

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **ALL SPORTS a. s.**, se sídlem Blanenská 1996/12a, Kuřim, zastoupen Mgr. Liborem Valentou, advokátem se sídlem Pražákova 1024/66, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 2. 11. 2020, č. j. 30 Af 57/2018-95,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **4 114 Kč** k rukám jeho zástupce Mgr. Libora Valenty, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 14. 5. 2018, č. j. 21682/18/5200-11431-706481, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 9. 2017, č. j. 4043647/17/3005-52522-709745, č. j. 4044362/17/3005-52522-709745 a č. j. 4044478/17/3005-52522-709745, kterými byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 vyšší o částku 153 900 Kč, za zdaňovací období roku 2013 vyšší o částku 357 010 Kč, za zdaňovací období roku 2014 vyšší o částku 380 Kč a ve všech případech bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit k doměřené dani penále ve výši 20 % z doměřených částek. Důvodem doměření daně bylo nedoložení a neprokázání nákladu označeného jako „spotřeba pohonných hmot“ na žalobcem předložených nečitelných zjednodušených daňových dokladech, kdy žalobce podle

žalovaného neprokázal tyto náklady jako daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2012 a 2013 byla daň doměřena také z důvodu žalovaným tvrzeného nedoložení rozdílu ceny za poskytnuté reklamní služby od spřízněné společnosti definované podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP a ceny, která byla sjednána mezi nezávislými subjekty. Jednalo se o poskytnutí pronájmu reklamních ploch v Hokejové hale dětí a mládeže – Sportcentrum Lužánky, Brno od společnosti Jet VSK, s. r. o.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 2. 11. 2020, č. j. 30 Af 57/2018-95, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[3] Krajský soud se nejprve zabýval žalobní námitkou ohledně nesprávného doručování dodatečných platebních výměrů pouze žalobci, nikoliv však jeho právnímu zástupci, jenž žalobce v daňovém řízení zastupoval. K této žalobní námitce krajský soud uvedl, že mezi účastníky řízení není sporu o tom, že správce daně nesprávně vyhodnotil rozsah plné moci udělené zástupci žalobce Mgr. Liboru Valentovi, v čehož důsledku byly tyto platební výměry doručeny pouze do datové schránky žalobce, nikoliv však jeho zplnomocněného zástupce. Tímto postupem došlo k porušení § 41 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle krajského soudu je však podstatné, že se s obsahem dodatečných platebních výměrů zástupce žalobce včas a v rozsahu nutném pro podání kvalifikovaného odvolání proti nim seznámil, neboť sepsal a v zákonem stanovené lhůtě řádně uplatnil kvalifikovaná odvolání s podrobnou argumentací vůči dodatečným platebním výměrům. Tato vada proto nezpůsobuje sama o sobě nezákonnost rozhodnutí.

[4] K námitkám směřujícím proti neuznání výdajů vynaložených žalobcem za pohonné hmoty krajský soud uvedl, že se žalobce snažil unést na něm spočívající důkazní břemeno důkazními návrhy, tj. výslechy osob, které pohonné hmoty tankovaly, dále účetními záznamy společnosti OMV Česká republika s. r. o. (dále jen „OMV“), resp. výslechy osob M. V., Ing. L. K., D. Š. provozujících čerpací stanice OMV na různých adresách, kde byly pohonné hmoty zakoupeny. Obdobně tak žalobce navrhl jako důkaz účetní záznamy společnosti Shell Czech Republic, a.s. (dále jen „Shell“), resp. D. K. provozujícího čerpací stanice Shell, kde byly pohonné hmoty zakoupeny (dále jen „účetní záznamy společností“), dále žalobce navrhl své výdajové pokladní doklady č. 1/12556, č. 1/12221, č. 1/12244 ze dne 5. 6., 27. 2., 2. 3. 2012 včetně dokladů o nákupu pohonných hmot. Krajský soud uvedl, že se správce daně zabýval navrhovanými výslechy osob, přičemž tyto neprovedl, avšak se již vůbec nezabýval návrhy na provedení listinných důkazů, stejně tak se jimi nezabýval žalovaný, přestože tuto vadu žalobce vytýkal v odvolacím řízení. Podle krajského soudu situace, kdy správní orgán neprovede navržený důkaz, aniž by svůj postup zdůvodnil, je závažnou vadou vedoucí k nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Krajský soud dále konstatoval, že pokud v daňovém řízení nedošlo k řádnému provedení a hodnocení všech navržených důkazů, nemůže se soud věcně zabývat námitkami mířícími do chybného hodnocení důkazů;

posouzení takové otázky by bylo předčasné. Krajský soud nadto podotknul, že navržené listinné důkazní prostředky nelze označit a priori za zcela jistě neumožňující pomoci unést žalobci jeho důkazní břemeno ve vztahu k předmětnému výdaji.

[5] Pokud jde o správnost neuznání rozdílu mezi cenou sjednanou mezi žalobcem a společností Jet VSK, s. r. o. za pronájem reklamních ploch a správcem daně určenou tzv. referenční cenou za výdaje na vynaložení, dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, krajský soud odkázal na četnou judikaturu týkající se problematiky stanovení referenční ceny. Podle krajského soudu z této judikatury vyplývá, že nejprve je třeba, aby byl prokázán skutečný rozsah plnění, přičemž toto je nezbytné k verifikaci fakturované ceny z hlediska její přiměřenosti. Podle krajského soudu pro to, aby mohla být stanovena referenční cena úvahou správce daně, je především mít nutno najisto postaven přesný předmět plnění, poskytnutý žalobci společností Jet VSK, s. r. o. na základě smlouvy o nájmu reklamních ploch. Z rozhodnutí o odvolání je sice jednoznačně seznatelné, že daňové orgány považovaly za nesporné vynaložení předmětného nákladu žalobcem, že k jeho vynaložení došlo na základě předmětných smluv o nájmu reklamní plochy a že v předmětné sportovní hale „reklamní plochy umístěny byly“, ovšem nevyplývá z něj zjištění, jaké konkrétní plnění (v jakém přesně rozsahu) mají správní orgány za prokázané. V této souvislosti krajský soud odkázal na neurčitost uzavřené smlouvy o nájmu reklamní plochy a různá vyjádření žalovaného obsažená v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Z toho krajský soud dovodil, že ani správce daně, potažmo žalovaný, nemohl znát rozsah poskytnutých služeb. Krajský soud dále podotkl, že z citované části rozhodnutí o odvolání vyplývá, že správní orgány mají za to, že žalobce prokázal vynaložení výdaje, a to tím způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu. Tomu však neodpovídají další citované části žalobou napadeného rozhodnutí, v nichž je uváděno, že se jedná o plnění sporná a že nelze souhlasit s žalobcem, že bylo předloženo dostatečné množství důkazů, které prokazují poskytnutí sporných plnění právě společností Jet VSK, s. r. o. V tomto směru krajský soud shledal vnitřní rozpornost žalobou napadeného rozhodnutí, kdy z něj není bez pochybností zřejmé, zda mají daňové orgány skutečně za to, že žalobce prokázal vynaložení výdaje způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu a v jím tvrzeném rozsahu.

[6] Krajský soud rovněž uvedl, že pokud správní orgány přistoupily ke stanovení tzv. referenční ceny, pak bylo dále třeba, aby měly ujasněno, co bylo přesně předmětem daného plnění, aby takovýto přesně určený předmět plnění mohly u oslovených subjektů vyhledat a poté přistoupit k porovnání cen za takto přesně určený předmět plnění. Podle krajského soudu správce daně neprovedl řadu žalobcem navržených důkazů, které mohly prokázat poskytnutí reklamy a přesný rozsah plnění. Za daného stavu, kdy je mezi účastníky řízení sporu o rozsah reklamního plnění a správní orgány neumožnily unést v tomto rozsahu důkazní břemeno žalobci, neboť neprovedly množství důkazů, kterými chtěl prokázat přesný rozsah reklamního plnění, nebylo možno přistoupit k určování referenční ceny.

[7] Nad rámec se krajský soud vyjádřil k obsahu správního spisu, k závěrům ohledně existence řetězce a k povinnosti vypořádat řádně odvolací námitky. Tyto poznatky krajského soudu však nebyly důvodem ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. V podrobnostech zdejší soud odkazuje na rozsudek krajského soudu, který je k dispozici na www.nssoud.cz.

III.

