



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Vojtěcha Salamánka ve věci

žalobce: **M. M.**, narozený X
bytem X
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Radanem Tesařem
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2023, č. j. 17617/23/5200-10421-705721,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 24. 9. 2018 dodatečný platební výměr č. j. 2107950/18/2512-50524-501676, jímž žalobci doměřil za zdaňovací období roku 2013 daň z příjmů fyzických osob ve výši 576 773 Kč, daňovou ztrátu ve výši -1 870 035 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 134 054 Kč (dále též „DPV 2013“). Téhož dne správce daně vydal také dodatečný platební výměr č. j. 2108140/18/2512-50524-501676, jímž žalobci doměřil za zdaňovací období roku 2014 daň z příjmů fyzických osob ve výši 1 239 271 Kč, daňovou ztrátu ve výši -1 443 910 Kč a uložil

mu povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 262 293 Kč (dále též „DPV 2014“).

2. Rozhodnutím ze dne 24. 5. 2023, č. j. 17617/23/5200-10421-705721, (dále též „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl žalobcova odvolání směřující proti DPV 2013 a DPV 2014, přičemž odvoláními napadená rozhodnutí správce daně potvrdil. Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného podal žalobce nyní posuzovanou žalobu.

Žaloba

3. Žalobce rozdělil své žalobní námitky do tří okruhů. Předně měl za to, že v daňovém řízení unesl důkazní břemeno ohledně daňové uznatelnosti uplatněných nákladů na reklamní služby od společnosti MM GT-Racing s.r.o., IČO 24783668, (dále jen „MM GT-Racing“). Dále poukazoval na to, že správní orgány dostatečně nezohlednily, že správce daně ztratil podstatnou část spisového materiálu, jež obsahovala právě reklamní dokumentaci. Konečně setrval na názoru, že v daňovém řízení unesl své důkazní břemeno ohledně povahy plateb přijatých v roce 2014 na svůj bankovní účet, tedy že nešlo o ostatní příjem ve smyslu § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2014, (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
4. V rámci prvního tematického okruhu žalobních námitek žalobce vyjádřil názor, že ze zprávy o daňové kontrole nebylo zřejmé, zda správce daně u reklamních nákladů zpochybnil již uskutečnění plnění, anebo až poskytnutí plnění právě společností MM GT-Racing, či dokonce pouze vliv těchto plnění na dosažení, zajištění a udržení žalobcových příjmů. Na každý pád trval žalobce na tom, že prokázal předloženými důkazy (ve spojení s důkazy opatřenými správcem daně) realizaci reklamních plnění.
5. Dle žalobce správce daně neprokázal existenci vážných a důvodných pochyb o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti žalobcem předloženého účetnictví, ohledně kterých nesl důkazní břemeno.
6. Dále se žalobce vymezil vůči závěru správce daně, že „*vynaložená plnění na reklamu tak nepřinesla tvrzený očekávaný efekt*“. Podle žalobce totiž skutečnost, že určité náklady nepřinesly očekávaný zisk (efekt), nemůže být důvodem pro daňovou (ne)uznatelnost předmětného nákladu pro účely daně z příjmů.
7. Žalobce zdůraznil, že sám správce daně v doplnění stanoviska ze dne 14. 10. 2020 deklaroval, že „*správce daně nezpochybňoval, že reklama neprobíhala*“, tj. z hlediska naplnění § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou proto jiné pochybnosti správce daně (např. stran stanovení ceny apod.) zcela irelevantní. V tomto ohledu žalobce považuje závěry žalovaného za nesprávné a nezákonné.
8. Dále ani fakt, že MM GT-Racing realizovala své služby i prostřednictvím automobilových závodů, kdy jedním ze závodníků byl rodinný příslušník žalobce, nemůže mít za následek negativní závěr o neuznatelnosti nákladu. Navíc se podle žalobkyně jedná o pouhé spekulace a ničím nepodložená tvrzení. Vztah mezi ekonomickou činností žalobce, resp. jednou z jeho ekonomických činností (např. prodej závodních automobilů) a automobilovými závody byl nesporný, když tyto činnosti spolu úzce věcně a časově souvisely, neboť čím více by se dařilo závodníkům, resp. automobilům (včetně automobilu rodinného příslušníka žalobce), na kterých byla nezpochybnitelně umístěna reklama žalobce, tím více by byla propagována ekonomická činnost žalobce, tím více osob a potenciálních zákazníků by zaregistrovalo obchodní značku daňového subjektu (Malisped), a tím více by jich využívalo jeho produktů

a služeb, resp. tím více by jich nakoupilo závodní automobily, které žalobce hodlal prodávat. Žalobce je toho názoru, že tato jeho podnikatelská strategie byla zcela racionální, stejně jako reklamní kanál, který zvolil pro její propagaci, neboť je zde nezpochybnitelná vazba mezi touto strategií a nástrojem, který žalobce zvolil pro její prosazení.

9. Žalobce označil za nesporné, že reklama žalobce na obchodní značku žalobce „Malisped“ byla realizována, že se vozidlo, které bylo mj. součástí reklamního plnění, účastnilo světových akcí na seznamu realizovaných reklamních plnění a že v případě účasti na testování vozu pak šlo jednoznačně o „aktivní“ vozidlo, nikoliv „pasivní“ exponát.
10. Žalobce podotkl, že dle žalobou napadeného rozhodnutí nebylo prokázáno, kdo a jakým způsobem reklamu provedl; tím tedy žalovaný po žalobci požadoval dokumentaci (nejlépe patrně fotografie) zachycující, jak určitá osoba „lepí“ reklamu. Daný požadavek se dle žalobce jednak zcela vymyká důkaznímu standardu k oprávněnosti uplatnění nákladů dle § 24 zákona o daních z příjmů, jednak obsah reklamního plnění popsali svědci K. a R. a vyplývá i z reklamní dokumentace předložené žalobcem. Pokud žalovaný hodnotil výpovědi obou uvedených svědků jako málo konkrétní, je to dle žalobce poplatné značnému časovému odstupu provedení výsledků od realizace (lepení) reklamy, což je ovšem pouze vinou daňových orgánů a nemůže být přičítáno žalobci k tíži. Žalobce navrhl výsledky těchto svědků logicky až poté, co teprve v rámci odvolacího řízení vyvstaly otázky ohledně rozsahu plnění a deklarovaného dodavatele. Podle žalobce výpovědi svědků R. a K. prokázaly realizaci reklamy včetně „lepení“ reklamních nálepek. Jejich výpovědi nelze diskvalifikovat poukazem na jejich částečnou nekonkrétnost, což žalobce podepřel citací bodů 33 až 35 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 20/2019-46; závěry v nich obsažené lze dle žalobcova názoru aplikovat o to případněji ve vztahu k dani z příjmů, která má „nižší formální nároky“, než v odkazovaném rozsudku řešená daň z přidané hodnoty. Dále žalobce, s odkazem na rozsudek téhož soudu ze dne 9. 12. 2021, č. j. 10 Af 56/2020-37, upozornil, že u daně z příjmů je možné prokázat dodavatele i *ex post*. Setrval však na názoru, že pro naplnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není třeba prokázat dodání plnění (reklamy) od subjektem deklarovaného dodavatele. Podstatná je dle žalobce naopak realizace plnění, kterou žalovaný tím, že zpochybnil deklarovaného dodavatele, implicitně uznal.
11. Žalobce se dále vymezil vůči odkazu žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2021, č. j. 10 Afs 368/2020-63, učiněnému v bodu 93 žalobou napadeného rozhodnutí. Podle žalobce se obě věci podstatně odlišují. Nejvyšší správní soud se zde k meritu věci vyjádřil jen okrajově, navíc ve vztahu ke světelné reklamě, ke které daňový subjekt nepředložil vůbec žádné důkazy. V nyní řešené věci byla naopak jednoznačně prokázána realizace reklamy fotografií, zatímco rozsah reklamy a její dodavatel byl prokázán uceleným řetězcem důkazů.
12. Krom výše uvedeného má žalobce za to, že v daňovém řízení prokázal prostřednictvím důkazů z řízení týkajících se jiných subjektů, že MM GT-Racing byla daňovými orgány kontrolována, bylo přezkoumáváno její účetnictví a bylo u ní provedeno šetření ohledně fakticity podnikání. Žalovaný však tuto skutečnost bagatelizoval. Žalobci pak není zřejmé, proč se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí zabýval „nestandardními okolnostmi“ jako např. přístupem k bankovnímu účtu společnosti MM GT-Racing, ani co z nich ve vztahu k daňové povinnosti žalobce dovozoval. Pokud navíc žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazoval na výsledek pana Rašky z nespécifikovaného trestního řízení, nebylo možné z něj vycházet, neboť daná osoba nebyla vyslechnuta v řízení daňovém. Žalobci tak

nebylo zřejmé, co má vlastně v daňovém řízení prokazovat, a daňové orgány s ním tak pouze „hrály námořní bitvu“ ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 102/2016-40.

13. Dále se žalobce vymezil vůči výtce žalovaného stran obecnosti smluvních ujednání k reklamnímu plnění. Podle žalobce nemohou ani ta nejpodrobnější myslitelná smluvní ujednání sama o sobě prokázat, že k plnění v nich popsanému následně skutečně došlo. Žalobce naopak prokázal realizaci reklamních plnění jiným způsobem, a to fotografiemi reklamy na vozidle a dalšími souvisejícími podklady, přičemž obsah reklamního plnění potvrdili i svědci. Obecnost smluvních ujednání tak v nynější věci neměla mít pro žalovaného žádný význam. Obdobně ani výtka žalovaného, že se seznam realizovaných reklamních a propagačních akcí lišil od původního seznamu, nevyvrací realizaci plnění, neboť i s tímto pozměněným rozsahem plnění obě strany závazkového právního vztahu přinejmenším konkludentně souhlasily, čímž došlo ke změně původních smluvních ujednání.
14. Žalobce označil za nesrozumitelné vypořádání jeho odvolací námitky, dle které není přípustné zkoumat *ex post* efektivitu dané reklamy. Žalovaný totiž bagatelizoval zkoumání efektivitu reklamy tím, že bylo správními orgány zmiňováno pouze v souvislosti s cenou plnění.
15. Dále je pro žalobce nesrozumitelná úvaha žalovaného, na níž založil závěr o neaplikovatelnosti rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci C-333/20, *Amper Metal*. Žalobce také nesouhlasí s žalovaným v tom, že na nyní řešenou věc lze vztáhnout závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24. Naopak je žalobce toho názoru, že ačkoli je nyní řešena daň z příjmů, byl i zde relevantní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-83 (správně č. j. 4 Afs 58/2017-78; pozn. soudu).
16. V neposlední řadě se žalobce vymezil vůči tomu, že správce daně v e-mailové zprávě z 15. 7. 2020 výslovně uvedl, že se zaměřil mj. na „fakturovanou výši“ (patrně ceny reklamních služeb; pozn. soudu). Žalobce toto hodnotí jako překvapivé, neboť dle žalobce „*správce daně nikdy nechtěl prokazovat a ani to tak sám nečinil, že by fakturovaná výše nebyla v obvyklé výši*“. V této souvislosti je pro žalobce překvapivý závěr a tvrzení žalovaného, že „*odvolací orgán měl na daný případ odlišný pohled a chtěl posoudit kompletní dokumentaci*“, když žalobce nebyl seznámen s konkrétními aspekty odlišného pohledu žalovaného, neboť v tom případě by mohl navrhnout i jiné důkazy. Žalobce se v žalobě táže, v čem konkrétně tedy spočívá odlišný pohled žalovaného oproti závěrům správce daně.
17. Žalobce namítl, že v daňovém řízení nevěděl, co má prokazovat; zda „věrohodnost“ či „skutečného“ dodavatele nebo fakticitu reklamního plnění, o kterém s ohledem na rozsáhlou dokumentaci, kterou disponuje správce daně, nemůže být pochyb, což orgány finanční správy přiznaly. To žalobci znemožnilo efektivně se v daňovém řízení bránit doměření daně.
18. Závěrem prvního okruhu žalobních námitek tak žalobce uzavřel, že údajné pochybnosti správce daně nejsou relevantní pro posouzení daňové účinnosti nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a že z důvodu, že správce daně nepředložil žalovanému k odvolacímu řízení reklamní dokumentaci, která je, či měla by být v dispozici správce daně, a která by měla tvořit spisový materiál, je nezbytné napadené rozhodnutí zrušit. Žalobce je

nadále přesvědčen, že prokázal veškeré okolnosti o existenci a průběhu reklamního plnění relevantní pro naplnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

19. Druhý okruh žalobních námitek uvedl žalobce výčtem důkazních prostředků, jež v průběhu daňové kontroly, přesněji v listopadu 2016, předložil správci daně. Podstatou žalobcových námitek v tomto okruhu je, že správce daně tento důkazní materiál v posléze zahájeném odvolacím řízení nepředal žalovanému, přičemž žalobce především nesouhlasí s postojem, jenž žalovaný k této skutečnosti zaujal v žalobou napadeném rozhodnutí.
20. Žalobce předeslal, že již v průběhu daňové kontroly předložil správci daně reklamní dokumentaci, která sestávala z evidence pro daňové účely, daňových dokladů, účetnictví, smluv o poskytování reklamních služeb a propagace, dodatků ke smlouvám o poskytování reklamních služeb, kalendáře akcí, předávacích protokolů k reklamním dokumentům, informací o okruzích, reportů, výsledků, fotodokumentace, výstupů ČTK, článků z tisku, DVD se záběry ze závodů, propagačních materiálů, měsíčních písemných informací o poskytnutém plnění a potvrzení jejich převzetí žalobcem jakožto zadavatelem, fotografií ze závodů, programů soutěží, startovních listin, výsledkových listin a rozhovorů se závodníky.
21. Tato dokumentace nebyla žalobci ze strany správce daně vrácena, ani nebyla předložena žalovanému v odvolacím řízení, což žalobce namítal již v rámci odvolacího řízení (ve svém vyjádření z 22. 12. 2021). Žalobce pak nesouhlasí s žalovaným v tom, že správcem daně mj. ve zprávě o daňové kontrole užitá formulace „dokumentace byla předložena“ neznamená předání reklamní dokumentace žalobcem správci daně. Žalovaný dle žalobce rovněž nesprávně vyhodnotil jako irelevantní prohlášení i navazující výsledek žalobcova bývalého daňového poradce; ten totiž žalobcovo tvrzení o předání reklamní dokumentace správci daně potvrdil. Žalovaný dále bagatelizoval skutečnost, že sám správce daně v odvolacím řízení připustil pořízení kopií části reklamní dokumentace; žalovaný k tomu v žalobou napadeném rozhodnutí pouze uvedl, že z kontrolního spisu není zřejmé, zda a co správce daně z žalobcovy dokumentace kopíroval, a že jde o procesní pochybení malé intenzity. Žalovaný však předtím v průběhu odvolacího řízení v doplnění spisového materiálu č. j. 28572/20 sám uvedl, že žalobce předložil rozsáhlou dokumentaci k reklamním plněním, a uvedl, že je třeba veškeré důkazní prostředky předložené daňovým subjektem nebo i zajištěné správcem daně poskytnout odvolacímu orgánu k řádnému posouzení. Žalobce z toho dovozuje, že i sám žalovaný vycházel v průběhu odvolacího řízení z toho, že veškerými podklady dosud disponoval správce daně. Až později žalovaný (po reakci správce daně) změnil názor a přejal postoj správce daně, dle kterého správce daně v průběhu daňové kontroly zajistil kopie pouze vzorku předložené dokumentace, a proto komplexní dokumentaci k reklamám nedisponuje. Žalobce však upozorňuje, že o jakémkoli pořizování kopií dokumentace k reklamním plněním se nenachází v daňovém spisu žádné informace a taková činnost správce daně není zmíněna ani ve zprávě o daňové kontrole. Proto žalobci není zřejmé, jak správce daně dokázal později v doplnění stanoviska k odvolání (ze dne 14. 10. 2020) specifikovat jednotlivé písemnosti, které předtím údajně z reklamní dokumentace okopíroval.
22. Žalobce dále v žalobě namítá, že nebylo jeho povinností prokázat písemným potvrzením (vystaveným správcem daně) předání reklamní dokumentace. Přestože tedy žalobcův tehdejší daňový poradce (zástupce žalobce v daňovém řízení) možná opomněl požádat správce daně o písemné potvrzení převzetí reklamní dokumentace, nemůže se žalovaný poukazem na to zprostit vlastních povinností. Žalobce je toho názoru, že jej netížilo důkazní břemeno, neboť v případě předání a ztráty reklamní dokumentace nejde o skutečnosti

prokazované v režimu § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“), ale o povinnost daňových orgánů prokázat, zda dodržely zákonnou povinnost řádného vedení daňového spisu zakotvenou v § 64 téhož zákona. Zpochybnil-li tedy žalobce řádnost vedení spisu, bylo povinností orgánů daňové správy svůj postup obhájit a prokázat jeho zákonnost. Po žalobci nemůže být v právním státě požadováno, aby prokázal, co vlastně v daňovém spisu chybí.

23. Podle žalobce dále žalovaný nepřipustně relativizoval vyjádření jedné z úředních osob správce daně o tom, že došlo k převzetí reklamní dokumentace. Vyjádření Ing. B. v e-mailové zprávě ze dne 15. 7. 2020, že úřední osoby správce daně převzaly reklamní dokumentaci, označil žalovaný toliko za „nesprávnou formulaci vedoucího zaměstnance“, s tím, že „podstatou sdělení pak nebylo, zda byla dokumentace správcem daně převzata či mu byla předložena“.
24. Žalobce se rovněž vymezil vůči poukazu žalovaného na údajnou účelovost žalobcových námitek týkajících se ztráty předložené reklamní dokumentace. Dle žalovaného by totiž žalobce jistě požadoval vrácení reklamní dokumentace dříve než v odvolacím řízení, pokud by ji ovšem správci daně skutečně předal. Žalobce v tomto ohledu upozornil na to, že až v rámci odvolacího řízení vyvstala pochybnost o uskutečnění a rozsahu reklamy, a tudíž žalobce dříve předanou dokumentaci začal postrádat až v tomto okamžiku. Předtím žalobce neměl důvod se domnívat, že mu po skončení řízení nebude dokumentace vrácena, resp. že by měla v průběhu řízení být správcem daně ztracena. Pokud žalovaný uváděl, že měl být žalobce při předávání reklamní dokumentace obezřetnější a měl si nechat vystavit od správce daně písemné potvrzení, spatřuje v takovém argumentu žalobce analogii se situací, v níž se účastník občanskoprávního vztahu pokouší těžit z vlastní nepoctivosti.
25. Předání žalobcovy reklamní dokumentace správci daně pak dle žalobce potvrzuje i úřední záznam (žalobce v žalobě přesně neuvádí, jaký úřední záznam má na mysli; pozn. soudu). Žalobce tak má za to, že v odvolacím řízení prokázal, že správce daně převzal podstatnou část žalobcovy dokumentace, která byla následně zjevně ztracena, či je správcem daně zadržována. Žádný důkaz dle žalobce nevyvrací, že správce daně převzal a byla mu předána komplexní reklamní dokumentace. Důkazní břemeno ohledně vrácení dokumentace žalobci pak tížilo správní orgány, které je však neunesly.
26. Závěrem k druhému okruhu žalobních námitek žalobce poznamenal, že ztrátou reklamní dokumentace ze strany správce daně byl žalobce v daňovém řízení zásadně poškozen, neboť pak nemohl dost dobře prokázat uskutečnění a rozsah reklamního plnění. Pokud by mu bývala byla dokumentace správcem daně vrácena, jistě by ji následně v odvolacím řízení žalobce k výzvě žalovaného předložil.
27. Třetí okruh žalobních námitek se soustředil na v daňovém řízení řešenou otázku povahy plateb, jež žalobce přijal na svůj bankovní účet v roce 2014 v celkové výši 2 693 000 Kč. Žalobce se neztotožňuje se závěrem správce daně a žalovaného, že uvedené platby představovaly ostatní příjem ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů.
28. Žalobce namítá, že mu daňové orgány neumožnily v řízení prokázat, že sporné platby souvisely s prodejem akcií společnosti MLM-real Group a.s. (dále jen „MLM-real Group“). V první řadě totiž ve vyrozumění o konání svědeckého výsledku dne 9. 5. 2018 nebyla označena osoba svědka (jímž byl J. K.). Pokud tento postup správce daně odůvodnil poukazem na § 96 odst. 6 daňového řádu, nebylo žalobkyni nijak zřejmé, jak by mohlo předzvěděním totožnosti svědka J. K. žalobkyní dojít ke zmaření jeho následného

svědeckého výslechu. Žalobci bylo v důsledku absence předběžného sdělení totožnosti svědka zabráněno připravit se na jeho výslech, což podstatně ovlivnilo i průběh výslechu; žalobce proto považuje za zavádějící komentář žalovaného, že na svědka K. neměl žalobce žádné otázky.

29. Také dle žalobce není pravdou, že ohledně dané transakce žalobce nepředložil žádné důkazy. Z dožádání provedeného správcem daně totiž dle žalobce vyplynulo, že skutečným vlastníkem kyperské korporace (jejíž označení žalobce v žalobě neuvedl; pozn. soudu) jakožto žalobcova obchodního partnera byl skutečně J. K. Navíc dle zjištění žalovaného v České republice existuje pouze jedna osoba tohoto jména. Podle žalobce je tedy zcela nepravděpodobné, že by totožné jméno nosily další osoby mimo Českou republiku. Vypověděl-li tedy J. K., že danou kyperskou korporaci nezná, prakticky jistě nevypovídal pravdivě. Žalovaný pak sice v bodu 138 žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že z výpovědi J. K. nic nedovozoval, v rozporu s tím, však v bodu 130 téhož rozhodnutí konstatoval, že z provedeného dokazování vyplynuly nové pochybnosti o tomto tvrzení daňového subjektu (tj. o žalobcem tvrzeném původu plateb; pozn. soudu).
30. Pokud žalovaný rovněž v bodu 138 žalobou napadeného rozhodnutí odkázal na bod 76 téhož rozhodnutí s tím, že se žalobcem tvrzený prodej akcií neprojevil v Obchodním rejstříku, považuje žalobce tuto okolnost za konzistentní s vlastním tvrzením, že celý obchod byl posléze zastaven z důvodu nezaplacení celé kupní ceny. Žalobce je toho názoru, že i jeho čestné prohlášení je konzistentní se všemi zjištěními, jež správní orgány v daňovém řízení k této otázce učinily. Žalobce pak považuje za nepřipadný v bodu 129 žalobou napadeného rozhodnutí učiněný odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 Afs 44/2016-40, neboť v tam řešené věci zcela absentovalo jakékoli vyjádření daňového subjektu k povaze či charakteru zpochybněných příjmů. Žalobce tak zopakoval, že není pravdivé tvrzení žalovaného o tom, že žalobce svá tvrzení o povaze plateb přijatých v roce 2014 na bankovní účet nijak nedoložil.
31. Závěrem žaloby žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného k žalobě

32. Žalovaný se k žalobě vyjádřil podáním ze dne 20. 9. 2023. Předdeslal, že předmětem sporu je posouzení, zda bylo prokázáno, že se žalobcem deklarovaná plnění uskutečnila tak, jak bylo uvedeno žalobcem na daňových dokladech, tj. zda byla plnění žalobci poskytnuta deklarovaným dodavatelem a v deklarovaném rozsahu, což předurčuje konečný závěr o tom, zda žalobce reklamní plnění uplatnil v daňově účinných nákladech dle § 24 odst. 1 zákon o daních z příjmů oprávněně. Dále je předmětem sporu to, zda se žalobci v daňovém řízení podařilo prokázat tvrzení, že příjmy v podobě plateb přijatých na jeho bankovní účet v roce 2014 byly příjmy soukromé povahy, které nepodléhaly dani z příjmů.
33. Žalovaný v rámci podaného vyjádření zrekapituloval průběh daňového řízení v obou stupních, stejně jako obsah žalobních námitek. Dále odkázal na příslušné části odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, neboť dle jeho názoru jsou žalobní námitky převážně zrcadlením námitek odvolacích.
34. Ve vztahu k otázce unesení žalobcova důkazního břemene ohledně reklamního plnění žalovaný uvedl, že ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že důvodem pro vyloučení nákladů za reklamní služby od dodavatele MM GT-Racing z daňově účinných výdajů byla

skutečnost, že žalobce v průběhu daňové kontroly neunesl důkazní břemeno a neprokázal realizaci reklamních služeb. Po provedeném doplnění odvolacího řízení pak žalovaný sice nezpochybňoval umístění reklam na závodních vozech, avšak zůstalo dle jeho názoru neprokázáno žalobcovo tvrzení, že předmětná reklamní plnění provedla MM GT-Racing, resp. že předmětné plnění bylo provedeno v žalobcem deklarovaném rozsahu, resp. že bylo provedeno tak, jak je uvedeno v žalobcem předložených fakturách a smlouvách. Na uvedeném posouzení žalovaný setrval i ve vyjádření k žalobě.

35. Žalovaný odmítl, že by otázka deklarovaného dodavatele reklamních plnění byla nastolena až v rámci odvolacího daňového řízení. Již v rámci daňové kontroly byly z daňově uznatelných nákladů žalobce za zdaňovací období 2013 a 2014 vyloučeny náklady za reklamní služby fakturované obchodní korporací MM GT-Racing, neboť správce daně dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal realizaci předmětných reklamních služeb právě touto obchodní korporací. Žalovaný připomněl, že řízení před správcem daně a řízení odvolací tvoří jeden celek.
36. Dále se žalovaný neztotožnil ani s žalobní námitkou, dle které je otázka deklarovaného dodavatele podstatná pro stanovení daně z přidané hodnoty, nikoli však daně z příjmů. Dle žalovaného například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2019, č. j. 1 Afs 20/2019-28, vyplývá, že neprokázání konkrétního dodavatele vedlo k doměření daně, přičemž takový postup Nejvyšší správní soud v daném rozsudku aproboval. Označení deklarovaného dodavatele je jedním z údajů na daňových dokladech, které žalobce předložil, a jejichž „pravdivost“ po celé daňové řízení nedoložil, resp. neunesl své důkazní břemeno v otázce deklarovaného dodavatele, a neprokázal ani případné poskytnutí služeb jiným dodavatelem.
37. V rámci podaného vyjádření žalovaný rovněž zdůraznil, že efektivita a racionalita žalobcem deklarované propagace nebyla stěžejním důvodem pro neuznatelnost příslušných nákladů; pouze přispěla v kontextu dalších zjištění k prohloubení pochybností správce daně o uskutečnění reklamních plnění tak, jak bylo žalobcem deklarováno. Ohledně žalobcem namítané přiměřenosti ceny reklamy pak žalovaný poznamenal, že tato nebyla předmětem dokazování, na rozdíl od způsobu stanovení ceny za reklamní plnění. Pokud se žalobce v žalobě ohrazuje proti zmínce o osobě pana R. v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, šlo dle žalovaného pouze o vyjádření „pro úplnost“, bez toho, aby pro daňové řízení byly z listin pocházejících z trestního řízení činěny jakékoli závěry.
38. Ve vztahu k žalobní námitce údajné ztráty reklamní dokumentace žalovaný předně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Nad rámec toho doplnil, že žalobce nedisponuje žádným důkazem či dokumentem, z něhož by vyplynulo, že správce daně od něj opravdu převzal veškeré jím uvedené důkazní prostředky a tyto si ponechal. O fyzickém převzetí neexistuje žádný dokument, přestože správce daně má povinnost o takových úkonech vystavit potvrzení a takto převzaté dokumenty v zákonné lhůtě vrátit (§ 82 odst. 4 daňového řádu). Žalobce ostatně tyto dokumenty nepostrádal, dokud nebyl vyzván k jejich předložení. Důkazní břemeno žalobce v dané věci jednoznačně tíží a je jeho rizikem, že si při tvrzeném předání originální dokumentace správci daně nezajistil podklady, které by toto předání doložily (žalovaný v tomto odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 18. 2. 2021, č. j. 43 Af 33/2018-53, bod 35).
39. Žalovaný připustil, že už z výčtu reklamní dokumentace, jak je podán ve zprávě o daňové kontrole, je patrná její způsobilost prokázat, že reklamy byly vylepeny na závodních

automobilech. Ovšem již nikoli, že žalobcem deklarované plnění poskytl právě deklarovaný dodavatel, společnost MM GT-Racing (k tomu žalovaný citoval bod 139 žalobou napadeného rozhodnutí).

40. Žalobou napadené rozhodnutí nepovažuje žalovaný za nepřezkoumatelné. Má za to, že se zabýval meritem sporu, tj. otázkou, zda žalobce prokázal, že mu reklamní plnění skutečně dodal jím deklarovaný dodavatel, společnost MM GT-Racing, a v deklarovaném rozsahu, a že příjmy přijaté na bankovní účet jsou soukromé povahy, resp. nepodléhají dani z příjmů; stejně tak se zabýval námitkou údajné ztráty dokumentace, jakož i dalšími odvolacími námitkami.
41. Ve vztahu k třetímu okruhu žalobních námitek žalovaný nejprve uvedl, že ve zdaňovacím období roku 2014 žalobce přijal na svůj bankovní účet u Komerční banky, a. s. (dále jen „Komerční banka“), platby ve výši 2 693 000 Kč, o kterých žalobce neúčtoval a nezahrnul je do výnosů. Žalovaný rovněž podotkl, že obdobně přijal žalobce platby i ve zdaňovacím období roku 2015, a srovnatelná žalobní námitka žalobce tak je předmětem soudního řízení u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 16 Af 21/2022. Pokud žalobce nezahrnutím takových plateb v daňovém přiznání materiálně tvrdil, že tyto platby zdaňovat nemusí (neboť je nezahrnul do výnosů ani o nich neúčtoval), bylo zcela na něm, aby v daňovém řízení k výzvě správce daně prokázal, že se jedná o příjmy řádně zdaněné, dani nepodléhající nebo od daně osvobozené. Žalobce byl v rámci daňové kontroly správcem daně (a následně pak i v odvolacím řízení, resp. žalovaným) opakovaně vyzván k prokázání svých tvrzení podle § 92 odst. 3 daňového řádu, tj. k prokázání, že takto přijaté platby byly již zdaněny daní z příjmů, nebo že se jedná o příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů nebo které jsou od této daně osvobozené. Ačkoli důkazní břemeno spočívalo na žalobci, ten k výzvě k prokázání skutečností nepředložil ani nenavrhl žádné relevantní důkazní prostředky.
42. Správcem daně bylo zjištěno, že držitelem kyperského účtu, ze kterého byly zaslány žalobci finanční prostředky, je obchodní korporace SIMON MEDIA ENTERPRISES S. A. (dále jen „SME“), a že skutečným vlastníkem této obchodní korporace a zároveň osobou oprávněnou k nakládání s jejím účtem je J. K. (účet založila S. F., Seychely). Dále z kyperského účtu správce daně zjistil, že na tento účet byly zasílány finanční prostředky s označením „dividend“, které byly téměř ve stejné výši převedeny na účet žalobce. V rámci mezinárodní výměny informací se Seychelami správce daně obdržel listiny s údaji z registru členů a s údaji o ředitelích obchodní korporace SME, ve kterých figuruje J. K. a S. F., a ve kterých je u J. K. uvedeno datum narození dne X a adresa X. Správce daně předvolal k výsledku J. K., dat. nar. dne X, který vypověděl, že nezná obchodní korporaci SME, nemá k ní žádný vztah, nikdy nebyl na Seychelách ani na Kypru, neprovedl nikdy žádné převody peněz ze Seychel, nezná žalobce ani obchodní společnost Malisped či MLM-real Group. Dále uvedl, že mu byly odcizeny doklady o totožnosti.
43. Žalovaný s odkazem na § 96 odst. 6 daňového řádu zdůraznil, že označení osoby svědka v písemném vyrozumění daňového subjektu o konání svědeckého výsledku není bezpodmínečné. Správce daně však zástupci žalobce k jeho námitce, uplatněné před zahájením samotného výsledku svědka K., sdělil, že osoba svědka nebyla v písemném vyrozumění označena z důvodu, aby nedošlo ke zmaření účelu výpovědi, resp. ke kontaktu daňového subjektu se svědkem ještě před výsledkem. Příslušnou žalobní námitku, dle níž neměl žalobce reálnou možnost se na výsledek svědka K. připravit (a tím pádem jej konfrontovat vlastními dotazy), považuje žalovaný za účelovou.

44. Ani žalobcem dodané písemné vyjádření (čestné prohlášení) o původu a charakteru plateb přijatých na jeho bankovní účet v roce 2014, dle kterého se platby se týkaly procesu prodeje akcií v obchodní korporaci MLM-real Group a.s., nemohlo ve světle zjištění učiněných daňovými orgány z mezinárodních dožádání a z výsledku svědka K. vést k objasnění původu plateb. Žalobce nedoložil žádné listiny související s prodejním procesem a ukončením prodeje akcií, resp. důkazní prostředky prokazující, že došlo k vrácení finanční prostředků a ke zpětnému převodu akcií apod. V daňovém řízení tedy nebylo prokázáno, že platby byly žalobci zaslány v souvislosti s prodejem akcií obchodní korporace MLM-real Group a.s., jak tvrdil žalobce, resp. nebylo prokázáno, že předmětné příjmy byly řádně zdaněny, byly od daně osvobozeny nebo dani nepodléhaly. Nadto z mezinárodního dožádání a z výsledku svědka K. vznikly správci daně pochybnosti, které žalobce nikterak nerozptýlil. Žalobce nepředložil žádný konkrétní důkaz svědčící o skutečné existenci jím tvrzeného právního vztahu mezi ním a obchodní korporací SME. Nadto správce daně poukázal na vážné a důvodné pochybnosti o správnosti tvrzení žalobce, když svědek K., který měl dle zjištění z mezinárodního dožádání jednat za obchodní korporaci SME, své angažmá v uvedené obchodní korporaci, resp. jakýkoliv obchodní vztah s žalobcem, popřel.
45. Žalovaný považuje žalobou napadené rozhodnutí za správné a zákonné, protože má za to, že žalobu se patří pro nedůvodnost zamítnout.

Žalobcova replika k vyjádření žalovaného

46. V replice ze dne 9. 1. 2024, podané soudu téhož dne, žalobce setrval na dosavadní žalobní argumentaci a doplnil, že fakticita plnění, fakticita obchodního vztahu mezi žalobcem a deklarovaným dodavatelem, fakticita vztahu mezi deklarovaným dodavatelem a jeho subdodavateli, aktivní přístup deklarovaného dodavatele ve vztahu k obchodním partnerům a příslušnému správci daně apod. jsou daňovými orgány soustavně upozadovány. Dle žalobce však tyto prokázané okolnosti jednoznačně dokládají, že mezi subjekty (žalobcem a MM GT-Racing) probíhaly obchody, jejichž konečným výstupem bylo reklamní plnění, o jehož existenci nemá správce daně pochyb. Pokud správce daně a žalovaný namísto těchto okolností vyzdvihovali zcela irrelevantní okolnosti - např. charakter smlouvy o poskytování reklamních plnění či informace o poskytnutém plnění za některá období, charakter dokumentace ze závodů, povahu úhrady závazku mezi stranami či efektivitu a racionalitu propagace, jednali v rozporu se zásadou hospodárnosti vedení daňového řízení a podstatným způsobem zasáhli do žalobcových práv, neboť žalobce kvůli tomu nevěděl, co vlastně daňové orgány zpochybňují, a co je tedy povinen prokázat.
47. Žalobce setrval na názoru, že požadavek, aby žalobce prokázal, kdo fakticky reklamu na závodní vozy „nalepil“, je zcela nepodstatný; podle žalobce navíc z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013-31, plyne, že daňový subjekt nemusí v daňovém řízení prokázat, zda deklarované plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel plnění uvedena v dokladu. K tomu rozvedl, že v nynější věci nebyly údaje na předložených dokladech k reklamním plněním zpochybněny v takové míře, že by nebylo prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl (a tedy komu byly částky, jež žalobce uplatnil jako daňově účinné náklady, uhrazeny); nejde tedy o situaci řešenou v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017-34, v níž by žalobce jako daňový subjekt měl upřesňovat, jakým „jiným“ způsobem transakce proběhla, a tedy kdo byl pravým dodavatelem.

48. Dle žalobce v nynější věci spočívaly pochybnosti daňových orgánů o skutečném dodavateli deklarovaného reklamního plnění v tom, kdo za deklarovaného dodavatele v předmětném období jednal, kdo za něj podepisoval některé doklady, či jak byl nastaven přístup deklarovaného dodavatele k jeho účtu. To však jsou skutečnosti vnitřního nastavení korporátních procesů dodavatele, které nemohly být žalobci známy, natož aby je v daňovém řízení mohl správním orgánům osvětlit či prokázat.
49. Žalobce nadnesl, že ve věci byla prokázána spolupráce mezi deklarovaným dodavatelem a subdodavatelem. Daňové orgány však zpochybňovaly konkrétní okolnosti této spolupráce. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu však dle žalobce plyne, že tyto otázky (týkající se subdodavatelského řetězce) jsou primárně záležitostí deklarovaného dodavatele, nikoliv žalobce (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 20/2019-46). I z tohoto důvodu nemůže být žalovaným tvrzená „nekonkrétnost“ výpovědi svědků dostatečnou oporou pro závěr, že žalobce neprokázal řádně deklarovaného dodavatele.
50. V replice rovněž žalobce zopakoval svou žalobní námitku týkající se tvrzené ztráty reklamní dokumentace. Podle žalobce je s podivem, že k tomuto žalovaný provedl výslech žalobcova předchozího zástupce, Ing. K., aniž ale provedl výslech žalobcovy účetní, která byla přítomna dokladové kontrole prováděné správcem daně v rámci daňové kontroly. Přítomnost žalobcovy účetní při dokladové kontrole byla žalovanému známa, a pokud její výslech neprovedl, pak v důsledku rezignoval na prokázání skutečností týkajících se předání reklamní dokumentace. V reakci na vyjádření žalovaného k žalobě pak žalobce dodal, že obsah ztracené dokumentace mohl napomoci osvětlit některé detaily obchodních vztahů, jež daňové orgány považovaly za natolik nestandardní; nešlo tedy o listiny nevýznamné, jak navozuje ve svém vyjádření žalovaný. Ostatně dle žalobce nelze dobře hodnotit možný důkazní přínos dokumentace, jejíž konkrétní obsah (s ohledem na její zmizení) není žalovanému znám.
51. Žalobce je dále přesvědčen, že pouze byl-li by předem vyrozuměn o tom, že svědeckou výpověď bude podávat právě J. K., mohl žalobce tohoto svědka při výslechu konfrontovat. Ověřit, zda byl svědek J. K. skutečně tou osobou, s níž žalobce uzavřel dohodu týkající se prodeje akcií ve společnosti MLM-real Group, což mohl totiž učinit při výslechu daného svědka pouze žalobce osobně; naopak žalobcův zástupce, který s J. K. dohodu o prodeji akcií reálně neuzavíral, totožnost svědka s žalobcovým skutečným kontrahentem ověřit nemohl. Pokud by správce daně býval ve vyrozumění o připravovaném svědeckém výslechu nezatajil, že vyslýchán bude J. K., byl by se žalobce k výslechu dostavil osobně a mohl by se sám přesvědčit, zda vyslýchaná osoba je toutéž osobou, s níž uzavřel dohodu o prodeji akcií. Žalobce má taktéž za to, že sdělením jména svědka by nedošlo ke zmaření účelu jeho výpovědi, neboť správce daně mohl i bez toho zatajit svědkovy kontaktní údaje (například adresu bydliště), a žalobce by tak neměl ani hypotetickou možnost svědka předem kontaktovat.

Žalobní duplika žalovaného

52. V reakci na shora popsanou žalobní repliku podal žalovaný soudu dne 31. 5. 2024 svou dupliku. V ní především upozornil na skutečnost, že námitku neprovedení výslechu žalobcovy účetní, jež byla přítomna dokladové kontrole provedené správcem daně, žalobce poprvé uplatnil až ve své replice.

53. Žalovaný dále polemizoval s žalobcovým opačným náhledem na povinnost daňového subjektu prokázat deklarovaného dodavatele. Podle žalovaného jde o podstatnou podmínku oprávněnosti uplatnění (tedy daňové účinnosti) nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů; k tomu žalovaný citoval body 26, 28, 30 až 34 a 38 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017-34, a dále odkázal na rozsudek téhož soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73.

Doplnění žaloby

54. Dne 13. 9. 2024 podal žalobce soudu doplnění žaloby. V něm uvedl, že žalovaný komunikoval se žalobcem také v rámci řízení, které se týká odvolání proti rozhodnutím navazujícím na podání dodatečných daňových přiznání za různá zdaňovací období mezi roky 2012 a 2014 (a to jak k dani z přidané hodnoty, tak k dani z příjmů fyzických osob). V rámci této komunikace v řízení vyhověl žalovaný žádosti žalobce, aby mu zaslal písemnosti ze spisu ve výše popsané věci, které žalobce ještě neobdržel. Žalovaný tak učinil přípisem ze dne 20. 3. 2024, č. j. 9566/24/5200-10422-713122. Žalobce tímto způsobem získal od žalovaného interní sdělení Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 31. 1. 2024, č. j. 167325/24/2500-11440-502440, v němž uvedený správce daně sděluje žalovanému, že nemohl vyhovět jeho žádosti o zaslání dokladů doložených a zajištěných v rámci uskutečněné daňové kontroly, které byly podkladem pro stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor, březen, květen, říjen, listopad a prosinec 2014 a protokolu z výsledku pana R., neboť dle sdělení Územního pracoviště v Litoměřicích se tyto písemnosti u tohoto pracoviště nenacházely a nebylo známo, zda se nenacházejí u některého správního soudu či dokonce u žalovaného z důvodu jiných probíhajících řízení. Žalobce z tohoto interního sdělení dovozuje, že jde o další případ ztráty důkazního materiálu správními orgány, který tudíž potvrzuje, že k takovým ztrátám dochází, a že tomu tak bylo i v žalobcově případě. Žalobce navrhl, aby soud provedl důkaz jak přípisem žalovaného ze dne 20. 3. 2024, č. j. 9566/24/5200-10422-713122, tak i interním sdělením Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 31. 1. 2024, č. j. 167325/24/2500-11440-502440.

Jednání

55. Při jednání dne 1. 12. 2025 setrvali žalobce i žalovaný na svých dosavadních procesních stanoviscích.
56. Zástupce žalobce stručně přednesl žalobu, shodně s obsahem jejího písemného vyhotovení, repliky i písemného doplnění. Žalovaný dle jeho názoru neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností zakládajících pochybnosti o skutečném průběhu reklamních plnění. Správními orgány vyjádřené pochybnosti nebyly daňově relevantní. Zástupce žalobce rovněž zopakoval, že originály klíčové reklamní dokumentace byly předloženy správci daně, což pracovnice správce daně potvrdila. Správce daně neprokázal, že originály dokumentace žalobci vrátil. Správce daně by měl dle zástupce žalobce přezkoumatelně popsat průběh vrácení originálů dokumentace. Dále připomněl, že vyrozumění o svědeckém výsledku neobsahovalo označení svědka J. K. ani předmět výsledku, což znemožnilo přípravu žalobce či jeho zástupců na daný výsledek. Výsledek svědka by proto měl být opakován. Žalobci nebylo v průběhu správního řízení zřejmé, kam směřovaly správní orgány při zpochybnění deklarovaného dodavatele, zejména zda byla, či nebyla sporná fakticita plnění. Zástupce žalobce dále poznamenal, že nikoli každý daňově uznatelný náklad musí vést k zamýšlenému účinku z hlediska dosažení, zajištění či udržení příjmů. S ohledem na časový

odstup pak nelze žalobci klást k tíži nekonkrétnost provedených svědeckých výpovědí ohledně způsobu plnění. Rovněž připomenul, že žalovaný změnil v průběhu odvolacího řízení názor na otázku chybějící reklamní dokumentace, přestože se obsah daňového spisu v mezidobí nikterak nezměnil.

57. Pověřená pracovnice žalovaného v podrobnostech odkázala na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na písemné vyjádření k žalobě. Ohledně výsledku svědka J. K. odkázala na posouzení obdobné žalobní námitky provedené zdejším soudem v související věci sp. zn. 16 Af 21/2022 ohledně daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015.

Posouzení věci soudem

58. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první téhož zákona. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.
59. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
60. Před přistoupením k vypořádání jednotlivých žalobních námitek považoval soud s ohledem na jejich zaměření (zejména tvrzení o předložení a ztrátě části reklamní dokumentace z daňového spisu, dále též nesrozumitelnost či nejasnost rozsahu správními orgány zpochybněných skutečností, jež měl žalobce v daňovém řízení k výzvám prokazovat) za nezbytné podat v rozsudku detailnější přehled průběhu daňového řízení a reprodukovat podstatný obsah jeho zásadních písemností.
61. Z předloženého správního (daňového) spisu plyne, že dne 22. 6. 2016 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015. Dle protokolu o ústním jednání z 22. 6. 2016, č. j. 1608180/16/2507-60562-501206, byly rozsahem kontroly všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně z příjmů fyzických osob za uvedené období. Správce daně při zahájení daňové kontroly vyzval žalobce k předložení elektronických sestav hlavních účetních knih, účetních deníků, knih faktur přijatých, knih faktur vydaných a evidence majetku, a dále k předložení veškerých dokladů, listin a jiných věcí týkajících se kontrolované daně, a to zejména pokladních knih, příjmových a výdajových podkladních dokladů, faktur přijatých, faktur vydaných, bankovních výpisů, inventárních karet majetku, interních účetních dokladů, skladové evidence, inventarizace majetku a závazků, veškerých smluv, objednávek, dodacích listů, vnitroorganizačních předpisů, eventuálně jiných věcí a listin rozhodných pro správné stanovení kontrolované daňové povinnosti.
62. Dále správce daně vydal dle § 92 odst. 4 daňového řádu výzvu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2425685/16/2507-60562-501206, k prokázání skutečností, neboť zjistil, že žalobce v daňově uznatelných nákladech uplatnil náklady za reklamní služby dle daňových dokladů,

na nichž je jako dodavatel uvedena MM GT-Racing (v roce 2013 pět dokladů po 1 210 000 Kč vč. DPH, v roce 2013 šest dokladů v na celkovou částku 8 046 500 Kč vč. DPH). Pod bodem 1 výzvy tak správce daně vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků prokazujících, že reklamu dle předložených daňových dokladů skutečně provedla MM GT-Racing, a jakým způsobem byla stanovena výše ceny za reklamní služby v roce 2013 a 2014. Správce daně rovněž pod bodem 2 výzvy označil platby přijaté žalobcem na účet č. 10743704320217/0100 v letech 2014 a 2015 (datem přijetí platby, její výši, variabilním symbolem, konstantním symbolem či popiskem), o kterých dle žalobcem předloženého účetnictví a podaných daňových přiznání nebylo účtováno a které nebyly zahrnuty do výnosů. Správce daně vyjádřil pochybnost, zda žalobce přiznal veškeré zdanitelné příjmy (výnosy). Pod bodem 2 tak správce daně vyzval žalobce k prokázání, že základ daně byl vykázán v souladu s § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. že uvedené příjmy již byly zdaněny daní z příjmů fyzických osob nebo této dani nepodléhaly nebo byly od této daně osvobozeny.

63. Ve výše zmíněné výzvě z 30. 11. 2016 správce daně rovněž podal výčet důkazních prostředků, jež žalobce předložil správci daně v dosavadním průběhu daňové kontroly. Výčet zahrnoval Smlouvu o poskytování reklamních služeb a propagace ze dne 13. 1. 2011, Smlouvu o poskytování reklamních služeb a propagace ze dne 2. 1. 2014, dodatek č. 3 ze dne 2. 1. 2013 ke smlouvě uzavřené dne 13. 1. 2011, dodatek č. 1 ke smlouvě uzavřené dne 2. 1. 2014, kalendář akcí pro rok 2014 a předávací protokoly k dokumentaci pro rok 2013 a pro rok 2014. K poslední položce výčtu, tj. k „předávacím protokolům k dokumentaci pro rok 2013 a pro rok 2014“ správce daně v předmětné výzvě dodal, že *„dokumentací jsou podle těchto protokolů informace o okruzích, reporty, výsledky, fotodokumentace, výstupy ČTK, články z tisku, DVD – záběry ze závodů, a propagační materiály“*. Dále správce daně ve výzvě popsal, že žalobce též předložil *„za měsíce 1.-12./2013 a 1.-12./2014 měsíční písemné informace o poskytnutém plnění a potvrzení jejich převzetí žalobcem jako zadavatelem“*. Dále správce daně poznamenal, že žalobce *„předložil při daňové kontrole materiály obecné povahy, veřejně dostupné na internetových stránkách, v tisku a časopisech, tj. startovní listiny, programy soutěží, výsledkové listiny, fotografie ze závodů, rozhovory se závodníky“*, a to k jednotlivým závodům, při kterých mělo podle jednotlivých smluv být obchodní jméno žalobce v letech 2013 a 2014 prezentováno.
64. Žalobce na výzvu z 30. 11. 2016 reagoval podáním z 16. 1. 2017, v němž vyjádřil názor, že realizace reklamních plnění byla již předloženými doklady prokázána, pro žalobce není reálné zajistit doklady a smlouvy od jiného daňového subjektu a aktuální nekontaktnost deklarovaného dodavatele nelze žalobci přičítat k tíži. Dále žalobce opáčil, že výše ceny reklamních služeb odpovídala ceně obvyklé za takové služby v daném roce „a v závislosti na uzavřené smlouvě“, což mělo být správci daně známo z šetření provedených v předchozích letech. Výše reklamních služeb byla dle žalobce realizována s ohledem na předpokládaný výnos z vlastní podnikatelské činnosti, kdy např. prodej jednoho závodního auta byl za cenu 5 až 7 milionů Kč; podnikatelská činnost žalobce však byla přerušena po čas rekonvalescence žalobcova syna vyžádané velmi vážnou dopravní nehodou. K platbám přijatým na účet u Komerční banky v letech 2014 a 2015 žalobce v přípisu uvedl, že byly soukromé a tudíž neměly s jeho podnikáním jakoukoli souvislost.
65. Výzvou ze dne 19. 4. 2017, č. j. 1167561/17/2507-60562-501206, správce daně opětovně žalobce vyzval k prokázání, že konkrétně uvedené platby, jež žalobce v letech 2014 a 2015

přijal na svůj účet u Komerční banky, byly již zdaněny daní z příjmů, nebo se jedná o příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů, nebo že se jedná o příjmy od této daně osvobozené.

66. Žalobce následně ve vyjádření z 23. 5. 2017 k předchozí výzvě správce daně uvedl, že tato přesahuje limity povinností žalobce jakožto daňového subjektu. Proklamoval připravenost plnit svou důkazní povinnost, avšak pouze ve vztahu ke skutečnostem, které je povinen v daňovém řízení prokazovat. Navázal pak obecným právním rozbořem rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.
67. V průběhu daňové kontroly dále správce daně zaslal žalobci oznámení ze dne 18. 4. 2018, č. j. 1224174/18/2507-60562-507318, o konání výsledku svědka. V oznámení uvedl toliko označení příslušné daňové kontroly, dále že bude vyslechnut svědek, a sdělil čas a místo konání svědeckého výsledku. Jméno ani jiné identifikační údaje svědka nebyly v oznámení uvedeny, stejně jako k čemu bude svědek vyslýchán (předmět výsledku).
68. Dle protokolu ze dne 9. 5. 2018, č. j. 1414120/18/2507-60562-505391, proběhl dne 9. 5. 2018 výslech svědka J. K., nar. X, bytem X, a to za přítomnosti úředních osob správce daně a žalobcových zástupců, Ing. P. K. a JUDr. Ing. Radana Tesaře; žalobce nebyl výsledku osobně přítomen. Před zahájením výsledku zástupce žalobce namítl, že obdržené oznámení o konání výsledku nesplňovalo náležitosti § 96 odst. 6 daňového řádu, neboť v něm nebyl označen svědek, a současně nebyl uveden důvod absence jeho označení. Pracovnice správce daně k tomu dle protokolu uvedla, že svědek nebyl předem označen, aby nedošlo ke zmaření účelu výpovědi, resp. ke kontaktu žalobce a svědka před výsledkem. Dle protokolu pak svědek k otázkám správce daně vypověděl, že žalobce nezná a nikdy jeho jméno ani neslyšel, stejně tak že nezná společnost Malisped ani Real Group. Svědek popřel, že by mezi ním a žalobcem probíhala jakákoli obchodní spolupráce. Uvedl že nezná společnost SIMONS MEDIA ENTERPRISES S. A., nemá s ní nic společného a není s ní v žádném vztahu. Nikoho nezplnomocnil k jednání za svou osobu ani neprovedl převody peněz ze Seychel. Nikdy nebyl na Seychelách ani na Kypru a nezná S. F. Dále vypověděl, že v roce 2016 mu byl vystaven nový občanský průkaz, neboť jej předtím ztratil. Nebyl si jist, jak dlouho byl bez občanského průkazu, než si požádal o vystavení nového; uvedl, že rok, či rok a půl, ale nepamatuje si. Zástupci žalobce neměli zájem položit svědkovi otázky.
69. Dne 30. 7. 2018 seznámil správce daně žalobcova zástupce s výsledkem kontrolního zjištění (jak plyne z protokolu č. j. 1882484/18/2507-60562-507318). Shrnl přitom dosavadní průběh daňové kontroly a zejména vyzdvihl, že se žalobce dosud omezil pouze na polemiku ohledně rozložení důkazního břemene, aniž předložil důkazní prostředky ke správcem daně zpochybněným skutečnostem. Správce daně poznamenal, že byl-li žalobce po část zdaňovacího období 2013 jediným společníkem i jednatelem MM GT-Racing, bylo možné od něj očekávat alespoň snahu o popis jednotlivých kroků a vysvětlení postupů při realizaci reklamy ze strany tohoto deklarovaného dodavatele. Podle zjištění správce daně z předložených materiálů k jednotlivým závodům, při nichž měly být reklamní služby poskytovány, šlo o závody automobilů, kterých se aktivně účastnil žalobcův syn, což dle správce daně svědčí spíše o sponzoringu rodinného příslušníka, nežli o vynaložení nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pochybnosti správce daně byly umocněny tím, že žalobce od roku 2010 (s výjimkou zdaňovacího období roku 2015, kdy již žalobcův syn po autonehodě nepokračoval v závodní činnosti) vykazoval výhradně daňové ztráty, způsobené uplatněnými náklady na reklamu obchodního jména na automobilových závodech. Pochybnosti správce daně o způsobu stanovení výše ceny za reklamní plnění nerozptýlilo ani žalobcovo vysvětlení, že výše

reklamních služeb byla odvislá od předpokládaného výnosu z žalobcovy podnikatelské činnosti (např. z prodeje závodních automobilů); dle zjištění správce daně totiž žalobce ve zdaňovacích obdobích let 2013, 2014 ani 2015 neprodal žádný závodní automobil, avšak uplatnil za ně náklady na reklamu v souhrnné výši 10 750 000 Kč. Pokud tedy žalobce v letech 2013 a 2014 vykázal daňové ztráty 1 870 035 Kč a 1 443 910 Kč, byly žalobcovy výdaje na reklamu fakticky příčinou těchto ztrát a nepřispěly k prodejem závodních automobilů. Společnost MM GT-Racing pak nereagovala na výzvu správce daně k poskytnutí informací ohledně daných reklamních plnění. Správce daně tak formuloval kontrolní zjištění, že žalobce neprokázal realizaci reklamy deklarovaným dodavatelem MM GT-Racing ani skutečnou výši deklarovaných nákladů. Ve vztahu k platbám přijatým žalobcem na účet u Komerční banky pak správce daně zrekapituloval zjištění učiněná z provedených mezinárodních dožádání (Kypr a Seychely), zejména pak že držitelem účtů, z nichž byly žalobci dané platby zaslány, je společnost SME, registrovaná na Seychelách, osobou oprávněnou k nakládání s účtem SME je J. K., který je současně i „skutečným vlastníkem“ této společnosti, a samotný účet SME byl otevřen na Seychelách paní S. F. (s adresou rovněž na Seychelách). Z účtů společnosti SME správce daně zjistil, že této společnosti byly v roce 2014 poskytnuty finanční prostředky s označením „dividend“, které byly téměř ve stejné výši převedeny na účet žalobce u Komerční banky; nadto ve zdaňovacím období roku 2015 byly na účet SME přijaty dvakrát finanční prostředky bez označení, které byly stejný den opět v téměř stejné výši převedeny opět na účet žalobce. Správce daně zhodnotil výpověď svědka J. K., popírající jeho zapojení v SME či v obchodních transakcích s žalobcem. Vyjádřil pak přesvědčení o účelovosti žalobcova jednání, zdráhajícího se identifikovat konkrétní předmět příjmů, které na svůj účet u Komerční banky takto obdržel; podle správce daně šlo zřejmě o podvodné jednání při založení společnosti SME. Došlo k úmyslnému zatajování konkrétního předmětu příjmů, neboť v případě legálního nabytí finančních prostředků, které by jednoznačně nebyly předmětem daně z příjmů (či byly od daně osvobozeny), by neměl žalobce důvod tyto skutečnosti správci daně zatajovat. Ve vztahu k platbám přijatým na žalobcův účet u Komerční banky tak správce daně formuloval kontrolní zjištění, že se žalobci nepodařilo prokázat tvrzení, že se jedná „o soukromé platby“, ani že tyto platby byly již zdaněny, nebo že nejsou předmětem daně, či byly od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny.

70. Následné žalobcovo vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění nevedlo správce daně k jakékoli změně kontrolních zjištění, a proto došlo dne 18. 9. 2018 k projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole č. j. 2071882/18/2507-60562-508008. Správce daně do zprávy o daňové kontrole v zásadě přejal text výsledku kontrolního zjištění, a tedy setrval na závěru, že se žalobci nepodařilo prokázat přijetí fakturovaných reklamních služeb od MM GT-Racing ani skutečnou výši deklarovaných nákladů, tudíž zůstalo neprokázáno, zda byly uplatněné náklady na tyto služby vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Taktéž setrval správce daně na kontrolním zjištění o neprokázání skutečností, jež by vylučovaly posouzení žalobcem v roce 2014 na účet u Komerční banky přijatých plateb v celkové výši 2 693 000 Kč jako ostatních příjmů dle § 10 zákona o daních z příjmů. V závěru zprávy o daňové kontrole tak správce daně avizoval, že zvýší na řádce č. 105 a 207 kontrolovaných daňových přiznání položky zvyšující hospodářský výsledek tak, že pro zdaňovací období roku 2013 zvýší položky na řádce č. 105 o částku 5 000 000 Kč coby nákladů na reklamní služby, a pro zdaňovací období roku 2014 zvýší položky na řádce č. 105 o částku 5 750 000 Kč představující náklady na reklamní služby a na řádce č. 207 o částku 2 693 000 Kč jakožto platby přijaté na žalobcův účet u Komerční banky. Pro úplnost

soud poznamenává, že na str. 3 zprávy o daňové kontrole zopakoval správce daně výčet žalobcem předložených důkazů k reklamním plněním, a to zcela shodně s výčtem, který podal již ve výzvě ze dne 30. 11. 2016 k prokázání skutečností (srov. výše odst. 63 odůvodnění tohoto rozsudku).

71. Po vydání DPV 2013 a DPV 2014 doplnil správce daně řízení s ohledem na žalobcem podaná odvolání o žalobcem nově navržené svědecké výsledky P. K. a J. K. k otázce oprávněnosti uplatněných nákladů na reklamu a propagaci. Z vlastní iniciativy pak správce daně provedl výslech svědka J. R. V návaznosti na žalobcův návrh na provedení žalobcova účastnického výslechu žalovaný vyzval žalobce, aby s ohledem na omezení spojená s probíhající pandemií koronaviru SARS CoV-2 a souvisejícím zájmem na minimalizaci osobních kontaktů zvážil nahrazení navrhovaného důkazního prostředku rovnocenným písemným sdělením účastníka daňového řízení. Posléze žalobce zaslal žalovanému mj. vlastní čestné prohlášení z 19. 5. 2020 zejména k okolnostem plateb přijatých na žalobcův účet v letech 2014 a 2015.
72. Přípisem ze dne 22. 7. 2020, č. j. 28572/20/5200-10421-711811, žalovaný uložil správci daně doplnit spisový materiál. Ve vztahu k daňové účinnosti uplatněných nákladů na reklamu a propagaci zde žalovaný požadoval po správci daně doložit, zda žalobce uplatňoval náklady na reklamu na základě fakturace pouze od MM GT-Racing, nebo případně i od jiných dodavatelů. Dále s odkazem na str. 3 až 4 zprávy o daňové kontrole a tam podaný výčet žalobcem předložených důkazních prostředků žalovaný upozornil správce daně, že v předloženém daňovém spisu se takové důkazní prostředky nenacházejí; vyzval proto správce daně k poskytnutí veškerých důkazních prostředků předložených žalobcem nebo i zajištěných správcem daně k řádnému posouzení věci v odvolacím řízení. Ve vztahu k platbám přijatým žalobcem v roce 2014 na účet u Komerční banky pak žalovaný zrekapituloval žalobcem nově předložené listiny (čestné prohlášení z 19. 5. 2020, články z médií o nehodě M. M. ml. a potvrzení o převzetí dokumentů z 29. 10. 2014) a v návaznosti na ně uložil správci daně doplnit odvolací řízení o zjištění veškerých skutečností týkajících se údajného převodu akcií žalobce u společnosti MLM-real Group na společnost SME. Dále žalovaný správci daně uložil vyzvat žalobce k prokázání tvrzení o ukončení částečně realizovaného prodeje akcií, jakým způsobem došlo k předání akcií, a z jakého důvodu byl převod ukončen. Dále měl správce daně vyzvat žalobce k doložení, zda, kdy a na základě jakých dokladů došlo ke zpětnému převodu akcií společnosti SME, a tedy i k vrácení finančních prostředků této společnosti, když žalovaný z obchodního rejstříku zjistil, že od 24. 11. 2016 je jediným akcionářem společnosti MLM-real Group žalobcův syn, M. M. ml. Žalobce měl být dále vyzván k vysvětlení způsobu, jakým ověřoval angažovanost J. K. ve společnosti SME.
73. Z doplnění stanoviska k odvolání, datovaného 14. 10. 2020, č. j. 2213972/20/2507-60562-505391, plyne, že dle zjištění správce daně žalobce nevykázal v letech 2013 až 2015 náklady na reklamní služby od jiného dodavatele, než od MM GT-Racing. Dále správce daně uvedl, že *„disponuje pouze namátkově pořízenými kopiemi, které si pořídil při dokladové kontrole prováděné úřední osobou na provozovně žalobce. Jednalo se o důkazní prostředky listinného charakteru, které jsou obchodního charakteru odlišující se s údaji – období, termíny závodů. Správce daně z důvodu jejich četnosti pořídil pouze namátkově kopie“,* a to *„listiny nazvané Předávací protokoly k dokumentaci, listina nazvaná KALENDÁŘ 2014, listiny nazvané Informace o poskytnutém plnění za období o Potvrzení převzetí informace o poskytnutém plnění za období a údaje a fotografie z webových stránek“.* Správce daně dále v doplnění stanoviska poznamenal, že *„nezpochybňoval, že reklama neprobíhala, ale daňový subjekt neprokázal, že*

reklamní služby poskytoval deklarovaný dodavatel, že daňový subjekt skutečně za tyto reklamní služby uhradil deklarované částky a jakým způsobem byla stanovena výše ceny za reklamní služby.“ Zopakoval, že „smlouvy o reklamě byly uzavřeny mezi spřízněnými osobami, resp. mezi daňovým subjektem a společností, ve které byl daňový subjekt jediným jednatelem a společníkem, dodatky za každý následující rok byly ve stejném neurčitěm obsahu bez vypovídající hodnoty, faktická úhrada prokázána nebyla“. Dále správce daně upozornil, že „již před rokem 2010 docházelo k prezentaci loga ‚MALISPED‘, které odpovídá logu společnosti MALISPED spol. s r.o., kdy syn daňového subjektu zavedl mimo jiné i v týmu MM Racing“, a že „společnost MALISPED spol. s r.o. byla založena dne 17. 7. 1995 a daňový subjekt byl od počátku vzniku společnosti až do 20. 9. 2017 jednatelem a společníkem“. Podle správce daně „reklama obchodního jména ‚MALISPED‘, prezentovaná při automobilových závodech či jiných akcích tak nesměřovala přímo na daňový subjekt Martin Matzke – Malisped“. Správce daně rovněž vyzdvihl pochybnosti o skutečném dodavateli deklarovaného plnění, a to pro „nekontaktnost MM GT-Racing v době provádění daňové kontroly a nemožnost dohledat účetnictví předmětné společnosti, neboť docházelo ke změnám jednatelů a společníků, tj. od pana Matzkeho, následně pana K., dále pana P., který tragicky zemřel, až po pana K., který ani nevěděl, že je jednatelem MM GT-Racing“. V důsledku nemožnosti dohledat a prověřit účetnictví MM GT-Racing pak správce daně nemohl ani ověřit, zda skutečně došlo k úhradám a zápočtu pohledávek, nebo zda se jedná o fiktivní plnění. Dále správce daně v doplnění stanoviska k odvolání pojednal o platbách přijatých žalobcem na účet Komerční banky v roce 2014 a o doplnění odvolacího řízení, jež v tomto směru bylo učiněno.

74. Návazně žalovaný sám, výzvou ze dne 9. 6. 2021, č. j. 22684/21/5200-10421-705721, vyzval žalobce k předložení veškeré dokumentace k reklamním službám fakturovaným obchodní korporací MM GT-Racing v letech 2013 a 2014, a dále k doložení a prokázání, že došlo k částečnému prodeji akcií SME a poté byl proces ukončen, jakým způsobem došlo k předání akcií společnosti SME, z jakého důvodu byl následně převod ukončen, zda a kdy a na základě jakých dokladů došlo ke zpětnému převodu akcií od SME, a tedy i ke vrácení finančních prostředků této korporaci, že žalobce ověřoval angažovanost J. K. v SME, a k předložení veškerých souvisejících listin k prodejnímu procesu a ukončení prodeje akcií (smlouvy o převodu akcií, dohody o ukončení prodeje apod.).
75. Žalobce následně zaslal žalovanému vyjádření ze dne 29. 7. 2021, v němž upozornil, že dle výzvy k prokázání skutečností z 30. 11. 2016 již byla veškerá žalovaným požadovaná dokumentace k reklamním plněním správci daně prokazatelně předána. Podle žalobce tak z výzvy datované dnem 30. 11. 2016 plyne, že správce daně již převzal od žalobce „mj. smlouvy o poskytování reklamních služeb včetně dodatku, kalendář akcí, předávací protokoly k dokumentaci prokazující uskutečnění plnění, informace o okruzích, reporty, výsledky, fotodokumentace, výstupy ČTK, články z tisku, DVD – záběry ze závodů, propagační materiály, měsíční písemné informace o poskytnutém plnění a potvrzení jejich převzetí apod.“ Žalobce vyjádřil přesvědčení, že správce daně musel mít k dispozici úplnou dokumentaci k reklamním plněním, nikoli pouze její „vzorek“.
76. Písemností ze dne 4. 11. 2021, č. j. 42067/21/5200-10421-705721, (dále též „Seznámení 1“) žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej k vyjádření. Zde žalovaný mj. uvedl, že spisový materiál, který mu byl správcem daně předložen, neobsahoval veškeré důkazní prostředky, které měly být v rámci daňové kontroly předloženy (a to konkrétně „důkazní prostředky, na něž odkazovaly předávací protokoly k dokumentaci reklamního plnění, tj. informace o okruzích, reporty, výsledky, fotodokumentace, výstupy z ČTK, články z tisku, CD

– dokumentace, DVD – záběry ze závodů, propagační materiály“). Zopakoval vyjádření správce daně o tom, že dalšími dokumenty ohledně reklamních plnění správce daně nedisponuje, a podotkl, že žalobce ani k následné výzvě žádné další dokumenty bez řádného důvodu nepředložil. Žalovaný dále podal hodnocení správcem daně poskytnuté reklamní dokumentace. Smlouvy o poskytování reklamních služeb vč. dodatků podle žalovaného neobsahovaly běžná ujednání, která by bylo lze u podobných smluv očekávat. Jen velmi obecně v nich byl specifikován předmět smlouvy, ze kterého není patrné, jaké konkrétní služby měly být poskytovány a v jakém rozsahu. Ani v další dostupné dokumentaci nebyl dle žalovaného dostatečně konkretizován rozsah skutečně poskytnutého plnění; nebylo zřejmé, kde všude byla reklama umístěna, zda na automobilu, na kterém, v jaké velikosti a počtu, zda byla umístěna i na oblečení závodníků, na bannerech či jinde. Rovněž nebylo jasné, jakým způsobem byly využívány služby jako např. možnost využívání obrazových podkladů ze závodu pro prezentaci zadavatele, zda a kde se zadavatel těmito podklady a záznamy prezentoval. Žalovaný rovněž podrobně poukázal na některé zjištěné rozpory předložené dílčí dokumentace, se závěrem, že předložené listiny spolu vzájemně nekorespondují a nedokládají uskutečnění deklarovaného reklamního plnění. Žalovaný mj. vyzdvihl, že dle podpisu na jednom z předávacích protokolů k účetní dokumentaci mělo jít o podpis P. P. ze dne 2. 1. 2015; ten však tragicky zahynul již dne 14. 12. 2014. V obchodním rejstříku byl jako jednatel MM GT-Racing od 1. 12. 2014 zapsán Pavel Kroupa (zápis se uskutečnil dne 15. 6. 2015), který však jako svědek vypověděl, že pouze podepsal na ulici dokument, přičemž se domníval, že se jedná o zaměstnání „kontrolor zboží“. Žalovaný dále poukázal na to, že dokumentace neobsahuje cenu za reklamu na konkrétní akci ani za konkrétní poskytnutou službu, cena měla být určena dodatky již na začátku období v souhrnné částce za celý rok a nebylo nikdy žalobcem objasněno, jakým způsobem byla cena ve skutečnosti stanovena, za jaké konkrétní služby a v jakém množství. Období, za které měl odvolací orgán doloženou dokumentaci k reklamním plněním, přitom neodpovídala fakturaci, a rovněž cena na jednotlivých fakturách se lišila. Žalovaný shrnul a zhodnotil provedené svědecké výpovědi a výsledky mezinárodních dožádání. Poznamenal rovněž, že byly rozptýleny pochybnosti spočívající v nekontaktnosti deklarovaného dodavatele (MM GT-Racing), která byla způsobena smrtí jednatele P. P. Ačkoli žalovaný, shodně se správcem daně, nepochybně, že na závodních vozech byla umístěna reklama daňového subjektu, nebylo dle žalovaného jednoznačně prokázáno, že předmětné plnění provedla právě MM GT-Racing, resp. že předmětné plnění bylo provedeno v deklarovaném rozsahu, tj. že bylo provedeno tak, jak je uvedeno v předložených fakturách a smlouvách. Ve vztahu k platbám přijatým žalobcem v roce 2014 na účet u Komerční banky žalovaný mj. konstatoval, že nemůže obstát žalobcem podané vysvětlení, a to ve světle informací zjištěných na základě mezinárodního dožádání na Seychely a Kypr, a zjištění plynoucích ze svědecké výpovědi J. K. Žalobce nedoložil žádné listiny související s prodejním procesem a ukončením prodeje akcií MLM-real Group společnosti SME, resp. důkazní prostředky prokazující, že došlo k vrácení finančních prostředků a ke zpětnému převodu akcií apod. Žalovaný rovněž upozornil, že pravdivost žalobcova tvrzení o prodeji akcií MLM-real Group společnosti SME nevyplývá ani z žádných listin zveřejněných ve sbírce listin obchodního rejstříku k MLM-real Group.

