



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jana Vyklického a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně **OLBENA CZ s.r.o.**, se sídlem Žamberk, Helvíkovice č. e. 6, zastoupené Mgr. Martinem Vondroušem, advokátem se sídlem Liberec V - Kristiánov, 8. března 21/13, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 24. 11. 2014, č. j. 52 Af 22/2014 – 42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 11. 4. 2014, č. j. 9383/14/5000-14201/711360, změnil žalovaný k odvolání žalobkyně dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 ze dne 20. 12. 2012, pod č. j. 99572/12/275922601038, vydaný Finančním úřadem v Žamberku (dále „správce daně prvního stupně“). Tímto platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň z příjmu právnických osob vyšší o částku 601.600 Kč a zároveň uložena povinnost k úhradě penále z doměřené daně ve výši 120.320 Kč. Rozhodnutím žalovaného byl změněn platební výměr v části týkající se bankovního spojení. V ostatním zůstal výrok rozhodnutí správce daně prvního stupně beze změny.

Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně (dále „stěžovatelka“) žalobou u krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále „krajský soud“). Spornou otázkou byly neuznané náklady žalobkyně na propagaci společností DIABLL CONSULTING s. r. o.

Krajský soud žalobu zamítl. Konstatoval, že stěžovatelka uplatnila náklady (výdaje) deklarované fakturami vystavenými společností DIABLL CONSULTING s. r. o. s obdobím plnění srpen, září a říjen 2009 a smlouvou o poskytnutí reklamy ze dne 12. 6. 2009 (pro období roku 2009) a bylo tedy na ní, aby v souladu s ustanovením § 86 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“) předložila důkazní prostředky prokazující její tvrzení. Ač byl dodavatel DIABLL CONSULTING s. r. o. nekontaktní, prokázal správce daně prvního stupně v součinnosti se subdodavatelem (BONUSS CZ s. r. o.) plnění výhradně v lednu 2010. Z výpovědi svědkyně Ch. současně vyplynulo, že k výrobě reklamního spotu došlo teprve po 29. 9. 2009, nemohl tedy být vysílán v srpnu a září 2009. Správce daně tedy své důkazní břemeno unesl a bylo na stěžovatelce, aby (v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu) prokázala tvrzení uplatněná v jejím účetnictví.

Krajský soud se poté vyjádřil k jednotlivým námitkám stěžovatelky. Uvedl, že nekontaktnost společnosti DIABLL CONSULTING s. r. o. nebyla hodnocena k tíži stěžovatelky. Správce daně postupoval tak, aby mohl tvrzení uplatněná stěžovatelkou ověřit. Stěžovatelka přitom měla možnost se ke zjištěným skutečnostem vyjádřit. Ohledně žalobní námitky, že není právně významné, ve kterém konkrétním měsíci došlo k odvysílání reklamních spotů, odkázal krajský soud na § 8 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o účetnictví“), podle něhož má být vedeno účetnictví správné, průkazné, srozumitelné a přehledné. Vzhledem k povinnosti průkaznosti je stěžovatelka povinna prokázat, ve kterém konkrétním období k plnění došlo. Toho však nebyla schopna a neobjasnila ani důvod chybné fakturace. Nebylo-li prokázáno faktické plnění, nelze k fakturaci přihlížet.

Hodnocení důkazů získaných z účetnictví společnosti BONUSS CZ s. r. o. nelze nic vytýkat. Jednoznačně je ovšem prokázáno pouze plnění v lednu 2010. Nebyly odstraněny pochybnosti ohledně plnění souvisejících s fakturami č. 20709 a č. 24909, v nichž je uvedeno „*nový za Sport auto*“. Z e-mailu ze dne 19. 8. 2009 nelze jednoznačně prokázat, že spot vysílaný pro stěžovatelku skutečně nahradil spot pro Sport auto. Nebylo tedy nadevší pochybnost prokázáno reálné plnění.

Ohledně namítané podjatosti svědků D. a Ch. krajský soud uvedl, že vypovídali po řádném poučení a jejich výpověď je v souladu s údaji zjištěnými z účetnictví společnosti BONUSS CZ s. r. o. Tvrdí-li stěžovatelka, že k plnění mělo dojít v listopadu a prosinci, je třeba dát zapravdu žalovanému, že stěžovatelka měla vysvětlit tvrzení o plnění v srpnu, září a říjnu 2009, případně řádně objasnit, proč došlo k chybné fakturaci. To však stěžovatelka neučinila.

O provedeném výsledku dalšího svědka Ing. S. byla stěžovatelka informována. Žalovaný k novému výsledku svědka nepřistoupil, neboť svědek nebyl schopen blíže identifikovat období podzimu roku 2009, kdy reklamní spot údajně shlédl. Ani výpověďmi ostatních svědků nebylo prokázáno vysílání reklamního spotu v období srpen, září, říjen (uplatněném v účetnictví stěžovatelky), neboť uváděli pouze neurčité období podzimu roku 2009.

Námitku stěžovatelky, že se žalovaný nevypořádal s jejími námitkami v odvolání, rovněž neshledal krajský soud důvodnou.

Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno tím, že důvodně zpochybnil tvrzení uplatněná stěžovatelkou. Naproti tomu stěžovatelka nebyla schopna nabídnout důkazy vyplývající z její povinnosti dokazovat ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Důkazy smlouvou, daňovými doklady vystavenými společností DIABLL CONSULTING s. r. o. a CD-nosičem o monitoringu spotu jsou ve vztahu ke skutečnému rozsahu plnění neprůkazné. Stěžovatelka též neobjasnila, z jakých důvodů došlo k chybné

fakturaci, ani nebyla (byť alespoň v rovině tvrzení) schopna ukotvit časově předmětná plnění. Krajský soud se proto ztotožnil se závěry žalovaného a správce daně prvního stupně.

Rozsudek krajského soudu napadla stěžovatelka kasační stížností, v níž uplatnila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).

Namítla, že správce daně nebral v úvahu, že sama nemohla mít vliv na poskytování plnění mezi jejím dodavatelem společností DIABLL CONSULTING s. r. o. a subdodavatelem společností BONUSS CZ s. r. o. (v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 129/2006 – 142). Správce daně podle stěžovatelky hodnotil důkazy získané od společnosti BONUSS CZ s. r. o. tendenčně. Z těchto důkazů podle stěžovatelky vyplývá, že společnost BONUSS CZ s. r. o. účtovala dodavateli stěžovatelky vysílání reklamy ve třech měsících po sobě jdoucích a nikoliv v měsíci jediném, jak uvádí správce daně.

Podle názoru stěžovatelky se krajský soud také nevypořádal s její žalobní námitkou, že nekontaktnost dodavatele jí nelze přičítat k tíži. Dále stěžovatelka namítá, že byla prokázána výroba reklamního spotu, což správce daně nezpochybňuje, avšak nedůvodně zpochybňuje odvysílání tohoto spotu na obrazovkách. Odvysílání spotu bylo prokázáno fotodokumentací, výpověďmi svědků navržených stěžovatelkou, ale také výpověďmi zástupců společnosti BONUSS CZ s. r. o. Ti se sice neshodli se stěžovatelkou na době odvysílání spotů, faktické odvysílání však potvrdili.

Stěžovatelka uvádí skutečnosti, z nichž vyplývá faktická existence spotu a uzavírá, že je prokázáno, že spot byl skutečně vyroben. Sporný je rozsah poskytnuté služby spočívající v odvysílání spotu. Z e-mailové korespondence a z faktury č. 16809 vystavené subdodavatelem vyplývá, že spot musel vzniknout po 29. 9. 2009 a ne později než 20. 10. 2009. K odvysílání spotu tedy muselo dojít buď v měsících říjnu, listopadu a prosinci 2009 (při výrobě spotu v září 2009) nebo v listopadu a prosinci 2009 a lednu 2010 (při jeho výrobě v průběhu října 2009). Svědci stěžovatelky potvrdili odvysílání spotu v období podzimu 2009. V účetnictví společnosti BONUSS CZ s. r. o. se nacházejí dvě faktury, které mají u vysílání stejného „balíčku“ uvedeno vysílání blíže neurčeného spotu označeného jako „*nový za Sport auto*“. Tyto faktury jsou vystaveny za vysílání v měsících listopad a prosinec 2009. Z e-mailu ze dne 19. 8. 2009 přitom vyplývá, že spot stěžovatelky měl nahradit spot Sport auto. Žalovaný tuto skutečnost podle stěžovatelky nehodnotil.

Z výše uvedeného stěžovatelka usuzuje, že svědci D. a Ch. se mýlili, když tvrdili, že spot stěžovatelky byl vyslán pouze v lednu 2010, respektive nesprávně interpretovali skutečnosti ve svém účetnictví. Dále z uvedeného podle stěžovatelky vyplývá, že služba byla poskytnuta v období tří po sobě jdoucích kalendářních měsíců, což odpovídá stěžovatelkou deklarovanému rozsahu. Stěžovatelka je toho názoru, že z právního hlediska je nepodstatné, ve kterých konkrétních měsících roku 2009 k odvysílání spotu došlo (v případě vysílání spotu v období listopad 2009, prosinec 2009 a leden 2010 je to nerozhodné alespoň pro dvě třetiny výdajů vynaložené v roce 2009). Poskytnutí alespoň dvou třetin plnění je tedy podle stěžovatelky nesporné.

Stěžovatelka je též toho názoru, že při prokazování reálného odvysílání spotu dostala požadavkům, vyžadovaným judikaturou zdejšího soudu (rozsudek č. j. 7 Afs 55/2011 – 84). Nesouhlasí s úvahou krajského soudu opřenu o ustanovení § 8 odst. 1 zákona o účetnictví, podle níž je stěžovatelka povinna prokázat, ve kterých měsících k odvysílání spotu došlo. Stěžovatelka argumentuje tím, že podle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví účetní jednotky účtují o skutečnostech, jež jsou předmětem účetnictví, do období, se kterým tyto skutečnosti věčně

a časově souvisí. Tímto obdobím je podle stěžovatelky účetní období, tedy kalendářní rok. Názor krajského soudu je tedy nesprávný, neboť vychází z něčeho, co zákon nestanoví.

Stěžovatelka dále zpochybňuje závěr správce daně, že z e-mailu ze dne 18. 9. 2009 nelze vzít za prokázané, že spot stěžovatelky skutečně nahradil spot Sport auto. Též zpochybňuje nezaujatost svědků D. a Ch., neboť podle jejího názoru není v zájmu těchto svědků, aby vypovídali v rozporu s účetnictvím své společnosti (BONUSS CZ s. r. o.). Též e-mailová korespondence bez zaručeného elektronického podpisu, z níž správce daně dovodil, že spot byl vyroben pravděpodobně na přelomu září a října 2009 není podle stěžovatelky dostatečně průkazná. Z výpovědi svědkyně Ch. vyplynulo, že prezentace jiných společností společnost BONUSS CZ s. r. o. vysílala již v témže měsíci, ve kterém je vyrobila. Přitom podle skutkového stavu, který vzal za prokázaný správce daně, by byla prezentace stěžovatelky vysílána až čtvrt roku po výrobě. Je tedy o to pravděpodobnější, že na fakturách z listopadu a prosince 2009 byl spot Sport auto nahrazen spotem stěžovatelky.

Stěžovatelka se též ohrazuje proti tomu, že správce daně odmítl vyslechnout jako svědka Ing. R. S. s odůvodněním, že je zplnomocněným zástupcem stěžovatelky. Tento postup považuje za rozporný s § 92 odst. 2 daňového řádu. Podle stěžovatelky Ing. S. nemohl být vyslechnut jako svědek pouze dočasně, po dobu, kdy byl zástupcem stěžovatelky v daňovém řízení; zde odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 15/2003.

Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s hodnocením výpovědí svědků K. a K., jejichž věrohodnost správce daně zpochybnil.

Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný. Uvedl, že se s rozsudkem krajského soudu ztotožňuje a odkázal na své vyjádření k žalobě a na obsah odůvodnění svého rozhodnutí. Poukázal na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a uvedl, že i podle judikatury Nejvyššího správního soudu je věcí poplatníka, aby při sjednávání služeb pamatoval na svoji zákonnou povinnost faktické vynaložení daňově uplatněných výdajů prokázat (rozsudek ze dne 28. 8. 2014, sp. zn. 9 Afs 69/2014). K argumentaci stěžovatelky, že spot existoval a byl vysílán nejméně po dobu tří měsíců, žalovaný uvedl, že faktura není důkazem, že k reálnému plnění skutečně došlo. Důkazní prostředky podle žalovaného jednoznačně neprokazují (pozdější) tvrzení stěžovatelky. Ohledně e-mailu ze dne 19. 8. 2009 od společnosti DIABLL CONSULTING s.r.o. společnosti BONUSS CZ s. r. o. žalovaný uvedl, že tato listina byla součástí veřejné části spisu, do které mohla stěžovatelka nahlížet. Tento e-mail měl být zaslán v srpnu 2009 (tedy měsíc před tím, než byl spot stěžovatelky vyroben) a bylo v něm pouze vyjádřeno přání, aby spot stěžovatelky nahradil spot Sport auto a také, aby se spoty vysílaly co nejdříve. V daném případě však neměla být prokázána pouze vůle společnosti DAIBLL CONSULTING s. r. o., ale to, že k realizaci promítání reklamního spotu po určité období skutečně docházelo. Krajský soud uvedl, že nelze z toho e-mailu mít jednoznačně z prokázané, že spot stěžovatelky skutečně nahradil spot Sport auto.

Žalovaný též nesouhlasí se žalobním tvrzením, že není rozhodující konkrétní měsíc, v němž k plnění mělo dojít. V daném případě bylo na stěžovatelce, aby způsobem vylučujícím pochybnosti prokázala, že část výdajů (ve výši 2 milióny Kč) byla vynaložena ještě v kalendářním roce 2009 za reklamní služby v tomto roce poskytnuté. Pokud bylo prokázano, že spot nemohl být vysílán v srpnu a září 2009 (neboť v té době nebyl ještě vyroben), bylo na stěžovatelce, aby jednoznačně prokázala, kdy konkrétně k faktickému poskytnutí služby došlo. Tedy v jakém měsíci kalendářního roku. Žalovaný naprosto nesouhlasí s tvrzení stěžovatelky, že jediná nejistota spočívá v tom, zda tříměsíční období vysílání spotu skončilo v roce 2009 nebo až v lednu 2010.

Stěžovatelka neprokázala, že by k odvysílání reklamních spotů v rozsahu celých tří měsíců, z toho v roce 2009 v rozsahu minimálně dvou měsíců, vůbec došlo.

Žalovaný proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti a zároveň uplatňuje náhradu nákladů řízení v paušální částce 300 Kč jako náhradu nákladů na jeden úkon právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif (dále jen „advokátní tarif“), a to s odkazem na náleží Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

K vyjádření žalovaného podala stěžovatelka repliku, ve které vyjádřila nesouhlas s argumentací žalovaného ohledně unesení důkazního břemene. Stěžovatelka se domnívá, že předložila všechny důkazní prostředky, kterými mohl žalovaný, ve vztahu k důkazu využití světelné elektronické reklamy, disponovat. Jednalo se o smlouvy, daňové doklady, fotodokumentaci a svědecké výpovědi osob, které reklamu viděly. Nekontaktnost dodavatele nelze přičítat k její tíži. Stěžovatelka uvádí, že služby byly v daném případě vyúčtovány před jejich poskytnutím, což je varianta, kterou umožňuje například zákon o DPH. Stěžovatelka však nesouhlasí se způsobem, jakým správce daně a žalovaný naložili se zjištěnými skutečnostmi. Správce daně podle stěžovatelky nepřihlédl ke všemu, co vyšlo v řízení najevo. Má na mysli e-mail, který nepotvrzoval jeho závěry a vyvracel částečně výpovědi svědků D. a Ch. V tomto spatřuje stěžovatelka rozpor s § 8 odst. 1 daňového řádu a současně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 45/2006 – 55. Stěžovatelka též polemizuje s vyjádřením žalovaného v tom ohledu, zda e-mailová korespondence byla „zatajeným důkazem“

Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění podmínek řízení. Ověřil, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti (§ 102 s. ř. s.). V kasační stížnosti, kterou podala včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustné důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a v řízení o kasační stížnosti je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy věcně projednatelná.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody. Přitom neshledal vady uvedené v ust. § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 citovaného ustanovení prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se zabývá obsáhlá judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu (např. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 130/1996 Sb. a č. 33/1995 Sb. ÚS, a náleží ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozhodnutí Ústavního soudu dostupné na <http://nalus.usoud.cz>). Je přitom možné vycházet i z judikatury založené na dříve platném zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neboť tento zákon upravoval rozložení důkazního břemene v zásadě shodně jako nyní účinný daňový řád (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 65/2012 – 34, nebo ze dne 27. 11. 2014, č. j. 8 Afs 71/2013 – 4).

Z těchto rozhodnutí mimo jiné plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží

na daňovém subjektu. Daňový subjekt jej unese, pokud správci daně předloží účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem o účetnictví, zejména pokud je účetnictví správné, úplné, průkazné a srozumitelné. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). Obdobný názor zastává i Ústavní soud, viz jeho usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04.

Prokáže-li však správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti, zda je ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími důkazy podloženými tvrzeními pochybnosti správce daně rozptýlit. Je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému účetnímu případu, popřípadě korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124 nebo rozsudek ze dne 7. 5. 2015, č. j. 9 Afs 275/2014 - 37).

V projednávané věci stěžovatelka svými stížnostními námitkami zpochybňuje především hodnocení důkazů provedených v daňovém řízení a v řízení před krajským soudem ve vztahu k otázce, zda unesla svoji část důkazního břemene. Spornou otázkou tedy je, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno ohledně vynaložení výdajů (nákladů) na propagaci ve výši 3.000.000 Kč.

Je vhodné připomenout, že podle § 24 odst. 1, věty první, zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů 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. Za výdaje snižující daňový základ poplatníka tedy lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2015, č. j. 9 Afs 275/2014 – 37.)

Podle Smlouvy o poskytnutí reklamy ze dne 12. 6. 2009 uzavřené mezi stěžovatelkou a společností DIABLL CONSULTING s. r. o. mělo být reklamní plnění provedeno na velkoplošných obrazovkách na obchodním domě Kotva v Praze, na obchodním domě palác Flora v Praze, na aquacentru Liberec a dále uspořádáním reklamních a promo akcí u příležitosti závodů do vrchu a na okruzích během roku 2009. Odměna za řádné poskytnutí reklamy byla sjednána ve výši 1.000.000 Kč bez DPH měsíčně a měla být hrazena dle jednotlivých faktur (čl. VI odst. 1 Smlouvy o poskytnutí reklamy ze dne 12. 6. 2009). Stěžovatelka dokládala v rámci daňové kontroly vynaložení těchto výdajů třemi fakturami (č. 280100142 ze dne 3. 8. 2009, č. 280100161 ze dne 2. 9. 2009 a č. 280100187 ze dne 1. 10. 2009). Podle těchto faktur mělo k plnění dojít v měsících srpnu, září a říjnu 2009.

Vzhledem k tomu, že společnost DIABLL CONSULTING s. r. o. byla v době daňové kontroly nekontaktní, obrátil se správce daně prvního stupně na subdodavatele (společnost BONUSS CZ s. r. o.), která pro společnost DIABLL CONSULTING měla zajišťovat veškeré reklamy na velkoplošných obrazovkách. Společnost BONUSS CZ s. r. o. předložila objednávku na výrobu spotu „OLBENA“ ze dne 19. 8. 2009, fakturu na výrobu tohoto spotu

ze dne 20. 10. 2009 (faktura č. 16809) a uvedla, že spot stěžovatelky byl vysílán pouze v lednu 2010, čemuž odpovídá i jí vystavená předložená faktura ze dne 27. 1. 2010 (č. 1710). Ve správním spisu se mezi e-mailovou korespondencí společnosti BONUSS CZ s. r. o. a společností DIABLL CONSULTING s. r.o. se nachází rovněž e-mail ze dne 19. 8. 2009 od společnosti DIABLL CONSULTING, s. r. o., v němž je mimo jiné uvedeno „*Spot firmy OLBENA by měla nahradit spot firmy SPORT AUTO, tudíž SPORT AUTO vypadne a místo něho se bude vysílat OLBENA. Bylo by dobré, kdyby se vysílaly spoty co nejdříve na obrazovkách Kotva Praha, palác Flora, aquacentrum Liberec.*“

Správce daně prvního stupně v projednávané věci důvodně a logicky zpochybnil věrohodnost a správnost účetnictví stěžovatelky ve vztahu k vynaloženým nákladům na odvysílání reklamního spotu stěžovatelky na velkoplošných světelných obrazovkách, jestliže z dokazování provedeného správcem daně prvního stupně vyplynulo, že k výrobě spotu došlo teprve v říjnu 2009, proto spot nemohl být vysílán v měsících srpnu, září a říjnu 2009.) K námitce stěžovatelky, že e-mailová korespondence bez zaručeného podpisu není dostatečně průkazná, je třeba uvést, že podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. E-mailová korespondence, z níž vyplývá, že logo stěžovatelky pro výrobu spotu bylo zasláno společnosti BONUSS CZ s. r. o. až 29. 9. 2009, též koresponduje s faktem, že výroba spotu byla fakturována až v říjnu 2009.

Bylo tedy na stěžovatelce, aby buď prokázala pravdivost svých tvrzení, nebo aby korigovala svá tvrzení a jejich pravdivost doložila. V případě stěžovatelky je přitom podstatná i otázka, ve kterých měsících došlo k reálnému odvysílání spotu, neboť je třeba prokázat skutečné vynaložení nákladů v tvrzeném rozsahu a také jejich vynaložení ve zdaňovacím období roku 2009 (srov. výše citované závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2015, č. j. 9 Afs 275/2014 – 37). Pro úplnost je třeba poznamenat, že v projednávané věci se navíc rozsah vynaložených nákladů přímo odvíjí od období, ve kterých mělo dojít k odvysílání spotu, neboť podle smlouvy ze dne 12. 6. 2009 náležela odměna společnosti DIABLL CONSULTING s. r. o. za měsíční vysílání spotu stěžovatelky. Náklad za propagaci tedy mohl vzniknout stěžovatelce vždy pouze v návaznosti na konkrétní období vysílání spotu. Nekompatibilita společnosti DIABLL CONSULTING s. r. o. přitom nebyla žádným způsobem hodnocena v neprospěch stěžovatelky. Stěžovatelce byl dán v daňovém řízení prostor ke splnění její důkazní povinnosti, tedy unesení jejího důkazního břemene.

Z výpovědí svědků navržených stěžovatelkou (K., Š. a K.) v daňovém řízení vyplynulo, že tito svědci spot stěžovatelky shlédli na velkoplošných obrazovkách někdy na podzim roku 2009. Toto období nebyli ovšem schopni blíže časově specifikovat. Ing. S. byl vyslechnut v odvolacím řízení a rovněž nebyl schopen blíže časově určit, kdy spot stěžovatelky shlédl. Obdobně jako ostatní svědci byl schopen období konkretizovat pouze jako podzim roku 2009. Rovněž z videonahrávky na CD ve správním spisu není zřejmé, ve kterém období byl spot stěžovatelky odvysílán.

Stěžovatelka dovozuje, že k odvysílání spotu muselo dojít po jeho výrobě v období října, listopadu a prosince 2009 nebo listopadu 2009, prosince 2009 a ledna 2010. První variantu (odvysílání spotu v říjnu, listopadu a prosinci 2009) stěžovatelka žádnými důkazy nepodložila. Za dostatečný důkaz nelze v tomto směru rozhodně pokládat výpovědi svědků, kteří uvedli, že spot shlédli v období podzimu 2009. Vysílání spotu v období listopad 2009, prosinec 2009 a leden 2010 stěžovatelka dovozuje z textu výše citovaného e-mailu společnosti DIABLL CONSULTING s. r. o. ze dne 19. 8. 2009 a fakturami společnosti BONUSS CZ s. r. o. z listopadu a prosince 2009 (č. 20709 ze dne 18. 11. 2009, č. 24509 ze dne 11. 12. 2009), v nichž

je fakturováno též vysílání spotu označeného jako „*nový za Sport auto*“. Z textu toho e-mailu lze však pouze dovodit, že společnost DIABLL CONSULTING . r. o. vyjádřila záměr nahradit spot Sport auto spotem stěžovatelky. Z e-mailové korespondence ani z jiných důkazů shromážděných ve správním řízení ovšem nijak nevyplývá, že by k takové záměně spotů později skutečně došlo. Nelze tak vzít s jistotou za prokázané, že spot stěžovatelky nahradil spot Sport auto a že faktury, v nichž je fakturováno za odvysílání spotu označeného jako „*nový za Sport auto*“ se vztahují k vysílání spotu stěžovatelky. Úvahu stěžovatelky, že je pravděpodobnější, že odvysílání jejího spotu časově navazovalo na jeho výrobu, rozhodně nelze považovat za důkaz rozsahu a doby vysílání spotu.

Lze tedy shrnout, že stěžovatelka vůbec nebyla schopna konkretizovat období, v němž byl její spot vysílán a tím méně odvysílání spotu prokázat.

Není zřejmé, z čeho stěžovatelka dovozuje, že dostala požadavkům judikatury Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudku ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011 – 84. V citovaném rozsudku tento soud dovodil, že by nebylo přiměřené požadovat, aby stěžovatel prokázal poskytnutí každé jednotlivé části reklamní služby, jednalo-li se o odvysílání periodicky se opakujícího reklamního spotu na světelných reklamních tabulích v několika různých městech po dobu devíti měsíců, a to několikrát během každého dne. Podle citovaného judikátu postačilo, aby stěžovatel prokázal, že sjednaná prezentace jako reklamní spot existovala a že v podstatných parametrech byla také odvysílána ve sjednaném rozsahu. Zdejší soud dospěl k závěru, že odvysílání reklamy ve sjednaném rozsahu by bylo možné prokázat „playlistem“ dodavatele reklamy, pokud by u dodavatele reklamy zpracování takového dokumentu a jeho poskytnutí stěžovateli bylo obvyklou praxí, o které by nebyl důvod pochybovat z hlediska souladu obsahu poskytovaných dokumentů s realitou. Dále z citovaného rozsudku vyplývá, že důkazním prostředkem by mohly být kupříkladu svědecké výpovědi zaměstnanců stěžovatele, kteří by poskytování reklamy průběžně kontrolovali v namátkou určených intervalech na různých místech, na kterých měla být reklama poskytována. Dalším důkazním prostředkem též mohly být fotografie reklamy, z nichž by však bylo patrné, že byly skutečně pořízeny v různých měsících a na různých, konkrétně identifikovatelných, místech. Dalšími důkazními prostředky mohly být také svědecké výpovědi pracovníků dodavatele nebo jeho subdodavatelů, kteří zajišťovali faktické technické vysílání reklamy na příslušných světelných tabulích a kteří by byli schopni podat alespoň rámcový přehled o frekvenci a místním a časovém rozsahu vysílání předmětného reklamního spotu.

Takové důkazy však stěžovatelka v projednávané věci správci daně nepředložila. Z výpovědi svědků navržených stěžovatelkou (K., Š., K. a Ing. S.) nelze dovozovat, že by stěžovatelka měla zaveden systém průběžné kontroly odvysílané reklamy, z něhož by bylo možné určit, kdy k odvysílání spotu došlo. Svědkové nebyli schopni blíže konkretizovat, kdy odvysílaný spot stěžovatelky shlédli. Videonahrávku vysílání reklamního spotu stěžovatelka sice předložila na CD založeném ve správním spisu, z tohoto záznamu však nelze určit dobu, kdy byl pořízen. Rozhodně tedy nelze hovořit o tom, že stěžovatelkou předložené důkazy prokazovaly rozsah skutečného odvysílání reklamy ve smyslu shora citovaného judikátu.

Je tedy zřejmé, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání skutečného vynaložení nákladů ani ohledně zdaňovacího období, v němž měly být náklady vynaloženy. Pro úplnost je třeba podotknout, že i ve shora citovaném rozsudku ze dne ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011 – 84, Nejvyšší správní soud zdůraznil zájem daňového subjektu pamatovat při sjednání reklamní služby i na prokázání jejího dodání.

Je třeba poznamenat, že stěžovatelka též v průběhu soudního ani daňového řízení

neposkytla vysvětlení případně chybné fakturace reklamních služeb. Za relevantní vysvětlení nelze považovat její tvrzení, že k fakturaci reklamních služeb docházelo předem. Na všech třech fakturách předložených stěžovatelkou (č. 280100142 ze dne 3. 8. 2009, č. 280100161 ze dne 2. 9. 2009 a č. 280100187 ze dne 1. 10. 2009) je výslovně uvedeno období, v němž měla být reklama poskytnuta (reklama na velkoplošných obrazovkách za období 10/2009, 09/2009, 08/2009), což ovšem zčásti vůbec nebylo možné vzhledem k období výroby reklamního spotu.

Svědci D. a Ch. tvrdili, že k odvysílání spotu došlo v lednu 2010. Lednový termín odvysílání spotu odpovídá i jedné z variant prezentované samotnou stěžovatelkou. Hodnocení rozdílného pohledu na vysílání spotu také ve zdaňovacím období roku 2009 je ovšem věcí hodnocení důkazů v jejich souvislostech. Jestliže svědci D. a Ch. tvrdili, že k odvysílání spotu došlo pouze v lednu 2010, jedná se o tvrzení, které část dalších důkazů zpochybňuje (například výpovědi svědků, kteří hovoří o vysílání spotu na podzim roku 2009), část naopak podporuje (například účetnictví společnosti BONUS CZ s. r. o.). Přesnější časové určení doby odvysílání spotu nebylo však možné dovést ani z výpovědi svědka Ing. S., ani z výpovědi svědků K. a K., jejichž výpovědi nevplynula ani bližší konkretizace rozsahu vysílání spotu. V kontextu s ostatními provedenými důkazy tedy tyto důkazy jen zdůrazňují rozpory v tvrzeních stěžovatelky a tak podporují tvrzení žalovaného v tom smyslu, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně rozsahu odvysílání předmětného spotu, navíc právě ve zdaňovacím období roku 2009. K této relevantní skutečnosti totiž stěžovatelka přesvědčivé důkazy nenabídla. E-mailovou korespondenci poskytnutou správci daně prvního stupně společností BONUSS CZ nelze považovat za „zatajený důkaz“, jak uvádí stěžovatelka. Tato korespondence byla součástí spisu, do kterého měla stěžovatelka možnost v průběhu daňového řízení nahlížet. O faktu, že součástí spisové dokumentace je e-mailová korespondence společnosti BONUSS CZ a společnosti DIABLL CONSULTING s. r. o. se stěžovatelka dověděla nejpozději ze zprávy o daňové kontrole.

Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, že krajský soud chybně vyložil její povinnost prokázat odvysílání spotu v konkrétních měsících roku 2009. Z ustanovení § 3 odst. 1 a § 8 odst. 1 zákona o účetnictví totiž takovou povinnost odvodit nelze, pouze povinnost daňového subjektu účtovat o skutečnostech věcně a časově souvisejících s příslušným zdaňovacím obdobím, a to ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Daňovým obdobím je u daně z příjmu opravdu příslušný kalendářní rok, v daném případě tedy rok 2009. Krajským soudem zmíněná časová souvislost faktur a plnění je ovšem významná z jiného důvodu, totiž z hlediska posuzování věrohodnosti tvrzení stěžovatelky. Jestliže nebyla stěžovatelka schopna prokázat skutečnou dobu a rozsah odvysílání spotu, pak skutečnost, že společnost DIABLL CONSULTING s. r. o. fakturovala za plnění, které v té době nemohlo vůbec existovat, věrohodnost tvrzení stěžovatelky rozhodně nepodporuje.

Lze tedy uzavřít, že kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) nebyly dány. Nejvyšší správní soud proto posoudil kasační stížnost jako nedůvodnou a jako takovou ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

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 právo na náhradu nákladů nenáleží. Procesně úspěšný žalovaný požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč (analogicky jako za jeden úkon právní služby, spočívající v písemném vyjádření ke kasační stížnosti). Požadavek odvozoval z § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve spojení s § 36 odst. 1 s. ř. s. a podle nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. Podle tohoto nálezu „[z]ásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1

občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“ Nejvyšší správní soud však zdůrazňuje, že oproti civilnímu soudnímu řízení je soudní řízení správní specifické tím, že na straně žalované zpravidla vystupuje správní orgán hájící své rozhodnutí v rámci své pravomoci a působnosti. Tuto skutečnost reflektuje i judikatura Nejvyššího správního soudu, například rozsudek ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS, podle kterého „(...) v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. (...) Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součást povinností plynoucí z běžné správní agendy. (zdůrazněno NSS). Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil ke zastupování plnou moc advokátovi (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, č. j. 6 A 90/96 - 23).“ Z citované judikatury vyplývá, že žalovanému by nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů ani v případě, že by byl zastoupen advokátem. Obdobně argumentuje i současná judikatura Nejvyššího správního soudu, například v rozsudku ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 – 20, nebo v rozsudku ze dne 7. 1. 2015, č. j. 1 Afs 225/2014 – 31. V uvedeném smyslu nejsou judikатурní závěry Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu v kolizi, nýbrž se nacházejí ve vztahu logické návaznosti. Uplatněnému nároku žalovaného na náhradu paušálních nákladů tak nelze vyhovět.

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

V Brně dne 9. září 2015

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu