pouze, že žalovaný přezkoumatelně a podrobně vysvětlil, proč tyto důkazy jeho pochybnosti nerozptýlily.

[42] Důvodnou neshledal Nejvyšší správní soud ani námitku stěžovatelky, že její práva byla porušena tím, že správce daně provedl navrhovaný důkaz opakovaným výslechem svědků Libora Houdka a D. T. až po seznámení stěžovatelky s výsledky kontrolního zjištění. Odkázat lze v plném rozsahu na argumentaci krajského soudu v napadeném rozsudku (str. 7 a 8). Krajský soud srozumitelně vysvětlil, že seznámení s výsledkem kontrolního zjištění není finálním úkonem, po kterém by nebylo možné doplňovat skutková zjištění. Stěžovatelka mohla v reakci na provedený opakovaný výslech svědků navrhnout doplnění dokazování ještě v řízení před prvostupňovým správcem daně, a to až do projednání zprávy o daňové kontrole. S ohledem na zásadu priority odstraňování procesních vad a doplnění skutkových zjištění v odvolacím řízení tak mohla učinit i následně v řízení před žalovaným. Stěžovatelka tak nicméně neučinila a ani správce daně z opakovaného výslechu uvedených svědků oproti jejich první výpovědi žádné nové skutečnosti nezjistil. Postupem správce daně tak nemohlo dojít k zásahu do procesních práv stěžovatelky.

[43] Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl*. Spojenými osobami dle citovaného ustanovení jsou též *osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*. Právní úprava vychází ze zásady, že daňově uznatelné nejsou náklady, které jsou spojené s transakcemi, jejichž jediným smyslem je získání nelegitimního daňového zvýhodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. prosince 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 – 108). Pokud správce daně posuzuje výdaje daňového subjektu dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve vztahu mezi nezávislými osobami, je oprávněn zabývat se otázkou, zda výdaj zjevně nepřesahuje kritérium tržní přiměřenosti; ve vztahu mezi osobami spojenými musí uplatnit přísnější kritérium (§ 23 odst. 7 citovaného zákona), podle nějž cena nesmí být nejen zjevně nepřiměřená, ale nesmí přesahovat cenu obvyklou vůbec (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. července 2008, č. j. 8 Afs 72/2007 – 65).

[44] V další námitce stěžovatelka naráží na skutečnost, že obvyklou cenu, resp. cenu sjednávanou v běžných obchodních vztazích dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nelze obvykle stanovit jediným číslem, ale intervalem nejčastěji realizovaných cen (tento závěr vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. března 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105). I v tomto rozsudku však Nejvyšší správní soud dále uvedl, že určitou částkou (bez rozpětí) je cenu obvyklou možné stanovit v případech, kdy je hodnocena konkrétně vymezená věc anebo služba. Je logické, že pokud je třeba určit obvyklou cenu, za kterou konkrétní dodavatel poskytuje konkrétně vymezenou službu nezávislým osobám a správce daně má k dispozici veřejně poskytovaný ceník služeb tohoto dodavatele, vychází při určení obvyklé ceny právě z ceníkových cen dodavatele. V takových případech nedává rozumný smysl konstruovat cenová rozpětí, jak požaduje stěžovatelka a jak je obvyklé v situacích, kdy cenu konkrétní služby nelze určit přímo, ale je třeba použít srovnání s cenami jiných dodavatelů, kteří poskytují obdobnou službu.

[45] Důvodná není ani námitka, že správce daně v posuzovaném případě neprokázal, že zainteresované osoby vytvořily spolu se stěžovatelkou právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Správce daně přesvědčivým způsobem identifikoval řetězec medial agency s.r.o. (provozovatel rádia Petrov) – AUTO RALLYE CROSS, s.r.o. – Studio F H Design spol. s r.o. – stěžovatelka. Správce daně taktéž popsal propojení společností prostřednictvím Libora Houdka, jednatele společnosti Studio F H Design spol. s r.o. a obchodníka společnosti medial agency s.r.o. Přestože žalobkyně s Liborem Houdkem dlouhodobě spolupracuje, nakoupila od společnosti Studio F H Design spol. s r.o. jeho prostřednictvím reklamní vysílací čas za cenu několikanásobně převyšující cenu, za níž byl reklamní čas nakoupen touto společností. Fakturovaná cena zároveň o více než 700 000 Kč převyšuje cenu, za níž je možné tento reklamní čas nakoupit dle ceníku přímo od provozovatele rádia Petrov. Uvedené nesrovnalosti stěžovatelka v průběhu daňového řízení nevysvětlila. Nebyly vysvětleny ani prostřednictvím výslechu svědků. Svědek Libor Houdek si ve svých výpovědích protiřečil, když nejprve tvrdil, že ve výsledné ceně je obsažena přidaná hodnota v podobě výroby spotů, které společnost Studio F H Design spol. s r.o. zajišťovala subdodavatelsky prostřednictvím studia KADAŇKA & KOUDELKA. Následně tvrdil, že tomuto studiu žádné zakázky nezadával a studio KADAŇKA & KOUDELKA fakturovalo přímo stěžovatelce. Zaměstnanec stěžovatelky D. T. ve výpovědi uvedl, že výsledná fakturovaná částka je cenou za vysílací čas. Závěry správce daně, žalovaného i krajského soudu jsou tudíž odpovídající a důkazně podložené.

[46] K poslední stížní námitce je Nejvyšší správní soud nucen korigovat dílčí závěr krajského soudu. Stěžovatelka v žalobě namítala, že některé internetové stránky, na které odkazoval správce daně na str. 26 zprávy o daňové kontrole, a jimiž podporoval závěr o nesrovnatelnosti poslechovosti rádia Petrov a rádia Impuls (odkazy na stránky www.apsv.cz) jsou nefunkční. Krajský soud k tomu uvedl, že není podstatné, že tyto stránky jsou nyní nefunkční. Podstatné je to, že bylo zákonným způsobem zachyceno (ve zprávě o daňové kontrole), že určitého dne (k datu sepsání zprávy o daňové kontrole) byly na určitých internetových stránkách (uvedených ve zprávě o daňové kontrole) zjištěny určité skutečnosti (uvedené ve zprávě o daňové kontrole). Dle krajského soudu nic nenasvědčuje tomu, že by stěžovatelka nemohla při projednání zprávy o daňové kontrole ověřit, zda jsou tato zjištění pravdivá.

[47] Stěžovatelka jistě mohla ověřit údaje na internetových stránkách v době, kdy byly tyto stránky funkční. Nejvyšší správní soud se však v minulosti opakovaně vyjádřil k tomu, jak mají správní orgány postupovat při provádění důkazů obsahem internetových stránek a při zachycení jejich obsahu. Obsah jedné a té samé internetové stránky vzhledem k povaze internetu může být - a obvykle též je - proměnlivý v čase. Pokud správní orgán nezachytí stav internetové stránky, kterou vzal v potaz pro své rozhodování, ať již tiskem nebo uložením na elektronický nosič dat, znemožní tím v podstatě při následném soudním přezkumu správnímu soudu vycházet ze skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Není totiž žádná záruka, že informace na určité internetové stránce budou v okamžik soudního přezkumu odpovídat informacím, které na určité internetové stránce byly v okamžik správního rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. dubna 2011, č. j. 1 As 33/2011 – 58, nebo ze dne 24. srpna 2016, č. j. 1 As 80/2016 – 30). Z prostého odkazu na internetové stránky ve zprávě o daňové kontrole tedy nelze žádným způsobem vycházet, neboť ani krajský soud ani nyní

Nejvyšší správní soud nemůže obsah těchto stránek ke dni vydání platebního výměru či ke dni vydání napadeného rozhodnutí jakkoliv přezkoumat.

[48] Tato dílčí vada však nemůže mít žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Jak totiž zdůraznil taktéž krajský soud v napadeném rozsudku, správce daně postupoval správně, jestliže zjistil, jaká byla cena vysílacího času reklamních spotů mezi nespojenými osobami za stejných podmínek přímo na rádiu Petrov. Teprve pokud by takové informace z nějakého důvodu nebyly správci daně k dispozici, bylo by na místě zjistit obvyklé ceny vysílání reklamy za srovnatelných podmínek na konkurenčních rozhlasových stanicích.

[49] Zabývat se podrobněji srovnáním spotřebitelského dopadu reklamy na rádiu Petrov s dopadem reklamy na rádiu Impuls nebo jiných rozhlasových stanicích a srovnáním poslechovosti jednotlivých stanic je tedy pro posouzení podstaty věci nadbytečné.

IV. Závěr a náklady řízení

[50] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[51] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, a náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 18. července 2018

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu