



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **Synett s.r.o.**
sídlem Hudcova 532/78b, Brno
zastoupený TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29.9.2017, č.j. 42011/17/5200-11432-709204,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 29.9.2017, č.j. 42011/17/5200-11432-709204, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9.10.2013, č.j.

3340564/13/3003-24903-704123, a ze dne 10.10.2013, č.j. 3340436/13/3003-24903-704123, kterými byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.12.2007 vyšší o 1 440 000 Kč a od 1.1.2008 do 31.12.2008 vyšší o 420 000 Kč, a současně vznikla žalobci povinnost uradit penále z doměřené daně.

2. Žalovaný po doplnění odvolacího řízení poté, co bylo jeho původní rozhodnutí o odvolání zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 21.7.2016, č.j. 62 Af 83/2014-57, dospěl závěru, že žalobce nevyvrátil pochybnosti ohledně výdajů uplatněných na reklamu od společnosti ELEVANTO s.r.o. – v likvidaci (dále jen „ELEVANTO“) a tudíž neprokázal, že se jednalo o výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za podmínek § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce podrobnou argumentací dovozuje, že napadené rozhodnutí je nezákonné a nepřezkoumatelné. Podle žalobce žalovaný poté, co bylo jeho původní rozhodnutí zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 21.7.2016, č.j. 62 Af 83/2014-57, nebyl oprávněn dodatečně zpochybnit žalobcem tvrzené skutečnosti. Žalovaný mohl provádět pouze takové úkony, které byly navrhovány žalobcem. Ovšem i změna argumentace žalovaného na základě návodu zdejšího soudu (zkoumání ceny obvyklé a účelu sestavení řetězce) nastoluje podle žalobce nepřijatelnou situaci, kdy správní žaloba otevírá správnímu orgánu cestu k nápravě jeho špatných postupů.
4. Žalobce má za to, že vyšly najevo nové skutečnosti, které tvrzení žalobce o tom, že mu reklamu dodala ELEVANTO, ještě více podpořily; jednalo se o výsledky J. G. a D. G. Při jejich hodnocení mělo být podle žalobce zohledněno, že byly provedeny se značným časovým odstupem. Podle žalobce tyto svědecké výpovědi žalovaný hodnotil účelově. Podle žalobce bylo prokázáno, že polepy pro žalobce vyrobil D. G., dodal a fakturoval je společnosti RALLY-CAR s.r.o. J. G. a ta ji dodala společnosti ELEVANTO. Podle žalobce žalovaný záměrně nezjišťoval, kdo byli majitelé závodních vozů s reklamou žalobce, ač to žalobce opakovaně namítal.
5. Žalobce dále poukazuje na to, že na jedné straně žalovaný vyčítá žalobci, že se reklama odchylovala od ceny obvyklé, a na straně druhé tvrdí, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, což je v rozporu se zrušovacím rozsudkem zdejšího soudu ze dne 21.7.2016, č.j. 62 Af 83/2014-57. Závěry žalovaného tak jsou podle žalobce neurčité, nejasné a nepřezkoumatelné. Z hlediska procesní obrany žalobce nevěděl, k čemu se má vyjadřovat a jakým směrem má svoji procesní obranu vést, což je v rozporu se základními zásadami daňového řízení. Pokud žalovaný zkoumal cenu obvyklou, jasně tím deklaroval, že podmínky ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP byly splněny.
6. Žalobce dále namítá, že vysvětlení podaná na policii nemohou být jediným důkazem pro neunesení důkazního břemena žalobce. Přednost mají podle žalobce výsledky svědků v daňovém řízení, a proto je nutné vycházet se svědeckých výpovědí M. a P. K. provedených správcem daně.
7. Žalobce má dále za to, že žalovaný provedl v doplnění odvolacího řízení řadu výsledků svědků, které nemohly výsledek řízení jakkoli ovlivnit. Bylo zcela zbytečné zkoumat

dopad reklamy v období, kdy byla fakticky realizována, neboť účinky reklamy mají značnou časovou setrvačnost a projeví se až po dvou až třech letech.

8. Žalobce dále namítá, že se žalovaný nemůže dovolávat rozsudků správních soudů, neboť správní orgán se nemůže dovolávat principu ochrany legitimního očekávání. Žalobce v této souvislosti zdůrazňuje, že většina těchto rozsudků byla překonána rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 2.8.2017, č.j. 4 Afs 58/2017-78, (věc známá jako „Stavitelství Melichar“). Podle žalobce dále žalovaný pochybil, pokud se nezabýval vyjádřením žalobce, které žalovanému prostřednictvím svého zástupce podal dne 7.9.2017.
9. Na své argumentaci žalobce setrval v replice k vyjádření žalovaného, v níž zdůraznil, že na posuzovanou věc plně dopadají závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2015, č.j. 8 Afs 144/2014-46, a navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním stanovisku žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

10. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
11. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Posouzení věci

12. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
13. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
14. Dne 22.11.2010 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008, ve kterých žalobce mimo jiné uplatnil náklady za reklamu od společnosti ELEVANTO (zpráva o daňové kontrole ze dne 27.2.2014, č.j. 832366/14/3019-05403-702440). Výdaje za rok 2007 ve výši 6 000 000 Kč žalobce dokládal fakturou č. 27270812 ze dne 26.8.2007 dle smlouvy o pronájmu reklamních ploch ze dne 14.8.2007, fakturou č. 2724092 ze dne 23.9.2007 dle smlouvy o pronájmu reklamních ploch ze dne 11.9.2007, fakturou č. 2722102 ze dne 20.10.2007 dle smlouvy o pronájmu reklamních ploch ze dne 12.10.2007, fakturou č. 2729103 ze dne 27.10.2007 dle smlouvy o pronájmu reklamních ploch ze dne 18.10.2007 a fakturou č. 27101210 ze dne 8.12.2007 dle smlouvy o pronájmu reklamních ploch ze dne 8.12.2007. Výdaje za rok 2008 ve výši 2 000 000 Kč žalobce dokládal fakturou č. 2807017 ze dne 5.1.2008 dle smlouvy o pronájmu reklamních ploch ze dne 2.1.2008.
15. O tom, že loga žalobce se na závodních automobilech během motoristických závodů rallye nacházela, sporu není. Žalovaný však po doplnění odvolacího řízení dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal uskutečnění konkrétního předmětu

plnění deklarovaným dodavatelem, a náklady zaúčtované na základě dodavatelských faktur od ELEVANTO tudíž jako daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP neuznal. Podle žalovaného nebylo doloženo ani faktické plnění podle uzavřené smlouvy. Podle žalovaného přestože byl reklamní produkt smluvně ošetřen velmi obecně, jeho cena byla velmi vysoká, a to i přesto, že žalobce mohl ovlivnit pouze to, co bude prezentováno, nikoli umístění reklamy na závodním vozidle. Výše ceny reklamy nebyla podle žalovaného navázána na žádný z podstatných parametrů (body 162 až 166 napadeného rozhodnutí).

16. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
17. 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
18. Pro účely určení výše daně z příjmů je nutné nejdříve v souladu se zákonem stanovit její základ, neboť podle § 24 odst. 1 ZDP se 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. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonné podmínky, jinými slovy, daňový subjekt musí prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také to, že se tak stalo 1) za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech. Daňový subjekt zpravidla nesplní tuto důkazní povinnost pouhým předložením byť formálně bezvadného dokladu. Skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, bez dalšího neznamena, že výdaje byly do základu daně zahrnuty oprávněně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.3.2019, č.j. 1 Afs 190/2017-34).
19. Žalobce v rámci daňové kontroly k výdajům za reklamu doložil jednak výše specifikované faktury a smlouvy, DVD se závody rallye, motoristické časopisy, startovní listiny, fotodokumentaci umístění plošné reklamy na vozidle, kopii občanského průkazu M. K., nárůst příjmů v jednotlivých zdaňovacích obdobích, písemná prohlášení, znalecký posudek a navrhl výsledky svědků.
20. Předmětem smluv o pronájmu reklamních ploch byl pronájem reklamní plochy na soutěžním vozidle Mitsubishi Lancer EVO IX sk.N. za účelem propagace obchodního jména a služeb žalobce při automobilové soutěži MČR na rallye: Barum Rally Zlín 24. - 26.8.2007, Fuchs Oil Rally Příbram 21. - 23.9.2007, Rallye Světlá ve dnech 21. - 22.9.2007, Wurth Partr Rally Vsetín 19. - 20.10.2007, Tempus Becep Rally Košice 26. - 27.10.2007, Pražský rallysprint 7. - 8.12.2007, Jänner-Rallye 3. - 5.1.2008.
21. Správce daně dokazoval výpověďmi svědků, které byly získány na základě mezinárodního dožádání do Slovenské republiky v roce 2011. Jednalo se o výpovědi jednatelů společnosti ELEVANTO R. K. a P. K. Svědek R. K. odmítl vypovídat z toho důvodu, že by způsobil trestní stíhání sobě nebo osobě blízké. Svědek P. K. uvedl, že nevykonával žádnou činnost,

neuzavíral žádné smlouvy a nevystavoval ani nepodepisoval faktury, protože vše zabezpečoval jeho bratr M. K., kterému udělil plnou moc. Svědek M. K. uvedl, že vystavil a podepsal listinu „Prehlásenie“, přičemž neuvedl kdy, kde, pro koho a z jakého důvodu. Plnou mocí k zastupování společnosti ELEVANTO nedisponoval. Svoji činnost popsal tak, že „dělal všechno“ a „byl pověřený všeobecným zastupováním firmy ELEVANTO“. K zajištění naplnění smluvních vztahů a ke konkretizaci plnění neposkytl žádnou informaci a odkázal na obsah listiny „Prehlásenie“. Dále uvedl, že při svých obchodních jednáních měl k dispozici pouze plnou moc a jednal vždy v sídle žalobce, spolupracoval s R. B. (jednatel žalobce), zná V. Z. K okolnostem seznámení se s jednatelem žalobce R. B. neuvedl žádné informace. K otázce kde a jakým způsobem odevzdával práce provedené pro společnost uvedl, že otázce nerozumí. Nevzpomněl si, zda práce uskutečnil sám nebo je obstaral subdodavatelsky, či k výkonu zaměstnal nějaké zaměstnance. Doklady, které vystavil za období 8/2007, 9/2007, 10/2007, 12/2007 a 1/2008, odevzdal účetní společnosti ELEVANTO. Pokud jde o obsah prohlášení M. K. (listina „Prehlásenie“ ze dne 22.12.2008), je v něm uvedeno, že M. K. prohlašuje, že v letech 2007 a 2008 na základě pověření a zplnomocnění P. K. a také R. K. zprostředkoval a dojednával smluvní vztahy jménem společnosti ELEVANTO na její účet a byl pověřen zabezpečením oběhu dokumentů a písemností, které se těchto vztahů týkaly. Jednalo se hlavně o uzavírání reklamních smluv pro zájemce o reklamní služby v době konání sportovních motoristických závodů. V prohlášení je dále uvedeno, že se vydává na žádost obchodních partnerů společnosti ELEVANTO.

22. Pokud jde o závěry rozsudku zdejšího soudu ze dne 21.7.2016, č.j. 62 Af 83/2014-57, na který odkazuje žalobce v žalobě, tak původní rozhodnutí žalovaného v této věci bylo zrušeno proto, že „...svědecké výpovědi, kterými správce daně dokazoval, tvrzení daňového subjektu zásadním způsobem nevyvrátily. Jejich předmětem bylo zejména vnitřní fungování společnosti ELEVANTO a na jejich základě správce daně neprokázal pochybnosti, jež by vyvracely pravost a průkaznost žalobcem doložených důkazů ... Žalobce proto podle zdejšího soudu prokázal, že si u společnosti ELEVANTO prostřednictvím M. K. objednal reklamu, zaplatil a reklama byla realizována... Pokud jde o výši nákladů vynaložených na reklamu, tak správce daně ve zprávě o daňové kontrole poukázal na to, že žalobce uzavíral smlouvy na mnohamilionové částky, aniž by předem věděl, jaký rozsah služby za svou úhradu ve skutečnosti obdrží. Tento závěr není zcela přesný, neboť v předmětných smlouvách bylo vždy specifikováno, na jakém vozidle a na jakých závodech se logo žalobce objeví. Přesto však podle zdejšího soudu právě tato okolnost vzbuzuje legitimní otázky, jaký byl skutečný smysl ekonomických transakcí spočívajících ve vynakládání mnohamilionových částek za umístění loga – nálepky na závodním automobilu po dobu řádově dvou dnů a zda taková cena za propagaci odpovídá ceně obvyklé. Správce daně však tímto směrem daňové řízení nevedl....Správce daně tak podle soudu neprokázal, že by skutkový stav týkající se daňové povinnosti a tvrzení žalobce byl jiný, než jak vyplývá ze žalobcem předložených důkazních prostředků. Správce daně též nevyvrátil tvrzení žalobce, že vynaložení těchto výdajů sloužilo k jeho propagaci a že žalobce mohl racionálně očekávat zvýšení svých příjmů, kdy se v této souvislosti správce daně dokonce nesprávně odmítl zabývat některými navrženými důkazními prostředky. Správce daně, resp. žalovaný ani neprokázali, že by za propagaci byla zaplacená jiná cena než cena obvyklá či by byl (v případě daně z přidané hodnoty) shledán jiný účel sestavení řetězce dodavatelů než jen čistě ekonomický (získání nároku na odpočet DPH).“.

23. Zdejší soud se dále posouzením týchž obchodních případů zabýval i z pohledu prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Ve svém rozsudku ze dne 8.2.2017, č.j. 62 Af 1/2015-74, vydaném poté, co byl jeho původní rozsudek zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12.12.2016, č.j. 6 Afs 246/2016-33, zdůraznil, že „...Pokud tedy v nyní posuzované věci ... žalobce v průběhu daňového řízení tvrdil, že jednal s M. K., doložil kopii jeho občanského průkazu a odvolával se na svou dobrou víru, přičemž M. K. v roce 2011 uvedl, že jednatele žalobce zná a že s ním jednal, tak v intencích závěrů výše citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu takové tvrzení samo o sobě ještě nepředstavuje přesvědčivý popis předmětných obchodních transakcí. Správce daně zpochybnil tvrzení žalobce odkazem na obsah svědeckých výpovědí P. K., R. K. a M. K. z let 2008 a 2011..., které byly provedeny v rámci mezinárodního dožádání do Slovenské republiky ... Pokud jde o zmiňované prohlášení M. K. (listina „Prehlasenie“ ze dne 22.12.2008), v tom M. K. prohlašuje, že v letech 2007 a 2008 na základě pověření a zplnomocnění P. K. a také R. K. zprostředkovával a dojednával smluvní vztahy jménem společnosti ELEVANTO a na její účet, přičemž byl též pověřen zabezpečením oběhu dokumentů a písemností, které se těchto vztahů týkaly. Jednalo se hlavně o uzavírání reklamních smluv pro zájemce o reklamní služby v době konání sportovních motoristických závodů. V prohlášení je dále uvedeno, že se vydává na žádost obchodních partnerů společnosti ELEVANTO. Právě popsané je tedy zcela dostatečným unesením důkazního břemena správce daně ve vztahu k vyvrácení věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Svědecké výpovědi M. K. z let 2008 a 2011 obsahují jednak rozpory ohledně toho, zda společnost ELEVANTO nějakou ekonomickou činnost vykonávala a dále jsou natolik obecné, že pouhé tvrzení M. K. v roce 2011, že znal jednatele žalobce, nedokládá, že pro žalobce realizoval plnění dle předložených faktur. Stejně tak z výpovědí nevyplývalo nic o detailech a způsobu realizace konkrétních zakázek v hodnotě několika milionů pro žalobce, a to ať samotným M. K. či subdodavatelsky.“
24. Uvedené hodnocení důkazů plně dopadá na i na nyní posuzovanou věc, neboť napadené rozhodnutí žalovaného se opírá o tytéž výsledky P. K., R. K., M. K. a zmiňované „Prehlasenie“ ze dne 22.12.2008 M. K., doplněné o výpověď M. K. na policii v roce 2008 a další důkazy. Svědecké výpovědi P. K., R. K. a M. K., pokud jde o samotnou činnost ELEVANTA, tedy nelze hodnotit po doplnění dokazování v odvolacím řízení jinak, než že obsahují rozpory ohledně toho, zda společnost ELEVANTO nějakou ekonomickou činnost vykonávala, a jsou velmi obecné, pokud jde o charakter a náplň činnosti této společnosti, kdy z výpovědí nevyplývalo nic o detailech a způsobu realizace konkrétních zakázek v hodnotě několika milionů Kč pro žalobce, a to ať samotným M. K. či subdodavatelsky.
25. Žalovaný totiž v doplnění odvolacího řízení v rámci dožádání zjistil, že ELEVANTO sídlí na virtuální adrese. Žalovaný dále zjistil, že ELEVANTO se dle přihlášky k registraci DPH zabývala nákupem a prodejem nákladních automobilů, a reklamní činnost této společnosti byla zapsána až k datu 17.3.2008, tj. v době, kdy již měly být všechny reklamní služby pro žalobce provedeny. Žalovaný poukázal na to, že M. K. ve své výpovědi na policii dne 5.3.2008 k předmětu činnosti společnosti ELEVANTO uvedl, že to mělo být „něco společné s kamiony“, resp. s jejich prodejem, a že když už měli vše zařízené, tak „Zvak řekl, že práce na firmu padla“, protože se pozdě zaregistrovali jako plátcí daně z přidané hodnoty. M. K. dále uvedl, že ví, že ani on, ani jeho bratr P. vůbec s nikým neobchodovali

a neuzavírali žádné smlouvy. Namítá-li žalobce značný časový odstup svědeckých výpovědí, tak výpověď M. K. na policii se uskutečnila již v roce 2008 (Zápisnica o výsluchu svědka ČVS:PPZ-62/BOK-Z-I-2006, ze dne 5.3.2008).

26. Právě uvedené i ve světle výše shrnutých svědeckých výpovědí z roku 2011 jednoznačně vyvrací, že by se ELEVANTO na daném obchodním případě jakkoli fakticky podílela, a to kupř. i tím, že by objednávku reklamy pro žalobce zadala subdodavatelům. K protokolům z trestního řízení dostal žalobce možnost se vyjádřit, stejně tak i k protokolům z daňového řízení; v tomto ohledu tedy nebyl na svých právech zkrácen. Žalovaný přitom informace získané při obou typech výsledků vyhodnotil ve vzájemných souvislostech. V této souvislosti není důvodná námitka, že by měly mít svědecké výpovědi provedené v daňovém řízení automaticky přednost. „*P. i M. K. vypovídali v trestním řízení jako svědci, nikoli jako obvinění; z listin založených ve správním spisu lze usuzovat na to, že trestní oznámení se vztahovalo k činnosti V. Z. Jak v trestním, tak v daňovém řízení byli svědci poučeni obdobně - tj. že jsou povinni vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. Také byli v obou případech poučeni o důsledcích nepravdivé výpovědi a o tom, že mají právo odeprít výpověď; tohoto práva svědci ani v jednom případě nevyužili. Jen s ohledem na charakter řízení není namístě automaticky předpokládat – jak to dělá stěžovatel – že výpověď svědka v trestním řízení bude účelová, a už vůbec z toho dovozovat, že výpověď svědka k týmž okolnostem v daňovém řízení bude pravdivá (či pravdivější). Nelze souhlasit se stěžovatelem s tím, že finanční orgány i soud upřednostnily dřívější výsledky v trestním řízení před bezprostředně provedenými výsledky v řízení daňovém. Ani finanční orgány, ani soud takto paušálně nepostupovaly: naopak hodnotily jednotlivá tvrzení jednotlivých svědků v obou typech řízení a z jejich srovnání pak vyvozovaly závěry. Svědek P. K. v trestním řízení uvedl, že pro společnost nevykonával žádnou činnost, faktury nevystavoval ani neznal odběratele na nich uvedené; vše vykonával jeho bratr. V daňovém řízení pak vypověděl, že nevykonával žádnou činnost, nic nepodepisoval, pouze udělil plnou moc svému bratru M., který zajišťoval vše okolo společnosti...*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.7.2015, č.j. 9 Afs 233/2014-26). „*Namítal-li žalobce, že reklamní služby nakoupil v dobré víře, tak případná dobrá víra odběratele není pro uznatelnost odpočtu určující; ani dobrá víra totiž není schopna odstranit pochybnosti ohledně skutečného průběhu obchodních případů, které tu i po důkazním řízení přetrvávají* (rozsudky Nejvyššího správního soudu 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). *Namítal-li žalobce, že výsledky svědků provedené v roce 2008 mají nízkou důkazní hodnotu, pak podle zdejšího soudu na důkazní hodnotu těchto protokolů nemá žádný vliv skutečnost, že se jedná o výsledky provedené v rámci trestního řízení. Je zřejmé, že správce daně obsah svědeckých výpovědí z let 2008 a 2011 hodnotil zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů...Správce daně a žalovaný na základě hodnocení všech důkazů dospěli ke správnému závěru, že žalobce svá tvrzení o přijetí zdanitelných plnění od společnosti ELEVANTO neprokázal.*“ (rozsudek zdejšího soudu ze dne 8.2.2017, č.j. 62 Af 1/2015-74). Citované závěry plně dopadají i na nyní posuzovanou věc.
27. V doplnění odvolání žalobce dále předložil čestné prohlášení J. G. ze dne 21.6.2013, podle něhož J. G. pro ELEVANTO, zastoupenou M. K., zajišťoval grafické zpracování reklam a polepy pronajatých reklamních ploch závodních automobilů. Žalovaný proto v návaznosti na předchozí zrušující rozsudek zdejšího soudu v rámci dožádání provedl výslech J. G. jako svědka, ten však k vlastní obchodní spolupráci s ELEVANTO a její činnosti nebyl schopen uvést nic konkrétního. Svědek pouze uvedl, že společnosti RALLY-CAR s.r.o. a GAL-FINANCE, s.r.o. vykonávaly polepové a grafické práce subdodavatelsky. Svědek si vybavil

jediného subdodavatele, a to D. G. z Valašských Klobouk. Žalovaný v této souvislosti zjistil, že RALLY-CAR s.r.o. byla dne 3.4.2008 vymazána z obchodního rejstříku, a dále poukázal na rozpory ve svědecké výpovědi J. G. a v jeho čestném prohlášení (bod 75 napadeného rozhodnutí).

28. Pokud jde o svědeckou výpověď D. G., tak z ní také nevyplynulo nic, co by se jakkoli týkalo činnosti ELEVANTO. D. G. skutečně zhotovoval grafické návrhy reklam i polepy, přičemž předložil tři faktury z roku 2007 pro RALLY-CAR, s.r.o. a tři z roku 2008 pro GAL-FINANCE, s.r.o. se základem daně cca 30 000 Kč až 40 000 Kč. V rámci těchto zakázek pak vyhotovení a vylepení polepů pro jednu společnost stálo v průměru 431 Kč, což je podle žalovaného ve značném nepoměru k částkám fakturovaných ELEVANTO. Žalovaný v této souvislosti podrobným šetřením u jiných daňových subjektů zjistil, že částky za reklamu na jednom závodě rallye se pohybovaly v cenovém rozpětí od 2 500 Kč do 315 789 Kč (v závislosti na rozsahu poskytnutých služeb), což neodpovídalo ceně plnění u žalobce, kterému bylo za jeden závod fakturováno od 500 000 Kč od 2 000 000 Kč.
29. Pokud žalobci vadí značný časový odstup provedení svědeckých výpovědí, tak žádný právní předpis daňovému subjektu neukládá, jakou sumu důkazních prostředků má vést ke každému obchodnímu případu, resp. daňovému nákladu, jenž uplatnil při snižování daňového základu. Z logiky věci ale musí dbát na to, aby každý takový konkrétní případ byl věrohodným způsobem schopen prokázat. Je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo je plně odpovědný za to, aby byl schopen unést své důkazní břemeno ve vztahu k uplatněným výdajům. Nicméně v projednávaném případě ze svědeckých výpovědí plyne, že podstatné okolnosti své vlastní činnosti si svědci vybavili, a pokud neuvedli nic bližšího ke spolupráci s ELEVANTO, tak to zcela logicky zapadá do kontextu obsahu výpovědi M. K. ohledně toho, že ELEVANTO ve skutečnosti žádné reklamní služby, a to ani subdodavatelsky, neposkytovala.
30. Žalovaný se také zabýval přínosností reklamy žalobce pro získání nových zákazníků a zjistil, že rozhodujícím kritériem pro navázání obchodního kontaktu se žalobcem bylo doporučení od stávajících obchodních partnerů (odpovědi na výzvu správce daně a výsledky svědků, shrnuté na v bodech 60 až 67 napadeného rozhodnutí, na něž zdejší soud v podrobnostech odkazuje). Žalovaný takto postupoval správně, vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným ve zrušovacím rozsudku, a ověřoval všechna tvrzení žalobce, i co do značné výše ceny reklamních služeb, jež měly být žalobci deklarovaným dodavatelem poskytnuty. Pokud jde o Ing. J. K., předsedu představenstva HTK, a.s., jehož výsledky jako svědka navrhl žalobce, ten uvedl, že na předmětných závodech rallye nebyl a reklamou na závodních vozidlech v tištěných materiálech nebyl osloven natolik, aby konkrétní společnost kontaktoval. Tato zjištění žalobce v podané žalobě ostatně ani nikterak nezpochybňuje. Pokud v obecné rovině namítá, že dopad reklamy se projeví až po několika letech, jedná se ve vztahu k posuzované věci o ničím nepodložené tvrzení, či spíše názor žalobce, proti kterému stojí zjištění žalovaného, který ověřoval u zákazníků žalobce, zda byli osloveni reklamou žalobce na závodech rallye v letech 2007 a 2008.
31. Nosným důvodem, pro který žalovaný odvolání žalobce zamítl, byly dostatečně odůvodněné a skutkově podložené pochybnosti o tom, že deklarovaný dodavatel reklamy plnění v deklarovaném rozsahu a ceně žalobci dodal, či se na jeho poskytnutí jakkoli podílel. Prakticky shodnou argumentací, jakou uplatňuje žalobce nyní, se ve vztahu k uplatňování výdajů za reklamu na závodních automobilech (od stejného dodavatele)

zabýval Nejvyšší správní soud také v rozsudku ze dne 4.5.2017, č.j. 10 Afs 235/2015-72, a uvedl k ní, že „*Správce daně se proto nemohl spokojit pouze s tím, že reklama pro stěžovatelku byla fakticky provedena, respektive že na účet ELEVANTO byla poskytnuta úhrada částky, ovšem za okolností krajně podezřelých ... Oprávněně se proto soustředil na určení konkrétní osoby poskytovatele reklamy. Objasnění dodavatele reklamy je důležitou okolností při prokazování, že výdaj byl skutečně vynaložen způsobem daňově uznatelným.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.5.2017, č.j. 10 Afs 235/2015-72).

