



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaeily Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **PELZ CZ s r. o.**, Chmelník 1157, Zlín, zastoupené advokátkou Mgr. Nikolou Jílkovou, Drobného 72, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2018, čj. 1612/18/5200-11433-712032, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 1. 2020, čj. 30 Af 30/2018 - 42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj doměřil žalobkyni (stěžovatelce) daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013. Dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala přijetí reklamních služeb (PPC reklama v systému Google AdWords; analýza a optimalizace klíčových slov). Stěžovatelka podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, která však žalovaný zamítl.

[2] Stěžovatelka neuspěla se svými námitkami ani u Krajského soudu v Brně, který se ztotožnil se závěrem daňových orgánů a žalobu zamítl. Podle krajského soudu stěžovatelka neprokázala přijetí reklamy, neboť z předložených výpisů nebylo patrné, kdo a kdy je vystavil, navíc vzhledem k dalším podezřelým okolnostem byly výpisy zřejmě účelově upraveny. Reklamu v měsících říjen 2012 až prosinec 2013 neprokázaly ani snímky obrazovky, neboť byly pořízeny v jeden okamžik. Výpověď svědka Marka Šenkeříka (jednatele dodavatelské společnosti Felicite, s. r. o.) označil krajský soud za nekonkrétní a nezpůsobitou prokázat přijetí reklamy v tvrzeném rozsahu. Svědek totiž uvedl, že veškeré faktické služby poskytovali subdodavatelé, které ovládal Boris Nikolov Dobrev (jednatel a společník subdodavatelů trvale žijící v Bulharsku). Bulharský Interpol o této osobě však sdělil, že neexistuje.

II. Kasační řízení

[3] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Vytkla krajskému soudu, že byla povinna prokazovat jen to, co sama tvrdí v daňovém přiznání, nikoliv postavení subdodavatelů v obchodním řetězci. Jelikož stěžovatelka svá daňová tvrzení prokázala s dostatečnou mírou jistoty, unesla své důkazní břemeno. V této souvislosti také namítla, že finanční úřad naváděl Marka Šenkeříka jen k obecným odpovědím, které kladl k tíži stěžovatelky; krajský soud ani svědeckou výpověď nezopakoval, i když mohla objasnit pochybnosti o výpisech ze systému Google AdWords. Rejstříkový soud by Borise Nikolova Dobreva nezapsal jako jednatele a společníka subdodavatelů, pokud by Dobrev neexistoval. Žalovaný byl povinen ověřit skutkový stav vstupem do administrátorského účtu v systému Google AdWords. Závěr žalovaného o rozdílech ve vyhledávání v letech 2012 až 2013 na straně jedné a v roce 2017 na straně druhé (tehdy žalovaný provedl ve vyhledávači Google praktický test) byl překvapivý, neboť s ním stěžovatelka nebyla seznámena. Žalovaný opomněl posoudit platby za plnění; krajský soud pak nevypořádal žalobní námitku dobré víry.

[4] Žalovaný souhlasil se závěry krajského soudu. Důkazní břemeno přešlo na stěžovatelku, ta však dostatečně neobjasnila pochybnosti o faktickém přijetí reklamy. Výslech svědka Marka Šenkeříka daňové orgány řádně posoudily; svědek však nebyl věrohodný, protože spolupracoval s Borisem Nikolovem Dobrevem. Administrátorský účet nelze ověřit, neboť není známo, kdo jej spravoval. Námitky o překvapivém závěru nebo o opomenutých platbách jsou nepřijatelné. Krajský soud však dostatečně reagoval na všechny podstatné okolnosti této věci.

[5] Stěžovatelka v replice zopakovala své kasační námitky.

III. Právní hodnocení

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] *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 (§ 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).*

[8] NSS dlouhodobě judikuje, že o daňově účinný výdaj se jedná jen tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 93). Daňový subjekt, který výdaj zanese do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v pochybnostech prokázat, že jej skutečně vynaložil.

[9] *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu).* Daňový subjekt prokazuje také další skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, byl-li k tomu správcem daně vyzván a vyžaduje-li to průběh řízení (§ 92 odst. 4 daňového řádu).

[10] Spornou otázkou je, zda stěžovatelka prokázala, že reklamu skutečně přijala v tvrzeném rozsahu, a tedy zda je reklama daňově uznatelná podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[11] NSS souhlasí se závěry krajského soudu.

pokračování

[12] Z předložených výpisů je patrná tvrzená služba od Google AdWords (počet vyhledání webové stránky skrze klíčová slova, počet otevření této stránky, cena služby). Výpisy také uvádějí měsíc, ve kterém byla služba poskytnuta, a kontakt na Marka Šenkeříka (jednatele dodavatelské společnosti). Jedná se však o prosté záznamy dat, které samy o sobě nemohou prokázat faktické přijetí reklamy. Jak správně poznamenal krajský soud, tyto záznamy mohly být vyhotoveny dodatečně, i kdyby se služba fakticky neuskutečnila.

[13] Podle NSS tak bylo nezbytné, aby stěžovatelka doložila přijetí reklamy také prostřednictvím snímků obrazovky, které zachytí reklamu přímo na internetovém vyhledávači Google. Ostatně pokud je reklama poskytována výhradně online, neexistuje jiný způsob, jak ji zachytit, než snímkem obrazovky. Stěžovatelka sice snímky přiložila k jednotlivým daňovým dokladům, ovšem všechny snímky byly totožné a objevují se na nich vždy stejné údaje (jak údaje časové u jednotlivých vyhledaných stránek, tak údaje v úvodu stránky o počtu vyhledaných výsledků). NSS proto souhlasí s krajským soudem, že tyto snímky nemohly prokázat reklamu za období od října 2012 do prosince 2013.

[14] NSS nerozumí tomu, proč stěžovatelka, kterou navíc zastupoval daňový poradce, opakovaně přijímala potvrzení o provedené reklamě v podobě snímků, které se zjevně navzájem nelišily ani nebyly opatřeny standardním datem. Jakákoliv osoba jednající s péčí řádného hospodáře by si kontrolovala, zda jí bylo dodáno plnění ve statistické hodnotě, a případně by zvolila (či od dodavatele požadovala) jiný způsob dokumentace. Pokud to však stěžovatelka neudělala, nemohla oprávněně spoléhat na to, že si zajistila dostatek důkazů o svých daňových tvrzeních a bude schopna unést své důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Nemohla proto ani očekávat, že jí žalovaný uzná výdaj na reklamu podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[15] Na tomto závěru nic nemění ani výpověď Marka Šenkeříka. Svědek sice tvrdil, že stěžovatelce reklamu poskytl, ale nepředložil žádné podklady o spolupráci, neměl přístup k systému Google AdWords a účetnictví předal panu Dobrevovi. NSS má proto ve shodě s krajským soudem za to, že svědecká výpověď nebyla způsobilá odstranit pochybnosti o poskytnutí reklamy. Tuto nezpůsobilost pak nelze přičítat tomu, jak finanční úřad vedl výslech, ale tomu, jak se svědek distancoval od plnění, které údajně poskytoval. Opakovat výpověď tohoto svědka proto nemělo smysl; ostatně ani sama stěžovatelka neuvedla, k jakým novým zjištěním by opakovaná výpověď mohla vést. Daňové orgány ani krajský soud tak nepochybily, pokud svědeckou výpověď neopakovaly. Stěžovatelka má pravdu v tom, že nebyla povinna prokazovat postavení subdodavatelů v obchodním řetězci a že jí daňové orgány nemohly přičítat k tíži podezřelé skutečnosti jako neexistenci pana Dobreva. Stěžovatelka o nich totiž nemohla vědět (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006, který se týkal daně z přidané hodnoty). Současně však NSS připomíná, že žalovaný neuznal výdaj proto, že stěžovatelka neprokázala skutečné přijetí reklamy v tvrzeném rozsahu, nikoliv z důvodu, že neprokázala dodavatele reklamy. Skutečnosti, které byly zjištěny o subdodavatelích, proto výsledek daňového řízení neovlivnily.

[16] Krom provedených důkazů stěžovatelka opakovaně navrhovala, aby žalovaný prověřil administrátorský účet v systému Google AdWords, ze kterého jí byla poskytována reklama. Krajský soud tento důkazní návrh odmítl jako nadbytečný, jelikož by mohl prokázat jen dodavatele služeb, nikoliv služby samotné. Podle NSS by účet mohl prokázat i přijetí plnění. Ovšem navrhne-li daňový subjekt provedení důkazu, musí jej dostatečně označit. Daňový orgán je tímto označením vázán, a nelze mu proto klást k tíži, pokud nedostatečně identifikovaný důkazní prostředek nevyhledal (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2008, čj. 8 Afs 70/2007 - 102). Stěžovatelka k účtu neposkytla žádné bližší informace, naopak uvedla, že k němu nemá žádné

příhlašovací údaje, a vyslovila jen domněnku, že by snad účet mohl být veden i na její vlastní obchodní firmu. Po žalovaném nelze v takové situaci požadovat, aby administrátorský účet sám vyhledával a blíže prověřoval.

[17] NSS dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že reklamu v tvrzeném rozsahu skutečně přijala, a tedy že výdaj na reklamu skutečně vynaložila. Reklama proto není daňově uznatelná podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[18] Námitka, podle níž se krajský soud nezabýval stěžovatelčinou dobrou vírou, není důvodná. V projednávané věci totiž není podstatné, zda byla stěžovatelka v dobré víře, že přijímá reklamu od dodavatele Felicite: podstatné je jen to, zda prokázala přijetí plnění (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2020, čj. 9 Afs 237/2018 - 50, bod 27). Hodnocení dobré víry by tak nemohlo ovlivnit závěr, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno. I kdyby se krajský soud námitkou dobré víry zabýval, došel by ke stejnému závěru jako nyní NSS. Tato vada proto nezpůsobila nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[19] Námitky, podle nichž byl závěr žalovaného o rozdílech ve vyhledávání překvapivý a podle nichž žalovaný opomněl posoudit úhradu reklamy, stěžovatelka vznesla poprvé až v kasační stížnosti. Jde tedy o nové právní důvody, které stěžovatelka neuplatnila v žalobě, i když je uplatnit mohla. Takové námitky jsou nepřijatelné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, a NSS proto kasační stížnost zamítl. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 20. prosince 2021

Zdeněk Kühn
předseda senátu