



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: ATON SECURITY s.r.o.**, se sídlem Praha 9, Na Stráži 1576/35, IČ 26402009, *zastoupené Mgr. Petrem Kuběnou, advokátem, se sídlem Plzeň, náměstí Míru 1077/3*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2014, čj. 30494/14/5200-11431-706871,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2014, čj. 30494/14/5200-11431-706871, **se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 8.800,-Kč k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Petra Kuběny, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[I] Předmět řízení

Žalobkyně se žalobou ze dne 12. 12. 2014, Krajskému soudu v Plzni doručenou prostřednictvím datové zprávy dne 14. 12. 2014, a ve znění jejího doplnění ze dne 30. 1. 2015, domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále též jen „žalovaný“) ze dne 14. 11. 2014, čj. 30494/14/5200-11431-706871 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále též jen „*prvoinstanční správní orgán*“ nebo „*správce daně*“) ze dne 28. 2. 2014, čj. 211260/14/2407-24800-404772 (dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“ nebo „*platební výměr*“). Prvoinstančním rozhodnutím byla žalobkyni doměřena podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších

předpisů, a podle § 143 odst. 1, 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 722.760,- Kč a současně byla žalobkyni uložena povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 144.552,- Kč.

Daň z příjmu právnických osob byla v rozhodném období upravena zákonem č. 586/1992 Sb., ve znění účinném pro rok 2010 (dále též jen „*zákon č. 586/1992 Sb.*“ nebo „*zákon o daních z příjmů*“).

Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*daňový řád*“).

[III] Žaloba

Žalobkyně v žalobě brojila především proti postupu žalovaného, který v napadeném rozhodnutí potvrdil správnost rozhodnutí správce daně, respektive postup, při kterém bylo žalobkyni znemožněno prokázat navrženými důkazy skutková tvrzení při provádění daňové kontroly.

Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval následujícími body:

- Faktury od dodavatele BBF Pro Car s.r.o., nám 14. října 1307/2, Praha 5, DIČ CZ 26374978

Žalobkyně zahrnula v kontrolovaném zdaňovacím období do výdajů částku 1 746 600,- Kč za úhradu faktur vystavených obchodní společností BBF Pro Car s.r.o., DIČ CZ 26374978, která pro ni provedla služby v podobě rekonstrukce kanceláří a jejich vybavení a poskytla pomoc při řízení a organizaci podniku. Žalobkyně v průběhu provádění kontroly poskytovala správci daně součinnost, v rámci které vypověděla veškeré jí známé skutečnosti o průběhu rekonstrukcí prováděných obchodní společností BBF Pro Car s.r.o. a o poskytnutí pomoci při řízení organizace podniku, díky níž získala zakázky.

Společníky společnosti ATON SECURITY s.r.o. (žalobkyně) jsou J. a J.K., přičemž každý z nich vlastní 50 % obchodní podíl. J.K. se vždy aktivně podílel na chodu společnosti. Jmenovaný se dne 11. 9. 2013 dostavil ke správci daně, kde v rámci své výpovědi popsal způsob objednání služeb vyfakturovaných obchodní společností BBF Pro Car s.r.o. Správce daně zpochybňoval věrohodnost tvrzení jak statutárního orgánu žalobkyně (J.K. – pozn. soudu), tak i J.K., neboť dotýčný k faktuře D 70, kterou byla vyfakturována kompletní rekonstrukce kanceláře č. 2 včetně jejího vybavení, uvedl, že se zřejmě jednalo o kancelář v sídle žalobkyně (v období od 15. 11. 2011 do 9. 1. 2014 bylo sídlo žalobkyně dle obchodního rejstříku na adrese ... – pozn. soudu). Naproti tomu statutární orgán žalobkyně označil kancelář č. 2 - kancelář v Praze - Libni. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly upozorňovala, že k prováděným rekonstrukcím docházelo přibližně dva roky před výpověďmi, jak statutárního orgánu žalobkyně, tak i J.K., a tudíž nebylo možné, aby výpovědi obou vypovídajících byly zcela shodné. Navíc J.K. uvedl, že se zřejmě jedná o kancelář v sídle

žalobkyně, namísto toho, aby ji přesně označil. V uvedené souvislosti je nutno konstatovat, že za obchodní společnost BBF Pro Car s.r.o., vystupovali její jednatelka M.M. a dále P.K., na jejichž výslechu žalobkyně vždy trvala. Ačkoliv u žalobkyně byla správcem daně provedena kontrola kanceláře v jejím (tehdejším) sídle a na dožádání i v Praze – Libni potvrzující provedené rekonstrukce, měl správce daně pochybnosti o vynaložených výdajích na provedení rekonstrukcí. K uvedenému žalobkyně uváděla, že její činností není provádění stavebních prací ani oprav, tudíž není v jejích silách označit správci daně rozsah činnosti uskutečněné při rekonstrukci kanceláří. Správce daně měl dále pochybnosti o tom, že žalobkyně má kancelář v Plzni, proto formou dožádání provedl místní šetření, ze kterého vyplynulo, že daňový subjekt má skutečně též kancelář v ...

Provádění rekonstrukce kanceláře v sídle žalobkyně v Habartově měli dosvědčit navržení svědci, a to V.F., V.O., P.T. a K.K. Provádění rekonstrukce kanceláře v Praze - Libni měl dosvědčit J.Š., který tuto kancelář též využíval. Žádný z žalobkyní navržených svědků nebyl vyslechnut, až na J.Š. Žalovaný konání správce daně, resp. nekonání, mimo jiné odůvodnil tím, že v průběhu daňové kontroly nebyla mezi navrženými svědky a žalobkyní žádná vazba (např. pracovně -právní). Žalobkyně má však za to, že uvedenou argumentací lze nepřezkoumatelně vyloučit provedení většiny navržených důkazů a kdykoliv v průběhu daňové kontroly ztížit výkon zásadních práv žalobkyně.

Správce daně též zpochybnil náklady vynaložené žalobkyní na pomoc při řízení a organizaci podniku, kterou poskytla obchodní společnost BBF Pro Car s.r.o., prostřednictvím obchodní společnosti HAP consult s.r.o., neboť jejím předmětem podnikání bylo provádění staveb, jejich změn a odstraňování, pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor. Správce daně však opomenul konstatovat, že činností obchodní společnosti HAP consult s.r.o. byla též výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, pod kterou lze přiřadit činnost v oblasti poradenství. Nutno konstatovat, že žalobkyně správci daně konkretizovala činnost, která jí byla v rámci uvedené pomoci poskytnuta. Žalobkyně v rámci prokázání své povinnosti u správce daně navrhla provedení důkazu - výslechu osob, a to M.M. a P.K. Navržení svědci nebyli nikdy vyslechnuti, a to s odůvodněním: „*Správce daně prostřednictvím signální informace Finančního úřadu v Blovicích zjistil, že jednatelka společnosti paní M. nemá o fungování společnosti BBF Pro Car žádné znalosti, neboť vystavování dokladů, obsluhu datové schránky a veškeré další obchodní záležitosti zajišťuje pan P.K., který však nemá udělenou žádnou plnou moc k zastupování.*“

Žalobkyně nevěděla, co si má představit pod pojmem signální informace, zejména když z citovaného odůvodnění správce daně vyplynula vědomost o řízení společnosti BBF Pro Car s.r.o. Dále je nepravděpodobné, že by P.K. nebyl zmocněn k zastupování společnosti, když dle sdělení správce daně měl zajišťovat fakticky její chod. Shora citované tvrzení správce daně, obsažené v žalobou napadeném rozhodnutí, je dle názoru žalobkyně ukázkou činnosti správce daně, který nepostupoval v souladu s daňovým řádem.

Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí ztotožnil s názorem rozhodujícího správního orgánu, když k námitce neprovedení výslechu navržených svědků v průběhu daňové kontroly uvedl, že důvody těchto výsledků byly již podrobně popsány ve zprávě

o daňové kontrole. K neprovedení svědeckých výpovědí žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že správce daně není povinen provést veškeré navržené důkazní prostředky. Je oprávněn si vyhodnotit, zda návrh na provedení důkazu je nebo není návrhem na důkaz, který ve věci může prokázat daňovým subjektem tvrzené skutečnosti. V takovém případě je však povinen svůj závěr o odmítnutí důkazního prostředku řádně odůvodnit. Správce daně se dle názoru žalovaného nedopustil pochybení, nepřistoupil-li k provedení navržených důkazů, když „řádne“ svůj závěr, proč by provedení svědeckých výpovědí k objasnění potřebných skutkových zjištění nepřispělo, odůvodnil.

Žalobkyně nabyla dojmu, že správce daně, potažmo i žalovaný, dokáží předvídat obsah navržených důkazů, a to aniž by byly provedeny, což zakládá v rámci rozhodovací činnosti mimo jiné libovůli správce daně a nepředvídatelnost rozhodnutí. Žalobkyně zejména výsledky statutárních orgánů a osob pověřených k vedení firmy považuje za zásadní, mající prokázat tvrzení žalobkyně v průběhu daňové kontroly.

- Faktury od dodavatele R.M., ... , DIČ CZ6807171745

Žalobkyně zahrnula v kontrolovaném zdaňovacím období do výdajů částku 1 200 000,- Kč za úhradu faktur vystavených od dodavatele R.M., B.... CZ6807171745 (dále jen „R.M.“), který pro žalobkyni poskytl reklamu na koncertu ABBA THE SHOW konaném v Plzni dne 27. 1. 2010. Rozhodující správní orgán dodatečným platebním výměrem žalobkyni zvýšil základ daně roku 2010 z titulu vyloučení žalobkyní uplatněného výdaje od dodavatele R.M. v celkové výši 1 200 000,- Kč bez DPH za poskytnutí reklamy na koncertu ABBA THE SHOW spočívající ve vyvěšení loga firmy na koncertu na štítu podia a umístění loga na letácích. V průběhu daňové kontroly správce daně nabyl pochybnosti o oprávněnosti uplatněného výdaje jako daňově účinného dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť na příjmovém pokladním dokladu R.M. se nacházely písařské chyby spočívající v chybném identifikačním čísle a názvu ulice místa jeho podnikání, nebyla předložena písemná smlouva o poskytnutí reklamy a výpověď R.M. dle názoru správce daně působila nepřesvědčivě a nedůvěryhodně.

Žalobkyně v průběhu prováděné kontroly navrhovala výsledky svědků, kteří se účastnili koncertu ABBA THE SHOW konaného dne 27. 1. 2010, a to K.P., M.M., R.A.-K.D., paní H., T.D., M.V. a J.Č. Navržení svědci učinili prohlášení o účasti na koncertu a měli dosvědčit provedení reklamy, kterou tam vnímali. Správce daně však navržené svědky odmítl vyslechnout. Uvedená prohlášení žalobkyně doručila správci daně, který se k nim vyjádřil tak, že je nepovažuje za adekvátní důkazní prostředek a nebude k nim přihlížet ani je dále hodnotit. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí správce daně zastal, když k navrženým svědkům na (str. 14) uvedl: „Z veřejně dostupných prostředků bylo zjištěno, že koncert ABBA THE SHOW trval přibližně dvě a půl hodiny s jednou půlhodinovou přestávkou. Ve svých prohlášeních sdělují uvedené osoby, že se zúčastnily koncertu ABBA THE SHOW dne 27. 1. 2010 a že během tohoto koncertu zazněly několikrát, po každé třetí písničce, pětkrát reklamy na bezpečnostní služby společnosti ATON SECURITY. Jediná zvuková prezentace názvu daňového subjektu měla být dle předložených faktur „uvedení reklamního spotu těsně před show (30s)“. V rámci dokazování však nebylo nikde zmíněno, že plnění má být formou jakékoli reklamy v podobě mluveného slova během koncertu. Z výše uvedeného nepřistoupil

správce daně k výsledku jmenovaných osob, protože by výpovědi nepřinesly žádnou důkazní hodnotu.“.

Žalobkyně má za to, že uvedené svědčí o libovůli správce daně, potažmo žalovaného, když navržení svědci byli znevěrohodněni, aniž by byli vyslechnuti. Zdroj informací označený žalovaným jako veřejně dostupné prostředky lze považovat za zcela neurčitý. Žalovaný obdobná označení v rámci daňové kontroly používá běžně, jak žalobkyně poukázala již výše, a to např. „...*signální informace Finančního úřadu v Blovicích*“.

Žalobkyně má za to, že žalovaný i správce daně svým výše uvedeným vyjádřením vyloučil část ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu, kde je uvedeno, že *„jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*“.

Nutno konstatovat, že i přes výše uvedené pochybnosti Finanční úřad pro Plzeňský kraj - územní pracoviště v Tachově poskytovateli reklamy R.M. doměřil daň z příjmu za úhradu faktur vystavených za provedení reklamy pro žalobkyni. V důsledku rozhodování Finančního úřadu pro Plzeňský kraj tak došlo k prolomení zásady legitimního očekávání, neboť u poskytovatele reklamy meritorně příjem za provedení reklamy uznává a oproti tomu u žalobkyně výdaje vynaložené na dosažení zajištění a udržení příjmů, a to za provedenou reklamu, zpochybní a neočekávaně neuzná. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí též nevypořádal s odvoláním žalobkyně v bodě, že R.M. byla doměřena daň z příjmů za úhradu předmětných faktur, zatímco žalobkyni výdaj na jejich úhradu uznán nebyl.

- Pořízení nafty spotřebované vozidlem Hyundai Santa Fe, RZ: 2K5 5497

Žalobkyně zahrnula do obchodního majetku nákladní automobil Hyundai Santa Fe: RZ ... (dále jen „*Santa Fe*“). Správcem daně bylo zjištěno, že v kontrolovaném roce 2010 žalobkyně účtovala do nákladů pořízení pohonných hmot (nafty) spotřebovaných vozidlem Santa Fe v celkové výši 596 443,67 Kč. Žalobkyně v souvislosti s prováděnou kontrolou správci daně předložila knihu jízd k výše uvedenému vozidlu. Správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti zaúčtování veškerých dokladů za nákup nafty spotřebované vozidlem Santa Fe v celkové částce 596 443,67 Kč do daňově účinných nákladů roku 2010 v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o daních z příjmů, což odůvodnil zejména tím, že:

„1. tankování pohonných hmot (dále jen „PHM“) v čase a na místech, kde se daňový subjekt dle knihy jízd nemohl vyskytovat, respektive nakoupené PHM nemohly být spotřebovány na jízdy vykázané v knize jízd vozidla Santa Fe;

2. v případě opakujících se jízd do stejného města za různým účelem jsou vykazovány stále stejné vzdálenosti, přičemž je poněkud neobvyklé, aby s přihlédnutím k proměnlivé dopravní situaci a různým účelům, popř. různým navštíveným osobám, byly kilometrové vzdálenosti vždy zcela shodné;

3. dle dokladů o nákupu PHM v převážné většině případů vozidlo Santa Fe doplňuje naftu u čerpací stanice TESCO STORES ČR a.s., Provozovna: HM PLZEŇ, „Borská pole“, U Letiště 2/1074, 301 00 Plzeň – čerpací stanice – DIČ: CZ699000759 (v Tab. č. 4 označeno zkratkou ČS TESCO Plzeň). Pokud by daňový subjekt tankoval PHM na této čerpací stanici, nemohl by v knize jízd vozidla Santa Fe vykázat takový počet ujetých kilometrů, jaký je vykázán v knize jízd u jednotlivých pracovních cest;

4. podle knihy jízd vozidla Santa Fe každá pracovní cesta vždy začínala a tentýž den končila Habartově, přestože dle času tankování bylo vozidlo na jiných místech. “

K vyvrácení pochybností správce daně předložila žalobkyně knihu jízd s údaji o provozu výše uvedeného vozidla, objednávky na ostrahu objektů do společností Lidl Česká republika a Penny Market s.r.o., které prokazují zakázky daňového subjektu a v té souvislosti i účel vykonaných cest zaznamenaných v knize jízd.

Žalobkyně v průběhu daňové kontroly neznala způsob, kterým by lépe prokázala účelnost nákupu pohonných hmot, než ten, že správci daně předložila knihu jízd a objednávky na ostrahu společností Lidl Česká republika a Penny Market s.r.o., neboť elektronickou knihu jízd (GPS) v dané době nevedla.

I přes uvedené se žalovaný ztotožnil s rozhodnutím správce daně a v uvedeném bodě jej napadeným rozhodnutím potvrdil.

- Pořízení benzínu spotřebovaného vozidlem Chevrolet Camaro, RZ: ...

Při daňové kontrole bylo zjištěno, že žalobkyně v roce 2010 používala v souvislosti s dosahováním zdanitelných příjmů osobní automobil Chevrolet Camaro, RZ: ... (dále jen „Camaro“). Jedná se o vozidlo, které si žalobkyně počínaje dnem 1. 7. 2010 pronajala od J.K. na základě smlouvy o nájmu dopravního prostředku. Správcem daně bylo dále zjištěno, že v kontrolovaném roce 2010 daňový subjekt účtoval do nákladů pořízení pohonných hmot (benzín) spotřebovaných vozidlem Camaro v celkové výši 260.227,25 Kč. Žalobkyně v souvislosti s prováděnou kontrolou správci daně předložila knihu jízd k výše uvedenému vozidlu. Správcem daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti zaúčtování veškerých dokladů za nákup benzínu spotřebovaného vozidlem Camaro v celkové částce 260 227,25 Kč do daňově účinných nákladů roku 2010 v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o daních z příjmů, což odůvodnil zejména tím, že:

„1. tankování PHM v čase a na místech, kde se daňový subjekt dle knihy jízd nemohl vyskytovat, respektive nakoupené PHM nemohly být spotřebovány na jízdy vykázané v knize jízd vozidla Camaro;

2. v případě opakujících se jízd do stejného města za různým účelem jsou vykazovány stále stejné vzdálenosti, přičemž je poněkud neobvyklé, aby s přihlédnutím k proměnlivé dopravní situaci a různým účelům, popř. různým navštíveným osobám, byly kilometrové vzdálenosti vždy zcela shodné;

3. dle dokladů o nákupu PHM v převážné většině případů vozidlo Camaro doplňuje naftu u čerpací stanice TESCO STORES ČR a.s., Provozovna: HM PLZEŇ, „Borská pole“, U Letiště 2/1074, 301 00 Plzeň – čerpací stanice – DIČ: CZ699000759 (v Tab. č. 4 označeno

zkratkou ČS TESCO Plzeň). Pokud by DS tankoval PHM na této čerpací stanici, nemohl by v knize jízd vozidla Camaro vykázat takový počet ujetých kilometrů, jaký je vykázán v knize jízd u jednotlivých pracovních cest;

4. podle knihy jízd vozidla Camaro každá pracovní cesta vždy začínala a tentýž den končila v Habartově, přestože dle času tankování bylo vozidlo na jiných místech.“.

K vyvrácení pochybností správce daně předložila žalobkyně knihu jízd s údaji o provozu výše uvedeného vozidla, objednávky na ostrahu objektů do společností Lidl Česká republika a Penny Market s.r.o., které prokazují zakázky žalobkyně a v té souvislosti i účel vykonaných cest zaznamenaných v knize jízd. Žalobkyně dále uvedla, že vozidlo užívala pro účely obchodních jednání s různými subjekty za účelem získání nových zakázek. Nutno podotknout, že žalobkyně zaměstnávala vždy cca 50 osob, kterým pravidelně zajišťovala a udržovala práci.

S ohledem na shora uvedené měla žalobkyně za to, že uskutečnění jízd pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů o celkové vzdálenosti 61 890 km evidované v knize jízd vozidla Camaro prokázala. I přes uvedené se žalovaný ztotožnil s rozhodnutím správce daně a napadeným rozhodnutím jej potvrdil.

Žalobkyně v souvislosti se zákonnou povinností dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů poukázala na citace nálezů Ústavního soudu **ze dne 6. 12. 2006 sp. zn. IV. ÚS 48/05**: „Správce daně se nemůže nikterak zprostit své povinnosti jednat při správě daně v daňovém řízení v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, jež je zakotvena v § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, současně pak při tomto chránit zájmy státu a dbát přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Povinnosti dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů pak odpovídá mimo jiné možnost zdanit jen tu část finančního zisku, jež bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů. Při realizaci práva státu na vybírání daní je potřeba toto respektovat, neboli nelze opomíjet nutnost vybírat daň ve výši správně stanovené, jelikož sledování zájmu státu na vybírání daně nelze vnímat jako princip jakkoliv přednostní či řídící.“ a **ze dne 2. 10. 2002 sp. zn. II. ÚS 438/2001**: „Výklad zákona je třeba provádět i v kontextu různých společenských zájmů, je nutno v něm hledat cíl, proč takový zákon a v takovém znění společnost přijala. Jestliže zákon o daních z příjmů umožňuje odečíst si od získaných příjmů z podnikání výdaje, tedy dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel, činí tak zjevně proto, aby podpořil podnikání, aby docházelo k obnovování techniky, hmotného investičního majetku a dosahovalo se rozvoje podnikání.“.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný se k žalobě žalobkyně vyjádřil v podání ze dne 3. 3. 2015, v němž konstatoval, že předmět řízení o žalobě je ryze procesního charakteru, kdy žalobkyně nesouhlasí s postupem žalovaného, při němž bylo žalobkyni údajně znemožněno prokázat navrženými důkazy svá skutková tvrzení vznesená při provádění daňové kontroly.

Žalobkyně rozčlenila žalobu do čtyř žalobních námitek, což plně koresponduje s rozdělením, které bylo žalovaným použito i v žalobou napadeném rozhodnutí o odvolání a navazovalo též na daňové řízení vedené správcem daně. Tyto námitky se týkají faktur od dodavatele BBF Pro Car s.r.o., faktur od dodavatele R.M., pořízení nafty spotřebované vozidlem Hyundai Santa Fe a pořízení benzínu spotřebovaného vozidlem Chevrolet Camaro. Dle žalovaného se v podstatě jedná o námitky obdobného charakteru jako námitky odvolací, a proto předně odkázal na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí o odvolání, kde se dle svého názoru se vznesenými námitkami již dostatečně vypořádal.

Protože se všechny žalobní námitky týkaly zpochybněného procesu dokazování v daňovém řízení, poukázal žalovaný zejména na základní principy plynoucí ze související právní úpravy. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze jako daňově účinné uznat náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to ve výši prokázané poplatníkem. Výdaje musí být poplatníkem (zde žalobkyní) prokázány způsobem vylučujícím jakékoliv pochybnosti, tedy přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Je proto vždy na žalobci, jaké důkazní prostředky předloží, přičemž takto předložené důkazní prostředky musí být v souladu s ostatními zjištěnými důkazy. Pokud došlo k ovlivnění daňově účinných nákladů konkrétně z titulu zaúčtování předmětných dodavatelských faktur, potom je žalobce povinen tuto skutečnost zcela jednoznačně prokázat. Nestačí tedy tvrdit, že předmětná plnění nastala, ale je přímo povinností žalobce jednoznačně prokázat, že došlo k faktickému plnění deklarovanému dodavatelem v rozsahu, množství a cenách uvedených na předmětných dodavatelských fakturách.

Co se týče faktur od dodavatele BBF Pro Car s.r.o., žalobkyně zahrnula v kontrolovaném zdaňovacím období do výdajů částku 1 746 600,- Kč za úhradu faktur vystavených obchodní společností BBF Pro Car s.r.o., která pro daňový subjekt provedla stavební a úklidové práce, vybavení a údržbu kanceláří a služby spočívající v pomoci v oblasti řízení a organizace podniku. Žalobkyně navrhla provedení svědeckých výpovědí jmenovaných osob. Dle žalovaného bylo zcela evidentní, že žalobkyně neuvedla dostatečně konkrétně, které skutečnosti hodlá účastí jmenovaných třetích osob prokázat nebo vysvětlit, přičemž tato povinnost jí přímo vyplývá z § 92 daňového řádu. Zcela obecné vymezení toho, co mělo být svědeckými výpověďmi osvědčeno, přitom nekořespondovalo se zjišťovanými předmětnými skutečnostmi, jak je žalobkyně tvrdila (rozpor mezi sídlem žalobkyně a místem provedení deklarované rekonstrukce). Dále pak žalobkyně neuvedla ani to, jaký vztah k ní tyto osoby mají, resp. jakou vazbu mají s předmětnou rekonstrukcí kanceláře v sídle daňového subjektu. Tímto způsobem tedy žalovaný dle svého mínění dostatečně, srozumitelně a logicky vysvětlil, z jakého důvodu odmítl navržené svědecké výpovědi provést.

Žalovaný již v napadeném rozhodnutí o odvolání k totožné námitce argumentoval tím, že správce daně není povinen provést veškeré navržené důkazní prostředky. Správce daně je oprávněn vyhodnotit, zda návrh na provedení důkazu je, nebo není návrhem na důkaz, který ve věci může prokázat daňovým subjektem tvrzené skutečnosti. V takovém případě je ovšem povinností správce daně důvody neprovedení důkazního prostředku řádně odůvodnit. I nadále žalovaný setrval na svém stanovisku, že dostal svým zákonným povinností, když k provedení navržených důkazů provedením svědeckých výpovědí nepřistoupil, a současně řádným a zcela dostatečným způsobem odůvodnil, proč by provedení navržených svědeckých

výpovědi v tomto případě nevedlo k objasnění potřebných skutkových zjištění. Stran námitek žalobkyně týkajících se průběhu dokazování odkázal žalovaný na nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995 sp. zn. III. ÚS 61/94, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2009 č.j. 2 Afs 124/2008-127 a ze dne 9. 2. 2005 č.j. 1 Afs 54/2004-125.

Stran nákladů vynaložených žalobkyní na pomoc při řízení a organizaci podniku, kterou poskytl obchodní společnost BBF Pro Car s.r.o. prostřednictvím obchodní společnosti HAP consult s.r.o. navrhovala žalobkyně výslech M.M. a P.K. Žalobkyně uvedla, že jí navržení svědci nikdy nebyli vyslechnuti s odůvodněním žalovaného o signální informaci Finančního úřadu v Blovicích. Žalovaný zde brojil proti zjevnému vytržení dvou skutečností z kontextu, neboť to vytváří zcela zkreslený obraz skutkového stavu nyní řešeného případu. Jak totiž žalovaný již avizoval v napadeném rozhodnutí o odvolání na str. 6 a 10, tito svědkové nereagovali na zaslané předvolání.

Ze signální informace, kterou správce daně získal, pak vyplynulo, že paní M. nemohla mít o fungování společnosti BBF Pro Car s.r.o. žádné povědomí a nemohla by tak potvrdit ani žalobkyní tvrzené skutečnosti. Pan K. sice zajišťoval vystavování dokladů, obsluhu datové schránky a veškeré další obchodní záležitosti, ale jeho pozice svědka by byla značně zpochybněna tou skutečností, že nedisponoval žádným zmocněním k uvedeným činnostem pro společnost BBF Pro Car s.r.o. Navíc, písemnosti z datové schránky nebyly přebírány, a nebylo získáno ani účetnictví společnosti BBF Pro Car s.r.o. Žalovanému tedy nelze přičítat k tíži, že se předvolané osoby k výslechu nedostavily a že potom vyvozoval své závěry pouze z důkazů, které sám zajistil.

Žalobkyně pak dále v této souvislosti namítala, že neví, co si má představit pod pojmem signální informace. Podle dokumentu, který je součástí spisového materiálu pod č.j. 25479/11/141930401805, se jedná o informaci poskytnutou Finančním úřadem v Blovicích, pracovištěm Nepomuk, ohledně společnosti BBF Pro Car s.r.o., která měla zjevnou souvislost s daňovým řízením vedeným ve věci žalobkyně.

Obdobně jako u předešlé žalobní námítky, i v případě faktur od pana R.M. žalobkyně namítala použití zcela neurčitěho pojmu „veřejně dostupné prostředky“. Žalovaný je zcela opačného názoru, a sice že se jedná o pojem známý široké veřejnosti, tedy o označení pro televizi, rádio, internet a další běžně dostupné zdroje informací. Navíc žalovaný tento pojem uvedl pouze v souvislosti s dobou trvání koncertu, přičemž sama tato skutečnost neměla podstatnější význam v porovnání s ostatními prokazovanými skutečnostmi. Žalovaný se proto nedopustil žádného pochybení, když zdroj této uvedené informace blíže nekonkretizoval.

Žalobkyně dále brojila proti tomu, že se žalovaný údajně v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal s odvolací námitkou, kdy žalobkyně namítla, že R.M. byla doměřena daň z příjmů za úhradu předmětných faktur, přičemž žalobkyni výdaj na jejich úhradu uznán nebyl. Uvedené tvrzení žalobkyně se však nezakládá na pravdě, protože žalovaný reagoval na totožnou odvolací námitku již na str. 17 napadeného rozhodnutí o odvolání, a to konkrétně v následujícím smyslu: „(...) daňové řízení prováděné u R.M. je nutno posuzovat jako samostatné daňové řízení, to znamená, že řízení u R.M. a řízení u žalobkyně jsou dvě zcela samostatná řízení, jejichž výsledkem je rozdílná daňová povinnost zatěžující rozdílné

poplatníky a v nichž každý subjekt prokazuje skutečnosti, které on sám tvrdí nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Přičemž správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení u jiného subjektu. Vaše odvolací námitka je zcela irrelevantní, jelikož daňová řízení vedená u jednotlivých daňových subjektů probíhají odděleně, vždy se zkoumá daný skutkový stav na základě předložených důkazních prostředků. Obecně lze říci, že neunes-li jeden subjekt v svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tato skutečnost prokázána byla. Nelze předpokládat, že bude automaticky uznán výdaj daňovému subjektu jako daňově účinný, pokud byl dodavatel dodaněn příjmem z této činnosti.“. Na uvedeném stanovisku k dané námitce žalovaný i nadále v plné míře trval.

K námitkám žalobkyně týkající se neuznání výdajů za pohonné hmoty do vozidel Hyundai Santa Fe, RZ..., a Chevrolet Camaro, RZ: ..., žalovaný shodně uvedl, že se jedná zcela o zopakování odvolacích námitek, kdy žalobkyně nesouhlasila s tím, že předložená kniha jízd a objednávky na ostrahu nepostačují k prokázání účelnosti nákupu pohonných hmot. Žalovaný v tomto směru opět odkázal na napadené rozhodnutí, konkrétně na str. 18 a 19, respektive str. 19 až 21, kde dle svého názoru dostatečně zdůvodnil, že skutečnosti vyplývající z předložených důkazních prostředků nekorespondují s žalobkyní tvrzenými skutečnostmi v předložených dokladech, a zcela setrval na již uvedené argumentaci.

Na podkladě výše uvedeného navrhl žalovaný zamítnutí žaloby.

[IV] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 soudního řádu správního věty první soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Prvoinstančním rozhodnutím byl žalobkyni zvýšen základ daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 o 3.803.271,- Kč a následně doměřena podle zákona o daních z příjmů a podle § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední daň z příjmu právnických osob za uvedené zdaňovací období ve výši 722.760,- Kč.

Dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Dle § 8 odst. 1 daňového řádu, správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

Dle § 92 odst. 3 daňového řádu, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Dle § 92 odst. 4 daňového řádu, 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.

První uplatněnou **námítku** týkající se faktury od dodavatele BBF Pro Car s.r.o. soud shledal částečně důvodnou.

Žalobkyně v průběhu řízení navrhovala výslech svědkyně M.M. jednatelky BBF Pro Car s. r. o., a svědka P.K. K jejich realizaci nedošlo, což žalovaný v napadeném rozhodnutí (ve spojení s odůvodněním prvoinstančního správního orgánu) osvětlil takto: „(...) *Správce daně akceptoval oba požadavky daňového subjektu na provedení svědeckých výpovědí jmenovaných osob. Dne 20. 12. 2013 předvolal paní M.M. k podání svědecké výpovědi na den 13. 1. 2014 (předvolání č.j. 857937/13/2407-05401-400362 bylo vloženo do schránky dne 7. 1. 2014), daňovému subjektu bylo zasláno sdělení o konání svědecké výpovědi. V den konání výslechu svědka se paní M.M. nedostavila, ani se z jednání neomluvila, nedostavil se ani daňový subjekt resp. jeho zástupce. Správce daně prostřednictvím signální informace Finančního úřadu v Blovicích zjistil, že jednatelka společnosti paní M. nemá o fungování společnosti BBF Pro Car žádné znalosti, neboť vystavování dokladů, obsluhu datové schránky a veškeré další obchodní záležitosti zajišťuje pan P.K., který však nemá udělenou žádnou plnou moc k zastupování. Písemnosti z datové schránky nejsou přebírány, nebylo získáno účetnictví společnosti BBF Pro Car. Vzhledem k tomu, že jednatelka společnosti byla předvolána i v rámci jiného daňového řízení (dožádání na Finanční úřad pro Prahu 5 v rámci daňové kontroly daně z přidané hodnoty za 1. až 4. čtvrtletí 2010 u daňového subjektu týkající se prověření zdanitelných plnění od společnosti BBF Pro Car), na jednání se však nedostavila, nepřistoupil správce daně k opakovanému předvolání svědkyně M.M. Správce daně se pokusil o předvolání svědka P.K. Ze signální informace Finančního úřadu v Blovicích bylo zjištěno, že je P.K. vazebně stíhán. Proto byla zaslána výzva k poskytnutí informace na Generální ředitelství Vězeňské služby ČR (...) dne 18. 12. 2013 č.j. 855391/13/2407-25200-403165 s žádostí o poskytnutí informace, zda se pan P.K. nachází ve výkonu trestu, popř. ve vyšetřovací vazbě. Dne 9. 1. 2014 byla doručena odpověď, sdělení zaevidované pod č.j. 80383/14, že se pan P.K. od 22. 8. 2013 nachází ve výkonu vazby ve věznici v Plzni. Z tohoto důvodu zaslal správce daně žádost Vězeňské službě ČR, Věznici Plzeň, o umožnění výslechu svědka P.K. na den 27. 1. 2014. Daňový subjekt byl o konání výslechu svědka vyrozuměn. Dne 17. 1. 2014 obdržel správce daně informaci z Věznice Plzeň, že byl pan P.K. dne 16. 1. 2014 propuštěn z výkonu vazby. Správce daně proto dne 17. 1. 2014 zaslal P.K. předvolání k podání svědecké výpovědi na adresu trvalého bydliště s datem konání 3. 2. 2014. Zároveň informoval daňový subjekt o konání výslechu svědka. V den konání výslechu svědka se pan P.K. nedostavil ani se z jednání neomluvil, rovněž se nedostavil pan J.K. jako osoba*

oprávněná jednat jménem daňového subjektu. (...) K neprovedení svědeckých výpovědí odvolací orgán uvádí, že správce daně není povinen provést veškeré navržené důkazní prostředky. Je oprávněn si vyhodnotit, zda návrh na provedení důkazu je nebo není návrhem na důkaz, který ve věci může prokázat daňovým subjektem tvrzené skutečnosti. V takovém případě je však povinen svůj závěr o odmítnutí důkazního prostředku řádně odůvodnit. Správce daně se nedopustil pochybení, nepřistoupil-li k provedení navržených důkazů, když řádně svůj závěr, proč by provedení svědeckých výpovědí k objasnění potřebných skutkových zjištění nepřispělo, odůvodnil.“.

Sumarizováno, správci daně obou stupňů se v případě jednatelky společnosti BBF Pro Car s.r.o. M. M. a dále P. K., který měl podle signální informace na starosti obstarávání obchodních záležitostí v BBF Pro Car s.r.o., spokojili právě s onou signální informací, podle které zjednodušeně řečeno „M. M. neví o chodu společnosti nic a P. Kolbe sice něco ví, ale nemá plnou moc k zastupování.“

Takový postup je dle soudu nepřijatelný, protože to byli správci daně, kteří tímto způsobem sami určili, že by jim řízení svědci nic ve věci neosvětlili. To by se snad dalo akceptovat u navrhovaných svědků, kteří by byli se společností BBF Pro Car s.r.o. spojeni jen velmi okrajově, ale nikoliv u jednatelky společnosti a svědka, který má podle informací známých správcům daně vystavovat za společnost doklady, obsluhovat datovou schránku a zajišťovat veškeré další obchodní záležitosti. Takoví svědci by pro osvětlení věci měli být v daňovém řízení vyslechnuti a obsah jejich výpovědí není možné dovozovat názorem správce daně, jako se tomu stalo v případě žalobkyně. Jistě, omluvou pro neprovedení výsledku může být jeho faktická neproveditelnost, ale ani to nebylo v řízení spolehlivě zdůvodněno. Správce daně konstatoval, že svědkyně M. byla dvakrát předvolána a dvakrát se nedostavila, což pro něj znamenalo konec veškerého úsilí. Jen jedno předvolání mu postačovalo v případě svědka K. Soud proto připomíná § 100 odst. 2 daňového řádu, podle kterého „v případě, že se předvolaná osoba bez dostatečného důvodu nedostaví ani po opakovaném předvolání, **může správce daně vydat rozhodnutí o předvedení a požádat o její předvedení příslušný bezpečnostní sbor, který má pravomoc k předvedení podle jiného právního předpisu.**“ Soud je přesvědčen, že právě v případě M. M. a p. K. byl prostor pro předvedení těchto svědků Policií ČR. Tím, že tak správci daně neučinili a bez dalšího „domysleli“ obsah svědeckých výpovědí, došlo k zásadnímu procesnímu pochybení, které mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

Naopak, neprovedení svědeckých výpovědí V.F., V.O. , P.T. a K.K. bylo, dle názoru soudu, osvětleno přesvědčivě: „(...) *Správce daně nepřistoupil k výsledku osob navržených daňovým subjektem ve vyjádření, a to V.F., V.O. , P.T., K.K. z důvodů, že mezi navrhovanými svědky a daňovým subjektem nebyla v průběhu celé daňové kontroly zjištěna žádná vazba, žádný vztah (např. pracovněprávní), dále že nemovitost na adrese ... je ve společném jmění manželů K., není součástí obchodního majetku daňového subjektu, za její užívání nehradí žádnou úplatu, ani v přiznání k dani z nemovitostí za rok 2011 není uvedeno, že je v domě místnost používána k podnikatelským účelům, navíc daňový subjekt v této době zde neměl sídlo (sídlo uvedené v obchodním rejstříku bylo do 15. 11. 2011 na adrese ...).* (...) K neprovedení svědeckých výpovědí odvolací orgán uvádí, že správce daně není povinen provést veškeré navržené důkazní prostředky. Je oprávněn si vyhodnotit, zda návrh

na provedení důkazu je nebo není návrhem na důkaz, který ve věci může prokázat daňovým subjektem tvrzené skutečnosti. V takovém případě je však povinen svůj závěr o odmítnutí důkazního prostředku řádně odůvodnit. Správce daně se nedopustil pochybení, nepřistoupil-li k provedení navržených důkazů, když řádně svůj závěr, proč by provedení svědeckých výpovědí k objasnění potřebných skutkových zjištění nepřispělo, odůvodnil.“. Správci daně výstižně a přesvědčivě vyjevili, proč uvedené svědky nevyslechli, a jejich názoru nebylo co vytknout. Tato část námitky proto nebyla shledána důvodnou.

Jako nedůvodnou soud shledal i **námitku týkající se reklamy na koncertu ABBA THE SHOW**, kde byly sporné úhrady faktury označené interními čísly D3, D4 a D14 za reklamu na koncertu ABBA THE SHOW ve výši 1.200.000,- Kč jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP.

Žalobkyně v žalobě zdůraznila, že předložila správci daně písemná prohlášení osob, které se koncertu ABBA THE SHOW účastnily a v té souvislosti viděly i slyšely uskutečněnou reklamu, objednanou u R.M. Žalobkyně k prokázání svých tvrzení navrhla výslech všech osob, které učinily správci daně předkládaná prohlášení, a to: K.P., M.M., R.A., K.D., paní H., T.D., M.V. a J.Č.

K tomu soud uvádí, že s úhradami faktur za reklamu na koncertu ABBA THE SHOW se žalovaný správní orgán vypořádal na str. 11 až 17 žalobou napadeného rozhodnutí. Na těchto stránkách je zejména rozvedeno, jak byla posouzena tvrzení a doklady předložené žalobkyní, co bylo zjištěno z odpovědí na součinnost od společností MEDIA BOHEMIA a. s., TISKÁRNA BÍLÝ SLON s.r.o., RENGL, s.r.o., a ZAK TV s.r.o., jak byla hodnocena svědecká výpověď R.M. a proč nebyli vyslechnuti další žalobkyní navržení svědci. Žalovaný mj. vyjevil toto: „(...) *Správce daně ve výsledku kontrolního zjištění konstatoval, že předložené příjmové pokladní doklady mají formální vady. Výpověď pana R.M. nebyla správcem daně vyhodnocena jako věrohodný důkaz o provedení předmětné reklamy, neboť neměla dostatečnou vypovídací hodnotu a nebyla dostatečně konkrétní. P.M. potvrdil poskytnutí reklamní služby, vystavení faktury a převzetí hotovosti, na podporu těchto tvrzení však nedoložil ani jeden konkrétní důkaz a navíc si nepamatoval podstatné skutečnosti obchodu. Ani daňový subjekt nepředložil kromě formálních daňových dokladů a sporného plakátu žádné jiné důkazní prostředky. Daňový subjekt ve svém vyjádření navrhuje, aby na podporu jeho tvrzení o reklamních službách byly provedeny výslechy osob, jejichž prohlášení o účasti na koncertu ABBA THE SHOW jsou přiloženy k vyjádření. V prohlášení těchto osob je uvedeno, že během večera několikrát zazněla reklama na bezpečnostní služby, během vystoupení po každé třetí písničce zazněla reklama na ATON SECURITY a firmu J. a J.K., během koncertu mezi písničkami několikrát zazněla reklama na bezpečnostní agenturu ATON SECURITY a firmu J. a J. K., zaznamenaly jsme asi 5x reklamu na bezpečnostní služby pánů J. a J.K. několikrát za celý koncert zazněl reklamní šot na security agentury bratrů K. stejně tak i firmu Aton security, několikrát za celý koncert zazněl reklamní spot na bezpečnostní agenturu J. a J.K. rovněž tak i na Aton security s.r.o. Z veřejně dostupných prostředků bylo zjištěno, že koncert ABBA THE SHOW trval přibližně dvě a půl hodiny s jednou půlhodinovou přestávkou. Ve svých prohlášeních sdělují uvedené osoby, že se zúčastnily koncertu ABBA THE SHOW dne 27. 1. 2010 a že během tohoto koncertu zazněly několikrát, po každé třetí písničce, pětkrát reklamy na bezpečnostní služby společnosti ATON SECURITY. Jediná*

zvuková prezentace názvu daňového subjektu měla být dle předložených faktur „vedení reklamního spotu těsně před show (30 s)“. V rámci dokazování však nebylo nikde zmíněno, že plnění má být formou jakékoli reklamy v podobě mluveného slova během koncertu. Z výše uvedeného nepřistoupil správce daně k výsledku jmenovaných osob, protože by výpovědi nepřinesly žádnou důkazní hodnotu ve vztahu k uvedeným fakturám a k předmětnému plnění, neboť obsah zaslaných prohlášení tj. sdělení o rozsahu a způsobu reklamy je v přímém rozporu s tím, jak měla být reklama poskytována. (...) Z těchto důkazů bylo zjištěno, že pan R.M. prováděl reklamní kampaň týkající se koncertu ABBA THE SHOW konaného dne 27. 1. 2010 v ČEZ Aréně v Plzni, nikoliv však, že se jednalo o reklamu společnosti ATON SECURITY. Pan M. objednal tisk plakátů, jejich vylepení, zadal vysílání televizní a rozhlasové reklamy. Z listinných důkazů vyplynuly rozdíly mezi důkazy předloženými daňovým subjektem a těmi, které si opatřil správce daně sám, zejména v grafickém zpracování plakátů a letáků, v jejich množství, v časovém období vysílání a obsahu televizních a rozhlasových reklam. (...) Svědek nevysvětlil rozdíly mezi předloženými plakáty, zejména proč a z jakých důvodů k rozdílu došlo ani jaké plakáty byly skutečně použity, dále nevysvětlil rozdíl v množství daňového subjektu fakturovaných a skutečně vytištěných a posléze vylepených plakátů, ani rozdíl v obsahu vysílaného reklamního spotu. (...) Další rozpor odvolací orgán spatřuje v tom, že svědek uvedl, že jednal se statutárním orgánem daňového subjektu panem J.K., od něhož přebíral peněžní prostředky. Jednatel daňového subjektu však dříve uvedl, že faktury přebíral a hotovost předával bratr J.K.. Sama peněžní částka uvedená na faktuře a její úhrada není důkazním prostředkem, prokazujícím uskutečnění služeb deklarovaných na předmětných fakturách. Zaplacení faktury nezakládá důvod k uznání nákladu jako daňově uznatelného. Povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které jsou uvedené v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu je správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, je stanovena v daňovém řádu. Z obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy.“.

Soud i ve vztahu k těmto výdajům může konstatovat toliko to, že nemá za to, že by se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal s tvrzeními žalobkyně a navrhovanými důkazy řádně a že by překročil zákonem stanovené meze správního uvážení. V ostatním se odkazuje především na příslušné pasáže odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2014, čj. 30494/14/5200-11431-706871, jakož i na zprávu o daňové kontrole vyhotovenou Finančním úřadem pro Karlovarský kraj pod čj. 752109/13/2407-05400-402946.

Stejně tak nebylo možné přitakat námitce, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou ohledně daně z příjmů doměřené R.M. Žalovaný na tuto námitku reagoval na str. 17 napadeného rozhodnutí, kde konstatoval: „Daňové řízení prováděné u R.M. je nutno posuzovat jako samostatné daňové řízení, tzn., že řízení u R.M. a řízení u daňového subjektu jsou dvě zcela samostatná řízení, jejichž výsledkem je rozdílná daňová povinnost zatěžující rozdílné poplatníky, a v nichž každý subjekt prokazuje skutečnosti, které on sám tvrdí nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Přičemž správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení u jiného subjektu. Vaše odvolací námitka je zcela irrelevantní, jelikož daňová řízení vedená u jednotlivých daňových subjektů probíhají odděleně, vždy se zkoumá daný skutkový stav na základě předložených důkazních prostředků.“.

Obecně lze říci, že neunes-li jeden subjekt v svém řízení důkazní břemeno, které jej tíž, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tato skutečnost prokázána byla. Nelze předpokládat, že bude automaticky uznán výdaj daňovému subjektu jako daňově účinný, pokud byl dodavateli dodaněn příjem z této činnosti.“.

Žalobu ve vztahu k reklamě na koncertu ABBA THE SHOW není proto možno pokládat za důvodnou.

Konečně, jako důvodné nebylo možné uznat ani **námítky stran nákupu pohonných hmot**.

Sporné byly platby za nákup PHM do vozidel Chevrolet Camaro a Hyundai Santa Fe ve výši 856.670,92 Kč jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP.

K těmto žalobním námítkám soud uvádí, že s nákupem PHM do vozidel Chevrolet Camaro a Hyundai Santa Fe se žalovaný správní orgán vypořádal na str. 18 až 23 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný nejprve rekapituloval pochybnosti, které mu v souvislosti s uplatněnými náklady vznikly, a dále důkazní prostředky, které žalobkyně předložila. V hodnocení věci je pak v napadeném rozhodnutí mj. konstatováno: „*Správce daně konstatoval, že předložená kniha jízd nesplňuje požadavek na průkaznost, neboť v ní je uvedeno jen datum, trasa, vzdálenost v kilometrech a nekonkrétní účel jízdy. Ani předložená e-mailová korespondence se společností Penny Market s.r.o. a fotokopie objednávek na ostrahu objektů od společnosti Lidl Česká republika v.o.s. samy o sobě neprokazují, že jízdy uvedené v knize jízd vozidla Santa Fe byly realizovány do míst, kde podle emailové korespondence a objednávek měl daňový subjekt objednané práce vykonávat. Navíc vykázaný stav ujetých kilometrů v knize jízd neodpovídá údajům zjištěným správcem daně o stavu tachometru na fakturách za opravu vozidla Santa Fe.*“ (str. 19), resp. „*Správce daně konstatoval, že předložená kniha jízd nesplňuje požadavek na průkaznost, neboť v ní je uvedeno jen datum, trasa, vzdálenost v kilometrech a nekonkrétní účel jízdy. Ani předložená e-mailová korespondence se společností Penny Market s.r.o. a fotokopie objednávek na ostrahu objektů od společnosti Lidi Česká republika v.o.s. samy o sobě neprokazují, že jízdy uvedené v knize jízd vozidla Camaro byly realizovány do míst, kde podle emailové korespondence a objednávek měl daňový subjekt objednané práce vykonávat.*“ (str. 20).

V další části napadeného rozhodnutí žalovaný mj. uvedl: „*V případě vozidla Santa Fe je oprávněnost pochybností správce daně o vedení záznamů o provozu tohoto vozidla v souladu se skutečností doložena např. doklady od společnosti ALGON PLUS-AUTO a.s. za servisní prohlídky, na kterých je uveden stav tachometru v okamžiku převjímký vozidla tj. k datu 12. 4. 2010 89 523 km, ke dni 11. 8. 2010 103 710 km a ke dni 20. 12. 2010 120 450 km. Tento stav však neodpovídá počtu ujetých kilometrů ke stejným datům dle předložených knih jízd tj. ke dni 12. 4. 2010 počet ujetých kilometrů 67 544 km, ke dni 11. 8. 2010 počet ujetých kilometrů 161 154 km a ke dni 20. 10. 2010 počet ujetých kilometrů 204 924 km. Naopak z ověřených údajů dle servisní prohlídky vyplývá, že takřka ke konci roku 2010 (20. 10. 2010) bylo celkově ujetu 120 450 km, přičemž dle knihy jízd jste vykazovaly stav ujetých*

kilometrů za rok 2010 celkem 235 774 km, což je takřka násobek stavu celkově ujetých km za dané období. Za takové situace je nutno zcela odmítnout takto předložený důkaz tj. knihu jízd za listinu, která by prokazovala oprávněnost subjektem deklarované spotřeby pohonných hmot. V případě vozidla Camaro vyplynuly pochybnosti správce daně ze skutečností, že dle vyjádření pana J.K. vozidlo parkovalo v místě jeho bydliště v Blatnici, přičemž každá pracovní cesta v knize jízd začínala a končila v Habartově. V knize jízd je vykázáno 13 490 km v rámci detektivních prací, přestože z předloženého účetnictví daňového subjektu není seznatelné, komu byly tyto služby poskytovány (veškeré vydané faktury jsou za ostrahu objektů). V cca 87 % z celkově ujetých kilometrů uvedených v knize jízd, jsou pracovní cesty uskutečňovány do měst, které však nemají vazbu na hlídané objekty. Vzhledem k výše uvedenému nelze akceptovat předloženou knihu jízd jako důkaz prokazující daňovým subjektem deklarovanou spotřebu pohonných hmot v rámci pracovních cest.“ (str. 22).

Žalovaný tedy správně konstatoval, že pokud daňový subjekt uplatní výdaje související s provozem vozidla, tj. spotřebu pohonných hmot, je povinen v případě nutnosti tyto skutečnosti prokázat. Daňový subjekt však tuto podmínku v požadovaném rozsahu nesplnil. Soud i ve vztahu k těmto výdajům opětovně konstatuje, že nemá za to, že by se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal s tvrzeními žalobkyně a navrhovanými důkazy řádně a že by překročil zákonem stanovené meze správního uvážení. V ostatním se odkazuje především na příslušné pasáže odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2014, čj. 30494/14/5200-11431-706871, jakož i na zprávu o daňové kontrole vyhotovenou Finančním úřadem pro Karlovarský kraj pod čj. 752109/13/2407-05400-402946. Žalobu ve vztahu k nákupu PHM do vozidel Chevrolet Camaro a Hyundai Santa Fe není proto možno považovat za důvodnou.

Soud k prezentovanému posouzení žalobních bodů doplňuje, že zásada volného hodnocení důkazů, která je zakotvena v § 8 odst. 1 daňového řádu, zní: Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

K tomuto ustanovení se odborná literatura vyjadřuje zejména takto: „Zásada volného hodnocení důkazů je postavena na správním uvážení, které však nemůže být svévolné. Správní uvážení musí být vystavěno na základech formální logiky, musí být konzistentní a nesmí v něm být vzájemné rozpory. Navíc aby se splnění uvedených požadavků dalo posoudit a přezkoumat, musí být za tímto účelem správní uvážení přezkoumatelným způsobem obsaženo ve spisu či na jiném místě, které vyžaduje zákon.“ (Ondřej Lichnovský a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 16), takto: „Hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti (důležitosti) správce daně určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může opřít svá skutková zjištění (zda jsou pro správné stanovení daňové povinnosti upotřebitelné). Důkazy, které jsou pro rozhodnutí bezvýznamné, se dále nezabývá. Při hodnocení důkazů po stránce jejich zákonnosti zkoumá správce daně, zda důkazní prostředky byly získány (opatřeny) způsobem odpovídajícím obecně závazným právním předpisům. K důkazním prostředkům,

kteře byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, správce daně nepřihlédne. Hodnocením důkazů z hlediska jejich pravdivosti pak správce daně dochází k závěru, které skutečnosti, o nichž důkazy podávají informace, lze považovat za pravdivé a které nikoliv. Volnost úvahy se týká věrohodnosti (pravdivosti) důkazu a nutné kvantity, nikoli závažnosti či nezákonnosti důkazů“ (Lenka Matyášová – Marie Emilie Grossová: Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou. 1. vyd. Praha 2011, str. 43 a 44) a takto: „Obecně platí, že hodnocení důkazů je myšlenkovou úvahou, při které usuzující přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, přičemž se opírá o logické, systematické, historické, pravděpodobnostní, věrohodnostní apod. úsudky.“ (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc 2013, str. 63).

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Uvedené ustanovení vysvětluje odborná literatura zejména takto: „Lze tedy shrnout, že správce daně má povinnost zjišťovat skutkový stav. Tato povinnost však není absolutní. Nelze-li totiž takového ideálního stavu dosáhnout, a to navzdory maximálnímu úsilí správce daně, zavádí pro tento účel zákon úpravu důkazního břemene každé ze stran. Zde pak platí, že jak daňový subjekt, tak správce daně nese důkazní břemeno ohledně svých tvrzení. Tento proces je v důvodové zprávě charakterizován tak, že není sice povinností správce daně zjistit skutkový stav, avšak je jeho povinností vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Takováto charakteristika pak ve výsledku odpovídá zde uvedenému.“ (Ondřej Lichnovský a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 178), takto: „Je třeba podotknout, že i nadále je nutno mít na zřeteli, že důkazní břemeno ohledně svých tvrzení má stále daňový subjekt a posun k zásadě materiální pravdy neznamena, že by byl správce daně povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, resp. zjišťovat skutkový stav za daňový subjekt. Pokud však relevantní skutečnosti správce daně zjistí, resp. určité informace ve své dispozici má nebo v průběhu řízení vyjdou najevo, musí se jimi zabývat. Správce daně se má v intencích uvedené zásady snažit odstranit důvodné pochybnosti ohledně skutkového stavu, vždy je však limitován důkazním břemenem daňového subjektu.“ (Lenka Matyášová – Marie Emilie Grossová: Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou. 1. vyd. Praha 2011, str. 307) a takto: „Povinnost dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností se nedá vykládat tak, že je správce daně povinen sám vyhledat důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu, jak by si někdy daňové subjekty představovaly. V daňovém řízení platí ... zásada „každý necht' chrání svá práva“ a předkládat či navrhopat důkazní prostředky je povinností a právem daňového subjektu, neuplatňuje se zde primárně vyhledávací zásada dominantní např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně zásadně nenese správce daně, nýbrž daňový subjekt.“ (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc 2013, str. 436).

V přezkoumávané věci byla shromážděna řada podkladů pro vydání rozhodnutí. Žalobními body, až na výše uvedenou výjimku, nebyl podle názoru soudu správními orgány zjištěný skutkový stav zpochybněn. Hodnocení důkazů je tu vystavěno na základech formální logiky, je konzistentní a nejsou v něm vzájemné rozpory. Myšlenkové úvahy, při kterých

správní orgán přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, jsou přitom seznatelné ze zprávy o daňové kontrole a z rozhodnutí o odvolání. Postup správních orgánů byl v daném případě v souladu také s výše interpretovaným ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu. V dalším soud odkazuje na podrobně a přesvědčivě zpracované úkony správních orgánů – zprávu správce daně o daňové kontrole a žalobou napadené rozhodnutí.

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je částečně důvodná. **Proto napadené rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil bez jednání rozsudkem, a to pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Soud současně vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).**

[V] Náklady řízení

Žalobkyně, která měla ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem v zástupcem požadované výši **8.800,- Kč**, kterážto nepřevyšuje částku, kterou by žalobkyni bylo možné přiznat. Náklady řízení se tak skládají skládající ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3.000,- Kč a za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1.000,- Kč a dále z odměny advokáta za dva úkony právní služby vyčíslené advokátem ve výši 2 x 2.100,- Kč a z náhrady hotových výdajů za dva úkony právní služby po 300,- Kč/úkon, vše podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „advokátní tarif“). Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

V Plzni dne 31. března 2016

Za správnost vyhotovení: Martina Kerberová

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D., v.r.
předseda senátu