



ACČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **V okno, s. r. o.**, IČO: 255 27 266
sídlem číslo popisné 149, Skaštice
zastoupen společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář, s. r. o.,
IČO: 268 79 441, sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2017, čj. 52236/17/5200-11432-709204,

takto:

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

Odůvodnění:

- I. **Vymezení věci**

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce dne 6. 10. 2010 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a dne 26. 10. 2010 zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007. Žalobce v prověřovaných zdaňovacích obdobích zaúčtoval do daňově účinných nákladů na základě faktur od společnosti ELEVANTO, s. r. o., IČO: 277 88 512 (dne 23. 4. 2011 došlo k zániku společnosti výmazem z obchodního rejstříku; dále jen „ELEVANTO“), reklamu v souhrnné výši 1 800 000 Kč (za rok 2007 ve výši 1 500 000 Kč a za rok 2008 ve výši 300 000 Kč). Na základě provedených kontrol dospěl správce daně k tomu, že shromážděné důkazní prostředky neprokázaly věrohodně tvrzení daňového subjektu o skutečném provedení předmětných reklamních služeb deklarovaným dodavatelem, tudíž nebylo prokázáno, že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
2. Na tomto základě vydal správce daně dodatečný platební výměr ze dne 18. 6. 2013 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007, č. j. 1107288/13/3304-24801-704171, kterým doměřil daň o 360 000 Kč vyšší a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále ve výši 72 000 Kč. Rovněž vydal dodatečný platební výměr ze dne 18. 6. 2013 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, č. j. 1107306/13/3304-24801-704171, kterým doměřil daň vyšší o částku 63 000 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále ve výši 12 600 Kč.
3. O odvolání proti dodatečným platebním výměrům rozhodl žalovaný dne 4. 4. 2014 tak, že odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce správní žalobu, které Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 30. 9. 2016, č. j. 29 Af 43/2014-50, vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Kasační stížnost nebyla podána.
4. Po došetření skutkového stavu žalovaný setrval na svém závěru, tudíž potvrdil zvýšení základu daně, jak bylo provedeno dodatečnými platebními výměry. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce ke Krajskému soudu v Brně žalobu. Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 11. 12. 2019, č. j. 29 Af 14/2018-64 žalobě vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný podal kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu (dále též „NSS“). Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 3. 2. 2022, č. j. 1 Afs 21/2020-32 rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. V žalobě ze dne 7. 2. 2018 žalobce v první řadě uvedl, že žalovaný měl v rámci opakovaného odvolacího řízení napadené dodatečné platební výměry zrušit a řízení zatavit, v opačném případě jednal v rozporu s právním názorem soudu. Žalovaný neměl prostor pro to, aby v opakovaném řízení skutečnosti tvrzené žalobcem zpochybnil dodatečně. Postupem žalovaného by byl popřen účel a smysl správních žalob, které slouží k ochraně práv daňových subjektů před nezákonným postupem správních orgánů, nikoliv k ochraně správních orgánů před nedostatečným dokazováním nebo jiným pochybením. V opakovaném řízení by měl žalovaný provádět pouze úkony navrhované žalobcem, jejichž neprovedení mu soud vyčetl, případně by měl provést správní uvážení v určité věci, kterou mu správní soud přikazuje (zkoumání ceny obvyklé, účel sestavení řetězce).

Situaci, kdy správní žaloba otevírá cestu správnímu orgánu k nápravě jeho špatných postupů v původním řízení, označil za absurdní. Nově provedené důkazní prostředky ještě více podpořily skutečnost, že reklama byla dodána společností ELEVANTO.

6. Výslech svědka v daňovém řízení nemůže být nahrazen listinou zachycující výslech tohoto svědka v jiném řízení, jelikož by tím došlo k narušení bezprostřednosti daňového řízení. Důkazní hodnota takového podkladu je pak otázkou, se kterou se správní orgán musí vypořádat v rámci hodnocení důkazů. V rámci bezprostřednosti daňového řízení bylo nutné vycházet ze svědeckých výpovědí pana M. K. a pana P. K. Jedinými důležitými svědeckými výpověďmi v celém řízení byly výpovědi pana G- a pana G. Při jejich hodnocení bylo nutné vycházet ze skutečnosti, že od realizace reklamy a provedení svědecké výpovědi uplynulo již devět, resp. deset let. Při takovém odstupu je schopnost svědka pamatovat si takové detaily naprosto nulová.
7. Žalobce (správně mělo být pravděpodobně uvedeno „žalovaný“) sám v rámci jiného řízení zajistil od svědka D. G. faktury, kterými byla fakturována výroba loga žalobce přímo společnosti RALLY – CAR a GAL-FINANCE. Vydané doklady obsahovaly i loga žalobce, což žalovaný sám potvrdil. Svědek D. G. potvrdil, že vyráběl polepy pro uvedené společnosti pana J. G. Výpověď byla víc než konkrétní. Rozhodujícím faktorem plynoucím z této výpovědi je skutečnost, že svědek potvrdil, že reklamu fyzicky vyráběl. Svědek J. G. velmi přesně popsal spolupráci se společností ELEVANTO, M. K. a rovněž i potvrdil, že reklamu pro něj fyzicky vyráběl D. G. Čestné prohlášení svědka nemá na výpověď pana G. žádný vliv, neboť se jím žalovaný již dříve odmítl zabývat. Je tedy s podivem, že nyní s ním účelově operoval. Navíc se mezi čestným prohlášením a výpovědí svědka nevyskytly žádné závažné rozdíly. Bylo tedy nade všechnu pochybnost prokázáno, že polepy s reklamou vyrobil pan D. G., že je nalepil na vozy a fakturoval společnosti RALLY – CAR. Pokud pan G. tvrdí, že tuto dodal společnosti ELEVANTO, musí se jednat o tutéž reklamu, kterou fakturovala společnost ELEVANTO žalobci. Cena, za kterou pan G. reklamu vyrobil, není ve věci prokázání jejího dodání vůbec podstatná. Nabízí se otázka, proč by pan G. vyráběl pro společnost RALLY – CAR reklamu s logem žalobce, když tato společnost reklamu přímo žalobci nefakturovala. V této věci je postup žalovaného zcela nelogický. Tvrzení žalovaného, že výpověď svědka G. nebyla pravdivá, lze považovat za účelové.
8. Účinky reklamy mají setrvačnost a velmi často dopadají až do období dvou či tří let následujících po její faktické realizaci. Bylo tedy zcela zbytečné zkoumat dopady reklamy přímo do období, ve kterém byla realizována. Takový postup byl v rozporu se zásadou proporcionality ve smyslu § 5 odst. 3 zákona 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“).
9. Žalovaný měl zjišťovat, kdo byli majitelé vozů, na které byly umístěny polepy, čímž by se obraz o celé transakci doplnil. Toto žalobce namítal opakovaně.
10. Žalovaný si ověřil fyzickou realizaci reklamy. Náklady na reklamu zpochybnil s tím, že společnost ELEVANTO nebyla pro svého správce daně kontaktní a její jednatelé popřeli uskutečnění reklamy v rámci podání vysvětlení na Policii Slovenské republiky. Povinnosti, které porušil dodavatel nelze klást k tíži žalobce, navíc i v takovém případě lze dle Nejvyššího správního soudu reklamu uznat jako náklad daňově účinný.

11. Soud původně zrušil rozhodnutí žalovaného s tím, že neunesl důkazní břemeno. To tedy nepřešlo zpět na žalobce, ten tedy svá všechna tvrzení prokázal. Doplněné důkazní prostředky v ještě větší míře potvrdily žalobcem tvrzené skutečnosti.
12. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby bylo napadené rozhodnutí zrušeno.

III. Vyjádření žalovaného

13. V podání ze dne 23. 4. 2018 žalovaný uvedl, že postupoval v souladu s rozsudkem soudu. Z něho nevyplývá, že by měl dodatečné platební výměry zrušit a řízení zastavit. Pokud by dodatečné platební výměry trpěly takovými vadami, které by nebylo možné odstranit, zrušil by je soud sám, k čemuž má pravomoc. Možná náprava nezákonností v novém řízení se nijak nemíjí s účelem správního soudnictví. Tyto námitky označil za nelogické.
14. V daňovém řízení lze použít i úřední záznam jako důkaz. V souvislosti s jinými důkazy tento důkaz použit lze za účelem skutečného zjištění stavu věci, přičemž se nejednalo o jediný důkaz. V napadeném rozhodnutí je podrobně zdůvodněno, proč nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že svědecké výpovědi pana M. K. a pana P. K. jsou zcela ve prospěch žalobce a že svědecké výpovědi provedené v daňovém řízení mají větší váhu.
15. Žalovaný zdůvodnil, proč prováděl zjišťování vlivu reklamy na obrat žalobce v konkrétním období, přičemž ani v následujících obdobích nebyl zaznamenán žádný dopad do výnosů žalobce. Cílem žalovaného nebylo nepřiměřeně zatížit žalobce, ale v souladu s rozsudkem soudu kompletně došetřit skutkový stav.
16. Žalobce nijak nespécifikoval, čím by mohla zjištění ohledně majitelů aut celou věc objasnit. Pokud žalobce navrhuje důkazní prostředky, měl by specifikovat, co mají prokázat.
17. V dané věci nebylo sporu o uskutečnění předmětného plnění. Nebylo ovšem prokázáno jeho uskutečnění deklarovaným dodavatelem. Důkazní prostředky navrhované žalobcem byly nekonkrétní a nevěrohodné, popřípadě samy o sobě nebyly schopny prokázat faktické uskutečnění tímto dodavatelem. Z napadeného rozhodnutí i spisového materiálu je dostatečně zřejmé, že se správci daně i žalovanému podařilo dostatečně zpochybnit vazbu mezi poskytnutou reklamou a deklarovaným dodavatelem. Bylo tak na žalobci, aby prokázal skutečnou realizaci předmětných plnění dle předložených faktur jednoznačným a transparentním způsobem. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že pochybnosti správce daně nebyly marginálního rozsahu a rozhodně nebyly založeny na formálních nedostacích smlouvy mezi účastníky transakcí.
18. Z výše uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby byla žaloba zamítnuta.

IV. Replika žalobce

19. V písemnosti ze dne 8. 6. 2018 žalobce zopakoval své stěžejní argumenty uplatněné v žalobě a poukázal na to, že v této věci byly přesně identifikovány subjekty, které se na reklamě podílely. Setrval rovněž na svém procesním stanovisku.

V. Posouzení věci soudem

20. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) ve smyslu § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení ústního jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného,

jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná**.

21. Předmětem sporu je, zda v daném případě byly splněny zákonné podmínky pro uznání výdajů za reklamní služby dle faktur vystavených deklarovaným dodavatelem reklamních služeb, společností ELEVANTO, resp. zda žalobce v tomto ohledu unesl své důkazní břemeno v daňovém řízení. V posuzovaném případě byl žalobce povinen prokázat, že jím uváděné výdaje za reklamu skutečně vynaložil, a to v tvrzené výši a v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů v daném zdaňovacím období.
22. Mezi účastníky není sporné, že k realizaci předmětných zdanitelných plnění (reklama – logo žalobce umístěné na vozidle během závodu rallye) skutečně došlo a že žalobce předmětnou částku společnosti ELEVANTO skutečně uhradil. Jediný sporný bod mezi účastníky spočívá v zásadě pouze v pochybnostech správce daně (resp. žalovaného) o realizaci plnění deklarovaným dodavatelem a jejich (ne)vyvrácení provedenými důkazy.
23. Dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základů daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
24. Dle ustanovení § 92 odst. 2 a 3 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.
25. 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.
26. V souladu se zásadou dispoziční přezkoumal soud napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, přičemž neshledal vady, ke kterým by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti. Prostřednictvím žalobních bodů žalobce jednak zpochybňoval, že by žalovaný v navazujícím řízení respektoval závazný právní názor vyjádřený v předchozím zrušujícím rozsudku soudu a jednak řadou námitek zpochybňoval provedené dokazování a hodnocení důkazů. Pro úplnost soud dodává, že žalobce zaslal soudu i repliku, která byla (z povahy věci) zaslána až po lhůtě pro uplatnění žalobních bodů. Replika nicméně obsahuje v zásadě pouze rekapitulaci žalobních bodů, které byly ve lhůtě řádně uplatněny.
27. V původním zrušujícím rozsudku (v řízení vedeném pod sp. zn. 29Af 43/2014) soud konstatoval, že provedené hodnocení důkazů ze strany správců daně neobstálo a nebyly zjištěny skutečnosti, které by vyvracely pravost a průkaznost důkazních prostředků ve vztahu k tvrzením žalobce, jelikož žalobce nemohl znát, natož ovlivnit vnitřní uspořádání a fungování společnosti ELEVANTO a způsob, jakým realizovala své smluvní závazky. Zároveň soud uvedl, že za situace, kdy o realizaci plnění nebylo sporu a kdy žalobce doložil důkazní prostředky prokazující, od koho si plnění objednal a že jej i zaplatil, tak ke zpochybnění těchto důkazních prostředků mohlo dojít, pokud by svědci, jejichž věrohodnost nebyla zpochybněna, jednoznačně popřeli pravost např. svých podpisů na smlouvách nebo by popřeli vystavení faktur.

28. Ve druhém zrušujícím rozsudku soud konstatoval, že plnění byla skutečně realizována a byla žalobcem uhrazena. Soud považoval za významné doplnění výpovědi svědků pana J. G. (resp. „zápisnica o ústnom pojednávani“ konaném dne 26. 4. 2017 na základě žádosti žalovaného o výměnu informací se Slovenskou republikou) a pana D. G. (resp. protokol o ústním jednání ze dne 21. 9. 2017). Soud dospěl k názoru, že svědeckými výpověďmi bylo prokázáno, že společnost ELEVANTO jakožto deklarovaný dodavatel poskytla reklamní služby žalobci.
29. NSS v rozsudku ze dne 3. 2. 2022, č. j. 1 Afs 21/2020-32 vyslovil opačný názor. Podle NSS žalobce dostatečně neprokázal, že reklamní služby přijal od společnosti ELEVANTO. Zdejší soud dle názoru Nejvyššího správního soudu soustředil pozornost spíše na jen otázku uskutečnění plnění dodatečně tvrzenými subdodavateli (nikoli deklarovaným dodavatelem).
30. Jak již soud uvedl v předchozím rozsudku č. j. 29 Af 14/2018-64, v rámci závazného právního názoru soud žalovanému skutečně neuložil povinnost zrušit dodatečné platební výměry a řízení zastavit, tudíž k tomu nebyl povinen, jak se domnívá žalobce. Soud nesdílel ani dojem žalobce, že by procesní reakce zvolená žalovaným v této věci odporovala účelu a smyslu správního soudnictví. To slouží k ochraně veřejných subjektivních práv adresátů veřejné správy, nicméně nikoliv způsobem, jak dovozuje žalobce. Nelze vycházet z toho, že zrušující rozsudek soudu automaticky znamená celkové „vítězství“ žalobce v příslušném (správním/daňovém) řízení. Ostatně sám soudní řád správní počítá s tím, že se věc žalovanému vrací „k dalšímu řízení“. To nemusí být nutně omezeno pouze na procesní uzavření celého řízení, ač i to samozřejmě může být v konkrétním případě jedinou možnou variantou postupu. Není ovšem správný ani argument žalovaného, že by soud využil svých kasačních pravomocí a sám v takovém případě zrušil i příslušná prvostupňová rozhodnutí, jelikož tento postup soudu není obligatorní. Klíčový význam má vždy vyjádřený závazný právní názor, v jehož mezích se správní orgány (správci daně) musí v navazujícím řízení pohybovat.
31. Soud tedy vyslovil, že správce daně neprokázal, že by skutkový stav týkající se daňové povinnosti a tvrzení žalobce byl jiný, než jak vyplynulo ze žalobcem předložených důkazů. Vyslovil také, že se žalovaný nezabýval okolnostmi souvisejícími s opodstatněností nákladů, ačkoliv souvislost nákladů na reklamu s příjmy žalobce žalovaný zpochybňoval. Zároveň uvedl, že měl-li žalovaný pochybnosti o věrohodnosti čestného prohlášení pana J. G., které měl k dispozici, měl ho případně vyslechnout jako svědka. Vyslovený právní názor tedy žalovanému nebránil doplnit dokazování i o další důkazní prostředky, které považoval za potřebné ke zjištění stavu věci pro správné stanovení daně. Soud tudíž posoudil žalobní bod rozporující dodržení závazného právního názoru jako nedůvodný.
32. Za klíčovou otázku nicméně soud považuje to, zda dodatečně učiněná zjištění ohledně skutkového stavu věci odůvodňují přijatý závěr žalovaného, tedy zda prokázal své pochybnosti ohledně dodání plnění deklarovaným dodavatelem [ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] a tyto pochybnosti nebyly žalobcem vyvráceny. Tímto směrem žalobce brojí většinou svých námitek.
33. Předně soud uvádí, že realizace reklamy není dostatečnou skutečností, o níž lze opřít daňovou uznatelnost nákladů ve vztahu k dani z příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o

daních z příjmů a rozhodné jsou také skutečnosti týkající se poskytnutí reklamy přímo deklarovaným dodavatelem ELEVANTO.

34. Pokud jde o prokázání uskutečnění plnění deklarovaným subjektem z pohledu daně z příjmů, tak k tomu z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že „[p]okud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68).
35. Určení dodavatele je pro uznatelnost výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů rozhodnou skutečností. Zejména je nutné zkoumat reálnost, účelnost či samostatnou účinnost výdaje. Neprokáže-li se, vůči komu byl výdaj uskutečněn, nelze s jistotou dojít k tomu, zda skutečně došlo k naplnění všech dalších výše uvedených podmínek (viz rozsudek NSS 1 Afs 21/2020-32). K prokázání osoby dodavatele soud odkazuje dále na závěry v rozsudcích NSS ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011 - 68, ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 - 35, ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 - 72, ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 - 34, či ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 - 31). Není rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený na daňovém dokladu jako dodavatel, avšak není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat.
36. NSS se ve vztahu k uplatňování výdajů za reklamu na závodních automobilech (od stejného dodavatele) zabýval shodnou argumentací rovněž v rozsudku ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015-72, a uvedl k ní, že „Správce daně se proto nemohl spokojit pouze s tím, že reklama pro stěžovatelku byla fakticky provedena, respektive že na účet ELEVANTO byla poskytnuta úhrada částky, ovšem za okolností krajně podezřelých (...) Oprávněně se proto soustředil na určení konkrétní osoby poskytovatele reklamy. Objasnění dodavatele reklamy je důležitou okolností při prokazování, že výdaj byl skutečně vynaložen způsobem daňově uznatelným.“
37. Vzhledem k závěrům z uvedených rozsudků byl žalobce povinen na základě vznesených pochybností prokázat, že uplatněný výdaj skutečně vynaložil, a to způsobem deklarovaným na příslušném daňovém dokladu. Byl tedy povinen prokázat vynaložení výdaje konkrétní osobě, nikoli vydání peněz za reklamu, a v případě pochybností správce daně byl povinen podat přesvědčivý a důvěryhodný popis a důkazy o realizaci celé transakce.
38. Žalovaný v rámci doplněného dokazování zkoumal i dopady reklamy na příjmy žalobce a tržní přiměřenost fakturované ceny za poskytnutá plnění. Na podkladě doplněných důkazů dospěl také k závěru, že se podařilo zpochybnit, že by se vynaložení deklarovaných výdajů racionálně mohlo či reálně projevilo ve zvýšení příjmů žalobce (viz bod 90 napadeného rozhodnutí). Žalobce v rámci svých námitek zpochybňoval období, ve

kterém byly dopady reklamy zkoumány. Z hlediska období, ve kterém žalovaný zkoumal dopady reklamy na obrat žalobce, soud nerozporuje, že by se jednalo o období relevantní. Žalovaný provedl dále výslechy svědků – odběratelů žalobce. Ani jeden z nich nepotvrdil, že by viděl reklamu žalobce na závodních autech, tudíž reklamy na automobilových závodech spolupráci žalobce s odběrateli neovlivnily. Námitka nesprávného zkoumání dopadů reklamy je tak nedůvodná.

39. S ohledem na obsah výpovědi jednatele ELEVANTO P. K. (Zapisnica o výsluchu svedka Prezídia policajného zboru CVS: PPZ-62/BOK-Z-2006) a dále M. K. (Zapisnica o výsluchu svedka Prezídia policajného zboru CVS: PPZ-62/BOK-Z-I-2006) v roce 2008, kteří měli v rozhodnou dobu za společnost ELEVANTO jednat, měl správce daně pochybnosti o uskutečnění reklamy deklarováným dodavatelem. Správce daně prostřednictvím mezinárodního dožádání provedl svědecké výpovědi pana R. K. (jednatel ELEVANTO v období od 27. 8. 2007 do 21. 2. 2008), který odmítl výpověď, z důvodu, aby tím nezpůsobil trestní stíhání sobe nebo osobě blízké. Svědek P. K. (jednatel ELEVANTO v období od 28. 3. 2007 do 27. 8. 2007) vypověděl, že žádnou činnost nevykonával, neuzavíral žádné smlouvy a nevystavoval ani nepodepisoval faktury. Vše zabezpečoval jeho bratr M. K., který měl udělenou plnou moc. Pan M. K. dne 5. 3. 2008 před Prezidiem policajného zboru, úradu boja proti organizovanje kriminalite v Trnavě uvedl, že společnost ELEVANTO s nikým neobchodovala a neuzavírala žádné smlouvy. Tato výpověď byla ovšem následně relativizována prostřednictvím další výpovědi pana M. K. ze dne 2. 3. 2012, v rámci které popsal spolupráci se žalobcem a potvrdil i to, že uskutečnil svědeckou výpověď ze dne 9. 3. 2011 (jednalo se o soukromou listinu - písemnost označená jako „Svědecká výpověď“ pana M. K.), ve které rovněž popsal konkrétní průběh spolupráce se žalobcem. Ve svědecké výpovědi provedené v rámci mezinárodního dožádání do Slovenské republiky pan M. K. vypověděl, že faktury vystavil, práce pro ELEVANTO byly vykonané subdodavatelsky, avšak na jména dodavatelů si nevzpomněl. Žalovaným byly správně shledány rozpory ve výpovědi svědka.
40. Žalovaný podrobně rozepsal pochybnosti vyplývající ze svědeckých výpovědí zástupců společnosti ELEVANTO. Z výslechů vyplynulo, že pan M. K. a pan P. K. nevykonávali reklamní činnost. M. K., který měl být osobou jednajícím za společnost ELEVANTO, neměl znalosti o prostředí automobilových závodů a neuvedl k případu nic konkrétního. Dále na vystavených fakturách je uvedeno, že byly vystaveny panem P. K., přičemž ten nebyl v době vystavení statutárním orgánem společnosti ELEVANTO. Rovněž byly žalovaným zjištěny odlišnosti v podpisech. Dále byly zjištěny další skutečnosti podporující pochybnosti správce daně o poskytnutí reklamních služeb deklarováným dodavatelem ELEVANTO. Společnost ELEVANTO neměla v předmětném období zapsanou reklamní činnost jako předmět činnosti (tato byla zapsána až po uskutečnění předmětných plnění), neměla zaměstnance, znalosti ani potřebné zařízení k provedení reklamních služeb. Dále společnost ELEVANTO měla virtuální sídlo, smlouva o podnájmu nebytových prostor byla uzavřena pouze na dobu určitou, a to na 9 měsíců. ELEVANTO byla následně vymazána z obchodního rejstříku pro neplnění povinností – nepodávání daňových přiznání dani z příjmů právnických osob. Další zjištěnou skutečností byl výběr hotovosti, který následoval bezprostředně po jejich obdržení na bankovní účet společnosti ELEVANTO.
41. Správce daně prostřednictvím mezinárodního dožádání provedl výslech svědka pana J. G. a pana D. G. Pan G. ve výpovědi uvedl, že společnost RALLY-CAR, jejímž byl

jednatel, zabezpečovala kompletní realizaci reklamy na automobilech rallye pro společnost ELEVANTO v letech 2007 až 2008. Uvedl rovněž, že polepy společnost sama nezhotovovala, ale vše realizovala subdodavately, přičemž v roce 2007 a 2008 byl subdodavatelem pan D. G. Doklady svědek nedisponoval, jelikož firma byla vymazána z obchodního rejstříku v dubnu roku 2008. Z hlediska realizace zakázky uvedl elektronickou nebo osobní komunikaci s panem K. (pravděpodobně M., o kterém se zmiňuje ze začátku své výpovědi), který mu předával loga firem, jejichž reklamní polep byl realizován. Loga byla obdržena elektronicky nebo na CD, v některých případech se dalo vyrobit podle navštívenky firmy, popřípadě firmy nálepky svého loga donesly. Loga dále předával panu D. G. Velikost polepů závisela na množství reklamních partnerů, po odsouhlasení panem G. byl grafický návrh polepu realizován. Cena polepu byla individuální dle typu automobilu i podle velikosti a množství polepů. Z hlediska dalších subjektů, pro které byly zpracovávány reklamy, nevedl žádný konkrétní s ohledem na to, že zabezpečoval tyto služby pro více než stovku subjektů. Potvrdil ovšem, že mezi subjekty byl i žalobce, ačkoliv si nic dalšího konkrétního nevybavil. Vozidla nevlastnil, ale pronajímal si na nich reklamní plochu. Cena pronájmu se odvíjela od místa a významu závodu, jeho marketingové hodnoty a v neposlední řadě dle velikosti loga. Fotodokumentaci i video obstarával opět subdodavately z každého závodu, posléze ji předkládal reklamním partnerům. Na dotaz žalobce jednoznačně potvrdil, že jeho reklamu pro společnost ELEVANTO zabezpečoval.

42. Žalovaný tuto výpověď vyhodnotil jako neprůkaznou, jelikož svědek nevedl konkrétní skutečnosti a odpovídal „obecně“, nad to se v některých pasážích rozchází s čestným prohlášením a v některých pasážích lze spatřovat nereálnost či nepravdivost. Soud se s provedeným vyhodnocením ztotožňuje. Svědek vystupoval jako subdodavatel při realizaci reklamních služeb. Věrohodnost výpovědi se snižuje tím, že svědek nevedl název žádného dalšího konkrétního subjektu, pro který realizoval reklamu, nicméně s určitostí potvrdil realizaci reklamy určené pro žalobce. Tato okolnost ovšem nemůže dle soudu zpochybnit věrohodnost výpovědi jako celku, navíc když byl svědek dotazován na subjekty, kterých se týkalo grafické zpracování v letech 2007 a 2008 pro společnost ELEVANTO, na což uvedl, že si konkrétní subjekty nevybaví, jelikož se činnosti věnuje již od roku 1999 a realizoval ji pro více než sto společností. Soudu na základě této odpovědi nevznikají pochybnosti, neboť je jistě přirozené relevantně potvrdit na přímý dotaz, zda pro nějaký subjekt byla reklama subdodavately realizována, než si nějaký z těchto subjektů samostatně vybavit (obzvlášť pokud se jednalo o množinu subjektů omezenou na konkrétní roky a současně konkrétního odběratele).
43. Z výpovědi pana D. G., jenž měl vystupovat jako subdodavatel pana J. G., vyplynulo, že reklamní polepy skutečně zhotovoval (vlastnil i potřebnou techniku, což vyplynulo z dalších zjištění) a s panem J. G. spolupracoval tak, jak popsal tento svědek. Žalovaný uvedl, že reklamy vyráběl za částku v zanedbatelné výši a přesná částka týkající se jednotlivých daňových subjektů nelze určit. Další částky, z nichž by se výsledná cena reklamy měla skládat, nejsou známy, jelikož nevyplývá, kdo pronajal panu G. reklamní plochu na předmětných vozidlech a kterým subjektům platil pan G. za dokumentaci reklamních plnění. Soud se ztotožnil se žalobcem v tom, že otázka ceny, za kterou realizoval část zakázky jeden ze subdodavatelů společnosti ELEVANTO (resp. v tomto případě šlo o „sub-subdodavatele“), není relevantní z pohledu, zda k dodání plnění deklarovaným dodavatelem skutečně došlo. Řízení bylo vedeno ohledně uznatelnosti výdajů (nákladů) vynaložených žalobcem za reklamní služby poskytované společností

ELEVANTO. Ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že žalobcem fakturované plnění bylo pro společnost ELEVANTO subdodavatelsky zajišťováno, avšak správce daně neměl za prokázané poskytnutí reklamy deklarovaným dodavatelem žalobci. K tomuto závěru došel NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 21/2020-32.

44. Nelze souhlasit s názorem žalobce, že jedinými relevantními svědeckými výpověďmi byly výpovědi pana G. a G., neboť tyto prokazovaly toliko obchodní vztah mezi ELEVANTO a jejím dodavatelem, nikoli obchodní vztah mezi ELEVANTO a žalobcem. V daném případě bylo nutné zaměřit se zejména na svědecké výpovědi jednatelů, respektive zplnomocněného zástupce společnosti ELEVANTO. Správce daně a posléze i žalovaný se jednotlivým svědeckým výpovědím věnovaly a řádně je zhodnotily. Jak soud uvedl dále, samotná osoba pana M. K. je již z prejudikatury považována za nevěrohodnou – ostatně toto zdůraznil i NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 21/2020-32.
45. V kontextu dalších zjištění (společnost ELEVANTO nepodávala v letech 2007 a 2008 přiznání k dani z příjmů a že si reklamní činnost a marketing jako předmět činnosti registrovala až dne 17. 3. 2008, apod.) měl správce daně oprávněně pochybnosti o průběhu obchodního případu dle tvrzení žalobce. Žalovaný hodnotil všechny důkazy ve vzájemné souvislosti.
46. K závěru ohledně oprávněnosti pochybností správce daně stran dodavatele ELEVANTO a věrohodnosti důkazních prostředků rovněž dospěl NSS i krajské soudy v předchozích řízeních (viz bod [41] rozsudku č. j. 10 Afs 310/2016 - 35, bod [29] rozsudku č. j. 10 Afs 235/2015 - 72, body [23] a [24] rozsudku ze dne 22. 5. 2019, č. j. 3 Afs 194/2017 - 25, bod [17] rozsudku ze dne 19. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 - 26). Transakce s ELEVANTO vykazovaly podobné znaky a doprovázely je velmi podobné okolnosti (viz rozsudek NSS 10 Afs 21/2020-32). *„Nejen tvrzení osob spojených se společností ELEVANTO jsou rozporná a v průběhu času opakovaně modifikovaná. I tvrzení (jednatele) samotné stěžovatelky je nekonzistentní, svá tvrzení zpětně několikrát opravovala a měnila. Konečně celkový kontext věci (povaha obchodů, zjevná neobvyklost a iracionalita jednání stěžovatelky, které nelze vysvětlit žádným rozumným způsobem krom úmyslu krátiť daň, falšování faktur, neprokázání, kdo vlastně podepsal smlouvy „za Elevanto“ atd.) je pro posouzení celé věci rozhodující.“* (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 310/2016 - 35).
47. K dodání plnění deklarovaným dodavatelem ve vztahu k dani z příjmů právnických osob je vhodné poukázat na další východiska formulovaná v judikatuře správních soudů. *Pokud má být základ daně z příjmů snížen o určitý výdaj, musí být daňový subjekt schopen prokázat, že výdaj vynaložil tak, jak tvrdí – v opačném případě by nebylo možné posoudit, zda byl výdaj vynaložen na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2017, čj. 6 Afs 285/2017-25). Pouhé formální nedostatky faktur či jiných účetních dokladů sice nemohou vést k doměření daně z příjmů, *„pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely“* (rozsudek ze dne 30. 4. 2015, čj. 8 Afs 144/2014-46). Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, čj. 1 Afs 37/2011-68, *„daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy.“* Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73, *„pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je*

uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu.“

48. Na určení konkrétního dodavatele plnění tedy nelze ani v rovině daně z příjmů zcela rezignovat. Žalovaný dle soudu nevykročil z mezí volného hodnocení důkazů. To je totiž dle ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu, realizováno *podle úvahy správce daně*, nicméně důkazy musí být *hodnoceny jednotlivě i ve vzájemné souvislosti*. Zároveň je třeba *přihlížet ke všemu, co vyšlo v řízení najevo*.
49. V řízení zejména vyšlo najevo, že plnění byla skutečně realizována a rovněž byla žalobcem společností ELEVANTO uhrazena. Avšak jak uzavřel Nejvyšší správní soud v bodu 44 rozsudku č. j. 1 Afs 21/2020-32, toto není dostatečně pro konstatování toho, že předmětné plnění bylo skutečně přijato dodavatelem na daňovém dokladu deklarovaným, neboť žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně stran toho, že ELEVANTO dodala reklamu tak, jak deklarovala ve smlouvě sepsané se žalobcem.
50. K nestandardnosti transakcí se NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 21/2020-32 vyjádřil následovně: *„cílem „transakcí“ mohlo být i krácení daně, přičemž ani v projednávané věci za zjištěného skutkového stavu nelze „transakce“ označit za standardní a jejich cíl za zřejmý. O tom svědčí například fakt, že peníze zasílané na účet společnosti ELEVANTO vzápětí vybírali její jednatelé či zmocněnci a předávali je třetí osobě, která dle obsahu spisu neměla se společností ELEVANTO, žalobkyní či tvrzeným poskytnutí reklamy žádnou spojitost. K výběru všech prostředků z účtu docházelo dokonce na žádost této třetí osoby (srov. bod [98] rozhodnutí o odvolání). Soudu tedy například není jasné, jak krajský soud v nastalé důkazní situaci překlenul otázku, z jakých prostředků společnost ELEVANTO mohla zaplatit subdodavatelům (dle krajského soudu zřejmě společnosti RALLY-CAR) za poskytnutí reklamy (srov. bod [46] dále).“*
51. Nejvyšší správní soud zdejšímu soudu vytkl především nedostatečné posouzení vyvrácení pochybností o vystavených fakturách společností ELEVANTO. Dále krajskému soudu vytknul některé další skutečnosti (viz body 46 až 48 rozsudku NSS č. j. 1 Afs 21/2020-32).
52. Krajský soud tedy s ohledem na názor Nejvyššího správního soudu dále vyhodnotí některé jednotlivé pochybnosti správce daně.
53. Pochybnosti správce daně a žalovaného se mimo jiné týkaly předložené plné moci. Plné moci obsahují ověřovací doložku ze dne 3. 5. 2013, avšak ta prokazuje ověření kopie s originálem, nikoliv ověření totožnosti osob, které tuto listinu podepsaly. Také podpisy pana R. K. a P. K. na těchto plných mocích jsou rozdílné s podpisy na Smlouvě o převodu obchodního podílu ze dne 27. 8. 2007 a rovněž s podpisovým vzorem pana R. K. Rovněž smlouvy o poskytnutí reklamy vzbuzují určité pochybnosti. Je tomu tak z důvodu jejich obecnosti, neboť v nich nejsou uvedeny podstatné náležitosti, jako např. kde bude daná reklama umístěna, jakou bude mít velikost apod.

54. Svědecká výpověď pana M. K. byla shledána žalovaným jako nevěrohodná. Je třeba přihlídnout ke skutečnosti, na niž upozornil NSS v rozsudku 1 Afs 21/2020-32 a jež je potvrzena prejedikaturou. M. K. byl shledán jako nevěrohodná osoba (srov. např. bod [25] rozsudku č. j. 10 Afs 235/2015 - 72). Svědek M. K. nejdříve vypověděl, že ELEVANTO neobstarávala, ani nezprostředkovávala žádnou reklamní činnost. Toto potvrdil i jednatel společnosti. Posléze pan M. K. tvrdil opak, tedy že ELEVANTO reklamní činnost obstarávala. Pan M. K. neznal žádného ze (sub)dodavatelů (viz body 135, 138, 143, 151 a 152 napadeného rozhodnutí), přestože mu byly uhrazeny milionové částky, které byly vybírány v hotovosti a předávány třetí osobě (viz bod 98 napadeného rozhodnutí). Další skutečností, která posílila pochybnosti správce daně, bylo čestné prohlášení pana M. K. nadepsané jako „svědecká výpověď“ sepsané v češtině, přestože je pan M. K. Slovák a komunikuje ve slovenském jazyce.
55. NSS uzavřel, že krajský soud měl posuzovat výdaje ve vztahu k tvrzenému dodavateli (ELEVANTO), nikoli ve vztahu ke společností pana G. či k panu G. Výpověď pana G. a G. prokazuje toliko jejich podílení se na reklamě, která se objevila na závodním motosportu, avšak pan G. nevypověděl ke vztahu s ELEVANTO nic určitého a pan G. uvedl, že pro ELEVANTO jedna z jeho společností reklamu (sub)dodala. Žalovaný správně poukázal na skutečnost, že první zmínka o panu G. se objevila až v odvolacím řízení, jeho čestné prohlášení je v rozporu s jeho výpovědí učiněnou v doplnění dokazování, přičemž až zde se zmínil o panu G. Ve výpovědi pana G. chybí jakékoliv konkrétnější informace o spolupráci se společností ELEVANTO, které by podpořily věrohodnost poskytnutí reklamy (např. s kým jednal, kdo mu předal peníze, kolik bylo za zprostředkování uhrazeno) tak, jak žalobkyně tvrdí. Rovněž je nutno poznamenat, že o společnostech RALLY-CAR ani GAL-FINANCE se jednatelé ani údajný zplnomocněný zástupce společnosti ELEVANTO nezmiňovali.
56. Žalobce byl povinen prokázat deklarovaného dodavatele předmětné reklamy. Tvrzení žalobce však byly dostatečně zpochybněny správcem daně, neboť tento poukázal nejenom na nestandardnosti (ověření originálu plné moci, nikoli osob, výběry v hotovosti společností ELEVANTO po připsání na bankovní účet), tak na několik rozporů (rozpory mezi podpisy, rozpory mezi výpověďmi svědků a čestným prohlášením). Pochybnosti správce daně byly toliko podpořeny prejedikaturou, kdy se jednalo o podobnou situaci s totožným dodavatelem – společností ELEVANTO.
57. Žalobce neprokázal svá tvrzení, neboť dostatečně nedoložil, jak fungovala obchodní spolupráce mezi ním a ELEVANTO a jak probíhala jejich vzájemná komunikace, vyjednávání obchodních podmínek, respektive podmínek daného obchodního případu.
58. Ohledně svědeckých výpovědí majitelů vozů, na nichž byly umístěny polepy, soud shodně se žalovaným uvádí, že tento nijak nespécifikoval, co by tyto výpovědi mohly objasnit. Jak soud uvedl, není zde pochyb o faktickém uskutečnění předmětné reklamy, tudíž v tomto směru by byly svědecké výpovědi bezpředmětné. Z tvrzení pana G. lze usuzovat, že reklamní plochu na vozidlech si pronajímal právě pan G. (bod 70 napadeného rozhodnutí), tedy výslechy majitelů vozů by nepřinesly nic nového stran obchodního vztahu mezi ELEVANTO a žalobcem.
59. Soud považuje za nadbytečné vypořádávat námitky žalobce ohledně bezprostřednosti daňového řízení, jelikož byly již dostatečně zodpovězeny v prvním zrušujícím rozsudku, na který postačí odkázat (bod 43, potažmo bod 185 napadeného rozhodnutí).

60. Soud uzavírá, že správce daně po doplnění dokazování unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Soud se při rozhodování řídil závěry zrušovacího rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 21/2020-32 a pochybnosti správce daně shledal za dostatečné. Doplněným dokazováním pochybnosti o dodání plnění deklarovaným dodavatelem nebyly žalobcem dostatečně odstraněny.

VI. Závěr a náklady řízení

61. Při přezkumu napadeného rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 2 věta první soudního řádu správního soud shledal podanou žalobu nedůvodnou. Proto ji podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.
62. O náhradě nákladů soudního řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto dle zásady úspěchu ve věci (srov. § 60 odst. 1 soudního řádu správního). Právo na náhradu nákladů řízení náleží plně úspěšnému žalovanému, jelikož mu ale nevznikly náklady přesahující jeho běžnou administrativní činnost, nebyla mu náhrada přiznána.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno dne 30. března 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu