ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **AG MOTORSPORT s. r. o., v likvidaci**, se sídlem Podvihovská 101/11, Opava – Komárov, zastoupen JUDr. Hanou Reclíkovou, advokátkou, se sídlem Masařská 323/6, Opava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 2. 2020, č. j. 25 Af 28/2018 - 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 30. 5. 2018, č. j. 24754/18/5200-11431-706871, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“), dodatečný platební výměr za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ze dne 5. 3. 2014, č. j. 730175/14/3216-24801-807123, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 755 820 Kč a stanoveno penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 151 164 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který ji zamítl rozsudkem ze dne 5. 2. 2020, č. j. 25 Af 28/2018 - 40.

[3] Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem obsaženými v bodu 40 žalobou napadeného rozhodnutí. Ze zjištěného skutkového stavu podle krajského soudu jednoznačně vyplývá, že důkazní břemeno ohledně uskutečnění zdanitelných plnění za stávající důkazní situace stále náleží žalobci. Prvotní pochybnosti byly založeny zjištěním zcela nejasného fungování společnosti C. P. autoservis s. r. o., žalobcem předložené doklady této společnosti vedly k subdodavatelským společnostem, od kterých se uskutečnění obchodů se společností C. P. autoservis s. r. o. ověřit nepovedlo a následně nebyl ani dohledán původ autodílů, které měly být předmětem obchodů. Přestože není povinností žalobce zkoumat závazkové vztahy svého dodavatele, v daném případě se jednalo o daňové povinnosti žalobce, který nese důkazní břemeno a má povinnost prokázat uskutečnění zdanitelných plnění nad rámec prostého předložení dokladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Nemožnost jakéhokoliv ověření obchodů ze strany subdodavatelů a zjištění týkající se neexistence samotných autodílů (chybějící doklady a vyhledávání dílů v databázích) zakládají natolik silné pochybnosti, že je nelze vyvrátit obecnými tvrzeními svědka M. L., na jehož výpověď se žalobce odvolával.

[4] Krajský soud dále poukázal na to, že žalovaný se zcela správně zabýval zásadními rozpory výpovědi svědka P. C. a zjištěnými skutečnostmi souvisejícími s dodáním autodílů. Námitku týkající se hodnocení rozporů ve výpovědi a čestných prohlášení svědka P. C. krajský soud neshledal důvodnou. Krajský soud zdůraznil, že tyto rozpory nejsou nosnými důvody žalobou napadeného rozhodnutí pro neuznání nákladů, navíc v daňovém řízení má daleko vyšší význam svědecká výpověď, přičemž právě tato svědecká výpověď neobstála v konfrontaci s dalšími důkazy.

[5] Podle krajského soudu nelze žalovanému vytknout ani závěr o tom, že nájemní smlouva a fotografie vozů (které nepatří žalobci) a autodílny neprokazují uskutečnění fakturovaných oprav. Nedůvodná je podle krajského soudu i námitka neprovedení znaleckého posouzení ve věci technických možností provedení oprav. Z obsahu výpovědi P. C. vyplývá, že opravy měly být prováděny za provizorních podmínek, z vyjádření předsedy technické komise Federace automobilového sportu ČR naopak vyplývá, že k fakturovaným službám je zapotřebí vybavení přinejmenším standartní úrovně. Tato skutečnost však opět není samostatně důvodem pro neuznání žalobcem předložených faktur. Tato skutečnost však toliko dále přispěla k nedůvěryhodnosti svědka P. C. a společně s dalšími důkazy poukazovala na neuskutečnění oprav a dodávek dílů.

[6] Ke zdanitelným plněním za pronájem motokárové dráhy krajský soud konstatoval, že se ztotožňuje se závěry žalovaného. Ve smlouvách týkajících se reklamy byl žalobce zavázán prezentovat výsledky závodů a předat fotografie a další materiály. Ač ze spisového materiálu vyplývá, že prezentace výsledků a pronájem dráhy za účelem uspořádání motokárových závodů se uskutečnily společně, stalo se tak jen kvůli požadavku samotného žalobce na zajištění uzavřené společnosti a z hlediska daňové uznatelnosti výdajů je tyto aktivity třeba vnímat odděleně. Náklady spojené s prezentací výsledků byly správcem daně a žalovaným zcela správně uznány jako náklady spojené s reklamními aktivitami. Naopak zprostředkování možnosti obchodním partnerům zazávodit si na motokárách v závěru závodní sezóny svou povahou za daných okolností skutečně naplňuje podstatu obdarování

a správce daně tak správně zařadil tuto položku mezi náklady na reprezentaci ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů.

III.

[7] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[8] Stěžovatel nesouhlasil s tím, že by neunesl důkazní břemeno ohledně uskutečnění zdanitelných plnění. V této souvislosti odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 12. 2019, č. j. 25 Af 14/2018 - 43, ve věci totožných účastníků, týkající se daně z přidané hodnoty, kde krajský soud rozhodl odlišně a rozhodnutí o odvolání zrušil. Podle stěžovatele krajský soud v dotčeném rozsudku dovodil, že stěžovatel unesl důkazní břemeno a prokázal uskutečnění zdanitelných plnění, z čehož dovozuje nezákonnost rozhodnutí v nyní posuzované věci.

[9] Stěžovatel dále uvedl, že krajský soud dovodil, že předložené doklady vedly k subdodavatelům společnosti C. P. autoservis s. r. o., tj. společnostem TDI 07 a. s. a SILVER FISH s. r. o., od kterých se uskutečnění obchodů se společností C. P. autoservis s. r. o. nepodařilo prokázat, s tím, že i tuto skutečnost má prokazovat v daňovém řízení stěžovatel. Stěžovatel s tímto závěrem soudu nesouhlasí, neboť nemůže prokazovat bez jakýchkoliv zmocnění a oprávnění obsah obchodních vztahů mezi svým dodavatelem a jeho subdodavateli. Takové pojetí důkazního břemene je podle stěžovatele extenzivní.

[10] Stěžovatel dále vytýkal krajskému soudu, že v rámci svého právního hodnocení dal přednost údajné nemožnosti ověření obchodů mezi subdodavateli a dodavatelem stěžovatele před svědeckou výpovědí M. L., kterou v podstatě pomíjí. Podle stěžovatele tento svědek jasně uvedl, že náhradní díly na auta byly dodávány a uvedl i to, kde byly uskladněny. Stěžovatel pak nesouhlasil ani s hodnocením jím předložených čestných prohlášení ze strany krajského soudu, ani s tím, že krajský soud opíral své rozhodnutí rovněž o vyjádření předsedy technické komise FAS ČR se závěrem, že svědek C. je nevěrohodný. Správní orgány tohoto svědka a jeho výpověď v daňovém řízení hodnotily rozporuplně a účelově, vždy však v neprospěch stěžovatele.

[11] Podle stěžovatele krajský soud rovněž pochybil ve vztahu k doměření daně z důvodu vyloučení nákladů na pronájmy motokárové dráhy, když správce daně nevzal v potaz zejména specifický charakter činnosti stěžovatele, kterým je poskytování reklamního prostoru na závodním voze.

[12] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se neztotožňuje s právním názorem stěžovatele, přičemž zároveň odkázal na své závěry obsažené v odůvodnění rozhodnutí o odvolání, na spisový materiál a na napadený rozsudek krajského soudu.

Žalovaný shrnul, že po prvním zrušujícím rozsudku odstranil vytýkanou vadu, přičemž při hodnocení merita sporu dospěl zcela v souladu se zákonem k závěru, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, pročež deklarované náklady nemohly být akceptovány jako daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Postup správních orgánů aproboval i krajský soud. Žalovaný dále podotknul, že stěžovatel vytrhává závěry krajského soudu z kontextu a interpretuje je účelovým, zjednodušeným, a tudíž zavádějícím způsobem. Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

V.

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Předmětem sporu v dané věci bylo posouzení otázky, zda stěžovatel unesl své důkazní břemeno a prokázal oprávněnost uplatnění zpochybněných nákladů jakožto daňově účinných ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Konkrétně se jednalo o uskutečnění a tvrzené okolnosti oprav závodních automobilů stěžovatele. Tyto opravy měly být podle předložených dokladů realizovány společností C. P. autoservis s. r. o., za kterou bez jakéhokoliv formálního oprávnění (pozice jednatele, zmocnění apod.) jednal P. C. Zejména v důsledku této skutečnosti se žalovaný zabýval obchodními vztahy společnosti C. P. autoservis s. r. o. a jejích dodavatelů - společností SILVER FISH s. r. o. a TDI 07 a. s., tj. subdodavatelů stěžovatele, a praktickými okolnostmi realizace oprav závodních automobilů.

