



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **V okno s.r.o.**
sídlem Skaštice 149, 747 18 Kroměříž
zastoupen společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2014, č. j. 20700/14/5000-14307-710132,

takto:

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

Odůvodnění

I. Vymezení věci

1. Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí - dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 18. 6. 2013, č. j. 1107271/13/3304-24801-704171, č. j. 1107274/13/3304-24801-704171, a č. j. 1107276/13/3304-24801-704171, kterými správce daně žalobci doměřil daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2007 ve výši 57 000 Kč, prosinec 2007 ve výši 114 000 Kč a leden 2008 ve výši 57 000 Kč. Současně ho vyrozuměl o povinnosti uhradit penále dle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), ve spojení s § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v celkové výši 45 000 Kč.
2. Správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě předložených faktur z toho důvodu, že žalobce neprokázal, že fakturovaná plnění byla fakticky přijata od společnosti ELEVANTO s.r.o., na základě příslušných smluv o reklamě, čímž došlo k porušení § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“). Žalobce neprokázal, že zdanitelná plnění byla fakticky přijata od deklarovaného dodavatele a tím současně nebyl prokázán nárok na odpočet daně na základě daňového dokladu vystaveného plátcem. Správce daně nezpochybnil, že fakturovaná reklama byla provedena, nebylo však prokázáno, že by tato reklama byla uskutečněna společností ELEVANTO s.r.o. (dále též jen „ELEVANTO“).
3. Žalovaný se s tímto závěrem správce daně ztotožnil a dodatečné platební výměry potvrdil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. Žalobce namítal, že žalovaný nerespektoval rozhodující důkazy, zejména výpovědi svědků M. K. a P. K., a navíc neprovedl výslech svědka J. G., přestože v rámci odvolacího řízení jiného subjektu v obdobné věci tato svědecká výpověď provedena byla. Postup žalovaného byl v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 16. 7. 2009, č. j. 7 Afs 29/2009-92).
5. Skutkový stav nebyl zjištěn dostatečně, jelikož správce daně neprovedl výsledky odběratelů žalobce za účelem zjištění, jakým způsobem se o žalobci dozvěděli a zda jejich výběr neovlivnila předmětná reklama. Tuto skutečnost žalobce namítal již v odvolání a žalovaný se s ní žádným způsobem nevypořádal, což činí jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným. Jiní správci daně u jiných subjektů ve věci poskytnutí reklamy společnosti ELEVANTO s.r.o. provedli výsledky odběratelů i J. G.
6. Ve věci byly předloženy faktury, smlouvy a materiály (videomateriál, příp. poukaz na archiv ČT4 Sport) prokazující faktické uskutečnění plnění. Svědek P. K. potvrdil, že udělil plnou moc svému bratru M. K. Svědek M. K. potvrdil, že reklamní služby žalobci dodal, pouze si nepamatoval podrobnosti o provedení reklamy, což je po takové době přirozené. Ani výpověď svědka R. K. (odmítl vypovídat) nevyvrátila tvrzení žalobce. Správce daně tak neuvedl žádné konkrétní důkazy, které by zpochybňovaly tvrzení žalobce ohledně předmětné reklamy.

7. Jako důkazní prostředek může být použit jakýkoli důkazní prostředek, který nebyl získán v rozporu se zákonem, včetně čestného prohlášení. Svědek nic neprokazuje, ale pouze sděluje to, co vnímal vlastními smysly. Skutečnosti prokazuje daňový subjekt, k čemuž může pomoci i prohlášení svědka učiněné formou notářského zápisu (zde P. K. a J. G.). Nebylo možné souhlasit s žalovaným v tom, že předložené prohlášení nelze osvědčit jako důkaz, protože nejde o veřejnou listinu. Žalobce zde odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85, a nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04. Pokud žalovaný neměl v úmyslu osvědčit písemné prohlášení, měl shora uvedeného svědka G. vyslechnout.
8. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že žalobce neprokázal, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem. Žalobce se domníval, že předložené účetní doklady, ústní či písemná vyjádření svědků hovořily v jeho prospěch, a proto měl za prokázané, že služby poskytla společnost ELEVANTO. Samotné uskutečnění služby bylo prokázáno videozáznamy. Pochybnosti uvedené správními orgány však nebyly takového charakteru, že by věrohodně vyvracely tvrzení žalobce, což opíral o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, č. j. 5 Afs 70/2010-93. Žalobce poukázal na mylnou interpretaci důkazů žalovaným, neboť tyto prokazují jak faktické provedení reklamy, tak i rozsah tohoto plnění. Za dostatečně prokázaný měl žalobce právě i rozsah, v jakém bylo plnění provedeno. Naopak podle něj žalovaný zjistil skutečnosti rozhodné nedostatečně a neúplně.
9. Tvrzení žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno, je v rozporu se zákonem i judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Jedinými důkazními prostředky, které by žalovaný mohl osvědčit na podporu svého tvrzení, jsou jen výsledky získané v trestním řízení. Jenom tyto výsledky mohly ovlivnit pochybnosti správce daně. Navíc v moci žalobce nebylo jakkoliv tyto skutečnosti ovlivnit. V situaci, kdy byla reklama uskutečněna a fakturována, žalobce neporušil žádnou povinnost, protože nelze mluvit o jeho neunesení důkazního břemene, když své povinnosti případně neplnil pouze dodavatel. Všechno nasvědčuje tomu, že společnost ELEVANTO s.r.o. podnikala na základě vnitřně nevyjasněných vztahů. Svá tvrzení žalobce opřel i o rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 8. 2014, č. j. 62 Af 34/2013-78. V posledně citovaném rozsudku krajský soud mj. uvedl, že „to, jak mají další články v řetězci dodavatelů ošetřeny své smluvní vztahy, žalobce nemohl žádným způsobem ovlivnit.“
10. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí žalovaného bylo zatíženo podstatnými vadami řízení, kdy se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce, a také s přihlédnutím k dalším shora uvedeným skutečnostem, žalobce navrhl, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Ve vyjádření k žalobě žalovaný setrval na názorech uvedených v napadeném rozhodnutí. Uvedl, že svědeckými výpověďmi se zabýval, ale nevyhodnotil je jako důkazy prokazující uskutečnění reklamních služeb společností ELEVANTO s.r.o. Výpověď svědka J. G. žalobce v odvolání nenavrhl, předložil jen jeho čestné prohlášení ze dne 21. 6. 2013,

přičemž žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005-43. Z judikatury správních soudů vyplývá, že čestné prohlášení není důkazním prostředkem v daňovém řízení a nemůže být jím nikdy proveden důkaz.

12. Žalobce nedoložil ani neprokázal počet poptávek a získaných zakázek, ani neuvedl jediného konkrétního odběratele v návaznosti na provedenou reklamu. Žalovaný uznal, že nebylo zpochybněno, že reklama byla provedena, ale nebylo prokázáno, že zdanitelná plnění byla fakticky přijata od deklarovaného dodavatele.
13. Důkazní břemeno leželo na žalobci, aby prokázal nezpochybnitelným způsobem, že mu předmětné plnění poskytla uvedená společnost. K odstranění pochybností správce daně nepřispělo ani provedení svědeckých výpovědí, s ohledem na to, že výpověď svědka M. K. se zásadně lišila od jeho výpovědí před slovenskou policií. Žalovaný také poukázal na rozpory ve výpovědích či na jejich nekonkrétnost, proto byly následně shledány nevěrohodnými. Žalovaný uvedl, že bylo možné konstatovat, že žalobce nepředložil správci daně dostatečné důkazy pro svá tvrzení, že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo tak, jak bylo deklarováno. Správce daně nebyl povinen vyhledávat důkazy ve prospěch daňového subjektu a ani mu nemohl určovat, jaké důkazní prostředky má předložit.
14. Žalovaný nepřijal argument žalobce, kdy ten poukazoval na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 8. 2014, č. j. 62 Af 34/2013-78, protože předmět uvedeného sporu na nynější případ nijak nedopadal. V dalším žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí.
15. S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce k vyjádření žalovaného

16. V podání ze dne 10. 1. 2015 žalobce upozornil na skutečnost, že žalovaný porušil § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. V případě, že byl rozhodnut neakceptovat čestné prohlášení pana J. G., měl tento institut nahradit relevantním úkonem pro daňové řízení.
17. Žalobce předložil bezvadné doklady, evidenci a prokázal, že předmětné plnění bylo skutečně realizováno, čímž přešlo důkazní břemeno na správce daně. Žalovaný neuvedl přesně, na základě jakých důkazních prostředků mu vznikly pochybnosti, že tomu tak nebylo. Svá tvrzení žalobce opíral o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-72, kde soudem byla přijata i písemná prohlášení jednatele společnosti. Dále odkazoval též na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 5. 1. 2015, č. j. 62 Af 61/2013-74.

V. Průběh řízení před soudem

18. Zdejší soud již o žalobě jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 20. 12. 2016, č. j. 29 Af 72/2014-53, kterým zrušil žalobou napadené rozhodnutí pro nezákonnost. Podle zdejšího soudu nebyl správný závěr žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno k vlastním tvrzením, neboť žalobce těžko mohl znát, natož ovlivnit, vnitřní uspořádání a fungování společnosti ELEVANTO a způsob, jakým tato společnost realizovala své

smluvní závazky. Žalobce jako objednatel reklamy podle zdejšího soudu nenesl důkazní břemeno k prokázání toho, jak konkrétně a kým společnost ELEVANTO realizovala svůj smluvní závazek vůči žalobci. Zdejší soud zdůraznil, že optikou žalovaného by jakýkoli daňový subjekt, který předloží doklady, doloží zaplacení a doloží realizaci plnění, aniž by byla vyvrácena cena obvyklá či by byl (v případě daně z přidané hodnoty) shledán jiný účel sestavení celého řetězce, než jen čistě ekonomický (získání nároku na odpočet DPH), nemohl svá tvrzení prokázat nikdy. Takový přístup žalovaného by představoval již příliš intenzivní překročení požadavků na důkazní břemeno žalobce. Soud se tak závěrem ztotožnil s námitkou žalobce, že správce daně neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tedy že neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost tvrzení žalobce podložených formálními doklady a částečně i výpověďmi svědků.

19. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl a rozsudek zdejšího soudu zrušil. Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017-34, uvedl, že zamítal-li zdejší soud v předcházejících řízeních žaloby proti rozhodnutím žalovaného za skutkově obdobných okolností, měl by se této rozhodovací praxe držet i nadále, pokud zde nyní neshledá skutkové odlišnosti nebo odlišné právní důvody, které by změnu právního názoru soudu odůvodňovaly. Správce daně s ohledem na výpověď jednatelů M. K. a P. K. před slovenskými orgány činnými v trestním řízení pojal pochybnosti, zda společnost ELEVANTO v letech 2007 – 2008 skutečně poskytovala reklamní služby spočívající v polepech vozidel při závodech rallye pro různé daňové subjekty tak, jak byly tyto služby fakturovány a zaplacený. Za obdobné skutkové a právní situace odmítli finanční orgány těmto jiným daňovým subjektům uznat nárok na odpočet DPH, jelikož se daňovým subjektům nepodařilo vyvrátit pochybnosti ohledně skutečnosti, zda reklamní služby byly poskytnuty právě společností ELEVANTO. Žaloby různých daňových subjektů již byly krajským soudem zamítnuty v řízeních ve věcech sp. zn. 62 Af 23/2013 a sp. zn. 30 Af 26/2013. Také následné kasační stížnosti daňových subjektů byly zamítnuty NSS pod sp. zn. Afs 233/2014 a sp. zn. 3 Afs 163/2015. Ve výše uvedených věcech NSS dospěl k závěru, že samotné pochybné hospodaření společnosti ELEVANTO nebylo daňovým subjektům přičítáno k tíži. Argumentace finančních orgánů naopak byla založena na tom, že příjemce zdanitelného plnění, který uplatňuje nárok na odpočet daně, musí být schopen prokázat, že přijal zdanitelné plnění od konkrétního plátce, a že je použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. K uznání nároku na odpočet bylo třeba prokázat, že subjekt, který službu fakturoval a jemuž bylo placeno, byl i tím subjektem, který daňovému subjektu skutečně službu poskytl. Podle NSS právě v nyní posuzovaném případě z dokazování vyplynulo, že o uskutečnění plnění společností ELEVANTO jsou důvodné pochybnosti. Nemůže být sporu o tom, že právě v důsledku výsledku svědků M. K. a P. K. před slovenským policejním orgánem takové pochybnosti vznikly.
20. Podle NSS se od výše uvedeného způsobu rozhodování krajský soud odchýlil již v rozsudku ze dne 21. 9. 2016, č. j. 62 Af 1/2015-50, v němž argumentoval obdobně, jako v nyní souzené věci. Také tento rozsudek byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016-33, s odůvodněním, že zamítal-li krajský soud v předcházejících řízeních žaloby proti rozhodnutím stěžovatele za skutkově obdobných okolností, měl by se této rozhodovací praxe držet i nadále, pokud

neshledá skutkové odlišnosti nebo odlišné právní důvody, které by změnu právního názoru soudu odůvodňovaly. NSS dále zopakoval podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH a vyjádřil se i k rozporům ve výpovědích zástupců společnosti ELEVANTO. Po zrušení a vrácení věci krajský soud následně zamítl žalobu daňového subjektu rozsudkem ze dne 8. 2. 2017, č. j. 62 Af 1/2015-70, přičemž argumentoval již obdobně jako ve starších rozsudcích zdejšího soudu a ve shodě se závěry NSS (viz shora).

21. Za této situace s ohledem na výše uvedené NSS vytkl krajskému soudu i v nyní souzené věci (obdobně jako v rozsudku č. j. 6 Afs 246/2016-33), že se nevypořádal s důvody, které jej vedly k odklonu od dosavadní rozhodovací praxe, kdy za stejné skutkové situace dospěl chybně k závěru, že správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Přitom neunesení důkazního břemene správcem daně ohledně pochybností o průkaznosti dokladů předložených žalobcem bylo jedním z rozhodujících důvodů pro zrušení napadeného rozhodnutí (nikoliv neprovedení svědecké výpovědi J. G., jak se mylně domníval žalobce).
22. Žalobce předložil k odvolání proti dodatečným platebním výměrům čestné prohlášení J. G. ze dne 21. 6. 2013, v němž tato osoba uvedla, že jako jednatel subdodavatele zajišťoval na základě objednávek v letech 2007 a 2008 grafické zpracování reklamy a polepy pronajatých reklamních ploch závodních vozidel rallye. NSS k tomu připomněl své rozsudky ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005-43, a ze dne 24. 1. 2011, č. j. 7 Afs 45/2009-104, v nichž judikoval, že použití čestného prohlášení jako důkazu v daňovém řízení je vyloučeno. Aktuálně k čestnému prohlášení NSS uvedl, že jeho postavení na místo důkazního prostředku se ani podle nyní platného daňového řádu nezměnilo. Uvedené závěry se vztahují také k čestnému prohlášení samotného daňového subjektu, které není ve vztahu k jeho daňové povinnosti ničím jiným, než prostým tvrzením. I když žalobce výslech svědka G. nenavrhl, je na uvážení správce daně, zda k obsahu čestného prohlášení, které není možné použít jako důkaz, pokládá za potřebné vyslechnout jako svědka osobu, která čestné prohlášení učinila (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 Afs 123/2015-53). Čestné prohlášení J. G. žalovaný nepominul. Na str. 12 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že J. G. prohlásil pouze to, že pro společnost ELEVANTO prováděl reklamní polepy na závodech rallye, avšak neuvedl, které reklamy provedl a neupřesnil ani konkrétní logo společnosti. Žalovaný také k tomu uvedl, že čestné prohlášení nemá téměř žádnou důkazní sílu, a že žalobce výslech svědka nenavrhoval. Žalovaný sice teoreticky mohl na základě čestného prohlášení z vlastní iniciativy provést výslech svědka J. G., ale protože v tomto ohledu leželo důkazní břemeno na žalobci, nelze žalovanému současně vyčítat, že tak neučinil (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016-33). Obsahem čestného prohlášení nebylo ani tvrzení, že společnost ELEVANTO poskytla žalobci reklamní služby, což bylo v posuzovaném případě rozhodnou spornou skutečností. Tato skutečnost nevyplynula ani z protokolu o výslechu J. G. ve věci jiného daňového subjektu (společnost VAŠTAV s.r.o.), jenž žalobce předložil až v řízení před krajským soudem. K tomu NSS upozornil, že je v zásadě nepřípustné, aby daňový subjekt, který v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, navrhoval až v řízení před správním soudem takové důkazní prostředky, které mohl uplatnit již v daňovém řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 4 Afs 142/2014-22). V označeném případě proběhl výslech J. G. dne 3. 4. 2014, tedy více než 4 měsíce před vydáním napadeného rozhodnutí a zástupce žalobce se jej účastnil. Pokud jde o žalobcem

odkazovaný rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46, pak závěry tohoto rozhodnutí nelze podle NSS v nyní souzené věci využít.

23. Na základě posledně uvedených závěrů Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017-34, předchozí rozsudek zdejšího soudu v nyní posuzované věci s tím, že zdejší soud musí v dalším řízení zohlednit veškeré podklady a posoudit, zda pochybnosti správce daně vyplývající mj. z rozporů ve výpovědích zástupců společnosti ELEVANTO před slovenskými orgány činnými v trestním řízení a v daňovém řízení odůvodňovaly neuznání nároku žalobce na odpočet DPH. Krajský soud byl v dalším řízení tedy vázán právním názorem NSS ve smyslu § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“).

VI. Posouzení věci krajským soudem

24. Soud, v souladu s § 51 odst. 1 s.ř.s., bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů a s ohledem na závazný právní názor NSS ve zrušovacím rozsudku napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejích vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.
25. Pokud jde o námitku nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, tak k té soud uvádí, že argumentace žalovaného k jednotlivým odvolacím námitkám žalobce není nepřezkoumatelná, neboť je seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka řízení za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů.
26. Dne 6. 10. 2010 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2008. Dne 26. 10. 2010 byla u žalobce dále zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec 2007. Součástí kontrolního závěru bylo neuznání nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty dle faktur vystavených společností ELEVANTO, konkrétně faktury ze dne 22. 10. 2007 na celkovou částku 370 000 Kč, faktury ze dne 10. 12. 2007 na celkovou částku 714 000 Kč a faktury ze dne 7. 1. 2008 na celkovou částku 357 000 Kč. Ve všech třech případech šlo o fakturaci provedené reklamy dle uzavřených smluv o reklamě. V uvedených obchodních případech dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal, že fakturované plnění bylo fakticky přijato od deklarovaného dodavatele - společnosti ELEVANTO, čímž došlo k porušení § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok žalobce na odpočet DPH nemohl být uznán. Na základě výsledků uvedené daňové kontroly byly vydány 3 dodatečné platební výměry. Proti nim žalobce uplatnil odvolání, která však byla po doplnění skutkového stavu napadeným rozhodnutím žalovaného zamítnuta a platební výměry správce daně byly potvrzeny.
27. Mezi účastníky řízení nebylo sporné, že předmětné zdanitelné plnění proběhlo (reklama – logo žalobce umístěné na vozidle během závodů rallye), a že žalobce fakturovanou částku za reklamu uhradil. Sporným však zůstalo, zda reklamní služby byly poskytnuty právě společností ELEVANTO. Žalovaný měl za to, že žalobce dostatečným způsobem neprokázal, že reklamu skutečně fakticky poskytla společnost ELEVANTO deklarovaná na daňových dokladech. Žalobce byl povinen, uplatňoval-li nárok na odpočet DPH,

prokázat přijetí zdanitelného plnění od společnosti ELEVANTO. Jelikož však nevyvrátil pochybnosti správce daně ohledně realizace reklamy tímto konkrétním dodavatelem, nebyl mu nárok na odpočet DPH uznán.

28. Již Nejvyšší správní soud ve svém zrušovacím rozsudku ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017-34, poukázal na pochybnosti kolem společnosti ELEVANTO, jenž v letech 2007 – 2008 měla poskytovat reklamní služby spočívající v polepech vozidel při závodech rallye pro různé daňové subjekty. Finanční orgány poté za obdobné skutkové a právní situace, jako v nyní posuzovaném případě, odmítly těmto daňovým subjektům uznat nárok na odpočet DPH, jelikož se daňovým subjektům nepodařilo vyvrátit pochybnosti ohledně skutečnosti, zda reklamní služby byly poskytnuty právě společností ELEVANTO. Krajský soud v Brně zamítl žaloby různých daňových subjektů v obdobných věcech, a to rozsudky č. j. 62 Af 23/2013-45 a č. j. 30 Af 26/2013-49, přičemž následně podané kasační stížnosti proti těmto rozsudkům zamítl NSS 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.
29. V posledně citovaných právních věcech (skutkově a právně obdobných) NSS dospěl k závěru, že samotné pochybné hospodaření společnosti ELEVANTO není daňovému subjektu přičítáno k tíži. Argumentace finančních orgánů je totiž založena na tom, že daňový subjekt (žalobce) jako příjemce zdanitelného plnění, který uplatňuje nárok na odpočet daně, musí být schopen prokázat, že přijal konkrétní zdanitelné plnění od konkrétního plátce, a že je použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. K uznání nároku na odpočet je tedy třeba prokázat to, že subjekt, který žalobci (daňovému subjektu) jako odběrateli službu fakturoval a jemuž bylo placeno, byl i tím subjektem, který mu službu skutečně poskytl. Z dokazování provedeného správcem daně, stejným způsobem jako v nyní posuzovaném případě, vyplynulo, že o uskutečnění plnění společností ELEVANTO jsou důvodné pochybnosti. Podle NSS nemůže být sporu o tom, že v důsledku protokolů o výsledku svědků M. K. a P. K. před slovenským policejním orgánem takové pochybnosti vznikly.
30. Od výše uvedeného způsobu rozhodování se Krajský soud v Brně odchýlil v rozsudku ze dne 21. 9. 2016, č. j. 62 Af 1/2015-50, a také v nyní posuzované věci v rozsudku ze dne 20. 12. 2016, č. j. 29 Af 72/2014-53. Oba tyto rozsudky byly ke kasační stížnosti žalovaného zrušeny rozsudky Nejvyššího správního soudu, jednak dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016-33, a jednak dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017-34. Z uvedených rozsudků NSS vyplývá, že zamítal-li krajský soud v předcházejících řízeních žaloby proti rozhodnutím žalovaného za skutkově obdobných okolností, měl by se této rozhodovací praxe držet i nadále, pokud neshledá skutkové odlišnosti nebo odlišné právní důvody, které by změnu právního názoru soudu odůvodňovaly. Krajský soud se podle NSS nevypořádal s důvody, které jej vedly k odklonu od dosavadní rozhodovací praxe, kdy za stejné skutkové situace dospěl k závěru, že správce daně důkazní břemeno ohledně pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu neunesl. Přitom právě neunesení důkazního břemene ohledně pochybností o průkaznosti dokladů předložených žalobcem bylo v nyní posuzované věci jedním z rozhodujících důvodů pro zrušení napadeného rozhodnutí krajským soudem (žalobce se mylí, že jediným zrušujícím důvodem byla vada řízení spočívající v neprovedení svědecké výpovědi J. G.). NSS také zopakoval, že pro uznání nároku na odpočet DPH je plátce povinen prokázat, že přijal konkrétní zdanitelné plnění

od konkrétního plátce, a že toto plnění použil k uskutečnění své ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH). Pokud jde o jinou věc krajského soudu sp. zn. 62 Af 1/2015, v níž se krajský soud podle NSS rovněž odchýlil od dosavadní rozhodovací praxe, pak v této věci bylo po vydání zrušujícího rozhodnutí NSS opět rozhodnuto, a to rozsudkem krajského soudu ze dne 8. 2. 2017, č. j. 62 Af 1/2015-70, jímž byla žaloba zamítnuta. Z výše citovaných závěrů NSS krajský soud v nyní souzené věci důsledně vycházel.

31. Ze správního spisu v nyní projednávané věci vyplynulo, že žalobce prokazoval náklady na pronájem reklamní plochy na soutěžním vozidle, objednané u společnosti ELEVANTO, fakturami a smlouvami o pronájmu reklamních ploch, dále předložil materiály o umístění loga žalobce na soutěžním vozidle (DVD, fotografie, motoristické časopisy).
32. Jednatel společnosti ELEVANTO v období od 28. 3. do 27. 8. 2007 P. K. v rámci mezinárodního dožádání do Slovenské republiky vypověděl, že neuzavíral žádné smlouvy ani nepodepisoval faktury, ale vše zabezpečoval jeho bratr M. K., kterému udělil plnou moc.
33. Jednatel společnosti ELEVANTO v období od 27. 8. 2007 do 21. 2. 2008 R. K. v rámci mezinárodního dožádání do Slovenské republiky odmítl vypovídat z důvodu, že by způsobil trestní stínání sobě nebo osobě blízké.
34. Svědek M. K. se ve věci vyjádřil prostřednictvím výsledku v rámci trestního řízení dne 5. 3. 2008, dále podáním ze dne 27. 9. 2011 nadepsaným jako „Svěddecká výpověď ze dne 9. 3. 2011“, a dále výsledkem v rámci daňového řízení dne 2. 3. 2012. M. K. v trestním řízení vypověděl, že on a bratr P. K. s nikým neobchodovali a neuzavírali žádné smlouvy za společnost ELEVANTO, a že ani nedělali žádnou reklamní činnost. Naopak v pozdějším podání ze dne 27. 9. 2011 a i při výsledku dne 2. 3. 2012 potvrdil činnost pro společnost ELEVANTO. Vypověděl, že měl generální plnou moc a staral se o společnost ELEVANTO. Předmětné smlouvy i všechny faktury vystavil on sám, smlouvu ze dne 3. 8. 2007 podepsal P. K., smlouvu ze dne 4. 10. 2007 on sám a smlouvy ze dne 17. 9. 2007, 23. 11. 2007 a 2. 1. 2008 podepsal R. K. Faktury podepsal on sám, jména na fakturách byla předtištěná. Jednal s oběma jednatelem žalobce. Uskutečnil a zabezpečil realizaci reklamy. Samotné práce byly provedeny subdodavatelsky, ale na jména subdodavatelů si již nevzpomněl.
35. Podstatou věci v daném případě je, zda žalobce prokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH u reklamních služeb, konkrétně zda prokázal své tvrzení, že zdanitelná plnění přijal právě od společnosti ELEVANTO (§ 72 odst. 1 zákona o DPH, § 92 odst. 3, 4 a 5 daňového řádu). Pro přiznání odpočtu DPH přitom musí být kumulativně splněny mj. 2 základní podmínky, a sice 1) prokázání přijetí zdanitelného plnění (tj. že zboží bylo fakticky dodáno či služby poskytnuty) a 2) že tato přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti.
36. Jak již ve svých rozsudcích Nejvyšší správní soud judikoval, daňový subjekt musí v případě pochybností správce daně prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu a je jeho povinností vyvrátit všechny pochybnosti, které v souvislosti

s tímto obchodním případem vznikly. Daňový subjekt musí být schopen popsat průběh obchodního případu, na jehož základě nárok na odpočet DPH uplatňuje, bez jakýchkoliv podezřelých nejasností či trhlin, a to i ve vztahu k subjektu, který spornou službu poskytl (rozsudky NSS 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). Pokud tedy v nyní posuzované věci žalobce v daňovém řízení tvrdil, že jednal s M. K., pak v intencích závěrů výše citovaných rozsudků NSS takové tvrzení samo o sobě ještě nepředstavuje přesvědčivý popis předmětných obchodních transakcí.

37. Není sporu o tom, že žalobce předložil formálně bezvadné doklady, dále že loga žalobce se během specifikovaných motoristických závodů rallye nacházela na automobilech, a dále že žalobce za reklamu zaplatil na účet společnosti ELEVANTO. Nebylo však ničím prokázáno, že reklamní služby byly poskytnuty právě společností ELEVANTO (přitom nebyl zpochybněn výdaj žalobce na reklamu v daném zdaňovacím období, výše tohoto výdaje a ani, že by výdaje nesouvisely s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů).
38. 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.
39. 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.
40. Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou Nejvyššího správního soudu, ze které vyplývá, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat to, co sám tvrdí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125).
41. Podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně jsou stanoveny v § 72 a § 73 zákona o DPH. Pro odpočet daně na vstupu u přijatého plnění ve smyslu § 72 zákona o DPH nepostačuje, pokud daňový subjekt předloží formálně správné důkazy, které vynaložení těchto výdajů pouze nevylučují. Daňový subjekt je povinen vynaložení výdajů v tvrzeném rozsahu prokázat. Záleží na jeho úvaze a důkazních možnostech, jaké důkazy (v souladu s právními předpisy) k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění navrhne či předloží.
42. Daňový subjekt splní svou povinnost zpravidla předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů. Daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být ovšem dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval. Nicméně přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Důkazní povinnost daňového subjektu nicméně není bezbřehá a daňový subjekt prokazuje to, co

uvede v daňovém přiznání a co se týká jeho vlastní daňové povinnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57).

43. Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání není účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními a doloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen v intencích § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).
44. Bylo tedy na žalobci, aby nezpochybnitelným způsobem prokázal, že odpočet DPH dle dokladů vystavených společností ELEVANTO uplatnil oprávněně, resp. aby prokázal, že předmětné plnění mu poskytla právě jmenovaná společnost. Tato skutečnost však v průběhu daňového řízení nebyla prokázána, resp. nebyly odstraněny pochybnosti správce daně v tomto směru.
45. Pokud jde o výsledky M. K. a P. K. z roku 2008, kteří měli v rozhodnou dobu za společnost ELEVANTO jednat, pak tito popřeli, že by jakoukoliv reklamní činnost popsanou ve smlouvách zajišťovali, a že by společnost vykonávala nějakou činnost. Uvedli pouze, že vybírali z účtu společnosti vysoké sumy, které předávali V. Z., jenž jim založení společnosti navrhl. Jelikož měl M. K. po návratu z výkonu trestu odnětí svobody záznam v rejstříku trestů, bylo třeba registrovat firmu na jeho bratra P. K. To, že společnost nevyvíjela žádnou reklamní činnost, a že neuzavírali žádné smlouvy, podle M. K. pokračovalo i po přepisu společnosti na R. K.
46. Také výslech R. K. a P. K., provedený v roce 2011, nepřinesl k věci nic podstatného, až na sdělení P. K., že vše zabezpečoval jeho bratr M. K., jemuž udělil plnou moc. M. K. v roce 2011 uvedl, že žalobce zná, jednal s ním prostřednictvím jeho jednatele a dojednal jménem společnosti ELEVANTO smluvní vztah. Dále uvedl, že v roce 2007 několikrát navštívil jednatele žalobce, domluvil s ním cenu za reklamu a počet závodů, v nichž se reklama uskuteční. Vystavil smlouvy o pronájmu reklamních ploch a vystavil a podepsal předmětné faktury, přestože jsou na nich uvedeni P. K. nebo R. K. Zabezpečoval realizaci reklamy pro žalobce. Práce pro společnost ELEVANTO byly vykonávány subdodavatelsky, avšak na jména subdodavatelů si M. K. již nepamatoval. Výslechu M. K. se zúčastnil i žalobce a využil při něm i svého práva klást svědkovi otázky. Z výslechu je zřejmé, že k zajištění naplnění smluvních vztahů a ke konkretizaci plnění M. K. neposkytl žádnou informaci. K okolnostem seznámení se s jednatelem žalobce rovněž neuvedl žádné informace. Způsob odevzdávání práce či služeb svědek neupřesnil, a přestože uvedl, že práce byly vykonávány subdodavatelsky, na jména subdodavatelů si nevzpomněl.
47. Pokud jde o Osvědčení prohlášení ze dne 27. 6. 2013, pak v něm P. K. čestně prohlašuje, že pověřil na základě plné moci svého bratra M. K. k dojednávání zprostředkování smluvních vztahů na pronájem reklamních ploch závodních vozidel za společnost ELEVANTO a

k veškerým právním úkonům za tuto společnost s obchodními partnery. Ve shodě s žalovaným je třeba potvrdit, že u této listiny notář osvědčil pouze pravost podpisu osoby P. K., nikoliv pravdivost obsahu a skutečností uvedených v této listině. Pokud totiž byla v průběhu daňové kontroly předložena plná moc ze dne 2. 5. 2007 udělená P. K. pro M. K. k jednání za společnost ELEVANTO, pak u této listiny bylo již podle správce daně pouhým okem seznatelné, že podpis P. K. je zcela odlišný od podpisů na listinách, které prokazatelně P. K. podepsal. K těmto dokumentům je nicméně třeba uvést, že neprokazují poskytnutí reklamy žalobci společností ELEVANTO.

48. Pokud žalobce uváděl, že právě svědecké výpovědi P. K., R. K. a M. K. měly potvrdit, že deklarované plnění uskutečnila společnost ELEVANTO, nelze tomu přisvědčit. V této souvislosti soud připomíná, že jeden z bývalých jednatelů R. K. odepřel podání výpovědi z důvodů, že by způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám blízkým. Druhý z bývalých jednatelů P. K. o chodu firmy, stejně tak o jejich obchodních aktivitách, nic nevěděl. Posledně jmenovaný M. K., který měl mít dle jeho tvrzení generální plnou moc a o celou firmu se měl starat, uvedl při výslechu na policii dne 5. 3. 2008, že vedením účetnictví byla pověřena společnost OFFICE HAUSE v Ostravě, a že žádnou reklamu on, ani jeho bratr P. nedělali. Dále doplnil, že v kanceláři ELEVANTO v Ostravě nikdy nebyl, pročež nevěděl jakékoliv podrobnosti ohledně chodu kanceláře. Naproti tomu při výslechu dne 2. 3. 2012 v Bratislavě svědek M. K. tvrdil, že reklamu prováděl.
49. Právě výše popsané je dostatečným unesením důkazního břemene 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. Správce daně zpochybnil tvrzení žalobce a k němu doložené důkazní prostředky právě odkazem na obsah svědeckých výpovědí P., R. a M. K., které byly provedeny v rámci mezinárodního dožádání. Jejich obsah hodnotil správce daně tak, že svědci neposkytli takové údaje, které by realizaci plnění od společnosti ELEVANTO jednoznačně potvrdili. Krajský soud musel takovému závěru přisvědčit. Svědek M. K. vypovídal vždy odlišně a dokonce v rozporu s výpovědí P. K. Svědecké výpovědi M. K. z let 2008 a 2011 obsahují jednak rozpory ohledně toho, zda společnost ELEVANTO vůbec nějakou ekonomickou činnost vykonávala, a jednak jeho sdělení jsou obecná, neboť pouhé tvrzení v roce 2011, že M. K. znal jednatele žalobce, nemůže prokázat to, že realizoval pro žalobce deklarované plnění dle předložených faktur. Svědek M. K. nebyl schopen specifikovat, kdo konkrétně předmětnou reklamu provedl. Z jeho výpovědí nevyplynuly žádné detaily ani způsob realizace konkrétních zakázek v hodnotě několik set tisíc korun pro žalobce, a to ať už samotným M. K. či subdodavatelsky. Správce daně proto vyhodnotil zcela po právu jeho výpověď jako nevěrohodnou s tím, že pro nyní kontrolované obchodní případy nemá žádnou vypovídací hodnotu. Jelikož žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně a neprokázal, že reklamu pro něj uskutečnil na fakturách deklarovaný dodavatel – společnost ELEVANTO, žalobce neunesl své důkazní břemeno.
50. Na důkazní sílu výpovědí svědků v roce 2008 nemá žádný vliv skutečnost, že jde o výsledky provedené v rámci trestního řízení. K takové výpovědi svědka M. K. ze dne 5. 3. 2008 lze dokonce uvést, že toto datum se nejvíce blížilo termínu nyní zkoumaných obchodních případů (říjen a prosinec 2007 a leden 2008), jež byly deklarovány na

předložených fakturách, pročez bylo možné logicky předpokládat i vyšší míru přesnosti sdělených informací, neboť si svědek mohl obchodní případy nejvíce pamatovat. Právě při tomto výsledku (časově nejbliž deklarovaným obchodním transakcím) M. K. mj. vypověděl, že on ani jeho bratr s nikým neobchodovali, neuzavírali žádné smlouvy za společnost ELEVANTO, a že on ani jeho bratr nedělali žádnou reklamní činnost, jak je uvedeno v předkládaných smlouvách. Právě svědek M. K. přitom vypovídal vždy odlišně (viz výpovědi z roku 2011, resp. 2012). Ze všech okolností, blíže popsanych v napadeném rozhodnutí, je tak zřejmé, že pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných obchodních případů společností ELEVANTO neodstranily ani výpovědi žalobcem navržených svědků. Ti nebyli schopni správci daně sdělit ani základní a konkrétní informace ohledně běžného chodu firmy, přičemž v jejich výpovědích byly zjištěny nesrovnalosti, ačkoliv mělo jít o svědky znalé věci a osob právě vzhledem k tomu, jaký mohly mít podíl na zakázkách. Z obsahu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný i správce daně hodnotili obsah svědeckých výpovědí z let 2008 a 2011, resp. 2012 zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, kdy správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Správce daně přitom nemá stanovena žádná pravidla pro stanovení důkazní síly jednotlivých důkazních prostředků, jeho závěry o dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, přičemž úvahy správce daně musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřeny.

51. Žalobce dále v žalobě namítal, že žalovaný neprovedl výslech svědka J. G., jednatele společnosti RALLYE – CAR s.r.o., která měla zajišťovat podle tvrzení žalobce pro společnost ELEVANTO předmětnou reklamu (svědeckou výpověď tohoto svědka provedenou v obdobné věci, avšak u jiného daňového subjektu, žalobce přiložil k žalobě). K tomu krajský soud ve shodě s NSS (zrušující rozsudek ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017-34) uvádí, že žalobce předložil čestné prohlášení J. G. ze dne 21. 6. 2013 již k odvolání proti dodatečným platebním výměrům. V tomto čestném prohlášení J. G. uvádí, že jako jednatel subdodavatele společnosti ELEVANTO zajišťoval na základě objednávek jejího zmocněnce v letech 2007 a 2008 „grafické zpracování reklamy a polepy pronajatých reklamních ploch závodních vozidel rallye“. Krajský soud v této souvislosti poukazuje na dosavadní závěry NSS (platné jak ve vztahu k dříve platnému zákonu o správě daní a poplatků, tak i k nyní platnému daňovému řádu), jenž judikoval, že použití čestného prohlášení jako důkazu v daňovém řízení je vyloučeno (rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005-43, nebo ze dne 24. 1. 2011, č. j. 7 Afs 45/2009-104). NSS k tomuto také ve zrušujícím rozsudku ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 25/2017-34, uvedl, že postavení čestného prohlášení namísto důkazního prostředku se ani podle nyní platného daňového řádu nezměnilo.
52. Výše uvedené závěry se vztahují zejména k čestnému prohlášení samotného daňového subjektu, které není ve vztahu k jeho daňové povinnosti ničím jiným, než prostým tvrzením. Nutno poukázat na to, že daňový řád ukládá správci daně co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, přitom však není vázán jen návrhy daňových subjektů. I když tedy ve správním řízení žalobce výslech svědka nenavrhl, bylo na uvážení správce daně, zda k obsahu čestného prohlášení J. G., které není možné použít jako důkaz, pokládal za potřebné vyslechnout jako svědka J. G., jenž čestné

prohlášení učinil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 Afs 123/2015-53). Ve shodě s názorem NSS má krajský soud za to, že předložené čestné prohlášení nebylo možné zcela pominout, to však žalovaný v posuzované věci ani neučinil. Čestnému prohlášení J. G. se žalovaný věnoval na str. 12 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že J. G. prohlašuje pouze to, že pro společnost ELEVANTO prováděl reklamní polepy na závodech rallye. J. G. však neupřesnil, které reklamy provedl, a ani neuvedl konkrétní logo společnosti. K čestnému prohlášení žalovaný dále uvedl, že nemá téměř žádnou důkazní sílu, a že žalobce výslech této osoby jako svědka nenavrhl. Pročež čestné prohlášení nebylo jako důkaz přijato. Takovým závěrem musel krajský soud přisvědčit. Na základě předloženého čestného prohlášení sice žalovaný teoreticky mohl z vlastní iniciativy provést výslech J. G. jako svědka, ale protože v tomto ohledu leželo důkazní břemeno na žalobci, nelze žalovanému současně vyčítat, že tak neučinil (srov. obdobně rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016-33). Nutno také zdůraznit, že obsahem předloženého čestného prohlášení J. G. nebylo ani tvrzení, že společnost ELEVANTO poskytla žalobci reklamní služby, což byla v posuzovaném případě rozhodná sporná skutečnost.

53. Tato rozhodná skutečnost, tedy, že společnost ELEVANTO poskytla žalobci reklamní služby, nevyplývá ani z protokolu o výslechu J. G. dne 3. 4. 2014 ve věci jiného daňového subjektu (společnost VAŠTAV s.r.o.), který žalobce předložil až v řízení před krajským soudem. Ve shodě se závěry NSS uvedenými ve zrušujícím rozsudku ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017-34, je třeba upozornit na to, že je v zásadě nepřípustné, aby daňový subjekt, který v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, navrhoval až v řízení před správním soudem takové důkazní prostředky, které mohl uplatnit již v daňovém řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, nebo ze dne 25. 9. 2014, č. j. 4 Afs 142/2014-22). Navíc z protokolu o výslechu J. G. ve věci jiného daňového subjektu vyplývá, že tento výslech proběhl již dne 3. 4. 2014, tedy více než 4 měsíce před vydáním napadeného rozhodnutí žalovaného, a zástupce žalobce se jej zúčastnil. Žalobce se tedy mohl na něj odvolávat již v průběhu správního řízení.
54. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že nosné důvody, jež vedly správce daně a žalovaného k neuznání nároku na odpočet daně u žalobce za reklamu od společnosti ELEVANTO, v daném případě ob stojí. 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.
55. Soud s ohledem na výše uvedené neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VII. Náklady řízení

56. O nákladech řízení soud rozhodl podle úspěchu ve věci ve smyslu § 60 odst. 1 věty první s.ř.s., ve vztahu k předcházející části řízení před NSS i za použití § 110 odst. 3 s.ř.s. Žalobce ve věci nebyl úspěšný, jeho žaloba byla zamítnuta, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení proti žalovanému nepřísluší. Jelikož úspěšnému žalovanému v tomto řízení

nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti, nebyla mu náhrada nákladů řízení přiznána.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Kasační stížnost je nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 23. září 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
B. Z.