



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: **VAŠTAV, 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 21.10.2015, č.j. 35702/15/5300-21442-707271,

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 21.10.2015, č.j. 35702/15/5300-21442-707271, 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. 2694650/13/3003-24903-711340, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2007 ve výši 380 00 Kč, č.j. 2694830/13/3003-24903-711340, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2007 ve výši 190 000 Kč, č.j. 2694908/13/3003-24903-711340, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2007 ve výši 380 000 Kč, a č.j.

2694991/13/3003-24903-711340, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2008 ve výši 380 000 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 tom, že jím přijaté služby spočívající v pronájmu reklamní plochy na závodních automobilech Mitsubishi Lancer EVO IX sk.N. a Suzuki Ignis S1600 sk. A6, na jejichž základě žalobce uplatnil nároky na odpočet daně ve výši celkem 1 330 000 Kč, mu byly poskytnuty deklarovaným dodavatelem ELEVANTO s.r.o. – v likvidaci (dále jen „ELEVANTO“). 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 podle žalobce nijak nevyvrací, že tato společnost reklamu žalobci poskytla. Podle žalobce tak správce daně a žalovaný postupovali podle předem připraveného scénáře, porušili zásadu volného hodnocení důkazů a nezkoumali skutečný stav věci.

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, a účelově hodnotil informace od závodních jezdců, kteří však s reklamou žalobce nikdy nejezdili.

Žalobce dále podrobnou argumentací dovozuje, že žalovaný nesprávně hodnotil svědeckou výpověď J. G., který vypovídal adekvátně tomu, že byl dotazován k událostem před sedmi lety, a která přitom podle žalobce realizaci reklamy prokázala.

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 výsledky posuzování vlivu reklamy na zvýšení obrátu žalobce a šetření u závodních jezdců pro daňové řízení nic nepřinesly. Jejich smyslem bylo podle žalobce daňové řízení pouze účelově prodlužovat.

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 u jiného daňového subjektu náklady na reklamu od ELEVANTO uznal. 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. Žalobce v této souvislosti poukazuje na to, že žalovaný účelově hodnotil čestné prohlášení bratrů K. s poukazem na to, že bylo napsáno v češtině. Žalovaný svým postupem dostal žalobce do neřešitelné situace, neboť mu uložil povinnost prokázat svá tvrzení, nicméně k důkazům je potvzujícím odmítl přihlídnout.

Žalobce dále namítá, že reklamu od ELEVANTO nabyl v dobré víře, neboť věděl, že reklama byla realizována a že se její cena neodchyluje od běžných obchodních zvyklostí, neboť mu za stejnou cenu poskytovaly reklamu „DG Advices“ a „SDN“.

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

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření argumentuje ve shodě s obsahem napadeného rozhodnutí a má za to, že žalobce důkazní břemeno ve vztahu k prokázání naplnění podmínek pro odpočet daně dle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

hodnoty (dále jen „ZDPH“), neunesl, neboť se mu nepodařilo rozptýlit pochybnosti žalovaného a prokázat, že reklamní služby přijal od jím deklarovaného dodavatele.

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

III. Posouzení věci

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.

Zpochybňoval-li žalobce účelnost úkonů žalovaného v odvolacím řízení 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 nepřípadný.

Z obsahu správního spisu nelze dovodit, že by žalovaný, pokud v odvolacím řízení zaslal slovenským daňovým úřadům žádosti o provedení výslechu svědků (P. G. a J. G.) a dále žádost o informace (týkající se ArcSlovakia spol. s r.o.), tak činil pouze s cílem přerušit běh prekluzivní lhůty, nikoli s cílem zjistit co nej přesněji skutkový stav věci. Nelze souhlasit s tím, že by neexistovaly důvody pro provedení výslechu 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 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 účelového protahování prekluzivní lhůty pro doměření daně tak není důvodná.

Podstatou věci je, zda žalobce prokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u reklamních služeb, konkrétně zda prokázal své

tvrzení, že zdanitelná plnění přijal v rozsahu a způsobem odpovídajícím předloženým dokladům právě od ELEVANTO (§ 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s § 92 odst. 3, 4 a 5 daňového řádu).

Pro přiznání odpočtu na DPH přitom musí být kumulativně splněny mj. dvě 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.

Správce daně a žalovaný své rozhodnutí nezaložili na vyvrácení ekonomického smyslu dané transakce, což by mělo logické opodstatnění jako navazující krok tehdy, pokud by v daném případě faktické přijetí plnění právě od společnosti ELEVANTO nebylo zpochybněno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2015, č.j. 8 Afs 144/2014-46). Nejvyšší správní soud v této souvislosti v pozdějších rozsudcích týkajících se stejného dodavatele (ELEVANTO) zdůraznil, že 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 uplatňuje, bez jakýchkoli podezřelých nejasností či trhlin, a to i ve vztahu k subjektu, který spornou službu poskytl (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9.7.2015, č.j. 9 Afs 233/2014-26, a ze dne 9.12.2015 č.j. 3 Afs 163/2015-63). Zdejší soud se tak neztotožňuje s argumentací žalobce, že pouze realizace reklamy je dostatečnou skutečností, o níž lze opřít nárok na odpočet DPH. „*K uznání nároku na odpočet však je třeba prokázat i to, že subjekt, který stěžovateli jako odběrateli službu fakturoval a jemuž bylo placeno, byl i tím subjektem, který mu službu skutečně poskytl.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.7.2015, č.j. 9 Afs 233/2014-26).

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.

Žalobce byl proto povinen v návaznosti na pochybnosti správce daně 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 v souvislosti s předloženou listinou označenou jako „Osvědčení“ ze dne 27.6.2013, v níž P. K. prohlašuje, že na základě plné moci zmocnil svého bratra k dojednání a zprostředkování obchodní vztahů na pronájem reklamních ploch závodních vozidel rallye, vyjádřil správce daně pochybnost o její důvěryhodnosti s poukazem na to, že se jedná o písemnost vyhotovenou v českém jazyce, tak na takové úvaze neshledá zdejší soud nic nelogického. Nadto správce daně k dané listině jako k důkazu s odkazem na charakter tohoto důkazního prostředku nepřihlédl.

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 „Davida Guntera“ z Valašských Klobouk. 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. Poukazyval-li žalobce na to, že se ve skutečnosti mělo jednat o D. G., tak k tomu soud uvádí, že správce daně výše popsáním postupem ověřoval informaci získanou od svědka G., který takto údajného subdodavatele označil. Povinností správce daně však není za daňový subjekt vyhledávat nad rámec poznatků zjištěných vlastní činností ještě další možné subdodavatele. Žalovaný tak dospěl ke správnému 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. (údajné závodní stáje) však vyplynulo, že tato společnost nikdy nepronajímala reklamní plochy na závodních vozidlech, a jiný subjekt s obdobným názvem se nepodařilo dohledat.

Pokud správce daně 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 nasmlouvané 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 výsledky 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 se kvůli postupu správce daně dostal do stavu důkazní nouze, tak k tomu soud uvádí, že 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 správce daně snažil prostřednictvím výzvy k vydání listin a poskytnutí informací u jiných závodních jezdců zjistit, jakým způsobem se reklamy na jejich závodní vozidla dostávaly a kdo jejich realizaci a pronájem reklamních ploch fakticky zajišťoval.

Pokud jde v souvislosti se zjišťováním informací od závodních jezdců o námitku obcházení institutu výsledku 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 výsledku 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 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.

Namítal-li v této souvislosti 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 namítal, že informace získané u ostatních závodních jezdců byly účelově hodnoceny, tak nic takového z obsahu správního spisu ani z napadeného rozhodnutí neplyne; ani od ostatních závodních jezdců nebyly zjištěny žádné informace, jakkoli se týkající poskytnutí reklamy žalobci údajným dodavatelem ELEVANTO.

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.

Z výše uvedeného je zřejmé, že správce daně a žalovaný shromážděné důkazní prostředky hodnotili 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). Správci daně zároveň žádná pravidla nestanoví důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků, přičemž závěry dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky a úvaha správce daně musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřena. Uvedeným požadavkům správce daně i žalovaný plně dostáli.

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 obstojí. 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.

Pokud žalobce dále namítal, že důkazní prostředky v menším rozsahu správce daně osvědčil jako důkaz o poskytnutí reklamních služeb od ELEVANTO u jiného daňového subjektu, tak sama skutečnost, že správní orgány dospěly v jiném případě k závěru, že společnost ELEVANTO reklamní služby poskytla, neznamená, 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.

Namítal-li žalobce, že reklamní služby nakoupil v dobré víře, tak případná dobrá víra odběratele není pro uznatelnost odpočtu určující; ani dobrá víra totiž není schopna odstranit pochybnosti ohledně skutečného průběhu obchodních případů, které tu i po důkazním řízení přetrvávají (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9.7.2015, č.j. 9 Afs 233/2014-26 a ze dne 9.12.2015 č.j. 3 Afs 163/2015-63).

Pokud jde o doložení konkrétního dopadu reklamy na příjmy žalobce, tak v posuzovaném případě se žalobci nepodařilo prokázat, kým došlo k uskutečnění reklamy, a jím doložené daňové doklady byly zpochybněny. 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 tedy 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). 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.

V Brně dne 6. prosince 2017

Za správnost vyhotovení:
R. L.

David Raus, v.r.
předseda senátu