



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: **J. K.**, bytem K. 27, N. M. na M., zastoupený Ing. Jaroslavem Hanyášem, daňovým poradcem se sídlem Elišky Krásnohorské 10, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21.11.2014, č.j. 29527/14/5200-10422-703207,

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 podanou žalobou brojí proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21.11.2014, č.j. 29527/14/5200-10422-703207, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 11.12.2013, č.j. 1536213/13/2914-24801-701388, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 151 500 Kč a současně předepsáno penále ve výši 30 300 Kč.

I. Podstata věci

V daňovém přiznání na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2010 žalobce uplatnil jako daňově uznatelný náklad výdaj ve výši 1 000 000 Kč, který zaplatil v hotovosti společnosti Pavlík a partner Brno s.r.o. za pronájem reklamní plochy na závodních automobilech na podkladě smlouvy o nájmu reklamní plochy ze dne 29.12.2009. Reklama měla být v roce 2010 prezentována na akcích LE MANS SERIES, SPORT CAR CHALLENGE a INTERSERIE a dále v testovací a presentační dny.

V průběhu daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že žalobce bezdůvodně odepřel podepsat zprávu o daňové kontrole č.j. 1326937/13/2914-05401-707377, a proto aplikoval § 88 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Správce daně měl za to, že dne 5.12.2013 nastaly účinky projednání a oznámení zprávy o daňové kontrole.

V rámci odvolacího řízení žalovaný neshledal tento procesní postup správným a uložil správci daně doplnit odvolací řízení ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu, aby mohla být zpráva o daňové kontrole se žalobcem řádně projednána.

Správce daně v průběhu odvolacího řízení v návaznosti na výsledky dokazování seznámil žalobce s výsledky kontrolního zjištění a upravil obsah zprávy o daňové kontrole, kterou dne 18.9.2014 se žalobcem projednal. Žalobce v průběhu odvolacího řízení opakovaně doplňoval své odvolání, v němž brojl proti jednotlivým procesním pochybením správce daně a obhajoval své tvrzení ohledně prokázání faktického vynaložení výdajů na reklamu v roce 2010. Žalovaný toto odvolání zamítl, neboť žalobcovy námitky neshledal důvodné a věcně se ztotožnil s názorem správce daně, že žalobce neprokázal, že uplatněné výdaje ve výši 1 000 000 Kč byly výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tedy že se jednalo o daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Vyšel zejména z vyhodnocení veškerých důkazů, zejména v souvislosti se zjištěními poskytnutými Policií ČR týkajícími se společnosti Pavlík a partner Brno s.r.o. a činnosti M. P.

Závěry žalovaného a správce daně nyní žalobce napadá podanou žalobou.

I. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce namítá, že žalovaný postupoval v rozporu s § 114 odst. 2 daňového řádu, když rozhodl o odvolání po devíti pracovních dnech poté, co bylo jeho odvolání (v pořadí třetím) doplněním rozšířeno.

Dále žalobce namítá, že existence dvou zpráv o daňové kontrole s totožným číslem jednacím, které se liší svým obsahem, a několika výsledků kontrolního zjištění představuje nestandardní postup, který zpochybňoval již v rámci podaného odvolání. K této odvolací námitce se však žalovaný nijak nevyjádřil. Dodatečný platební výměr je podle žalobce nedostatečně odůvodněný a vychází z první zprávy o daňové

kontrole. Proto měl podle žalobce žalovaný dodatečný platební výměr odkazující na první zprávu o daňové kontrole zrušit, případně jej prohlásit za nicotný.

Žalobce taktéž namítá, že se nemohl vyjádřit ke druhému kontrolnímu zjištění. Jakmile podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, zahájil správce daně proceduru seznámení žalobce s výsledkem kontroly. Žalobce tak očekával, že dostane k vyjádření druhé kontrolní zjištění ve stavu podle první zprávy o kontrole. Správce daně mu však zaslal třetí kontrolní zjištění. V této souvislosti žalobce odkazuje na § 88 odst. 2 až 4 daňového řádu, podle nichž má správce daně na daňovou kontrolu a závěrečné kontrolní zjištění pouze jeden „pokus“. Správci daně rovněž podle žalobce nepřísluší po kontrolním zjištění provádět jiné důkazy než ty, jež navrhne daňový subjekt. Ani těmito námitkami se žalovaný podle žalobce v napadeném rozhodnutí nezabýval.

Žalobce dále namítá, že v roce 2009 mu náklady za reklamu uplatněné v tomto zdaňovacím období na základě obdobných dokladů správcem daně uznány byly. Ke zdaňovacímu období roku 2010 pak byla žalobci doručena výzva správce daně se srovnatelným obsahem jako k roku 2009 a na základě téměř totožných dokladů mu byla daň z příjmů doměřena. Správce daně a žalovaný tak porušili zásadu legitimního očekávání. Žalobce dále namítá, že se nemohl seznámit s kompletním obsahem listiny č.j. 109748/11, poskytnuté správci daně Finančním úřadem Brno I.

Žalobce dále namítá, že správce daně odmítl provést výsledky žalobcem navržených svědků a že nesprávně zjistil skutkový stav. Podle žalobce společnost Pavlík a partner Brno s.r.o. nebyla dodavatelem reklamy, nýbrž pouze zástupcem skutečného dodavatele PROTOTYPE TEAM LTD, což vyplývá z mandátní smlouvy, smlouvy o nájmu reklamní plochy ze dne 29.12.2009 i z výpovědi svědka M. P. ze dne 3.6.2014, kterou však správce daně odmítl osvědčit jako důkaz. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí touto námitkou nijak nezabýval a pouze potvrdil názor správce daně. Žalobce v této souvislosti dále namítá, že se správce daně zabýval pouze zkoumáním vztahu žalobce se společností Pavlík a partner Brno s.r.o., avšak nikoli tím, kdo byl skutečným dodavatelem reklamních služeb.

Žalobce dále nesouhlasí s tím, že společnost AUDIT-INVEST LTD je společností ovládanou M. P. Podle žalobce se jedná o závěr automaticky převzatý od Policie ČR. Přestože žalobce navrhl provedení výsledku svědků Ch. C. van den B. a M. J. O'T. (tedy osob podepsaných pod auditní zprávou), byly tyto důkazní návrhy odmítnuty. Žalobcem předložená auditní zpráva přitom není samoúčelným dokumentem. Žalovaný se ani s touto námitkou shodného obsahu, kterou žalobce uplatnil v odvolání, dostatečně nevypořádal.

Žalobce dále namítá, že správce daně nesprávně interpretoval § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když konstatoval, že reklama jako výdaj musí přinést konkrétní příjem, aby byla daňově uznatelná a že závěry správce daně jsou v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Z výpovědi svědka L. M. vyplynulo, že reklama se nacházela na závodisti v Brně. Napadené rozhodnutí je tak i v této části nepřezkoumatelné.

Žalobce dále nesouhlasí s tím, jak správce daně vyhodnotil předložené fotografie, když toliko převzal hodnocení těchto fotografií Policií ČR. Podle žalobce správce daně neprovedl žádné vlastní hodnocení důkazů. Žalovaný pak názor správce daně pouze potvrdil.

Z výše uvedených důvodů se žalobce domáhá zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření k námitce týkající se rychlosti vydání napadeného rozhodnutí žalovaného žalovaný uvádí, že postupoval v souladu s § 7 odst. 1 daňového řádu. Pokud jde o dvě zprávy o daňové kontrole, k tomu žalovaný poukazuje na to, že jedna ze zpráv nebyla žalobcem podepsána, tedy ani řádně projednána. Žalovaný dále nesouhlasí s existencí tří rozdílných kontrolních zjištění. Žalovaný dále uvádí, že předmětem daňové kontroly byl výlučně rok 2010 a jakoukoli libovůli ze strany správce daně žalovaný odmítá. Stejně tak odmítá, že by žalobci byla upřena možnost seznámit se s odpovědí dožádaného Finančního úřadu Brno I, č.j. 109748/11.

Pokud jde o odmítnutí provedení výpovědí žalobcem navržených svědků, tu žalovaný odkazuje na stranu 12 až 14 zprávy o daňové kontrole. Propojenost společnosti AUDIT-INVEST LTD a M. P. dokládaly podklady získané od Policie ČR. Žalovaný dále odmítá, že by vyslovil závěr, že reklama jako výdaj musí přinést i konkrétní příjem. V případě žalobce je podstatou věci to, že neprokázal, že došlo k faktickému poskytnutí pronájmu reklamní plochy na závodním automobilu (automobilech) a následnému použití této reklamní plochy k realizaci reklamy žalobce.

Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před zdejším soudem. S ohledem na shora uvedené navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

III. Právní 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.).

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rámci žalobních bodů, jak je uplatnil žalobce v podané žalobě podle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného, bez nařízení jednání za splnění podmínek ve smyslu § 51 odst. 1 s.ř.s.

Soud se nejprve zabýval žalobní námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Správními soudy je konstantně judikováno, že z rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými

řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů.

Namítal-li žalobce, že se žalovaný nevypořádal s odvolacími námitkami týkajícími se projednání zprávy o daňové kontrole a výsledků kontrolních zjištění, tak žalovaný v návaznosti na zhojení procesního postupu prvostupňového správce daně provedené v průběhu odvolacího řízení uvedl, že správce daně seznámil žalobce se všemi důkazními materiály a dal mu možnost se k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřit. I přes vyjádření žalobce nedošlo ke změně doplněného výsledku kontrolního zjištění. Namítanou skutečnost tří kontrolních zjištění žalovaný neakceptoval s tím, že v průběhu důkazního řízení správce daně průběžně hodnotí důkazní prostředky, které má k dispozici, a v případě, že v průběhu kontroly získá další důkazní prostředky, je v rámci jejich hodnocení ve vzájemných souvislostech možné dospět k jinému právnímu názoru či jinému výsledku kontrolního zjištění právě v důsledku skutkového stavu plynoucího z nově zjištěných skutečností.

Pokud jde o vypořádání se s námitkami týkajícími se hodnocení provedených důkazů, činnosti společnosti Pavlík a partner Brno s.r.o. a neprovedení dalších žalobcem navrhovaných důkazů, tak těmito odvolacími námitkami se žalovaný podrobně zabýval v žalobou napadeném rozhodnutí na str. 4 až 13. Žalovaný zdůraznil, že přes rozsáhlé šetření se nepodařilo zajistit žádné fotografie ani videozáznamy z akcí, na kterých by reklama žalobce byla zachycena. Žalovaný dále mimo jiné uvedl, že bez ohledu na to, kdo ve skutečnosti podepsal žalobcem předložená „Prohlášení o zahájení spolupráce na základě reklamního poutače umístěného na závodním automobilu“ (dále jen „Prohlášení“), byla pro žalovaného stěžejní výpověď svědků – zástupce společnosti TS služby s.r.o. Ing. L. a dále V. K. v tom směru, že se žalobcem nespolupracovali. Pro žalovaného a správce daně bylo důležitým důkazním prostředkem zjištění Policie ČR. Namítaná skutečnost, že správce daně opsal závěry Policie ČR a sám neprovedl jejich vyhodnocení, se nezakládá na pravdě. Správce daně byl oprávněn využít a také využil důkazní prostředky získané od policie a v souvislosti s takto získanými informacemi ohledně podnikatelské aktivity M. P. vyhodnotil důkazní prostředky předložené žalobcem. Žalovaný dále doplnil, že veškerá zjištění policie jsou podložena listinnými důkazy. Rozsáhlou pátrací činností policie byly zjištěny skutečnosti, které vedly k pochybnostem správce daně o uskutečnění pronájmu reklamních ploch na autech a realizaci konkrétní reklamy. Ve zprávě o daňové kontrole byla veškerá zjištění policie uvedena, žalobce s nimi byl obeznámen. Listiny a jiné podklady získané policií mají podle žalovaného stejnou vypovídací schopnost a důkazní sílu jako jiné řádné důkazní prostředky. Správce daně v rámci hodnocení svědecké výpovědi M. P. pak zohlednil i tu skutečnost, že proti němu bylo zahájeno trestní stíhání, neboť v případě, že by svědek M. P. uvedl jiné skutečnosti, než tvrdil o reklamním plnění a pronájmu ploch na závodních automobilech, mohla by mu tato výpověď uškodit v rámci trestního stíhání. Z tohoto důvodu nepovažoval správce daně výpověď svědka M. P. za věrohodnou a jako důkaz ji neosvědčil. Proto také neprovedl jeho opakovaně navrhovanou svědeckou výpověď. Pokud žalobce namítal, že skutečným dodavatelem reklamy byla společnost

PROTOTYPE TEAM LTD, tak k tomu žalovaný zdůraznil, že žalobce k uplatněným nákladům předložil čtyři faktury od společnosti Pavlík a partner Brno s.r.o., na nichž byl uveden text „fakturujeme Vám za pronájem reklamní plochy dle smlouvy ze dne 29.12.2009“. Dále žalobce předložil výdajové pokladní doklady o hotovostních platbách, které převzal pan M. P. Proto nesl žalobce důkazní břemeno k prokázání, že mu za tuto hotovostní platbu bylo poskytnuto konkrétní plnění ze smluvního vztahu se společností Pavlík a partner Brno s.r.o. Žalovaný uvedl, že výpovědi s navrženými svědky Ch. C. van den B. a M. J. O' T., podepsanými pod auditní zprávou společnosti AUDIT-INVESTMENT LTD, správce daně neprovedl, neboť disponoval dostatečným množstvím důkazů získaných od Policie ČR.

Soud tedy potud uzavírá, že z argumentace obsažené v žalobou napadeném rozhodnutí je zřejmé, že odvolací námitky byly vypořádány. Argumentace uvedená v odůvodnění rozhodnutí žalovaného proto odpovídá kritériím přezkoumatelného správního rozhodnutí a nebrání tak tomu, aby se soud s argumentací v něm uvedenou vypořádal věcně, v rámci uplatněných žalobních bodů.

Spornou otázkou mezi žalovaným a žalobcem je, zda žalobce v daňovém řízení prokázal oprávněnost uplatněného výdaje ve výši 1 000 000 Kč na reklamu, neboť v průběhu daňové kontroly byly zjištěny skutečnosti, které zpochybňovaly obsah žalobcem předložených daňových dokladů, zejména pokud jde o to, zda plnění žalobci poskytla společnost Pavlík a partner Brno s.r.o., uvedená ve smlouvě a fakturách, hrazených v hotovosti, a zda byly reklamní služby v tvrzeném rozsahu uskutečněny.

Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

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 břemene daňovým subjektem neznamena, 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 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 žalobce své důkazní břemeno neunesl a pochybnosti správce daně ohledně pravdivosti a věrohodnosti žalobcem předložených daňových dokladů neodstranil, nemůže být s touto argumentací úspěšný z níže uvedených důvodů.

Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním. Žalobce k uplatněnému výdaji správci daně předložil smlouvu o nájmu reklamní plochy uzavřenou se společností Pavlík a partner Brno s.r.o., čtyři faktury a pokladní doklady, kalendář akcí, na kterých měla být reklama prezentována, dvě fotografie automobilu, na kterém měla být reklama umístěna, vzorové logo firmy žalobce, Zprávu o auditu služby od společnosti AUDIT-INVEST LTD. a Prohlášení čtyř osob o zahájení spolupráce se žalobcem. Pokud jde o tzv. vzorovou dokumentaci – fotografie automobilu, bylo Policií ČR zjištěno, že byly pořízeny v nemovitosti M. P. v R. u B.

Pokud jde o pochybnosti správce daně, tak v průběhu daňové kontroly správce daně získal odpověď na dožádání (ev.č. 145857/12) ve věci místního šetření Finančního úřadu Brno I. u společnosti Pavlík a partner Brno s.r.o. Z dožádání vyplynulo, že se u této společnosti nepodařilo zajistit žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly uskutečnění reklamy na konkrétním závodním automobilu na konkrétní akci s odůvodněním, že tato společnost byla pouze v pozici mandátáře. Součástí této odpovědi je kopie mandátní smlouvy uzavřené mezi společností PROTOTYPE TEAM LTD. (jakožto mandantem) a společností Pavlík a partner Brno s.r.o. (jako mandatářem) ze dne 29.12.2006. Jejím předmětem je závazek mandátáře vyhledávat subjekty se zájmem o koupi služeb – přenechání zájemcům k užívání (nájmu) část plochy na závodních vozidlech za účelem umístění reklamy.

Správce daně dále prostřednictvím vyhledávací činnosti získal elektronické zprávy (emaily), na kterých M. P. (jednatel společnosti Pavlík a partner Brno s.r.o.) zadává údaje pro výrobu reklamních log pro rok 2010 s datem odeslání dne 28.4.2011, tedy až po uplynutí roku 2010.

Po vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění ze dne 22.1.2013 žalobce navrhl vyslechnout jako svědky L. P. a M. P. V odpovědi na dožádání ze dne 9.5.2013, č.j.

812416/13, zaslal Finanční úřad - Územní pracoviště ve Slavkově u Brna, správci daně protokol o výsledku svědka L. P., z něhož vyplynulo, že L. P. „vyráběl pro pana P.“, ale objednávky na práce nemá. Uvedl, že práce byly objednávány telefonicky či emailem a nebyly mu zaplacený, neboť se jednalo o drobnosti. V odpovědi na dožádání ze dne 9.7.2013, č.j. 948536/13, zaslal Finanční úřad - Územní pracoviště pro Prahu 4, správci daně protokol o výsledku svědka M. P., který uvedl, že veškerá spolupráce se žalobcem probíhala v reálném čase, výrobu reklamních polepů zajišťovala společnost PROTOTYPE TEAM LTD. a společnost Pavlík a partner Brno s.r.o. zajišťovala pouze výrobu polepů pro zhotovení vzorové dokumentace.

Pokud jde o žalobcem předložená Prohlášení Ing. F. L., V. K., J. Š. a L. M., tak správce daně tyto osoby vyslechl jako svědky. Ing. F. L. (protokol č.j. 1365636/13/2914-05401-707377) uvedl, že Prohlášení nepodepsal a jediná spolupráce se žalobcem spočívala v likvidaci odpadu, konkrétně recyklace betonu z rodinného domu v kamenolomu na jaře v roce 2011. V. K. (protokol č.j. 1365690/13/2914-05401-707377) uvedla, že Prohlášení nepodepsala, že žádnou spolupráci se žalobcem nezahájila a není si jistá, zda někdy viděla reklamu žalobce. J. Š. (protokol č.j. 1365655/13/2914-05401-707377) uvedla, že žalobce zná, Prohlášení podepsala, nepamatuje si však, kdy a kde viděla předmětnou reklamu a co tato reklama propagovala, a k navázání konkrétní obchodní spolupráce předložila správci daně fakturu od žalobce za výrobu a osazení železné odpadní jímky, kdy k navázání spolupráce došlo přes jejího manžela. L. M. (protokol č.j. 1365663/13/2914-05401-707377) sdělil, že Prohlášení podepsal, že reklamu viděl na okruhu v Brně a že měl zájem o spolupráci ve stavební oblasti, ale nakonec žádná realizována nebyla.

Namítal-li v této souvislosti žalobce, že závěr správce daně, že ani jeden ze čtyř vyslýchaných svědků nezahájil obchodní spolupráci se žalobcem na základě reklamy údajně zajištěné společností Pavlík a partner Brno s.r.o., nemá oporu v daňovém spisu, je taková námitka nedůvodná. Soud zdůrazňuje, že správce daně nezpochybnil obsah zmiňovaných svědeckých výpovědí, nicméně je neosvědčil jako důkaz o tom, že žalobci byla poskytnuta reklama v rozsahu, jež odpovídá předloženým daňovým dokladům. Učinil tak z toho důvodu, že žalobce sice předložil správci daně výše zmiňovaná Prohlášení, avšak z následného dokazování vyplynulo, že pouze svědek L. M. ve své výpovědi potvrdil existenci reklamy žalobce, ovšem „na okruhu v Brně“, tedy nikoli v místech, kde měla být firma žalobce prezentována.

Pokud jde v této souvislosti o dílčí námitku týkající se výpovědi svědka L. M., tak podstatným pro neunesení důkazního břemene žalobce bylo to, že jak Prohlášení, tak svědecká výpověď tohoto svědka byly důkazy nízké vypovídací hodnoty, neboť svědek pouze uvedl, že Prohlášení podepsal, nepamatoval si však, kdo ho napsal, dále uvedl, že reklamní poutač shlédl na závodním okruhu v Brně, nevěděl však kdy a žádnou spolupráci s daňovým subjektem nenavázal.

Správce daně dále obdržel od Policie ČR informace, že cestou mezinárodní právní pomoci získala fotografie z některých závodů INTERSERIE, na nichž měla být

prezentována reklamní loga, přičemž pokud jde o reklamu žalobce, ta se na fotografiích nenacházela. Současně Policie ČR poukázala na zjištění, že dne 2.3.2011 v 16:13 hod byl M. P. od preklady@ta-service.cz doručen email s anglickým textem označený jako „Zak.č.:0163“. Anglický text je shodný s textem obsaženým v auditních zprávách společnosti AUDIT-INVEST LTD., které jednotlivé daňové subjekty předkládaly finančním úřadům jako důkaz o provedení reklamních služeb. Dne 15.9.2011 v 13:26 hod. obdržel M. P. od preklady@ta-service.cz další email s anglicky psaným textem označený „0696hoga Audit.doc“, kdy se opět jednalo o další část textu, který byl použit v auditních zprávách. Z dokumentů, které společnost TA-SERVICE následně Policii ČR poskytla, vyplynulo, že si M. P. u této společnosti nechával výše zmíněné texty přeložit z českého do anglického jazyka a tyto texty následně použil pro vyhotovení auditních zpráv společnosti AUDIT-INVEST LTD.

Na základě informací od Policie ČR tedy bylo zpochybněno, že by společnost AUDIT-INVEST LTD. skutečně prováděla audit, neboť auditní zprávu nejprve v českém jazyce zpracoval M. P., nikoli tedy originálně osoby pod textem zprávy podepsané (C. C. van den B. a M. J. O'T.). Blíže k tomuto závěru soud odkazuje na stranu 7 napadeného rozhodnutí žalovaného. V tomto ohledu je pak už pouze podpůrným argument žalovaného, že se v případě společnosti AUDIT-INVEST LTD, sídlící na Britských Panenských ostrovech, jedná o offshore společnost ovládanou M. P. Pokud jde o seznam závodů, na nichž měla být reklama realizována, ani tato listina, u níž je zřejmé, že vychází právě z auditní zprávy, sama o sobě neobstojí jako důkaz o fakticitě deklarované obchodní transakce.

Ani svědci M. P. a L. P. nesdělili k věci nic bližšího, konkrétního a průkazného. M. P. položené otázky konkrétně nezodpověděl a tvrdil v podstatě totéž co žalobce. Také ve výpovědi L. P. nelze nalézt nic konkrétního, co by souviselo s vynaložením výdajů žalobce za reklamu (svědek objednávky na práci k dispozici neměl a nebylo mu zaplacen).

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 totiž správce daně přistoupí k výsledku svědka, jde o situaci, kdy jeho výpověď může sloužit k prokázání skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně není vázán všemi důkazními návrhy daňového subjektu, nicméně pokud k provedení navrhovaného důkazu nepřistoupí, musí být zřejmé, jaké důvody jej k odmítnutí provedení dokazování s ohledem na již zjištěný skutkový stav vedly, čemuž správce daně i žalovaný v daném případě dostáli.

Pokud jde o navrhovaný výslech svědka P. Š., správce daně uvedl, že již bylo svědeckou výpovědí jednatele společnosti TS služby s.r.o. Ing. F. L. prokázáno, že k žádné spolupráci mezi žalobcem a touto společností nedošlo. Za tohoto stavu považoval správce daně za irelevantní zjišťovat, kdo ve skutečnosti Prohlášení za tuto společnost podepsal. Z obdobných důvodů správce daně odmítl vyslechnout jako svědka J. K.

V případě návrhu na provedení dalšího výslechu svědka M. P. správce daně odkázal na podklady získané od Policie ČR, které se týkají okolností údajného vypracování auditní zprávy společností AUDIT-INVEST LDT, a na to, že M. P. již byl jako svědek vyslechnut.

S ohledem na zjištění, že auditní zpráva nemůže být osvědčena jako důkaz, neboť nebyla ve skutečnosti vypracována nezávislou auditní společností, správce daně dále nepochybil, pokud nevyslechnul jako svědky osoby z Britských Panenských ostrovů (C. C. van den B. a M. J. O'T.). S ohledem na skutečnost, že to byl M. P., kdo zadával ze svého emailu překlad zmiňované auditní zprávy v českém jazyce společnosti TA-SERVICE s.r.o., se s odůvodněním odmítnutí provedení svědeckých výpovědí těchto osob soud zcela ztotožňuje. V této souvislosti není případný ani žalobcův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.3.2005, č.j. 1 Afs 51/2004-75, č. 780/2006 Sb. NSS, neboť se týkal procesní situace, kdy pouze výslech navrženého svědka mohl potvrdit tvrzení daňového subjektu.

Výše uvedené vede k jedinému závěru, že žalobce své důkazní břemeno neunesl a oprávněnost uplatnění výdaje ve výši 1 000 000 Kč na reklamu neprokázal. Správce daně postupoval při dokazování v souladu s daňovým řádem a zásadou materiální pravdy. Se všemi provedenými důkazy byl žalobce seznámen a měl dostatečný procesní prostor pro to, aby se k nim vyjádřil.

Rozporuje-li žalobce důkazy, jež získal správce daně od Policie ČR, tak žalobce žádnými svými vlastními důkazními prostředky zjištěné skutečnosti nevyvrátil. S argumentací, spočívající pouze v rozporování závěrů správce daně, aniž by tvrzené rozpory žalobce po stránce skutkové odůvodnil, nemůže být žalobce úspěšný.

Namítá-li žalobce, že správce daně nesprávně zkoumal toliko vztah mezi žalobcem a společností Pavlík a partner Brno s.r.o., je třeba konstatovat, že žalobce žádný důkaz vztahující se ke společnosti PROTOTYPE TEAM LTD nepředložil. Správce daně a žalovaný přitom uvedli, že společnost Pavlík a partner Brno s.r.o. byla pouze mandatářem, který svou činnost měl vykonávat pro mandanta (společnost PROTOTYPE TEAM LTD). Je však podstatné, že žalobce neprokázal ani naplnění smluvního závazku v tvrzeném rozsahu, který měla zajistit společnost Pavlík a partner Brno s.r.o., tedy samotné uskutečnění reklamy. V tomto ohledu je pak pouhé tvrzení žalobce, že plnění dle smlouvy a faktur ve skutečnosti realizovala společnost PROTOTYPE TEAM LTD, bez jakékoli důkazní hodnoty. V žádném případě nepředstavuje unesení důkazního břemene žalobcem a vyvrácení závažných pochybností správce daně o průběhu a fakticitě celé obchodní transakce.

Dále je třeba odmítnout tvrzení žalobce, že by žalovaný a správce daně po žalobci požadovali, aby prokázal, že (daňově uznatelný) výdaj vedl ke konkrétnímu příjmu. Žalobce neprokázal, že uplatněný výdaj za rok 2010 (úhrada faktury společnosti Pavlík a partner Brno s.r.o.) byl skutečně použit na reklamu; jinými slovy, že se reklama v deklarovaném rozsahu vůbec uskutečnila. Pak je bezpředmětné zabývat se tím, jak neprokázaná reklama souvisela s ekonomickou činností žalobce.

Proto ani námitka nesprávného výkladu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatněná žalobcem v této souvislosti není důvodná.

Pokud jde o žalobní námitky procesního charakteru, žalobce žalovanému vytýkal, že vydal napadené rozhodnutí v krátkém termínu po doplnění odvolání. Žalobce přitom nikterak nespecifikoval, jakým způsobem byl v důsledku tohoto postupu žalovaného zkrácen na svých právech. Proto soud pouze odkazuje na zásadu hospodárnosti řízení (§ 7 odst. 1 daňového řádu), podle níž správce daně (tedy i žalovaný) postupuje bez zbytečného odkladu. Pakliže byl žalobci v průběhu daňového řízení dán dostatečný procesní prostor pro to, aby se k jednotlivým kontrolním zjištěním správce daně vyjádřil, byl zcela legitimní postup žalovaného směřující k pravomocnému ukončení daňového řízení.

Pokud jde o námitku poukazující na existenci dvou zpráv o daňové kontrole na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, je třeba odmítnout, že by tato skutečnost sama o sobě mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Z daňového spisu vyplynulo, že v průběhu odvolacího řízení byla zhojena procesní vada postupu správce daně, který zpracoval zprávu o daňové kontrole č.j. 1326937/13/2914-05401-707377, kterou dne 5.12.2013 odmítl žalobce podepsat, přičemž tuto procesní situaci správce daně podle žalovaného nesprávně vyhodnotil. Žalovaný proto uložil správci daně projednat se žalobcem zprávu o daňové kontrole znovu poté, co byl dán v rámci odvolacího řízení procesní prostor žalobci vyjádřit se k doplněnému výsledku kontrolního zjištění (písemnost č.j. 1222469/14/2914-20300-708683). Závěry správce daně se ani po dalších důkazních návrzích žalobce nezměnily a zpráva o daňové kontrole byla se žalobcem dne 19.8.2014 ve smyslu § 88 odst. 4 daňového řádu řádně projednána. Zachování stejného jednacího čísla u této zprávy nezpůsobuje její nezákonnost. V této souvislosti lze blíže odkázat na stranu 3 a 4 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný výše uvedené podrobně rozebírá.

Žalobce dále poukazuje na trojí kontrolní zjištění s totožným výsledkem, avšak odlišným odůvodněním. Z daňového spisu v této souvislosti vyplynulo, že s prvním výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 22.1.2013. Poté správce daně prováděl výslechy svědků a shromažďoval důkazní prostředky od Policie ČR, přičemž v této fázi řízení pochybil, pokud v návaznosti na další dokazování s doplněným výsledkem kontrolního zjištění žalobce neseznámil a předložil mu přímo zprávu o daňové kontrole, kterou žalobce odmítl podepsat a která představovala odůvodnění dodatečného platebního výměru (§ 147 odst. 4 daňového řádu). S takto doplněným výsledkem kontrolního zjištění byl proto žalobce seznámen v souladu s pokynem žalovaného v odvolacím řízení dne 25.6.2014. Dne 25.7.2014 se k němu žalobce vyjádřil, přičemž jeho vyjádření na kontrolních zjištěních správce daně nic nezměnilo. Také žalobcem uplatněné důkazní návrhy na výslechy svědků P. Š., J. K., C. C. van den B. a M. J. O'T., již s ohledem na dostatečně zjištěný skutkový stav nebyly správcem daně akceptovány. Proto správně správce daně v rámci odvolacího řízení řádně projednal se žalobcem zprávu o daňové kontrole, v rámci které také řádně odůvodnil, proč nepřistoupil na posledně zmíněné důkazní návrhy žalobce.

Soud tedy uzavírá, že se všemi kontrolními zjištěními byl žalobce seznámen, přičemž daňová kontrola je ve smyslu § 88 odst. 4 daňového řádu ukončena až řádným projednáním zprávy o daňové kontrole, nikoliv seznámením daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění. Stejně tak byl žalobce seznámen s obsahem listiny „Věc: odpověď na dožádání ve věci daně z příjmů právnických osob“ ze dne 8.6.2011, zaevidované pod č.j. 109748/11 (č. listu 46 daňového spisu), a to dne 29.9.2014 (protokol č.j. 25812/14/5000-14104-703207). Není tedy důvodná námitka, že se žalobce nemohl s obsahem této listiny seznámit.

Soud v souvislosti s těmito žalobními námitkami zdůrazňuje, že do okamžiku projednání zprávy o daňové kontrole může daňový subjekt v návaznosti na výsledek kontrolního zjištění navrhopat provedení dalších důkazů, stejně tak správce daně na tuto aktivitu ze strany daňového subjektu může reagovat vlastní činností a může tak docházet k opakované změně či doplnění výsledku kontrolního zjištění. Podstatným pro zákonnost daňového řízení v tomto ohledu je, zda byl žalobce plně seznámen se skutkovými zjištěními a závěry správce daně a byl mu poskytnut dostatečný procesní prostor na všechna zjištění správce daně a provedené důkazy reagovat.

Napadá-li v této souvislosti žalobce postup žalovaného a namítá, že žalovaný měl dodatečný platební výměr zrušit, tak takový postup odporuje dikci § 116 odst. 1 daňového řádu, kdy žalovaný nemá po doplnění dokazování možnost dodatečný platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení. V případě zrušení dodatečného platebního výměru by musel řízení zastavit, a takovému postupu neodpovídal zjištěný skutkový stav. Ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

Žalobce dále namítal, že správce daně za shodných skutkových okolností (obdobné doklady a stejné reakce žalobce na stejnou výzvu správce daně) v roce 2009 výdaje na reklamu uznal.

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.

Namítal-li žalobce, že správce daně zásadu legitimního očekávání porušil, bylo na žalobci, aby prokázal porušení této zásady. Ze skutečnosti, že správce daně vydal v případě daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2009 a 2010 výzvu s totožným obsahem nelze dovozovat, že žalobce skutečně předložil totožné důkazní

prostředky a také, že správce daně zjistil totožné skutečnosti ohledně činnosti M. P. Žalovaný se s touto otázkou věcně správně vypořádal s tím, že zdůraznil, že správce daně tu posuzoval jiné zdaňovací období a pokud jde o rok 2009, tu neměl správce daně v době daňové kontroly k dispozici informace od Policie ČR. Pokud je posléze správce daně obdržel, tak pro opakování daňové kontroly daně z příjmů za zdaňovací období roku 2009 již nebyly splněny zákonné podmínky stanovené v § 85 odst. 5 daňového řádu (str. 14 napadeného rozhodnutí). Žalobce se však nemůže nesplnění těchto podmínek a zachování stejného postupu správce daně dovolávat ve vztahu k jinému zdaňovacímu období v rámci první daňové kontroly tohoto zdaňovacího období (roku 2010). Podporuje-li žalobce svoji argumentaci odkazem na § 85 odst. 5 daňového řádu, soud k tomu uzavírá, že v nyní projednávané věci nebyla u žalobce prováděna opakovaná daňová kontrola. Nejednalo se tak v daném případě o projev libovůle správce daně, nýbrž ve vztahu ke každému ze zdaňovacích období správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem.

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.

Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s.ř.s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení proti žalovanému nenáleží; to náleží žalovanému. Tomu však žádné náklady vynaložené nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu nebylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

Požadoval-li žalovaný náhradu nákladů řízení spočívajících v paušální částce 300 Kč za jeden úkon právní služby (vyjádření k žalobě) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, tak je již ustáleně správním soudy judikováno, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníku řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem; to je právě případ žalovaného správního orgánu, který v soudním řízení správním vystupuje coby účastník v pozici orgánu veřejné moci v oboru své působnosti (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2015, č.j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

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 12. října 2016

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu