

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Ing. S. C.**, zastoupen Mgr. Tomášem Pelíškem, advokátem se sídlem Bašty 416/8, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2016, č. j. 25380/16/5200-10422-711473, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 8. 2018, č. j. 30 Af 75/2016 - 53,

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 a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 4. 2015, č. j. 732085/15/2901-50524-704656, doměřil žalobci na základě provedené daňové kontroly daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 112.500 Kč. Současně žalobci uložil zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 22.500 Kč.

[2] Žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru brojil odvoláním, které žalovaný zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji zamítl.

[4] Krajský soud nejprve konstatoval, že žalobce k prokázání svých tvrzení předložil přijaté faktury od společnosti Pavlík a partner s. r. o. (dále též „společnost Pavlík"), ale také smlouvu o nájmu reklamní plochy včetně dodatků a komentářů, termínový kalendář akcí, vzorovou fotodokumentaci a zprávu o auditu služby vyhotovenou společností AUDIT-INVEST LTD., se sídlem Akara Bldg., 24 De Castro Street, Wickhams Cay 1, Road Town, Tortola, British Virgin Islands (dále jen „AUDIT-INVEST"). Z žádných předložených podkladů však nebylo možno osvědčit skutečnou realizaci reklamy; faktury ani smlouva (ani dodatky a komentáře k ní) samotné uskutečnění reklamy neprokazují. Neprokazují ji ani seznamy akcí (termínové kalendáře), které představují toliko prostý soupis závodů několika automobilových sérií. Předložené fotografie pak zjevně nebyly pořízeny v závodním prostředí, neboť zachycují závodní vozidlo či jeho maketu zřejmě na dvoře rodinného domu. Stejně tak k prokázání samotné realizace reklamy není podstatné, že mělo dojít k propagaci obchodního jména a že měly být faktury uhrazeny. Nic z uvedeného totiž není s to prokázat, že by vozidlo bylo vystaveno na některém ze závodů, resp. že by bylo těchto závodů účastno v pozici závodícího vozu. Krajský soud se tak v tomto ohledu ztotožnil s hodnocením provedeným žalovaným a poznamenal, že pokud žalobce v podané žalobě opětovně navrhoval provedení předložených listin také při jednání, soud neshledal důvod tyto listiny znovu provádět k důkazu, neboť jsou všechny obsaženy ve správním spisu, z něhož krajský soud ve své rozhodovací činnosti vychází.

[5] Návrh na výslech svědků odpovědných za vydání auditní zprávy (Ch. C. van den B. a M. J. O'T.) označil soud za zjevně nadbytečný (nehledě na složitost až nereálnost předvolání těchto osob zdržujících se na Britských panenských ostrovech). Za situace, kdy se ve správním spise nacházejí písemná vyjádření těchto osob, by jejich svědecké výpovědi nemohly vnést do případu nové světlo. Zpráva o auditu totiž nebyla primárně zpochybněna z důvodu nedostatečnosti jejího obsahu, který by mohly tyto osoby svými výpověďmi doplnit, nebo proto, že se jednalo pouze o písemný dokument. Tato listina byla znevěrohodněna na základě pochybností o reálném uskutečnění auditu (pochybnosti o nezávislosti společnosti AUDIT-INVEST kvůli provázanosti s osobou M. P.), které by přetrvaly i v případě uskutečněných svědeckých výpovědí. Krajský soud nepřistoupil ani k výslechu bývalého a současného jednatele společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd. z důvodu propojení mezi nimi a M. P.; předvolání těchto osob by bylo v podstatě nereálné, navíc nebyly skutečnými řídicími osobami ve vztahu k obchodům se žalobcem. Stěží by tak mohly uvést cokoli konkrétního k vlastní realizaci reklamy.

[6] Krajský soud uzavřel, že žalobce v daňovém řízení neprokázal oprávněnost uplatněného nákladu (resp. výdaje) na reklamu, neboť se mu nepodařilo prokázat, že jím objednaná reklama byla skutečně realizována; odkázal na shodný závěr v obdobné věci, který učinil i Nejvyšší správní soud (rozsudek ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 – 37). Soud zdůraznil, že postup správce daně se nijak nevymykal standardnímu průběhu daňové kontroly. Všechny výzvy a dotazy, které správce daně v průběhu daňové kontroly činil,

zcela odůvodněně směřovaly k prokázání skutečné realizace reklamy. Fotodokumentace byla požadována jako jeden z možných způsobů unesení důkazního břemene ze strany žalobce, nikoliv však jako jediný možný důkazní prostředek. Správce daně totiž ve zprávě o daňové kontrole, potažmo žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, důkazy náležitě, srozumitelně a s odkazem na množství zjištěných důvodných pochybností vyhodnotil (a to v souladu s konstantní judikaturou) a také vysvětlil, proč je jako důkazy prokazující tvrzení žalobce neosvědčil a z jakých důvodů žalobce v posuzované věci důkazní břemeno neunesl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost.

