



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **FULGUR BATTMAN, spol. s r. o.**, se sídlem Brno, Svitavská 839/39, zastoupené JUDr. Janem Paroulkem, advokátem se sídlem Blansko, Čelakovského 1859/6, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 6. 2017, č. j. 62 Af 94/2015-79,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

Odůvodnění:

[1] Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 9. 2013, č. j. 3050334/13/3003-24903-707521, doměřil správce daně žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 600 000 Kč, a předeepsal penále podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), ve spojení s § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), ve výši 120 000 Kč. Odvolání žalobkyně zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 6. 2015, č. j. 18831/15/5200-11431-711360, a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 8. 6. 2017, č. j. 62 Af 94/2015-79, zamítl.

[2] Krajský soud vyšel po stránce skutkové z toho, že žalobkyně v daňovém přiznání uplatnila jako daňově uznatelný náklad částku v celkové výši 1 000 000 Kč na základě faktur od společnosti ELEVANTO s. r. o., vystavených za provedení plošné reklamy na závodním

vozidle Mitsubishi Lancer EVO za účelem propagace obchodního jména a služeb žalobkyně při čtyřech automobilových soutěžích. Dále žalobkyně uplatnila jako daňově uznatelný náklad částku v celkové výši 1 500 000 Kč na základě faktur od společnosti Pavlík a partner s. r. o., vystavených za pronájem reklamní plochy na závodních automobilech na dalších třech automobilových závodech a též v testovací a prezentační dny. Na základě provedené daňové kontroly správce daně a posléze žalovaný tyto výdaje neuznali jako daňově účinné a navýšili o ně základ daně.

[3] Krajský soud se ztotožnil s posouzením žalovaného, že v případě deklarovaného plnění od společnosti ELEVANTO s. r. o., není sporu o tom, že loga žalobkyně na závodním voze umístěna byla, nebylo však prokázáno, že k poskytnutí reklamních služeb skutečně došlo prostřednictvím společnosti ELEVANTO s. r. o. Žalobkyně sice předložila formálně bezvadné doklady (přijaté faktury, smlouvy o pronájmu reklamních ploch, startovní listiny, foto a video dokumentaci z jednotlivých závodů a notářsky ověřené prohlášení Michala Kubiše), její tvrzení však správce daně zpochybnil provedením svědeckých výpovědí Petera Kubiše, Radoslava Kubiše a Michala Kubiše (osob oprávněných za uvedenou společnost v rozhodné době jednat). Svědecké výpovědi bratrů Kubišových a zejména Michala Kubiše obsahovaly rozpory ohledně toho, zda společnost ELEVANTO s.r.o., vůbec nějakou ekonomickou činnost vykonávala, a stejně tak z výpovědí nevyplývalo nic o detailech a způsobu realizace konkrétních zakázek v hodnotě několika set tisíc korun, ať již samotným Michalem Kubišem či formou subdodávky. Ani výpovědi dalších svědků, včetně závodních řidičů, nic podstatného ohledně plnění prostřednictvím společnosti ELEVANTO s. r. o., nepřinesly. Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou žalobkyně, že ve výsledku kontrolního zjištění a zprávě o daňové kontrole absentovalo hodnocení důkazních prostředků. Uvedl, že správce daně v protokolu o seznámení s výsledky kontrolních zjištění, jakož i ve zprávě o daňové kontrole, shrnul všechny důkazy, které shromáždil, a provedl také jejich hodnocení.

