



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Naděždy Řehákové v právní věci žalobkyně: **A. K.**, zastoupena Mgr. Radkem Látem, advokátem se sídlem Smilova 547, Pardubice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 22. 10. 2012, č. j. 6403/12-1100-604189, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 10. 2013, č. j. 31Af 127/2012 - 45,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení a vymezení sporu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 22. 10. 2012, č. j. 6403/12-1100-604189, jímž bylo k odvolání stěžovatelky změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Přelouči (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 8. 2011, č. j. 49730/11/250970605151. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně ve znění změny v odvolacím rozhodnutí byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů

fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 55 740 Kč a současně jí byla stanovena povinnost uhradit penále ve výši 11 148 Kč.

[2] Daň byla doměřena na základě závěrů daňové kontroly. V této věci, v níž rozhodoval krajský soud, vznikl spor o výši daňové povinnosti v rozsahu závěrů daňové kontroly týkající se faktury č. 200810 na částku 200 000 Kč a faktury č. 200816 na částku 200 000 Kč, vystavených dodavatelem – Občanským sdružením DELTA Pardubice za propagaci a reklamu podnikatelské činnosti (firmy stěžovatelky). Správce daně neuznal, že šlo o výdaje dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které snižují základ daně.

[3] Pochybnosti správce daně vyplynuly ze zjištění, že stěžovatelka neprokázala výdaje na reklamu v souladu se smlouvou o reklamě, k výzvám správce daně nedoložila, že by umístění reklamy kontrolovala, jí předložená fotodokumentace ze sportovních akcí se buď nevztahovala ke zdaňovacímu období roku 2008, nebo nezachycovala přesně stěžovatelkou tvrzený stav, výpovědi svědků nebyly průkazné, zčásti byly nevěrohodné a nebyly zjištěny žádné důkazy o spolupráci Občanského sdružení DELTA Pardubice se stěžovatelkou a o účtování služeb.

[4] Oproti uvedenému stěžovatelka tvrdila, že k prokázání výdajů předložila dostatek důkazních prostředků, a to smlouvu o reklamě ze dne 12. 1. 2008, příjmové pokladní doklady a fotodokumentaci, z níž je patrná propagace podnikatelské činnosti (firmy) stěžovatelky ve formě loga. Dle stěžovatelky skutečnost, že měla výdaje na reklamu, potvrdily i výpovědi svědků.

[5] V řízení před krajským soudem stěžovatelka v žalobě proti rozhodnutí finančního ředitelství namítala nesprávné hodnocení důkazů správcem daně i finančním ředitelstvím. Uvedla, že logo její firmy bylo umístěno při sportovních akcích na hřišti v Heřmanově Městci a v areálu Pod Kunětickou horou, a pokud předložená fotodokumentace tuto skutečnost nepotvrzuje k časovému období r. 2008, pak její výdaje v r. 2008 měl správce daně dovodit v souvislosti s jinými zjištěními a s výpověďmi svědků, kteří její logo znali a umístění reklamy potvrdili. Namítala, že finanční ředitelství hodnotilo výpovědi svědků J. K., P. Š., J. B. a D. K. nesprávně a neobjektivně, s výpovědí svědka P. S. se nevypořádalo vůbec a nepřihlédlo k výpovědi Michala Drenka, bývalého předsedy Občanského sdružení DELTA Pardubice, který provedení propagace firmy stěžovatelky potvrdil. Navrhla vyslechnout provozovatele areálu Pod Kunětickou horou a dále provedení důkazu účetnictvím Občanského sdružení DELTA Pardubice.

II. Posouzení věci krajským soudem

[6] Krajský soud v přezkumném řízení provedl výklad právních předpisů o dokazování a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení v kontextu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 27. 9. 2012, sp. zn. 9 Afs 71/2011) a vyložil, že v případě, kdy daňový subjekt uplatňuje výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, leží na něm důkazní břemeno ohledně splnění zákonem stanovených podmínek pro daňovou uznatelnost uplatněných výdajů. Vyložil, že v tomto rozsahu je prioritně prokazování uskutečnění výdaje záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Po formální stránce perfektní doklady samy o sobě neprokazují uskutečnění v nich uvedené transakce, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost v nich uvedených údajů.

[7] Krajský soud hodnotil provedené důkazy a dospěl k závěru, že stěžovatelka v průběhu daňového řízení své důkazní povinnosti nedostála, neboť sice předložila formálně perfektní doklady, ty však nebyly pro prokázání daňových výdajů dostatečným podkladem. Vycházel z toho, že stěžovatelka ve svých písemných výpovědích připustila, že kontrolu realizace smluvních ujednání,

jež byly obsahem smlouvy o reklamě, prováděla pouze sporadicky a minimálně a v souvislosti s tímto tvrzením předložila pouze čtyři a následně tři fotografie. Krajský soud považoval za správné posouzení, že čtyři předložené fotografie nemohly být pořízeny v předmětném zdaňovacím období roku 2008, neboť v té době byl povrch hrací plochy, u níž měla být reklama umístěna, jiný a tři fotografie z areálu Pod Kunětickou horou rovněž nedokládaly, v jakém období byly pořízeny, a nezachycovaly dané sportovní utkání. Jednotlivé výsledky svědků, které byly navrženy samotnou stěžovatelkou, jakož i výsledky provedené z iniciativy finančního ředitelství v odvolacím řízení, nepostavily najisto, že by reklama stěžovatelky byla při sportovních akcích v blízkosti hracích ploch umístěna. Svědecká výpověď Michala Drenka sice potvrdila, že smlouvu o reklamě podepsal, nevzpomněl si však, že by provedení reklamy jakkoliv se stěžovatelkou kontroloval. Jeho výpověď o místech, kde byla reklama umístěna, neodpovídala jednotlivým smluvním ujednáním. Svědek J. K. sice potvrdil, že reklama byla na mantinelech sportovního hřiště umístěna, nicméně jeho výpověď nepotvrdila, že by se tak stalo právě v předmětném zdaňovacím období roku 2008. Ani svědek P. Š. nevěděl, na jakých konkrétních sportovních akcích se reklama stěžovatelky měla nacházet. Stěžovatelce nemohl prospět ani navrhovaný výsledek Jiřího Klesala, současného předsedy Občanského sdružení Delta Praha (nástupce Občanského sdružení DELTA Pardubice), který nebyl nalezen v registru obyvatel, a rovněž tak Občanské sdružení Delta Praha bylo pro dožádaného správce daně nekontaktní. Umístění reklamy stěžovatelky nepotvrdil ani svědek J. B. Svědecká výpověď D. K. by k posílení důkazní pozice stěžovatelky mohla částečně přispět, krajský soud se však při jejím hodnocení přiklonil k názoru finančního ředitelství, že důvěryhodnost tohoto tvrzení o místě, kde byla reklama umístěna, je vyvrácena smluvním ujednáním o jiném místě pro umístění reklamy - na mantinelech hřiště, nikoliv na střídačce. Ve prospěch tvrzení stěžovatelky nesvědčilo ani účetnictví SK Heřmanův Městec.

[8] Na základě uvedených skutečností krajský soud dospěl k závěru, že správce daně v důkazním řízení unesl svoje důkazní břemeno, neboť na základě provedeného dokazování vyvrátil věrohodnost, průkaznost a správnost tvrzení stěžovatelky a tím zpochybnil věrohodnost jí předložených důkazních prostředků o vynaložení fakturovaných částek na reklamu. Oproti tomu stěžovatelka své důkazní břemeno prokázání výdajů neunesla a sama připustila, že si přímé důkazy o umístění reklamy neopatřila.

III. Kasační stížnost

[9] Stěžovatelka podala proti uvedenému rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž uplatňuje námitky proti hodnocení důkazů o její daňové povinnosti. Své námitky směřuje vůči závěrům krajského soudu a následně i vůči závěrům žalovaného. Namítá, že nejen předloženými formálními doklady, ale i jinými důkazními prostředky prokázala, že přijala předmětná reklamní plnění, a tedy i nárok na uznání výdajů na propagaci a reklamu ve výši 400 000 Kč jako výdajů ovlivňujících základ daně.

[10] Stěžovatelka nezpochybňuje právní posouzení dokazování a důkazního břemene ve smyslu konstantní judikatury správních soudů, je však přesvědčena, že předložila dostatek důkazních prostředků, které jednoznačně potvrzují skutečný stav věci.

[11] Namítá, že skutečnost, že pouze sporadicky a minimálně prováděla kontrolu realizace smluvních ujednání a k tomu předložila nejprve čtyři a následně tři fotografie, nesouvisí s předmětem dokazování, a z toho proto nelze vyvozovat závěr, že k plnění nedošlo. Předložená fotodokumentace se týkala hřiště v Heřmanově Městci a areálu Pod Kunětickou horou. Osobně se zúčastnila sportovních akcí za účelem kontroly provedení reklamy. Uvádí, že jednání dle smlouvy je věcí smluvních stran, dle smlouvy se očekává, že smluvní strany budou plnit a rozhodující je, že kontrolu prováděla. Loga stěžovatelky byla umístěna při konání tělovýchovných akcí

na sportovních hřištích. Dle jejího názoru byt' fotodokumentace z hokejbalového hřiště v Heřmanově Městci nemusela pocházet z r. 2008, nemění to nic na tom, že dalšími důkazními prostředky byla reklama prokázána, a to i vzhledem k tomu, že reklamní plnění bylo poskytováno i v dalších letech. Má za to, že z výpovědí svědků je zřejmé, že k reklamnímu plnění došlo na hřištích sportovního areálu Pod Kunětickou horou a na stadiónu v Heřmanově Městci. Není ani na překážku, že ve smlouvě o reklamě jsou uvedena jiná místa umístění reklam, než tomu bylo ve skutečnosti, neboť smlouva tvořila právní rámec spolupráce stěžovatelky a poskytovatele reklamních služeb a pokud došlo ke změně smlouvy ohledně konkrétního umístění reklamy, nemá to na podstatu poskytnutých reklamních služeb vliv. Namítá, že správní orgány učinily nesprávný závěr, že pokud nebyla reklama umístěna na místech uvedených ve smlouvě, stěžovatelka vydaje na reklamu neprokázala.

[12] Stěžovatelka dále namítala, že uskutečnění reklamy, až na výpověď J. B., jednoznačně potvrdily výpovědi svědků. Poukázala na výpověď Michala Drenka, bývalého předsedy Občanského sdružení DELTA Pardubice, který potvrdil provedení propagace stěžovatelky, popsal způsob provedení reklamních služeb, potvrdil uzavření smlouvy a pravost předložených faktur. Stěžovatelka nesouhlasila s hodnocením správce daně, že výpověď tohoto svědka byla jen tvrzením. Dle stěžovatelky šlo o svědeckou výpověď a tato měla být vypořádána. Krajský soud se pak nesprávně s tímto hodnocením ztotožnil. Vytýkala, že žalovaný i krajský soud vůbec nehodnotily výpověď P. S. a nesprávně posoudily i výpověď svědků J. K. a P. Š.. Dle názoru stěžovatelky J. K. jako předseda SK Heřmanův Městec potvrdil, že spolupracoval s Občanským sdružením DELTA Pardubice, které mělo smluvně zajištěný reklamní prostor v areálu SK Heřmanův Městec. Není relevantní, že tomuto svědkovi nebyla známa podnikatelská činnost stěžovatelky a že si nepamatoval počet reklamních tabulí a konkrétní období umístění reklamy, postačuje, že si pamatoval kulaté logo stěžovatelky na reklamě, a to proto, že je neobvyklé. Také potvrdil, že u fotografií ze hřiště, které byly zveřejňovány v Chrudimském deníku, určitě docházelo k jejich úpravám. Rovněž svědek P. Š. potvrdil, že reklama byla umístěna při sportovních akcích od dubna do září 2008 a potvrdil, že tři fotografie pocházejí z areálu Pod Kunětickou horou. Tento svědek si rovněž pamatoval tvar, velikost a barvu vyhotovení loga, což svědčí o tom, že vyhotovení loga bylo z hlediska reklamy velmi účelné a bylo zapamatovatelné. K tomu i svědek J. B. připustil, že reklama mohla být umístěna i v prostoru střídačky. Dle stěžovatelky je otázkou, zda lze rozlišit přesné místo umístění reklamy, nachází-li se střídačka blízko mantinelů. To, že si někteří svědci z důvodu plynutí času již přesně nepamatují, kdy byla reklama na hřištích umístěna, nemá vliv na důkazní sílu jejich výpovědí. Stěžovatelka má za to, že předložené fotografie ve spojení s výpověďmi svědků prokazují realizaci reklamy v areálu Pod Kunětickou horou v r. 2008. Stěžovatelka považuje za neobjektivní hodnocení svědecké výpovědi D. K., bývalého hráče SK Heřmanův Městec. Žalovaný i krajský soud považovaly výpověď tohoto svědka za neobjektivní, avšak bez uvedení racionální úvahy. Stěžovatelka nadále jako v řízení před soudem trvá na výslechu provozovatele areálu Pod Kunětickou horou, který provozoval tento areál v r. 2008. Tento návrh žalovaný i krajský soud zamítly s důvody, které jsou dle stěžovatelky nepřezkoumatelné.

[13] Ze shora uvedených důvodů stěžovatelka namítá, že žalovaný i krajský soud zkresleně, nedostatečně a neobjektivně hodnotily svědecké výpovědi, za průkazné vybraly pouze ty výpovědi, které reklamu nepotvrzovaly, a z hodnocení vypustily ty výpovědi, které reklamu popisovaly. Krajský soud přesvědčivě neodůvodnil, proč se přiklonil k právním závěrům finančního ředitelství, jeho rozsudek postrádá logické a souvislé vyličení právní úvahy soudu. Správce daně i žalovaný pouze formalisticky citovaly ustanovení právních předpisů o dokazování v daňovém řízení, aniž by předpisy o hodnocení důkazů aplikovaly na daný případ a aniž by vyhodnotily, co pro ně z provedeného důkazního řízení a z porovnání důkazních prostředků jednotlivě i ve vzájemné souvislosti vyplývá. Stěžovatelka si je vědoma své důkazní povinnosti, avšak povinností správce daně bylo prokázat skutečnosti, které jej vedly k tomu, že stěžovatelkou předložené důkazní prostředky nepovažuje za dostatečné a průkazné.

[14] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušil.

IV. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[15] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že výdaje stěžovatelky byly prokázány jen formálními doklady a listinami s tím, že platby v hotovosti byly netransparentní. Nebyla prokázána obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a Občanským sdružením DELTA Pardubice, nebyly předloženy účetní doklady tohoto občanského sdružení z doby, kdy předsedou byl Michal Dreněk, ale ani následně, neboť se nepodařilo nalézt a vyslechnout stěžovatelkou navrženého svědka Jiřího Klesala, současného předsedu občanského sdružení, a toto občanské sdružení je i nekontaktní. Bylo zjištěno, že stěžovatelka neprováděla prakticky žádnou kontrolu přijatých reklamních služeb, sama uznala, že jí předložené fotografie byly pořízeny až v r. 2010. Ve světle těchto skutečností mají dle žalovaného svědecké výpovědi podružný význam. Žalovaný upozornil především na to, že došlo k posunu údajů dle smlouvy o spolupráci, neboť nebylo prokázáno uskutečnění ani jednoho způsobu propagačních služeb dle smlouvy a faktur, avšak nebylo prokázáno umístění reklamního loga stěžovatelky ani na jiných místech, dle tvrzení svědka Michala Drenka – na mantinelech hokejbalových hřišť v Pardubicích - Svítkově a v Heřmanově Městci. Nebyla také prokázána údajná dohoda mezi Občanským sdružením DELTA Pardubice a SK Heřmanův Městec. V účetnictví SK Heřmanův Městec nebyly nalezeny žádné listinné důkazy o příjmech za pronájem ploch pro umístění reklamy a ani výdaje Občanského sdružení DELTA Pardubice, které by se měly promítnout do výdajů stěžovatelky. Navržený výslech tehdejšího provozovatele areálu Pod Kunětickou horou by dle žalovaného nebyl přínosný, neboť dle výpovědi Michala Drenka poplatky za umístění reklamy měly být hrazeny pouze vlastníků areálu, nikoliv provozovateli. Žalovaný vzal za zásadní sdělení J. B., že umístění reklamy na mantinelech by musel schválit hokejbalový klub, jehož on byl předsedou, a uvedl, že s Michalem Drenkem žádný obchod neuzavřel. Žalovaný poukázal na to, že ve svém rozhodnutí náležitě odůvodnil, proč považoval výpověď svědka D. K. navrženého stěžovatelkou za nevěrohodnou.

[16] Žalovaný trval na tom, že o oprávněnosti výdajů stěžovatelky existovaly důvodné pochybnosti, a proto i jiným způsobem než formálními doklady zjišťoval skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (dle rozsudku č. j. 9 Afs 30/2007 - 73) zvažoval, zda stěžovatelka měla výdaje i za jiných okolností, než jsou uvedeny ve formálních dokladech. Protože takové výdaje mají být prokázány bez jakýchkoliv pochybností, což se v dané věci stěžovatelce nepodařilo, žalovaný setrval na závěru, že stěžovatelka své výdaje jednoznačně neprokázala a navrhl, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti a z důvodů v ní uvedených podle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud je při přezkumu rozhodnutí krajských soudů vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, ledaže by bylo řízení před soudem zmatečné, bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Spor mezi stěžovatelkou a finančními orgány v dané věci vznikl na základě zjištění z daňové kontroly, že stěžovatelka za zdaňovací období roku v r. 2008 (mimo jiné kontrolované výdaje z její podnikatelské činnosti) neprokázala výdaje, které by odpovídaly smlouvě o reklamě uzavřené mezi stěžovatelkou a Občanským sdružením DELTA Pardubice dne 12. 1. 2008. Je nesporné, že podle čl. I. této smlouvy byla předmětem ujednání spolupráce smluvních stran v oblasti propagace a reklamy podniku stěžovatelky, jeho výrobků či služeb a při podpoře tělovýchovné činnosti, především hokejbalové. Občanské sdružení DELTA Pardubice se zavázalo propagovat podnik stěžovatelky:

- a) v denním tisku spojeným s organizací Delta Pardubice, dále v programech a zpravodajích,
- b) na výstroji svých hráčů při všech sportovních akcích (ligové soutěže, turnaje atd.),
- c) logo a název společnosti umístěný v prostorách Domu Děti a Mládeže Delta Pardubice s podrobným vysvětlením, čím se společnost zabývá, a
- d) při jiných sportovních akcích pořádaných Domem Děti a Mládeže Delta Pardubice.

[20] Protože stěžovatelka v daňovém řízení prokazovala výdaje na propagaci a reklamu své činnosti předloženými fakturami a příjmovými pokladními doklady toliko s odkazem na uvedenou smlouvu o reklamě, kterou předložila, a jen ve vztahu ke svému dodavateli – Občanskému sdružení DELTA Pardubice, bylo prověřováno, zda Občanské sdružení DELTA Pardubice poskytlo stěžovatelce reklamní služby tak, jak bylo ujednáno a fakturováno. U správce daně vznikly pochybnosti o uskutečnění reklamního plnění, neboť stěžovatelka k výzvám správce daně neprokázala, že přijala propagační a reklamní služby od svého dodavatele dle smlouvy. Neprokázala reklamní plnění v denním tisku ani v jiných listinách, na výstrojích a dále ani v prostorách či v souvislosti s činností Domu Děti a Mládeže Delta Pardubice (dále jen „DDMD“). Ředitelka DDM Mgr. Klára Jelínková ve své výpovědi k umístění reklamy v prostorách DDMD nejenže nepotvrdila, ale výslovně popřela, že by firma stěžovatelky byla v prostorách DDMD propagována, její logo nikdy neviděla a uvedla, že nejednala ani s Občanským sdružením DELTA Pardubice. Toto zjištění bylo žalovaným ještě důkladně prověřováno i dotazy, zda reklama zde nemohla být umístěna bez souhlasu ředitelky a jen v krátké, nepostřehnutelné době. Tato možnost byla popřena jako zcela nepravděpodobná a žalovaný zcela logicky a náležitě zvážil i nepravděpodobnost takové prezentace reklamy, bylo-li účelem reklamy, aby firma stěžovatelky vešla do povědomí širší veřejnosti. Rozsah a způsob reklamního plnění dle smlouvy, který představuje závazek umístění reklamy v tiskovinách, v prostorách DDMD, na výstrojích hráčů a na sportovních akcích pořádaných DDMD nepotvrzují ani vyslechnutí svědci, kteří pokud logo firmy stěžovatelky zaznamenali, tak nikoliv na místech uvedených ve smlouvě, ale na hřištích při akcích nepořádaných DDMD. Stěžovatelka ostatně sama v kasační stížnosti naznačuje, že došlo k faktické změně smlouvy bez jejího vlivu a vědomí, pokud jde o umístění reklamy, a dovozuje, že tato změna by neměla ovlivnit uznání tvrzených výdajů.

[21] S uvedeným tvrzením Nejvyšší správní soud souhlasí potud, pokud jsou výdaje, které nejsou v souladu s obsahem formálních dokladů, prokázány jiným hodnověrným způsobem.

[22] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění pro rozhodné zdaňovací období, 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.

[23] Podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

[24] Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

[25] Krajský soud a v daňovém řízení i žalovaný postupovaly při dokazování a posuzování rozložení důkazního břemene v daňovém řízení v souladu s citovanými právními předpisy a v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky sp. zn. 9 Afs 71/2011, sp. zn. 9 Afs 29/2008), dle kterých břemeno tvrzení a břemeno důkazu nese v daňovém řízení prioritně daňový subjekt s výjimkou, kdy je to správce daně, který prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Tento výklad vychází z ústavně konformního výkladu ustanovení § 31 odst. 8 a odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, které na danou věc dopadají a které vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. K otázce dokazování v daňovém řízení, a to přímo k prokazování výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, Nejvyšší správní soud vyslovil, že v případě, kdy poplatník uplatňuje výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, leží na něm důkazní břemeno ohledně splnění zákonem stanovených podmínek pro daňovou uznatelnost uplatněných výdajů. Co je však podstatné, je to, že důkazní břemeno primárně stíhá daňový subjekt nejen v rozsahu tvrzení o výdajích a jejich faktickém vynaložení, ale i z hlediska jejich skutečné výše.

[26] V souzené věci správce daně relevantním způsobem a opodstatněně zpochybnil uskutečnění plnění dle smlouvy o reklamě, tím prokázal své pochybnosti o oprávněnosti výdajů dle § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, a proto již bylo na stěžovatelce, aby prokázala, že reklamní služby přijala jiným způsobem a na jiných místech, ale také, že v souvislosti s těmito službami měla výdaje ve stejné hodnotě, tj. v částce 400 000 Kč.

[27] V dané věci je zřejmé, že se stěžovatelka v důsledku skutečnosti, že jí nebyly poskytnuty služby v rozsahu dle čl. I. smlouvy o reklamě, ocitla pouze s formálními doklady v důkazní nouzi. Proto nezbývalo, než aby k výzvám správce daně prokázala jiné faktické přijetí reklamních služeb. K prokázání reklamy umístěné při sportovních akcích mohly jako důkazy sloužit záznamy či dokumentace z kontrol plnění služeb, pokud by si stěžovatelka takové dokumenty k prokázání svých výdajů pořizovala. Obstarání takovýchto důkazů by bylo logické i z důvodu kontroly plnění smluvní povinnosti od dodavatele. Z hlediska ekonomiky podnikatele lze očekávat, že pokud přebírá plnění, které je poskytováno mimo místo jeho působení a v delším časovém období, nadto mimo předmět smlouvy, je v jeho zájmu, aby toto plnění v množství i kvalitě ověřoval a tím si hlídal oprávněnost svých výdajů.

[28] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou kasační námitku, že nedostatek pravidelných kontrol sjednaných plnění, respektive jejich nahodilost nemá vliv a nevztahuje se k předmětu řízení - posouzení výdajů stěžovatelky, neboť pokud by stěžovatelka poskytnuté reklamní služby kontrolovala a zaznamenávala, šlo by o důkazy prospívající jejímu tvrzení, a pokud by její fotodokumentace byla věrohodná z hlediska času a místa plnění, byla by silným důkazem o oprávněnosti jejich tvrzení. V dané věci stěžovatelka takovou věrohodnou fotodokumentaci nepředložila. Žalovaný a následně i krajský soud náležitě zhodnotily, že stěžovatelkou předložené fotografie nemohou svědčit o uskutečnění reklamních služeb. Pouhá skutečnost, že předložené fotografie dokumentují umístění loga na mantinelech sportovního hřiště, za daných okolností nepostačovala. To proto, že autenticita obsahu předložené fotodokumentace byla v daňovém řízení významně zpochybněna jak z hlediska doby pořízení, tak i z hlediska kompozice některých fotografií. Časově byla zpochybněna z toho důvodu, že bylo, a to i s přisvědčením stěžovatelky, zjištěno, že jde o fotodokumentaci pořízenou po r. 2008

(stěžovatelka přisvědčuje tomu, že mohlo jít o rok 2010), neboť až v r. 2009 byl změněn povrch hřiště zachycený na fotografii a dle zjištění správce daně šlo o zachycené sportovní utkání z dubna 2010. Z hlediska kompozice byla fotodokumentace zpochybněna z toho důvodu, že jedna z fotografií s logem stěžovatelky na mantinelu a s postavou hokejisty před mantinelem byla zveřejněna v místním tisku, avšak bez zobrazení loga stěžovatelky na mantinelu. Proto žalovaný ve svém rozhodnutí vedl úvahy o nevěrohodnost fotografie a o možné úpravě fotografie. Tyto úvahy nejsou nepřesvědčivé, neboť na předmětné fotografii předložené stěžovatelkou, ale i na ostatních fotografiích, lze seznat odlišnost v provedení loga oproti ostatnímu fotograficky zachycenému okolí loga. Žalovaný dále také vyložil, že další tři fotografie z hřiště Pod Kunětickou horou neprokazují, kdy bylo logo v těchto místech umístěno, a dále neprokazují ani umístění tohoto loga za účasti veřejnosti, tedy při veřejné sportovní akci. Žalovaný i krajský soud v souvislosti s předloženou fotodokumentací o jiných místech umístění reklamy – na sportovištích v Pardubicích, Heřmanově Městci a Pod Kunětickou horou vzaly v úvahu i další zjištění správce daně, že nebyl prokázán finanční vztah mezi dodavatelem reklamních služeb a vlastníky hokejbalových stadiónů či jiných hřišť, tj. platby za využití mantinelů či jiných částí těchto sportovišť. Zhodnotily, že v účetnictví SK Heřmanův Městec se nenacházely žádné účetní doklady o vztahu mezi Občanským sdružením DELTA Pardubice a SK Heřmanův Městec a ve vztahu k fakturovaným reklamním službám nebyly předloženy ani účetní doklady dodavatele stěžovatelky – Občanského sdružení DELTA Pardubice, do nichž by se výdaje za použití jiných sportovišť pro umístění reklamy měly promítnout. Následně se nepodařilo nalézt ani zkontaktovat nástupce tohoto občanského sdružení se sídlem v Praze a jeho současného předsedu Jiřího Klesala.

[29] Z uvedeného nelze než dovodit, že stěžovatelkou předložená fotodokumentace ve spojení s dalšími zjištěními správce daně a žalovaného ohledně umístování reklamy nejsou průkaznými důkaznými prostředky o tom, že by reklama byla umístěna a že by byla umístěna v rozsahu reálných výdajů ve výši 400 000 Kč za tyto služby.

[30] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou kasační námitku, že postačuje, že stěžovatelka kontrolu reklamních služeb prováděla a že logo její firmy bylo na sportovištích umístěno. Jestliže plnění ze smlouvy nebyla poskytována tak, jak bylo ujednáno, jestliže stěžovatelkou předložené fotografie nejsou dostatečně vypovídající o době reklamy a k tomu jsou obsahově nevěrohodné, přičemž jiné, zejména účetní doklady o zajištění reklamy na jiných sportovištích neexistovaly, pak nejde o důkazní stav, jaký má na mysli judikatura správních soudů, která v takovém případě vyžaduje prokázání výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *bez jakýchkoliv pochybností*.

[31] Jinými slovy, neprokázala-li stěžovatelka přijetí reklamních plnění a své výdaje dle předložených formálních dokladů včetně smlouvy o reklamě a následně tvrdila, že reklama byla umístěna v důsledku faktické změny smlouvy na jiných místech, než je uvedeno ve smlouvě, lze akceptovat přísnější požadavky správce daně na prokázání výdajů a vyžadovat důkladnější podložení práva stěžovatelky na uznání těchto výdajů jako výdajů daňově účinných, než tím způsobem, jakým tak učinila.

[32] V uvedené rovině nároků na dokazování pak žalovaný i krajský soud přijaly správné závěry o tom, že ani výslechy svědků nejsou natolik důkazně silné, aby vyvrátily pochybnosti správce daně a nepřesvědčivost stěžovatelkou předložených důkazů. Protože jak žalovaný, tak i krajský soud hodnotily výpovědi svědků podrobně a objektivně, neboť uváděly obsah těchto výpovědí, skutečnosti, které nepodporují její tvrzení, ale i skutečnosti, které by mohly svědčit ve prospěch stěžovatelky, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s výsledky i způsobem hodnocení těchto důkazů a v podrobnostech na ně odkazuje. Ke kasačním námitkám stěžovatelky má však zapotřebí objektivně shrnout, že výpovědi svědků (Michaela Drenka, J. K., P. Š. a D. K.) se shodují jedině v tom, že tito svědci viděli logo stěžovatelky při sportovních akcích nebo zaznamenali podobu loga,

odlišují se však ve výpovědi o časovém určení a umístění loga. Tito svědci buď jednotně nepotvrdili umístění loga v r. 2008 (např. svědek J. K.) nebo potvrdili umístění loga na místech a sportovištích, kde nebyla prokázána spolupráce provozovatelů sportovních klubů s dodavatelem stěžovatelky nebo jejich vzájemná finanční plnění za pronájem míst k reklamě (svědci P. Š., D. K., J. B.). Plnění nebylo možné ověřit u současného předsedy Občanského sdružení DELTA Pardubice (nyní Delta Praha) Jiřího Klesala pro nekontaktnost předsedy i občanského sdružení a návrh stěžovatelky na výslech bývalého provozovatele areálu Pod Kunětickou horou se v daňovém řízení logicky jevil jako nepřínosný, jestliže i nynější správce (P. Š.) potvrdil, že úkolem provozovatele je starat se jen o sportovní areál a majitelem areálu je někdo jiný. Ani námitka stěžovatelky, že žalovaný i krajský soud se vůbec nezabývaly výpovědí svědka P. S., nemůže zásadním způsobem zvrátit hodnocení provedených důkazů žalovaným i krajským soudem, neboť Nejvyšší správní soud ověřil, že výpověď tohoto svědka byla téměř celá zaměřena na prověření jiných kontrolních zjištění, nevztahujících se k předmětným fakturám, a část jeho výpovědi týkající se propagace firmy stěžovatelky je pouze zmínkou o logu na prodejně Albert a na mantinelech blíže neuvedených hokejbalových hřišť.

[33] Na základě výše uvedených nejednoznačných výpovědí svědků, jež žalovaný hodnotil i v souvislosti s výpovědí Michala Drenka z Občanského sdružení DELTA Pardubice, který svědčil ve prospěch stěžovatelky, a v souvislosti s výpovědí J. B., bývalého předsedy hokejbalového klubu ERA Svítkov Stars Pardubice, který zcela popřel umístění reklamy na hokejbalovém hřišti svého klubu, tak není možné dospět k jednoznačnému závěru o uskutečnění propagačních a reklamních služeb a o prokazatelných výdajích za tyto služby ve výši 400 000 Kč. Žalovaný i krajský soud z provedených důkazů vyvodily skutková zjištění jak ve prospěch stěžovatelky, tak i ta, která jejímu tvrzení neprospívala. Oproti tomu je to stěžovatelka, která se v kasační stížnosti dovolává zvážení pouze těch okolností, které svědčí v její prospěch, a nezohledňuje, že svědecké výpovědi jsou hodnoceny ve vzájemné souvislosti a v rámci celku všech důkazů, které byly v řízení opatřeny a provedeny.

[34] Nejvyšší správní soud po přezkoumání zákonnosti závěrů vyvozených z dokazování v daňovém řízení nepřisvědčil kasačním námitkám stěžovatelky, že by důkazy provedené v daňovém řízení byly žalovaným i krajským soudem vyhodnoceny nedostatečně a neobjektivně a pouze formálně na základě proklamace právních předpisů o dokazování, aniž by byl jednotlivým důkazům prisouzen určitý obsah a výpovědní hodnota. Jak je patrné z rozhodnutí žalovaného i z rozsudku krajského soudu, předmětem hodnocení byly všechny provedené důkazy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny ve vzájemné souvislosti, a tyto důkazy právě *ve vzájemné souvislosti* nepřinesly požadované prokázání, že stěžovatelka za propagační a reklamní služby skutečně vynaložila částku 400 000 Kč. V dané věci tím spíše, že šlo o prokazování plnění mimo předmět smlouvy o reklamě, nebylo v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu plnění prokázáno *bez jakýchkoliv pochybností*.

VI. Závěr

[35] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými kasační námitky nesprávného právního posouzení věci a vad řízení, a proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl [§ 110 odst. 1, věta druhá, zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)].

[36] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. prosince 2014

JUDr. Radan Malík
předseda senátu