[8] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[9] Stěžovatel úvodem namítal, že krajský soud vycházel z nesprávné konstrukce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, pokud měl za to, že se účetními záznamy společností OMV a Shell měl stěžovatel zabývat více či jinak, než učinil. V žádném případě nelze požadovat po stěžovateli, resp. správci daně, aby si účetní záznamy společností sám sháněl a provedl je jako důkazní prostředek. I pokud by takto učinil a ověřil, že zaúčtovaná částka v účetnictví žalobce je shodná s údajem na nečitelném dokladu, stejně by nebylo prokázáno, že se jedná o náklad daňově účinný související s podnikatelskou činností žalobce.

[10] Podle stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil navrhované listinné důkazní prostředky jako opomenuté. Žalobce zaúčtoval a uplatnil v daňově uznatelných nákladech částky za nákup pohonných hmot, přičemž podkladem takto zaúčtovaných nákladů v roce 2012, 2013 a 2014 byly zcela nečitelné zjednodušené daňové doklady, ze kterých nebylo možno ověřit, kdo byl dodavatelem, v jakém čase a v jaké částce se plnění uskutečnilo, ani nebylo možné ověřit, co bylo předmětem plnění. Na základě těchto nečitelných dokladů byly žalobcem vyhotoveny výdajové pokladní doklady. Těmito listinnými důkazními návrhy se správce daně zabýval, když právě nečitelnost byla prvotním zdrojem pochybností správce daně o oprávněnosti deklarovaných výdajů v souvislosti se spotřebou pohonných hmot. Z rozhodnutí o odvolání a i ze zprávy o daňové kontrole č. j. 3976692/17/3012-60561-710708 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) je zcela zřejmé, že tyto správce daně neakceptoval jako důkazy, které by prokazovaly naplnění podmínek daňové uznatelnosti předmětných výdajů. Žalobce mimo nečitelných zjednodušených daňových dokladů spolu s výdajovými pokladními doklady dále navrhl jednak provedení výslechu osob a vyžádání účetních záznamů společností OMV a Shell. Správce daně i stěžovatel dostatečně zdůvodnili, proč nepřistoupili k provedení výslechu osob (viz str. 35 a 36 zprávy o daňové kontrole a body 37 a 43 rozhodnutí o odvolání). Co se týče návrhu na vyžádání si účetních záznamů, stěžovatel se tímto návrhem zabýval v bodě 42 rozhodnutí o odvolání, když uvedl, že s ohledem na předložené nečitelné doklady byl žalobce povinen předložit sporné účetní záznamy vystavené v takovém formátu, které by jím tvrzené skutečnosti jednoznačně dokládaly. Uvedené mohl žalobce doložit např. evidencí jízd, což neprovedl. S ohledem na fungování rozložení důkazního břemene stěžovatel zde rovněž uvedl, že *„nebylo na správci daně, aby vyhledával listinné důkazy o oprávněnosti zaúčtování účetního dokladu jako daňově uznatelného.“* V této souvislosti stěžovatel poukázal dále na to, že správce daně odmítl provést výslechy a vyžádat si účetní záznamy společností OMV a Shell, neboť těmito by ani nebylo možno prokázat, že nakoupené pohonné hmoty sloužily k podnikatelské činnosti žalobce, tedy zcela logicky tyto ani nemohly prokázat, že pohonné hmoty byly využity k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů žalobce. Účetními záznamy by bylo možné prokázat maximálně fakticitu uskutečnění nákladu. Stěžovatel dále uvedl, že žalobce navržené účetní záznamy společností OMV a Shell ani dostatečně nespecifikoval, pouze uvedl, že si je má správce daně vyžádat. Daňové řízení však není ovládáno zásadou vyšetřovací, v žádném

případě tak nebylo na správci daně, aby si sám opatřoval vágně označené účetní záznamy uvedených společností, neboť břemeno důkazní a břemeno tvrzení v tomto tížilo pouze žalobce. Stěžovatel proto shrnul, že odmítnutí vyžádání si účetních záznamů společností OMV a Shell bylo z jeho strany zcela patřičně odůvodněno. Neprovedení účetních záznamů jako důkazních prostředků tak nemohlo mít žádný vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání a nemohlo ani zapříčinit krajským soudem uváděnou nepřezkoumatelnost.

[11] Stěžovatel dále namítal, že krajský soud nepřípustně posuzoval rozsah reklamních služeb nad rámec žalobních bodů. Krajský soud v napadeném rozsudku odůvodnil zrušení rozhodnutí o odvolání skutečnostmi, jež v podané žalobě nebyly uplatněny, a to ani implicitně, když žalobce napadal tvrzení, že vytvořil právní vztah s jinou osobou za účelem snížení základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, resp. že byl koncovým článkem řetězce vytvořeného za uvedeným účelem. Dále v této souvislosti žalobce napadal způsob stanovení ceny obvyklé, kdy podle něj vybraná sportoviště nebyla vhodná, neboť se nenacházela ve srovnatelné situaci. Žalobce však žádným způsobem nezpochybňoval rozsah poskytnuté reklamy, tedy nenamítal, že správce daně chybně definoval nebo označil rozsah reklamy. Nejvyšší správní soud již v minulosti opakovaně vyslovil, že jinou vadou řízení před soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup soudu rozhodujícího o žalobě je popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená rovněž zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (viz např. rozsudek ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63).

[12] Stěžovatel dále namítal, že krajský soud nesprávně posoudil rozsah reklamních služeb. Stěžovatel vůbec nezpochybňoval naplnění § 24 odst. 1 ZDP ve vztahu k reklamním službám, toto naopak účastníkovi řízení zcela uznal. V rozhodnutí o odvolání se několikrát objevuje zcela jednoznačný závěr stěžovatele, že faktické uskutečnění reklamy nebylo zpochybněno, byla však zpochybněna cena za šetřené reklamy. Z rozhodnutí o odvolání je zřejmé, že daňové orgány považovaly rozsah poskytnuté reklamy za prokázaný, neboť ten vyplýval i z uzavřené nájemní smlouvy na reklamní plochy a tento rozsah pak byl podkladem pro stanovení referenční ceny. Zcela nepřiléhavým je odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117, neboť v citovaném rozsudku bylo rozhodné posouzení právní otázky, zda výdaje vynaložené na provedení stavebních prací byly daňově uznatelné podle § 24 odst. 1 ZDP, přičemž daňové orgány se v průběhu celého daňového řízení zaměřily na otázku, zda byly předmětné práce provedeny v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám; dospěly přitom k závěru, že tento rozsah provedených prací nebyl prokázán. Předmětem sporu mezi žalobcem a stěžovatelem však v žádném případě nebylo faktické uskutečnění reklamy, potažmo její rozsah. V soudním řízení tak otázku týkající se rozsahu reklamních plnění učinil nově spornou až krajský soud. K výtce krajského soudu, že z rozhodnutí o odvolání nevyplývá zjištění, jaké konkrétní plnění (v jakém přesně rozsahu) mají správní orgány za prokázané, stěžovatel uvedl, že pokud nebyl rozsah mezi stěžovatelem a žalobcem sporným, nebylo ani důvodu v rozhodnutí o odvolání vypisovat konkrétní rozsah plnění. Správcem daně byl akceptován rozsah plnění, který byl žalobcem deklarován (a doložen fotografiemi). V průběhu daňového řízení bylo ověřeno, že reklama

v hokejové hale byla umístěna a předmětem nájemních smluv bylo umístění reklamy na reklamní ploše podle smluvního ujednání. Nelze tak souhlasit s krajským soudem, že by rozsah plnění nemohl být znám. Správce daně šetřil pronájem plochy reklamního banneru, pronájem plochy na dresech hráčů, umístění reklamy na webu sportoviště (reklama na internetových stránkách www.vsktechnika.cz), tak jak bylo ujednáno ve smlouvách a prokázáno fotografiemi. Pokud krajský soud dospěl k odlišnému závěru, tedy že rozsah plnění nebyl prokázán, zatímco správce daně rozsah plnění žalobci uznal, tak uvedeným postupem krajský soud nepřípustně nahrazuje správní úvahu daňových orgánů, což mu však nepřísluší.

[13] Stěžovatel dále namítal, že krajský soud v případě reklamních služeb nesprávně vytknul neprovedení svědeckých výpovědí, kterými chtěl žalobce prokázat přesný rozsah reklamního plnění. Provedení svědeckých výpovědí např. trenérů, grafika nebo zaměstnanců prodejny bylo v daném případě nadbytečné, neboť jimi chtěl žalobce prokázat umístění reklamy v hokejové hale. Svědci tak mohli pouze potvrdit, že reklama byla v hokejové hale umístěna, o čemž však nebylo sporu. Náklad ve vztahu k § 24 odst. 1 ZDP totiž zpochybněn nebyl, tzn., že reálné uskutečnění reklamy nebylo zpochybněno, toto naopak prošlo testem daňové účinnosti. Byla však zpochybněna cena obvyklá dodaného plnění. Pokud nebylo uskutečnění samotné reklamy (včetně smluvní specifikace rozsahu reklamy) zpochybněno, nebylo nutné toto dále prokazovat.

[14] Závěrem se pak stěžovatel nad rámec věnoval některým okolnostem stanovení ceny obvyklé, přestože krajský soud v napadeném rozsudku postup správních orgánů při určení ceny obvyklé a jejich úvahy v tomto směru meritorně nepřezkoumával.

[15] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[16] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek krajského soudu považuje, v rozsahu, v němž soud shledal žalobou napadené rozhodnutí žalovaného nezákonným, za zcela správný a po právu. Krajský soud napadený rozsudek jasně, přesně a výstižně odůvodnil a své odůvodnění opřel o konkrétní na věc přiléhavou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Krajský soud naprosto správně shledal napadené rozhodnutí nezákonným, nepřezkoumatelným a vnitřně rozporným (stejně jako řízení jemu předcházející). Napadené rozhodnutí žalovaného nebylo řádně odůvodněno a toto rozhodnutí, stejně jako jemu předcházející řízení, bylo zatíženo vadami. Krajský soud nalezl hned několik důvodů pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, přičemž i jen jediný z nich by k jeho zrušení postačoval. Krajský soud naprosto správně vytknul stěžovateli, resp. správci daně, že se vůbec nezabýval dalšími důkazními návrhy žalobce – mj. listinnými důkazy. V takovém případě je druhotné, zda byly některé zjednodušené daňové doklady čitelné či nečitelné, resp. z jakých podkladů vycházely výdajové pokladní doklady. Základní problém pojmenovaný krajským soudem je ten, že správce daně se v tomto směru dostatečně nevypořádal s důkazními návrhy žalobce, když náležitě nezdůvodnil, proč tyto navržené důkazy neprovedl. Stěžovatel se rovněž mýlí, pokud tvrdí v kasační stížnosti, že žalobce správní žalobou brojil pouze proti naplnění

podmínek daných § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP (proti existenci řetězce osob za účelem snížení základu daně). Žalobce v podané žalobě brojil také např. proti tomu, jakým absurdním způsobem zjišťoval správce daně obvyklou cenu předmětných reklamních plnění nebo proti tomu, že správce daně, potažmo stěžovatel, ignorovali téměř všechny důkazní návrhy žalobce, jimiž měla být prokázána obrana žalobce, a nevypořádali se náležitě s jejich neprovedením. Na rozdíl od stěžovatele se žalobce nedomnívá, že krajský soud učinil spornou otázku rozsahu reklamních plnění a že v tomto směru věc nesprávně právně posoudil. Krajský soud sám v odůvodnění rozsudku uvedl, že z žalobou napadeného rozhodnutí je jednoznačně seznatelné, že správní orgány považují za nesporné vynaložení předmětného nákladu žalobcem, a že k jeho vynaložení došlo na základě citovaných nájemních smluv a že správní orgány také považují za nesporné, že v citované sportovní hale „reklamní plochy umístěny byly“. Krajský soud však vytkl stěžovateli (viz odst. 41 a násl.), že z jeho rozhodnutí nevyplývá zjištění, jaké konkrétní plnění (v jakém přesně rozsahu) mají správní orgány za prokázané. S tím, že pokud správní orgány přistoupily ke stanovení tzv. referenční ceny, pak bylo dále třeba, aby měly ujasněno, co bylo přesně předmětem daného plnění, aby takovýto přesně určený předmět plnění mohly u oslovených subjektů vyhledat a poté přistoupit k porovnání cen za takto přesně určený předmět plnění (viz odst. 43). Krajský soud tedy nečinil sporným ani tak obecně rozsah poskytnuté reklamy, jako to, že stěžovatel ve svém rozhodnutí rozsah poskytnuté reklamy přesně nespecifikoval. Jinými slovy spornými nečinil krajský soud to, že v hale byla umístěna nějaká reklama, ale to, jaká konkrétní reklama (např. kde konkrétně jak velký konkrétní reklamní nápis apod.). Krajský soud rovněž naprosto správně vytknul stěžovateli neprovedení důkazů mj. svědeckými výpověďmi. Svědci nebyli navrženi žalobcem zdaleka jen k prokázání uskutečnění reklamy obecně. Svědeckými výpověďmi hodlal žalobce prokazovat také to, jaké konkrétní reklamy a kde konkrétně byly umístěny, obvyklou cenu reklamy, že díky uzavřeným nájemním smlouvám (o pronájmu reklamních ploch) žalobce získal do nájmu lepší a větší prostory prodejny v prvním patře haly, že se díky nim výrazně zvýšil jeho obrat, že díky nim oslovil žalobce velké množství potenciálních zákazníků atd. O tomto všem nepochybně mohli mít navržení svědci, nebo přinejmenším jejich část povědomost. Stěžovatel, resp. správce daně nejen, že tyto navržené svědky nevyslechl, ale ani řádně neodůvodnil, proč tak neučinil. Z těchto důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou a přiznal mu náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

V.

[17] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Podle § 24 odst. 1 ZPD 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. Nejvyšší správní soud k tomuto ustanovení v minulosti uvedl, že *„dle jeho stabilní judikatury se o daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři*

podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanese do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu" (viz rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 6. 12. 2007, čj. 1 Afs 80/2007-60). Pravda je, že formální nedostatky na předloženém účetním dokladu nemohou automaticky vést k doměření daně z příjmů. Je nutno rozlišovat dopady takovýchto nedostatků u daně z příjmů a u daně z přidané hodnoty. Daňovému subjektu musí být dán prostor prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje jinými prostředky. Nelze tedy dospět k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, „pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely" (viz kasační stížností cit. rozsudek ze dne 30. 4. 2015, čj. 8 Afs 144/2014-46, bod 27)." (viz rozsudek ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015-72).

[20] Otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se zdejší soud opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: „*Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní).* [...] *Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby" (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010-124, či čj. 2 Afs 24/2007-119).*" K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62.

[21] Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem v tom, že opomenutí důkazu správním orgánem, tj. situace, kdy neprovede navržený důkaz, aniž by svůj postup

zdůvodnil, je závažnou vadou vedoucí k nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (srov. přiměřeně judikaturu vztahující se k opomenutým důkazům v řízení před soudem, např. nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94, N 10/3 SbNU 51, nebo ze dne 16. 6. 2003, sp. zn. IV. ÚS 283/2000, N 90/30 SbNU 363). Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí je přitom vadou, ke které soudy z povahy věci přihlížejí z úřední povinnosti, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí lze přezkoumat po věcné stránce (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, publ. pod č. 359/2004 Sb. NSS).

[22] V nyní projednávané věci správce daně zpochybnil žalobcem předložené nečitelné zjednodušené daňové doklady, kterými žalobce prokazoval tvrzené vynaložené náklady podle § 24 odst. 1 ZDP. V roce 2012 se jednalo o částku 9 715,90 Kč, v roce 2013 se jednalo o částku 4 407,30 Kč a v roce 2014 o částku 2 071,08 Kč. K výzvě správce daně se žalobce snažil unést na něm spočívající důkazní břemeno v daňovém řízení tím, že uplatnil důkazní návrhy. Jednalo se o výslech osob a účetní záznamy společností OMV, Shell, Eni Česká republika s.r.o., Moravian car services s.r.o. a Datart International a.s. V odvolání proti dodatečným platebním výměrům pak žalobce namítal, že se správce daně zabýval pouze návrhy na výslechy svědků, nezabýval se však návrhy na provedení listinných důkazů.

[23] Jak správně uvedl krajský soud, ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že se správce daně zabýval pouze návrhy na výslech svědků s tím, že tyto výslechy neprovedl, neboť je podle něj nevěrohodné, aby si jakákoliv osoba navržená žalobcem prokázání nákladu pamatovala (viz str. 8, 20-21, 33-34, 36, 42 a 48 zprávy o daňové kontrole). Správce daně se však vůbec nezabýval dalšími důkazními návrhy vznesenými žalobcem (účetními záznamy společností). Přestože tuto vadu vytýkal žalobce v rámci odvolání proti napadeným dodatečným platebním výměrům, ani stěžovatel se těmito opomenutými důkazními návrhy konkrétně nezabýval. Nelze souhlasit se stěžovatelem, že tak přezkoumatelným způsobem učinil v bodě 42 rozhodnutí o odvolání, kde pouze obecně uvedl, že nebylo povinností správce daně vyhledávat listinné důkazy o oprávněnosti zaúčtování účetního dokladu jako daňově uznatelného s tím, že tak měl učinit sám odvolatel, tj. žalobce. Stěžovatel nyní v kasační stížnosti uvádí důvody, proč navržené listinné důkazy neprovedl. Nově tvrdí, že provedení těchto listinných důkazů by podle jeho názoru nemohlo prokázat, že nakoupené pohonné hmoty sloužily k podnikatelské činnosti žalobce, tedy že byly využity k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů žalobce a že žalobce navržené účetní záznamy společností dostatečně nespecifikoval. V této souvislosti zdejší soud konstatuje, že nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí spočívající v nedostatku důvodů nelze „napravit“ tím, že stěžovatel v kasační stížnosti doplní argumentaci, kterou dodatečně odůvodní neprovedení navržených listinných důkazů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2019, č. j. 7 As 38/2018-33). K těmto tvrzením proto nelze přihlížet.

[24] Rovněž námitka, že krajský soud nepřípustně posuzoval rozsah reklamních služeb nad rámec žalobních bodů, je nedůvodná. Tvrzení stěžovatele, že žalobce žádným způsobem nezpochybňoval rozsah poskytnuté reklamy, tedy nenamítal, že správce daně chybně definoval nebo označil rozsah reklamy, není pravdivé. Z obsahu podané žaloby je naopak zřejmé, že žalobce mimo jiné na str. 5 namítal, že stěžovatel „v napadeném

rozhodnutí kalkuluje více méně pouze s reklamami umístěnými na budově s tím, že jejich cena již údajně byla zahrnuta v ceně nájmu za nebytové prostory, ač reálně byly reklamy žalobce umístěny i uvnitř haly, a to hned na několika místech (na vnitřní stěně haly, na mantinelu, na plexiskle, na ledě), což žalobce v řízení prokázal či mohl prokázat. Zjištění správce daně potvrzené žalovaným v tomto směru tak považuje žalobce za neaplikovatelná pro danou věc ve vztahu k žalobci.“ V postupu krajského soudu tedy nelze spatřovat stěžovatelem vytýkanou jinou vadu řízení před soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[25] K námitkám stěžovatele, že krajský soud nesprávně posoudil rozsah reklamních služeb a že mu nesprávně vytknul neprovedení svědeckých výpovědí, kterými chtěl žalobce prokázat přesný rozsah reklamního plnění, Nejvyšší správní soud uvádí následující. Stěžovatel tvrdí, že vůbec nezpochybňoval naplnění § 24 odst. 1 ZDP ve vztahu k reklamním službám, že nezpochybňoval faktické uskutečnění reklamy, toliko zpochybnil cenu za šetřené reklamy. V této souvislosti pak poukazoval na to, že správní orgány považovaly rozsah poskytnuté reklamy za prokázaný, neboť ten vyplýval z uzavřené nájemní smlouvy na reklamní plochy a že právě tento rozsah pak byl podkladem pro stanovení referenční ceny.

[26] Pokud jde o předmět nájemních smluv, uzavřených žalobcem se společností Jet VSK, s.r.o. (ze dne 5. 1. 2012 a ze dne 1. 6. 2013), pak je ve smlouvách shodně uvedeno, že se pronajímatel (Jet VSK, s.r.o.), který disponuje právem užívat a prodávat reklamní média, těmito smlouvami zavazuje pronajmout žalobci jakožto nájemci reklamní plochu umístěnou v interiérech Hokejové haly dětí a mládeže v rozsahu: reklamní banner v prostorech zimního stadionu a reklamu na internetových stránkách www.vsktechnika.cz. Ke skutečnému rozsahu plnění z těchto smluv poskytl žalobce správci daně listinné důkazy a navrhl řadu dalších důkazů (zejména výslech svědků). Předseda představenstva žalobce Mgr. Igor Novotný k rozsahu plnění před správcem daně uvedl, že na základě předmětných smluv bylo v hokejové hale umístěno reklamní logo na ledové ploše (o rozměru cca 4 x 1,5 m), na mantinelech lední plochy (o délce cca 2 m) a na 1/3 plochy plexiskla (pás široký cca 30 cm). Dále došlo k umístění reklamního loga na vnitřní stěně haly (cca 5 x 3 m), u schodiště do prvého poschodí v hale (cca 3 x 2 m) a vedle vstupu do prodejny žalobce v hale (cca 3 x 4 m). Dále bylo velké reklamní logo umístěno na venkovní stěně haly u parkoviště, u frekventované silnice naproti Boby (cca 3 x 5 m), a další reklamní loga byla umístěna při vstupu do haly na podlaze (cca 60 x 50 cm), na vstupních dveřích (cca 1,5 m x 2 m) a nad průčelím vstupu do haly (cca 1,5 x 0,75 m). Rovněž ze svědecké výpovědi jednatelky společnosti Best Event s.r.o., která v letech 2012 a 2013 prováděla pro žalobce marketingovou a reklamní činnost, vyplynulo, že nad rámec smlouvy byly realizované další reklamní činnosti, např. reklama umístěná na ledové ploše, na mantinelech a v prostorách hokejové haly.

[27] Krajský soud zcela správně uvedl, že na správci daně leží důkazní břemeno, aby prokázal, že cena sjednaná mezi žalobcem a společností Jet VSK, s.r.o. se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. K tomu, aby mohla být stanovena referenční cena úvahou správce daně, je však především mít nutno najisto postaven přesný předmět plnění, poskytnutý žalobci společností Jet VSK, s.r.o. na základě smlouvy o nájmu reklamních

ploch, aby takovýto přesně určený předmět plnění mohl správce daně u oslovených subjektů vyhledat a poté přistoupit k porovnání cen za takto přesně určený předmět plnění. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí však nevyplývá zjištění, jaké konkrétní plnění (v jakém přesně rozsahu) mají správní orgány za prokázané. K rozsahu poskytnutých reklamních služeb je pouze v odst. 93 obecně uvedeno, že „správce daně vycházel ze všech předložených a zjištěných důkazních prostředků prokazujících rozsah sporných reklamních služeb a na základě těchto skutečností oprávněně prošetřoval cenu služeb obdobného rozsahu a obsahu poskytovaných ve stejném čase a za srovnatelných podmínek.“ Stěžovatel nyní tvrdí, že při stanovení referenční ceny vycházel z rozsahu plnění vyplývajícího z uzavřených smluv a že rozsah plnění nebyl sporný, když správce daně akceptoval rozsah plnění, který byl deklarován žalobcem (a prokázán fotografiemi). Z obsahu nájemních smluv ze dne 5. 1. 2012 a 1. 6. 2013 je však zřejmé, že předmět reklamního plnění byl sjednán toliko obecně, přičemž z vyjádření předsedy představenstva žalobce i jednatelky společnosti Best Event s.r.o. vyplývá, že rozsah plnění byl širší. Navíc nelze souhlasit se stěžovatelem, že předmětem sporu mezi jím a žalobcem nebyl rozsah poskytnuté reklamy, opak je pravdou (viz výše bod 24). Žalobce v tomto směru navrhoval provedení většího množství důkazů, kterými chtěl prokázat právě rozsah poskytnuté reklamy, tyto však správcem daně ani stěžovatelem provedeny nebyly. Krajský soud proto dospěl k oprávněnému závěru, že správce daně nebyl oprávněn za popsaného stavu přistoupit ke stanovování tzv. referenční ceny.

[28] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[29] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto má právo na náhradu nákladů, které mu vznikly v souvislosti s právním zastoupením. Náklady řízení sestávají z odměny advokáta za jeden úkon právní služby ve výši 3 100 Kč (vyjádření ke kasační stížnosti) podle § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, a náhrady hotových výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 citované vyhlášky. Zástupce stěžovatele je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 714 Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení proto činí 4 114 Kč.

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

V Brně dne 18. října 2022

David Hipšr
předseda senátu