[4] Pokud jde o částku fakturovanou společností Pavlík a partner s. r. o., krajský soud dal za pravdu žalovanému, že žalobkyně neprokázala, že k uskutečnění reklamy vůbec došlo. Žalobkyní předložené doklady – smlouva o nájmu reklamní plochy uzavřená se společností Pavlík a partner s. r. o., dne 29. 12. 2006, faktury, termínovaný kalendář akcí, vzorový grafický náhled obsahu reklamní plochy, bankovní výpisy k úhradě služby a kopie zprávy o auditu, k prokázání poskytnutí uvedené služby nepostačují. Ve vztahu ke zprávě o auditu krajský soud uvedl, že její průkaznost a věrohodnost byla správcem daně dostatečně zpochybněna. Ačkoli využití subjektu poskytujícího monitoring sjednané reklamy je dle judikatury jedním z možných způsobů dokazování, v tomto konkrétním případě finanční orgány ve vztahu k vypovídací schopnosti, pravdivosti a věrohodnosti zprávy konkretizovali řadu pochybností. Samotná zpráva obsahuje pouze konstatování, že reklama byla uskutečněna. Neobsahuje dále žádné údaje o způsobu, místě a času provedené kontroly a není patrné, kdy byla sepsána. Tvrzení na ní podepsaných osob nejsou podložena jediným konkrétním důkazem a tyto osoby jsou uvedeny bez bližší identifikace, přičemž bylo zjištěno, že jsou zapsány jako statutární orgány několika desítek společností. Věrohodnost zprávy o auditu byla dále zpochybněna také na základě informací získaných od Policie ČR.

[5] Krajský soud závěrem neshledal důvodnou námitku, že správce daně a žalovaný postupovali úmyslně a účelově s cílem „dostat žalobkyni do důkazní nouže“. Naopak to byla žalobkyně, která neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala faktické uskutečnění reklamy tak, jak tvrdila. Částky vynaložené na reklamu tak nemohly být uplatněny jako daňově účinný náklad bezprostředně související s výnosy žalobkyně dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

pokračování

[6] Proti tomuto rozsudku brojí žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností, kterou opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatelka v kasační stížnosti nejprve podrobně opakuje dosavadní průběh řízení, následně v bodu VI. kasační stížnosti (strana 4 až 7) obsáhle polemizuje s rozhodnutími žalovaného a správce daně. Teprve v závěru kasační stížnosti v bodu VII. (strana 7 až 8) namítá důvody nezákonnosti rozsudku krajského soudu.

[8] V bodu VII. stěžovatelka uvádí, že krajský soud vycházel z nesprávných závěrů správních orgánů, jež nehodnotily důkazní prostředky v souladu s § 2 odst. 3 ZSDP. Své závěry, který z předložených důkazních prostředků a proč byl osvědčen jako důkaz a který nikoliv, správce daně neodůvodnil. Tím zatížil řízení vadou, která může mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Daňové orgány při hodnocení důkazů nevycházely ze všech skutečností, které z daných důkazů plynou, přičemž vyjmuly pouze určité části důkazů a z těch vyvodily skutkové závěry obecné, a to za situace, kdy všechny důkazy jsou jednoznačné.

[9] Daňové orgány stěžovatelce přezkoumatelným způsobem nevyložily hodnocení rozhodných skutečností. Nesdělily, jaké skutečnosti měly za prokázané a z jakých důkazů je vyvodily, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídily, jak vyhodnotily veškeré rozpory mezi nimi, proč neprovedly i další navrhané důkazy, jaký je závěr o skutečném stavu věci a jak postupovaly při aplikaci zákonných ustanovení na takto zjištěný stav. Správce daně se reálně nepokusil o provedení navržených důkazů a nevyužil všech zákonem daných možností k předvolání svědků a k provedení navrhaných důkazů; jednal tak v rozporu s povinností správce daně stanovenou v § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný se pochybením správce daně nezabýval. Krajský soud si poté nesprávné závěry správních orgánů osvojil, rezignoval na vlastní posouzení věci, neprovedl důkazy navrhané stěžovatelkou, aniž by neprovedení důkazů ve svém rozhodnutí řádně odůvodnil.

[10] Dále stěžovatelka namítá, že skutková podstata, z níž daňové orgány v napadeném rozhodnutí vycházely, nemá oporu ve spisech. Z obsahu daňového a soudního spisu vyplývá, že stěžovatelka doložila smlouvy o pronájmu reklamní plochy, předávací protokoly, faktury, čestná prohlášení statutárních orgánů, kalendář akcí s grafickým znázorněním reklamní plochy, foto a video dokumentaci, zprávu o auditu služby od společnosti AUDIT- INVEST LTD. Prokázala tak všechny skutečnosti, které je povinna ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP uvádět v přiznání, a k jejichž prokázání byla správcem daně v průběhu daňového řízení vyzvána. Závěry krajského soudu týkající se obchodních případů pronájmu reklamní plochy společnosti ELEVANTO s. r. o., nemají ve spisovém materiálu ani provedených důkazech oporu a neodpovídají napadenému rozhodnutí.

[11] Stěžovatelka konečně namítá i nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Tvrdí, že se krajský soud nevypořádal s jejími žalobními námitkami, například s námitkou provádění předběžné selekce důkazů podle vlastních kritérií správním orgánem za účelem úpravy důkazní situace podle vlastní volby, či preferování důkazů, které potvrzují skutkovou verzi zvolenou správním orgánem. Rozsudek krajského soudu neobsahuje právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností. Soud neprovedl důkazy navržené v žalobě (například výslechy svědků) a neprovedení těchto důkazů řádně neodůvodnil.

[12] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením krajského soudu. Uvedl, že ačkoliv stěžovatelka zjevně považuje napadený rozsudek za nesprávný, v konečném důsledku pouze opakuje výhrady proti postupu daňových orgánů, které již byly uplatněny v žalobě. V kasační stížnosti tedy absentuje jakákoliv konkrétní polemika s hodnotícími závěry

krajského soudu. Odkazuje přitom na rozsudek tohoto soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37, z něhož se mimo jiné podává, že Nejvyšší správní soud je v kasačním řízení (až na zákonem stanovené výjimky) vázán důvody tvrzené nezákonnosti, uvedenými v kasační stížnosti. Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu, a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tedy musí vztahovat právě k tomuto rozhodnutí.

[13] Ve vztahu k nákladům za nájem reklamní plochy od obchodní společnosti ELEVANTO s. r. o., žalovaný (stejně jako krajský soud) nerozporuje skutečnost, že stěžovatelka za předmětné služby zaplatila. Avšak ani formálně bezvadné doklady nestačí k prokázání uskutečnění transakce, není-li věrohodně dokázáno, že k její realizaci fakticky došlo. Přijetí plnění od deklarovaného dodavatele v rozsahu a cenách uvedených na přijatých fakturách bylo zpochybněno především provedenými svědeckými výpověďmi.

[14] Žalovaný dále souhlasil se závěry krajského soudu ohledně nákladů vynaložených za pronájem reklamní plochy od společnosti Pavlík a partner s. r. o. Soud nerozporoval skutečnost, že v rámci daňového řízení byla předložena celá řada formálních dokladů. Tyto důkazní prostředky však samy o sobě dostatečně neprokazují, že reklama byla provedena; žádný důkazní prostředek, z něhož by vyplynul přímý důkaz o jejím faktickém uskutečnění, stěžovatelka nepředložila. V této souvislosti žalovaný upozornil, že není na správci daně, aby za daňový subjekt vyhledával důkazy, které daňový subjekt sám v dostatečném množství nebo kvalitě, nenavrhl či nepředložil. Správce daně nemá povinnost přisoudit důkazním prostředkům takovou vypovídací hodnotu, jakou jim přisuzuje daňový subjekt. Stejně tak není správce daně povinen vyvracet tvrzení daňového subjektu prokázáním opaku.

[15] Žalovaný je konečně též přesvědčen, že napadený rozsudek je přezkoumatelný. Co se týče námítky neprovedení navrhovaných důkazů (výslechy svědků) a absence příslušného odůvodnění, uvedl, že stěžovatelka v žalobě nenavrhovala provedení výslechu svědků, vyslovila pouze nesouhlas se způsobem hodnocení důkazních prostředků správcem daně, respektive žalovaným. Neučinila tak ani při ústním jednání před krajským soudem.

