



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hlušíka, Ph.D., ve věci

žalobce: T. S.

zastoupený společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 6. 2016 č. j. 25398/16/5200-10422-708855
a č. j. 25399/16/5200-10422-708855

takto:

Shodu s prvopisem potvrzuje

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 6. 2016 č. j. 25398/16/5200-10422-708855 a č. j. 25399/16/5200-10422-708855 **se zrušují** a věci **se vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 25 602 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku společnosti TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s.r.o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6.6.2016 č.j. 25398/16/5200-10422-708855 a č.j. 25399/16/5200-10422-708855, jimiž byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu v Hlučíně ze dne 10.4.2012 č.j. 45754/12/385970803042 a č.j. 45762/12/385970803042, kterými byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008 a současně sděleno penále z doměřené daně, a to způsobem specifikovaným ve výrocích napadených rozhodnutí.

2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

1) absence důkazních prostředků, jimiž správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí a dalších podkladů daňového subjektu ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“). Žalobce má za to, že pouhé důvodné podezření či nekontaktnost dodavatele zboží není prokázáním skutečností vyvracejících tvrzení daňového subjektu. Význam slova „prokázat“ nemůže mít jinou náplň pro daňový subjekt a jinou pro správce daně. Podle žalobce správce daně své důkazní břemeno neunesl, když nad rámec předchozího řízení nepřinesl další důkazní prostředky, které by prokazovaly tvrzení žalovaného. Důkazním prostředkem není výzva vydaná žalovaným. Žalobce poukázal na zrušující rozsudek krajského soudu, v němž byly důkazní prostředky předložené žalovaným označeny za nedostačující.

2) účelově vedený výslech svědka T. Y. s cílem znevěrohodnit jeho výpověď. Svědkovi byly kladeny otázky týkající se méně podstatných podrobností a bylo po něm požadováno prokázání jeho tvrzení listinami, bez ohledu na to, že svědecká výpověď je sama o sobě důkazním prostředkem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu – dále jen „NSS“ – ze dne 17.1.2008 č.j. 2 Afs 93/2007-85). Svědek potvrdil dodání plnění v plném rozsahu a potvrdil, že jeho společnost měla předmětná plnění zachycena v účetnictví. Kvalita svědecké výpovědi byla odvislá od časového odstupu, který však způsobil žalovaný, jenž v původním řízení odmítl výslech svědka provést (viz rozsudek NSS ze dne 14.2.2013 sp. zn. 7 Afs 2/2013). Podle žalobce byl náklad na reklamu ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“) touto svědeckou výpovědí prokázán.

Obdobně dodání reklamy žalobci tentokrát společností ELEVANTO potvrdil svědek J. G., ačkoliv otázky předané slovenskému správci daně k provedení výslechu byly účelové a zavádějící. Svědek vypověděl podrobně a popsal, že se v prostředí automobilové reklamy pohybuje dlouhodobě, jeho společnosti měly pronajatu reklamní plochu, na kterou vyráběl

Shodu s prvopisem potvrzuje

a lepil reklamní polepy pan G. z Valašských Klobouků a společnost ELEVANTO svědkovi zaplatila všechny faktury přes účet. Rovněž potvrdil, že zná firmu žalobce, a že pro společnost ELEVANTO zajistil reklamu, která propagovala žalobce. Svědek byl pouze subdodavatelem společnosti ELEVANTO, a proto s ním žalobce nikdy nepřišel do styku, což také svědek ani žalobce nikdy netvrdili. Svědecká výpověď J. G. proto nemohla být nikdy v rozporu s tvrzením žalobce. Žalovaný záměrně hodnotil důkazy jako nevěrohodné jenom proto, že svědčily ve prospěch žalobce. Žalovaný tak porušil zásadu volného hodnocení důkazů.

3) vyjádření subjektů, o nichž žalobce tvrdil, že s nimi vstoupil do obchodních vztahů na základě reklamy, žalovaný použil jako důkazní prostředek v rozporu se zákonem, když se jednalo o skrytý výslech svědků. Žalobci bylo znemožněno klást svědkům otázky, neboť žalovaný postupoval v rozporu s ust. § 96 odst. 5 daňového řádu. Žalobce poukázal na dřívější judikaturu NSS (vztahující se k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v pozdějším znění – dále jen „ZSDP“ – pozn. soudu), kde NSS v rozsudku sp. zn. 7 Afs 1/2006 vyslovil závěr, že výzva správce daně třetí osobě (§ 34 odst. 4 ZSDP) k prokázání jiných skutečností, než předložení listinných či jiných věcných důkazů, je v rozporu se zákonem. Žalobce dále zdůraznil, že účinek reklamy na zákazníka nemůže být okamžitý, jak se v posuzované věci snaží předeštíř žalovaný. Reklama má spíš efekt dlouhodobý. V této souvislosti poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Ca 100/2005 a rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 62 Af 34/2013. Současně žalobce poukázal na judikaturu NSS k otázce posuzování uznatelnosti daňového nákladu (rozsudky NSS sp. zn. 9 Afs 11/2011, 8 Afs 144/2014);

4) byl porušen princip legitimního očekávání, kdy žalovaný v totožné věci reklamy od subjektu ELEVANTO za stejné zdaňovací období (rok 2007) zrušil rozhodnutí prvoinstančního správce daně (rozhodnutí o odvolání ze dne 15.7.2013, č.j. 17814/13/5000-14102-702767) a náklady na reklamu od této společnosti v plné výši uznal. To, že žalovaný postupuje ve stejných případech rozdílně, představuje porušení zásady legitimního očekávání. Pokud žalovaný postupoval jinak, než ve skutkově zcela totožném případě u subjektu I. Ž., byla tím z jeho strany porušena základní zásada daňového řízení, a to zásada předvídatelnosti práva.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že neporušil ust. § 95 odst. 2 daňového řádu, neboť pro závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem stačí, pokud se mu nepodaří rozptýlit důvodné pochybnosti správce daně o jeho tvrzení. Správce daně tím, že některý důkazní prostředek odůvodněně neosvědčí jako důkaz, nepřebírá odpovědnost za prokázání skutečného stavu. Žalovaný je přesvědčen, že své důkazní břemeno unesl. V dalším řízení žalovaný postupoval v souladu se zrušujícím rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 16.4.2015 č.j. 22 Af 17/2013-54 (dále jen „zrušující rozsudek“). Žalovaný setrval na svém závěru, že svědecká výpověď T. Y. důvodné pochybnosti správce daně nevyvrátila, ale spíše je prohloubila, neboť i s přihlédnutím k časové prodlevě je zcela obecná. Svědek nebyl schopen jakkoliv se vyjádřit k vlastní obchodní činnosti, přiblížit, jakým způsobem uzavíral obchodní vztahy, pouze souhlasil s obsahem předložených listin. Svědecká výpověď je také v rozporu s vyjádřením žalobce ze dne 8.11.2010, kdy uvedl, že se s žádným zástupcem společnosti TARA Cosmopolitan s.r.o. nesetkal a osobně nejednal. Na tohoto dodavatele byl nasměrován panem N. poté, co ukončila svou činnost společnost ELEVANTO s.r.o. Tvrzení svědka a žalobce jsou ve vzájemném rozporu a další důkazní prostředky prokazující, kdo konkrétně realizoval služby týkající se pronájmu reklamních

Shodu s prvopisem potvrzuje

plach na vozidlech, absentují. Také svědecká výpověď J. G. je v rozporu s výpovědí žalobce ze dne 8.11.2010, který vyloučil, že by kohokoliv z korporace ELEVANTO s.r.o. osobně znal, případně s někým osobně jednal. I v tomto případě jsou výpovědi svědka a žalobce ve vzájemném rozporu a jiné důkazní prostředky nejsou k dispozici, nelze proto konstatovat, že žalobce svá tvrzení prokázal. K tvrzení o porušení principu legitimního očekávání žalovaný uvedl, že princip legitimního očekávání nelze aplikovat na otázku unesení důkazního břemene u jednotlivých daňových subjektů. Rozhodnutí žalovaného v jiné kauze není pro něj závazné při jiném rozhodování především pro odlišnost unesení důkazního břemene u jednotlivých daňových subjektů. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

4. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného doručené krajskému soudu dne 5.1.2017 setrval na své argumentaci především k hodnocení svědeckých výpovědí, poukázal na rozsudek NSS ze dne 22.10.2015, č.j. 10 Afs 104/2014-61 a dodal, že pokud žalovaný vyhodnotil svědecké výpovědi jako rozporné s jinými důkazy, měl pokračovat v dokazování a tento rozpor odstranit, k čemuž však nedošlo.
5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s.ř.s.“) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě.
6. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že ve dnech 3.11.2010 až 3.4.2012 probíhala u žalobce daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007 a 2008. Účelem provádění daňové kontroly bylo prověření vazeb a obchodních vztahů žalobce a společností ELEVANTO s.r.o. a TARA Cosmopolitan s.r.o. z důvodu podezření na fiktivní deklarování reklamních služeb, jejichž poskytovatelem měly být právě společnost ELEVANTO s.r.o. zastoupená jednatelem P. K. (do 27.8.2007) a poté R. K. (od 27.8.2007 do 21.1.2008) a dále společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. jednající T. Y. Uvedená podezření měla vyplývat z výpovědí P. K. a M. K. před slovenskou policií a některých listinných důkazů, přičemž Finanční ředitelství v Ostravě při předání podnětu jednotlivým finančním úřadům vycházelo rovněž z podnětu k šetření ohledně možných daňových úniků od Policie ČR, Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality SKPV, expozitura Ostrava.
7. Při jednání u správce daně v rámci daňové kontroly dne 8.11.2010 byl žalobce vyslechnut. K dotazům správce daně ohledně společností ELEVANTO s.r.o. a TARA Cosmopolitan s.r.o. uvedl, že kontakty na uvedené společnosti získal od pana J. N., s nímž se náhodně seznámil na automobilových závodech, přičemž projevil zájem o reklamu na závodních automobilech. Veškeré následující sjednávání smluv a prokazování realizace reklamy již mělo probíhat dle žalobce poštou. Žalobce uvedl, že osobně s žádným ze zástupců uvedených společností nejednal. Dne 15.11.2010 žalobce písemně uvedl správci daně, jakým způsobem se měly vynaložené výdaje na reklamu projevit v jeho tržbách či sjednávání nových zakázek.
8. Na dožádání správce daně ze dne 9.6.2011 sdělil Finanční úřad Ostrava I., že společnost ELEVANTO s.r.o. je nekontaktní, bývalá jednatelka společnosti (K. P.) ani současný jednatel (R. K.) se po předvolání z adres na Slovensku, kdy zásilky byly doručeny uložením, nedostavili k výslechu. Likvidátor společnosti měl uvést, že od společnosti nepřevzal žádné doklady. Společnost nepodala přiznání k dani z příjmů za roky 2007 ani

Shodu s prvopisem potvrzuje

2008. Obdobně na dožádání správce daně ze dne 14.6.2011 sdělil Finanční úřad Olomouc, že společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. je nekontaktní, jednatel (T. Y.) se na opakovaná předvolání k výsledkům nedostavil a nepodařilo se jej ani předvést. Likvidátor společnosti měl uvést, že od společnosti nepřevzal žádné doklady. Společnost podala přiznání k dani z příjmů naposledy za rok 2005.

9. Dne 30.11.2011 byl žalobce při ústním jednání seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. Dne 20.12.2011 se žalobce ke kontrolním zjištěním vyjádřil. S vyjádřením doložil mj. notářský zápis o čestném prohlášení svědka M. K. ze dne 9.3.2011 a dále fotografie prokazující realizaci reklamy. Dne 3.4.2011 správce daně při ústním jednání seznámil žalobce se stanoviskem k vyjádření ze dne 20.12.2011 a projednal s žalobcem zprávu o daňové kontrole.
10. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 3.4.2012 správce daně popsal zjištěné skutečnosti a dospěl k závěru, že žalobcem předložené účetní doklady jsou sice formálně bezvadné, avšak neprokazují, že fakturované reklamní práce byly skutečně v deklarované hodnotě provedeny a že je provedl vystavitel faktury. Jelikož osoby oprávněné jednat za společností ELEVANTO s.r.o. a TARA Cosmopolitan s.r.o. nepotvrdily uskutečnění reklamní činnosti pro žalobce, došlo dle správce daně ke zpochybnění tvrzení žalobce o plnění dle předmětných dokladů a tudíž žalobcem předložené faktury nemohou být důkazem pro uznání výdajů (nákladů), neboť byly vystaveny jiným subjektem, než který plnění fakticky poskytl. Správce daně uvedl, že důvodem jeho pochybností je rovněž vysoká cena předmětné reklamy a skutečnost, že žalobce tímto výrazně snížil základ daně. K žalobcem předloženému čestnému prohlášení správce daně podrobně uvedl, že zatímco výpověď M. K. před slovenskou policií byla provedena po poučení svědka o povinnosti vypovídat pravdivě, čestné prohlášení žádné prohlášení o pravdivosti neobsahuje. Čestné prohlášení je dle správce daně v naprostém rozporu se skutečnostmi uváděnými svědkem před slovenskou policií i s prohlášením samotného žalobce před správcem daně, nadto svědek dle správce daně nedoložil žádný důkaz o existenci zmocnění jednat za společnost ELEVANTO s.r.o. a v čestném prohlášení ani nedeclaruje vlastní provedení reklamních služeb společností ELEVANTO, s.r.o. Čestné prohlášení tudíž dle správce daně neodstraňuje pochybnosti správce daně. Dále správce daně uvedl, že žalobcem dokládané fotografie ani tabulky o cenách účtovaných společností Škoda Auto a.s. za reklamu v roce 1999 a 2011 nedokládají provedení reklamy společností ELEVANTO s.r.o. Správce daně proto předmětné výdajové (nákladové) položky ze základu daně žalobce vyloučil. Dne 10.4.2012 vydal správce daně dodatečné platební výměry.
11. V odvolání žalobce navrhl výslech svědka M. K. Uvedl také, že prověřování skutečností týkajících se zprostředkování reklamy na závodních vozech společnostmi ELEVANTO s.r.o. a TARA Cosmopolitan s.r.o. je plošnou akcí územních finančních orgánů, přičemž v případech, kdy byl v daňových řízeních tento svědek vyslechnut, dospěl správce daně k závěru o daňové uznatelnosti předmětných výdajů.
12. Finanční ředitelství v Ostravě dne 11.10.2012 předvolalo M. K. z adresy S. 680/94, P. B. k výslechu na den 5.11.2012. Svědek se k jednání nedostavil.
13. Dne 8.11.2012 bylo Finančnímu ředitelství v Ostravě doručeno doplnění odvolání žalobce, k němuž žalobce doložil notářský zápis o čestném prohlášení T. Y. ze dne 31.5.2012 a navrhl, aby odvolací orgán svědka vyslechl. Dne 4.12.2012 bylo Finančnímu úřadu Ostrava doručeno další doplnění odvolání, v němž žalobce požádal o opětovný

Shodu s prvopisem potvrzuje

výslech svědka M. K. s tím, že se žalobci podařilo svědka kontaktovat, přičemž tento je ochoten podat výpověď u Finančního ředitelství v Ostravě. Žalobce požádal, aby byl svědek předvolán telefonicky jeho prostřednictvím.

14. O odvolání žalobce bylo rozhodnuto rozhodnutími Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 11.12.2012 č. j. 5644/12-1102-800648 a č. j. 6073/12-1102-800648 tak, že odvolání byla zamítnuta a rozhodnutí správce daně potvrzena. Odvolací orgán podrobně popsal obsah spisu a zprávy o daňové kontrole, přičemž se ztotožnil se závěry správce daně o formální bezchybnosti žalobcem předložených důkazů, avšak neprokázání skutečné realizace reklamních služeb dle předmětných faktur právě společnostmi ELEVANTO s.r.o. a TARA Cosmopolitan s.r.o. Návrhu na opakovaný výslech svědka M. K. finanční ředitelství nevyhovělo s odůvodněním, že svědek byl již jednou obeslán, avšak k výsledku se bez omluvy nedostavil. Návrhu na výslech svědka T. Y. nebylo vyhověno s odůvodněním, že správce daně učinil veškeré úkony dle daňového řádu, aby byl svědek vyslechnut, avšak s ohledem na obsah dožádání od Finančního úřadu Olomouc je výslech svědka neproveditelný. Současně uvedl, že žalobci nic nebránilo výslech svědka u správce daně dohodnout, nadto nebylo prokázáno, že by byl T. Y. oprávněn za společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. jednat, když nebyl jako jednatel společnosti zapsán v obchodním rejstříku. Žalovaný potvrdil závěr správce daně o neunesení důkazního břemene žalobcem ve smyslu § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu.
15. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 16.4.2015 č. j. 22 Af 17/2013-54 a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení bylo doplněno dokazování o svědeckou výpověď T. Y. ze dne 10.12.2015 (protokol č. j. 3174392/15/3211-60565-803312) a svědeckou výpověď J. G. ze dne 8.12.2015 provedenou formou mezinárodního dožádání slovenským správcem daně. Dále správce daně v doplněném řízení vyzval 6 subjektů označených žalobcem výzvou podle ust. § 57 odst. 1 písm. a) daňového řádu ke sdělení, zda v minulosti spolupracovali s žalobcem, a pokud ano, v jakém období, co bylo předmětem spolupráce a jakým způsobem ke spolupráci došlo. Následně bylo rozhodnuto o odvolání žalobce napadenými rozhodnutími.
16. Podle § 24 odst. 1 ZDP 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.
17. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
18. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
19. První žalobní bod se týká otázky přenášení důkazního břemene mezi správcem daně a žalobcem a tvrzeného postupu správce daně v rozporu s ust. § 92 odst. 5 daňového

Shodu s prvopisem potvrzuje

řádu. Stejnou otázkou se krajský soud zabýval již ve zrušujícím rozsudku, z něhož lze rekapitulovat:

- Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou NSS, lze odkázat např. na rozsudek ze dne 9.2.2005 č. j. 1 Afs 54/2004-125, ze kterého vyplývá, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí. V rozsudku ze dne 30.1.2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS uvedl NSS, že *„daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně.“*

- Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. kromě již shora citovaných např. rozsudky NSS ze dne 26.9.2012 č.j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 16.7.2009 č. j. 1 Afs 57/2009 - 83 nebo ze dne 8.7.2010 č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). Žalovanému lze přisvědčit, že i když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, může správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví.

- V tomto ohledu však správce daně tíží důkazní břemeno, a to ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě 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. rozsudek sp. zn. 2 Afs 24/2007 - 119, již citovaný shora). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené dokumenty jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může správce daně unést své zákonné důkazní břemeno (srov. rozsudek NSS ze dne 22.10.2008 č. j. 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, jak NSS v rozsudcích sp.zn. 1 Afs 39/2010 a 2 Afs 2/2007 dovozuje, bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.

- V posuzované věci žalobce prokazoval výdaje (náklady) na pronájem reklamní plochy na závodních vozidlech fakturami, smlouvami o pronájmu reklamních ploch s dodavatelem, výpisy z bankovního účtu a obrazovou dokumentací. Správce daně zpochybňoval, že byly reklamní služby skutečně realizovány žalobcem tvrzenými smluvními partnery, přičemž existenci svých pochyb prokazoval zprávou analyticko-vyhledávacího oddělení Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 22.10.2010 a důkazy k této zprávě přiloženými, zejména zápisy o výsledku svědků M. a P. K. před slovenským policejním orgánem (Zápisnica o výsluchu svedka M. K. ze dne 5.3.2008 č. PPZ-62/BOK-Z-I-2006 a Zápisnica o výsluchu svedka P. K. ze dne 12.5.2008, č. PPZ-62/BOK-Z-I-2006 pred vyšetrovateľom Prezídia Policajného zboru, úradu boja proti organizovanej kriminalite, oddelenie v Trnave zřejmě v rámci prověřování trestního oznámení M. K. z 16.11.2006). Dále dovozoval své pochybnosti z konfrontace uvedených zápisů o výsleších osob před slovenským policejním orgánem s výpovědí žalobce zachycenou v protokolu o jednání ze dne 8.11.2010.

Shodu s prvopisem potvrzuje

20. Na základě uvedeného krajský soud ve zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že vzhledem k významu, který výsledkům svědků provedeným v trestním řízení přisuzoval správce daně a také s ohledem na důkazní návrhy žalobce, bylo žádoucí provést výslechy svědků v daňovém řízení. Neprovedení svědeckých výpovědí svědků navržených žalobcem soud označil za podstatnou vadu daňového řízení.
21. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že v doplněném odvolacím řízení byly vytýkané nedostatky odstraněny provedením svědeckých výslechů T. Y. a J. G. K výsledku navrženého svědka M. K. nedošlo z objektivních důvodů, když bylo prokázáno, že svědek se zdržuje mimo Slovenskou republiku a místo jeho pobytu není známo. Pokud tedy soud ve zrušujícím rozsudku vyslovil, že pochybnosti správce daně vyplývající ze zápisů o výsleších osob před slovenským policejním orgánem a jejich konfrontací s výpovědí žalobce ze dne 8.11.2010, shledal nedostatečnými, vyslovil tím, že správce daně neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Výslechy svědků Y. a G. byl tento nedostatek odstraněn, přičemž otázka unesení či neunesení důkazního břemene správcem daně souvisí s vyhodnocením získaných důkazů, od něž se také odvíjí další procesní postup. První žalobní bod tak má logickou návaznost na žalobní bod 2, v němž je žalobcem namítán účelově vedený výslech svědků a způsob vyhodnocení jejich výpovědí. Oba žalobní body jsou tak logicky provázané.
22. Svědeckou výpověď T. Y. vyhodnotil žalovaný na str. 9 rozhodnutí č.j. 25399/16/5200-10422-708855 jako velmi obecnou, postrádající konkrétní detaily spolupráce a potvrzující, že svědek žalobce zná osobně, kontrakty byly ujednány v sídle žalobce a faktury a ostatní dokumentace byly obvykle předávány osobně rovněž v sídle žalobce. Žalovaný tedy vyhodnotil svědeckou výpověď částečně jako velmi obecnou v konkrétních okolnostech spolupráce a na druhé straně rozpornou s vyjádřením žalobce ze dne 8.11.2010, neboť svědek uvedl, že žalobce osobně znal a osobně s ním ujednával kontrakty a předával dokumentaci, zatímco žalobce uvedl, že s žádným zástupcem společnosti TARA Cosmopolitan s.r.o. nikdy osobně nejednal. Krajský soud se s tímto vyhodnocením svědecké výpovědi T. Y. ztotožnil. Krajský soud nemá za to, že by otázky správce daně týkající se konkrétních okolností realizace reklamy a spolupráce s případnými subdodavateli, byly zavádějící, neboť směřovaly k ozřejnění věrohodnosti svědka. I s přihlédnutím k časovému odstupu sedmi let vyznívá nevěrohodně to, že svědek nebyl schopen uvést ani výrobce reklamy, ani jiné subjekty, pro které reklamu zprostředkoval, ačkoliv uvedl, že existovaly. Svědek v podstatě odsouhlasil pouze skutečnosti uvedené na fakturách. Vyhodnocení této části jeho výpovědi jako obecné je proto zcela přiléhavé. Je rovněž třeba zohlednit, že zástupce žalobce, který byl svědecké výpovědi přítomen a měl možnost klást svědkovi otázky, položil pouze jedinou, rovněž velmi obecnou otázku, kdy se dotázal svědka, zda veškerá plnění proběhla tak, jak jsou uvedena na daňových dokladech a v notářském zápisu. Část svědecké výpovědi týkající se způsobu uzavírání kontraktů a předávání dokumentace byla vyhodnocena objektivně jako rozporná s obsahem výpovědi samotného žalobce, kterou učinil dne 8.11.2010 a v níž popřel, že by jakoukoliv osobu z firmy TARA Cosmopolitan s.r.o. znal a někdy se s ní setkal. Odkaz žalobce na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 93/2007 nepovažuje krajský soud za přiléhavý. Žalovaný ani správce daně nepodmiňovali důkazní hodnotu svědecké výpovědi T. Y. předložením listinných důkazů. Skutečnost, že svědek žádné nepředložil, se do hodnocení jeho výpovědi také nijak nepromítla.

Shodu s prvopisem potvrzuje

23. Krajský soud se tedy ztotožňuje s vyhodnocením svědecké výpovědi T. Y., které považuje za objektivní, přiléhavé a logické, stejně jako vyvozený závěr, že pochybnosti správce daně ohledně spolupráce žalobce se společností TARA Consultant s.r.o. nebyly touto výpovědí vyvráceny. Žalovaný tak unesl důkazní břemeno vyplývající z ust. § 92 odst. 5 daňového řádu. V této části proto krajský soud neshledal žalobní body 1 a 2 důvodnými.
24. Pokud jde o svědeckou výpověď J. G., ta byla žalovaným vyhodnocena na str. 7 a 8 napadených rozhodnutí tak, že tvrzení svědka je v rozporu s dalšími skutečnostmi zjištěnými v průběhu daňového řízení, zejména s tvrzením samotného daňového subjektu ze dne 8.11.2010, který vyloučil, že by kohokoliv z kooperace ELEVANTO s.r.o. (vyjma pana N.) osobně znal, případně s někým osobně jednal. Dále žalovaný pokračoval, že pokud jsou jednotlivé důkazní prostředky ve vzájemném rozporu a nejsou-li k dispozici důkazní prostředky další, není možno konstatovat, že daňový subjekt svá tvrzení prokázal. Uvedené vyhodnocení svědecké výpovědi J. G. považuje krajský soud jednak za zcela nekonkrétní a jednak neodpovídající obsahu výpovědi. Předně žalovaný nijak nekonkretizuje, co míní „*dalšími skutečnostmi zjištěnými v průběhu daňového řízení*“, z nichž pak „*zejména*“ uvádí tvrzení daňového subjektu ze dne 8.11.2010. Další skutečnosti nijak nespecifikuje, takže jeho hodnocení je v tomto směru nepřezkoumatelné. Svědek G. ve své výpovědi, která je součástí správního spisu, výslovně uvedl, že ve sledovaných zdaňovacích obdobích spolupracoval se společností ELEVANTO s.r.o. a zpracovával pro ni reklamy. Uvedl také konkrétní osobu jménem D.G., která byla jeho subdodavatelem a zabezpečovala polepy závodních automobilů reklamami. Popsal rovněž svou spolupráci s D. G., který vyhotovil grafický návrh, jenž přeposlal svědkovi a ten jej buď odsouhlasil nebo provedl korektury. Poté D. G. polep jednotlivých aut realizoval. Svědek rovněž potvrdil, že veškeré práce byly společností ELEVANTO prostřednictvím bankovního účtu uhrazeny. Na otázku, zda zná subjekt T. S., svědek odpověděl, že zná a na otázku, zda pro společnost ELEVANTO s.r.o. prováděl reklamu, která propagovala tento subjekt, odpověděl kladně. Krajský soud považuje výpověď svědka za dostatečně konkrétní a potvrzující nejen jeho spolupráci se společností ELEVANTO s.r.o., ale také způsob realizace reklamy, která propagovala také jmenovitě žalobce. Pokud žalovaný z této výpovědi dovodil pouze to, že svědek znal žalobce a v této skutečnosti pak shledal rozpor s výpovědí samotného žalobce, jenž uvedl, že nikoho ze společnosti ELEVANTO s.r.o. nezná a nikdy s nikým nejednal, postupoval v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Správce daně porušil především povinnost přihlídnout ke všemu, co vyšlo v řízení najevo a vypořádat se tak se všemi skutečnostmi bez ohledu, zda svědčí ve prospěch či neprospěch daňového subjektu. V posuzované věci žalovaný ponechal bez povšimnutí skutečnost, že svědek potvrdil, že byl účasten na realizaci reklamy k propagaci žalobce, kterou zprostředkoval pro společnost ELEVANTO s.r.o. za součinnosti svého subdodavatele D.G. To, že svědek uvedl, že zná subjekt T.S., nemusí bez dalšího znamenat, že znal osobně žalobce jako fyzickou osobu. Otázka byla položena tak, že bez bližšího upřesnění nelze usoudit, zda svědek znal fyzickou osobu T. S. nebo zda měl povědomí o tom, že existuje subjekt T. S. jako fyzická či právnická osoba. Pokud na této jediné odpovědi žalovaný vytvořil konstrukci, že výpověď je v rozporu s tvrzením žalobce, že nezná nikoho ze společnosti ELEVANTO s.r.o., je toto vyhodnocení účelové, ale také zcela nepřesné, neboť svědek J. G. nebyl zaměstnancem společnosti ELEVANTO s.r.o., ale

Shodu s prvopisem potvrzuje

jejím subdodavatelem. K povinnostem správce daně při hodnocení důkazů poukazuje krajský soud přiměřeně na závěry rozsudku NSS ze dne 28. 7. 2008 č. j. 5 Afs 5/2008-75.

25. Na základě uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že svědecká výpověď J. G. vyvrátila pochybnosti žalovaného ohledně realizace reklamy propagující žalobce společností ELEVANTO s.r.o. Pokud jde o žalovaným obecně zmiňované „další skutečnosti“, jež vyplynuly z daňového řízení, a s nimiž je tato svědecká výpověď v rozporu, je tento závěr nepřezkoumatelný, neboť „další skutečnosti“ nebyly nijak specifikovány. Závěr žalovaného, že unesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 95 odst. 2 daňového řádu je proto také nepřezkoumatelný. Na základě uvedené argumentace dospěl krajský soud k závěru, že žalobní body 1 a 2 jsou v rozsahu týkajícím se svědecké výpovědi J. G. důvodné.
26. V dalším žalobním bodě žalobce brojí proti způsobu, jakým správce daně získal jiné důkazní prostředky, a to vyjádření šesti subjektů, u nichž žalobce tvrdil, že s nimi vstoupil do obchodních vztahů na základě reklamy. Podle žalobce správce daně postupoval podle ust. § 57 odst. 1 písm. a) daňového řádu neoprávněně. Také tento žalobní bod shledal krajský soud důvodným. Ve vztahu k osloveným subjektům je totiž použití ust. § 57 odst. 1 písm. a) daňového řádu zcela vyloučeno. Ust. § 57 daňového řádu upravuje poskytování informací správci daně, přičemž odst. 1 vymezuje orgány veřejné moci a další osoby, které mají povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně, přičemž ve smyslu ust. § 57 odst. 1 písm. a) jsou těmito osobami ty, které vedou evidenci osob nebo věcí. Komentář k daňovému řádu (Josef Baxa a kolektiv, Daňový řád. Komentář, Wolters Kluwer, Praha, 2011) označuje jako orgány veřejné moci či osoby vedoucí evidenci osob nebo věcí matriky, katastr nemovitostí, evidenci obyvatel, evidenci úřadů práce, evidenci kulturních památek apod. Jedná se tedy o subjekty, které spravují veřejně přístupné evidenci osob nebo věcí. V posuzované věci však výzvy správce daně učiněné podle ust. § 57 odst. 1 písm. a) daňového řádu směřovaly vůči podnikatelským subjektům, což daňový řád neumožňuje. S poskytnutými odpověďmi oslovených subjektů pak žalovaný naložil jako s důkazními prostředky, když je v napadených rozhodnutích vyhodnotil a na základě nich pak dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, že předmětné výdaje na pronájem reklamní plochy na závodních vozech mohly přispět k udržení, zajištění a dosažení zdanitelných příjmů (např. str. 9 rozhodnutí č.j. 25398/16/520-10422-708855). Zatímco informace poskytnuté v souladu s ust. § 57 – 58 daňového řádu jsou ve smyslu ust. § 93 odst. 4 daňového řádu důkazními prostředky, v případě oslovení jiných osob v ust. § 57 daňového řádu neuvedených, musí správce daně, má-li se jednat o zákonně získané důkazní prostředky, šetřit práva daňového subjektu. Klade-li formou výzev takovým subjektům specifikované otázky, jedná se de facto o výsledch svědků, avšak bez účasti daňového subjektu. Krajský soud má za to, že žalobcem zmíněný rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 27/2009, ačkoliv reflektuje úpravu předchozího procesního předpisu, tj. ZSPD, je ve svých závěrech aplikovatelný i na daňový řád a je v posuzované věci zcela příslušný.
27. Krajský soud uzavírá, že také v tomto ohledu žalovaný zatížil napadená rozhodnutí procesní vadou, která mohla mít vliv na jejich zákonnost.
28. Čtvrtý žalobní bod namítající porušení principu legitimního očekávání krajský soud důvodným neshledal. Žalobce blíže nespecifikuje, v čem spatřuje totožnost věci, resp. Shodu s prvopisem potvrzuje

činí tak pouze odkazem na to, že reklama byla poskytována rovněž společností ELEVANTO s.r.o. ve stejném zdaňovacím období roku 2007, a že náklady na reklamu byly v odvolacím řízení v plné výši uznány. Při takto obecně vymezené totožnosti věci považuje krajský soud za akceptovatelný názor žalovaného vyjádřený jak v napadených rozhodnutích tak ve vyjádření k obsahu žaloby, že princip legitimního očekávání nelze aplikovat na otázku unesení důkazního břemene u jednotlivých daňových subjektů, neboť z povahy věci se budou jednotlivé případy právě v tomto směru lišit.

29. Na základě shora uvedené právní argumentace krajský soud napadená rozhodnutí zrušil pro vady řízení spočívající v jejich nepřezkoumatelnosti (§ 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.) a pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.). Současně byly věci vráceny žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právními názory soudu vyslovenými v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).
30. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. tak, že procesně úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení, které sestávají ze zaplacených soudních poplatků v celkové výši 6 000 Kč a dále z nákladů na právní zastoupení, a to za tři úkony právní služby po 5 100 Kč a třikrát režijní paušál po 300 Kč (ust. § 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 1, § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 12 odst. 3 ve spojení s ust. § 9 odst. 4 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění). Náklady právního zastoupení, které činí 16 200 Kč byly zvýšeny podle ust. § 35 odst. 8 s.ř.s. o částku odpovídající dani, kterou je zástupce žalobce povinen zaplatit podle zvláštního právního předpisu, tj. na částku 19 602 Kč. Celkově činí náklady řízení částku 25 602 Kč.
31. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen „o.s.ř.“) týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159 a § 168 o.s.ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o.s.ř. za použití ust. § 64 s.ř.s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení daňové kanceláři, která žalobce v řízení zastupovala.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 17. května 2018

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje

Shodu s prvopisem potvrzuje