[8] V ní obsáhle reakapituluje dosavadní průběh řízení, včetně všech argumentů účastníků řízení, jakož i žalobní argumentaci. Teprve v závěru kasační stížnosti namítá důvody, v nichž spatřuje nesprávný náhled na otázky důkazního břemene daňového subjektu a neprovedení důkazů, které soudu navrhl.

[9] V kasační stížnosti uvádí, že krajský soud vycházel z nesprávných závěrů správních orgánů. Nesouhlasí s hodnocením auditní zprávy, zejména se závěrem, že tato zpráva je nevěrohodná kvůli propojení pana P. se společností PROTOTYPE TEAM Ltd. A AUDIT-INVEST. Důkazy mají být hodnoceny všechny ve své vzájemné souvislosti a nikoliv každý izolovaně, jak to učinil žalovaný i krajský soud. Podle stěžovatelova přesvědčení veškeré důkazy, které předložil správci daně, jasně prokázaly faktické uskutečnění reklamy a výdaje na ni měl správce daně uznat.

[10] Vadou bylo proto i neprovedení důkazů, které soudu navrhl. Jednalo se o osoby odpovědné za vydání auditních zpráv a za to, že údaje v nich uvedené jsou pravdivé. Mohly rovněž vyvrátit pochybnosti soudu ohledně faktického provedení auditu. Soud však dospěl k nesprávnému závěru, že by vyslechnutí těchto svědků na závěru o pochybnostech o auditu přetrvaly i po jejich výslechu.

[11] Krajský soud rovněž pochybil, pokud nevyzval stěžovatele k upřesnění, za jakým účelem má být proveden výslech navržených svědků. Pro všechny tyto vytýkané vady je rozsudek krajského soudu nezákonný, protože spočívá na nesprávném posouzení právní otázky a navrhl proto jeho zrušení.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti předně uvedl, že z jejího obsahu vyznívá spíše jen motivovaný nesouhlas stěžovatele s posouzením žaloby, namísto ucelenější kasační argumentace. Žalovaný setrvává na tom, že stěžovatel důkazní břemeno neunesl, neboť neprokázal, že reklama byla skutečně realizována. Žádný z předložených důkazů (včetně zprávy o auditu) nedokazuje, že vozidlo bylo vystaveno na některém ze závodů, nebo že se závodů účastnilo. Krajský soud přezkoumatelně odůvodnil, proč neprovedl stěžovatelem navrhované důkazy (pro jejich zjevnou nadbytečnost). Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení kasační stížnosti

[13] Soud se nejprve zabýval formálními náležitostmi kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je přípustná. Po věcném posouzení kasační stížnosti dospěl soud k závěru, že není důvodná.

[14] Předmětem sporu je daňová uznatelnost stěžovatelem uplatněných nákladů vynaložených za pronájem reklamní plochy na závodních automobilech; podstatné je zodpovězení otázky, zda stěžovatel v daňovém řízení unesl důkazní břemeno ve vztahu k uplatněným výdajům na základě přijatých faktur, a to jako výdajům daňově uznatelným ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, konkrétně pak toho, zda dostatečně prokázal skutečnou realizaci reklamy umístěnou na závodních vozidlech. Správce daně a žalovaný své závěry založili na tom, že stěžovatel sice předložil formálně bezvadné doklady, ty však samy o sobě nemohly obstát, neboť stěžovatel neprokázal, že jím objednaná reklamní plnění byla skutečně realizována.

[15] 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*. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním.

[16] Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady), ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené důkazy daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

[17] 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 ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).

[18] Pro účely určení výše daně z příjmů je nutné nejdříve v souladu se zákonem stanovit její základ. 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“*. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonné podmínky. Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak, anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem (§ 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů).

[19] Jinými slovy, daňový subjekt musí prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také to, že se tak stalo 1) za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014 - 28). Daňový subjekt zpravidla nesplní tuto důkazní povinnost pouhým předložením byť formálně bezvadného dokladu. Skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, bez dalšího neznamená, že výdaje byly do základu daně zahrnuty oprávněně (viz např. rozsudek ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008 - 85).

[20] Soud v souzené věci došel k závěru, že stěžovatel své důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti odečtení výdajů na reklamu od základu daně neunesl.