32. Pokud v návaznosti na závěr zdejšího soudu vyslovený v předchozím zrušovacím rozsudku v této věci, podle něhož za tehdejšího důkazního stavu žalobce unesl své důkazní břemeno, že si u společnosti ELEVANTO prostřednictvím M. K. objednal reklamu, zaplatil a reklama byla realizována, žalovaný doplnil dokazování, a poté dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, že by ELEVANTO skutečně jakékoli reklamní služby žalobci dodala, a to v tvrzeném rozsahu a ceně, která neodpovídala skutečné hodnotě realizované reklamy, a to i bez ohledu na to, že se žalobce s M. K. znal a že ELEVANTO vystavilo předmětné faktury, jedná se o závěr správný.
33. Žalovaný přitom žalobce seznámil s výsledkem odvolacího řízení po doplnění dokazování dne 22.8.2017 a vyzval jej k podání vyjádření (písemnost č.j. 36879/17/5200-11432-709204); není tedy důvodná námitka, že žalobce nevěděl, k čemu se má vyjadřovat a jak se má bránit. Argument žalobce, že žalovaný nemohl v odvolacím řízení (které je pokračováním původního odvolacího řízení) dále dokazovat a zjišťovat skutečný stav věci, není v souladu s právní úpravou odvolacího řízení a nic takového neplyne ani z předchozího zrušovacího rozsudku zdejšího soudu v této věci. Žalovaný postupoval v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu, podle něhož v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal; po vrácení věci žalovanému zdejším soudem nebyl dán žádný důvod pro to, aby žalovaný dokazoval jen podle návrhů žalobce; takto ani není daňové řízení koncipováno, a to i s ohledem na § 1 odst. 2 daňového řádu, podle něhož je správa daně postupem, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrad, ve spojení s § 92 odst. 2 daňového řádu, podle něhož správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. V postupu žalovaného nelze spatřovat ani porušení zásad daňového řízení.
34. Žalovaný se rovněž vypořádal s vyjádřením žalobce ze dne 7.9.2017, v němž brojil proti postupu žalovaného spočívajícím v doplnění odvolacího řízení ve směru výše shrnutém, a to v bodech 180 až 190 napadeného rozhodnutí. Zde žalovaný zdůraznil, že doplnění důkazního řízení a komplexní analýza důkazního materiálu potvrdila, že pochybnosti o faktické realizaci tvrzené reklamní služby nebyly žalobcem vyvráceny a že skutkový stav je jiný, než dosud žalobce v předložených dokladech deklaroval. Není tedy důvodná námitka, že by předmětné vyjádření žalovaný pominul.
35. Závěry vyslovenými v napadeném rozhodnutí žalovaný nevybočil ani z judikatury správních soudů týkající se skutkově obdobných věcí, na něž v napadeném rozhodnutí odkázal. Odkáže-li správní orgán na judikaturu vážící se k obdobné problematice, tak to neznamena, že se dovolává ochrany „svého“ legitimního očekávání, nýbrž naopak zásady stejného posuzování skutkově obdobných případů.

36. Pokud jde v této souvislosti o námitku, že žalovaný měl vyslechnout i majitele závodních vozidel, tak tu je podstatné, jakou důkazní hodnotu měly navrhované důkazní prostředky pro doposud zjištěný skutkový stav mít. Pokud žalovaný dostatečně zpochybnil, že společnost ELEVANTO reklamu v deklarovaném rozsahu dle žalobcem předložených faktur poskytla, tak takové další dokazování by pro již zjištěný skutkový stav bylo nadbytečné. Žalovaný navíc v bodu 188 odkázal na zjištění z jiných daňových řízení, kde byla deklarovaným dodavatelem opět ELEVANTO a řidičem závodního automobilu pan G. za závodní stáj ARC Slovakia (jako tomu bylo i v tomto případě), kdy z výsledku řídiče G. a z výsledků dožádání na Slovensko nic podstatného nevyplynulo. Totéž je zdejšímu soudu známo i z jeho úřední činnosti (rozsudky zdejšího soudu ze dne 27.4.2017, č.j. 62 Af 63/2015-111, ze dne 8.6.2017, 62 Af 94/2015-79, či ze dne 6.12.2017, č.j. 62 Af 139/2015-99).
37. Odkazuje-li žalobce na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2.8.2017, č.j. 4 Afs 58/2017-78, (věc známá jako „Stavitelství Melichar“), podle něhož *„i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět...“*, tak bez ohledu na to, že závěry vyslovené v tomto rozsudku byly předloženy k posouzení rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 23.8.2018, č.j. 1 Afs 334/2017-35, jako rozporné s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU, tak tento odkaz žalobce je nepřipadný, neboť se týká prokazování nároku na odpočet DPH. Otázka nároku na odpočet DPH z předmětných plnění již byla pravomocně vyřešena s tím, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, neboť správce daně zpochybnil, že by reklamu zajistila právě ELEVANTO.
38. Dovolává-li se žalobce závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2015, č.j. 8 Afs 144/2014-46, kterým byla zamítnuta kasační stížnost proti rozsudku zdejšího soudu ze dne 25.8.2014, č.j. 62 Af 34/2013-78, tak tyto rozsudky se týkaly skutkově jiné věci, kdy byly daňovému subjektu kladeny k tíži pouze okolnosti a vady smluvních ujednání mezi jednotlivými články subdodavatelského řetězce.
39. Zdejší soud tedy neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadených rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

40. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 6. února 2020

David Raus v.r.
předseda senátu