77. Ve vyjádření ze dne 22. 12. 2021 k Seznámení 1 žalobce vyslovil hypotézu, že prokazatelně a nesporně předloženou reklamní dokumentaci správce daně ztratil či ji nemůže najít, přičemž žalobce originály ani žádnými kopiemi sám nedisponuje. Poukázal na to, že z daňového spisu nevyplývá, že by správce daně kdy pořizoval kopie reklamní dokumentace,

natož aby tak činil v rámci jednotlivých instancí provedené dokladové kontroly v žalobcově provozovně. Žalobce z toho dovozoval, že není-li ve spise zachyceno pořizování kopií dokumentace, měl správce daně k dispozici originály dokumentace. Další argumentaci vedl v duchu již výše popsanych žalobních námitek.

78. Písemností ze dne 14. 7. 2022, č. j. 26611/22/5200-10421-705721, (dále jen „Seznámení 2“) seznámil žalovaný žalobce se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej k vyjádření. V něm se vypořádal s žalobcovými důkazními návrhy z vyjádření datovaného dnem 22. 12. 2021, a to se závěrem, že nevedly k prokázání žalobcových tvrzení ohledně přijatých reklamních plnění. Konkrétně žalovaný popsal, proč pro unesení žalobcova důkazního břemene v nynější věci nebylo relevantní, že za zdaňovací období ledna a února 2011 správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností vedeného u žalobce na daň z přidané hodnoty dospěl k závěru o rozptýlení pochybností stran žalobcem uplatněných nákladů na reklamní služby fakturované společností MM GT-Racing. Dále vysvětlil, že závěry daňové kontroly u společnosti MLM-real Group nemají žádnou přímou souvislost s nyní zpochybněnými reklamními plněními, jež žalobce zahrnul do daňových nákladů.
79. Na Seznámení 2 reagoval žalobce podáním ze dne 15. 8. 2022. V něm především vyjadřoval nejistotu stran toho, co má dle orgánů finanční správy vlastně prokazovat (zda fakticitu reklamního plnění, či věrohodnost deklarovaného dodavatele MM GT-Racing, či snad absenci jakéhosi daňového podvodu, resp. nezaviněnost účasti na podvodu nebo svou dobrou víru). S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu obecně argumentoval, že závěr orgánu finanční správy o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem nemůže být kompatibilní se závěrem o účasti daňového subjektu na daňovém podvodu.
80. Přípisem ze dne 7. 9. 2022, č. j. 33443/22/5200-10421-705721, (dále jen „Seznámení 3“) žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej k vyjádření. Patrně v návaznosti na žalobcem vyjádřenou nejistotu ohledně rozsahu skutečností požadovaných k prokázání žalovaný v tomto seznámení zvýrazněným textem uvedl, že dle dosavadního názoru **„daňový subjekt neprokázal realizace reklamních služeb touto obchodní korporací, resp. rozsah předmětného plnění“**. Dále žalovaný zopakoval (již v předchozím Seznámení 1 uvedený závěr), že svědecké výpovědi jednatelů MM GT-Racing rozptýlily pochybnosti žalovaného a správce daně o nekontaktnosti uvedené společnosti.
81. Žalobce dále podal žalovanému vyjádření ze dne 14. 10. 2022, jímž reagoval na Seznámení 3. V něm objasňoval důvody, pro které dříve navrhl provést důkaz zprávou o daňové kontrole u MLM-real Group; připustil současně, že tak činil nad rámec svého důkazního břemene. Předmětné vyjádření žalobce koncipoval jako podrobnou polemiku s jednotlivými body žalovaným vydaných Seznámení. Žalobce přitom zejména vyjádřil údiv nad konstatováním žalovaného o tom, že **„daňový subjekt neprokázal realizace reklamních služeb touto obchodní korporací** (myšleno MM GT-Racing; pozn. soudu), **resp. rozsah předmětného plnění“**, neboť žalobce byl nadále přesvědčen, že veškeré reklamní a související podklady musí mít správce daně u sebe. Žalobce vyjádřil požadavek, aby případné sdělení správce daně o namátkovém pořizování kopií z předložené reklamní dokumentace bylo anonymizováno a přerazeno do veřejné části daňového spisu a zpřístupněno žalobci, vycházel-li z něj žalovaný v průběhu odvolacího řízení.
82. V předchozím odstavci popsané vyjádření dále žalobce doplnil vyjádřením ze dne 25. 10. 2022. S ním předložil žalovanému vyjádření daňového poradce Ing. P. K., který žalobce v daňové kontrole po relevantní dobu zastupoval, a v němž je deklarováno, že originály

dokumentace k jednotlivým reklamním plněním nebyly daňovému poradci po dobu zastupování správcem daně vráceny.

83. V daňovém spisu je následně (za doplněním vyjádření z 25. 10. 2022) zařazena z vyhledávací části spisu písemnost ze dne 17. 1. 2022, č. j. 2099/22/5200-10421-705721; z data vydání této písemnosti je přitom zřejmé, že do veřejné části odvolacího daňového spisu byla zařazena právě z popudu a na žádost žalobce. Touto písemností žalovaný uložil správci daně doplnit spisový materiál (resp. doplnit odvolací řízení) o vyjádření správce daně k žalobcovu tvrzení, že žalobce předal správci daně originální dokumentaci, která mu nebyla vrácena. Dále správci daně uložil, aby ke svému předchozímu vyjádření (dle kterého si správce daně namátkově pořídil kopie důkazních prostředků listinného charakteru při dokladové kontrole prováděné úřední osobou na provozovně daňového subjektu) doložil veškeré písemné podklady, kterými disponuje (včetně interních), dále aby sdělil, kdy a kde probíhala předmětná dokladová kontrola, jaké úřední osoby se jí účastnily, jakým způsobem probíhalo převzetí důkazních prostředků správcem daně, resp. které konkrétní důkazní prostředky byly převzaty (dle textu zprávy o daňové kontrole bylo předloženo např. i DVD), jakým způsobem bylo převzetí, popř. vrácení, dokladů správcem daně potvrzeno, resp. zaznamenáno.
84. Žalovaný rovněž do veřejné části odvolacího daňového spisu následně zařadil i doplnění stanoviska k odvolání, ze dne 17. 2. 2022, č. j. 289285/22/2507-60562-505391. V něm správce daně k výzvě žalovaného uvedl, že dokladová kontrola byla prováděna na provozovně žalobce. Správci daně byly předloženy důkazní prostředky k uplatněným reklamám, ale není zdokumentováno, že by správce daně originály těchto reklamních materiálů převzal, resp. že by si je odnesl z místa provádění dokladové kontroly. Správce daně dále uvedl, že disponuje kopiemi materiálu namátkově vybraného k předmětným reklamám (již postoupených žalovanému), a cestovními příkazy pracovníků správce daně (V. D. a K. P., roz. V.) k provádění dokladové kontroly u daňového subjektu v jeho provozovně dne 5. 10. 2016, dne 12. 10. 2016 a dne 28. 11. 2016. Dále správce daně dodal, že z dokladové kontroly prováděné dne 28. 11. 2016 v provozovně žalobce byl sepsán protokol o ústním jednání č. j. 2409732/16/2507-60562-501206, ze kterého je dle správce daně patrné, že si žádné důkazní prostředky, které by se týkaly předmětných reklamních materiálů, nepřevzal a neodnesl z místa provádění dokladové kontroly (a proto nemůže existovat jakýkoli důkazní prostředek o jejich vrácení). Správce daně nepopírá ani nezastírá existenci reklamního materiálu, který žalobce předložil. Naopak žalobce tvrdí převzetí reklamního materiálu správcem daně (a jeho nevrácení) až po pěti letech od uskutečnění dokladové kontroly, což nasvědčuje účelovosti žalobcova postupu. Správce daně dále uvedl, že daňové řízení vedla V. D. Jednotlivé dokladové kontroly prováděla s K. P., toliko s výjimkou kontroly dne 12. 10. 2016, kdy byla K. P. z důvodu nepřítomnosti nahrazena paní J. L. Na žalobcově provozovně byly mj. předloženy materiály k reklamě, ze kterých si pracovníce pouze namátkově pořídily kopie předmětných písemností k reklamám (jejichž výčet je zaznamenán v doplnění stanoviska k odvolání ze dne 14. 10. 2020, č. j. 2213972/20-25007-60562-505391), a které byly správcem daně postoupeny žalovanému. Správce daně uzavřel, že v rámci provádění dokladové kontroly nedošlo k převzetí předmětných důkazních prostředků a jejich odnesení z místa žalobcovy provozovny. Žalovaný k předmětnému doplnění stanoviska přiložil vždy po dvou cestovních příkazech ze dne 5. 10. 2016, ze dne 12. 10. 2016 a ze dne 28. 11. 2016.

85. Po přeřazení písemností uvedených výše v obou bezprostředně předcházejících odstavcích odůvodnění tohoto rozsudku do veřejné části odvolacího daňového spisu vydal žalovaný písemnost ze dne 2. 11. 2022, č. j. 40889/22/5200-10421-705721, (dále jen „Seznámení 4“). V ní žalovaný pojednal o novém tvrzení žalobce o nevrácení spisové dokumentace, kterou předložil pracovním správcem daně při jedné z dokladových kontrol. Žalovaný zrekapituloval, že správce daně nepopřel, že mu reklamní dokumentace byla předložena, avšak ze spisového materiálu nevyplývá, že byl si originály dokumentace správce daně vypůjčil a tyto následně žalobci nevrátil. Žalovaný upozornil, že ze skutečnosti, že správci daně byla reklamní dokumentace předložena, nevyplývá, že mu byla předána a že by si ji odnesl z místa provádění dokladové kontroly (ani že by byla správci daně předána na pracovišti správce daně). Naopak z protokolu dokladové kontroly konané dne 28. 11. 2016 dle žalovaného vyplývá, že správce daně žádné důkazní prostředky, které by se týkaly reklamních materiálů, nepřevzal a neodnesl z místa provádění dokladové kontroly. Žalovaný odkázal na § 82 odst. 4 daňového řádu s tím, že dle něj zapůjčení dokladů a jiných věcí potvrdí správce daně při jejich převzetí nebo odebrání, přičemž převzaté doklady vrátí správce daně osobě, od které je převzal, nejpozději do 30 dnů od jejich převzetí nebo odebrání. O existenci tohoto konkrétního ustanovení daňového řádu byl dle žalovaného žalobce ostatně poučen v protokolu o dokladové kontrole konané dne 28. 11. 2016; navíc byl dokladové kontrole jako žalobcův zástupce přítomen daňový poradce, který měl dle žalovaného zcela jistě povědomí o výše uvedené povinnosti správce daně při převzetí dokladů v originále. Žalovaný také upozornil na čtyřletý časový odstup mezi ukončením daňové kontroly a první zmínkou o údajném předání a nevrácení (ztrátě) reklamní dokumentace. Za zásadní žalovaný označil, že tvrdí-li žalobce nevrácení reklamní dokumentace, musí nejprve doložit, že si ji správce daně vůbec vypůjčil. To však dle žalovaného žalobce nedoložil. Žalovaný pak navázal reakcí na žalobcem nově předložený důkazní prostředek v podobě vyjádření Ing. K., daňového poradce, který žalobce zastupoval a byl přítomen v době, kdy byla v žalobcově provozovně správcem daně prováděna dokladová kontrola. Dle žalovaného toto vyjádření daňového poradce nedokládá žalobcovo tvrzení, že si správce daně vypůjčil originály reklamní dokumentace a že je následně žalobci nevrátil. To, že uvedený daňový poradce zasílal odpovědi na výzvy správce daně k prokázání skutečností totiž neznamená, že si správce daně vypůjčil originály reklamní dokumentace. Pokud navíc Ing. K. v písemném prohlášení uvedl, že správci daně předložil originály dokumentace k jednotlivým reklamním plněním, zdůraznil žalovaný, že předložení dokumentace nebylo správcem daně zpochybňováno. Žalovaný však setrval na tom, že pokud nebylo jednoznačně doloženo kdy, kde, kým a co konkrétně bylo vypůjčeno, nemůže samotné prohlášení Ing. K. prokázat, že si správce daně originály vypůjčil, resp. že je nevrátil.
86. Na Seznámení 4 reagoval žalobce podáním ze dne 14. 12. 2022. V něm zopakoval, že se v daňovém spisu nenachází doklady o tom, že by si správce daně při dokladové kontrole kopíroval jakékoli části reklamní dokumentace k plněním přijatým od MM GT-Racing. U žalobce rovněž vzbudilo pochybnosti, že ačkoli ve spisu absentoval jakýkoli záznam o pořízení kopií reklamní dokumentace při dokladové kontrole, byl přesto správce daně po čtyřech letech v reakci na výzvu žalovaného schopen specifikovat, u kterých konkrétních částí dokumentace k reklamním plněním si pořídil kopie. Obdobně pojal žalobce podezření i proto, že tyto správcem daně specifikované (a následně žalovanému předložené) kopie se zcela shodovaly právě s těmi podklady, které už dne 29. 3. 2017 tehdejší zástupce žalobkyně (daňový poradce Ing. P. K.) zaslal datovou schránkou správci daně. Žalobce přijal předchozí vyjádření žalovaného ke sporné reklamní dokumentaci jako účelovou snahu „pomoci“

správci daně, který patrně ztratil žalobcem předložené důkazní prostředky. Dále žalobce označil „předložení“ a „předání“ reklamní dokumentace za v zásadě synonymická, a poukázal na to, že pokud si měly pracovnice daňového subjektu při dokladové kontrole opatřovat kopie namátkově vybraných částí předložené reklamní dokumentace, musely ji mít „v rukou“. Ve vztahu k protokolu ze dne 28. 11. 2016, zaznamenávajícímu průběh jedné z dokladových kontrol v žalobcově provozně, žalobce uvedl, že z něj sice nevyplývá, že by si správce daně odnesl originály reklamní dokumentace, na druhou stranu z něj však ani nevyplývá, že by si správce daně pořizoval jakéhokoli kopie částí reklamní dokumentace. Další argumentaci vedl žalobce v předmětném vyjádření shodně s žalobní argumentací rekapitulovanou výše v odůvodnění tohoto rozsudku.

87. Na základě žalobcova vyjádření ze dne 14. 12. 2022 žalovaný uložil přípisem ze dne 13. 1. 2023, č. j. 1746/23/5200-10421-705721, správci daně doplnit spisový materiál o další podklady pro rozhodnutí o odvolání. Po správci daně požadoval provedení svědeckého výsledku daňového poradce Ing. P. K., který žalobce v průběhu daňové kontroly zastupoval, a to ke zjištění veškerých relevantních skutečností týkajících se předložení předmětné reklamní dokumentace, resp. tvrzeného předání této dokumentace správci daně a jejího nevrácení žalobci. Dále žalovaný uložil správci daně zajištění vyjádření (ve formě čestných prohlášení) úředních osob, které se podílely na daňové kontrole (zejména K. P. a J. L.), v nichž bude co nejpodrobněji popsán průběh daňové kontroly, resp. místního šetření, které se v průběhu daňové kontroly uskutečnilo, především ve vztahu k předkládání důkazních prostředků ze strany žalobce, zejména tehdejším zplnomocněným zástupcem Ing. P. K., a ke způsobu, jakým měly být pořizovány kopie těchto důkazních prostředků.
88. Správce daně doplnil řízení dle požadavků žalovaného, jak plyne z doplnění stanoviska k odvolání ze dne 23. 2. 2023, č. j. 303826/22/2507-60562-505391. V něm uvedl, že dne 8. 2. 2023 proběhl svědecký výslech Ing. P. K., o čemž byl pořízen protokol č. j. 213935/23/2507-60562-507318; rovněž připojil svůj názor, že ve světle podané výpovědi považuje předchozí čestné prohlášení svědka za nevěrohodné. Dále správce daně přiložil čestná prohlášení J. L. a K. P. k průběhu dokladových kontrol provedených v rámci daňové kontroly u žalobce.
89. Se skutečnostmi zjištěnými na základě v předchozím odstavci uvedeného doplnění odvolacího řízení seznámil žalovaný žalobce přípisem ze dne 22. 3. 2023, č. j. 10742/23/5200-10421-705721, (dále jen „Seznámení 5“). Zde zhodnotil, že Ing. K. nebyl schopen v rámci své výpovědi uvést žádnou konkrétní informaci o předání reklamní dokumentace správci daně, nepamatoval si komu, kdy kde, jakým způsobem ani v jakém konkrétním rozsahu byla reklamní dokumentace předána, neobjasnil, proč nepožadoval potvrzení o zapůjčení dokumentace; svědek pouze odkazoval na spisový materiál z daňové kontroly. Žalovaný tuto výpověď hodnotil jako nekonkrétní a neurčitou, která neprokazuje, že reklamní dokumentace byla správci daně předána a nebyla vrácena. Žalovaný dále v Seznámení připustil, že se v daňovém spise nenachází žádné informace o tom, že by správce daně při dokladové kontrole (či jindy) pořizoval kopie reklamní dokumentace či jejích částí, což žalovaný označil za pochybení správce daně, jež však nedosahuje intenzity vyžadující zrušení dodatečných platebních výměrů. V každém případě to dle žalovaného nedokládá, že by si správce daně při dokladové kontrole reklamní dokumentaci převzal, následně si ji ponechal a žalobci ji nevrátil. Žalovaný vyzdvihl, že Ing. K. jako žalobcův zástupce zaslal dne 29. 3. 2017 k výzvě správce daně k prokázání skutečností datovou schránkou kopie částí reklamní dokumentace, přičemž dle žalovaného by neměl důvod toto činit, pokud by vycházel z toho,

že si pracovnice správce daně při dokladové kontrole předloženou reklamní dokumentaci ponechaly, nevrátily ji dosud žalobci a měly ji na dále k dispozici. Z čestných prohlášení pracovnic správce daně pak žalovaný dovodil, že jim byly doklady v žalobcově provozovně předkládány žalobcovou účetní, do těchto dokladů pouze nahlížely, případně části dokumentace na jejich žádost ofotila žalobcova účetní na kopírce v žalobcově provozovně. Obě pracovnice uvedly, že v provozovně předložené doklady byly vráceny a žádné nebyly z provozovny odvezeny. Žalovaný dále v Seznámení připustil, že pracovnice správce daně, Bc. R. B., v e-mailovém vyjádření z 15. 7. 2020 uvedla, že *„kolegyně provádějící daňové kontroly, když převzala Vámi požadovanou dokumentace (viz str. 3 zprávy o daňové kontrole), tak ofotila pouze namátkově zaslané písemnosti, které se de facto opakovaly v obdobné podobě. DVD ani DC jsme bohužel v kopii nepořizovali“*. Současně žalovaný připustil, že citovaný text by mohl být interpretován jako potvrzení převzetí reklamní dokumentace; dle jeho názoru se však jednalo toliko o nesprávně zvolenou formulaci, nadto od pracovnice, která dokladovým kontrolám nebyla osobně přítomna. Podstatou sdělení Bc. B. pak nemělo být, zda si pracovnice správce daně předloženou dokumentaci ponechaly, či zda ji po pořízení kopií ihned vrátily žalobci; naopak bylo toliko odpovídáno na dotaz žalovaného, zda správce daně předmětnými důkazními prostředky aktuálně disponuje a může je žalovanému předložit pro účely posouzení v odvolacím řízení. Žalovaný tak uzavřel, že ani po doplnění odvolacího řízení nemá za prokázané, že by si správce daně reklamní dokumentaci předloženou při dokladové kontrole v provozovně žalobce ponechal (a žalobci následně nevrátil).

90. Žalobce reagoval na Seznámení 5 vlastním vyjádřením ze dne 4. 5. 2023. V něm předně vyjádřil dojem, že se žalovaný snaží velmi důsledně, až horlivě, hájit zájmy správce daně, namísto řádného, objektivního a nestranného přezkumu napadených dodatečných platebních výměrů. Ohradil se dále proti způsobu, jímž správce daně položil Ing. K. v rámci svědeckého výslechu některé otázky. Tyto otázky podrobil žalobce v daném vyjádření kritice, a dále polemizoval s hodnocením svědecké výpovědi, jež žalovaný provedl v Seznámení 5. Dále žalobce podrobně rozebíral jednotlivé články komunikačního řetězce žalovaného, správce daně a žalobce ohledně toho, kdy poprvé vlastně žalobce implikoval, že nedisponuje originálem ani kopiemi reklamní dokumentace. Žalobce se rovněž neopomenul negativně vymezit vůči důkazní síle správcem daně opatřených a žalovaným hodnocených čestných prohlášení K. P. a J. L. Nad rámec uvedeného žalobce ze svých dřívějších vyjádření zopakoval, že „správce daně nezpochybňoval, že reklama neprobíhala“, a proto je žalobce toho názoru, že jiné pochybnosti správce daně (jako např. způsob stanovení ceny) jsou pro posouzení oprávněnosti nákladového uplatnění výdajů na reklamu nepodstatné.
91. Žalovaný následně přistoupil k vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Pro účely stručnosti soud k odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí toliko uvádí, že v zásadě odráží obsah všech pěti výše rekapitulovaných Seznámení, a je také základem výše reprodukováného vyjádření žalovaného k podané žalobě.
92. Soud se nejprve zabýval posouzením žalobních námitek postavených na tvrzení, že žalobce předložil správci daně v průběhu daňové (dokladové) kontroly penzum originálů důkazních prostředků (výše i dále v odůvodnění tohoto rozsudku označovány souhrnně jako „reklamní dokumentace“), které si správce daně ponechal, nevrátil je žalobci a následně je ani nepředložil žalovanému k odvolacímu řízení, neboť je nejspíše ztratil.
93. Žalovaný postupoval dle mínění soudu správně a logicky, pokud k žalobcově námitce uplatněné v odvolacím řízení vyvinul výše popsání úsilí při zjišťování, zda (a případně kdy,

kde, v jakém rozsahu a jakým způsobem) se vůbec originály reklamní dokumentace dostaly během daňové (dokladové) kontroly do dispozice pracovníků správce daně. V průběhu odvolacího daňového řízení totiž nebylo mezi účastníky sporu o tom, že by z daňového spisu plynulo jakékoli protokolární vrácení originálů daňových dokladů ze strany správce daně žalobci.

94. Je zřejmé, že při některé z dokladových kontrol, jež pracovnice správce daně u žalobce v průběhu daňové kontroly prováděly (a to v dnech 5. 10. 2016, 12. 10. 2016 a 28. 11. 2016), žalobcova nejmenovaná účetní předložila (ve smyslu „poskytla k nahlédnutí“, nikoli „předala k zapůjčení či ponechání si“) pracovním správce daně za přítomnosti tehdejšího žalobcova zástupce, Ing. Petra Krejčího, daňového poradce, originály dokumentace k reklamním plněním. Spor mezi účastníky řízení zůstal ohledně toho, zda si správce daně tyto předložené originály dokumentace v návaznosti na jejich předložení ponechal ve svém držení (tedy odnesl z žalobcovy provozovny, v níž se dokladové kontroly odehrávaly), anebo se s nimi úřední osoby pouze seznámily, a ponechaly je poté nadále v žalobcově dispozici.
95. Dle názoru soudu učinil žalovaný v průběhu odvolacího řízení (v součinnosti se správcem daně) maximum toho, co po něm bylo lze důvodně požadovat pro účely ozřejnění skutkového děje týkajícího se sporné reklamní dokumentace. Soud pak žalovanému plně přisvědčuje v závěru, že z veškerých takto shromážděných důkazů jednotlivě a ve vzájemné souvislosti nelze učinit závěr, že správce daně od žalobce převzal jakékoli originály reklamní dokumentace. Slovem „převzal“ zde přitom soud míní nikoli „toliko k nahlédnutí a bezprostřednímu vrácení“, nýbrž „k dočasné držbě i mimo prostory žalobcovy provozovny“.
96. Podle § 86 odst. 4 daňového řádu platí, že *„správce daně má při provádění daňové kontroly rovněž pravomoci podle § 80 až 84“*, tedy pravomoci svěřené správci daně při provádění místního šetření (jež je právě upraveno ve zmiňovaných ustanoveních § 80 až 84 daňového řádu). V rámci daňové kontroly tak může správce daně po daňovém subjektu požadovat nejen „předložení důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení“ [srov. § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu], ale také „zapůjčení správcem daně vyžádaných dokladů“ (srov. § 82 odst. 2 téhož zákona). Je zřejmé, že jde o dvě rozsahově odlišná oprávnění správce daně (a jim odpovídající odlišné povinnosti daňového subjektu, resp. osoby, u níž je místní šetření prováděno). Daňový řád „předložení“ důkazního prostředku správci daně a „zapůjčení“ důkazního prostředku správci daně jednoznačně rozlišuje. Také proto ukládá § 82 odst. 4 věta první daňového řádu správci daně povinnost potvrdit zapůjčení dokladů či jiných věcí, avšak ne již tak povinnosti potvrdit, co vše bylo při místním šetření (resp. daňové kontrole) správci daně předloženo. Dojde-li při místním šetření (či dokladové kontrole v rámci prováděné daňové kontroly) k zapůjčení dokladů či jiných věcí správci daně, vzniká mu vedle toho rovněž zákonná povinnost vrátit je osobě, od které je převzal, nejpozději do 30 dní od jejich převzetí (§ 82 odst. 4 věta druhá daňového řádu). Tuto dobu lze prodloužit, a to i opakovaně, rozhodnutím nejbližší nadřízeného správce daně, za plnění dalších podmínek uvedených v § 82 odst. 4 věty třetí daňového řádu.
97. Z výše popsané právní úpravy je nabíledni, že nikoli každý daňovým subjektem při místním šetření (resp. při dokladové kontrole v provozovně daňového subjektu) předložený důkazní prostředek musí být pro správcem daně kontrolovaný rozsah daňové povinnosti relevantní, natož aby správce daně pro účely důkazního řízení potřeboval disponovat jeho originálem. Správce daně má navíc právo požadovat při místním šetření poskytnutí kopií, či si kopie

pořídít sám (§ 81 odst. 2 daňového řádu). Už jen z této logiky tedy lze předpokládat, že nebude-li mít správce daně reálnou a odůvodněnou potřebu disponovat po delší dobu (tedy i mimo prostory, v nichž je prováděno místní šetření) originály subjektem předložených důkazních prostředků, např. ke znaleckému zkoumání jejich pravosti, spokojí se zpravidla s jejich kopiemi. Bezdůvodným zapůjčením si a převzetím originálů důkazních prostředků by správce daně zjevně iracionálně a zbytečně zvyšoval svou administrativní zátěž, neboť by musel potvrzovat jejich převzetí a prokazatelně je v zákonné lhůtě vrátit, potenciálně předtím i žádat nejbližší nadřízený orgán o prodloužení lhůty.

98. V nyní posuzované věci z ničeho neplyne potřeba správce daně disponovat originály reklamní dokumentace. Není tedy zřejmé, za jakým účelem by si snad měl správce daně žalobcem předloženou dokumentaci, nadto v její celistvosti, při některé z dokladových kontrol zapůjčit. Pracovnice správce daně, J. L., ve svém čestném prohlášení ze dne 14. 2. 2023 obecně uvedla, že pokud je prováděna dokladová kontrola na provozovně daňového subjektu, nebývají originální doklady odváženy z provozovny, nýbrž si opatřuje kopie dokladů nebo se domluví na pozdějším zaslání kopií dokladů do datové schránky. Shodně s další pracovnící správce daně, K. P. (srov. její čestné prohlášení z 3. 2. 2023), uvedla, že z žalobcovy provozovny žádné originály dokladů neodvezly, resp. že veškeré při dokladové kontrole předložené originály vrátili. Posledně jmenovaná navíc v čestném prohlášení vzpomenu, že na kopírovacím zařízení v žalobcově provozovně pořídila žalobcova účetní kopie vybraných částí reklamní dokumentace, a že se pracovnice správce daně s tehdejší žalobcovým zástupcem, Ing. P. K., domluvila na zaslání těchto kopií datovou schránkou správci daně. Z daňového spisu pak plyne, že Ing. K. skutečně vybrané kopie reklamní dokumentace zaslal dne 29. 3. 2017 ze své datové schránky do datové schránky správce daně.
99. V první řadě by tedy dle soudu postrádalo logiku, aby pracovnice správce daně požadovaly bez zjevného opodstatnění originály žalobcem předložené reklamní dokumentace. I pokud by však její zapůjčení skutečně požadovaly a převzaly ji, neměly by současně žádný rozumný důvod navíc požadovat při dokladové kontrole pořízení (a následné zaslání) kopií vybraných částí reklamní dokumentace (měly přeci disponovat kompletními originály). Přesto, i pokud by o zapůjčení originálů kompletní reklamní dokumentace požádaly, a žalobce jim vyhověl, stíhala by je bez dalšího zákonná povinnost potvrdit žalobci jejich převzetí; tato povinnost přitom není podmíněna žádostí subjektu o vystavení takového potvrzení. Jelikož žalobce žádné takové písemné potvrzení nepředložil, a není ani obsaženo v daňovém spisu, musely by pracovnice správce daně na splnění dané zákonné povinnosti (opět bez patrného důvodu) rezignovat. Žalobcem takto předestíraná verze skutkového děje dle náhledu soudu výrazně vybočuje z očekávatelného rámce průběhu běžné dokladové kontroly, a to natolik, že lze považovat za krajně nepravděpodobné, že by si toho přítomný žalobcův zástupce, Ing. P. K. (daňový poradce), nepovšiml a nepožadoval dodatečně písemné potvrzení o zapůjčení/převzetí originální reklamní dokumentace. Ten samý daňový poradce přitom v čestném prohlášení ze dne 29. 12. 2021 uvedl, že *„předložil správci daně originály dokumentace k jednotlivým reklamním plněním, tj. např. informace o okruzích, reporty, výsledky, fotodokumentace, výstupy ČTK, články z tisku, CD – dokumentace, DVD – záběry ze závodů, propagační materiály atd., které po dobu mého zastupování pana Matzkeho mi nebyly správcem daně vráceny“*. Soud upozorňuje, že pokud by tato část čestného prohlášení Ing. K. byla pravdivá, znamenalo by to, že si i po více než pěti letech od ukončení dokladové kontroly pamatoval zapůjčení konkrétního (a kompletního) rozsahu originální reklamní dokumentace. O to spíše by si ale musel Ing. K. totéž pamatovat již dne 29. 3. 2017 (tj. přibližně pouhé čtyři měsíce od ukončení dokladové kontroly), a nedávalo by tak žádný

rozumný smysl, aby daného dne, a navíc po výzvě správce daně ze dne 30. 11. 2016 k prokázání skutečností, zasílal správci daně vybrané kopie reklamní dokumentace, jejímž kompletním originálem měl ale správce daně dle jeho přesvědčení již disponovat. Osoba s rozumem průměrného člověka, a tím spíše pak i profesionál v oblasti daňového poradenství, by dle soudu v takové situaci přinejmenším poukázala na to, že se dle jejího přesvědčení nachází kompletní originál reklamní dokumentace v držení správce daně, neboť mu byl zapůjčen při nedávané dokladové kontrole. To však Ing. K. neučinil. Jeho následná svědecká výpověď, k níž došlo dne 8. 2. 2023 (tedy s odstupem méně než čtrnácti měsíců od data podpisu jeho čestného prohlášení), přitom již zdaleka nebyla tak konkrétní, jako jeho relativně nedávné čestné prohlášení. Nevzpomněl si při ní už ani náznakem, jakým způsobem mělo dojít k údajnému předání reklamní dokumentace; pouze k otázce správce daně uvedl, že „*je to zapsáno v protokolech u daňového poplatníka*“. Na zcela zásadní otázku správce daně: „*Proč byly předmětné dokumenty (přílohy datové zprávy Ing. K. ze dne 29. 3. 2017, obsahující kopie částí reklamní dokumentace; pozn. soudu) správci daně zaslány, když měl správce daně dle Vašeho tvrzení už disponovat veškerými originály?*“ pak svědek Ing. K. vypověděl, že „*správce daně požadoval ještě asi doplnění. Nevzpomínám si*“. Na množství dalších otázek správce daně uvedený svědek odpověděl, že si nevzpomíná, nicméně že by vše mělo být zachyceno v daňovém spisu.

100. Ve světle výše uvedeného soud, ve shodě s žalovaným, hodnotí čestné prohlášení Ing. K. jako zcela nevěrohodné. Samotná svědecká výpověď Ing. K. nejen že nepotvrdila žalobcovu skutkovou verzi o zapůjčení kompletního originálu reklamní dokumentace, ale spíše přispěla k nevěrohodnosti předchozího svědkova čestného prohlášení. Žádné další důkazy žalobce ke své skutkové verzi v odvolacím řízení nepředestřel, ačkoli k tomu měl více než široký prostor. Pokud pak žalobce v replice namítal, že měl žalovaný vyslechnout z vlastní iniciativy i žalobcovu účetní, o níž bylo žalovanému známo, že se dokladových kontrol účastnila vedle Ing. K., považuje soud takovou námitku nejen za opožděnou, neboť (jak trefně poznamenal žalovaný ve svém vyjádření k žalobě) byla uplatněna až v replice, tj. po uplynutí zákonné lhůty k podání žaloby (srov. § 71 odst. 2 větu třetí s. ř. s.), ale také za účelovou. Soud totiž v protokolu o dokladové kontrole ze dne 28. 11. 2016, ani v jiné části daňového spisu, nenalezl náležité identifikační údaje žalobcovy tehdejší účetní, jež se měla dokladových kontrol účastnit (snad jen v dřívějším protokolu o zahájení daňové kontroly, tedy ve spisu správce daně, nikoli v odvolacím spisu žalovaného, lze nalézt toliko zmínku o příjmení jmenované žalobcovy pracovnice – paní H.). Není zřejmé, proč žalobce nepostupoval v případě důkazního vytěžení své tehdejší účetní podobně jako v případě daňového poradce Ing. K., tedy proč od ní např. neopatřil rovněž čestné prohlášení, a to již v řízení o odvolání, či případně nenavrhł její výslech v daňovém řízení.
101. Je pravdou, jak v žalobě dovozoval žalobce, že dle obsahu daňového spisu se žalovaný v počátku odvolacího řízení domníval, že mu potenciálně nemusela být ze strany správce daně předložena veškerá správci daně dostupná reklamní dokumentace, nýbrž jen její část. Žalovaný patrně tohoto dojmu nabyl z výčtu důkazních prostředků na str. 3 až 4 zprávy o daňové kontrole (obdobně na str. 2 až 3 výzvy ze dne 30. 11. 2016 k prokázání skutečností), a jeho následného porovnání s obsahem správcem daně předloženého spisu. To však nemá dle soudu pro posuzovanou věc v konečném důsledku žádnou relevanci. Žalobce totiž pomíjí, že žalovaný následně vedl k otázce nakládání s originálem reklamní dokumentace při dokladových kontrolách rozsáhlé a podrobné dokazování, z něhož právě vyplynulo, že správce daně nepovažoval za důležité disponovat pro správné stanovení daně kopiemi kompletní reklamní dokumentace, pročez opatřil pouze kopie její části. Pokud se žalovaný

s uvedeným názorem správce daně (ohledně důkazní potence zbývajících, v kopiích nepořízených, částí reklamní dokumentace) neztotožňoval, a vyzýval proto v rámci odvolacího řízení žalobce k předložení kompletní reklamní dokumentace, byl takový postup věcí jeho právního názoru na otázku řádnosti hodnocení důkazů. Bylo povinností žalobce tyto důkazní prostředky k doplnění odvolacího řízení předložit, a umožnit tak žalovanému, aby doplnil postup správce daně, který daň doměřil po zhodnocení pouhé části (vzorku) reklamní dokumentace. Pokud žalobce této své důkazní povinnosti nedostál, aniž bylo zároveň prokázáno, že se tak stalo z důvodů na straně správce daně (tedy pro tvrzenou ztrátu originálů reklamní dokumentace), nemá soud žalovanému v tomto ohledu co vytknout.

102. Namítal-li rovněž žalobce, že žalovaný bagatelizoval pochybení správce daně spočívající v absenci procesní stopy v daňovém spisu o pořízení kopií částí reklamní dokumentace, soud se s ním neztotožnil. Pokud přitom žalobce navozoval, že obdobně ani absence potvrzení o převzetí originálů dokumentace v příslušném daňovém spise neznámá, že k zapůjčení nedošlo, pak dle soudu jde samozřejmě o závěr logicky bezvadný, současně ale i bezvýznamný. Stejně tak to totiž neznámá, že k zapůjčení originálů správci daně skutečně došlo. Předmětná úvaha tudíž nemůže nijak přispět k unesení žalobcova důkazního břemene spojeného s povinností prokázat uplatněné (primární) tvrzení, že originály dokumentace byly správci daně vůbec kdy „zapůjčeny“ ve smyslu § 82 odst. 2 daňového řádu.
103. Žalobce se mylí i v případě námítky, že důkazní břemeno ohledně předání (přesněji „zapůjčení“; pozn. soudu) originální dokumentace netíží právě jeho. Obecně platí (nestanoví-li zvláštní zákon pro dané řízení či hmotněprávní vztah výslovně jinak), že břemeno prokázání rozhodné skutečnosti tíží toho účastníka řízení, jemuž by byla v řízení ku prospěchu aplikace právní normy, do jejíž dispozice předmětná rozhodná skutečnost spadá (srov. LAVICKÝ, Petr. Soudcovské dotváření pravidel dělení důkazního břemena. *Právník* [online]. 2018, roč. 4, s. 303–319). V nynějším řízení o žalobě soud přezkoumává v mezích včasné uplatněných žalobních bodů zákonnost postupu žalovaného, který žalobou napadeným rozhodnutím mj. nezrušil ani nezměnil výše uvedené dodatečné platební výměry. Podle žalobce tak ovšem žalovaný měl učinit, a to mj. z tvrzeného důvodu, že žalobce nemohl unést své důkazní břemeno k prokázání, že MM GT-Racing jakožto deklarovaný dodavatel byla i skutečným dodavatelem předmětných reklamních plnění; žalobce tento argument postavil na skutkovém tvrzení, že správci daně zapůjčil originál objemné reklamní dokumentace, ten mu ji nevrátil a nepředložil ji ani žalovanému k odvolacímu řízení. Dle žalobce tedy správce daně zapříčinil, že žalobce pozbyl příslušné důkazní prostředky, které následně nemohl k výzvě žalovaného předložit a unést tak své důkazní břemeno ke skutečnému dodavateli reklamních plnění (a také ke způsobu stanovení ceny reklamy).
104. Soud připomíná, že daňový řád disponuje speciální úpravou rozložení důkazního břemene. Podle ní zejména platí, že je to daňový subjekt, kdo v daňovém řízení „*prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*“ (§ 92 odst. 3 daňového řádu), případně kdo k výzvě správce daně prokazuje skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Žalobcovo primární tvrzení o zapůjčení originálu kompletní reklamní dokumentace nelze dle názoru soudu podřadit pod kterékoli z obou zmíněných pravidel rozložení důkazního břemene. Na druhou stranu zjevně nespadá

ani pod typově vymezené důkazní břemeno správce daně (srov. § 92 odst. 5 daňového řádu). Nezbyvá tedy než užít již výše popsaného obecného pravidla rozložení důkazního břemene.

105. Bylo-li by prokázáno, že daňový subjekt zapůjčil při dokladové kontrole v rámci daňové kontroly správci daně originál důkazních prostředků, jež by potenciálně mohly (i ve světle či navzdory ostatním v řízení dostupným důkazům) přispět k unesení důkazního břemene daňového subjektu v daňovém řízení, a že správce daně tyto důkazní prostředky ztratil, a proto nebylo možné je následně důkazně hodnotit v daňovém řízení, musela by taková skutečnost být přičtena jednoznačně k tíži orgánů finanční správy. Zákonem stanovené důkazní břemeno daňového subjektu dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu by za takové situace samozřejmě nemohlo setrvat na bedrech daňového subjektu. Bylo by pak jedině na orgánu finanční správy, aby případně jinými důkazy v daňovém řízení prokázal nade vší pochybnost, že se daňově relevantní skutečnost odehrála jinak, než daňový subjekt tvrdil (tedy aby vyvrátil pravdivost či správnost jeho daňových tvrzení). Z toho je patrné, že by v konečném důsledku došlo ke změně rozložení důkazního břemene, jež původně tížilo daňový subjekt, ale nově by tížilo (a to ohledně vyvrácení tvrzení daňového subjektu) správce daně. Následek právě vyjádřeného „alternativního“ pravidla by dle mínění soudu byl evidentně příznivý pro daňový subjekt, neboť neprokázal-li by v takové situaci správce daně, že se tvrzená daňová skutečnost neodehrála jinak, nemohl by přistoupit k vydání rozhodnutí o změně (navýšení) daňové povinnosti. Proto musí povinnost prokázání primárního tvrzení o zapůjčení originálu důkazního prostředku stíhat logicky daňový subjekt (v tomto případě žalobce). Rovněž lze poukázat na praktické obtíže (až nemožnost) plynoucí z toho, měl-li by správce daně prokazovat negativní skutečnost (tedy že mu originální dokumentace „nebyla zapůjčena“). Soud proto přisvědčuje žalovanému v tom, že povinnost prokázat zapůjčení originálu kompletní dokumentace byla v nynější věci právě žalobcova.
106. K žalobní námitce sporující žalovaným provedené důkazní hodnocení e-mailové zprávy pracovnice správce daně, Bc. R. B., ze dne 15. 7. 2020, uvádí soud následující. Část textu uvedené e-mailové zprávy skutečně zní: *„Kolegyně provádějící kontroly, když převzala Vámi požadovanou dokumentaci (viz str. 3 zprávy o daňové kontrole), tak ofotila pouze namátkově zaslané písemnosti, které se de facto opakovaly v obdobné podobě. DVD ani CD jsme bohužel v kopii nepořizovali. V podstatě jsme se zaměřili, že DS neprokázal přijetí služeb od uvedené společnosti ani fakturovanou výši – viz hodnocení ve zprávě o DK.“* Pracovnice správce daně ji adresovala uvedeného dne pracovníci žalovaného v reakci na předchozí e-mailovou žádost o poskytnutí reklamní dokumentace uvedené na str. 3 zprávy o daňové kontrole. Soud se plně ztotožňuje s výkladem žalovaného, že spojení „převzala dokumentaci“ lze v tomto případě, a to právě ve světle čestných prohlášení pracovníků správce daně (K. P. a J. L.), absence jakéhokoli záznamu o zapůjčení originálů dokumentace, pořizování kopií při dokladové kontrole, dodatečného zaslání vybraných kopií Ing. K. do datové schránky správce daně a dalších, rovněž vyložit jako „převzetí“ v běžném jazykovém smyslu, nikoli nezbytně ve smyslu „zapůjčení“ dle § 82 odst. 2 a 4 daňového řádu. Dokonce ani při odhlédnutí od všech dalších zjištění k otázce osudu originálů reklamní dokumentace by soud nepovažoval bez dalšího předmětnou formulaci v e-mailové zprávě Bc. B. za dostatečnou k prokázání, že dokumentace byla při některé z dokladových kontrol správci daně skutečně zapůjčena (tj. že byla pracovníky správce daně převzata do delší dispozice a odvezena z žalobcovy provozovny).
107. Žalobce dále v žalobě obhajoval fakt, že na nevrácení údajně zapůjčené originální reklamní dokumentace neupozorňoval dříve, než v průběhu odvolacího řízení. Dle žalobce to

nesvědčí o jakékoli účelovosti, neboť v průběhu daňové kontroly nebyla reklamní dokumentace s ohledem na odlišné zaměření vydaných výzev k prokázání skutečností relevantní; významnou se stala až v důsledku nastalé změny rozsahu zpochybnění reklamních plnění v odvolacím řízení. Soud se s tímto náhledem žalobce neztotožňuje, a přiklání se tak k hodnocení žalovaného, že prodleva mezi uskutečněním údajného zapůjčení originálů dokumentace a prvním uplatněním konkrétního tvrzení žalobkyně o zapůjčení dokumentace (nikoli jen tvrzení, že „žalobce již vše potřebné k prokázání reklamních plnění předložil“), skutečně nebyla žalobkyní plausibilně vysvětlena. Dle žalobcem prezentované verze by muselo dojít k zapůjčení dokumentace nejpozději se skončením dokladové kontroly v provozovně žalobce, tj. nejpozději dne 28. 11. 2016. Ačkoli by žalobce měl legitimně předpokládat a očekávat vrácení dokumentace správcem daně v zákonné třicetidenní lhůtě od jejího převzetí (§ 82 odst. 4 věta druhá daňového řádu), případně měl očekávat (a vyžadovat) vydání rozhodnutí nejbližší nadřízeným správcem daně o prodloužení zapůjčení (§ 82 odst. 4 věta třetí téhož zákona), vymezil se proti nevrácení originální dokumentace zcela nevysvětlitelně až po více než pěti letech. Podle soudu ani nedává žádný smysl žalobcovo vysvětlení, že kvůli jinému rozsahu zpochybnění reklamních plnění správcem daně žalobce dříve originální dokumentaci nepostrádal. Z výše podané rekapitulace správního spisu je zřejmé, že správce daně ve výzvách k prokázání skutečností (zejména pak již ve výzvě ze dne 30. 11. 2016) zcela jednoznačným způsobem vyjádřil pochybnosti o tom, že se reklamní plnění odehrála právě tak, jak bylo žalobcem deklarováno v daňových přiznáních a uvedeno v příslušných fakturách. Žalobcem tvrzený předpoklad, že správce daně předloží držené originály reklamní dokumentace žalovanému k odvolacímu řízení, dle soudu rovněž nevysvětluje, že žalobce nepožadoval vrácení originálů v zákonné lhůtě.

108. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že si žalobce býval měl nechat vystavit písemné potvrzení o tvrzeném zapůjčení originálů reklamní dokumentace, nespátuje v tom soud, na rozdíl od žalobce, jakoukoli snahu těžit z vlastní nepoctivosti či protiprávního jednání. Šlo pouze o reakci na žalobcem vyjádřené přesvědčení, že jej netíží důkazní břemeno ohledně uskutečnění zapůjčení sporné dokumentace. Právě způsobem, který žalovaný popsál, by totiž žalobce býval mohl své důkazní břemeno úspěšně unést.
109. Soud ani po podrobném prozkoumání obsahu daňového spisu nenalezl žádný úřední záznam, v němž by bylo zapůjčení originálů reklamní dokumentace zaznamenáno. Žalobkyně sice v žalobě tvrdila opak, avšak údajný „úřední záznam“, jenž má „potvrzovat předání reklamní dokumentace“, nikterak neoznačila ani nespecifikovala.
110. Žalobcem navržený důkaz přípisem žalovaného ze dne 20. 3. 2024, č. j. 9566/24/5200-10422-713122, ani interním sdělení Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 31. 1. 2024, č. j. 167325/24/2500-11440-502440, soud neprovedl, neboť dle soudu nesměřovaly k prokázání rozhodné skutečnosti. Žalobce tyto důkazní návrhy uplatnil v doplnění žaloby ze dne 13. 9. 2024, přičemž z daných listin dovozuje, že správce daně (konkrétně pracoviště v Litoměřicích) nebyl schopen k výzvě žalovaného poskytnout doklady doložené a zajištěné „v rámci uskutečnění daňové kontroly“, které byly podkladem pro stanovení daně za zdaňovací období únor, březen, květen, říjen, listopad a prosinec 2014, a protokol z výslechu pana R. Žalobce tak navrhl tyto důkazy k prokázání „dalšího případu ztráty důkazního materiálu správními orgány, který tudíž potvrzuje, že k takovým ztrátám dochází, a že tomu tak bylo i v žalobcově případě“. Dle soudu by totiž ani při prokázání, že správce daně ztratil část jiného daňového spisu, nemohl být soudem přijat zcela paušalizující

závěr, že k tomu samému došlo také v případě žalobcem namítané ztráty originálů reklamní dokumentace v nyní posuzované věci.

111. Závěrem k žalobcem namítanému zapůjčení a ztrátě originálů reklamní dokumentace soud shrnuje, že bylo žalobcovou povinností takové zapůjčení prokázat. Tuto svou povinnost nebyl s to splnit, což s ohledem na rozložení důkazního břemene musí jít tíži jemu samotnému. Žalovaný (ani správce daně) nebyl povinen prokazovat opak (tedy že nedošlo k zapůjčení originálů dokumentace), avšak i přesto bylo v odvolacím řízení žalovaným shromážděno penzum důkazů, v jejichž světle v žádném případě nelze žalobcem předložené čestné prohlášení Ing. P. K. (ostatně ani jeho svědeckou výpověď či e-mailovou zprávu Bc. B. ze dne 15. 7. 2020) považovat za dostatečné k prokázání žalobcova tvrzení o uskutečnění zapůjčení dokumentace. Tuto námitku tedy soud shledal nedůvodnou.
112. Dále se soud zabýval okruhem žalobních námitek sporujících v konečném důsledku závěr žalovaného, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění výdajů na deklarovaná zakoupení reklamních plnění jakožto nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
113. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů *„výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy“*.
114. Důkazní břemeno je při prokazování oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně. Daňový subjekt prokazuje *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních“* (§ 92 odst. 3 daňového řádu), nebo, vyžaduje-li to průběh řízení, *„skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně“*, k jejichž prokázání jej vyzval správce daně, *„a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“* (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Činí tak zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Správce daně naopak prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“* [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
115. Pokud chce daňový subjekt uplatnit daňově účinné výdaje při stanovení základu daně z příjmů, je povinen nejen prokázat, že k předmětnému obchodnímu případu skutečně došlo, ale také, že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, a to v tvrzeném rozsahu a za úhradu odpovídající ceně uvedené na daňových dokladech (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64, č. 1984/2010 Sb. NSS).
116. Daňový subjekt splní svou povinnost ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu zpravidla tím, že předloží účetnictví nebo jiné doklady či záznamy (formální podmínka). Tyto doklady mohou být dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že obchodní případ se odehrál skutečně tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, mohou správci daně vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních záznamů nebo jiné evidence či jiných předložených důkazních prostředků (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008-85). Existují-li pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, nemusí být podkladem ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi. V takovém případě

je správce daně povinen prokázat existenci těchto vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečným stavem (hmotněprávní podmínka). Nemá však povinnost postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností (srov. Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2022, č. j. 7 Afs 382/2020-32).

117. Žalobce předně v tomto směru namítal, že správce daně neprokázal existenci vážných a důvodných pochyb o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti žalobcem předloženého účetnictví. Soud této nanejvýše obecné námitce nepřisvědčil. Správce daně relevantní pochybnosti popsal jak v prvotní výzvě k prokázání skutečností (ze dne 30. 11. 2016), tak i v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a v následné zprávě o daňové kontrole. Patřila mezi ně nekontaktnost deklarovaného dodavatele, společnosti MM GT-Racing, známá správci daně již z jiných daňových řízení (byť tato pochybnost byla v průběhu řízení rozptýlena), vykazování značných daňových ztrát v několika po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích, posléze také vágnost smluvních ujednání k reklamním službám ve spojení s vysokou cenou (způsob jejíhož určování nebyl náležitě objasněn), nemožnost dohledání účetnictví deklarovaného dodavatele, angažovanost žalobce jako jednatele MM GT-Racing v době do 26. 3. 2012 (kdy mj. žalobce podepsal Smlouvu o poskytování reklamních služeb a propagace ze dne 13. 1. 2011 a všechny její pozdější dodatky sám jak za deklarovaného dodavatele, tak i za sebe jako odběratele), žalobcův přístup k bankovnímu účtu MM GT-Racing i po prodeji vlastního obchodního podílu v této společnosti a existence mandátní smlouvy na poskytování blíže nespecifikovaných služeb mezi žalobcem a MM GT-Racing. Krom toho ve vozech závodní společnosti, na něž měla být reklama umístěna, závodil žalobcův syn, M. M. ml., a žalobce ustal v nákupu reklamních plnění souběžně s přerušením závodní kariéry svého syna; správce daně tak vyjádřil pochybnost, zda ve skutečnosti nebyly náklady na reklamu spíše skrytým sponzorským darem žalobce ve prospěch jeho syna či závodní společnosti. V odvolacím řízení pak byly dalším dokazováním pochybnosti žalovaného prohloubeny, a to v ohledu fungování deklarovaného dodavatele (kdo jej ovládal a kdo za něj jednal). Všechny tyto pochybnosti byly dle názoru soudu v daňovém řízení řádně prokázány (vyjma rozptýlené pochybnosti o nekontaktnosti deklarovaného dodavatele; ta však byla nahrazena absencí jeho účetnictví, znemožňující ověření způsobu uskutečnění reklamních plnění).
118. Další dílčí námitka byla postavena na tvrzení, že žalobce po čas daňového řízení nevěděl, co má prokazovat; zda „věrohodnost“ či „skutečného“ dodavatele nebo fakticitu reklamního plnění. K tomu soud předesílá, že kvalita či míra žalobcova poznání (tedy zda věděl, či naopak nevěděl) o předmětu dokazování v daňovém řízení byly výsledkem jeho ryze subjektivního vnímání, a proto samozřejmě nemůže být sama o sobě kritériem pro posuzování zákonnosti daňového řízení. Konstatovat pochybení orgánů finanční správy by dle soudu bylo lze jen tehdy, pokud by jimi vydané výzvy k prokázání skutečností (případně zpráva o daňové kontrole) byly objektivně nesrozumitelné. Po podrobném přezkoumání obsahu předloženého daňového spisu však soud neshledal, že by tomu tak v nynější věci skutečně bylo.
119. Předně ve výzvě ze dne 30. 11. 2016 k prokázání skutečností správce daně vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků prokazujících, že reklamu dle předložených daňových dokladů skutečně provedla MM GT-Racing, a jakým způsobem byla stanovena výše ceny za reklamní služby v roce 2013 a 2014; ve vztahu k přijatým platbám na účet u Komerční banky pak k prokázání, že uvedené příjmy již byly zdaněny daní z příjmů fyzických osob nebo

této dani nepodléhaly nebo byly od této daně osvobozeny. To, že v dané výzvě bylo rovněž uvedeno, že „z předložených fotografických podkladů a startovních listin (...) je zřejmé, že na závodních vozidlech byla reklama obchodního jména daňového subjektu ‚Malisped‘ umístěna“, nelze dle soudu hodnotit izolovaně od navazujícího požadavku „prokázat, že subjekt, který službu fakturoval a jemuž bylo placeno, tj. společnost MM GT-Racing s.r.o., byl i tím subjektem, který daňovému subjektu službu skutečně poskytl, o čemž vznikla správci daně pochybnost, neboť z dosud předložených důkazních prostředků není prokazatelné, kdo a jakým způsobem reklamu skutečně provedl, nebo zajistil její provedení“. Dle výzvy rovněž z předložených důkazních prostředků nebylo „zřejmé, jakým způsobem byla stanovena výše ceny za reklamní služby v roce 2013 a v roce 2014“, pročez měl žalobce k výzvě rovněž prokázat „jak byla stanovena výše ceny za reklamní služby v kontrolovaných zdaňovacích obdobích, tj. v roce 2013 ve výši v základu daně 5 000 000 Kč a v roce 2014 ve výši v základu daně 5 750 000 Kč“. Skutečnosti, jež měl žalobce dle správce daně prokázat, tak byly vymezeny dle názoru soudu zcela jednoznačně a nepochybně. Žalobcovo porozumění ostatně v zásadě vyplývá i z jeho následné reakce, tj. z vyjádření ze dne 16. 1. 2017, v němž se k takto vymezeným skutečnostem adresně (byť někdy vágně) vyjádřil, a dále i z jeho podání datovaného dnem 23. 5. 2017, v němž vedl polemiku k daňové irelevanci skutečností, jež správce daně požadoval prokázat.

120. Ze seznámení s výsledkem kontrolního zjištění je soudu zřejmé, že se správce daně dříve vyjádřeného rozsahu sporných (nakonec žalobcem neprokázaných) skutečností přidržel i nadále v průběhu daňové kontroly. Také podle výsledku kontrolního zjištění totiž žalobce neprokázal realizaci reklamy deklarovaným dodavatelem MM GT-Racing ani skutečnou výši deklarovaných nákladů, resp. v případě plateb přijatých na účet u Komerční banky že se jedná „o soukromé platby“, ani že tyto platby byly již zdaněny, nebo že nejsou předmětem daně či byly od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny. Následné žalobcovo vyjádření nemělo vliv na výsledek těchto kontrolních zjištění, na němž správce daně setrval i ve zprávě o daňové kontrole. V řízení před správcem daně tak dle hodnocení soudu bylo zřejmé, jaké skutečnosti měl k výzvě správce daně žalobce prokázat.
121. Soud připouští, že v průběhu odvolacího řízení došlo k určitému posunu (či zpřesnění) ohledně skutečností, jež měl žalobce k výzvám žalovaného prokázat. To však bylo především důsledkem žalobcovy odvolací argumentace a pozdějších vyjádření, jimiž reagoval na seznámení s doplňováním odvolacího řízení. Přesto ale bylo dle hodnocení soudu vždy zřejmé, které skutečnosti (tvrzení) požadoval žalovaný po žalobci prokázat. Například výzvou žalovaného ze dne 9. 6. 2021 bylo požadováno prokázání, že došlo k částečnému prodeji akcií společnosti SME a poté byl proces ukončen, jakým způsobem došlo k předání akcií společnosti SME, z jakého důvodu byl následně převod ukončen, zda a kdy a na základě jakých dokladů došlo ke zpětnému převodu akcií od SME, a tedy i ke vrácení finančních prostředků této korporaci, že žalobce ověřoval angažovanost J. K. v SME; žalobce měl rovněž předložit veškeré související listiny k prodejnímu procesu a k ukončení prodeje akcií (smlouvy o převodu akcií, dohody o ukončení prodeje apod.). Soud na tomto místě poznamenává, že daňové řízení před prvostupňovým správcem daně je třeba ve spojení s odvolacím řízením považovat za jeden procesní celek. Umožnění případné revize prvostupňovým správcem daně vydaného rozhodnutí o daňové povinnosti lze označit za obecný smysl odvolacího řízení. K tomu může dojít zásadně v důsledku podstatné změny důkazního stavu, odlišnosti právního názoru odvolacího správce daně, či kombinace obojího. To dokládá i právní úprava dokazování v rámci odvolacího řízení (k doplňování podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení), zakotvená v § 115 daňového řádu.

Pokud tedy žalovaný rovněž ve výzvě ze dne 9. 6. 2021 požadoval po žalobci předložení kompletní reklamní dokumentace, která byla v rámci dokladové kontroly předložena správci daně (a z níž měl správce daně a žalovaný dále k dispozici pouze částečné kopie), a činil-li tak žalovaný proto, že na rozdíl od správce daně se domníval, že příslušná dokumentace by mohla být pro účely dokazování zpochybněných žalobcových tvrzení relevantní, rozhodně v tom nelze spatřovat jakkoli nepřipustnou nekonzistentnost či zatemňování předmětu dokazování.

122. Soud si současně povšiml, že žalobkyně ve své žalobní argumentaci nedůvodně zaměřuje dílčí pochybnosti, které v průběhu odvolacího řízení žalovaný nově identifikoval, se skutečnostmi, jež měl prokazovat sám žalobce. Ačkoli je tedy pravdou, že například v Seznámení 1 žalovaný nikoli nepodstatnou měrou rozvedl správcem daně již dříve vyjádřené pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti žalobcem předložených povinných evidencí, účetních záznamů, jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků (k tomu srov. odst. 76 tohoto rozsudku), rozsah tvrzení, jež měl žalobce dodatečně prokázat, zůstal i v odvolacím řízení v podstatě shodný. Ostatně sám žalovaný ve zmíněném Seznámení 1 přehledně uzavřel, že na závodních vozech sice byla umístěna reklama daňového subjektu, nebylo však jednoznačně prokázáno, že předmětné plnění provedla právě MM GT-Racing, resp. že předmětné plnění bylo provedeno v deklarovaném rozsahu, tj. že bylo provedeno tak, jak je uvedeno v předložených fakturách a smlouvách. Soud ani v tomto neshledává, na rozdíl od žalobkyně, jakoukoli nejasnost. Způsobem zcela vylučujícím jakékoli pochybnosti shrnul žalovaný své požadavky na prokázání skutečností následně i v Seznámení 3 (srov. odst. 80 tohoto rozsudku).
123. Pokud přitom žalobce poukazoval na vyjádření správce daně v doplnění stanoviska ze dne 14. 10. 2020 k podanému odvolání, tedy že *„správce daně nezpochybňoval, že reklama neprobíhala“*, poznamenává k tomu soud, že ve zprávě o daňové kontrole i v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí se opětovně uvádí, že nebylo zpochybňováno, že reklama žalobce byla na závodních vozech umístěna. K tomu lze citovat např. bod 70 větu šestou odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, dle níž mj. *„ačkoliv odvolací orgán v souladu se správcem daně nezpochybňuje, že na závodních vozech byla umístěna reklama daňového subjektu, nebylo jednoznačně prokázáno, že předmětné plnění provedla právě deklarovaná obchodní korporace MM-GT Racing s.r.o., resp. že předmětné plnění bylo provedeno v deklarovaném rozsahu, tj. že bylo provedeno tak, jak je uvedeno v předložených fakturách a smlouvách“*. Žalobkyní vyzdvihovaný výňatek z doplnění stanoviska správce daně k podanému odvolání je tedy dle hodnocení soudu plně souladný s vyzněním jak zprávy o daňové kontrole (jakožto součásti odůvodnění předmětných dodatečných platebních výměrů) tak s odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí. V tomto kontextu je navíc zjevně bezvýznamná námitka žalobce, že se vozidlo s logem žalobcova obchodního jména účastnilo světových akcí a že šlo o „aktivní“ vozidlo, nikoliv „pasivní“ exponát. Správní orgány nic ve smyslu opaku netvrdily ani závodní aktivity vozidel s žalobcovým logem nezpochybnilly.
124. Pokud žalobce v této souvislosti rovněž v žalobě namítal, že zpochybněním deklarovaného dodavatele (tedy požadavkem na prokázání, že to byl právě deklarovaný dodavatel, kdo reklamní plnění realizoval) žalovaný implicitně uznal, že reklamní plnění realizováno bylo, činil tak nedůvodně. Pokud totiž správce daně (ať prvostupňový, či nadřízený odvolací) požaduje prokázat určitou část daňovým subjektem uplatněných tvrzení, neznamená to ještě, že zbývajících část tvrzení daňového subjektu byla vůbec předmětem podrobnějšího dokazování, natož že byla prokázána. Daňovým orgánům není zapovězeno požadovat

v určité fázi daňového řízení, aby daňový subjekt prokázal pouze některá z množiny jeho tvrzení. Dle soudu uvedená možnost selekce tvrzení, k jejichž prokázání je následně daňový subjekt vyzván, konvenuje zásadě ekonomie řízení, a dává správci daně příležitost soustředit se na nejproblematictější aspekty věci. Správce daně je navíc limitován zákonnou lhůtou pro stanovení daně, čímž je na systémové úrovni zamezeno excesivně vleklým daňovým řízením. Soud připomíná, že daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně všech skutečností, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu), a proto neprokázání (po výzvě správce daně) být i jediné z nich povede k nastoupení negativních důsledků neunesení důkazního břemene, tj. např. vyloučení uplatněných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je tedy zcela logické, zaměří-li se správce daně při daňové kontrole na nejobtížněji prokazatelná dílčí tvrzení daňového subjektu, a ty následně požaduje prokázat. Samozřejmě to ale neznamená, že dojde-li k jejich dodatečnému prokázání, budou tím prokázány také všechny ostatní skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně.

125. Žalobce v žalobě namítl překvapivost vyjádření správce daně (obsaženého v e-mailové zprávě z 15. 7. 2020) o tom, že se správce daně zaměřil mj. na „fakturovanou výši“ ceny reklamních služeb; podle žalobce totiž správce daně nikdy nepožadoval prokázat, že by fakturovaná cena reklamy nebyla v obvyklé výši. Soud konstatuje, že taktéž premisu tohoto argumentu založil žalobce na dílčím vyjádření správce daně, které bylo vytrženo z kontextu. Správce daně totiž operoval s výší fakturovaných nákladů jako s pravděpodobnou příčinou vysokých daňových ztrát, které žalobce nejen v předmětných zdaňovacích obdobích deklaroval; nezpochybňoval však adekvátnost ceny reklamních plnění. To by dle soudu ostatně mohl činit je stěží, když popis obsahu reklamních služeb v žalobcem předložených důkazech byl natolik vágní, že zakládal praktickou překážku pro jejich ocenění. Neobvyklé obecnosti smluv o poskytování reklamních služeb si ostatně důkladněji povšiml v odvolacím řízení žalovaný, který v důsledku toho žalobce navíc vyzýval k prokázání rozsahu reklamních plnění, jejichž cenu žalobce nákladově uplatnil do základu daně.
126. Pokud přitom žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazoval na výslech P. R. v nespecifikovaném trestním řízení (a žalobce následně v žalobě namítal nepoužitelnost takového výsledku, protože výslech nebyl zopakován v nynějším řízení daňovém), uvádí k tomu soud následující. Žalovaný zmínil obsah úředního záznamu o podání vysvětlení P. R. v bodu 68 žalobou napadeného rozhodnutí. Smyslem dané zmínky bylo toliko okrajově poukázat na nesouladné a různorodé skutkové verze předkládané bývalými jednatelem a osobami spojenými s MM GT-Racing ohledně toho, kdo za danou společnost ve skutečnosti jednal a podepisoval faktury, a též ohledně toho, jaký byl osud účetní dokumentace dané společnosti. Žalovaný v tomto kontextu žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že v žalobcem předloženém Potvrzení o převzetí dokumentů „*pan P. prohlašuje, že převzal od pana K., odvolaného jednatele obchodní korporace MM-GT Racing s.r.o., účetní podklady a daňová přiznání za období rok 2010 až září 2014, předběžnou účetní závěrku za rok 2014, originál notářského zápisu o založení společnosti, výpis z živnostenského rejstříku a osvědčení o registraci DPH*“, avšak obsažené prohlášení vykazovalo neslučitelný rozpor s obsahem úředního záznamu o podání vysvětlení J. K., který měl naopak uvést, že „*z důvodu policejní ochrany své osoby hledal potenciálního kupce obchodní korporace MM GT-Racing a našel kontakt na pana R. Pan R. měl přislíbit, že kupce sežene, potřeboval výkazy obchodní korporace MM GT-Racing, které si pan K. měl vyzvednout u účetní a předat je panu R. O předání účetnictví panu R. nebo novému vlastníkovvi požádal pana M.*“, jež navíc bylo samo rozporováno obsahem úředního záznamu o podání vysvětlení P. R., který měl uvést, že „*si nepamatuje, že by v minulosti*

cokoliv řešil v souvislosti s obchodní korporací MM-GT Racing s.r.o., že nezná ani pana K. ani pana P.“ Žalovaný pak v závěru bodu 69 žalobou napadeného rozhodnutí zdůraznil, že z Potvrzení o převzetí dokumentů nikterak nevyplývá, že by účetnictví MM GT-Racing bylo předáno žalobcem panu P. (který krátce nato zemřel; pozn. soudu). Uzavřel také, že „skutečnosti týkající se prodeje obchodní korporace MM-GT Racing s.r.o. uvádí především pro dokreslení celé situace ohledně dodavatele reklamních plnění. Jak vyplývá z výše uvedeného, existují ohledně deklarovaného dodavatele vážné pochybnosti týkající se toho, kdo za tuto obchodní korporaci vlastně jednal. Tyto pochybnosti jsou výše uvedenými zjištěními z úředních záznamů Policie ČR dále prohloubeny. Předložené Potvrzení o převzetí dokumentů tyto pochybnosti nijak nerozptyluje. Ale především nemůže přispět k prokázání toho, že rozporovaná reklamní plnění byla provedena deklarovaným dodavatelem tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech“. Z toho soud vyvozuje, že zjištění čerpaná žalovaným z úředních záznamů o podání vysvětlení (majících původ v nespecifikovaném trestním řízení), byla toliko okrajová, a přispěla k prohloubení pochybností žalovaného. Samotná „použitelnost“ úředních záznamů o podaném vysvětlení v daňovém řízení přitom byla v judikatuře Nejvyššího správního soudu opakovaně a recentně aprobována (k tomu srov. bod 27 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2025, č. j. 6 Afs 20/2025-50, a tam odkazované rozsudky téhož soudu ze dne 16. 6. 2016, č. j. 9 Afs 56/2016-39, nebo ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71). Soud tedy v tomto ohledu neshledal, že by žalovaný jakkoli pochybil.

127. Žalobce rovněž v žalobě označoval dílčí zjištění či pochybnosti správce daně a žalovaného, k nimž namítal, že nemohou být důvodem pro daňovou neuznatelnost předmětných nákladů na reklamní služby pro účely daně z příjmů, neboť dle jeho názoru nejsou skutečnostmi rozhodnými pro správné stanovení daně. Jmenovitě se takto vymezil vůči konstatování správce daně, že vynaložená plnění na reklamu nepřinesla žalobcem údajně očekávaný efekt (tj. ve vztahu k množství žalobcem následně prodaných závodních automobilů), že se automobilových závodů, při nichž mělo k propagaci či reklamně žalobcova jména docházet, účastnil z pozice závodníka a řidiče jednoho z vozidel jakožto nosičů reklamy také žalobcův syn, že smluvní ujednání k předmětným reklamním plněním byla zcela obecná, a rovněž že se seznam realizovaných reklamních a propagačních akcí lišil od původně smlouveného seznamu. Soud však považuje za nutné připomenout, že správce daně (potažmo žalovaný) těmito zjištěními neprokazoval daňovou neuznatelnost žalobcem uplatněných nákladů na reklamní služby. Vyjadřoval tím naopak další pochybnosti stran žalobcova (implicitního) tvrzení, že se příslušná plnění odehrála tak, jak bylo zachyceno na předložených daňových dokladech. V rozporu s žalobcovým přesvědčením tak tyto poznatky nebyly ve skutečnosti „důvodem pro daňovou neuznatelnost“ žalobcem uplatněných nákladů na reklamní služby; jejím důvodem naopak bylo nastoupení negativního následku neusnesení žalobcova důkazního břemene ohledně realizace reklamních služeb deklarovaným dodavatelem, resp. rozsahu předmětného plnění, jakožto podmínek uznatelnosti nákladu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jinými slovy lze uvést, že k vyloučení žalobcem uplatněných nákladů na reklamní služby nedošlo přímo v důsledku zjištění či pochyb popsanych v tomto odstavci; tyto pouze umožnily správci daně (žalovanému) požadovat, aby žalobce skutečný průběh reklamních služeb prokázal. Je tedy sice pravdou, jak namítal žalobce, že tato zjištění a pochybnosti nemohou být důvodem pro daňovou neuznatelnost uplatněných nákladů na reklamu; jelikož žalobou napadené rozhodnutí ani jemu předcházející dodatečné platební výměry ale nejsou na takové logice postaveny, jde o námitku zcela lichou. Tímto soud považuje za dostatečně ozřejmené,

proč se, slovy žaloby, žalovaný ve svém rozhodnutí zabýval „nestandardními okolnostmi“ jako např. žalobcovým přístupem k bankovnímu účtu MM GT-Racing, a také jakou relevanci pro daňové řízení měly.

128. Žalobce v replice navázal argumentem, že pochybnosti daňových orgánů o skutečném dodavateli deklarovaného reklamního plnění byly založeny na skutečnostech vnitřního nastavení korporátních procesů deklarovaného dodavatele, které nemohly být žalobci známy, natož aby je v daňovém řízení správním orgánům osvětloval či prokazoval. Tento argument je dle soudu zjevně zavádějící. Po žalobci nebylo požadováno, aby vyvracel pochybnosti správce daně a žalovaného o fungování deklarovaného dodavatele. Bylo pouze konstatováno žalobcovo úzké personální propojení s deklarovaným dodavatelem s tím, že žalobce sám měl i po ukončení své jednatelské funkce, kterou vykonával pro deklarovaného dodavatele do 26. 3. 2012, a po prodeji svého obchodního podílu v deklarovaném dodavateli, mít s deklarovaným dodavatelem uzavřenou mandátní smlouvu na poskytování blíže nespecifikovaných služeb, případně měl přístup k jeho bankovnímu účtu a dle vlastního tvrzení měl žalobce na pokyn dalšího (pozdějšího) jednatele MM GT-Racing od účetní této společnosti převzít účetní dokumentaci a předat ji jinému budoucímu jednatele této společnosti. Jak již soud ale uvedl výše, po žalobci bylo naopak požadováno prokázat, kdo, jakým způsobem a v jakém rozsahu reklamní plnění žalobci poskytl; tedy skutečnosti, o kterých by za běžných okolností měl mít objednatel (příjemce) plnění jasno již v okamžiku, kdy do údajného smluvního vztahu vstupuje, zamýšlí-li vynaložit na reklamní plnění částky v řádech nižších desítek milionů korun.
129. Dále soud považuje za potřebné uvést na pravou míru, že správce daně ani žalovaný nijak nezpochybňovali obecnou racionalitu výdajů na reklamu a propagaci žalobcova obchodního jména při automobilových závodech. V žalobě popsané schéma principiálního fungování reklamy a možného pozitivního efektu propagace na hospodaření podnikatelského subjektu tak soud hodnotí jako nadbytečné. Žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí vypořádal s obdobnou odvolací argumentací, a to konkrétně v bodu 94, v němž mj. uvedl, že *„pochybnost o efektivitě vynaložených nákladů správce daně zmínil v souvislosti s tím, že nebylo daňovým subjektem jednoznačně vysvětleno, jak byla stanovena cena za reklamní služby, a přitom poukázal na skutečnost, že daňový subjekt v předmětných zdaňovacích obdobích vykazoval značné ztráty. Ztráty byly vykazovány i v předchozích obdobích, kdy rovněž daňový subjekt uplatňoval náklady na reklamní plnění. Pro dokreslení celé situace také správce daně uvedl, že automobilových závodů, na kterých měla probíhat reklama, se účastnil syn daňového subjektu, přičemž po jeho autonehodě a ukončení závodní činnosti již nebyly náklady na reklamu obchodního jména daňového subjektu uplatněny. Tato skutečnost vzbudila u správce daně pochybnost o tom, zda se nejednalo spíše o sponzorský dar. Přičemž je třeba podotknout, že i z odpovědi rakouské strany na dožádání správce daně vyplynulo, že předložené smlouvy se týkají pouze poskytnutí jezdce Bc. M. M. (...). Uvedené skutečnosti tedy přispěly v kontextu celého případu k prohloubení pochybností správce daně (nic na tom nemohlo změnit ani přesvědčení daňového subjektu, že jednal racionálně), nicméně nebyly samy o sobě důvodem pro vyloučení předmětných nákladů z nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů.“* Soud se s citovaným posouzením obdobné odvolací námitky zcela ztotožňuje. Na rozdíl od žalobce je přitom nepovažuje za jakkoli bagatelizující. Žalovaný toliko přesvědčivě vyvrátil žalobcovu mylnou premisu, dle které mělo být *ex post* označení reklamy za neefektivní důvodem pro neuznatelnost uplatněných daňových nákladů.

130. Stejně tak nepřisvědčuje soud žalobní námitce, dle které žalovaný bagatelizoval žalobcem namítanou a dokládanou skutečnost, že deklarovaný dodavatel reklamy (MM GT-Racing) byl daňovými orgány kontrolován, bylo přezkoumáváno jeho účetnictví a bylo u něj provedeno šetření ohledně fakticity podnikání. Soud předesílá, že daná žalobní námitka má zjevně základ již v žalobcově vyjádření ze dne 22. 12. 2021, jímž bylo reagováno na Seznámení 1. Žalobcův tehdejší argument zněl tak, že činnost společnosti MM GT-Racing „byla například v letech 2011 až 2014 pravidelně předmětem kontrol ze strany orgánů finanční správy“. K němu žalobce doložil jednak protokol správce daně (Finančního úřadu v Roudnici nad Labem) ze dne 16. 6. 2011, č. j. 43734/11/ 198931501061, kterým byl ukončen postup k odstranění pochybností vedený s žalobcem ohledně faktury č. 11-005 týkající se přijatých reklamních služeb právě od MM GT-Racing a jiných subjektů (a to s výsledkem, že vytčené pochybnosti byly odstraněny). Dál k němu žalobce doložil zprávu o daňové kontrole ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6479831/14/2002-60652-106219, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí roku 2014 u MLM-real Group, s tím, že „předmětem kontroly bylo i ověřování obchodní spolupráce MLM s předmětnou reklamní společností MM GT-Racing s.r.o. a ověření její činnosti; u společnosti MM GT-Racing dokonce proběhlo místní šetření, když Finanční úřad pro hlavní město Prahu konstatoval, že byla prokázána veškerá plnění, čímž bylo i ze strany jiného orgánu finanční správy potvrzeno, že činnost společnosti MM GT-Racing s.r.o. byla zcela v pořádku a orgány finanční správy ověřena“. Soud k tomu uvádí, v duchu již výše provedeného vypořádání obdobných žalobních námitek, že žalovaný původním poukazováním na tehdejší nekontaktnost MM GT-Racing rozšiřoval okruh pochybností o správnosti či pravdivosti žalobcem deklarovaných údajů; neprokazoval (ani to nebylo jeho povinností), že se žalobcem deklarovaná plnění neodehrála. V návaznosti na to tedy žalobce sice mohl napřít své důkazní snahy směrem k rozporování nekontaktnosti deklarovaného dodavatele (MM GT-Racing), což činil právě popsanou argumentací a doložením zmíněných písemností. Avšak i při úspěchu těchto snah (kterého žalobce přinejmenším v tomto ohledu nakonec dosáhl), zůstalo i nadále neprokázáno, kdo skutečně deklarované plnění poskytl a v jakém rozsahu. Jinými slovy daná žalobcova argumentace v odvolacím řízení sporovala pochybnosti správce daně, nemohla však (ani dle mínění soudu) sama o sobě jakkoli přispět k prokázání, že deklarované výdaje na reklamu se uskutečnily za okolností uvedených v daňových dokladech. V proběhnuvším odvolacím řízení se to projevilo tím, že žalovaný výslovně připustil rozptýlení svých pochybností souvisejících s dřívější nekontaktností deklarovaného dodavatele, avšak v dalších stadiích řízení se mu ani přes vyvinuté úsilí nepodařilo ověřit realizaci plnění právě tímto dodavatelem jednak z důvodu, že nebylo možné dohledat účetnictví deklarovaného dodavatele, jednak z důvodu nedostatečné vypovídací hodnoty provedených svědeckých výpovědí bývalých jednatelů deklarovaného dodavatele (J. K. a P. K.) a dalších rozporů a pochybností, jež po provedení jejich výpovědí vyvstaly. Soud tedy považuje za řádný a věcně správný způsob, jímž se žalovaný s uvedenou argumentací žalobce a s otázkou relevance předložených důkazů vypořádal jak v odst. 12 až 15 Seznámení 2, tak i v odst. 15 až 17 Seznámení 3, a nakonec i v odst. 100, 101, 105 a 106 žalobou napadeného rozhodnutí.
131. Dále se soud zabýval žalobní námitkou, dle které pro naplnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není třeba prokázat dodání plnění (reklamy) od deklarovaného dodavatele. Ani tuto však neshledal důvodnou. Předně soud poukazuje na výše citovanou právní úpravu a judikaturu (srov. odst. 113 až 115 tohoto rozsudku). K tomu lze navíc citovat např. body 30 a 33 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2024, č. j. 3 Afs 330/2022-42, dle nichž, „pokud jde o požadavek na prokázání konkrétního subdodavatele, ten

vyplývá jak ze zákona o daních z příjmů, tak i z daňového řádu“, a „nestačí tedy prokázat faktickou realizaci reklamy, ale musí být jednoznačně prokázán vztah mezi daňovým subjektem a tím, kdo toto plnění (skutečně) poskytl“. Požadavek na prokázání, že reklamní plnění skutečně poskytl daňovému subjektu právě deklarovaný dodavatel, samozřejmě nelze vnímat ryze dogmaticky. Pokud by tedy kupříkladu daňový subjekt prokázal reálné vyhotovení a umístění reklamy (např. vylepení nálepky, odvysílání spotu na obrazovce, umístění reklamního banneru apod.) pracovníkem subdodavatele, s nímž měl deklarovaný dodavatel právě na předmětné plnění prokazatelně uzavřen smluvní vztah, šlo by sice terminologicky o „zajištění“ (nikoli faktickou realizaci v „terénu“) reklamního plnění deklarovaným dodavatelem, avšak patrně by tím daňový subjekt své důkazní břemeno ohledně poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem unesl (k tomu srov. bod 42 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2021, č. j. 2 Afs 375/2019-46). V nyní posuzované věci sice deklarovaný dodavatel MM GT-Racing byl dle žalobcem předložených smluv oprávněn plnit své závazky vůči žalobci ohledně poskytnutí reklamy a propagace subdodavately, avšak že by se tak stalo (tedy že by MM GT-Racing měla například uzavřené obdobné smlouvy se svými případnými subdodavateli, které by pojednávaly o výrobě či umístování reklamních předmětů na určitá závodní vozidla) se žalobci, a to ani s podstatným přičiněním žalovaného při vyhledávání případných důkazů, prokázat nepodařilo. V zásadě tedy sice lze přisvědčit žalobci v předpokladu, že plnění nemusel „fakticky“ realizovat právě deklarovaný dodavatel, bylo však potřeba v takovém případě místo toho prokázat, kdo tak namísto deklarovaného dodavatele učinil, a zda se tak stalo v rámci příslušného subdodavatského vztahu. Žalobce pak v replice nedůvodně vyvozoval opak z jím odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013-31. Tentýž soud totiž v návaznosti na žalobcem odkazovaný rozsudek několikrát tam podané závěry korigoval či upřesňoval. Například tak učinil v rozsudku ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31, když uvedl, že úvahy uvedené v rozsudku ve věci č. j. 5 Afs 109/2013-31 nelze chápat tak, že „z hlediska uznatelnosti nákladu podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není relevantní, kdo uskutečnil plnění pro daňový subjekt, ale tak, že formální nesprávnost údaje o dodavateli na předloženém dokladu nevede automaticky k neuznání nákladu prokazovaného tímto dokladem“. Obdobně pak tentýž soud v rozsudku ze dne 26. 3. 2020, č. j. 10 Afs 255/2018-39, doplnil, že „názor zaujatý ve věci 5 Afs 109/2013 nelze vykládat izolovaně. Pokud jsou totiž údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl, daňový subjekt sice může náklad uplatnit, musí ovšem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem“. V nyní posuzované věci přitom šlo právě o poslední popsany případ. Příslušná žalobcova námitka je tudíž nedůvodná.

132. Žalobce v replice dodal, že ve věci byla prokázána spolupráce mezi deklarovaným dodavatelem a subdodavateli, přičemž orgány finanční správy toliko zpochybňovaly konkrétní okolnosti této spolupráce. Podle žalobce ale např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 20/2019-46, vyplývá, že otázky týkající se subdodavatského řetězce jsou primárně záležitostmi deklarovaného dodavatele, nikoli daňového subjektu. Uvedené je dle soudu sice striktně vzato pravdou, avšak žalobce pominul, že spolupráce mezi deklarovaným dodavatelem MM GT-Racing a subdodavateli byla v nyní posuzované věci potvrzena pouze ve zcela obecné rovině, nikoli adresně k předmětným reklamním plněním pro žalobce, jejichž rozsah byl navíc zpochybněn a zůstal neprokázán. Ačkoli tedy jsou otázky týkající se subdodavatského řetězce vskutku **primárně** záležitostmi deklarovaného dodavatele, mohou se stát i záležitostmi daňového

subjektu a jeho důkazního břemene v daňovém řízení, pokud bylo jeho tvrzení o poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem účinně ze strany daňových orgánů zpochybněno (k tomu srov. předchozí odstavec tohoto rozsudku).

133. Pokud žalobce v souvislosti s předmětnou žalobní námitkou také prostřednictvím odkazu na rozsudek téhož soudu ze dne 9. 12. 2021, č. j. 10 Afs 56/2020-37, upozornil, že u daně z příjmů je možné prokázat dodavatele i *ex post*, soud tento vývod nemá důvod jakkoli zpochybňovat, neboť takový závěr jednak z odkazovaného rozsudku přinejmenším implicitně plyne, jednak je souladný i s celkovou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu. V nyní posuzované věci však nebyl dodavatel reklamního plnění prokázán ani dodatečně (myšleno ani poté, co bylo účinně zpochybněno, zda jím opravdu byl právě deklarovaný dodavatel), a proto není žalobcova poznámka v kontextu projednávané věci relevantní.
134. Žalobce v další námitce sporoval přílehavost žalobou napadeným rozhodnutím odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2021, č. j. 10 Afs 368/2020-63, pro nyní posuzovanou věc. Soud k tomu uvádí, že žalovaný závěry uvedeného rozsudku parafrázoval v bodu 93 žalobou napadeného rozhodnutí, a to při vypořádání žalobcovy odvolací námitky o irelevanci rozsahu plnění a deklarovaného dodavatele pro daňovou uznatelnost nákladu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud se v daném rozsudku na základě tehdejší žalobkyní uplatněných kasačních námitek zabýval právě přezkumem správnosti závěrů Krajského soudu v Brně a žalovaného o tom, zda daňový subjekt unesl v daňovém řízení své důkazní břemeno o skutečném rozsahu přijatého reklamního plnění (přestože bylo nesporné, že tehdejší žalobkyně reklamu „v nějakém“ rozsahu obdržela; srov. bod 29 věta první daného rozsudku) a o skutečném poskytovateli reklamy. Přitom opakovaně konstatoval, že bylo povinností tehdejší žalobkyně tyto skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně prokázat poté, co byly správcem daně účinně zpochybněno, kdo a v jakém rozsahu reklamu skutečně poskytl (bod 29 věta pátá daného rozsudku). V těchto souvislostech tedy zdejší soud hodnotí jako zcela adekvátní a přílehavé použití obecných závěrů daného rozsudku Nejvyššího správního soudu žalovaným k vypořádání žalobcovy odvolací námitky, dle níž není pro aplikaci § 24 odst. zákona o daních z příjmů relevantní rozsah poskytnutého plnění ani prokázání dodavatele plnění.
135. Podle žalobce byla rovněž nesrozumitelná úvaha žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí, na níž byl založen závěr žalovaného o neaplikovatelnosti rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci C-333/20 *Amper Metal*. Soud pro kontext uvádí, že žalobce uvedeným rozsudkem argumentoval v odvolacím řízení ve prospěch názoru, že přiměřenost ceny reklamy není relevantní pro účely zdanění. Žalovaný se s uvedenou odvolací argumentací vypořádal v bodu 95 žalobou napadeného rozhodnutí. Zde interpretoval jeho nosné důvody tak, že *„osoba povinná k dani může odpočíst DPH zaplacenou na vstupu z reklamních služeb, pokud takové poskytnutí služby představuje plnění podléhající DPH ve smyslu článku 2 směrnice 2006/112 a pokud má přímou a bezprostřední souvislost s jedním nebo několika plněními zdanitelnými na výstupu nebo se všemi hospodářskými činnostmi osoby povinné k dani, z titulu jejích režijních nákladů, bez ohledu na okolnost, že cena účtovaná za takové služby je nepřiměřená ve vztahu k referenční hodnotě definované vnitrostátním daňovým orgánem nebo že tyto služby nevedly ke zvýšení obrátu této osoby povinné k dani“*. Žalovaný pak porovnáním s nyní posuzovanou věcí dospěl k závěru, že *„předmětný rozsudek je nepřiléhavý, neboť v daném případě nebyly uznány náklady na reklamní plnění, a to z důvodu neprokázání*

dodavatele a rozsahu plnění“, a zdůraznil, že „*samotná přiměřenost ceny reklamy nebyla předmětem dokazování*“. Soud považuje danou část žalobou napadeného rozhodnutí za naprosto srozumitelnou. Je v ní žalovaným akcentováno, že otázka přiměřenosti ceny, kterou měl žalobce za reklamní služby s deklarovaným dodavatelem sjednat, nebyla v tomto daňovém řízení vůbec zpochybněna. Daňovými orgány byla v průběhu řízení zmiňována výše ceny reklamního plnění (nikoli její přiměřenost, jak nesprávně namítal žalobce), a to ve vztahu k vágnosti předložených smluv o poskytování reklamních služeb a propagace a související dokumentace. Proto správce daně i žalovaný požadovali po žalobci ozřejmit, jakým způsobem bylo ke konkrétním cenám plnění dospěno. Nejasnost způsobu určení ceny reklamních plnění byla ve spojení s relativně vysokými částkami vynakládanými žalobcem na plnění nejasného rozsahu a obsahu jednou ze správními orgány vyjádřených pochybností o tom, že se reklamní plnění uskutečnila tak, jak bylo uvedeno v předložených daňových dokladech. Z toho důvodu pak žalovaný, dle soudu logicky a správně, považoval za nedůvodnou odvolací námitku o nevýznamnosti přiměřenosti ceny reklamy pro prokázání a posouzení daňové účinnosti nákladu. Předmětná žalobní námitka je tudíž zjevně nedůvodná.

136. Žalobce obdobně v žalobě sporoval použitelnost rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, pro nyní posuzovanou věc. Soud předesílá, že žalovaný v bodu 99 žalobou napadeného rozhodnutí z uvedeného rozsudku obsáhle citoval. Daný bod žalobou napadeného rozhodnutí je součástí širšího vypořádání žalobcovy argumentace poukazující na jiná daňová řízení (srov. odst. 130 tohoto rozsudku), kterou žalobce podepřel předložením zprávy o daňové kontrole ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6479831/14/2002-60652-106219, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí roku 2014 u MLM-real Group. Žalovaný tedy ze sporného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, v žalobou napadeném rozhodnutí vyvodil, že „*každé daňové řízení je třeba považovat za řízení samostatné*“. Dále z něj citoval text: „*je tedy možno konstatovat, že neunes-li jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla. (...) Daňové řízení ve věci žalobkyně je nutno posuzovat jako samostatné daňové řízení, v němž daňový subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu. Skutkové závěry z jiného daňového řízení tak u daňového subjektu v zásadě nemohou vyvolat žádné legitimní očekávání stran prokázaných skutkových okolností, neboť z důvodu specifčnosti rozložení důkazního břemene (procesní aktivita daňového subjektu v daňovém řízení má naprosto zásadní význam) nelze ani u případů s obdobným skutkovým stavem předvídat jejich výsledek. Ten totiž bude záviset zejména na tom, jaké úsilí daňový subjekt vyvinul k unesení svého důkazního břemene. Shora řečené samozřejmě neznamená, že správce daně nemůže v daňovém řízení nijak zohlednit skutková zjištění jiného, úzce souvisejícího, daňového řízení. (...) to ovšem pouze za předpokladu, že daňový subjekt správci daně ve svém řízení souvislosti obou řízení předestře, odkáže na ně, výsledky navrhne provést jako důkaz, či jiným způsobem vnese do řízení*“. Zdejší soud tedy konstatuje, že žalovaným užitá citace rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, zcela adresně a trefně reaguje na podstatu příslušné žalobcovy odvolací námitky. Daná žalobní námitka je proto zjevně nedůvodná.
137. K žalobní námitce, dle které se měl žalovaný v nynější věci řídit závěry plynoucími z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, soud poznamenává, že daným rozsudkem žalobce argumentoval již v průběhu odvolacího řízení

(konkrétně ve vyjádření ze dne 15. 8. 2022 k Seznámení 2), a že žalovaný se s ním vypořádal v bodu 135 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný zde podal vlastní rozbor žalobcem poukazovaného rozsudku, s tím, že jeho závěry nelze použít na nyní řešený případ, neboť pochybnosti orgánů finanční správy v nyní řešeném případě byly formulovány odlišně, a především je třeba vzít v potaz odlišný přístup judikatury k dani z příjmů fyzických osob na straně jedné a k dani z přidané hodnoty na straně druhé. To žalovaný podpořil parafrází části bodu 47 odůvodnění rozsudku č. j. 4 Afs 58/2017-78, který ve své celistvosti zní: *„Nejvyšší správní soud poznamenává, že je mu známo, že pod sp. zn. 6 Afs 34/2017 probíhá paralelně řízení o kasační stížnosti stěžovatele týkající se doměření daně z příjmů právnických osob za stejná zdaňovací období, kdy správce daně neuznal stěžovateli výdaje spočívající v úhradě daňových dokladů shodných s daňovými doklady posuzovanými v této věci. K tomu pouze uvádí, že shora uvedené závěry nelze bez dalšího přenášet na daň z příjmů právnických osob, neboť citovaná judikatura, na níž soud své závěry založil, se týká výlučně daně z přidané hodnoty a daň z příjmů právnických osob se řídí jinými zásadami.“* Zdejšímu soudu je tak zřejmé, že se k otázce přenositelnosti závěrů vyslovených v daném kasačním rozsudku na podnož daně z příjmů (byť právnických osob) vyslovil negativně sám Nejvyšší soud již v odůvodnění toho samého rozsudku. Za takové situace nemůže být opodstatněná žalobcova (odvolací ani žalobní) argumentace postavená na přesném opaku.

138. Žalobce v neposlední řadě vyjádřil v žalobě domněnku, že požadavek správce daně a žalovaného prokázat, kdo a jakým způsobem reklamu provedl, nejspíš bylo možné splnit pouze předložením dokumentace (nejlépe patrně fotografií) zachycující, jak určitá osoba „lepší“ reklamu. Podle žalobce se však takový požadavek zcela vymyká důkaznímu standardu prokazování oprávněnosti uplatnění nákladů dle § 24 zákona o daních z příjmů. K tomu soud uvádí, že žalobcova hypotéza stran toho, jakými konkrétními důkazy měl žalobce dle daňových orgánů prokazovat, že reklamní plnění poskytl deklarovaný dodavatel, je zjevně lichá. Orgány finanční správy v dané věci ponechaly volbu konkrétních důkazů na žalobcově úvaze, a to patrně i z důvodu, že to byl právě žalobce, kdo v tomto ohledu nesl důkazní břemeno. V opačném případě, tedy pokud by správce daně diktoval daňovému subjektu, jakými konkrétními podklady či důkazními prostředky má své břemeno unést, by ostatně docházelo k popření § 92 odst. 1 věty první daňového řádu, tedy že *„jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení“*, stejně jako k nenaplnění maximy, dle které *„správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo“* (§ 8 odst. 1 věta druhá daňového řádu). Bylo zcela v dispozici žalobce, aby si zvolil ze škály jemu dostupných (či správcem daně zajistitelných) důkazních prostředků. Na tomto místě nemá dle soudu smysl spekulovat, zda by ten který hypotetický důkaz (či spíše jejich řetězec) postačoval k unesení žalobcova důkazního břemene. To nebylo úkonem ani orgánů finanční správy v proběhnuvším daňovém řízení, a není to ani úkolem soudu. Pro posouzení důvodnosti námitek ohledně unesení či neunesení důkazního břemene je v zásadě podstatné jen to, zda důkazy, které byly v daňovém řízení provedeny, vedly k prokázání, kdo skutečně žalobci deklarované plnění poskytl (a v rámci toho případně i jakým způsobem se tak stalo, což zahrnuje i prokázání realizace plnění v případném dodavatelském řetězci). Soud na okraj rovněž poznamenává, že správce daně (a to jak prvostupňový, tak i odvolací) samozřejmě není odkázán pouze na důkazní iniciativu daňového subjektu, neboť v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu *„dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny“*.

co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“. Této své povinnosti v nyní posuzované věci orgány finanční správy dostaly, neboť i nad rámec žalobcových důkazních návrhů opatřily důkazy, jež mohly přispět k objasnění, zda reklamní plnění bylo skutečně poskytnuto deklarovaným dodavatelem (a to případně i subdodavatelsky). Příslušná žalobní námitka o nestandardní povaze požadavků daňových orgánů na prokazování daných skutečností je tudíž rovněž nedůvodná.

139. Žalobní argumentace dále zdánlivě směřovala i ke kritice žalovaným podaného hodnocení dodatečně opatřených svědeckých výpovědí J. K. a J. R. Soud záměrně uvádí, že směřování bylo pouze zdánlivé, neboť žalobce v důsledku přitakal konstatování žalovaného o neurčitosti obou výpovědí co do způsobu realizace a do rozsahu předmětných reklamních plnění. Žalobce spíše žalovanému (resp. již správci daně) zazlíval pozdní provedení daných svědeckých výsledků, které zapříčinilo neschopnost svědků vybavit si skutkový děj v míře detailu požadované správními orgány. Soud tuto námitku hodnotí jako zjevně účelovou. Žalovaný pokynul správci daně k doplnění odvolacího řízení o svědecké výsledky právě na žalobcův návrh. Žalobci nic nebránilo v uplatnění takového důkazního návrhu dříve; není přitom pravdivé žalobcovo vysvětlení, že tak neučinil dříve z důvodu, že otázky ohledně rozsahu plnění a deklarovaného dodavatele vyvstaly až v rámci odvolacího řízení (k tomu srov. výše odst. 118 až 120 tohoto rozsudku). Soud se ztotožňuje s hodnocením žalovaného, že výpovědi obou svědků byly částečně rozporné, převážně neurčité a ve svém celku a při konfrontaci s veškerými zjištěními a pochybnostmi správce daně zcela nedostatečné k prokázání jednak konkrétního rozsahu reklamních plnění v jednotlivých zdaňovacích obdobích, jednak skutečného poskytovatele plnění. Na tom nic nemění ani žalobcův odkaz na body 33 až 35 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 20/2019-46; hodnocení konkrétnosti či nekonkrétnosti (resp. vypovídací hodnoty) té které svědecké výpovědi se z důvodu imanentní individuálnosti skutkového či důkazního stavu v jednom řízení logicky vzpírá snahám o přenášení vyslovených závěrů do nijak nesouvisejícího (opět skutkově a důkazně individuálního) jiného řízení. V nyní posuzované věci se navíc nekonkrétnost výpovědí J. K. a J. R. netýkala pouze toho, kdo měl reklamní plnění pro žalobce (či jeho deklarovaného dodavatele) poskytnout, nýbrž také toho, jaký byl vlastně rozsah plnění (naproti tomu o rozsahu, či přesněji řečeno předmětu plnění nebyly ve věci řešeny rozsudkem č. j. 2 Afs 20/2019-46 jakékoli pochybnosti či nejasnosti).
140. Nakonec se soud zabýval zbývajícím okruhem žalobních námitek, týkajících se povahy plateb přijatých žalobcem na účet u Komerční banky ve zdaňovacím období roku 2014. Soud podotýká, že další obdobné platby byly žalobcem na tentýž účet přijímány i v následujícím zdaňovacím období (v roce 2015), jehož se ale nynější žalobou napadené rozhodnutí žalovaného nedotýká. Zčásti obdobnými žalobními námitkami, vztahujícími se právě k platbám přijatým žalobcem v období roku 2015, se nicméně zdejší soud zabýval v rozsudku ze dne 16. 7. 2025, č. j. 16 Af 21/2022-81, a to na základě žalobcovy žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2022, č. j. 34201/22/5200-10421-705721. Od právního názoru a závěrů tam podaných přitom soud neměl důvod se v nynější věci odchýlit.
141. Žalobce namítal, že mu daňové orgány neumožnily v řízení prokázat, že sporné platby souvisely s prodejem akcií společnosti MLM-real Group. V první řadě totiž ve vyrozumění o konání svědeckého výsledku dne 9. 5. 2018 nebyla označena osoba svědka (jímž byl Jan Král), aniž k tomu byl dán legitimní důvod.
142. Z protokolu o výsledku svědka K. ze dne 9. 5. 2018, č. j. 1414120/18/2507-60562-505391, pak soud zjistil, že žalobcův zástupce skutečně před zahájením svědeckého výsledku namítl,

že „vyrozumění o konání výsledku svědka nesplňovalo podmínky dle § 96 odst. 6 daňového řádu, neboť nebyl řádně označen svědek, případně nebylo sděleno, z jakého důvodu nebylo možné tohoto svědka ve vyrozumění řádně označit.“ Uvedený protokol rovněž zaznamenává reakci přítomné úřední osoby správce daně, tedy že „k označení svědka nedošlo z důvodu, aby nedošlo ke zmaření účelu výpovědi respektive ke kontaktu daňového subjektu se svědkem před provedenou svědeckou výpovědí“.

143. Podle § 96 odst. 5 daňového řádu platí, že „daňový subjekt má právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení“. Navazující odstavec 6 téhož zákonného ustanovení pak uvádí, že „ve vyrozumění daňového subjektu o provádění svědecké výpovědi správce daně uvede označení věci, ve které bude svědek vypovídat, a označení svědka, nehrozí-li nebezpečí, že by došlo ke zmaření účelu výpovědi“.
144. Soud konstatuje, že výše citované ustanovení § 96 odst. 6 daňového řádu není samoučelné. Jeho smyslem je především umožnit daňovému subjektu předem informovaně zvážit potřebnost vlastní účasti (či účasti svých zástupců) při svědeckém výsledku, případně si také do jisté míry připravit vlastní sadu otázek, které svědku zamýšlí položit. Obecně je třeba připustit, že nedozví-li se daňový subjekt před samotným zahájením jednání správce daně totožnost svědka ani k jaké věci má svědek být slyšen, může to negativně ovlivnit faktickou schopnost daňového subjektu (či jeho zástupců) využít v plné šíři svého práva klást svědkovi otázky. Zákonnou výjimku z povinnosti správce daně označit svědka ve vyrozumění o provedení svědeckého výsledku a uvést, ve které věci bude svědek vypovídat, zakládá přitom již výše citovaný § 96 odst. 6 daňového řádu (hrozba nebezpečí, že by došlo ke zmaření účelu výpovědi). Daná výjimka je dle soudu průmětem upřednostnění zájmu na správném zjištění a stanovení daně nad zájmem daňového subjektu na kvalitě přípravy k chystanému svědeckému výsledku. Soud se přitom domnívá, že zmíněná výjimka musí být vykládána spíše restriktivně, nežli extenzivně, neboť i s ohledem na § 5 odst. 3 daňového řádu je správce daně povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů.
145. S ohledem na výše uvedené soud konstatuje pochybení správce daně spočívající v absenci jakéhokoli bližšího rozvedení tvrzení (uplatněného před započítáním samotného výsledku), že by mohlo dojít „ke zmaření účelu výpovědi respektive ke kontaktu daňového subjektu se svědkem před provedenou svědeckou výpovědí“. Mělo-li dle správce daně nebezpečí zmaření účelu výpovědi být představováno možností kontaktu žalobce se svědkem K. před provedením výpovědi, jde dle soudu o nijak nepodloženou spekulaci, jejíž obdobu by bylo možné uplatnit prakticky při jakémkoli svědeckém výsledku bez dalšího; všeobecná akceptace takovéhoho spekulativního a paušalizujícího přístupu by v konečném důsledku znamenala popření zákonného pravidla zakotveného v § 96 odst. 6 daňového řádu ve prospěch uplatňování výjimky z něj. Správce daně tak měl dle soudu poté, co zástupce žalobce před výsledkem namítl absenci označení svědka i uvedení skutečností, k nimž by měl vypovídat, rovněž náležitě vysvětlit, jaké konkrétní a objektivní důvody jej vedly k domněnce, že by žalobce svědka pravděpodobně býval před výsledkem kontaktoval a mařil účel výpovědi.
146. Soud však s přihlédnutím k okolnostem nyní projednávané věci dospěl k závěru, že výše konstatované pochybení správce daně nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V první řadě je tomu tak proto, že důsledkem nepřezkoumatelnosti (nepodloženosti) správcem daně artikulované obavy ze zmaření účelu výpovědi by mohlo být toliko konstatování, že svědecký výsledek jakožto důkazní prostředek byl pořízen v rozporu se zákonem, a že z tohoto důvodu nesměl být užit k čerpání zjištění o skutkovém

stavu věci. Žalovaný však v žalobou napadeném rozhodnutí nevyhodnotil předmětnou svědeckou výpověď tak, že by snad vyvracela žalobcova tvrzení o povaze sporných příjmů; žalovaný toliko konstatoval, že ani s přihlédnutím k dané svědecké výpovědi se žalobci nepodařilo rozptýlit pochybnosti o řádném zdanění (či osvobození) příjmů představovaných spornými platbami. I pokud by tedy mělo být od obsahu svědecké výpovědi zcela odhlédnuto, rozhodnutí žalovaného by obstálo.

147. Soud podotýká, že žalobce výše zmíněnou argumentaci správce daně (o potřebě předejít možnému kontaktu žalobce se svědkem před podáním výpovědi) v rámci příslušného jednání správce daně nikterak nespороval; ačkoli byl úkonu přítomen prostřednictvím svého zástupce, nepodal proti postupu správce daně stížnost dle § 261 daňového řádu ani ničeho nenamítal v rámci odvolacího řízení (ačkoli v jiných ohledech opakovaně své odvolání doplňoval). Žalobce také v žalobě neuvedl, že by mu snad cokoli bránilo věrohodnost svědka relevantně zpochybnit ještě v průběhu odvolacího řízení. Žalobce během daňového řízení v reakci na výslech J. K. předložil toliko své čestné prohlášení z 19. 5. 2020, v němž vyjádřil údiv nad obsahem dané svědecké výpovědi, setrval na tvrzení, že s J. K. prodej akcií sjednával, dodal, že si ověřoval jeho angažovanost a kredibilitu, a vyjádřil pochybnost, zda správce daně vyslechl tutéž osobu, s níž žalobce o prodeji akcií jednal. V návaznosti na toto čestné prohlášení žalovaný pokynul správci daně formou doplnění podkladů odvolacího řízení (písemnost ze dne 22. 7. 2020, č. j. 28572/20/5200-10421-711811), aby mj. vyzval žalobce k prokázání tvrzení, že žalobce ověřoval angažovanost J. K. v SME. Žalobce na následnou výzvu správce daně č. j. 1889036/16/2507-60562-505391 nereagoval. Písemností ze dne 9. 6. 2021, č. j. 22684/21/5200-10421-705721, navíc sám žalovaný vyzval žalobce k prokázání téhož. Žalobce se v následném vyjádření ze dne 29. 7. 2021 omezil ve vztahu k přijatým platbám za rok 2014 na konstatování, že *„byly řádně objasněny veškeré skutečnosti s tím související“*, avšak že *„se ještě pokusí ve svých archivech nalézt další relevantní podklady“*. Žalovaný tak v bodu 38 Seznámení 1 uvedl, že v reakci na žalobcovu domněnku o vyslechnutí nesprávné osoby *„ověřil, že v informačním systému evidence obyvatel existuje pouze jedna osoba se jménem J. K., datem narození X a adresou trvalého pobytu X (tedy se shodnými identifikačními údaji, které měla osoba ředitele obchodní korporace SME dle informací z mezinárodního dožádání)“*. Žalobce ničeho dalšího ke svému tvrzení o dřívějším prověřování angažovanosti J. K. v SME neuvedl ve svých následných vyjádřeních ze dne 22. 12. 2021, 15. 8. 2022, 14. 10. 2022, 25. 10. 2022, 14. 12. 2022 ani 4. 5. 2023. Pokud tedy žalobce zamýšlel sporovat věrohodnost vyslechnutého svědka J. K., nemohl doufat v úspěch této snahy jen s pouhým nepodloženým tvrzením, že si jeho angažovanost před započítáním údajného prodeje akcií prověřoval. Pokud tedy žalobce až v žalobě (a nikoli předtím v daňovém řízení) namítl, že měl být výslech svědka J. K. zopakován za účelem osobní konfrontace žalobce se svědkem, jde o žalobní námitku zjevně účelovou. Dle názoru soudu tedy žalovaný, způsobem popsaným výše v tomto odstavci, zcela adekvátně reagoval na tvrzení žalobce obsažené v jeho čestném prohlášení ze dne 19. 5. 2020 ohledně identity vyslechnutého svědka, přičemž objektivně neměl důvod jakkoli dále domýšlet, zda by žalobce případně ocenil opakování svědeckého výsledku za účelem osobní konfrontace.
148. Soud navíc dodává, že před provedením svědeckého výsledku J. K., a dokonce ani před vydáním zprávy o daňové kontrole, neposkytl žalobce správci daně ani přes vydanou výzvu vůbec žádné vysvětlení povahy a okolností plateb přijatých na účet u Komerční banky. Žalobce se omezil na pouhé konstatování, že jde o „soukromé platby“. V důsledku této žalobcovy absolutní nescoučinnosti byl správce daně nucen prověřovat dané platby sám, a to především cestou mezinárodního dožádání na Kypr a Seychely, čímž teprve zjistil údaje o J.

K., který měl stát v čele společnosti SME, jež platby na předmětný žalobcův účet poukázala. Na základě této žalobcovy počáteční a ničím neodůvodněné procesní pasivity pak soud hodnotí jako účelovou následnou skutkovou verzi o zrušeném prodeji akcií, kterou žalobce přdestřel v odvolacím řízení prostřednictvím svého čestného prohlášení ze dne 19. 5. 2020.

149. Z výše uvedených důvodů (vyjádřených zčásti již v bodu 35 a násl. rozsudku zdejšího soudu ze dne 16. 7. 2025, č. j. 16 Af 21/2022-81), shledal soud tuto žalobní námitku nedůvodnou.
150. K poznámce žalovaného v bodu 138 žalobou napadeného rozhodnutí, že se žalobcem tvrzený prodej akcií MLM-real Group neprojevil v Obchodním rejstříku dané společnosti, žalobce v žalobě namítl, že to je sice pravda, avšak považoval tuto okolnost za konzistentní s vlastním tvrzením, že celý obchod s akciemi byl posléze zastaven z důvodu nezaplacení celé kupní ceny. Soud k tomu uvádí na pravou míru, že v příslušné části odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že *„tvrzením daňového subjektu neodpovídají ani zjištění z obchodního rejstříku“*, přičemž odkázal na bod 76 téhož rozhodnutí. V bodu 76 žalobou napadeného rozhodnutí přitom stojí, že *„tvrzení daňového subjektu o prodeji akcií obchodní korporaci SME nevyplývá ani z žádných listin obchodní korporace MLM-real Group a.s. zveřejněných v obchodním rejstříku. Dle přílohy k účetní závěrce této obchodní korporace k 31. 12. 2013, k 31. 12. 2014 i k 31. 12. 2015 byli majiteli všech akcií stále M. M. a L. M.“*. Soud tudíž žalobcově poznámce přitakává potud, že skutečnost absence takových dokumentů, jež by ve sbírce listin obchodního rejstříku společnosti MLM-real Group mohly potvrdit žalobcovu verzi o tvrzeném prodeji jejích akcií společnosti SME, samozřejmě nevyvrací žalobcovo tvrzení o započetí prodeje akcií a jeho předčasném ukončení z důvodu nezaplacení plné kupní ceny. Na druhou stranu však žalobcovu verzi událostí samozřejmě nemůže z povahy věci ani potvrdit. Právě poukázání na tuto skutečnost bylo dle soudu smyslem zakomponování předmětné poznámky do žalobou napadeného rozhodnutí. V tom pak soud nespatřuje jakékoli pochybení, jež by bylo možné žalovanému vytknout.
151. Žalobce se v žalobě rovněž vymezoval vůči tomu, že rozhodnutí žalovaného obsahuje citaci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 Afs 44/2016-40, resp. že žalovaný tímto připodobnil nyní posuzovanou věc případu řešenému v daném rozsudku. Podle žalobce jsou oba případy nesouměřitelné, protože v odkazované věci zcela absentovalo jakékoli vyjádření daňového subjektu k povaze či charakteru zpochybněných příjmů. Soud k tomu předesílá, že v bodě 129 žalobou napadeného rozhodnutí uvedená citace rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 Afs 44/2016-40, zní: *„Správce daně zjistil na bankovních účtech stěžovatele platby v jeho prospěch, které nebyly zahrnuty v daňové evidenci ani v podaném daňovém přiznání. Vzhledem k tomu, že vznikly pochybnosti ohledně toho, zda se nejedná o zdanitelné příjmy, stěžovatele opakovaně vyzýval k prokázání jejich charakteru. Také v tomto ohledu považuje soud výzvy za dostatečně jasné a konkrétní a podotýká, že stěžovatel v kasační stížnosti tento závěr nijak konkrétně nerozporoval. V průběhu daňového řízení zůstal v této otázce zcela pasivní, k charakteru příjmů se nevyjadřoval, nic nedoložil. Své důkazní břemeno proto neunesl.“* Z navazujícího textu bodu 129 žalobou napadeného rozhodnutí je však soudu zřejmé, že si žalovaný byl dílčí odlišnosti nyní posuzované věci dobře vědom, neboť v návaznosti na podanou citaci připustil, že *„ve zde řešeném případě daňový subjekt předložil tvrzení o charakteru příjmů, tato svá tvrzení ničím nepodložil a zároveň nevyvrátil závažné pochybnosti, které na základě ověřování jeho tvrzení správci daně vznikly. Daňový subjekt tak své důkazní břemeno neunesl“*. Soudu je tedy zřejmé, že žalovaný spatřoval podobnost obou věcí nikoliv v ohledu pasivity obou daňových subjektů (žalobce totiž, byť až v odvolacím řízení, určitou skutkovou verzi předložil a pokoušel se ji prokázat zejména

čestným prohlášením), nýbrž v neunesení důkazního břemene k implicitnímu tvrzení, že přijaté platby jakožto příjmy byly již řádně zdaněny, dani nepodléhaly nebo byly od daně osvobozeny. V tomto směru soud nepovažuje žalovaným užitou citaci ani jeho navazující vývody za jakkoli nesprávné či zavádějící. To činí žalobcovu námitku nedůvodnou. Žalovaným užitou citaci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 Afs 44/2016-40, si navíc soud může dále vypůjčit pro účely vypořádání související žalobní námitky, v níž se žalobce obecně neztotožnil se závěrem žalovaného, že uvedené platby představovaly ostatní příjem ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů. Z citovaného rozsudku totiž plyne, že důkazní břemeno ohledně implicitního daňového tvrzení (založeného neuvedením přijatých plateb na příslušném řádku formuláře daňového přiznání) o tom, že přijaté platby jakožto příjmy byly již řádně zdaněny, dani nepodléhaly nebo byly od daně osvobozeny, nese daňový subjekt. Byl proto logický a správný závěr žalovaného, že v případě jeho neunesení (což je právě případ nyní posuzované věci) musí daňový subjekt strpět negativní následek neunesení důkazního břemene představovaný předpokladem, že přijaté platby byly patrně „ostatními příjmy“ ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů, neboť uvedené zákonné ustanovení představuje v zásadě „zbytkovou kategorii“ všech ostatních příjmů, jež (nejde-li o výjimky, které musí ale daňový subjekt prokázat) dani z příjmů podléhají.

152. Soud s ohledem na výše podané vyhodnocení nedůvodnosti uplatněných žalobních námitek shledal i žalobu jako celek nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. tohoto rozsudku zamítl.
153. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, pročez nemá právo na náhradu nákladů. Procesně úspěšný žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval, a nadto mu dle soudu ani nevznikly náklady, jež by přesahovaly běžný rámec jeho úřední činnosti. Soud proto výrokem II. tohoto rozsudku nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 1. prosince 2025

Mgr. Václav Trajer v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.