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud se především zcela ztotožňuje s vyjádřením žalovaného, že kasační stížnost je i přes svoji obsáhlost na samé hranici projednatelnosti. Stěžovatelka skutečně pouze rekapituluje dosavadní průběh daňového a soudního řízení (body I. až III. a V.) a opakuje žalobní výhrady proti postupu daňových orgánů (bod VI.). To vše bez toho, že by poté konkrétně polemizovala s hodnotícími závěry krajského soudu (viz bod VII. kasační stížnosti). Její argumentace se tak v podstatě částí míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu. Krajskému soudu stěžovatelka fakticky vytýká, že rezignoval na vlastní posouzení věci, neboť jen bez dalšího převzal skutkové a právní závěry žalovaného. Za konkrétní (a tedy věcně projednatelnou) námítku lze považovat v podstatě pouze tvrzení o nevyporádání všech žalobních námitek a neprovedení navrhovaných důkazů bez toho, že by byl takový postup odůvodněn.

[19] Úvodem je třeba předeslat, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, což platí i o řízení o kasační stížnosti. S výjimkami uvedenými

pokračování

v § 109 odst. 4, větě za středníkem, s. ř. s., je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody tvrzené nezákonnosti, uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4, věta před středníkem, s. ř. s.), a proto preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011-108 nebo ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54; všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Rozsudek krajského soudu je tedy přezkoumáván v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s. Je nutno zdůraznit, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). Směřují-li kasační důvody proti postupu ve správním řízení či výlučně proti správnímu rozhodnutí, a nikoliv proti závěrům krajského soudu, opírá se kasační stížnost jen o „jiné důvody“, než důvody uvedené v ustanovení § 103 s. ř. s. Taková kasační stížnost je dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná.

[20] Nejvyšší správní soud se z hlediska rozsahu přezkumu proto může vyjádřit prakticky jen k tomu, zda jsou závěry krajského soudu přezkoumatelné a zda se krajský soud řádně vypořádal s navrhovanými důkazy.

[21] K otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí se opakovaně vyjadřuje judikatura jak Ústavního, tak Nejvyššího správního soudu. Platí, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit. Za nepřezkoumatelné lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44). Zároveň ovšem nelze opomenout, že nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se totiž o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85).

[22] Dále je třeba připomenout, že povinností soudu není výslovně reagovat na každé žalobní tvrzení, postaví-li soud své závěry na ucelené argumentaci, která věcně pokryje všechny argumentační pozice žaloby (k tomu srov. například náleží Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, či rozsudek tohoto soudu ze dne 23. 12. 2015, sp. zn. 2 As 44/2013). Nejvyšší správní soud má přitom za to, že krajský soud ve svém rozsudku posoudil všechny pro věc relevantní žalobní námitky. Odůvodnění napadeného rozsudku je srozumitelné a opřené o dostatek relevantních důvodů. Je z něj zcela zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Z porovnání obsahu žaloby a odůvodnění rozsudku krajského soudu vyplývá, že soud se všemi body žaloby zabýval a ke všem námitkám zaujal stanovisko.

[23] Nejvyšší správní soud z žaloby ověřil, že ve vztahu k nákladům uplatněným na základě smlouvy uzavřené se společností ELEVANTO s. r. o., stěžovatelka namítala, že žalovaný nikterak nevyvrátil, že plnění provedla uvedená společnost. Teprve poté, co by prokázal, že službu poskytl jiný subjekt, mohl by žalovaný dospět k závěru, že stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla. Stěžovatelka tvrdila, že správce daně ve výsledcích kontrolního šetření a zprávě o daňové kontrole neprovedl řádné hodnocení důkazů; zjišťování skutkového stavu

dle jejího názoru vyžaduje provedení dalších důkazů. Provedené důkazy byly též interpretovány tendenčně a správce daně se vyhnul hodnocení důkazů, které byly použity i ve vztahu k plnění od společnosti AIKON s. r. o., avšak s opačným, pro stěžovatelku příznivým, výsledkem.

[24] S touto žalobní argumentací se krajský soud vypořádal na straně 5 až 7 napadeného rozsudku. Předně uvedl, že, není sporu o tom, že stěžovatelka doložila formálně bezvadné doklady, z nichž vyplynulo, že její loga se na automobilech během závodů skutečně nacházela a že za reklamu stěžovatelka zaplatila na účet společnosti ELEVANTO s. r. o. Daňové orgány ovšem zpochybnily skutečnost, že plnění poskytla právě tato společnost, a to s odkazem na rozporné výpovědi jednatelů této společnosti – Petera, Radoslava a Michala Kubišových (posledně jmenovaný měl za společnost v rozhodnou dobu také jednat). Výpovědi těchto svědků vykazují rozpory v tom, zda společnost ELEVANTO s. r. o., vůbec nějakou ekonomickou činnost vykonávala, a stejně tak z výpovědí nevyplývalo nic o detailech a způsobu realizace konkrétních zakázek. Krajský soud se v této souvislosti rovněž opřel o judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014-26, a ze dne 9. 12. 2015, č. j. 3 Afs 163/2015-63), týkající se téhož dodavatele – společnosti ELEVANTO s. r. o. Do posuzované obchodní transakce pak nevnesly světlo ani další svědecké výpovědi obchodních partnerů společnosti ELEVANTO s. r. o., závodníků, návštěvníků rallye ani zákazníků stěžovatelky. Námitku týkající se důkazních prostředků použitých ve vztahu k zakázce od společnosti AIKON s. r. o., krajský soud shledal jako příliš obecnou; konstatoval, že *„ze vskutku strohého a nicneříkajícího tvrzení, že byly údajně totožné důkazní prostředky uznány, rozhodně neplyne, že správce daně měl k dispozici zcela shodné informace a že celková důkazní situace byla v případě dodavatele společnosti AIKON s. r. o. totožná jako v nyní posuzované věci“*. Pokud jde o absenci hodnocení důkazů ve výsledcích kontrolního šetření a zprávě o daňové kontrole, krajský soud na straně 7 napadeného rozsudku odkázal na konkrétní strany protokolu o seznámení s výsledky kontrolního šetření a zprávy o daňové kontrole, kde správce daně shrnul všechny shromážděné důkazy a provedl rovněž jejich hodnocení.

[25] Ve vztahu k posouzení výdajů za reklamu fakturovaných společností Pavlík a partner s. r. o., stěžovatelka namítala, že správce daně a žalovaný pochybili, považovali-li faktické uskutečnění reklamy za nedostatečně prokázané a v této souvislosti zejména napadla způsob vyhodnocení auditní zprávy. Závěr o nevěrohodnosti auditní zprávy není dostatečným prokázáním pochybností; správce daně tedy neunesl své důkazní břemeno ohledně existence pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. e) daňového řádu. Správce daně porušil § 88 odst. 1 daňového řádu, neboť svůj názor, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno z důvodu neprokázání přijaté reklamní služby, měl sdělit již v rámci seznámení se s kontrolním zjištěním. Stěžovatelka konečně s odkazem na konkrétní nálezy Ústavního soudu namítala, že v jednání správce daně spatřuje úmyslnou snahu vést ji jako daňový subjekt do stavu důkazní nouze s tím, že od počátku bylo daňové řízení vedeno zaujatě. Stěžovatelka ani do budoucna neví, jaké důkazní prostředky mají dodavatelé reklamy svým zákazníkům předkládat.

[26] K uvedenému je třeba uvést, že tento okruh námitek krajský soud podrobně vypořádal na str. 7 až 9 napadeného rozsudku. Dospěl k závěru, že stěžovatelka předložila celou řadu formálně bezvadných dokladů, faktickou realizaci reklamy však neprokázala. Konstatoval, že v obecné rovině může být využití subjektu poskytujícího monitoring sjednané reklamy jedním z možných způsobů dokazování a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84. V tomto konkrétním případě však správce daně a žalovaný ve vztahu k vypovídací schopnosti, pravdivosti a věrohodnosti auditní zprávy konkretizovali celou řadu pochybností, se kterými se soud zcela ztotožnil. Uvedl, že samotná zpráva obsahuje pouze konstatování, že reklama byla uskutečněna. Neobsahuje žádné údaje o způsobu, místě a času provedené kontroly a není patrné, kdy byla sepsána. Obsahuje pouze

pokračování

údaj, kdy byly úředně ověřeny podpisy (apostilní doložka z Mauricia s datem 27. 1. 2012). Úředním ověřením podpisů lze ovšem prokázat pouze pravost podpisů a nikoli pravdivost obsahu zprávy. Věrohodnost zprávy oslabuje zjištění, že společnosti AUDIT-INVEST a PROTOTYPE (poskytovatel reklamy) mají stejná sídla a za obě jedná Michal Pavlík, jednatel společnosti Pavlík a partner s. r. o. Dále bylo zjištěno, že jediným disponentem bankovního účtu, který byl uveden na fakturách a který je veden pod názvem PROTOTYPE LTD, je opět Michal Pavlík. Věrohodnost zprávy dále zpochybnilo i zjištění, že Michal Pavlík objednával u společnosti TA-SERVICE s. r. o., překlady textů uvedených v auditní zprávě z českého jazyka do anglického (zakázka č. 0163 a č. 0696). Překlad byl proveden v roce 2011, měl se ale týkat reklamy provedené v roce 2008. Pokud by byla zpráva skutečně zhotovena osobami na Britských Panenských ostrovech, jak se z ní podávalo, logicky by byla překládána z anglického jazyka do českého, a nikoli naopak. Krajský soud v neposlední řadě odkázal na své rozsudky v souvisejících věcech, které hodnotily vypovídací hodnotu téže auditní zprávy obdobně (rozsudky ze dne 12. 10. 2016, č. j. 62 Af 3/2015-69, či ze dne 3. 11. 2016, č. j. 62 Af 24/2015-110).

[27] Námitku neunesení důkazního břemene daňovými orgány a účelového provádění a hodnocení důkazů shledal krajský soud nedůvodnou; konstatoval, že to byla stěžovatelka, která neprokázala faktické uskutečnění reklamy tak, jak tvrdila. Nepřisvědčil ani námitce, že ji správce daně při seznámení s výsledky kontrolního šetření neseznámil se svým názorem, že neunesla důkazní břemeno. Upozornil, že tento postoj správce daně vyjádřil na straně 9 protokolu o seznámení s výsledky kontrolního šetření č. j. 662386/13/3003-05403-708445.

[28] Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit ani tvrzení stěžovatelky o bezdůvodném neprovedení navrhaných důkazů krajským soudem. Pokud jde o výtku, že neprovedl výsledky svědků, je třeba přisvědčit žalovanému, že stěžovatelka takový návrh v řízení před krajským soudem nevznesla a soud se jím tedy nemohl logicky zabývat. Jako důkazy stěžovatelka dále navrhovala listiny obsažené ve správním spisu. Zde je třeba upozornit, že vychází-li soud ve správním soudnictví z údajů a listin obsažených ve správním spisu, nejedná se o dokazování ve smyslu § 52 s. ř. s. (srov. například rozsudky tohoto soudu ze dne 14. 5. 2015, č. j. 7 As 83/2015-56, ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS, nebo ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011-75). Tento postup není v rozporu se zásadou, dle níž dokazování soud provádí vždy při jednání; obsah správního spisu (tj. všechny jeho součásti) totiž není považován bez dalšího za důkaz. Vyplývá to ze samotné podstaty řízení ve správním soudnictví, které je přezkumným řízením řízení správního, přičemž správní spis je obrazem a výsledkem správního řízení, dokládající skutkový stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Je sice možné, aby žalobce určité skutečnosti podávající se ze správního spisu rozporoval a navrhl provedení konkrétních důkazů, podporujících jeho skutková tvrzení, přičemž takové důkazy by již pochopitelně musely být provedeny v rámci soudního jednání, stěžovatelka nicméně v dané věci nenavrhovala provedení nových důkazů, ale dožadovala se jen přehodnocení skutkových závěrů podávajících se z listin založených v daňovém spisu. Nejednalo se tedy o návrhy na provedení důkazů a krajský soud nepochybil, pokud se explicitně k těmto návrhům nevyjádřil.

[29] Ze všech shora uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. jí proto rozsudkem zamítl.

[30] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační

stížnosti neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. května 2019

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu