

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **FULGUR, spol. s r. o.**, se sídlem Svitavská 39, Brno, zastoupen JUDr. Janem Paroulkem, advokátem se sídlem Čelakovského 1859/6, Blansko, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2014, č. j. 11924/15/5200-11431-711360, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 4. 2017, č. j. 62 Af 63/2015 – 111,

takto:

I. Kasační stížnost se **zamítá**.

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 2. 2013 doměřil na základě provedené daňové kontroly žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 ve výši 867.840 Kč. Současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále ve výši 173.568 Kč.

[2] Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil v záhlaví uvedeným rozhodnutím.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji shora označeným rozsudkem zamítl.

[4] Krajský soud uvedl, že k uplatněnému výdaji za pronájem reklamní plochy pro umístění loga žalobce zprostředkovanému společností Pavlík a partner s.r.o. předložil následující důkazy (či navrhl jejich provedení): smlouvu o nájmu ze dne 29. 3. 2007, fakturu, termínovaný kalendář akcí, vzorový grafický náhled obsahu reklamní plochy, bankovní výpisy k úhradě na účet společnosti PROTOTYPE, přehled vývoje obratu, zprávu o auditu zhotovenou společností AUDIT-INVEST Ltd. a výslech M. P. jako svědka. Smlouvu i fakturu označil soud za důkazní prostředky pouze formální povahy, které samy o sobě nemohou dostatečně prokazovat faktické uskutečnění reklamy, stejně jako kalendář akcí. Přiložené fotografie bez data obsahují grafický náhled obsahu reklamní plochy, není z nich však možné blíže identifikovat vozidlo, na kterém je logo umístěno. Ke zprávě o auditu krajský soud konstatoval, že obsahuje pouze tvrzení o uskutečnění reklamy, chybí však údaje o způsobu, místě a času provedeného auditu a není patrné, kdy byla zpráva sepsána. Úřední ověření podpisů může případně prokázat pouze pravost podpisů, nikoli pravdivost obsahu zprávy. Podepsané osoby jsou uvedeny bez bližší identifikace. Krajský soud shrnul, že správce daně a žalovaný dostatečně odůvodnili své pochybnosti týkající se zprávy o auditu, která v daném případě nemohla dostatečně prokázat uskutečněnou kontrolu a tím ani realizaci reklamy pro žalobce. Pokud jde o odmítnutí další svědecké výpovědi M. P., tak správce, resp. žalovaný daně vycházel z písemného vyjádření M. P. (č. j. 304983/12) a jeho dřívější svědecké výpovědi, z nichž vyplynulo, že M. P. k danému obchodnímu případu nic konkrétního neuvedl, takže k unesení důkazního břemena žalobce též nikterak nepřispěl. Krajský soud proto označil postup finančních orgánů za správný.

[5] K námitce žalobce, že nebyly provedeny výslechy jednatelek společnosti AUDIT-INVEST a zástupců společnosti PROTOTYPE Ltd., krajský soud konstatoval, že žalovaný neprovedení výslechu těchto osob řádně odůvodnil. Žalobce správci daně nesdělil potřebné údaje o těchto osobách. Dále s ohledem na skutečnost, že společnost AUDIT-INVEST Ltd. má sídlo na Britských Panenských ostrovech, žalovaný nedisponoval žádným právním prostředkem pro uskutečnění výslechu v rozhodném období. S ohledem na tyto důvody ve spojení se strohým a nekonkrétním obsahem samotné zprávy o auditu se výslech těchto osob jako svědků ke skutkovým otázkám nejeví jako reálně přínosný. Krajský soud proto odůvodnění neprovedení výslechu zahraničních i domácích svědků žalovaným posoudil jako řádné, srozumitelné a správné.

[6] Krajský soud rovněž odmítl, že by došlo k porušení principu rovnosti a legitimního očekávání. Žalobce citovanou námitku blíže nekonkretizoval. Z tvrzení žalobce, že dříve byly údajně totožné důkazní prostředky uznány, rozhodně neplyne, že správce daně měl k dispozici zcela shodné informace, a že celková důkazní situace v případech blíže žalobcem nespecifikovaných byla totožná jako v nyní posuzované věci.

[7] Krajský soud se v napadeném rozsudku věnoval i dalším dvěma obchodním případům týkající se výdajů žalobce na reklamy – první se týkal společnosti KORA-VODOSTAVING s.r.o., druhý společnosti ELEVANTO s.r.o. Vzhledem k obsahu kasační stížnosti není nutné na tomto místě závěry krajského soudu ohledně těchto dvou obchodních případů blíže popisovat.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost. V ní obsáhle rekapituluje dosavadní průběh řízení, včetně všech argumentů účastníků řízení, jakož i vlastní žalobní argumentaci.

[9] K úhradě za reklamu společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd. stěžovatel uvedl, že předložil relevantní fakturu s komentářem, přijatou od této společnosti, smlouvu o nájmu reklamní plochy s komentářem, kalendář akcí s grafickým znázorněním obsahu reklamní plochy formou vzorové fotodokumentace, seznam akcí v roce 2007, testovací a prezenční dny a video dokumentaci. Na základě výzvy správce daně předložil ještě zprávu o auditu služby od společnosti AUDIT-INVEST Ltd. Z těchto dokumentů plyne na jakých vozech byla reklama umístěna, kdo vozidlo řídil a za jakou jel stáj. Žalovaný o těchto důkazech – z nichž stěžejní byla zpráva o auditu – žádné pochybnosti o jejich věrohodnosti, průkaznosti či úplnosti neprokázal. Stěžovatel ve správním řízení navrhl provést důkazy výslechem svědků: jednatelek společnosti AUDIT INVEST Ltd., zodpovědné za provedený audit, a pana T. a Ř., kteří mohli plnění dodavatelskou společností PROTOTYPE TEAM Ltd. prostřednictvím společnosti Pavlík a partner s.r.o. potvrdit. O výslech se ale správní orgány ani nepokusily. Namísto toho úmyslně vybíraly důkazy, které svědčí jejich verzi skutkových zjištění.

[10] Stěžovatel dále k platbě za reklamu společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd. uvádí, že postup správních orgánů odporoval principu legitimního očekávání a je nepředvídatelný. Zákazníci využívající reklamní služby této společnosti již řadu let byli finančními orgány i kontrolováni, nikdy však v souvislosti s unesením důkazního břemene nedošlo k jakémukoliv negativnímu výstupu z těchto kontrol. Měli přitom totožné důkazy, jako nyní předkládá stěžovatel. Stěžovatelova situace je navíc důkazně posílena díky tomu, že předkládá i zprávu o auditu.

[11] Teprve v závěru kasační stížnosti stěžovatel namítá důvody, v nichž spatřuje nesprávný náhled na otázky důkazního břemene daňového subjektu a neprovedení důkazů, které soudu navrhl. Uvádí, že závěry krajského soudu týkající se obchodních případů pronájmů reklamní plochy společnosti Pavlík a partner s.r.o. nemají oporu ve spisovém materiálu. Rozhodnutí krajského soudu navíc považuje za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Krajský soud se nevypořádal s žalobními námitkami. Konkrétně se tato vada má týkat námitky provádění předběžné selekce důkazů podle vlastních kritérií správním orgánem a neodůvodnění, proč krajský soud neprovedl důkazy navrhované stěžovatelem (konkrétně výslech svědků).

[12] Žalovaný ve vyjádření setrvává na tom, že stěžovatel důkazní břemeno neunesl, neboť neprokázal, že reklama byla skutečně realizována. Žádný z předložených důkazů (včetně zprávy o auditu) nedokazuje, že vozidlo bylo vystaveno na některém ze závodů, nebo že se závodů účastnilo. Krajský soud přezkoumatelně odůvodnil, proč neprovedl stěžovatelem navrhované důkazy (pro jejich zjevnou nadbytečnost). Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení kasační stížnosti

[13] Soud se nejprve zabýval formálními náležitostmi kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je přípustná. Po věcném posouzení kasační stížnosti dospěl soud k závěru, že není důvodná.

[14] Úvodem Nejvyšší správní soud uvádí, že se ve své rozhodovací činnosti již setkal s pokusy daňových subjektů uplatnit si jako daňově účinné výdaje na reklamu, jejíž provedení měla prokázat obdobná sada důkazů, jako nyní předkládá stěžovatel (zejména auditní zprávy a neprůkazné fotodokumentace). Ve všech těchto věcech přitom soud potvrdil závěry daňových orgánů, že daňové subjekty předložením neprokázaly skutečnou realizaci fakturovaných reklamních služeb.

[15] Stěžovatel v kasační stížnosti pohříchu polemizuje téměř výlučně s postupem a závěry finančních orgánů. Rozsudek krajského soudu jako by nebyl. Účelem kasační stížnosti je přitom polemizovat právě se závěry napadeného rozhodnutí krajského soudu, popřípadě poukazovat na jiné vady v rozhodnutí či v řízení, kterých se krajský soud měl dopustit (srov. např. rozsudky ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016 – 38, odst. 12, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 – 351, odst. 140). Stěžovatel ovšem krajský soud zmiňuje až na poslední, páté straně kasační stížnosti s tím, že napadený rozsudek má být nepřezkoumatelný a že závěry krajského soudu týkající se transakce se společností Pavlík a partner s.r.o. nemají oporu ve spisovém materiálu. V důsledku takovéto strategie stěžovatele není na mnoha místech kasační stížnosti zřejmé, co konkrétně stěžovateli na rozhodnutí krajského soudu vadí. V takovýchto situacích nezbývá Nejvyššímu správnímu soudu než pouze zopakovat argumentaci krajského soudu, se kterou se ztotožňuje.

[16] Napadený rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný. Stěžovatel poukazuje na to, že krajský soud opomenul žalobní námitku týkající se provedení jen žalovanému vyhovujících důkazů a neodůvodnil, proč neprovedl důkazy jím navrhované (konkrétně výslech svědků). Ani jeden z těchto nedostatků Nejvyšší správní soud neshledal. Důvodům, proč některé důkazy zůstaly správními orgány neprovedené se soud věnoval v posledních dvou odstavcích na str. 11 a prvním odstavci na str. 12 napadeného rozhodnutí. Soud u jednotlivých důkazů vždy uvedl, proč má, stejně jako správní orgány, za to, že provedení těchto důkazů by bylo nadbytečné. Co se týče absence odůvodnění nevyslechnutí svědků, tak ta je způsobena tím, že žalobce v řízení o žalobě provedení žádných důkazů nenavrhoval. V žalobě výslovně u všech jím označených důkazů uvedl, že jsou součástí správního spisu. Při soudním jednání zase výslovně k dotazu soudu uvedl, že si nad rámec důkazů obsažených ve správním spise nepřeje dokazování nijak doplňovat. Za této situace nelze úspěšně krajskému soudu vytýkat, že neodůvodnil neprovedení důkazů. Žádné důkazy k provedení v soudním řízení stěžovatel nenavrhoval. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku je proto nedůvodná.

[17] Předmětem sporu je daňová uznatelnost stěžovatelem uplatněných nákladů vynaložených na pronájem reklamní plochy na závodních automobilech. V řízení před krajským soudem byly předmětem sporu tři obchodní případy (týkající se společnosti KORA-VODOSTAVING s.r.o., společnosti ELEVANTO s.r.o. a společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd.), v kasační stížnosti se stěžovatel ovšem věnuje pouze případu nákladů na reklamu od společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd., jednající se stěžovatelem prostřednictvím společnosti Pavlík a partner s.r.o. Tomuto případu se proto bude věnovat i soud.

[18] Podstatné je zodpovězení otázky, zda stěžovatel v daňovém řízení unesl důkazní břemeno ve vztahu k uplatněným výdajům na základě přijatých faktur, a to jako výdajům daňově uznatelným ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Konkrétně je nutné

zkoumat, zda stěžovatel dostatečně prokázal skutečnou realizaci reklamy umístěnou na závodních vozidlech. Správce daně a žalovaný své závěry založili na tom, že stěžovatel sice předložil formálně bezvadné doklady, ty však samy o sobě nemohly obstát, neboť stěžovatel neprokázal, že jím objednaná reklamní plnění byla skutečně realizována.

[19] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*.“ Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním.

[20] Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady), ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené důkazy daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

[21] Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).

[22] Pro účely určení výše daně z příjmů je nutné nejdříve v souladu se zákonem stanovit její základ. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *„[v]ýdaje (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*“. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonné podmínky. Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak, anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem (§ 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů).

[23] Jinými slovy, daňový subjekt musí prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také to, že se tak stalo 1) za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014 - 28). Daňový subjekt zpravidla nesplní tuto důkazní povinnost pouhým předložením byť formálně bezvadného dokladu. Skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, bez dalšího neznamená, že výdaje byly do základu daně zahrnuty oprávněně (viz např. rozsudek ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008 - 85).

[24] Soud v souzené věci došel k závěru, že stěžovatel své důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti odečtení výdajů na reklamu od společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd. od základu daně neunesl.

[25] Z listin založených ve správním spise vyplývá, že stěžovatel uzavřel dne 29. 3. 2007 smlouvu o nájmu reklamní plochy na dobu určitou od 1. 4. 2007 do 31. 12. 2007. V dodatku ke smlouvě z téhož dne bylo upřesněno, že velikost pronajímané plochy je 500 cm^2, výše nájemného činila 1.000.000 Kč. Jako pronajímatel je sice ve smlouvě uvedena společnost Pavlík a partner s.r.o., text smlouvy i komentáře k ní však upřesňují, že tato společnost „*není poskytovatelem pronájmu reklamní plochy, ale na základě uzavřené mandátní smlouvy pouze prodejcem této služby. Vlastním poskytovatelem je zahraniční společnost PROTOTYPE TEAM LTD., Akara Bldg., 24 De Castro Street, Wickhams Cay 1, Road Town, Tortola, British Virgin Islands, No. 1374310 (mandant), která touto mandátní smlouvou pověřila firmu Pavlík a partner s.r.o. (mandatář), aby předmětnou službu propagovala a na její účet prodávala*.“ Uvedený komentář dále uvádí, že se smlouva nevztahuje ke konkrétním závodním vozidlům, pročež je na každé akci možné využít jiné sportovní vozidlo. Seznam akcí podle smlouvy tvořily mezinárodní závody sportovních vozidel *LE MANS SERIES, SPORT CAR CHALLENGE A INTERSERIE*, a rovněž testovací a prezentační dny.

[26] Ve správním spise je dále dopis adresovaný stěžovateli, ve kterém společnost Pavlík a partner s.r.o. informuje, že podle smlouvy o nájmu reklamní plochy z 29. 3. 2007 sděluje stěžovateli „kalendář akcí“, na kterých byla reklamní plocha prezentována (automobilové závody ve Francii, Belgii, Itálii, Rakousku, Polsku, Německu, Velké Británii a České republice). Přílohou tohoto dodatku je „vzorová fotodokumentace s grafickým znázorněním obsahu využité reklamní plochy“ obsahující čtyři fotografie sportovního vozidla na místě připomínajícím dvůr či vydlážděnou část zahrady před garážovými dveřmi; na vozidle je v detailu viditelný polep společnosti s firmou stěžovatelky.

[27] Správní spis dále obsahuje nedatovanou „zprávu o auditu služby – písemná svědecká výpověď“ vyhotovenou v češtině, v níž paní Ch. C. v. d. B. a M. J. O., zaměstnankyně společnosti AUDIT-INVEST Ltd. (se sídlem shodným se společností PROTOTYPE TEAM Ltd.), dosvědčují, že pronajatá reklamní plocha stěžovateli služba byla „*bezvýhradně prezentována*“ na akcích, jejichž seznam je ve zprávě uveden, v roce 2007. Tato zpráva je opatřena mauricijskou apostilační doložkou datovanou ke dni 27. 1. 2012.

[28] V projednávané věci není sporné, že stěžovatel uhradil společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd. nájemné sjednané ve smlouvě o pronájmu reklamní plochy – výdaj mu tedy zjevně vznikl. Nejvyšší správní soud však zcela souhlasí s krajským soudem v tom, že stěžovatel neprokázal, že objednaná a zaplacená reklama byla provedena. S důkazy předloženými stěžovatelem se totiž pojí příliš mnoho otázek, které stěžovatel nedokázal zodpovědět. Nejvyšší správní soud nepovažuje za potřebné znovu opakovat hodnocení listin založených ve správním spise, které se v dostačující míře podrobnosti objevuje v rozsudku krajského soudu i v rozhodnutí žalovaného, a proto zmíní jen některé okolnosti, které považuje ve věci za klíčové.

[29] Soud nečiní sporným, že výstupy z monitoringu reklamy mohou sloužit jako důkaz o tom, že byla reklama skutečně provedena. Takový důkaz však musí mít určitou kvalitu, respektive vypovídací hodnotu. Zpráva o auditu předložená stěžovatelem však obsahuje pouze

stručné konstatování, že reklama byla realizována dle smlouvy, a seznam závodů, na nichž se tak stalo. Neobsahuje žádné podrobnosti, které by svědčily o tom, že se osoby, které zprávu vyhotovily, skutečně závodů zúčastnily a vozidlo nesoucí polep s označení stěžovatele na nich viděly. Neobsahuje ani údaje o tom, kdy a kde mělo k prezentaci dojít či na jakém vozidle k ní mělo dojít. Apostilační doložka pouze osvědčuje pravost podpisů, nemůže však potvrdit pravost obsahu listin.

[30] Ani předložené fotografie neprokazují, že by byl stěžovatel v souladu se smlouvou prezentován na závodních akcích. Na těchto fotografiích je sice dobře viditelná firma stěžovatele vylepená na závodním automobilu, okolí automobilu však naprosto neodpovídá prostředí motoristického závodu. Pouhý důkaz o tom, že polep byl umístěn na nějaké závodní vozidlo, nestačí k prokázání, že došlo k propagaci firmy na automobilových závodech. Pokud navíc smlouva o nájmu reklamní plochy zdůrazňovala, že se nevztahuje k jednomu konkrétnímu vozidlu, považoval by soud za logické, aby měl stěžovatel k dispozici dokumentaci o všech vozidlech, na nichž byla jeho objednaná reklama umístěna.

[31] Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatel kromě toho, že nebyl schopen předložit jediný důkaz, který by jednoznačně prokazoval prezentaci alespoň na jednom automobilovém závodě, nedokázal rozptýlit četné pochybnosti, které v průběhu řízení správce daně stěžovateli sdělil. Lze tedy plně souhlasit s krajským soudem, že se stěžovateli nepodařilo prokázat, že vynaložené výdaje sloužily k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, respektive že objednaná reklama byla skutečně provedena. Žádný ze stěžovatelem předložených důkazů, a to ať samostatně, nebo při jejich posouzení ve vzájemné souvislosti, není s to realizaci reklamy prokázat.

[32] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem a žalovaným i ohledně nadbytečnosti výslechu jednatele společnosti PROTOTYPE TEAM Ltd. v rámci daňového řízení. Není pravděpodobné, že by tato osoba mohla uvést bližší informace o tvrzeném poskytování reklamy, které bylo předmětem kontroly ze strany jiné společnosti. Okolnosti případu navíc svědčí spíše o tom, že veškeré záležitosti ohledně smlouvy obstarával pan M. P., jehož jméno figuruje na všech listinách předložených stěžovatelem. Není zřejmé, co by měl (resp. mohl) výslech jednatelů této společnosti přinést.

[33] Soud souhlasí i s tím, že pro výslech zástupce společnosti AUDIT-INVEST Ltd. neměl žalovaný odpovídající procesní nástroj, neboť Dohoda mezi vládou České republiky a vládou Britských Panenských ostrovů o výměně informací v daňových záležitostech (vyhlášená pod č. 6/2013 Sb. m. s.) vstoupila v platnost až dne 19. prosince 2012 a na základě svého čl. 16 písm. b) je aplikovatelná až ve vztahu ke zdaňovacím obdobím počínajícím dne 1. ledna 2013. Stěžovateli sice lze přisvědčit, že o předvolání konkrétní osoby je možno uvažovat i bez existence dohody mezi státy – vzhledem k pochybnostem obestírajícím činnost společnosti AUDIT-INVEST Ltd. však lze pochybovat o tom, že by výpovědi auditorek či jednatele této společnosti vnesly do případu více světla. Krajský soud zcela správně dospěl k závěru, že pokud by měly tyto osoby o uskutečnění reklamy nějaké bližší informace, uvedly by je ve zprávě o auditu. Tuto argumentaci nepovažuje soud na rozdíl od stěžovatele za nepřípustnou – žalovaný a následně krajský soud na základě zjištěných skutkových okolností pouze hodnotili, zda je navržený důkaz způsobilý přinést nová podstatná skutková zjištění. Nejednalo se tedy o předčasně hodnocení neprovedených výslechů, ale o úvahy stran potřebnosti a účelnosti provedení navržených důkazů.

[34] Ani námitka porušení principu legitimního očekávání ze strany finančních orgánů není důvodná. Stěžovatel námitku uplatnil velmi obecně s tím, že dříve byly údajně totožné důkazní prostředky uznány. Z takového prohlášení však neplyne, o jaké konkrétní situace se jednalo, ani to, že by se jednalo o skutkově a právně srovnatelné případy ve smyslu výše citovaného rozsudku. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s názorem krajského soudu. Skutečnost, že správce daně při kontrole jiných daňových subjektů neměl pochybnosti, rozhodně nemůže do budoucna vylučovat, že správce daně nezíská nové informace, např. vyhledávací činností, které v dalším případě pochybnosti vzbudí.

[35] Co se týče námitky neprovedení výslechů Z. T. a Ing. A. Ř. v daňovém řízení, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato nebyla obsahem žaloby, a je proto nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Soud vzhledem ke shora uvedenému dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl.

[37] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. března 2019

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu