



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: **FULGUR, spol. s.r.o.**, se sídlem Svitavská 39, Brno, zastoupený JUDr. Janem Paroulkem, advokátem se sídlem Čelakovského 1859/6, Blansko, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24.4.2014, č.j. 11924/15/5200-11431-711360,

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 24.4.2014, č.j. 11924/15/5200-11431-711360, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 6.2.2013, č.j. 439164/13/3003-24903-707521, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů

právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.1.2007 ve výši 867 840 Kč, přičemž současně vznikla žalobci ze zákona povinnost uhradit penále podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), ve spojení s § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), ve výši 173 568 Kč.

I. Podstata věci

V daňovém přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2007 žalobce uplatnil jako daňově uznatelný náklad částku v celkové výši 1 082 599 Kč na základě faktur od společností KORA-VODOSTAVING s.r.o., Němec Jiří stavitel s.r.o., MAAG CZ, s.r.o. a A-typ s.r.o. dále od dodavatelů L. K., R. D. a S. F. týkajících se prací provedených na statku v Býkovicích, který žalobce přestavěl na školící středisko, restauraci a penzion s bazénem („U Tří volů v Býkovicích“). Podle stavebního povolení se jednalo o přestavbu bývalého zemědělského statku na školící středisko společnosti. Stavba byla zkolaudována v rámci dvou etap v roce 2007.

Správce daně předmětné výdaje jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů neuznal s ohledem na skutečnost, že předmětné stavební práce měly charakter technického zhodnocení.

Žalobce dále jako náklad uplatnil částku v celkové výši 1 500 000 Kč na základě faktur od společnosti ELEVANTO s.r.o. za provedení plošné reklamy na základě smluv o pronájmu reklamních ploch na závodním vozidle Mitsubishi Lancer EVO IX sk.N. za účelem propagace obchodního jména a služeb žalobce při automobilové soutěži MČR na rallye: Barum Rally Zlín od 24.8.2007 do 26.8.2007, Fuchs Oil Rally Příbram od 21.9.2007 do 23.9.2007, Würth Partr Rally Vsetín od 19.10.2007 do 20.10.2007, OMV Waldviertel od 8.11.2007 do 10.11.2007 a Pražský rallysprint od 7.12.2007 do 8.12.2007.

Správce daně nepochybně, že reklama žalobce se na vozidle nacházela, ovšem žalobce neprokázal, že ji realizovala právě společnost ELEVANTO s.r.o., v rozsahu dle faktur a v souladu se smluvními podmínkami, a proto předmětný výdaj jako daňový náklad neuznal, zejména s odkazem na rozpory ve výpovědích P. K., M. K. za společnost ELEVANTO s.r.o. a výpověď svědka J. G. a řidičů závodních vozidel V. B. a P. G.

Konečně žalobce uplatnil jako daňově uznatelný náklad částku ve výši 1 000 000 Kč na základě faktury od společnosti Pavlík a partner s.r.o. za pronájem reklamní plochy podle smlouvy ze dne 29.3.2007 na závodních automobilech na podkladě smlouvy o nájmu reklamní plochy ze dne 28.12.2007. Reklama měla být v roce 2007 prezentována na akcích LE MANS ENDURANCE SERIES, SPORT CAR CHALLENGE a INTERSERIE a dále v testovací a prezentační dny.

Správce daně u tohoto deklarováného výdaje dospěl k závěru, že žalobce nevyvrátil pochybnosti týkající se realizace reklamy podle smlouvy, kterou uzavřel se společností Pavlík a partner s.r.o., která měla reklamu zprostředkovat, a to na základě mandátní smlouvy uzavřené se zahraniční společností PROTOTYPE TEAM LTD. (dále jen „PROTOTYPE“) jako vlastním poskytovatelem reklamy. Správce daně a žalovaný uvedli, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že se reklama v předmětném místě a čase reálně uskutečnila. Věrohodnost předložené zprávy o auditu zhotovené společností AUDIT-INVEST LTD. (dále jen „AUDIT-INVEST“), kterou žalobce považoval za stěžejní důkazní prostředek a která obsahovala seznam akcí a prohlášení Cristiny Cornelie van den Berg a Marei Jean O'Tool, pak byla správcem daně zpochybněna.

Žalovaný závěry správce daně potvrdil s tím, že neshledal důvodnou ani námitku uplynutí prekluzivní lhůty uplatněnou žalobcem v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru.

Závěry žalovaného a správce daně nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce namítá, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisem, nemá v něm oporu a vyžaduje rozsáhlé a zásadní doplnění.

Žalobce poukazuje na to, že daňová kontrola byla dne 7.12.2010 zahájena pouze formálně, a proto takový úkon pracovníků správce daně (s odkazem na protokol o ústním jednání č.j. 309179/10/2888931706762) nemohl mít za následek přerušení běhu prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 ZSDP. Fakticky daňová kontrola podle žalobce započala až v únoru roku 2011. V této souvislosti žalobce polemizuje se závěry uvedenými ve sdělení o výsledku prošetření stížnosti a namítá, že pracovního deníku správce daně se nelze dovolávat jako důkazu, neboť nebyl žalobci k dispozici. Konec tříleté prekluzivní lhůty podle žalobce uplynul marně dne 31.12.2013.

Ve vztahu k nákladům uplatněným na základě faktur za práce objektu „U Tří volů v Býkovicích“ žalobce namítá, že se jednalo o klasické práce na opravě nemovitosti a nikoli o investici. Práce spočívaly v odvozu a recyklaci stavební suti, návozu materiálu, terénních úpravách strojem, opravách krovů a klempířských prvků, opravách omítek ve stodole, zednických údržbářských pracích, pokládce dlažby a dodávce satelitních antén ke každému pokoji, které netvoří podle žalobce ani soubor zařízení a funguje každá samostatně. Jednalo se tedy podle žalobce o provedení „klasické opravy objektu“.

V této souvislosti žalobce poukazuje na procesní vadu postupu správce daně, jež má vliv na zákonnost daňové kontroly, spočívající v tom, že místní šetření u

dodavatelů prací v průběhu roku 2011 představovala de facto výslech jednatelů a dodavatelů jako svědků, kterého se žalobce nemohl zúčastnit a klást také své otázky.

Pokud jde o výdaje za reklamu od společnosti ELEVANTO s.r.o., žalobce namítá, že důkazní břemeno stíhá daňový subjekt pouze ohledně skutečností, které tvrdí a uvádí ve svém účetnictví. Uskutečnění výdaje žalobce prokázal existencí dodavatele i existencí zboží (tu měl zřejmě žalobce na mysli reklamy) a o těchto skutečnostech řádně účtoval na základě řádných dokladů. Správce daně tak pojal důkazní břemeno žalobce extenzivně. K unesení důkazního břemena žalobce nadto přispěly svědecké výpovědi závodních jezdců G. a B. Také jednatele společnosti ELEVANTO s.r.o. P. K. a M. K. vypovídali zcela ve prospěch žalobce, stejně jako provedení reklamy pro žalobce potvrdil M. K. ve svém písemném prohlášení sepsaném před notářem dne 9.3.2011.

Žalobce má za to, že důkazy, jsou-li hodnoceny ve vzájemné souvislosti, prokazují, že předmětná plnění provedla společnost ELEVANTO s.r.o. Správce daně nadto podle žalobce nijak nehodnotil ani startovní listiny s foto a video dokumentací k vozidlu Mitsubishi Lancer EVO IX sk.N.

Pokud jde o plnění dle smlouvy uzavřené se společností Pavlík a partner s.r.o., to podle žalobce prokazuje zejména auditní zpráva společnosti AUDIT-INVEST, kterou se správce daně odmítl zabývat s odkazem na to, že jde fakticky o čestná prohlášení.

Žalobce v této souvislosti dále namítá, že správce daně se v protokolu o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 26.3.2012 o nájmu reklamní plochy od společnosti Pavlík a partner s.r.o. vůbec nezmiňuje, není v něm uvedeno žádné hodnocení důkazů. V důsledku tohoto postupu se žalobce coby daňový subjekt ocitl ve stavu značné nejistoty. Žalobce dále poukazuje na to, že doložil správci daně jako důkaz přehled nárůstu obratu (příjmů) v letech 2006 až 2009. Podle žalobce není naprosto zřejmé, jak správce daně prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost předložené smlouvy, včetně dodatku, fotodokumentace, termínového kalendáře, akcí, bankovního výpisu a zprávy o auditu.

Žalobce konečně namítá, že v jednání správce daně spatřuje úmyslnou snahu vést žalobce jako daňový subjekt do stavu důkazní nouze s tím, že od počátku bylo daňové řízení vedeno zaujatě. Žalobce ani do budoucna neví, jaké důkazní prostředky mají dodavatelé reklamy svým zákazníkům předkládat. Žalobce má za to, že v daném případě došlo k porušení zásady rovnosti a nestrannosti a legitimního očekávání.

Správce daně dále odmítl výslech jednatelek společnosti AUDIT-INVEST a zástupců společnosti PROTYPE jako svědků, kdy se podle žalobce může jednat o zásadní důkazní prostředky, které mohou navíc vyvrátit pochybnosti správce daně o věrohodnosti auditní zprávy.

V replice žalobce stručně shrnul obsah vyjádření žalovaného a zdůraznil, že žalovaný neuvedl žádné důvody pro to, aby soud žalobu zamítl.

Žalobce setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před soudem; z výše uvedených důvodů se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného.

III. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření předně odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a argumenty v něm uvedené, na nichž setrvává.

Žalovaný navrhuje, 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. /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 a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Zdejší soud se nejprve zabýval námitkou uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně.

Ze správního spisu plyne, že dne 6.2.2013 byl vydán dodatečný platební výměr, který nabyl právní moci téhož dne, a že dne 5.5.2014 a 18.8.2014 správce daně v rámci řízení o odvolání (č.l. 2 a 4 veřejné části spisu – Doplnění odvolacího řízení) zaslal slovenským daňovým úřadům žádosti o provedení úkonu výslechu svědků a získání informací (týkající se P. K., R. K., závodních jezdců a prověření společnosti ArcSlovakia spol. s r.o.). Poslední odpověď na mezinárodní dožádání obdržel správce daně dne 9.1.2015. Jedná se přitom o skutečnosti mající vliv na běh prekluzivní lhůty, jež nastaly po účinnosti daňového řádu (§ 264 odst. 4 daňového řádu).

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 ze dne 6.2.2016).

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 (od 5.5.2014 do 9.1.2015).

S ohledem na zahájení daňové kontroly dne 7.12.2010 započala běžet prekluzivní lhůta dne 31.12.2010 a měla tak uplynout dne 31.12.2013. S ohledem na skutečnost, že dne 6.2.2013 došlo k vydání dodatečného platebního výměru, byla prodloužena do 31.12.2014, a dále s ohledem na to, že neběžela po dobu 188 dnů (mezinárodní dožádání), uplynula by dne 7.7.2015. Rozhodnutí o odvolání však bylo žalobci doručeno dne 4.5.2015, tudíž stále v rámci lhůty pro stanovení daně.

Námitka uplynutí prekluzivní lhůty tak není důvodná. Pokud v této souvislosti žalobce namítal nezákonné a pouhé formální zahájení daňové kontroly ještě za účinnosti ZSDP, tak ani tato argumentace žalobce není namístě. Z protokolu o ústním jednání ze dne 7.12.2010, č.j. 309179/10/2888931706762, se jasně podává, že u žalobce byla zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008. Zároveň správce daně dohodl s jednatelem žalobce termín, v jehož rámci bude žalobce schopen dodat správci daně výpisy z účetních písemností a další data. Z uvedeného nelze dovozovat, že by měl dne 7.12.2010 mít žalobce jakékoli nejasnosti o tom, že u něj skutečně byla zahájena daňová kontrola a čeho se bude týkat, byl tedy vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu správce daně učinil (§ 21 odst. 1 ZSDP). V tomto ohledu je tedy zcela případný odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 9. 12. 2004, čj. 7 Afs 22/2003-109, z něhož plyne, že „Z obsahu § 16 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že daňová kontrola má obvykle různé fáze, v nichž různým způsobem probíhá interakce mezi správcem daně a daňovým subjektem. Daňovému subjektu je nutno nejprve sdělit, že se kontrola zahajuje, poučit jej o jeho právech a povinnostech a vyžádat od něj potřebné podklady, případně jinou součinnost. Poskytování podkladů daňovým subjektem se nezřídka může dít v několika dílčích částech po dobu vícero dní, týdnů a v některých případech i měsíců, v závislosti na výsledcích dílčích zjištění, jež z poskytnutých podkladů plynou, a na potřebě jejich doplnění. Závěrečnou fází daňové kontroly je pak vypracování zprávy o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, uvedl, že daňová kontrola je procesním postupem, který je před správcem daně zahájen sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a projednáním výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole před správcem daně také ukončen.“.

Není tedy důvodná námitka, že by daňová kontrola byla zahájena pouze formálně, čemuž nasvědčují i další navazující kroky správce daně, a to v přiměřené době od zahájení daňové kontroly, kdy se správce daně a žalobce dohodli na termínu dalšího jednání (20.1.2011).

Pokud jde v této souvislosti o argumentaci, v níž žalobce brojí proti úvahám správce daně vysloveným ve sdělení o výsledku prošetření stížnosti, tak v ní uvedené námitky jsou pro posouzení věci zcela bezpředmětné. V nyní posuzované věci soud přezkoumává zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí co do jeho skutkových a právních nosných důvodů. Polemizuje-li tedy žalobce se závěry prošetření stížnosti týkajícími se toho, zda správce daně měl či neměl dne 7.12.2010 k dispozici doklady

z probíhající kontroly DPH za 3. čtvrtletí roku 2007, či polemizuje-li o charakteru pracovního deníku správce daně, podstatným je pouze to, že o pracovní deník správce daně se napadené rozhodnutí neopírá a pokud jde o skutkové podklady k výdajům, které byly jako daňově uznatelné vyloučeny, ty vycházejí z důkazů, jež jsou shromážděny ve správním spisu a žalobce byl s nimi seznámen.

V této souvislosti není vadou daňového řízení ani to, že s ohledem na rozsah a složitost kontrolovaných výdajů žalobce nebyla ke dni seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (protokol č.j. 119135/12/288931706762 ze dne 26.3.2012) ještě ukončena kontrola ve vztahu k výdaji za pronájem reklamní plochy za účelem umístění loga žalobce zprostředkovaný společností Pavlík a partner s.r.o. Proto správce daně také žalobci dne 10.5.2012 doručil výzvu týkající se formálních dokladů k uvedenému výdaji doložených a seznámil jej v souladu s daňovým řádem s novým kontrolním zjištěním dne 17.9.2012, č.j. 350782/12/288936703931; žalobce tak měl před vydáním zprávy o daňové kontrole možnost se ke všem zjištěním správce daně vyjádřit a ostatně proti závěrům správce daně mohl dále vznášet své argumenty i v rámci odvolacího řízení. Nikterak tedy nebyl jako daňový subjekt zkrácen na svých procesních právech (§ 6 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 86 odst. 2 daňového řádu).

Pokud jde o výdaje (faktury od společnosti KORA-VODOSTAVING s.r.o., N. J. stavitel s.r.o., MAAG CZ, s.r.o. a A-typ s.r.o., dále od dodavatelů L. K., R. D. a S. F.) vynaložené v souvislosti s přestavbou bývalého zemědělského statku na školící středisko, restauraci a penzion s bazénem („U Tří volů v Býkovicích“), tak žalobce polemizuje se závěry správce daně poukazem na konkrétní činnosti v rámci přestavby (výměna dlažby, dodávka satelitních přijímačů, opravy krovů atd.).

Podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon o daních z příjmů“), se za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména technické zhodnocení.

Podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů se technickým zhodnocením pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů.

Správce daně v rámci daňové kontroly zjistil, že žalobce koupil statek, který podle stavebního povolení a dalších dokumentů, jež si správce daně vyžádal od stavebního úřadu v Lysicích, přestavěl na školící středisko, restauraci a penzion s bazénem a saunou. Správce daně dospěl k závěru, že se jednalo o technické zhodnocení, neboť cena celkových stavebních úprav přesáhla mnohonásobně částku

40 000 Kč a jednalo se o přestavbu bývalého zemědělského statku na školící středisko společnosti, tedy na objekt se zcela jiným účelem využití. Žalobce s těmito závěry de facto nepolemizuje, nýbrž poukazuje na některé dílčí práce, které se na objektu uskutečnily.

K tomu soud uvádí, že i v rámci technického zhodnocení spočívajícího v přestavbě nemovitosti dochází k dílčím činnostem, které samy o sobě mohou představovat opravu (např. ve stávajícím rodinném domě k bydlení dojde k výměně dlaždic apod.). Tu ovšem jednoznačně došlo přestavbou ke kvalitativní i kvantitativní změně stávající nemovitosti jako celku, což vyplynulo i z výpovědí svědků (zástupců dodavatelů), kteří vesměs uváděli, že prováděli práce na bývalém statku nynějšího penzionu „U Tří volů v Býkovicích“, v objektu tohoto penzionu. Pokud jde o tesařské práce spočívající v nahrazení nakažených krovů, ty souvisely s přestavbou stodoly na bazén. Pokud jde o dodávku satelitních přijímačů, tu ze svědecké výpovědi Petra Pochylého vyplynulo, že k jedné parabole byly přes multiswitch připojeny jednotlivé satelitní přijímače v jednotlivých pokojích v penzionu a v restauraci. Jednalo se tedy o soubor majetku ve smyslu § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, kdy jeho pořizovací cenu nelze uplatnit do nákladů jednorázově, nýbrž prostřednictvím daňových odpisů.

Realizované práce byly prováděny v návaznosti na vydaná stavební povolení v rámci rekonstrukce statku a soud se v tomto směru ztotožňuje se žalovaným, že nelze jednotlivé dílčí činnosti vyčlenit z realizované přestavby. V tomto ohledu je zcela přílehavá argumentace žalovaného závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29.3.2013, č.j. 8 Afs 66/2012-29, že *„pokud veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce (tj. v rámci stavebních prací, které tvoří z hlediska věcného i časového rozsahu těchto prací i z hlediska jejich účelu jeden celek), směřují ke změně technických parametrů a způsobu využití předmětné nemovitosti, není nutné zkoumat charakter každé dílčí jednotlivé úpravy, tj. zda některá dílčí stavební činnost mohla být opravou. I při budování ambulance a ordinací mohlo dojít k dílčím činnostem, které by bylo možno samostatně posoudit jako opravu; to však nemá vliv na posouzení „výsledku“ celé akce coby technického zhodnocení.“* Stavební úpravy nemovitosti tedy neměly charakter oprav, nýbrž technického zhodnocení, o němž tedy měl žalobce účtovat odpovídajícím způsobem, jenž se pak projevuje v daňové rovině, a nikoli je jednorázově uplatnit jako daňově uznatelné náklady za jedno zdaňovací období (odpisy dlouhodobého majetku).

Namítal-li v této souvislosti žalobce, že v rámci místních šetření u jednotlivých dodavatelů prací byl de facto proveden výslech svědků, tak z obsahu správního spisu plyne, že o poznatky z místních šetření se rozhodnutí správce daně vůbec neopírá, a měly tak pro správce daně pouze informativní hodnotu. Jako důkaz sloužily podklady od stavebního úřadu, faktury a výpovědi svědků V. R., L. K., R. D., J. K., M. K. a P. P., uskutečněné v souladu s daňovým řádem v roce 2013.

Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou správních soudů, z níž vyplývá, že dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Dokáže-li správce daně v tomto smyslu prokázat takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno a to se přeneso opět na daňový subjekt. Zároveň platí, že 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.

V posuzovaném případě byl tedy 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 v tomto ohledu neunesl, nemůže být s touto argumentací úspěšný z níže uvedených důvodů.

Pokud jde o pronájem reklamní plochy za účelem umístění loga žalobce zprostředkovaný společností Pavlík a partner s.r.o., tak zdejší soud zdůrazňuje, že prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním. V této souvislosti soud odkazuje například na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12.4.2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72, podle nichž „...pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z

příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo...“ (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.4.2008, č.j. 7 Afs 18/2008-48 či ze dne 26.10.2007, č.j. 8 Afs 106/2006-58).

Žalobce k uplatněnému výdaji předložil smlouvu o nájmu reklamní plochy uzavřenou se společností Pavlík a partner s.r.o. dne 29.3.2007, fakturu dokládající zaplacení příslušné částky, termínovaný kalendář akcí, vzorový grafický náhled obsahu reklamní plochy, bankovní výpisy k úhradě na účet společnosti PROTOTYPE, přehled vývoje obratu a zprávu o auditu zhotovenou společností AUDIT-INVEST. Dále navrhl výslech M. P. jako svědka.

Pokud jde o samotnou smlouvu a daňový doklad (fakturu), jedná se o důkazní prostředky pouze formální povahy, které samy o sobě nemohou dostatečně prokazovat faktické uskutečnění reklamy. Stejně tak konkrétní uskutečnění reklam neprokazuje obchodní korespondence z listopadu 2007 obsahující kalendář akcí (v zahraničí, ale i v Brně a v Mostě). Přiložené fotografie bez data obsahují grafický náhled obsahu reklamní plochy, podle kterých však není možné blíže identifikovat vozidlo, na kterém je logo umístěno.

Stěžejním důkazem pak měla být podle žalobce zpráva o auditu od společnosti AUDIT-INVEST, jejíž obsahem je seznam akcí konaných v roce 2007 a prohlášení C. C. van den B. a M. J. O'. o provedení prezentace pronajaté reklamní plochy žalobce na těchto akcích.

K námitce dovolávající se použitelnosti tohoto typu důkazu zdejší soud uvádí, že obecně může být využití subjektu poskytujícího monitoring sjednané reklamy jedním z možných způsobů dokazování (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.12.2011, č.j. 7 Afs 55/2011-84), nicméně v tomto konkrétním případě správce daně a žalovaný ve vztahu k vypovídací schopnosti, pravdivosti a věrohodnosti zprávy konkretizovali řadu pochybností. Její obsah správně vyhodnotili tak, že samotná zpráva obsahuje pouze konstatování, že reklama byla uskutečněna. Neobsahuje dále žádné údaje o způsobu, místě a času provedené kontroly a není patrné, kdy byla sepsána. Obsahuje pouze údaj, kdy byly úředně ověřeny podpisy (apostilní doložka z Mauricia s datem 27.1.2012). Úředním ověřením podpisů lze ovšem případně prokázat pouze pravost podpisů a nikoli pravdivost obsahu zprávy. Tvrzení uvedených osob nejsou podložena jediným konkrétním důkazem a tyto osoby jsou uvedeny bez bližší identifikace.

Podle soudu správce daně a žalovaný dostatečně odůvodnili své pochybnosti týkající se zprávy o auditu, která tak v daném případě nemohla dostatečně prokázat uskutečnou kontrolu a tím ani realizaci reklamy pro žalobce (obdobně k vypovídací hodnotě takové auditní zprávy rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12.10.2016,

č.j. 62 Af 3/2015-69, a ze dne 3.11.2016, č.j. 62 Af 24/2015-110). Na podkladě výše uvedeného žalovaný a správce daně nepochybili, pokud konstatovali, že žalobce reálně provedení reklamy realizované na podkladě smlouvy se společností Pavlík a partner s.r.o. neprokázal.

Pokud jde v této souvislosti o odmítnutí další svědecké výpovědi M. P., tak správce daně tu vycházel z písemného vyjádření M. P. (písemnost „Upozornění“ č.j. 304983/12) a jeho dřívější svědecké výpovědi, z nichž vyplynulo, že M. P. k danému obchodnímu případu nic konkrétního neuvedl, takže k unesení důkazního břemena žalobce též nikterak nepřispěl (M. P., pokud jde o konkrétnější otázky, odkazoval na zhotovitele reklamy).

Pokud jde o námitku, že správce daně nedůvodně odmítl vyslechnout žalobcem navrhované svědky, je podstatné, jakou důkazní hodnotu měly navrhované důkazní prostředky pro doposud zjištěný skutkový stav mít, jinými slovy, co jimi hodlal žalobce prokázat. Pokud správce daně přistoupí k výsledku svědka, pak je tomu tak proto, že svědecká výpověď může sloužit k prokázání skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Důvodem odmítnutí důkazního návrhu pak může být právě okolnost, že navrhovaný důkaz není schopen potvrdit ani vyvrátit tvrzené skutečnosti a není podstatný pro již zjištěný skutkový stav. Jedná se o jeden z legitimních důvodů odmítnutí provedení důkazu, jak již mnohokrát judikoval Ústavní soud (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 29.6.2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, a řada dalších). Správce daně tedy není vázán všemi důkazními návrhy daňového subjektu, nicméně pokud k provedení navrhovaného důkazu nepřistoupí, musí být zřejmé, jaké důvody jej k odmítnutí dokazování s ohledem na již zjištěný skutkový stav vedly, čemuž správce daně i žalovaný v daném případě dostáli.

Žalobce v žalobě bez bližší argumentace namítal, že nebyly provedeny výsledky jednatelek společnosti AUDIT-INVEST a dále zástupců společnosti PROTOTYPE. K takto uplatněné žalobní námitce lze pouze konstatovat, že žalovaný neprovedení výsledku těchto osob, které žalobce zmiňoval v odvolání, řádně odůvodnil, a to také v kontextu s hodnocením věrohodnosti auditní zprávy. Jednak uvedl, že žalobce nesplnil povinnost ve smyslu § 92 odst. 6 daňového řádu a nesdělil správci daně potřebné údaje o těchto osobách, zejména co do jejich identifikace. Dále s ohledem na skutečnost, že společnost AUDIT-INVEST má sídlo na Britských Panenských ostrovech, uvedl, že nedisponuje žádným právním prostředkem, jak osoby z Britských Panenských ostrovů vyslechnout, protože se mezinárodní pomoc na základě bilaterální mezinárodní dohody dá realizovat až ve vztahu ke zdaňovacímu období začínajícímu vstupem této dohody v platnost (tj. od 19.12.2012). S ohledem na tyto důvody ve spojení se strohým a nekonkrétním obsahem samotné zprávy o auditu se výsledkem těchto osob jako svědků k otázkám skutkovým – tu realizace konkrétní reklamy na konkrétních závodech – nejeví jako reálně přínosný.

Podle zdejšího soudu bylo neprovedení výslechu zahraničních i domácích svědků žalovaným řádně, srozumitelně a navíc i správně odůvodněno.

Pokud jde o reklamu poskytnutou společností ELEVANTO s.r.o., tak 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 s.r.o., sporu není.

V této souvislosti je nutné zdůraznit, 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 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 týkající se stejného dodavatele – společnosti ELEVANTO s.r.o.).

Správce daně zpochybnil tvrzení žalobce odkazem na rozporuplný obsah svědeckých výpovědí P. K., R. K. a M. K. Pokud jde o výsledky M. K. a P. K. v roce 2008, kteří měli v rozhodnou dobu za společnost ELEVANTO jednat, ti popřeli, že by jakoukoli reklamní činnost popsanou ve smlouvách zajišťovali a že by společnost vykonávala nějakou činnost. Uvedli pouze, že vybírali z účtu společnosti vysoké sumy, které předávali V. Z. (který jim také založení společnosti navrhl).

Také výslech R. K. a P. K. provedený v roce 2014 nepřinesl k věci nic podstatného, mimo sdělení P. K., že vše zabezpečoval jeho bratr M. K., kterému udělil plnou moc. M. K. v roce 2013 uvedl, že některé smlouvy uzavíral, jiné nikoli. Vystavoval také faktury, které měl pak podepisovat jeho bratr R. K. Dále uvedl, že zná jednatele žalobce (M. R.), s nímž jednal v sídle žalobce. Plnění bylo uskutečňováno subdodavatelsky, přičemž zmínil pana P. F. a pana G. s tím, že od nich převzal hotovou reklamu a tu vzápětí prodal žalobci.

Svědecké výpovědi M. K. z let 2008 a 2013 tedy obsahují rozpory ohledně toho, zda společnost ELEVANTO s.r.o. vůbec nějakou ekonomickou činnost vykonávala, a stejně tak z výpovědí nevyplynulo nic o detailech a způsobu realizace konkrétních zakázek v hodnotě několika milionů pro žalobce, a to ať samotným M. K. či subdodavatelsky.

Pokud jde o výpověď svědka J. G., tak ani ten k vlastní obchodní spolupráci se společností ELEVANTO s.r.o. a její činnosti nebyl schopen uvést nic konkrétního. Pouze uvedl, že společnosti RALLY-CAR s.r.o. a GAL-FINANCE, s.r.o. pro tuto společnost vykonávaly polepové a grafické práce prostřednictvím D. G. z Valašských Klobouk. Stejně tak výpovědi závodních řidičů G. a B. k dané obchodní transakci nic podstatného nepřinesly - řidič B. pouze uvedl, že logo bylo při závodě na vozu

umístěno, a řidič G. uvedl, že se závodů zúčastnil (to ostatně vyplývá z videodokumentace závodů doložené žalobcem).

Pokud jde o čestné prohlášení J. G., tak Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že čestné prohlášení nemůže být v daňovém řízení důkazem (nejnověji rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.12.2016, č.j. 6 Afs 246/2016-33). K tomu zdejší soud doplňuje, že za situace, kdy čestné prohlášení nemůže být bez dalšího důkazem prokazujícím skutečnosti v něm uvedené a kdy zástupci deklarovaného dodavatele (společnosti ELEVANTO s.r.o.) nebyli schopni uvést jakékoli informace k tomu, jakým způsobem deklarované zakázky realizovali, je závěr žalovaného o neprůkaznosti čestného prohlášení zcela namístě.

Správce daně a žalovaný na základě hodnocení všech důkazů dospěli ke správnému závěru, že žalobce svá tvrzení o poskytnutí reklamních služeb právě od společnosti ELEVANTO s.r.o. v tvrzeném rozsahu neprokázal.

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 však žalobce vůbec neprokázal, že by došlo k faktickému uskutečnění reklamy, tak jak tvrdil a částky vynaložené na reklamu tak nemohly být uplatněny jako daňově účinný náklad bezprostředně související s výnosy žalobce dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jinak řečeno, důvodem neuznání nákladů nebylo (a ani být nemohlo), že by žalobce neprokázal, že výdaj za reklamu vedl k dosažení konkrétního příjmu.

Podle žalobce dále došlo k porušení principu rovnosti a legitimního očekávání. Ani s tím zdejší soud nesouhlasí.

Podle § 8 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá na to, aby v případě skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. V tomto ustanovení je promítnuta zásada legitimního očekávání, jež souvisí s rovným přístupem k osobám zúčastněným na správě daní, chrání jejich právní jistotu a důvěru v postupy veřejné správy. Adresáti práv a povinností sice nemají nárok na to, aby o jejich věci bylo rozhodnuto určitým způsobem, či dokonce v jejich prospěch, nicméně mají nárok na to, aby bylo rozhodováno způsobem předvídatelným a postup a výsledek byly odůvodněny racionálním způsobem. Tím je naplněn princip rovnosti účastníků. Pokud žalobce odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, č.j. 2 Afs 47/2004-83, z něhož vyplývá, že účastníci právních vztahů mohou legitimně očekávat, že státní orgány budou ve skutkově a právně srovnatelných případech rozhodovat v celkovém vyznění stejně, tak právě uvedený závěr zdejší soud nezpochybňuje, nicméně se ztotožňuje s názorem žalovaného, že v posuzovaném

případě k zásahu do principu legitimního očekávání žalobce nedošlo. Namítal-li žalobce, že správce daně zásadu legitimního očekávání porušil, jde o tvrzení velmi obecné; ze skutku strohého a nicneříkajícího tvrzení, že dříve byly údajně totožné důkazní prostředky uznány, rozhodně neplyne, že správce daně měl k dispozici zcela shodné informace a že celková důkazní situace v případech blíže žalobcem nespecifikovaných byla totožná jako v nyní posuzované věci. Skutečnost, že správce daně při kontrole jiných daňových subjektů neměl pochybnosti, nemůže do budoucna absolutně vylučovat, že správce daně nezíská nové informace, např. vyhledávací činností, a pochybnosti neprokáže.

Zdejší soud tak 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. 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 27. dubna 2017

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu