



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky v právní věci

žalobce: **ELGAS CZ s.r.o.**, IČO 25293265
sídlem Kollárova 568, Ostrovské Předměstí, 563 01 Lanškroun
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČO 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20.1.2017, č.j. 3068/17/5100-41458711929,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému se toto právo nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Rozhodnutím žalovaného uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku byla podle § 116 odst. 1 písm. c/ zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“) zamítnuta odvolání žalobce a potvrzeny dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob

vydané Finančním úřadem pro Pardubický kraj (dále „správce daně“) dne 7. 6. 2017, kterými byla podle zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) a podle § 147, § 143 odst. 1, 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) žalobci doměřena:

- daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 vyšší o 1 375 410 Kč a současně vysloven vznik zákonné povinnosti podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 275 082 Kč;
- daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 vyšší o 1 486 370 Kč a současně vysloven vznik zákonné povinnosti podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 297 274 Kč;
- daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vyšší o 1 322 780 Kč a současně vysloven vznik zákonné povinnosti podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 264 556 Kč;
- daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 vyšší o 2 468 290 Kč a současně vysloven vznik zákonné povinnosti podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 493 658 Kč;
- daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 vyšší o 1 525 700 Kč a současně vysloven vznik zákonné povinnosti podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 305 140 Kč.

2. Podle odůvodnění žalovaného rozhodnutí byla daň z příjmů právnických osob doměřena žalobci na základě dvou kontrolních zjištění - nezdaněné příjmy a krácení daně jiným způsobem. Žalobce je výhradním prodejcem výrobků a zboží německé společnosti G. Kromschröder Aktiengesellschaft (právním nástupcem je Elster GmbH, dále jen „Kromschröder,“ „Elster“) na území České republiky a na Slovensku.

3. Správce daně zjistil, že provize za objem nákupů realizovaných žalobcem byly vypláceny přímo jednateli žalobce Ing. R. H. na jeho účet na Slovensku, jednalo se však o příjmy žalobce, které měly být předmětem daně podle § 18 odst. 1 ZDP, proto správce daně zvýšil dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 ZDP o uvedené příjmy základ daně.

4. Dále došlo ke krácení daně jiným způsobem, když se konkrétně jednalo o výdaje na reklamu, které byly vyplaceny společností Ignitum s.r.o., INTERMOTO STEP s.r.o. a INTERMOTO SPORTS s.r.o. (dále jen „Ignitum, INTERMOTO STEP, INTERMOTO SPORTS“), jejichž jednatelem byl J. K. Správce daně vyhodnotil k této okolnosti zjištěný skutkový stav věci jako nezákonnou optimalizaci daňových povinností, tedy jako jiné krácení daně podle § 23 odst. 10 ZDP.

5. Žalobce napadl žalované rozhodnutí v plném rozsahu žalobou podanou podle § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“). Žalobce proti kontrolnímu zjištění – nezdaněné příjmy, které byly vyplaceny přímo jeho jednateli Ing. H. na Slovensko německou společností Kromschröder, uvedl, že se nejednalo o příjem žalobce, nýbrž o příjem fyzické osoby Ing. H. v rámci jeho živnosti ITEM, a že tyto příjmy byly na Slovensku jako příjmy této fyzické osoby řádně zdaněny. Tedy žalobce jednak popírá, že by šlo o příjmy žalobce, kdy se mělo jednat dle správce daně o provize vyplacené přímo jednateli žalobce, jednak namítá, že se správce daně dopouští nezákonného dvojího zdanění, proto měla být použita zásada *in dubio mitius*.

6. Žalobce tvrdí, že měl sice výhradní právo prodeje výrobků společnosti Kromschröder v České republice a na Slovensku, nicméně vedle této činnosti vykonával Ing. H., jednatel žalobce, pro společnost Kromschröder další činnost jako fyzická osoba. Jednalo se o překlady a korekturu odborné technické literatury a provozních návodů výrobků uvedené společnosti, o technické poradenství v oboru plynových bezpečnostních armatur a celého systému na plynových zařízeních přímo u konečného zákazníka nebo provozovatele průmyslové pece, vyhledával a zabezpečoval technickou dokumentaci pro servisní činnosti výrobků společnosti, zabezpečoval certifikaci výrobků společnosti, pro dané výrobky zajišťoval konzultace s inženýrskými firmami a projektanty o technickém řešení vhodných produktů a prováděl celkovou technickou podporu atd. Tyto skutečnosti prokazoval žalobce čestným prohlášením společnosti Elster. Dále žalobce namítal, že žalovaný při zhodnocení čestného prohlášení nedůvodně odkazoval na zákon o ochraně spotřebitele, když převážná většina zákazníků žalobce jsou podnikatelé, nikoliv spotřebitelé. Žalobce tvrdí, že žalovaný neuvedl právní titul pro doměření daně, což činí rozhodnutí nepřezkoumatelným. Dále žalobce namítal, že správce daně a žalovaný aplikovali vadné rozložení důkazního břemene. Žalobce má za to, že nemůže prokazovat, že se nejednalo o jeho příjmy, neboť mu v tom brání nemožnost dokazovat negativní skutečnosti (tzv. negativní teorie dokazování).
7. Pokud šlo o druhé kontrolní zjištění, a to o krácení daně jiným způsobem podle § 23 odst. 10 ZDP - výdaje za reklamu, pak žalobce namítal, že daňové orgány nevyložily jasně tento neurčitý právní pojem, proto z odůvodnění žalovaného rozhodnutí nelze dovodit, zda došlo k jeho naplnění, či nikoliv, tedy rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné.
8. Dále žalobce namítal, že v otázce daně z příjmů je irelevantní dobrá víra, tedy správce daně zaměřuje podmínky DPH a daně z příjmů. Žalobce odmítá argumentaci žalovaného, na základě které byly vyloučeny jako daňově uznatelné jeho náklady vynaložené na reklamu na závodech Mistrovství světa silničních motocyklů. Konkrétně uvádí, že z nekontaktnosti dodavatelů reklam v době provádění daňové kontroly nelze ničeho dovozovat, stejně tak z nezveřejnění účetní závěrky daných společností, statisticky se tato okolnost týká 2/3 společností v České republice, dokonce i státních podniků, stejně tak ani z faktu, že dodavatelé reklam nemají funkční webové stránky, neboť ty byly dle žalobce funkční a průběžně aktualizovány, jak lze dohledat v archivu webových stránek, přičemž trval na tom, že webové stránky nebyly závodních týmů, nýbrž shora uvedených společností jako provozovatelů závodních týmů.
9. Pokud šlo o nedostatky smluvní dokumentace pro sjednání reklamy, pak žalobce uváděl, že reklama byla sjednána rámcově a že v tomto ohledu postrádá příčinnou souvislost s krácením daně. Ke skutečnosti, že došlo ke změně dodavatelů reklamy, avšak stále se jednalo o společnosti s týmž jednatelem J. K., v jehož výpovědi se objevily rozpory ohledně změny týmů, žalobce uvedl, že změny neznamenaly nic nestandardního, neboť došlo ke změně promotérů závodů, když bylo možno uzavřít smlouvu pouze se subjektem, kterému promotér poskytl licenci k účasti na Mistrovství světa silničních motocyklů. Tyto okolnosti žalobce nemohl ovlivnit. Dále uvedl, že v roce 2011 byly používány motocykly Honda a dále pak pouze motocykly Kawasaki, nicméně v rámci této značky docházelo ke změnám, neboť závodní tým jezdil jako tovární tým i jako

soukromý tým. Tedy dle žalobce změny dodavatelů reklamy byly dány objektivními okolnostmi. Platby v hotovosti byly prováděny na žádost J. K., jak potvrdil ve své výpovědi, což je běžné.

10. Dále žalovaný vytýkal žalobci, že neprověřoval účinnost reklamy. Tento požadavek považuje žalobce za jdoucí nad rámec ust. § 24 odst. 1 ZDP, neboť postačuje, že náklad na reklamu mohl objektivně přispět k udržení či zvýšení jeho příjmů z podnikání. Stejně tak žalobce odmítá údajnou nelogičnost a nestandardnost obchodní transakce, když má za to, že tento závěr je nepřezkoumatelný, neboť postrádá odůvodnění. Žalobce navíc vytýká žalovanému, že neprovedl důkazy, které by se reklamou zabývaly z odborného marketingového hlediska. Má za to, že mělo dojít k ustanovení znalce v tomto ohledu. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č.j. 2 Afs 13/2005-60 (rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz), podle kterého musí být prokázáno, zda vynaložený náklad mohl objektivně přispět, či se tak žalobce mohl rozumně domnívat, k udržení, či zvýšení příjmů z jeho podnikání. Žalobce přitom zdůraznil atraktivnost a celosvětovou sledovanost Mistrovství světa silničních motocyklů. Dle žalobce přitom správce daně neprokázal, že došlo ke zkrácení daně podle § 23 odst. 10 ZDP, ačkoliv důkazní břemeno bylo na něm. Žalobce v tomto ohledu tvrdil, že žalovaný jednak nedostatečně vymezil rozsah zpochybňovaných daňových tvrzení žalobce, jeho výzvy k odstranění pochybností byly nekonkrétní, jednak neprovedl žádné dokazování o nestandardnosti uzavřených obchodů. Pokud žalovaný odmítl výpověď svědka J. K. jako nevěrohodnou, pak se dopustil dle žalobce nepřipustné selekce důkazů.
11. Žalobce proto navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odmítl důvodnost žaloby, zopakoval argumentaci uvedenou v žalovaném rozhodnutí a navrhl proto její zamítnutí. Žalobce ještě podal repliku, kde setrval na svém právním zhodnocení věci. Žalovaný v reakci na repliku svůj názor nezměnil.
12. Krajský soud po zjištění, že žaloba byla proti pravomocnému rozhodnutí žalovaného podána oprávněnou osobou (§ 65 s.ř.s.), v zákonem stanovené lhůtě (§ 72 odst. 1 s.ř.s.) a po zjištění, že je žaloba přípustná (§ 68 s.ř.s.), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d/ a § 75 odst. 2 s.ř.s.) a bez veřejného projednání věci (§ 51 odst. 1 s. ř. s.) dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Při přezkumu rozhodnutí přitom krajský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).
13. Krajský soud se po přezkoumání napadeného rozhodnutí zcela ztotožňuje s právním názorem žalovaného vysloveným v jeho rozhodnutí. Smyslem soudního přezkumu přitom není podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody názoru soudu s odůvodněním napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, jak již setrvale rozhoduje Nejvyšší správní soud (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130), což soud v této věci činí.
14. V dané věci byla provedena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011 až 2015 (dne 29. 9. 2015 zahájena za zdaňovací období roku

2011 až 2014, dne 31. 5. 2016 zahájena za zdaňovací období roku 2015), přičemž předmětem podnikání žalobce je koupě zboží (k plynovým komponentům) za účelem jeho dalšího prodeje a prodeje. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 13. 3. 2017.

15. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací. Rovněž tak lze dovodit podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: *„Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).“* V uvedeném ustanovení jsou tak vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. *„rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“* které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).
16. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Naproti tomu správce daně musí ke zpochybnění daňových tvrzení žalobce podle § 93 odst. 5 daňového řádu, prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů a důkazních prostředků uplatněných žalobcem, neboť podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, platí: 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.
17. Nejprve se soud vyjádří k námitkám, které směřovaly proti prvnímu kontrolnímu zjištění, které je ve zprávě o daňové kontrole označeno jako příjmy - provize vztahující se k zásobování trhu, v důsledku kterého došlo k navýšení základu daně žalobce ve zdaňovacích obdobích roku 2011 až 2015 celkem o 29 800 000 Kč. V dané věci zjistil

správce daně na základě mezinárodního dožádání, že žalobce byl na základě smlouvy ze dne 17. 11. 1999 výhradním dovozcem výrobků pro společnost Kromshöder (komponenty pro zásobování plynem) a dále, že bylo mezi společnostmi dohodnuto měsíční připsování provize žalobci namísto poskytování bonusových kreditů. Dále správce daně zjistil, že žalobce provize od společnosti Kromshöder nezaúčtoval. Tyto okolnosti jakož ani okolnost, že provize byly odvislé od výše obrátů, žalobce nespороval, proto je soud považuje za nesporné.

18. Vedle této smlouvy s žalobcem byla dne 13. 2. 2009 uzavřena s Ing. H. - ITEM všeobecná dohoda o provizi, podle které se Ing. H. - ITEM stará o efektivní zásobování definované oblasti trhu produkty společnosti Kromshöder a obdrží měsíčně 10 % provize z obrátu dosaženého v definované oblasti trhu (uvedené Ing. H. potvrdil v písemnosti „Zaslanie dokladov“). Jednatel žalobce se k věci vyjádřil dne 9. 12. 2015 a dále dne 25. 8. 2016, popřel, že by mezi ním a žalobcem probíhala nějaká fakturace a dále upřesnil svoji pracovní činnost, uvedl, že jako jednatel žalobce vykonává činnost týkající se nákupu zboží, jako fyzická osoba Ing. H. - ITEM provádí technickou podporu, překlady, korektury, posouzení norem, posouzení technologie a technického řešení, avšak nebyl schopen určit rozdělení pracovního času mezi činnost jednatele žalobce a výkon činnosti v rámci živnosti ITEM. Toto zhodnocení správce daně a žalovaného (bod 8 žalovaného rozhodnutí, viz rovněž str. 9 zprávy o daňové kontrole) žalobce nepopřel. Jestliže zde byla smlouva o výhradním zastoupení na území České republiky a na Slovensku a dále shora uvedená všeobecná dohoda o provizi, pak dle názoru soudu správci daně vznikly důvodné pochybnosti o tom, zda provize vyplácené přímo Ing. H. nebyly na základě smlouvy o výhradním zastoupení příjmem žalobce a zda přímé vyplácení provizí Ing. H. nebylo pouze způsobem, jak předejít zdanění u právnické osoby a po vyplacení jednatelem následně rovněž u fyzické osoby.
19. Tedy, pokud šlo o rozložení důkazního břemene, pak to byl opět žalobce, kdo byl na základě uvedených pochybností, jejichž důvodnost byla prokázána správcem daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, povinen prokázat v souladu s ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, že vyplacené provize nebyly příjmem žalobce. Nešlo přitom o prokazování neexistence tvrzené skutečnosti, nýbrž o prokázání důvodu, pro který se nemají jednoznačně identifikované částky zahrnout do základu daně žalobce, tedy šlo o správnost údajů ve vlastních daňových tvrzeních, jak uvedl žalovaný ve vyjádření k žalobě. Tedy soud vyhodnotil námitku žalobce o dokazování negativní skutečnosti jako nepřipadnou a toliko účelovou. Při akceptaci argumentace žalobce by daňovému subjektu, který nezahrne příjem do základu daně, vždy stačilo pouze poukázat na to, že jej nezahrnul, tudíž se jedná o negativní skutečnost. Takto ovšem rozložení důkazního břemene vykládat nelze, neboť důsledky takového výkladu by byly absurdní (*argumentum ad absurdum*).
20. Tedy, bylo na žalobci, aby prokázal, že zcela konkrétní příjem, který je pokryt smlouvou o výhradním zastoupení, a to je právě klíčové, nejedná se o ledajaký příjem jiného subjektu, který byl vyplacen přímo jeho jednatelem, nemá být zahrnut do základu daně žalobce. V tomto ohledu však žalobce svoje důkazní břemeno neunesl. Zatímco tedy správce daně prokázal svoje důvodné pochybnosti, neboť se jednalo o činnost, která byla plně kryta smlouvou o výhradním zastoupení, žalobce neprokázal, že jsou zde dány

důvody, pro které by příjem neměl být zahrnut do jeho základu daně. Jako zcela nepřipadnou vyhodnotil soud námitku uplatnění zásady *in dubio mitius*, neboť zde pro ni není místo. Zákon nenabízí v dané věci dvojí výklad, jedná se o příjem, který se žalobce pokusil vyjmout ze zdanění, ačkoliv se jednoznačně jednalo o jeho příjem, který zdaněn být měl. Ještě k námitce dvojího zdanění je třeba uvést, že skutečně v případě řádného zdanění dojde nejprve ke zdanění u žalobce jako příjmu právnické osoby a následně při vyplacení jednateli by došlo ke zdanění u něho jako u fyzické osoby (§ 6, § 8 ZDP), jak správně uvedl žalovaný (bod 54 žalovaného rozhodnutí). Nedá se přitom hovořit o dvojím zdanění, neboť se jedná o zdanění u dvou odlišných subjektů.

21. Pokud šlo o námitku nedůvodné argumentace žalovaného zákonem na ochranu spotřebitele, pak se jednalo pouze o argumentaci okrajovou, jak ostatně uvedl i žalovaný ve vyjádření k žalobě, přičemž hodlal správce daně a následně rovněž žalovaný poukázat na povinnosti prodejce, kterých se nelze zprostit a které jsou z velké části uvedeny v čestném prohlášení společnosti Elster. I když lze souhlasit s žalobcem, že zákon na ochranu spotřebitelů nedopadá na většinu jeho zákazníků, kteří jsou podnikatelé, nezpůsobuje obsažení této argumentace (bod 51 žalovaného rozhodnutí) nezákonnost rozhodnutí, neboť to ob stojí i bez těchto toliko doplňkových úvah žalovaného.
22. Jak uvedeno shora, žalobce o provizích se společností Kromschröder neúčtoval, ačkoliv měl výhradní zastoupení a plnil podmínky dle smlouvy o výhradním zastoupení, zatímco Ing. H., jednateli žalobce, byly měsíčně vypláceny provize, přičemž Ing. H. ani nebyl schopen jednoznačně specifikovat svůj pracovní výkon pro žalobce a živnost ITEM. Pokud jde o předložené čestné prohlášení regionálního ředitele společnosti ELSTER ze dne 23. 12. 2016, pak soud shodně s žalovaným uvádí, že činnosti zde uvedené, které má zajišťovat firma ITEM, jsou pokryty smlouvou o výhradním zastoupení s žalobcem, jak podrobně uvádí žalovaný (bod 48 žalovaného rozhodnutí), pročez na tuto pasáž odůvodnění žalovaného rozhodnutí soud plně odkazuje a na tomto místě z obsahu smlouvy o výhradním zastoupení zdůrazňuje, že žalobce se zavázal starat se o co největší odbyt produktů podnikatele, plnit povinnosti vůči odběratelům, dát k dispozici veškeré své technické znalosti a vědomosti o ustanoveních norem, které platí pro schválení produktů na smluvním území, vyřídit veškeré schvalovací a zkušební formality, provádět zákaznický servis, atd. Žalovaný proto správně uzavřel, že pouze na základě uvedeného čestného prohlášení, když činnosti v něm uvedené, jsou pokryty smlouvou o výhradním zastoupení, tedy měl je plnit žalobce, nemůže být prokázána správnost uplatněného daňového tvrzení žalobce (bod 50 žalovaného rozhodnutí). Tedy žalovaný se s čestným prohlášením žalobce dostatečně vypořádal.
23. Konečně žalobce namítal, že žalovaný neuvedl právní titul doměření daně. Žalovaný jednoznačně uvedl, že se jedná o příjem žalobce podle § 18 odst. 1 ZDP, tudíž byl o tento příjem zvýšen základ daně z příjmů žalobce podle § 23 ZDP. V § 18 odst. 1 ZDP je obsaženo vymezení předmětu daně, kterým jsou příjmy z veškeré činnosti právnické osoby. V § 18 odst. 2 ZDP je pak provedeno negativní vymezení předmětu daně. Tedy, jestliže bylo prokázáno, že žalobce nevyvrátil pochybnosti o tom, že se jedná o jeho příjem z ekonomické činnosti, pak žalovaný správně na tento příjem aplikoval ust. § 18 odst. 1 ZDP (bod 53 žalovaného rozhodnutí). Uvedená žalobní námitka proto není důvodná.

24. S ohledem na uvedenou argumentaci dospěl krajský soud k dílčímu závěru, že veškeré žalobní námitky, které směřovaly proti doměření daně z důvodu zahrnutí vyplacené provize přímo jednateli žalobce Ing. H. do příjmu žalobce, jsou nedůvodné.
25. Dále se soud vyjádří k okruhu žalobních námitek, které směřovaly proti druhému kontrolnímu zjištění - krácení daně jiným způsobem, kdy se jednalo o výdaje na reklamu. Žalobce vynaložil finanční prostředky na reklamu v letech 2011-2013, kdy měl uzavřenou smlouvu se společností Ignitum (celkem 11 500 000 Kč + DPH), v letech 2013-2014 se společností INTERMOTO STEP (celkem 12 600 000 Kč + DPH) a v roce 2015 se společností INTERMOTO SPORTS (5 700 000 Kč + DPH), přičemž jednatelem všech tří společností byl J. K. Tyto společnosti zajišťovaly reklamu žalobce ve formě umístění loga u závodního týmu při mezinárodních motocyklových závodech. S ohledem na skutečnost změny obchodních partnerů, ač byla jednatelem vždy tatáž fyzická osoba, a s ohledem na to, že většinou probíhaly platby v hotovosti v řádech statisíců několik dní po sobě (viz zpráva o daňové kontrole str. 30), vznikly správci daně pochybnosti ohledně skutečné výše, faktické úhrady a rozsahu provedených reklamních služeb (viz zpráva o daňové kontrole str. 21 a násl.), správce daně proto žalobce vyzval k podání dodatečného daňového přiznání.
26. Ve vztahu ke společnosti Ignitum a ke společnosti INTERMOTO STEP vznikly dále správci daně pochybnosti z důvodu nekontaktnosti společností. Pochybnosti byly dále posíleny zjištěním skutečnosti, že tým Kawasaki Intermoto Ponyexpres v roce 2015 nedokončil sezónu a zúčastnil se pouze 6 ze 13 závodů, ale žalobce provedl údajně úhradu v celém rozsahu smluvené částky. Takto vymezené pochybnosti považuje soud na rozdíl od žalobce za dostatečně konkrétní a zejména za důvodné ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Bylo proto na žalobci, nikoliv na správci daně, jak se žalobce mylně domnívá, aby prokázal podle § 92 odst. 3 daňového řádu, že se jednalo o skutečně a důvodně vynaložené výdaje a že došlo k plnění v tvrzeném rozsahu. Do určité míry lze připustit vysvětlení žalobce, že v roce 2011 byly používány motocykly Honda a dále pak pouze motocykly Kawasaki a že v rámci této značky docházelo ke změnám, neboť závodní tým jezdil jako tovární tým i jako soukromý tým. Ovšem, toto byla pouze jedna z celé palety okolností svědčících o nestandardnosti sjednaných obchodů, proto ani v případě, že by byla argumentace žalobce v tomto ohledu důvodná, nemůže tato okolnost oslabit zákonnost žalovaného rozhodnutí.
27. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že pokud obsahuje ust. § 23 odst. 10 ZDP neurčitý právní pojem „*krácení daňové povinnosti jiným způsobem*“, pak nelze tento pojem definovat beze zbytku, nýbrž postačuje, pokud byl srozumitelně objasněn a zejména, pokud byly objasněny důvody, pro které bylo toto ustanovení v daném případě aplikováno. Takto interpretoval povinnost daňového orgánu rovněž Nejvyšší správní soud v právní větě vytvořené na základě jeho rozsudku ze dne 28. 7. 2005, čj. 5 Afs 151/2004-73: „*Při interpretaci neurčitého právního pojmu se správní orgán musí zabývat konkrétní skutkovou podstatou, jakož i ostatními okolnostmi případu, přičemž sám musí alespoň rámcově obsah a význam užitého neurčitého pojmu objasnit.*“ Této povinnosti přitom žalovaný, resp. správce daně ve zprávě o daňové kontrole dostál.

28. Pokud žalobce přdestřel lichou argumentaci žalovaného ohledně dobré víry, pak lze souhlasit s žalobcem, že otázka dobré víry se skutečně posuzuje u DPH, nikoliv u daně z příjmů, nicméně tato okolnost je pouze okrajová a nemá vliv na zákonnost žalovaného rozhodnutí. Naproti tomu veškeré další okolnosti, proti jejichž vyhodnocení správcem daně a žalovaným žalobce v žalobě brojil, jednoznačně ve svém souhrnu svědčí o nestandardnosti až účelovosti sjednaných reklamních plnění. Nekontaktnost uvedených společností majících sídla na virtuálních adresách, (které neplní svoje daňové povinnosti, nepodávají řádně daňová přiznání), s nimiž žalobce postupně uzavíral smlouvy na reklamní plnění v řádech milionů Kč, které spojovala osoba jednatele, neplnění povinností obchodních společností ve formě zveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin stejně tak absence webových stránek, byť v době provádění daňové kontroly, jsou okolnostmi nasvědčujícími tomu, že se nejedná o společnosti, jejichž zájmem by bylo řádné plnění daňových povinností. Nadto správce daně zjistil, že konkrétně www.intermototeam.com a www.intermoto.cz byly zaregistrovány až dne 17. 5. 2016. Tato konkrétní zjištění žalobce nezpochybnil.
29. Žalobce se snaží jednotlivé indicie izolovat až atomizovat a z hodnocení takto izolovaných okolností podpořit závěr, že veškeré obchody byly zcela standardní. S takovým přístupem k hodnocení skutkového stavu věci se však soud neztotožňuje. Veškeré okolnosti je naopak třeba hodnotit v jejich vzájemném souhrnu a kontextu. Správce daně správně podotkl, že na Slovensku, když žalobce je výhradním zástupcem právě a pouze v České republice a na Slovensku, kde se spokojil s bannerem s logem firmy Kromschröder (str. 24 zprávy o daňové kontrole). Stejně tak je pochybná shora uvedená okolnost, že žalobce uhradil plnou sjednanou částku na rok 2015, ačkoliv reklama mohla být použita reálně pouze na 6 ze 13 závodů.
30. Správce daně přitom provedl dokazování výsledkem předvedeného svědka J. K. S ohledem na zjištěné rozpory (str. 30 a 31 zprávy o daňové kontrole, svědek ani nepotvrdil způsob předávání peněz způsobem, který označil žalobce) i s ohledem na porovnání s údaji České správy sociálního zabezpečení ze dne 19. 1. 2017, neboť podle tohoto sdělení u společnosti Ignitum a INTERMOTO STEP nebyly v rozhodné době evidováni žádní zaměstnanci a u společnosti INTERMOTOP SPORTS byli evidováni dva zaměstnanci v období od 1. 8. 2014 do 31. 11. 2014, vyhodnotil správce daně správně tento důkaz jako nevěrohodný. Nejedná se tak o nepřipustnou selekci důkazů, neboť důkaz byl proveden, nedošlo k selekci důkazního návrhu, nýbrž jedná se o hodnocení provedeného důkazu, s nímž se soud ztotožňuje. Na základě uvedeného dokazování vznikly důvodné pochybnosti o tom, že k obchodním transakcím v deklarovaném rozsahu skutečně došlo. Žalovaný rovněž správně uvedl, že žalobce byl oprávněn k výhradnímu prodeji pouze na území České republiky a na Slovensku, proto bylo smysluplné provádět reklamu pouze s dosahem na tato území. Naproti tomu na svých webových stránkách se žalobce prezentoval pouze odkazem na německého výrobce (bod 70 žalovaného rozhodnutí).
31. Vedle toho žalovaný správně uvedl, že reklamní plnění byla sjednána pouze rámcově, přestože se jednalo o milionové částky, dále, že zejména nebyla vůbec vyhodnocována účinnost reklamy, jednatel žalobce pouze sledoval závody v televizi, a bylo v ní pokračováno i přes snižování obrátu žalobce (bod 78, písm. f/ žalovaného rozhodnutí).

Tyto okolnosti svědčí o nestandardnosti žalobcem tvrzených obchodů. Tedy způsob, jakým žalobce údajně „zacházel“ s reklamou nemůže obstát ani ve světle zákonného požadavku § 24 odst. 1 ZDP ani rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č.j. 2 Afs 13/2005-60, kterého se žalobce dovolával, neboť nevyhodnocoval-li žalobce žádným způsobem reklamu a přesto pokračoval v investici milionových částek i přes pokles obratu, pak nelze úspěšně tvrdit, že mohl objektivně očekávat přínos reklamy pro jeho podnikání. Právě v tomto smyslu pak vyhodnotil žalovaný uplatněná tvrzení žalobce jako nelogická, tedy jdoucí proti postupu, který by bylo lze očekávat u podnikatele, který se věnuje svým obchodním záležitostem s péčí řádného hospodáře. Naproti tomu je nedůvodný požadavek žalobce na prokázání odborné marketingové problematiky znalcem či odborným posouzením, neboť se nejednalo o posouzení kvality reklamy či toho, zda byl zvolen nejefektivnější způsob reklamy, nýbrž z hlediska daňového se jednalo o posouzení toho, zda vůbec k plněním v celém deklarovaném rozsahu došlo a zda se nejednalo pouze o účelové snižování základu daně, které je v rozporu se zákonem. A právě k takovému závěru, dle soudu zcela důvodnému na základě zjištěných skutkových okolností, dospěl žalovaný, když tyto okolnosti jednoznačně specifikoval (bod 71 žalovaného rozhodnutí).

32. Pokud žalobce v průběhu daňového řízení navrhl důkaz vyjádřením společnosti Hero Computers s.r.o., která rovněž používala obdobnou reklamu, tak jednak by bylo provedení důkazu nadbytečné, neboť by se týkalo jiného daňového subjektu, jednak tato společnost správci daně ani neumožnila zahájení daňové kontroly za účelem prověření těchto tvrzených skutečností.
33. Tedy krajský soud i ve vztahu k druhému kontrolnímu zjištění dospěl k závěru, že žalovaný správně vyhodnotil zjištěný skutkový stav věci, když žalobce nebyl schopen prokázat deklarovaný rozsah reklamních plnění, ale zejména neodstranil důvodné pochybnosti správce daně o faktickém účelu všech sjednaných obchodů, protože byly uvedené sporné výdaje na reklamu, resp. jejich neuvedení v daňovém přiznání posouzeno podle § 23 odst. 10 ZDP jako jiné krácení daňové povinnosti.
34. Ze všech shora uvedených důvodů dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
35. O nákladech řízení krajský soud rozhodl podle zásady úspěchu ve věci v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Úspěšný žalovaný nevynaložil podle obsahu soudního spisu takové náklady, které by přesahovaly rozsah jeho běžné úřední činnosti, proto mu nebylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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 nejbližší 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 4. července 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