[17] Ze správního spisu dále vyplývá, že prvotní pochybnosti o poskytnutí služeb a dodávek autodílů podle deklarovaných dokladů správci daně vznikly zjištěním, že dodavatelská společnost C. P. autoservis s. r. o., s níž stěžovatel uzavřel smlouvu o dílo s vymezenou platností od 1. 1. 2006 do 31. 10. 2006, nemá od roku 2008 jednatele a v roce 2006 jí byla zrušena registrace k DPH. Tyto pochybnosti byly stěžovateli řádně správcem daně sděleny. Stěžovatel následně předložil čestné prohlášení P. C. ze dne 11. 10. 2012, navrhl jeho výslech a dále navrhl předložit doklady společnosti C. P. autoservis s. r. o. a provést místní šetření v provozovně společnosti. Na základě předložených dokladů společnosti C. P. autoservis s. r. o. dožádal správce daně prověření obchodních případů se subdodavateli stěžovatele. Z dožádání bylo zjištěno, že společnost SILVER FISH s. r. o. je od roku 2012 v likvidaci, přičemž insolvenční správce uvedl, že nemá žádné obchodní doklady k dispozici. V případě společnosti TDI 07 a. s. její současný předseda představenstva uvedl, že o účetnictví společnosti nic neví. Ve vztahu k těmto dvěma společnostem byl také proveden výslech svědka M. L., který byl v roce 2010 jednatelem společnosti SILVER FISH s. r. o. a současně předsedou představenstva společnosti TDI 07 a. s. Tento svědek jen v obecné rovině připustil, že zná společnost C. P. autoservis s. r. o., připustil vystavení jemu předložených faktur a obecně uvedl, že této společnosti dodával autodíly. Správce daně dále dotazy prostřednictvím evidence VIES zjistil, že díly, které měli subdodavatelé dodávat stěžovateli, tito nakupovali ve výrazně nižší hodnotě

(v případě SILVER FISH s. r. o.) případně je v zahraničí vůbec nenakupovali (TDI 07 a. s. a C. P. autoservis s. r. o.). Správce daně se poté pokusil zcela bezúspěšně vyhledat některé z údajně prodávaných autodílů podle katalogových čísel. Na základě těchto zjištění dospěl žalovaný k závěru, že nebylo prokázáno dodání náhradních dílů ze strany subdodavatelů stěžovatele. Stěžovatelem uplatněné výdaje za koupi těchto dílů a s nimi spojené opravy tak správce daně a žalovaný neuznali pro neprokázání faktického uskutečnění.

[18] Dále byl mezi stranami spor o náklady vynaložené na reklamu spočívající v pronájmu motokárové dráhy pro obchodní partnery stěžovatele, které žalovaný a správce daně vyloučili v souladu s § 25 zákona o daních z příjmů jako výdaje na reprezentaci, u nichž není možné zařazení mezi výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

[19] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Nejvyšší správní soud k tomuto ustanovení v minulosti uvedl, že *„dle jeho stabilní judikatury se o daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanese do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu“ (viz rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73, ze dne 6. 12. 2007, čj. 1 Afs 80/2007 - 60). Pravda je, že formální nedostatky na předloženém účetním dokladu nemohou automaticky vést k doměření daně z příjmů. Je nutno rozlišovat dopady takovýchto nedostatků u daně z příjmů a u daně z přidané hodnoty. Daňovému subjektu musí být dán prostor prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje jinými prostředky. Nelze tedy dospět k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, „pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely“ (viz kasační stížností cit. rozsudek ze dne 30. 4. 2015, čj. 8 Afs 144/2014 - 46, bod 27).“* (viz rozsudek ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 - 72).

[20] Otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se zdejší soud opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní).* [...] *Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající*

se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby" (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119)." K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62.

[21] Orgány finanční správy v nynější věci postupovaly v souladu s uvedeným. Správci daně vznikly pochybnosti o faktickém uskutečnění předmětných dodávek náhradních dílů a provedených oprav. Tyto vážné a důvodné pochyby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správci daně vyvstaly na základě zjištění popsaných v bodech 20 a 21 rozhodnutí o odvolání. S danými pochybnostmi správce daně stěžovatele seznámil při ústním jednání dne 25. 9. 2012, čímž došlo k přenosu důkazního břemene zpět na stěžovatele. Následně bylo právě na něm, aby za účelem unesení důkazního břemene prokázal, že k realizaci služeb a k dodávkám náhradních dílů skutečně došlo tak, jak bylo deklarováno. Důkazní břemeno tedy vázlo na stěžovateli, po kterém orgány finanční správy požadovaly prokázání a doložení nákladů za provedené práce a dodávky náhradních dílů od dodavatele C. P. autoservis s. r. o. souvisejících s dosaženými příjmy v roce 2010, tj. které byly jím prokazatelně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. Po stěžovateli přitom nebylo požadováno prokázání okolností mimo jeho sféru. Stěžovatel měl prokázat jím tvrzené skutečnosti spočívající v tom, že vynaložil výdaje (náklady) právě takovým způsobem a v takové výši, jak tvrdil v daňovém řízení. V tomto rozsahu stěžovatel nese důkazní břemeno a je na něm, jaké důkazní prostředky v tomto ohledu správci daně předloží. Jak ovšem vyplývá ze správního spisu, stěžovatel správci daně ani žalovanému žádné relevantní důkazní prostředky nepředložil. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s žalovaným i krajským soudem, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu a deklarované náklady tak nemohly být finančními orgány akceptovány jako daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[22] Se stěžovatelem nelze souhlasit, ani pokud jde o údajný extenzivní výklad jeho důkazního břemene ze strany krajského soudu. V napadeném rozsudku krajský soud uvedl, že prvotní pochybnosti byly založeny zjištěním zcela nejasného fungování společnosti C. P. autoservis s. r. o., přičemž předložené doklady této společnosti vedly k subdodavatelským společnostem, od kterých se uskutečnění obchodů se společností C. P. autoservis s. r. o. ověřit nepovedlo a následně nebyl ani dohledán původ autodílů, které

měly být předmětem obchodů. Krajský soud dále správně uvedl, že v obecné rovině lze souhlasit s tím, že není povinností stěžovatele zkoumat závazkové vztahy svého dodavatele, nicméně v daném případě se jedná o daňovou povinnost stěžovatele, přičemž tento je tedy tím, kdo nese důkazní břemeno a má povinnost prokázat uskutečnění zdanitelných plnění nad rámec prostého předložení dokladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud tedy netvrdil, že by měl stěžovatel zkoumat vztahy mezi dodavatelem a jeho subdodavateli. Bylo ovšem na stěžovateli, aby prokázal, že vynaložil výdaje (náklady) právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů. S ohledem na skutečnost, že stěžovatel nebyl schopen prokázat účinnost nákladů přímo ve vztahu ke společnosti C. P. autoservis s. r. o., představovalo prokazování subdodavatelského zajištění dodávek autodílů toliko alternativní cestu k prokázání daňové účinnosti deklarovaných výdajů. Jak zdejší soud již v minulosti uvedl, je v zájmu daňového subjektu, *aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně* (rozsudek ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 - 61).

[23] Pokud jde o rozsudek krajského soudu ze dne 17. 12. 2019, č. j. 25 Af 14/2018 - 43, jímž bylo ve věci totožného stěžovatele zrušeno rozhodnutí žalovaného ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2010, zdejší soud se neztotožňuje se stěžovatelem v tom, že by krajský soud v tomto rozsudku dospěl k závěru, že stěžovatel prokázal uskutečnění zdanitelných plnění. Krajský soud v předmětném rozsudku uvedl, že závěry žalovaného uvedené v rozhodnutí o odvolání jsou ve zjevném rozporu a vzájemně se zcela vylučují. Rozhodnutí o odvolání ve věci daně z přidané hodnoty tedy bylo zrušeno z důvodu rozporných závěrů, nikoliv proto, že by krajský soud shledal, že plnění bylo uskutečněno a že stěžovatel unesl v tomto směru důkazní břemeno. Tvrzení uváděná stěžovatelem tedy z předmětného rozsudku nevyplývají.

[24] Důvodná není ani námitka, že krajský soud upřednostnil nemožnost ověření obchodů mezi subdodavateli a dodavatelem stěžovatele před svědeckou výpovědí M. L. Krajský soud zcela správně poukázal na skutečnost, že zmíněná nemožnost ověření obchodů a zjištěná neexistence samotných autodílů zakládají natolik silné pochybnosti, že je nelze vyvrátit obecnými tvrzeními svědka M. L., na jehož výpověď se stěžovatel odvolával. Krajský soud rovněž nepochybil, když svědeckou výpověď zhodnotil jako obecnou, nevyvracející ostatní učiněná zjištění.

[25] Ve vztahu k čestným prohlášením P. C. ze dne 11. 10. 2012 a 25. 3. 2014 Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že tímto způsobem může být určitá skutečnost osvědčena, nikoliv prokázána (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 - 43). V daném případě byla provedena svědecká výpověď dotčené osoby, přičemž v rámci svědecké výpovědi je podle § 96 odst. 4 daňového řádu správce daně před výslechem povinen poučit svědka o možnosti odepřít výpověď, o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat a o právních následcích podané nepravdivé nebo neúplné výpovědi. Svědek je také nucen reagovat bezprostředně na otázky správce daně na rozdíl od čestného prohlášení, kde může zaznamenat jen údaje, které sám uzná za vhodné. Vzhledem k těmto skutečnostem je zřejmé, že srovnatelně vyšší význam má svědecká výpověď. Pokud tedy měl správce daně k dispozici svědeckou výpověď P. C.,

která byla s předloženými čestnými prohlášeními v rozporu, je zjevné, že vyšší důkazní sílu měla právě svědecká výpověď. Navíc je třeba dodat, že P. C. byl v průběhu své svědecké výpovědi dne 19. 6. 2013 s obsahem svého prvního čestného prohlášení konfrontován a v návaznosti na jeho obsah mu byly kladeny správcem daně konkrétní otázky týkající se předmětných plnění. Svědecké výpovědi byl rovněž přítomen zástupce stěžovatele, který však ani na vyzvání žádné další otázky nepoložil.

[26] Pokud jde o poukaz žalovaného na vyjádření předsedy technické komise FAS ČR, krajský soud zdůraznil, že tyto skutečnosti nejsou ve světle dalších důkazů samostatně důvodem pro neuznání stěžovatelem předložených faktur, avšak toliko nad rámec přispívají k nedůvěryhodnosti svědka P. C. a společně s dalšími důkazy poukazují na neuskutečnění oprav a dodávek dílů. P. C. totiž uvedl, že opravy probíhaly za improvizovaných podmínek, naopak z vyjádření předsedy plyne, že k fakturovaným službám je zapotřebí vybavení přinejmenším standardní úrovně, neboť závodní vozidla musí splňovat technické a bezpečnostní normy. Jde tedy o zcela logické závěry.

[27] Co se týká námitky ohledně pronájmu motokárové dráhy, tato byla stěžovatelem vznesena zcela obecným způsobem. Tvrzení stěžovatele, že finanční orgány nevzaly v potaz specifický charakter jeho činnosti, kterým je poskytování reklamního prostoru na závodním vozidle, je v rozporu s obsahem žalobou napadeného rozhodnutí. V této souvislosti zdejší soud poukazuje na bod 55 rozhodnutí o odvolání, v němž žalovaný připustil, že stěžovatel se zabývá specifickou činností poskytování reklamy na závodním vozidle, kdy se zavázal k prezentaci (umístění) reklamy v průběhu závodní sezóny na závodních vozidlech a popř. dalších místech s tím, že bude své obchodní partnery informovat o výsledcích a předávat fotografie a jiné materiály. Z žádného důkazního prostředku nicméně nevyplynulo, že předmětem poskytované reklamní služby by mělo být pořádání motokárových závodů. V této souvislosti lze odkázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudek ze dne 16. 4. 2015, č. j. 5 Afs 87/2014 - 50, ze kterého vyplývá, že pokud plnění mělo obdobnou povahu jako plnění, která jsou nikoli taxativně uvedena v § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmu jako výdaje na reprezentaci, tedy povahu plnění poskytnutého daňovým subjektem dobrovolně za obdobným účelem, tj. k přímé spotřebě účastníků (obchodních partnerů), jedná se o daňově neuznatelný výdaj na reprezentaci. Je zcela na stěžovateli, jaké formy marketingové komunikace se svými obchodními partnery zvolí, zákonem jsou však stanovena pravidla pro to, které výdaje (náklady) nelze uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely a které uznat lze. Žalovaný řádně odůvodnil, proč nelze v případě stěžovatele výdaje ve formě poskytnutí možnosti zazávodit si na motokárách na rozdíl od pronájmu školící místnosti výdaje uznat jako daňové výdaje. Přijatá plnění za pronájem motokárové dráhy představovala výhradně plnění určená k obdarování stávajících obchodních partnerů, tedy plnění použitá na reprezentaci ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, a proto správce daně nepochybil, když je vyloučil z daňově účinných nákladů.

[28] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[29] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 23. června 2022

Mgr. David Hipšr
předseda senátu