[21] Z listin založených ve správním spise vyplývá, že stěžovatel (jako jednatel společnosti Kontrolní a měrová služba v. o. s.; dále jen „Kontrolní a měrová služba“) uzavřel dne 29. 10. 2010 smlouvu o nájmu reklamní plochy na dobu určitou od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011. V dodatku ke smlouvě z téhož dne bylo upřesněno, že velikost pronajímané plochy je 750 cm^2, výše nájemného činila 1.500.000 Kč (rozloženo do pěti dílčích plnění po 300.000 Kč). Jako pronajímatel je sice ve smlouvě uvedena společnost Pavlík, text smlouvy i komentáře k ní však upřesňují, že tato společnost „*není poskytovatelem pronájmu reklamní plochy, ale na základě uzavřené mandátní smlouvy pouze prodejcem této služby. Vlastním poskytovatelem je zahraniční společnost PROTOTYPE TEAM LTD., Akara Bldg., 24 De Castro Street, Wickhams Cay 1, Road Town, Tortola, British Virgin Islands, No. 1374310 (mandant), která touto mandátní smlouvou pověřila firmu Pavlík a partner s.r.o. (mandatář), aby předmětnou službu propagovala a na její účet prodávala.*“. Uvedený komentář dále uvádí, že se smlouva nevztahuje ke konkrétním závodním vozidlům, pročež je na každé akci možné využít jiné sportovní vozidlo. Seznam akcí tvořily mezinárodní závody sportovních vozidel *LE MANS SERIES, SPORT CAR CHALLENGE A INTERSERIE*, a rovněž testovací a prezentační dny.

[22] Dodatek ke smlouvě o nájmu reklamní plochy z listopadu 2011 obsahuje „kalendář akcí“, na kterých byla reklamní plocha prezentována (automobilové závody ve Francii, Belgii, Itálii, Rakousku, Německu, Velké Británii a ČR). Přílohou tohoto dodatku je „vzorová fotodokumentace s grafickým znázorněním obsahu využité reklamní plochy“ obsahující šest fotografií sportovního vozidla na místě připomínajícím dvůr či vydlážděnou část zahrady před garážovými dveřmi; na vozidle je v detailu viditelný polep společnosti Kontrolní a měrová služba.

[23] Správní spis dále obsahuje „zprávu o auditu služby – písemná svědecká výpověď“ ze dne 31. 12. 2011 vyhotovenou v angličtině a v češtině, v níž paní Ch. C. van den B. a M. J. O’T., zaměstnankyně společnosti AUDIT-INVEST Ltd. (se sídlem shodným se společností PROTOTYPE TEAM Ltd.), dosvědčují, že pronajatá reklamní plocha společnosti Kontrolní a měrová služba byla „*bezvýhradně prezentována*“ na akcích, jejichž seznam je ve zprávě uveden, v roce 2011. Tato zpráva je opatřena mauricijskou apostilační doložkou datovanou ke dni 22. 5. 2012 a ověřovací doložkou, z níž vyplývá, že opis zprávy byl vyhotoven dne 29. 5. 2012 z dokumentu čítajícího celkem 51 listů.

[24] V projednávané věci není sporné, že stěžovatel uhradil společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd. nájemné sjednané ve smlouvě o pronájmu reklamní plochy – výdaj mu tedy zjevně vznikl. Nejvyšší správní soud však zcela souhlasí s krajským soudem v tom, že stěžovatel neprokázal, že objednaná a zaplacená reklama byla provedena. S důkazy předloženými stěžovatelem se totiž pojí příliš mnoho otázek, které stěžovatel nedokázal zodpovědět. Nejvyšší správní soud nepovažuje za potřebné znovu opakovat hodnocení listin založených ve správním spise, které se v podrobnosti více než dostačující objevuje v rozsudku krajského soudu i v rozhodnutí žalovaného, a proto zmíní jen některé okolnosti, které považuje ve věci za rozhodující.

[25] Soud nečiní sporným, že výstupy z monitoringu reklamy mohou sloužit jako důkaz o tom, že byla reklama skutečně provedena. Takový důkaz však musí mít určitou kvalitu, respektive vypovídací hodnotu. Zpráva o auditu předložená stěžovatelem však obsahuje pouze stručné konstatování, že reklama byla realizována dle smlouvy, a seznam závodů, na nichž se tak stalo. Neobsahuje žádné podrobnosti, které by svědčily o tom, že se osoby, které zprávu vyhotovily, skutečně závodů zúčastnily a vozidlo nesoucí polep se jménem stěžovatele na nich viděly. Apostilační doložka pouze osvědčuje pravost podpisů, nemůže však potvrdit pravost obsahu listin.

[26] Ani předložené fotografie neprokazují, že by byla společnost Kontrolní a měrová služba v souladu se smlouvou prezentována na závodních akcích. Na těchto fotografiích je sice dobře viditelná firma společnosti vylepená na závodním automobilu, okolí automobilu však naprosto neodpovídá prostředí motoristického závodu. Pouhý důkaz o tom, že polep byl umístěn na nějaké závodní vozidlo, nestačí k prokázání, že došlo k propagaci firmy na automobilových závodech. Pokud navíc smlouva o nájmu reklamní plochy zdůrazňovala, že se nevztahuje k jednomu konkrétnímu vozidlu, považoval by soud za logické, aby měl stěžovatel k dispozici dokumentaci o všech vozidlech, na nichž byla jeho objednaná reklama umístěna.

[27] Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatel kromě toho, že nebyl schopen předložit jediný důkaz, který by jednoznačně prokazoval prezentaci alespoň na jednom automobilovém závodě, nedokázal rozptýlit četné pochybnosti, které v průběhu řízení správce daně stěžovateli sdělil. Lze tedy plně souhlasit s krajským soudem, že se stěžovateli nepodařilo prokázat, že vynaložené výdaje sloužily k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, respektive že objednaná reklama byla skutečně provedena. Žádný ze stěžovatelem předložených důkazů, a to ať samostatně, nebo při jejich posouzení ve vzájemné souvislosti, není s to realizaci reklamy prokázat.

[28] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i ohledně nadbytečnosti výslechu jednatele společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd. Není pravděpodobné, že by tato osoba mohla uvést bližší informace o tvrzeném poskytování reklamy, které bylo předmětem kontroly ze strany jiné společnosti. Okolnosti případu navíc svědčí spíše o tom, že veškeré záležitosti ohledně smlouvy obstarával pan M. P., jehož jméno figuruje na všech listinách předložených stěžovatelem. Krajský soud tak správně uzavřel, že není zřejmé, co by měl (resp. mohl) výslech jednatelů této společnosti přinést. K tomuto závěru krajskému soudu

postačovaly již zjištěné skutkové okolnosti celé věci; nebylo třeba, aby ke konkretizaci účelu výslechu vyzýval stěžovatele (jak stěžovatel namítá v kasační stížnosti).

[29] Pro výslech zástupce společnosti AUDIT-INVEST Ltd. neměl žalovaný odpovídající procesní nástroj, neboť Dohoda mezi vládou České republiky a vládou Britských Panenských ostrovů o výměně informací v daňových záležitostech (vyhlášená pod č. 6/2013 Sb. m. s.) vstoupila v platnost až dne 19. prosince 2012 a na základě svého čl. 16 písm. b) je aplikovatelná až ve vztahu ke zdaňovacím obdobím počínajícím dne 1. ledna 2013. Stěžovateli sice lze přisvědčit, že o předvolání konkrétní osoby je možno uvažovat i bez existence dohody mezi státy - vzhledem k pochybnostem obestírajícím činnost společnosti AUDIT-INVEST Ltd. však lze pochybovat o tom, že by výpovědi auditorek či jednatele této společnosti vnesly do případu více světla. Krajský soud zcela správně dospěl k závěru, že pokud by měly tyto osoby o uskutečnění reklamy nějaké bližší informace, uvedly by je ve zprávě o auditu. Tuto argumentaci nepovažuje soud na rozdíl od stěžovatele za nepřípustnou – soud na základě zjištěných skutkových okolností pouze hodnotil, zda je navržený důkaz způsobilý přinést nová podstatná skutková zjištění. Nejednalo se tedy o předčasně hodnocení neprovedených výslechů, ale o úvahy stran potřebnosti a účelnosti provedení navržených důkazů.

[30] Na závěr Nejvyšší správní soud uvádí, že se ve své rozhodovací činnosti již setkal s pokusy daňových subjektů uplatnit si jako daňově účinné výdaje na reklamu poskytovanou prostřednictvím společnosti Pavlík a partner s.r.o. a monitorovanou společnosti AUDIT-INVEST. I v těchto věcech (rozsudky ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 – 57, ze dne 22. 6.2017, č. j. 9 Afs 310/2016 – 37, a ze dne 6. 9. 2017, č. j. 6 Afs 191/2017 – 42) soud potvrdil závěry daňových orgánů, že daňové subjekty předložením obdobné sady důkazů (zejména auditní zpráva a neprůkazná fotodokumentace) neprokázaly skutečnou realizaci fakturovaných reklamních služeb.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Soud vzhledem ke shora uvedenému dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl.

[32] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 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 mu soud jejich náhradu nepřiznal.

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

V Brně dne 7. března 2019

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu