



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: **VAŠSTAV, s.r.o.**, se sídlem Staňkova 103/18, Brno, zastoupený TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12.10.2015, č.j. 33199/15/5200-11432-709204,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12.10.2015, č.j. 33199/15/5200-11432-709204, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzena rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 2.7.2013, č.j. 2694317/13/3003-24903-711340, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.12.2007 vyšší o částku 1 440 000 Kč, a č.j. 3341341/13/3003-24903-704123, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008 vyšší o částku 420 000 Kč, přičemž současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále za každé ze zdaňovacích období.

Žalovaný i po doplnění dokazování v odvolacím řízení dospěl ke stejnému závěru jako správce daně, že žalobce nevyvrátil pochybnosti o vynaložení výdajů za pronájem reklamní plochy na závodních automobilech Mitsubishi Lancer EVO IX sk.N. a Suzuki Ignis S1600 sk. A6 od ELEVANTO s.r.o. – v likvidaci (dále jen „ELEVANTO“). Správce daně a žalovaný nezpochybnili, že reklama žalobce na závodních vozidlech byla uvedena, nicméně předmětné výdaje neuznali jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, protože žalobce neprokázal, že ji realizovala v tvrzeném rozsahu právě ELEVANTO, zejména s odkazem na rozpory ve výpovědích P. K. a M. K. za společnost ELEVANTO a údajného zpracovatele reklam J. G.

Závěry žalovaného a správce daně nyní žalobce napadá podanou žalobou.

I. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce namítá, že předložil v daňovém řízení velké množství důkazních prostředků, přičemž správce daně a žalovaný osvědčili jako důkaz pouze tu skutečnost, že dodavatel ELEVANTO si neplnil své daňové povinnosti vůči správci daně a rejstříkovému soudu a sídlil na virtuální adrese. Tyto skutečnosti přitom nijak nevyvrací, že tato společnost reklamu žalobci poskytla.

Správce daně i žalovaný na základě předložených fotografií a videomateriálů museli vědět, že reklama žalobce se vyskytovala na vozech závodních jezdců B., T., G. a K., a přesto se v rámci odvolacího řízení dotazovali i na reklamu na vozech jiných závodních jezdců. Tyto úkony tak byly podle žalobce vedeny účelovou snahou o přerušení běhu prekluzivní lhůty. Stejnou snahou byl správce daně veden, když prováděl zcela účelově mezinárodní dožádání, a nadto k výsledkům tohoto dožádání (svědecké výpovědi J. G. a závodního jezdce P. G.) nepřihlédl.

Pokud jde o informace získané na základě výzev správce daně od závodních jezdců a na základě ústního jednání se závodním jezdce P. G., jednalo se podle žalobce v těchto případech o skrytý výslech svědků. Tímto postupem tak správce daně zmařil žalobci možnost klást svědkům otázky. Podle žalobce tak správce daně postupoval v rozporu s § 96 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).

Žalobce dále namítá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela účelově přešel výsledek šetření u jezdce A. T., neboť mu nezapadal do připraveného scénáře. Podle žalobce žalovaný účelově hodnotil výpovědi závodních jezdců B., T., G. a K. s tím, že neprokázaly realizaci reklamy, s čímž žalobce nesouhlasí. Žalobce dále podrobnou argumentací dovozuje, že žalovaný nesprávně hodnotil svědeckou výpověď J. G., který vypovídal adekvátně tomu, že byl dotazován k události před sedmi lety, a která přitom podle žalobce realizaci reklamy prokázala.

Žalobce má dále za to, že prokázání samotné realizace reklamy je dostatečnou skutečností pro posouzení daňové uznatelnosti nákladů ve vztahu k dani z příjmů, na

rozdíl od prokázání obchodního vztahu mezi žalobcem a ELEVANTO. Z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů podle žalobce nevyplývá, že daňový výdaj nelze uznat jako neúčinný jen proto, že se nepodařilo prokázat, že reklamu poskytl právě konkrétní dodavatel uvedený na daňovém dokladu.

Žalobce dále namítá, že pokud jde o dopad jeho reklamy, správce daně se dotazoval pouze náhodně vybraného vzorku odběratelů, kterých však jsou podle žalobce stovky. Ve stejné době přitom byla žalobci poskytnuta reklama na závodech rallye i od dalších dodavatelů, a tudíž by ani při nejvyšší možné snaze nebylo možné získané informace přiřadit právě k reklamě od ELEVANTO.

Žalobce dále namítá, že jak výsledek šetření u ELEVANTO, tak posuzování vlivu reklamy na zvýšení obrátu žalobce, stejně jako prověřování provádění grafických prací I. K., byly pro daňové řízení zcela irelevantní.

Žalobce dále nesouhlasí s poukazem žalovaného na nedostatečnost obsahu smlouvy o reklamě a namítá, že není zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje rozpor smlouvy s obecnými právními požadavky. V tomto aspektu žalovaný podle žalobce nadřadil formální stav zásadě materiální pravdy.

Žalobce dále namítá, že žalovaný jiným rozhodnutím u jiného daňového subjektu náklady na reklamu od ELEVANTO za zdaňovací období roku 2007 uznal. Postupem žalovaného tak byla porušena zásada legitimního očekávání a legality. V této souvislosti žalobce nesouhlasí s tím, že postupem jeho zástupce došlo k prolomení zásady mlčenlivosti, neboť jiný daňový subjekt zástupce žalobce mlčenlivosti zbavil.

Žalobce dále s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.1.2012, č.j. 1 Afs 75/2011-72, argumentuje tak, že své důkazní břemeno unesl a přenesl jej zpět na správce daně tím, že prokázal uskutečnění reklamy. Byl to následně správce daně, který své důkazní břemeno neunesl. Žalovaný svým postupem dostal žalobce do neřešitelné situace, neboť mu uložil povinnost prokázat svá tvrzení, nicméně k důkazům je potvrzujícím odmítl přihlídnout.

Žalobce konečně namítá, že v daném případě s ohledem na řadu účelových kroků správce daně uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně ve smyslu § 148 daňového řádu dne 31.12.2014. Napadené rozhodnutí žalovaného tak bylo vydáno po více jak devíti měsících po uplynutí prekluzivní lhůty.

Na své argumentaci žalobce setrval v podané replice a z výše uvedených důvodů navrhuje, aby zdejší soud žalobou napadené rozhodnutí i rozhodnutí prvostupňová zrušil. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření předně odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí, jehož argumentaci shrnuje. Žalovaný má za to, že s ohledem na množství a kvalitu shromážděných důkazních prostředků dostatečně zjistil skutkový stav, přičemž

dokazoval i k návrhu žalobce. Neunesení důkazního břemena žalobcem tak nemůže být kladeno k tíži žalovanému. Rozsáhlé dokazování přitom sloužilo k co nejúplnějšímu prokázání skutkového stavu a ke zjištění principu umístování reklam na závodních vozidlech, stanovování výše cen za polepy apod. Žalovaný zdůrazňuje, že vůči žalobci přistupoval s klientským přístupem, aby ho co nejméně zatěžoval. Pokud jde o námitku prekluze práva stanovení daňové povinnosti, žalovaný ji s odkazem na jednotlivé provedené úkony správce daně považuje za nedůvodnou.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před soudem.

III. Posouzení věci soudem

Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, 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.).

Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného, bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. a dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.

Zdejší soud se nejprve zabýval námitkou uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, která činila v daném případě ve smyslu § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon č. 337/1992 Sb.“), tři roky od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.

Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně (dodatečný platební výměr).

Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.

Pokud jde o skutečnosti mající ve smyslu výše citovaných právních předpisů vliv na běh prekluzivní lhůty, tak ze správního spisu plyne, že dne 27.10.2010 byla zahájena daňová kontrola a dne 2.7.2013 byly vydány dodatečné platební výměry. Správce daně následně v rámci řízení o odvolání zaslal dne 7.2.2014, 12.3.2014,

21.10.2014 slovenským daňovým úřadům žádosti o provedení výsledku svědků (P. G. a J. G.) a dne 25.11.2014 dále žádost o informace (týkající se ArcSlovakia spol. s r.o.). Poslední odpověď na mezinárodní dožádání od slovenských daňových orgánů obdržel správce daně dne 4.2.2015.

Z výše uvedené rekapitulace plyne, že zahájením daňové kontroly započala běžet nová prekluzivní lhůta, která měla uplynout dne 31.12.2013. S ohledem na skutečnost, že dne 2.7.2013 došlo k vydání dodatečného platebního výměru, byla prekluzivní lhůta prodloužena do 31.12.2014. Tato lhůta poté neběžela od 7.2.2014 do 5.11.2014 a od 25.11.2014 do 4.2.2015 (mezinárodní dožádání), uplynula by tudíž až dne 8.12.2015. Rozhodnutí o odvolání však bylo žalobci doručeno dne 13.10.2015, tedy v rámci lhůty pro stanovení daně.

Zpochybňoval-li žalobce účelnost úkonů správce daně s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.12.2009, č.j. 7 Afs 36/2008-134, podle něhož může být úkon správce daně v odvolacím řízení úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností, tak s argumentací žalobce se zdejší soud neztotožňuje a odkaz na citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu má v dané věci za nepřipadný. Z obsahu správního spisu nelze dovodit, že by správce daně prováděl výše specifikované úkony pouze s cílem přerušit běh prekluzivní lhůty a nikoli s cílem zjistit co nejpřesněji skutkový stav věci. Nelze souhlasit s tím, že by neexistovaly důvody pro provedení výsledku J. G. jako svědka, stejně jako pro ověření informací u závodních jezdců a závodní stáje ArcSlovakia spol. s r.o. na základě ústního jednání se závodním jezdce P. G. Všechny správce daně zjišťované či ověřované informace se vztahují k předmětu daňového řízení, souvisejí s listinami předloženými žalobcem a jeho tvrzeními a nelze je označit za nerozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Jejich účelem bylo ověřit správnost některých údajů a tvrzení týkajících se reklamy žalobce na závodních automobilech a zjistit, jak a kým byla realizace reklamy žalobce na závodních vozidlech reálně provedena.

Námítka uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně tak není důvodná.

Podstatou věci je, zda v daném případě byly splněny zákonné podmínky pro uznání výdajů za reklamní služby dle faktur vystavených deklarovaným dodavatelem reklamních služeb ELEVANTO, resp. zda žalobce v tomto ohledu unesl své důkazní břemeno v daňovém řízení. V posuzovaném případě byl žalobce povinen prokázat, že jím uváděné výdaje za reklamu skutečně vynaložil, a to v tvrzené výši a v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů v daném zdaňovacím období.

Napadá-li žalobce závěr správce daně a žalovaného, že své důkazní břemeno neunesl, nemůže být s touto argumentací úspěšný. O tom, že žalobce předložil formálně bezvadné doklady, že loga žalobce se na automobilech během motoristických závodů rallye nacházela a že za reklamu žalobce zaplatil na účet

společnosti ELEVANTO, tedy že reklama byla realizována, sporu není. Těmito doklady sice žalobce unesl své prvotní důkazní břemeno, nicméně v průběhu daňové kontroly správce daně vznesl na základě výsledků P. K. a M. K. u slovenských policejních orgánů v roce 2008 a následně na základě jejich svědeckých výpovědí pochybnosti ohledně faktického uskutečnění celého obchodního případu dle předložených dokladů; tyto pochybnosti se již žalobci vyvrátit nepodařilo.

Předně se soud neztotožňuje s argumentací, že realizace reklamy je dostatečnou skutečností, o níž lze opřít daňovou uznatelnost nákladů ve vztahu k dani z příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a že nerozhodné jsou skutečnosti týkající se poskytnutí reklamy přímo deklarovaným dodavatelem ELEVANTO.

Pokud jde o prokázání uskutečnění plnění deklarovaným subjektem z pohledu daně z příjmů, tak k tomu z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že „[p]okud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2007, č.j. 9 Afs 30/2007-73, dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.7.2011, č.j. 1 Afs 37/2011-68).

Prakticky shodnou argumentací 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).

Pokud jde v této souvislosti o odkaz žalobce na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25.8.2014, č.j. 62 Af 34/2013-78, tak ten na nyní posuzovanou věc přímo nedopadá, neboť v citovaném případě správce daně kladl daňovému subjektu k tíži pouze okolnosti smluvních ujednání v rámci řetězce dodavatelů reklamy.

Žalobce byl proto povinen na základě vznesených pochybností prokázat, že uplatněný výdaj skutečně vynaložil, a to způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu. Byl tedy povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě,

nikoli toliko vydání peněz za reklamu, a v případě pochybností správce daně byl povinen podat přesvědčivý a důvěryhodný popis a důkazy o realizaci celé transakce. Ostatně také za tímto účelem se správce daně v odvolacím řízení snažil zjistit u závodních jezdců a údajné závodní stáje, kdo fakticky reklamu žalobce na závodních vozidlech realizoval.

Namítal-li dále žalobce, že správce daně a žalovaný závěr o neunesení důkazního břemena opřeli pouze o nekontaktnost deklarovaného dodavatele a neplnění jeho povinností a že postupovali vůči žalobci zaujatě a podle předem připraveného scénáře, tak takové argumentaci nemůže zdejší soud přisvědčit.

Žalobce nejprve v rámci místního šetření uváděl, že mu reklamu od ELAVANTO zprostředkoval pan D., který to však ve své svědecké výpovědi popřel. Posléze si žalobce vybavil, že jednal s M. K.

Správce daně zpochybnil tvrzení žalobce odkazem na obsah výpovědi jednatele ELEVANTO P. K. a dále M. K. v roce 2008, kteří měli v rozhodnou dobu za společnost ELEVANTO jednat. Ti před orgány slovenské policie popřeli, že by jakoukoli reklamní činnost zajišťovali a že by společnost vykonávala nějakou činnost. Uvedli pouze, že vybírali z účtu společnosti vysoké sumy, které předávali V. Z. (který jim také založení společnosti navrhl). M. K. s ohledem na záznam v registru trestů společnost založit nemohl, a proto k tomu přesvědčil svého bratra P. K.

V průběhu daňové kontroly správce daně za přítomnosti žalobce provedl výslechy P. K. a M. K. Výslech P. K. provedený správcem daně v roce 2011 nepřinesl k věci nic podstatného mimo sdělení, že pro ELEVANTO nevykonával jako jednatel žádnou činnost a vše zabezpečoval jeho bratr M. K.

Pokud jde o výslech M. K. v roce 2013, ten uvedl, že za žalobce jednal s jednatelem Ing. P. V. Reklamní plochy pronajímal na základě dohody s manažerem závodního týmu. Dohoda byla podle M. K. jak ústní, tak písemná, doložit ji však dle svého tvrzení nemohl, stejně jako písemnou plnou moc k jednání za ELEVANTO. Dále M. K. uvedl, že reklamní polepy navrhl, graficky zpracoval a umístil subdodavatel P. F., který mu též předal fotodokumentaci a DVD. Pokud jde o společnost, kterým ELEVANTO nabízela služby, podle M. K. byly vyhledávány po internetu. O cenách rozhodovali podle M. K. jednatelé, on rozhodoval za bratra P. K. Pokud jde o jeho výpověď na policii v roce 2008, po jejím předložení její obsah i svůj podpis na listině popřel.

Pokud jde o dalšího jednatele ELEVANTO R. K., ten v průběhu daňového řízení odmítl jako svědek vypovídat.

Žalobce sám žádné konkrétní detaily ohledně realizace reklamy neposkytl, neboť odkazoval na předložené faktury, smlouvy, bankovní výpisy a referenční materiály, s tím, že o vše se postaral dodavatel ELEVANTO, a ve svých vyjádřeních se odvolával na M. K. Žalobce postupně v průběhu daňové kontroly správcem daně k těmto tvrzením také doložil „Svědeckou výpověď“ M. K. ze dne 9.3.2011, dále „Prehlasenie“ M. K.

dne 22.12.2008, plnou moc k jednání M. K. za ELEVANTO s ověřující doložkou pro vidimaci ze dne 3.5.2013 a kopii jeho občanského průkazu.

Pokud jde o žalobcem předložené listiny „Svěddecká výpověď“ a „Prehlasenie“ M. K., tak v nich je uvedeno, že M. K. dojednal smluvní vztah se žalobcem a zabezpečil oběh dokumentů a písemností, které se tohoto vztahu týkaly, že několikrát navštívil žalobce v Brně, jednal s jednatelem žalobce a nabízel mu reklamu, která byla realizována pomocí subdodavatelů.

K odvolání proti dodatečným platebním výměrům dále žalobce přiložil čestné prohlášení J. G. ze dne 21.6.2013, podle něhož J. G. pro ELEVANTO zajišťoval grafické zpracování reklam a polepy závodních automobilů. V návaznosti na podané odvolání správce daně proto provedl výslech J. G. jako svědka.

Pokud jde o výpověď svědka J. G. provedenou za účasti zástupce žalobce, tak ten k vlastní obchodní spolupráci s ELEVANTO a její činnosti nebyl schopen uvést nic konkrétního (v podrobnostech soud odkazuje na str. 20 a 21 napadeného rozhodnutí). Svědek pouze uvedl, že společnosti RALLY-CAR s.r.o. a GAL-FINANCE, s.r.o. vykonávaly polepové a grafické práce subdodavatelsky. Neznal však ani jméno jednatele ELEVANTO, s nímž měl osobně i telefonicky jednat. Posléze na otázku zástupce žalobce potvrdil, že jednal s M. K. Svědek si vybavil jediného subdodavatele, a to D. G. z V. K. Správce daně v této souvislosti zjistil, že RALLY-CAR s.r.o. byla dne 3.4.2008 vymazána z obchodního rejstříku. Pokud jde o D. G., správce daně zjistil, že tento daňový subjekt nepodal daňové přiznání daně z příjmů za rok 2007 ani v daném období nevykazoval žádné příjmy z podnikání. Žalovaný tak dospěl k závěru, že ani svědecká výpověď J. G. neprokázala vazbu mezi dodavatelem ELEVANTO a soutěžícími závodními stáji či majiteli vozidel, na nichž se reklama žalobce vyskytla.

S ohledem na skutečnost, že dle fotodokumentace se reklama žalobce ve většině případů vyskytovala na závodním automobilu, jehož jezdce byl P. G., správce daně v odvolacím řízení dále v rámci mezinárodního dožádání požádal o provedení ústního jednání s P. G., které však k věci nic podstatného nepřineslo. Jezdec G. pouze uvedl, že reklamu stejně jako chod týmu v roce 2007 a 2008 zabezpečovala „ARC Slovakia“. Z výsledků dožádání ke společnosti ArcSlovakia spol. s r.o. (údajně závodní stáje) však vyplynulo, že tato společnost nikdy nepronajímala reklamní plochy na závodních vozidlech, a jiný subjekt s obdobným názvem se nepodařilo dohledat.

Pokud jde v souvislosti s dokazováním prováděným správcem daně o námitku obcházení institutu výslechu svědka, tak nepochybně zásadu bezprostřednosti je nutné respektovat i v daňovém řízení. Proto nelze výzvou správce daně k podání odpovědi na specifikované otázky nahrazovat výslech svědka, aniž by bylo daňovému subjektu umožněno se výslechu účastnit a klást svědkovi otázky, a poté vycházet z takové odpovědi jako důkazu o konkrétní skutečnosti. Zároveň však zásada bezprostřednosti neznamená, že správce daně je povinen každou osobu, u níž má za to, že by mohla

přinést k věci relevantní informace, ihned vyslýchat jako svědka za přítomnosti daňového subjektu, a to i s ohledem na zásadu obsaženou v § 5 odst. 3 daňového řádu, podle něhož správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Pokud jde o žalobcem zmiňované ústní jednání se závodním jezdce P. G. provedené v rámci mezinárodního dožádání, tak v daném případě odpověď na výzvu nepřinesla žádnou relevantní informaci k věci. V nyní posuzované věci tak správce daně v souladu s výše zmíněnými zásadami vyslechl jako svědky P. K. a M. K., kteří v rozhodné době měli za údajného dodavatele ELEVANTO jednat a J. G., o němž žalobce v odvolání tvrdil, že byl subdodavatelem jeho reklamy pro ELEVANTO, a o tyto důkazy opřel své pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

Vzhledem k výše uvedenému žalobce podle zdejšího soudu v průběhu daňového řízení přesvědčivý popis předmětných obchodních transakcí nepodal a pochybnosti správce daně nevyvrátil. Žalovaný na základě hodnocení všech důkazních prostředků dospěl ke správnému závěru, že žalobce svá tvrzení o vynaložení výdaje za účelem poskytnutí reklamy v tvrzeném rozsahu od ELEVANTO neprokázal. Správce daně a žalovaný přihlíželi ke všemu, co v řízení vyšlo najevo, a snažili se ověřit tvrzení žalobce a obsah listin jím předložených, ať už jde o prohlášení J. G. či M. K. Pokud žalovaný neuznal svědeckou výpověď M. K. z roku 2013 jako důkaz o poskytnutém plnění, a to pro nevěrohodnost svědka, postupoval zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, a nikoli zaujatě, jak namítá žalobce. Svědecká výpověď M. K. byla v příkrém rozporu s jeho výpovědí před orgány policie v roce 2008, pokud jde o to, zda společnost ELEVANTO nějakou činnost vykonávala, a nadto M. K., který dle svého tvrzení mnohamilionové zakázky pro žalobce zajišťoval, nebyl schopen uvést jakékoli informace o tom, který subjekt pro něj subdodavatelsky nasmlované plnění zajišťoval. Z dokazování též vyšlo najevo, že podpisy R. a P. K. na žalobcem doložených fakturách, o něž opíral uplatňované výdaje, se neshodují s podpisovými vzory, že P. K. žádné faktury nepodepsal a měl je za něj podepsat M. K. Stejně tak žalovaný v souvislosti s provedenými výslechy svědků hodnotil i čestná prohlášení a neakceptoval je jako důkaz o tom, že reklamu poskytla žalobci ELEVANTO, či že ji pro ELEVANTO realizoval J. G. Postup správce daně a žalovaného plně odpovídá konstantní judikatuře správních soudů, pokud jde o důkazní hodnotu listin obsahujících prohlášení či „čestná prohlášení“ osob na listinách podepsaných (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.12.2016, č.j. 6 Afs 246/2016-33). Za situace, kdy čestné prohlášení nemůže být bez dalšího relevantním důkazem prokazujícím skutečnosti v něm uvedené a kdy zástupci ELEVANTO nebyli schopni uvést jakékoli důvěryhodné informace k tomu, jakým způsobem deklarované zakázky realizovali, stejně jako velmi vágně vypovídal J. G., žalovaný nepochybil, pokud ani prohlášení těchto osob ani jejich svědecké výpovědi jako důkaz o poskytnutí reklamy neuznal.

Namítal-li žalobce, že v situaci, kdy přetrvávaly rozpory mezi jednotlivými důkazy, měl správce daně v dokazování pokračovat, tak takový požadavek je v rozporu s rozložením důkazního břemena v daňovém řízení. Správce daně musí daňovému subjektu při dokazování jeho tvrzení poskytnout patřičnou součinnost a sám má vyvinout maximální úsilí ke zjištění skutkového stavu, avšak nelze dovozovat, že správce daně je povinen prokazovat za daňový subjekt jeho tvrzení. V daném případě navíc správce daně i v rámci odvolacího řízení vyvinul maximální úsilí ověřit tvrzení žalobce i obsah jím předložených listin, pokusil se zjistit rozsah a dopad realizované reklamy s ohledem na její cenu a zjistit, kdo fakticky reklamu žalobce na závodních automobilech zajistil. V tomto ohledu není vadou řízení, pro kterou by snad měl zdejší soud napadené rozhodnutí zrušit, pokud se pokusil správce daně dotazy u jiných závodních jezdců zjistit, jakým způsobem se reklamy na jejich závodní vozidla dostávaly a kdo jejich realizaci a pronájem reklamních ploch fakticky zajišťoval, či že se pokoušel zjistit u jiného dodavatele žalobce I. K., zda pro žalobce nerealizoval i reklamy na závodních vozidlech.

Namítal-li žalobce, že žalovaný účelově přešel výsledek šetření u jezdce A. T., tak ani tato námitka není důvodná. Jezdec A. T. pouze potvrdil skutečnost, která zpochybňována nebyla, že na jeho vozidle se reklama žalobce vyskytovala, nicméně, jak plyne z napadeného rozhodnutí, jednalo se o jezdce jiného dodavatele reklamy, který byl již prověřován, a tato reklama tak nesouvisela s dodavatelem ELEVANTO, resp. žádná její souvislost s tímto dodavatelem najevo nevyšla.

Pokud žalobce dále namítal, že tytéž důkazní prostředky správce daně osvědčil jako důkaz o poskytnutí reklamních služeb v jiném případě a došlo tak k porušení principu rovnosti a legitimního očekávání, tak ani této žalobní argumentaci zdejší soud nemůže přisvědčit. Sama skutečnost, že správní orgány dospěly v jiném případě k závěru, že společnost ELEVANTO reklamní služby poskytla, neznamena, že tak tomu bylo i v případě žalobce. Skutečnost, že správce daně při kontrole jiného daňového subjektu neměl pochybnosti, nemůže do budoucna vylučovat, že správce daně nezíská nové informace, např. vyhledávací činností, a pochybnosti neprokáže. Navíc k prakticky stejné argumentaci týkající se téhož deklarovaného dodavatele se také vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9.12.2015, č.j. 3 Afs 163/2015-63, tak, že *„Nejenže stěžovatelka odkázala toliko na jedno konkrétní řízení a postup odlišného správce daně než v projednávané věci (navíc ve vztahu k odlišnému daňovému subjektu), především je ale nutno zdůraznit, že předpokladem oprávněného dovolání se zásady legitimního očekávání je poskytnutí určitých ujištění ze strany příslušného orgánu, která mohou vzbudit legitimní očekávání u toho, komu jsou určena (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20.7.2006, č. j. 6 A 25/2002-59, případně ze dne 15.8.2012, č. j. 1 Afs 15/2012-38). V projednávané věci stěžovatelka žádná taková ujištění neobdržela a nemohla je ani dovodit z ustálené či mnohočetné rozhodovací praxe daného správce daně (či ostatních správců daní). Nepochybně by bylo žádoucí, aby jednotliví prvostupňoví správci daně postupovali v obdobných případech shodně (srov. § 8 odst. 2 daňového řádu), akceptace výkladu*

stěžovatelky ve vztahu k využití zásady legitimního očekávání by však fakticky ad absurdum znamenala vázanost každého správce daně postupem jiného prvostupňového správce v obdobné jednotlivé věci, což však nelze akceptovat.“. S touto argumentací se plně ztotožňuje též zdejší soud.

Pokud jde o doložení konkrétního dopadu reklamy na příjmy žalobce, tak smysl § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů spočívá v tom, že oprávněnými výdaji jsou výdaje vynaložené za účelem dosažení příjmů, nikoli v tom, že by bylo nutné vždy prokázat, že k navýšení příjmů v souvislosti s výdaji skutečně došlo. Mezi výdaji a očekávanými příjmy musí existovat přímý a bezprostřední vztah, i kdyby se nakonec jednalo o výdaje marné (to je v rámci podnikání jistě obvyklé). V posuzovaném případě se však žalobci nepodařilo prokázat, kým došlo k uskutečnění reklamy, a jím doložené daňové doklady byly zpochybněny. Částky vynaložené na reklamu proto nemohly být uplatněny jako daňově účinný náklad bezprostředně související s výnosy žalobce dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Proto je bezpředmětné zabývat se žalobní argumentací týkající se postupu správce daně, kterým se snažil zjišťovat, s ohledem na žalobcem akceptovanou cenu reklamy, i dopad takové reklamy na jeho ekonomickou činnost, stejně jako je nadbytečné podrobně se zabývat výtkami žalobce vůči hodnocení smluv žalovaným co do jejich obecnosti. Soud pouze konstatuje, že s ohledem na předmět daňové kontroly není vyloučeno, aby správce daně zaměřil zjišťování skutkového stavu i na otázky související s přístupem samotného žalobce k nasmlouvání služeb v hodnotě 6 milionů Kč a přínosu takové reklamy pro jeho ekonomickou činnost (rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 3.11.2016, č.j. 62 Af 24/2015-110, či ze dne 22.8.2017, č.j. 62 Af 76/2015-68), i když v konečném výsledku může, ale také nemusí dojít k situaci, že daňový subjekt své důkazní břemeno neunes, jinými slovy že vůbec neprokáže svá tvrzení o tom, že mu byla služba dodána tak jak tvrdil a uváděl na daňových dokladech, jako k tomu došlo v nyní posuzované věci.

Pokud jde o argumentaci dovolávající se toho, že zástupce žalobce neprolomil zásadu mlčenlivosti ve vztahu k jinému daňovému subjektu, tak otázka případného porušení mlčenlivosti daňovým poradcem se nikterak nepromítla do nosných skutkových a právních důvodů napadeného rozhodnutí, a proto s předmětem přezkumu v nyní posuzované věci vůbec nesouvisí.

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.

IV. Náklady řízení

O nákladech účastníků řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšným byl žalovaný, tomu však podle obsahu soudního spisu nevznikly v řízení

o žalobě žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í :

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). Připadne-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.

V Brně dne 6. prosince 2017

Za správnost vyhotovení:
R. L.

David Raus, v.r.
předseda senátu