



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **V Okno, s. r. o.**, se sídlem Skaštice 149, Skaštice, zastoupené TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2017, č. j. 52236/17/5200-11432-709204, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2019, č. j. 29 Af 14/2018 - 64,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2019, č. j. 29 Af 14/2018 - 64, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „prvostupňový správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 6. 10. 2010 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a dne 26. 10. 2010 zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007. Žalobce v prověřovaných zdaňovacích obdobích zaúčtoval do daňově účinných nákladů na základě faktur od společnosti ELEVANTO, s. r. o., IČO: 277 88 512 (dne 23. 4. 2011 došlo k zániku společnosti výmazem z obchodního rejstříku; dále jen „ELEVANTO“), reklamu v souhrnné výši 1.800.000 Kč (za rok 2007 ve výši 1.500.000 Kč a za rok 2008 ve výši 300.000 Kč).

[2] Na základě provedených kontrol dospěl prvostupňový správce daně k závěru, že shromážděné důkazní prostředky neprokázaly věrohodně tvrzení daňového subjektu o skutečném provedení reklamních služeb deklarovaných dodavatelem, tudíž nebylo prokázáno, že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Vydal proto dodatečný platební výměr ze dne 18. 6. 2013 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007,

č. j. 1107288/13/3304-24801-704171, kterým doměřil daň o 360 000 Kč vyšší a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále ve výši 72.000 Kč. Rovněž vydal dodatečný platební výměr ze dne 18. 6. 2013 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, čj. 1107306/13/3304-24801-704171, kterým doměřil daň o částku 63.000 Kč vyšší a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále ve výši 12.600 Kč.

[3] O odvolání proti dodatečným platebním výměrům rozhodl žalovaný dne 4. 4. 2014 tak, že je zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce správní žalobu, které krajský soud rozsudkem ze dne 30. 9. 2016, č. j. 29 Af 43/2014 - 50, vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Správce daně totiž neprokázal, že by skutkový stav týkající se daňové povinnosti a tvrzení žalobkyně byl jiný, než jaký vyplývá z jí předložených důkazních prostředků.

[4] Kasační stížnost nebyla podána.

[5] Správci daně provedli další dokazování (okolnosti související se společností ELEVANTO a dodáním deklarovaných plnění, dopad reklamy na ekonomickou činnost žalobkyně a tržní přiměřenosti ceny) a uzavřeli, že žalobkyně neprokázala provedení reklamních služeb deklarovaným dodavatelem. Znovu rozhodli o doměření daně a uložili povinnost uhradit penále.

[6] K žalobě žalobkyně krajský soud (v pořadí druhým) rozsudkem uvedeným v záhlaví znovu zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný dle krajského soudu vykročil z mezí volného hodnocení důkazů. Nesprávně vyhodnotil výpověď pana Galánka a pana G.. Pan Galánek (jednatel společnosti RALLY-CAR) potvrdil provedení prací pro ELEVANTO, přičemž jím popsané okolnosti projednávané věci nebyly nereálné ani nepravdivé, jak uváděl žalovaný. Rozpory mezi jeho výpovědí a čestným prohlášením z roku 2013 byly pouze marginální. Svědek G. potvrdil, že pro RALLY-CAR zhotovil polepy. Cena sub-subdodavatele pak není podstatná pro otázku uznatelnosti výdajů, vyplynulo-li z dokazování, že žalobkyní fakturované plnění bylo pro ELEVANTO subdodavatelysky zajišťováno, zároveň bylo nesporné, že toto plnění bylo uskutečněno a uhrazeno. Žalovaný nesprávně akcentoval výpověď M. K. (jednatel ELEVANTO) z roku 2008, přičemž nepřihlédl k následným informacím, které jednatel poskytl.

[7] Žalovaný nesprávně posoudil i otázku (ne)přiměřené ceny poskytnuté reklamy. Neprovází-li poskytnutí reklamy okolnosti zpochybňující její racionalitu, nelze jí upřít daňovou uznatelnost. Měl-li žalovaný pochybnosti ohledně účelnosti reklamy a přiměřenosti ceny, měl žalobkyni dle konkrétních okolností uznat alespoň minimální/částecenné/přiměřené náklady.

II. Obsah kasační stížnosti

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[9] Kasační stížnost rozdělil do šesti argumentačních okruhů, resp. stížnostních námitek (odchýlení se od předcházejícího způsobu rozhodování; nezohlednění veškerých skutečností; nesprávné hodnocení výpovědi pana Galánka; nesprávné zhodnocení výpovědi pana G.; nesprávně posouzená otázka důkazního břemene; neposouzení celkové důvěryhodnosti tvrzené transakce).

[10] V první námitce uvádí, že se krajský soud odchýlil od předcházejícího rozhodování skutkově obdobných případů u daňových subjektů, jejichž deklarovaným dodavatelem reklamy byla také společnost ELEVANTO a kdy proces zadávání reklamy obsahuje shodné rysy včetně

pokračování

účasti M. a Petra Kubiše, Jaroslava Galánka, příp. D. G.. Jedná se o rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 - 33 (ke kasační stížnosti stěžovatele zrušen rozsudek krajského soudu ze dne 21. 6. 2016, č. j. 62 Af 1/2015 - 50; nově krajský soud rozhodl rozsudkem ze dne 8. 2. 2017, č. j. 62 Af 1/2015 - 74), ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 - 35 (zamítnuta kasační stížnost jiného daňového subjektu proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 10. 2016, č. j. 22 Af 42/2014 - 49), ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 - 72 (zamítnuta kasační stížnost jiného daňového subjektu proti rozsudku krajského soudu ze dne 21. 9. 2015, č. j. 30 Af 89/2013 - 50), či ze dne 28. 8. 2019, č. j. 8 Afs 282/2017 - 44 (zamítnuta kasační stížnost jiného daňového subjektu proti rozsudku krajského soudu ze dne 06. 12. 2017, č. j. 62 Af 139/2015 - 99). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017 - 34, vztahujícím se k dani z přidané hodnoty doměřené přímo žalobkyni, na základě shodných skutkových okolností jako v nyní řešeném případě, zrušil rozsudek krajského soudu ze dne 20. 12. 2016, č. j. 29 Af 72/2014 - 53. Krajský soud v rozhodnutí navazujícím na výše uvedený zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu uznal unesení důkazního břemene správcem daně. Projednávaná věc přitom nevykazuje významné skutkové odlišnosti, které by opodstatňovaly odchýlení se od výše uvedených případů.

[11] Správci daně relevantním způsobem zpochybnili věrohodnost a průkaznost tvrzení obsažených v důkazních prostředcích předložených žalobkyní. Pochybnosti nevyvrátily ani výpovědi Jaroslava Galánka a D. G.. Úvahy krajského soudu, že ani po doplnění dokazování správce daně neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neodpovídají odůvodnění rozhodnutí stěžovatele. Ten deklarované náklady neuznal jako náklady daňově účinné z toho důvodu, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti ohledně dodání reklamy konkrétním dodavatelem, resp. v řízení bylo zpochybněno, že společnost ELEVANTO reklamu v deklarovaném rozsahu dle předložených faktur poskytla (k tomu srov. rozsudek č. j. 10 Afs 235/2015 - 72).

[12] Krajský soud nadto v rozsudku ze dne 6. 2. 2020, č. j. 62 Af 97/2017 - 66, zamítl žalobu jiného daňového subjektu v obdobné skutkové věci (deklarovaným dodavatelem reklamy byla také společnost ELEVANTO), u níž shodně jako v případě žalobkyně došlo po zrušujícím rozsudku (rozsudek ze dne 21. 7. 2016, č. j. 62 Af 83/2014 - 57) k doplnění odvolacího řízení. Taktéž byl proveden výslech Jaroslava Galánka a D. G.. Krajský soud však ve věci č. j. 62 Af 97/2017 - 66 dospěl k závěru, že svědci ke spolupráci se společností ELEVANTO neuvedli nic bližšího (viz body 27 až 29 uvedeného rozsudku).

[13] Ve druhé stížnostní námitce stěžovatel poukazuje na skutečnost, že nevěrohodnost M. K. nevyvozuje toliko z výpovědi učiněné v roce 2008, ale právě i z rozporů a nejasností (s provedenými důkazními prostředky) u jeho následných výpovědí (s kým jednal, kde jednal, kdo podepisoval smlouvy, apod.)

[14] Stěžovatel k tomu uzavřel, že dále uvedená zjištění naopak zapadají do obrazu o nedůvěryhodnosti tvrzených transakcí. Konkrétně, že společnost ELEVANTO nepodala příznání k DPPO; že M. ani Peter Kubiš nevykonávali reklamní činnost (výpovědi Petra Kubiše a výpověď M. K. ze dne 05. 03. 2008); že reklamní činnost a marketing si společnost ELEVANTO zapsala jako předmět činnosti až k datu 17. 03. 2008, kdy měla být již všechna reklamní plnění tímto deklarovaným dodavatelem pro účastníka řízení provedena; zjištění, že na fakturách č. 2727085, 2724097 a 27221011 vystavených společností ELEVANTO je vytištěno, že je vystavil pan Peter Kubiš, který však v době jejich vystavení již nebyl statutárním orgánem společnosti, přičemž podpis na fakturách je pouhým pohledem odlišný od podpisů na protokolech o výsleších svědka Petra Kubiše či na Smlouvě o převodu obchodního podílu ze dne 27. 08. 2007; zjištění, že na zbylých fakturách je uvedeno, že byly vystaveny panem Radoslavem Kubišem, avšak jeho podpis na podpisovém vzoru je zcela odlišný od podpisu na předmětných fakturách; zjištění, že podpisy na smlouvách byly provedeny jednou a toutéž

osobou, ať je měl podepsat Peter či Radoslav Kubiš a rozhodně neodpovídají podpisovému vzoru pana Radoslava Kubiše a nejsou totožné ani s podpisem pana Petra Kubiše uvedeným na jeho svědeckých výpovědích; zjištění, že podpisy Radoslava Kubiše a Petra Kubiše na předložených plných mocích se pouhým pohledem neshodují s podpisy na Smlouvě o převodu obchodního podílu ze dne 27. 08. 2007 ani s podpisovým vzorem pana Radoslava Kubiše (ověřovací doložka na plných mocích se netýká ověření totožnosti osob, které listinu podepsaly).

[15] Krajský soud se tedy nesprávně zaměřil toliko na nově provedené výpovědi.

[16] Třetí stížnostní námitka se zaměřuje na hodnocení výpovědi pana Galánka ze dne 26. 4. 2017. Ten, jakožto jednatel RALLY-CAR, nebyl ke spolupráci s ELEVANTO schopen uvést nic konkrétního. Neobjasnil, za jakou částku a od koho byla pronajatá plocha na závodních vozidlech, toliko uvedl, že zhotovení reklamy zajistil pan G.. Pan Galánek si přitom v rámci předchozích výpovědí na pana G. vůbec nevzpomněl. Výpověď byla stran otázek o ceně poskytnutého plnění, dalších subdodavatelích a výrobě reklamních polepů natolik obecná, že z ní nejde vyvodit závěr krajského soudu o dostatečně věrohodném a konkrétním obraze o spolupráci mezi jednotlivými (sub)dodavateli. Ve svém souhrnu vykazuje výpověď řadu neobvyklostí (vyrábění reklamního polepu dle navštívenky, zpracování grafického návrhu externím zhotovitelem bez konkrétních požadavků na umístění), rozpory s čestným prohlášením ze dne 21. 06. 2013, přičemž jde o výpověď obecnou a svědkovi konkrétní skutečnosti nejsou známy - sám si na žádné konkrétní zákazníky a dodavatele neuměl vzpomenout. Z výpovědi vůbec nevyplývalo, kdo pronajal RALLY-CAR reklamní plochu na vozidle či kdo vyhotovil dokumentaci k reklamnímu plnění.

[17] Ve čtvrté stížnostní námitce stěžovatel konstatoval, že z výpovědi pana G. plynou nesrovnalosti stran odběratele jím vyhotovovaných reklam (zda byly pouze pro společnost RALLY-CAR, jak tvrdí pan Galánek, či i pro GAL – FINANCE, jak prokazují vydané daňové doklady - faktury). Není zřejmé, kdo zhotovil fotodokumentaci polepů a kdo je vylepil. Pan G. si na logo žalobkyně nevzpomněl, to však krajský soud pominul.

[18] Pátá stížnostní námitka směřuje k otázce posouzení (ne)unesení důkazního břemene. Žalobkyně byla povinna prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko vydání peněz za reklamu, resp. podat přesvědčivý a důvěryhodný popis a důkazy o uskutečnění celé transakce, což se jí nepodařilo. V řízení nebylo prokázáno, že službu poskytla společnost ELEVANTO. Objasněno nebylo ani to, kdo za tuto společnost jednal a podepisoval smlouvy, ani to, kdo a jak konkrétně zajistil umístění reklamy účastníka řízení na závodním vozidle, kdo zajišťoval fotodokumentaci reklamy, ani od kterých společností, za jakou částku a na základě jakého oprávnění bylo pronajato místo pro umístění reklamních polepů na jednotlivých závodních automobilech. Nejde o pouhou pravděpodobnost, ale o prokázání skutečnosti, že náklady byly vynaloženy tak, jak tvrdí žalobkyně. Žalobkyní předložené důkazní prostředky pro jejich vzájemnou nesoudržnost a částečnou nevěrohodnost nemohly vyvrátit pochybnosti stěžovatele o tom, že reklama pro účastníka řízení byla uskutečněna tak, jak je uvedeno v předložených fakturách a smlouvách. Jednotlivé listiny a výpovědi svědků mezi sebou nekorespondují a neposkytují jednotný a ucelený obraz o celé transakci. Výpovědi Jaroslava Galánka a D. G. nebyly natolik zásadního charakteru, aby pochybnosti stěžovatele vyvrátily.

[19] V závěrečné šesté stížnostní námitce stěžovatel shledává, že krajský soud rezignoval na jeden ze svých závazných právních názorů – posouzení celkové důvěryhodnosti uskutečnění tvrzené transakce. Reklama na závodních vozidlech neoslovila žádného ze zákazníků žalobkyně a správcům daně vznikla pochybnost o účelnosti a cílenosti reklamy. (Ne)důvěryhodnost celé transakce vyplývá již ze zjištění z předchozího řízení. Konkrétně jde o skutečnost, že M. K., který dle svého tvrzení sjednával se žalobkyní spolupráci (v statistických hodnotách), si nevzpomněl, který subjekt pro něj subdodavately nasmlouvané plnění zajišťoval. Dále, že žalobkyně

pokračování

předložila čestné prohlášení Jaroslava Galánka ze dne 21. 06. 2013 až v rámci odvolacího řízení. Do té doby se žalobkyně ani nikdo ze společnosti ELEVANTO o žádném ze subdodavatelů nezmínili.

[20] Pro posouzení celé věci je rozhodující její celkový kontext (povaha obchodu; neprokázání, kdo vlastně podepsal smlouvy za ELEVANTO; pochybné podpisy na plných mocích; rozpory ve výpovědích M. K.; skutečnost, že se následná výpověď M. K. dostala do rozporu s tvrzeními účastníka řízení; nepodání přiznání k dani z příjmů právnických osob společností ELEVANTO; ELEVANTO neměla reklamní činnost v předmětném období zapsanou jako svůj předmět činnosti a sídlila na virtuální adrese). Pro posouzení věci jsou důležitá i zjištění ohledně nepřiměřenosti nákladů za reklamu a obecný obsah smluv uzavřených účastníkem řízení (strohý obsah smluv o pronájmu reklamních ploch bez jakékoliv bližší specifikace reklamní plochy včetně místa reklamy na závodním voze).

[21] Žalobkyně se v projednávané věci zavázala zaplatit statisíce korun českých, aniž si ujasnila, jak bude vůbec reklama na vozidle vypadat či jak bude velká. Objasnění dodavatele reklamy je důležitou okolností při prokazování, že výdaj byl skutečně vynaložen způsobem daňově uznatelným. Daňové orgány se oprávněně soustředily na určení konkrétní osoby poskytovatele reklamy a oprávněně vzaly v potaz, že reklama byla provedena a na účet ELEVANTO byla poskytnuta úhrada za okolností krajně podezřelých (přípsané platby byly následně vybírány v hotovosti). Výše uvedené okolnosti přitom krajský soud úplně opomenul.

[22] Částka vynaložená na poskytnutí reklamní služby násobně překračovala cenové rozpětí, za které se reklamyběžně služby poskytují. Výše uvedené dokresluje obraz celé tvrzené transakce.

III. Vyjádření žalobkyně a jeho doplnění

[23] Žalobkyně ve vyjádření uvedla, že věci uváděné stěžovatelem se projednávaly za jiných skutkových okolností, přičemž je zcela nepřipadný i odkaz na řízení žalobkyně o dani z přidané hodnoty, pro které platí zcela jiné zásady. Stěžovatelem uváděný rozsudek č. j. 62 Af 97/2017 - 66 je napaden kasační stížností, o níž ještě Nejvyšší správní soud nerozhodl.

[24] Krajský soud správně poukazuje na skutečnost, že správci daně opírají své závěry výhradně o výpověď M. K. z roku 2008, která nebyla učiněna v daňovém řízení.

[25] Svědci se shodli na tom, že reklamu poskytli a že ji poskytli v uvedeném rozsahu, shodli se v podstatných věcech pro prokázání dané skutečnosti. Detaily typu kde, s kým a kdo jednal, nelze ani po tak dlouhé době, která uplynula mezi prokazovanou skutečností a vlastním provedení svědeckých výpovědí, po svědcích spravedlivě požadovat. Pan Galánek popsal, jak jeho spolupráce, resp. spolupráce jeho společnosti RALLY-CAR s dodavatelem ELEVANTO probíhala. Je třeba respektovat i dobu deseti let, která od prokazovaných skutečností již v době konání svědecké výpovědi pana Galánka uběhla.

[26] Pan G. potvrdil, že vyráběl pro pana Galánka, resp. pro jeho společnost GAL-FINANCE a RALLY-CAR, reklamní polepy a tyto i na závodní speciály umisťoval. Tato skutečnost pak byla prokázána i dokumenty, které si žalovaný vyžádal od D. G. a na které žalobkyně upozorňovala žalovaného již dříve. V těchto dokumentech jsou vydané faktury od D. G. na společnost RALLY-CAR a GAL-FINANCE i s přílohami, ve kterých jsou uvedena loga, která pro pana Galánka D. G. vyráběl. Jedním z log uvedených v přílohách je i logo žalobkyně.

[27] Bylo tedy bezpochybně potvrzeno, že logo žalobkyně vyráběl a lepil pro pana Galánka pan D. G. na závodní speciály. Pokud pak tvrdí pan Galánek, že tuto reklamu zajišťoval pro ELEVANTO, pak muselo být i ELEVANTO skutečným dodavatelem. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014 - 46, platí, že ve věci daně z příjmů není podstatné, zda plnění byla poskytnuta právě tím subjektem, který je uveden na dokladech.

[28] Kasační stížnost navrhuje zamítnout.

[29] Žalobkyně soudu zaslala doplnění svého vyjádření, ve kterém poukázala na plenární nález Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, ve kterém Ústavní soud uzavřel, že desetiletou prekluzivní lhůtu pro stanovení daně stanovil již zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Žalobkyně proto dává na zvážení, zda právě desetiletá prekluzivní lhůta v projednávané věci neuplynula.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[30] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná jeho zaměstnanec, který má požadované vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

[31] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[32] Kasační stížnost je důvodná.

[33] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou prekluze lhůty pro stanovení daně dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (případně jejího stavení v řízení před soudy).

[34] V rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, č. 2676/2012 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud vyslovil, že „[ú]čelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti. Uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně je tedy primárně spojeno se zánikem práva státu vyměřit daň. Z tohoto úhlu pohledu by se tedy výklad, dle kterého se s účinností daňového řádu již objektivní prekluzivní lhůta pro vyměření daně nestaví, jevil jako výklad posilující právní jistotu daňových subjektů. Na druhé straně je však nutno vzít v úvahu i to, že právo státu vyměřit daň zahrnuje jak právo na vyměření kladné daňové povinnosti, tj. daně, kterou je povinen hradit daňový subjekt ve prospěch státu, tak právo na vyměření vratitelného přeplatku. Zjednodušeně lze říci, že v prekluzivní lhůtě zaniká nejen právo státu vyměřit daň, ale i právo daňového subjektu na vyměření nižší daňové povinnosti či právo daňového subjektu na vyměření nadměrného odpočtu. Předmětem soudního sporu nemusí být výše daně, kterou je daňový subjekt povinen hradit státu, ale naopak i výše daně, kterou je stát povinen vrátit daňovému subjektu (např. při sporu o nižší daňovou povinnost deklarovanou v dodatečném daňovém přiznání či při sporu o výši nadměrného odpočtu nebo přeplatku). Do účinnosti nového daňového řádu tak mohly daňové subjekty spoléhat na to, že po vyřešení sporu správním soudem v jejich prospěch, se po skončení soudního řízení prekluzivní lhůta pro vyměření daně opět rozběhla a zbýval tak předem jasně daný časový prostor, ve kterém byly správní orgány povinny promítnout závazné závěry soudu do svých rozhodnutí. Před účinností daňového řádu nemělo subjektivní rozhodnutí daňového subjektu zabývat soudní řízení na běh prekluzivní lhůty žádný vliv a nemohlo tedy v tomto

pokračování

smyslu žádným způsobem změnit jejich postavení. Výklad, který zpětně mění účinky zahájeného soudního řízení tak, že by zahájení soudního řízení nemělo na běh objektivní prekluzivní lhůty žádný vliv, by zpětně změnil i postavení daňových subjektů. Ty však zahájily soudní řízení v dobré víře, že tato okolnost nemá na jejich postavení žádný vliv. Výklad, který zpětně neguje dosavadní ‚klid v běhu‘ prekluzivní lhůty je proto dle názoru Nejvyššího správního soudu nepřijatelný.

Z uvedených důvodů je nutno vyložit přechodné ustanovení tak, že v souladu s větou třetí shora citovaného přechodného ustanovení se účinky soudního řízení zahájeného před účinností daňového řádu posuzují podle dosavadních předpisů, tj. včetně ustanovení § 41 s. ř. s. Mezi právní skutečností předpokládané přechodným ustanovením § 264 odst. 4, větou třetí, daňového řádu lze nepochybně podřadit i soudní řízení zahájené na základě žaloby. Podání žaloby totiž představuje právní úkon, který je výkonem práva a jako takový je právní skutečností spočívající ve volném chování, s nímž právní norma spojuje vznik určitých právních následků (účinků).

Ve světle všech výše uvedených skutečností je tedy třeba konstatovat, že ke stavení prekluzivní lhůty pro vyměření daně nedochází a řízení před soudy na ni nemůže mít vliv, pokud počala tato lhůta běžet po 1. 1. 2011, tj. po nabytí účinnosti daňového řádu.

Maximální, desetiletou prekluzivní lhůtu, která počala běžet před 1. 1. 2011 tak, jako v projednávané věci, je nutno posuzovat podle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 s. ř. s. Proto je potřeba vycházet z předpokladu, že i v projednávané věci je běh prekluzivní lhůty staven a to po dobu soudních řízení vedených u městského soudu a u Nejvyššího správního soudu.“

[35] K tomu rozsudek ze dne 9. 8. 2021, č. j. 4 Afs 30/2021 - 21, uzavřel, že „[n]a lhůtu pro stanovení daně, která započala běžet před účinností daňového řádu, tj. před 1. 1. 2011, je nutno použít § 41 s. ř. s., v důsledku kterého dochází ke stavení jejího běhu vždy, když je zahájeno soudní řízení ve věci příslušné daňové povinnosti, a to i tehdy, byla-li soudní řízení zahájena již za účinnosti daňového řádu.“ Řízení před krajským soudem v projednávané věci trvala déle než 4 roky (od 10. 6. 2014 do 30. 9. 2016 a od 7. 2. 2018 do 11. 12. 2019), přičemž desetiletá prekluzivní lhůta se právě těmito řízeními staví. Nejzazší konec zdaňovacího období dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků byl den 31. 12. 2007 (pro zdaňovací období roku 2007). Do podání kasační stížnosti dne 21. 1. 2020 tudíž tato lhůta zjevně neuplynula a v projednávané věci tak nedošlo k prekluzi lhůty pro stanovení daně (řízení před Nejvyšším správním soudem běh prekluzivní lhůty taktéž staví).

[36] Žalobkyní odkazovaný plenární nález Ústavního soudu (ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14) není pro věc relevantní, neboť se týkal retroaktivity části přechodných ustanovení daňového řádu, přičemž ta v „testu ústavnosti“ obstála.

[37] Jádrem sporu jsou výdaje, o kterých žalobkyně tvrdila, že je v deklarovaném rozsahu vynaložila na reklamu poskytnutou společností ELEVANTO. Správce daně je neuznal jako daňově účinné, jelikož mu vyvstaly pochybnosti zejména o deklarovaném dodavateli a věrohodnosti deklarovaného vynaložení výdajů jako celku. Pochybnosti stěžovatele jsou podrobně popsány v rozhodnutí o odvolání (srov. bod [42] níže), jakož i v rozhodnutích správních soudů o obdobných otázkách (srov. bod [39] níže), soud je proto nebude podrobně rekapitulovat a přistoupí přímo k posouzení věci.

[38] Krajský soud ve svém rozsudku konstatoval, že ačkoliv by s ohledem na předchozí judikaturu musel svůj závěr revidovat, doplněné dokazování vyvrátilo pochybnosti správců daně o dodání plnění deklarovaným dodavatelem. Sám však právě z předchozí judikatury v obdobných věcech dostatečně nevyšel.

[39] Krajský soud na jednu stranu správně upozornil na to, že na určení konkrétního dodavatele nelze ani v rovině daně z příjmů zcela rezignovat a důležité je i posouzení celkové věrohodnosti transakce, která byla důvodem k vynaložení výdajů; na druhou stranu však sám soustředil pozornost spíše jen na otázku uskutečnění plnění dodatečně tvrzenými subdodavateli (nikoliv deklarovaným dodavatelem).

[40] Za daňově účinný výdaj podle § 24 zákona o daních z příjmů lze považovat pouze ten, který splňuje následující 4 podmínky: (1) výdaj byl skutečně vynaložen, (2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, (3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období a (4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 306/2018 - 40, nebo ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60).

[41] Ačkoliv je konstrukce (a fungování) příjmových daní a daně z přidané hodnoty odlišná, jak přílehlavě uvádí žalobkyně, je určení dodavatele, resp. popis reálného vynaložení výdajů (nikoliv toliko abstraktní vydání peněz), pro uznatelnost výdajů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů skutečností rozhodnou. Souvisí to zejména s nutností zkoumat reálnost, účelnost či i samotnou účinnost výdaje. Není-li prokázáno vůči komu (a jestli vůbec) byl výdaj uskutečněn, nelze ani s jistotou dojít k tomu, zda došlo k naplnění všech dalších výše uvedených podmínek (k prokázání osoby dodavatele srov. závěry v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011 - 68, ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 - 35, ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 - 72, ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 - 34, či ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 - 31). Není tedy sice zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat. A právě na to se stěžovatel zaměřil.

[42] V předchozích řízeních, v nichž šlo také o vynaložení výdajů za reklamu společnosti ELEVANTO, dospěl Nejvyšší správní soud (v některých případech i krajské soudy) opakovaně k závěru, že pochybnosti správce daně ohledně dodavatele ELEVANTO a případně i věrohodnosti důkazních prostředků byly oprávněné a na místě (srov. bod [41] rozsudku č. j. 10 Afs 310/2016 - 35, bod [29] rozsudku č. j. 10 Afs 235/2015 - 72, body [23] a [24] rozsudku ze dne 22. 5. 2019, č. j. 3 Afs 194/2017 - 25, bod [17] rozsudku ze dne 19. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 - 26). „Transakce“ se společností ELEVANTO přitom vykazovaly podobné znaky a doprovázely je i velmi obdobné okolnosti. V prvně citovaném rozsudku soud uzavřel, že „[n]ejen tvrzení osob spojených se společností ELEVANTO jsou rozporná a v průběhu času opakovaně modifikovaná. I tvrzení (jednatele) samotné stěžovatelky je nekonzistentní, svá tvrzení zpětně několikrát opravovala a měnila. Konečně celkový kontext věci (povaha obchodů, zjevná neobvyklost a iracionalita jednání stěžovatelky, které nelze vysvětlit žádným rozumným způsobem krom úmyslu krátiť daň, falšování faktur, neprokázání, kdo vlastně podepsal smlouvy „za Elevanto“ atd.) je pro posouzení celé věci rozhodující.“

[43] Krajský soud po doplnění dokazování v projednávané věci uzavřel, že „[p]okud ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že žalobcem fakturované plnění bylo pro společnost ELEVANTO subdodavately zajišťováno, zároveň bylo nesporné, že toto plnění bylo realizováno a ubraženo, nebyl dle soudu prostor pro zpochybnění těchto výdajů (nákladů) jako celku ani v kontextu dalších zjištění (ani zjištění, že společnost ELEVANTO nepodávala v letech 2007 a 2008 příznání k dani z příjmů a že si reklamní činnost a marketing jako předmět činnosti registrovala až dne 17. 3. 2008 nevylučují faktické dodání plnění touto společností).“ Krajský soud k zjištění o subdodavatelích tak vycházel z výpovědi panů Galánka a G., které dle jeho závěru vyvrátily pochybnosti nabyté správci daně (a potvrzené v citované prejudikatuře).

pokračování

[44] Svědek Galánek ani svědek G. však ve svých výpovědích nevyvrátili pochybnosti vážící se na fakticitu (reálnost) poskytnutí reklamy společností ELEVANTO (nikoliv uskutečnění reklamy), resp. krajský soud dostatečným způsobem neobjasnil, jak těmito výpověďmi byly vyvráceny pochybnosti vztahující se přímo k deklarovanému dodavateli. Stěžovatel v rozhodnutí napadeném žalobou na řadě míst ([98],[124],[125],[130],[135],[138],[143],[151] či [160]) zevrubně popsal pochybnosti vážící se ke zkoumané „transakci“ a dodavateli, jakož i své závěry o věrohodnosti provedených důkazů a celé „transakce“, jak ji deklarovala žalobkyně. Pochybnostem stěžovatele přisvědčila i prejudikatura (srov. např. body [29] až [34] a bod [41] rozsudku č. j. 10 Afs 310/2016 - 35). Z citované prejudikatury a zjištění stěžovatele bylo a je zjevné, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správců daně stran toho, že společnost ELEVANTO nemohla dodat reklamu tak, jak ji deklarovala ve smlouvě sepsané s žalobkyní (která svým obsahem a kvalitou zavádá další pochybnosti o reálnosti „transakce“; k tomu srov. bod [30] rozsudku č. j. 10 Afs 310/2016 - 35).

[45] Nejvyšší správní soud dokonce v posledně citovaném rozsudku naznačuje, že cílem „transakcí“ mohlo být i krácení daně, přičemž ani v projednávané věci za zjištěného skutkového stavu nelze „transakce“ označit za standardní a jejich cíl za zřejmý. O tom svědčí například fakt, že peníze zasílané na účet společnosti ELEVANTO vzápětí vybírali její jednatelé či zmocněnci a předávali je třetí osobě, která dle obsahu spisu neměla se společností ELEVANTO, žalobkyní či tvrzeným poskytnutí reklamy žádnou spojitost. K výběru všech prostředků z účtu docházelo dokonce na žádost této třetí osoby (srov. bod [98] rozhodnutí o odvolání). Soudu tedy například není jasné, jak krajský soud v nastalé důkazní situaci překlenuje otázku, z jakých prostředků společnost ELEVANTO mohla zaplatit subdodavatelům (dle krajského soudu zřejmě společnosti RALLY-CAR) za poskytnutí reklamy (srov. bod [46] dále).

[46] Nedostatečně posouzené zůstává i vyvrácení pochybností o vystavených fakturách společností ELEVANTO (ty soud v rozsudku č. j. 10 Afs 310/2016 - 35 označil za „falšované“), oprávnění jednat za společnost ELEVANTO, jakož i samotné jednání za tuto společnost (podezření na *ex post* vystavování plných mocí, podpisy na dokumentech neshodující se *prima facie* s podpisovými vzory) a o faktické podstatě smluv o poskytnutí reklamy (obecnost, absence specifikace podstatných náležitostí reklamy – umístění, velikost apod.). Pochybnosti přetrvaly i o uskutečnitelnosti reklamy deklarovaným dodavatelem (neznalost svých subdodavatelů a způsobu poskytnutí reklamní plochy, vybírání peněz z účtu a předávání třetím osobám, které nebyly označeny jako dodavatel či zprostředkovatel reklamy), věrohodnosti (průkaznosti, správnosti či úplnosti) důkazů (v řízení předložené dokumenty a poskytnutá sdělení, včetně výpovědí, jsou navzájem rozporná, mají trhliny, panují nejasnosti o jejich původu, nebo jsou velmi obecného charakteru).

[47] Například stran vyvrácení nevěrohodnosti sdělení M. K. krajský soud zjevně nedostatečně přihlédl ke všemu, co v řízení vyšlo najevo, resp. odůvodnění jeho závěru je nedostatečné. S výpovědí M. K. z roku 2008, ve které tvrdil, že společnost ELEVANTO reklamy (jejich zprostředkování) neposkytovala, se soud vypořádal tak, že ji relativizovala další výpověď téže osoby, aniž by přihlédl ke stěžovatelem tvrzené a prejudikaturou potvrzené (srov. např. bod [25] rozsudku č. j. 10 Afs 235/2015 - 72) nevěrohodnosti této osoby. M. K. ve zkratce nejprve tvrdil, že společnost ELEVANTO žádnou reklamní činnost neobstarávala ani nezprostředkovávala (což potvrdil i jednatel společnosti), později dospěl k závěru, že ji zprostředkovávala, ale sám jako zplnomocněný zástupce neznal žádného z (sub)dodavatelů (srov. body [135],[138],[143],[151] a [152]), ač mu žadatelé o reklamu uhradili milionové částky (ty navíc vybíral a předával třetí osobě). Navíc ještě správci daně zaslal čestné prohlášení v češtině, ač je sám slovenským státním občanem a se správcem daně v minulosti komunikoval ve slovenštině (totéž platí o bývalém jednatelem ELEVANTO). Chtěl-li krajský soud přisvědčit žalobnímu bodu o věrohodnosti

některého se sdělení M. K., musel by se v odůvodnění pregnantně vypořádat s rozpory a nejasnostmi v jeho ostatních sděleních a provedených důkazech. To se však nestalo. Soud toliko vzal za relativizovanou první výpověď, k té tedy nepřihlédl, a naopak ve své konstrukci skutkového děje spíše vycházel z následné výpovědi.

[48] Krajský soud tedy nevěnoval dostatečnou pozornost zejména pochybnostem, které (ve skutkově podobných případech) potvrdila prejudikatura (srov. bod [40]), přímo ve vztahu ke společnosti ELEVANTO, a jal se dobrat – z výpovědi pana Galánka a G. – konstrukce článků skutečných (sub)dodavatelů reklamy. V této své úvaze však odhlédl od skutečnosti, že výdaje se měly posuzovat ve vztahu k tvrzenému dodavateli (společnosti ELEVANTO), nikoliv ve vztahu ke společnostem pana Galánka či k panu G.. Výpověď svědků Galánka a G. sice napovídá, že se na reklamě, jež se reálně objevila na závodním monopostu, mohli podílet (o jejím reálném provedení ostatně stěžovatel nevedl spor), ale svědek G. ke vztahu se společností ELEVANTO nevyprávěl nic určitého (toliko, že vyhotovil polep s logem žalobkyně pro jednu ze společností pana Galánka) a svědek Galánek obecně zmiňuje, že pro ELEVANTO jedna z jeho společností (pravděpodobně RALLY-CAR, což však výpověď pana G. a jeho daňové doklady relativizují) reklamu (sub)dodala. Stěžovatel k tomu upozornil na skutečnost, že o panu Galánkovi se objevuje první zmínka až v odvolacím řízení, jeho čestné prohlášení vykazuje rozpory s jeho výpovědí učiněnou v doplnění dokazování, přičemž až zde se prvně zmiňuje o panu G.. V jeho výpovědi pak absentují jakékoliv konkrétní informace o spolupráci s ELEVANTO, které by přispěly k věrohodnosti o poskytnuté reklamě (např. s kým jednal, kdo mu předal peníze, kolik mu bylo za zprostředkování uhrazeno), tak jak je tvrzená žalobkyní. Zejména pak se o společnosti RALLY-CAR ani GAL-FINANCE jednatelé ani údajný zplnomocněný zástupce ELEVANTO nezmiňují. Krajský soud se nesprávně izolovaně zaměřil na možnost skutečného vyhotovení reklamy údajnými subdodavateli, namísto aby hodnotil prokázání zákonnosti vynaložení výdajů v souvislosti se všemi zjištěnými okolnostmi věci (především ve vztahu ke zpochybněnému deklarovanému dodavateli a věrohodnosti důkazních prostředků, případně i vztah dodavatele a subdodavatelů).

[49] Daňový subjekt (žalobkyně) je povinen vynaložení výdajů v tvrzeném rozsahu řádně a bez důvodných pochybností prokázat. V projednávané věci však krajský soud toliko poukazuje (za žalobkyni) na jeden z možných scénářů, jak mohlo dojít k poskytnutí reklamy, přičemž zcela opomíjí, že i v tomto nabízeném ději stále přetrvávají (nebyly vyvráceny) pochybnosti o deklarovaném dodavateli, má trhliny a nejasnosti. Svůj „scénář“ zakládá na výpovědích svědků, které stěžovatel označil za nevěrohodné (a prejudikatura mu v tomto závěru přisvědčila); nevyjasnil ani základní otázku - kdo vlastně a s kým za ELEVANTO jednal (jednat mohl), resp. jak ELEVANTO zajistilo reklamu. Navíc se jako více pravděpodobné jeví alternativy skutkového děje, jako například možnost, že deklarovaný dodavatel byl toliko formálně „nastrčený“ subjekt, přičemž reklamu zajistil někdo jiný a za jinou cenu, tomu ostatně nasvědčují i pochybnosti vznesené stěžovatelem (například i doplnění dokazování k nestandardně vysoké ceně za reklamu), které potvrdila výše citovaná prejudikatura.

[50] Pochybnosti správců daně (stěžovatele) potvrzené prejudikaturou pro výše uvedené nemohly být vyvráceny toliko na základě výslechů svědka Galánka a G., neboť ty k tomu nenabídly zhora nic, resp. děj z nich konstruovaný krajským soudem je spíše nepravděpodobný, natož aby prokázal, že byl výdaj vynaložen tak, jak jej žalobkyně deklarovala (a to zejména ve vztahu k deklarovanému dodavateli). Závěr krajského soudu o porušení ustanovení § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, tedy zásady volného hodnocení důkazů, stěžovatelem, nenachází s ohledem na obsah spisu a odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného dostatečnou oporu. Naopak je to krajský soud, který v projednávané věci při přezkumu

pokračování

nepřihlédl ke všem důkazům a izolovaně posuzoval toliko některé z nich (bez ohledu na důvodné hodnocení některých z nich jako nevěrohodných).

V. Závěr a náklady řízení

[51] Z výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.); v něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud v novém řízení i s přihlédnutím k prejudikatuře správních soudů posoudí unesení důkazního břemene žalobkyně, resp. (ne)vyvrácení pochybností stěžovatele, stran účinnosti výdajů, a to zejména s přihlédnutím ke všem relevantním okolnostem projednávané věci.

[52] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. února 2022

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu