



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Olgy Stránské ve věci žalobce **V. Z.**, bytem x, zastoupeného JUDr. Terezou Folprechtovou, advokátkou se sídlem Okružní 1148, 293 06 Kosmonosy, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 4. 12. 2012, č. j. 7117/12-1100-202289 a č. j. 7118/12-1100-202289,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 4. 12. 2012, č. j. 7117/12-1100-202289 a č. j. 7118/12-1100-202289, se zrušují a věci se žalovanému vrací k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupkyně JUDr. Terezy Folprechtové, advokátky, na náhradě nákladů řízení částku 17.399,54 Kč, a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou u Městského soudu v Praze dne 4. 2. 2013 a postoupenou soudu zdejšímu dne 11. 4. 2013, domáhá zrušení shora označených rozhodnutí (dále též „napadená rozhodnutí“), jimiž Finanční ředitelství v Praze změnilo k jeho odvolání mj. i dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Mladé Boleslavi (dále jen „finanční úřad“) ze dne 22. 3. 2012, č. j. 58947/12/048912202943 a

č.j. 58960/12/048912202943, a výši doměřené daně z příjmů a souvisejícího penále za zdaňovací období roku 2007 a 2008 snížilo na částky 708.134,- Kč a 284.544,- Kč. Napadená rozhodnutí vycházela ze závěru, že se žalobci nepodařilo prokázat reálnost některých uplatněných výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Dne 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění zákonů č. 458/2011 Sb. a č. 407/2012 Sb., který ustanovením § 19 odst. 1 zrušil mj. i Finanční ředitelství v Praze. Podle § 20 odst. 2 ve spojení s § 5 odst. 1 a § 7 téhož zákona jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Protože podle § 69 s. ř. s. je žalovaným správní orgán, na nějž přešla působnost správního orgánu, který rozhodl v posledním stupni, je žalovaným v této věci ze zákona Odvolací finanční ředitelství namísto Finančního ředitelství v Praze. S ohledem na uvedené, pokud soud v dalším textu hovoří o žalovaném, rozumí jím ve vztahu k okolnostem nastalým před 1. 1. 2013 Finanční ředitelství v Praze.

Žalobce konstatoval, že předmětem jeho činnosti je autodoprava. Ve zdaňovacím období roku 2007 mu nebyly uznány jako výdaj faktury za provedené stavební práce v areálu Písková Lhota vystavené panem V. M., IČO x, místem podnikání x (dále jen „pan M.“, popř. „dodavatel“), celkem na částku 364.704,- Kč s tím, že neprokázal ani uhrazení těchto faktur v hotovosti, ani faktické uskutečnění těchto hospodářských operací. Žalobce však namítá, že správcem daně vyslechnutý svědek J. L. uvedl, že žalobce jako nájemce měl na základě nájemní smlouvy provádět na své náklady veškeré opravy, úpravy, rekonstrukce a podstatné zásahy do nemovitosti, že žalobce opravy a úpravy prováděl tak, jak bylo třeba, a potvrdil, že se prováděly stavební práce uvnitř i vně budovy, že v kancelářích byla nová dlažba a linoleum a ví i o novém chodníčku od branky do vchodu objektu. Tento svědek potvrdil, že v opravovaném objektu byly osoby, které nezná, a že v souvislosti s opravou slyšel o firmě M.. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí namítal, že nelze vyloučit ovlivnění svědka rozhovorem s žalobcem, žalobce upozorňuje na to, že svědek byl řádně poučen o povinnosti vypovídat pravdu a o trestní odpovědnosti za trestný čin křivé výpovědi. Žalovaný nemůže brát jako nedůvěryhodného každého svědka navrženého žalobcem. Také svědek Z. M., vyslechnutý v odvolacím řízení, uvedl, že zřejmě z kraje roku 2007 byla v areálu Písková Lhota přírodní pohroma, kdy do objektu zatekl sníh, a následně se tam prováděly opravy krytiny, krovů a střechy a tyto opravy uskutečnila firma M.. Svědek také potvrdil, že jel jednou s žalobcem do Brandýsa předat panu M. v hotovosti peníze za práce a že šlo o tisíce. Správce daně přesto uzavřel, že práce provedeny nebyly a ke svědeckým výpovědím nepřihlížel. Poukazoval též na nečitelnost podpisů na dokladech a na vystavení objednávky, faktury a příjmového dokladu v jeden den, nicméně podle žalobce tím žádný právní předpis porušen nebyl.

Ve zdaňovacích obdobích 2007 a 2008 navíc žalobci nebyly uznány jako výdaje faktury za reklamní a propagační činnost vystavené občanským sdružením SK S. O. R. t., IČO x, se sídlem x (dále jen „spolek“), celkem na částku 1.860.000,- Kč opět se závěrem, že nebyla prokázána hotovostní úhrada faktur ani uskutečnění propagace. Správce daně navržené svědky označil za nekontaktní, žalobce je tak musel ke správci daně fakticky přivést. Svědek J. R. uvedl, že na závodních autech účastnících se závodů pořádaných spolkem měl žalobce vylepené samolepky a že u depa byly billboardy se žlutooranžovým pozadím a nápisem A. Z. a že také viděl předání hotovosti panu P. Z., který za spolek jednal. Svědek D. J. také potvrdil, že žalobce sponzoroval automobilové závody a správci daně dokonce předložil i fotografie

polepu automobilů a popsal vzhled billboardů. Svědkyně D. T. detailně popsala způsob úhrady faktur spolku, když potvrdila výběr větších částek hotovosti a jejich předávání P. Z. Také svědek K. S. potvrdil sponzorování spolku žalobcem, popsal umístění reklamy a skutečnost, že spolek vedl P. Z.. Sponzorování žalobcem za úplatu, umístění reklam na závodech a P. Z. popsal i svědek R. U.. Závěr správce daně zpochybňující uzavření smlouvy o reklamní činnosti ze dne 11. 1. 2007 uzavřené mezi žalobcem a spolkem se podle žalobce ukázal být nepřijatelný poté, co žalobce předložil grafologické posouzení podpisů P. Z. na smlouvách ze dne 11. 1. 2007 a 4. 1. 2008 se závěrem, že podpisy na obou smlouvách o reklamní činnosti učinila s 80 % pravděpodobností stejná osoba, tj. že se podpisy shodují. Přesto žalovaný tento důkaz neuznává s argumentem, že grafoložka H. T. prý není písmoznalcem a nemá odbornou kvalifikaci pro podávání takových vyjádření. Žalovaný též argumentuje nekontaktností P. Z. a nečitelností podpisů, ačkoliv v praxi je 90 % podpisů nečitelných. Žalovaný odmítl i důkaz DVD z akce Dětský den v Kuchaři, kde je vidět žalobcova reklama, s tím, že je z jiného zdaňovacího období. Žalovaný nepřihlíží ani k předloženým fotografiím z automobilových závodů a požaduje předložení fotografií reklamních panelů o přesných rozměrech uvedených ve smlouvě o reklamní činnosti. Šest v odvolacím řízení předložených digitálních fotografií žalovaný zpochybňuje šikanózním způsobem co do jejich věrohodnosti s tím, že podle metadat ve formátu EXIF byly upravovány v roce 2009. Na to ale žalobce namítá, že i pouhé vložení fotografie do počítače je úpravou digitalizovaného souboru. Žalovaný přitom nepřihlíží ani k fotografii č. 6 potvrzující existenci reklamy žalobce, byť ji nijak nezpochybnil. Nezohlednil ani obsah internetových stránek spolku s logem žalobce. Žalovaný namítal rozpory mezi svědky, které dovodil z rozdílů v jejich popisu věku P. Z., aniž by zohlednil body, v nichž se svědci shodovali. Žalobce však namítá, že každá osoba vnímá každého člověka individuálně a s hodnocením výpovědí jako rozporuplných nesouhlasí, přičemž se odvolává na příkládanou identifikaci osoby hledané Policií ČR, která výšku osoby uvádí v rozmezí 160-190 cm. Žalobce naopak z provedených důkazů má za prokázané jak uskutečnění hospodářských operací, tak úhradu daňových dokladů. Žalobce správci daně uvedl, že byla uzavřena ústní dohoda o faktickém vyhotovení nosičů reklamy spolkem. Co se týče smlouvy o reklamní činnosti ze dne 4. 1. 2008, podpis panem Z. potvrdila před notářem svědkyně L. K., což nelze zpochybnit. Přesto žalovaný zpochybňuje notářský zápis, který vznikl v situaci, kdy žalobce potkal pana Z. a vysloveně ho dotáhl k notáři, aby tam svým podpisem znovu potvrdil uskutečnění hospodářských činností, jež jsou předmětem této žaloby. Protože pan Z. neměl u sebe občanský průkaz, notářka ověřila jeho totožnost podle svědeckých výpovědí. Označení svědkyně L. K. za družku žalobce je zcela účelové a tato informace pro správce daně není ničím podložena.

S ohledem na skutečnost, že obdobně původně neuznané výdaje na opravu vozidel panem M. P. byly v odvolacím řízení uznány s tím, že výpověď pana P. nelze zpochybňovat, žalobce uzavírá, že je sankcionován pouze z důvodu nekontaktnosti pana M. a pana Z.. Zásada volného hodnocení důkazů však podle žalobce neznamená, že má správce daně na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoliv, důkazy nemusí být akceptovány jediné při jejich irelevanci pro předmět řízení, resp. při jejich nedostatečné vypovídací hodnotě. Tím však správce daně neargumentoval, a proto má žalobce za to, že správce daně porušil ustanovení § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobce poukazuje na povinnost správce daně postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat své zásahy, aby se nestaly

nepřiměřeně narušujícími právo na informační autonomii jednotlivce. Postup správce daně vyžadujícího předkládání dalších dokladů týkajících se ekonomické činnosti daňového subjektu se podle žalobce ocitl mimo meze stanovené čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Žalobce finančnímu úřadu vytýká, že pominul důkazy hovořící v jeho prospěch a své vývody založil na výpovědích svědků vytržených z celkového kontextu. Poukazuje též na to, že ustanovení § 92 daňového řádu dává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt pouze k prokázání toho, co daňový subjekt sám tvrdí. Dále upozorňuje na to, že při vybírání daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, nýbrž z cíle vybrat daň ve výši správně stanovené, s čímž je spojeno právo daňového subjektu na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu. Žalobce správci daně vytýká, že nevzal v úvahu, že daňové doklady byly vystaveny existujícími subjekty a že jednotliví svědkové potvrdili uskutečnění hospodářských operací a platby jednotlivých dokladů, a brání se požadavku na skutečné prokázání zdanitelných plnění námitkou, že požadavek na prokázání určité skutečnosti by měl být objektivně splnitelný. V souladu s požadavky správce daně by uskutečnění zdanitelného plnění nebylo možné prokázat v téměř žádném případě, přičemž postup správce daně činí jakékoliv hotovostní operace nedůvěryhodnými. Žalobce konstatuje, že při sjednávání svých obchodních aktivit nepostupoval v rozporu s příslušnými předpisy ani způsobem v obchodním styku neobvyklým. Proto navrhuje, aby soud napadená rozhodnutí zrušil.

Na to žalovaný reagoval tím, že s ohledem na shodnost žalobních bodů s odvolacími námitkami odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí a zopakoval, že svědci J. L. a Z. M. sice potvrdili, že stavební práce v areálu P. probíhaly, ale nepotvrdili jejich provádění panem M., protože touto informací disponovali pouze z doslechu. Vystavení faktur panem M. je navíc zpochybněno jejich nesrovnalostmi, kdy faktury mají různou podobu a odlišné časové řady, údaje o rozsahu prací uvádí nekonkrétně, zcela absentuje údaj o spotřebovaném materiálu a navíc doklady byly vystaveny ve stejný den, kdy byly též uhrazeny. Správce daně přitom neměl možnost provedení prací a jejich úhradu ověřit u dodavatele, protože ten je nekontaktní, v důsledku čehož je podstatně zvýšena důležitost existence jakýchkoliv jiných relevantních důkazních prostředků, např. předávacích protokolů provedených prací, dokladů o realizaci pojistné události nebo ohlášení stavby zasahující do nosných konstrukcí (měnících krovy a střešní krytinu) stavebnímu úřadu. Žalobce však v tomto směru podle žalovaného důkazní břemeno neunesl.

K otázce výdajů na reklamu žalovaný zpochybnil grafologické posouzení tím, že v případě zjednodušených podpisů typu parafy není posouzení shody podpisu bez odborných znalostí z oboru písmoznalectví prakticky vůbec možné, protože u nich je záměna nejsnazší. Z toho důvodu nelze laickou úvahu paní T. považovat za důkaz prokazující tvrzení žalobce o oprávněnosti jeho výdajů. Navíc správce daně zjistil, že spolek je nekontaktní a od data svého vzniku nepodal daňové přiznání, P. Z. se nezdržuje na adrese sídla spolku ani na adrese svého trvalého pobytu, jeho adresu nezná ani jeho bývalá manželka a na telefonický a emailový kontakt nereaguje. Absence této osoby, stejně jako skutečnost, že žalobce jej ani nenavrl jako svědka, zpochybňuje tvrzení žalobce. V čl. III smlouvy o reklamní činnosti se navíc měl žalobce se spolkem dohodnout, že spolek zajistí v případě dlouhodobé spolupráce 2x za sezónu fotodokumentaci umístěných reklam tak, aby byl čitelný jejich text, a také evidenci reklam na jednotlivých závodech a akcích, kterou kdykoliv předá k nahlédnutí a v kopii ji předá jednou ročně. Žalobce však správnímu orgánu nepředložil fotodokumentaci reklam tak,

jak měly podle smlouvy být vyhotoveny, na níž by byl čitelný jejich text a za rok 2007 ani nedoložil fotografii “vozidla Karavan“ či závodního vozu se samolepkami o rozměru 80 x 40 cm. Stejně tak neprokázal ani reklamu na závodních kombinézách a tričkách v podobě 20 kusů o rozměrech 15 x 8 cm. Nebyl předložen ani jakýkoliv hmotný důkaz reklamy na reklamních panelech o rozměru 100 x 60 cm v depu a na závodní trati. Obdobně nebyla v roce 2008 předložena fotografie doprovodného vozidla či závodního vozu, nebyla ani prokázána reklama na plachtách, na vlajce či umístění pěti reklamních panelů. Oficiální internetové stránky spolku obsahují fotografie, na nichž není umístění reklamy žalobce rozpoznatelné, žalobce je pouze uveden mezi logy sponzorů. Z předložené fotodokumentace lze dále podle žalovaného jednoznačně dovodit, že byla ve své podstatě upravována, bylo s ní manipulováno, takže nemůže být osvědčena jako důkazní prostředek. Přestože existenci určité formy reklamy potvrdili svědci, ti již nepotvrdili, kdo reklamu vyrobil, v jakém rozsahu a objemu, v jakém období a za jakou cenu. Pokud jde o opětovně před notářem podepsanou smlouvu o reklamní činnosti na rok 2008, tu podepisovala osoba vystupující jako pan Z., která však u sebe neměla žádný doklad totožnosti a její podpis byl ověřen pouze na základě svědectví žalobce a jeho družky – paní K.. Tento postup je pro žalovaného nepochopitelný, když v roce 2007 se podepisovalo bez notářské asistence a žalobce se měl s panem Z. znát, a navíc probíhal za velmi nestandardních okolností, kdy žalobce svědčil o totožnosti pana Z. ve svém vlastním řízení. Žalobce proto podle žalovaného ani v této záležitosti důkazní břemeno neunesl.

V souhrnu pak žalovaný uvádí, že pouhé tvrzení žalobce, že k uskutečnění předmětu fakturace došlo, k uznatelnosti jím uplatněných výdajů nevede, neboť nebylo prokázáno, že by žalobce vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdí. Volba důkazních prostředků je přitom na žalobci a správce daně žalobci v průběhu řízení poskytl opakovaně možnost prokázat svá tvrzení, nijak ho v tomto právu neomezoval a pouze trval na tom, aby unesl důkazní břemeno. Zkoumání toho, zda byly předložené doklady vystaveny tím, koho žalobce označil jako dodavatele a komu deklarované částky vyplatil, není libovůlí správce daně, neboť se jedná o údaje z daňového hlediska podstatné. Žalovaný je přesvědčen, že napadená rozhodnutí byla vydána v souladu se zákonem, a proto navrhl zamítnutí žaloby.

Při jednání soudu žalobce poukázal na to, že doměřenou daň včetně penále doplatil, avšak na žalobě trvá, a to proto, že se cítí být závěry finančních orgánů dotčen na svých právech. Dále pak navrhl provést důkaz výsledkem svědka P. Z., který byl v době daňového řízení nejdříve celostátně hledanou osobou a posléze ve výkonu trestu, správce daně však jeho výslech nezajistil. Žalobci se nyní podařilo zajistit jeho přítomnost. Současně navrhl i svůj účastnický výslech a výslech pana M., u nějž však sám konstatoval, že je i pro něj osobou nedosažitelnou. Žalovaný naopak zdůrazňoval, že je nezbytné prokázat nejen to, že určitá plnění byla poskytnuta, nýbrž i to, že je uskutečnila právě osoba uvedená v účetních dokladech.

Ze správního spisu soud zjistil, že dne 10. 5. 2010 zahájil u žalobce finanční úřad daňovou kontrolu, jež mj. zahrnovala i kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2007 a 2008. Na základě předložených podkladů bylo finančním úřadem v protokolu ze dne 4. 6. 2010 konstatováno množství nesrovnalostí v podobě zahrnutí řady položek pro osobní potřebu žalobce či vztahujících se naopak k účetnictví jiné osoby. Mezi dalšími body byl žalobce vyzván též k doložení a prokázání stavebních prací od pana M. v celkové částce 364.704,- Kč za rok 2007 a reklamní a propagační činnosti od spolku

v částce 833.000,- Kč za rok 2007 a 1.027.000,- Kč za rok 2008, a to ve lhůtě do 30. 6. 2010. Přílohou protokolu byla smlouva o nájmu nebytových prostor ze dne 30. 9. 2005, již si žalobce pronajal od společnosti K. C. CZ s.r.o. na dobu od 1. 12. 2005 do 31. 12. 2010 stavbu stodoly a sousedících kancelářských prostor na pozemku st. p. x v k.ú. a obci Písková Lhota. V čl. 4 smlouvy bylo sjednáno, že žalobce hradí veškeré náklady spojené s předmětem. V čl. 7 se žalobce zavázal svůj majetek pojistit proti běžným rizikům a v čl. 2, že nebude stavby a pozemek bez souhlasu úřadů jakkoliv upravovat. Dodatkem č. 1 ze dne 5. 10. 2005 byl čl. 5 pozměněn tak, že žalobce provádí veškeré opravy na pronajímaném objektu, které nejsou technickým zhodnocením bez písemného souhlasu pronajímatele na své náklady. Součástí spisu jsou též faktury vystavené V. M.. Faktura č. 107 za výměnu krovů pro parkování vozidel na akci Písková Lhota 131 na částku 112.000,- Kč je vystavena i splatná dne 5. 1. 2007, faktura č. 207 za vykopání dlažby, vyrovnání podlahy a pokládku dlažby na akci Písková Lhota 131 na celkovou částku 23.800,- Kč je vystavena i splatná dne 6. 3. 2007, faktura č. 307 za odstranění stávajících omítek, omítnutí, vyštukování a malování na částku 86.250,- Kč (kopie nezachycuje hlavičku faktury), faktura č. 407 za výměnu podlahových krytin, zářivkových těles, topných těles, kuchyňské linky a dveří a montáž žaluzií a natírání zárubní na celkovou částku 51.700,- Kč je vystavena a splatná dne 22. 10. 2007 a faktura č. 362007 za práce na opravách hangáru v období od 1. 7. 2007 do 15. 7. 2007 na částku 90.954,- Kč je vystavena a splatná dne 16. 7. 2007. K fakturám je s výjimkou poslední jmenované vždy přiložena objednávka datovaná v den vystavení a splatnosti faktury s tím, že práce budou provedeny v daném, eventuálně následujícím měsíci, a příjmový pokladní doklad z téhož data na fakturovanou částku. Faktury mají jednotný vzhled s výjimkou poslední jmenované faktury, která má odlišnou podobu, neboť obsahuje mj. např. čárový kód a podrobnější identifikaci žalobce včetně DIČ a její přílohou je stvrzenka ze shodného data také s čárovým kódem. Veškeré faktury, objednávky a příjmové pokladní doklady obsahují razítko dodavatele a jeho nečitelný podpis, který se však na poslední jmenované faktuře poněkud liší od podpisů na ostatních fakturách. Stavební úřad dotázaný finančním úřadem neměl o stavebních pracích žádné povědomí.

Při ústním jednání dne 30. 6. 2010 žalobce předložil smlouvu o reklamní činnosti uzavřenou dne 11. 1. 2007 se spolkem jednajícím P. Z., na základě níž se spolek zavázal žalobci poskytnout reklamu formou pronájmu reklamních ploch na vozidlech, oblečení a na plošných či trojrozměrných nosičích v rámci automobilových závodů, kterých se aktivně účastní, a to v rozsahu podle přílohy smlouvy. Příloha smlouvy uvádí umístění dvou reklamních panelů o rozměrech 100 x 60 cm v závodním depu a na závodní trati, 6 samolepek 80 x 40 cm na závodním vozu a karavanu a 20 kusů reklam o rozměru 15 x 8 cm na závodních kombinézách a tričkách, a to po celý rok 2007. V čl. IV se žalobce zavázal nést veškeré náklady na vyhotovení reklamy s tím, že se předpokládá, že dodá nosiče reklamy, přičemž jejich rozmístění a upevnění zajistí spolek. V čl. VI je stanovena povinnost spolku zajistit v případě dlouhodobé spolupráce minimálně 2x za sezónu fotodokumentaci umístěných reklam s tím, že na fotografii musí být čitelný text reklamy. Kromě fotodokumentace je spolek povinen vést evidenci reklamy žalobce na jednotlivých závodech a akcích s tím, že ji v kopii předá jedenkrát za sezónu a žalobci ji předloží kdykoliv k nahlédnutí. V čl. V se oproti tomu žalobce zavázal spolku uhradit na specifikovaný bankovní účet nebo v hotovosti oproti potvrzení o zaplacení částku stanovenou v cenovém ujednání. Cenové ujednání ze dne 11. 1. 2007 stanoví částku 833.000,- Kč uhrazenou ve 4 splátkách v libovolné výši splatných dne 1. 2., 5. 4., 22. 10. a 11. 12. 2007. Byla též

předložena smlouva o reklamní činnosti ze dne 4. 1. 2008 shodného znění, která v příloze stanovila objem poskytnuté reklamy na 5 reklamních panelů 200 x 100 cm na závodní trati, v depu závodů a v areálu závodistiště, 10 samolepek o velikosti 100 x 50 cm a 50 x 20 cm na závodním voze, doprovodném vozidle a obytném vozidle, dvě plachty 200 x 100 cm na závodistišti a v depu závodů, jednu vlajku 250 x 180 cm v depu závodistiště a na umístění propagačního materiálu žalobce s tím, že se vztahuje na celý rok 2008. Cenové ujednání stanovilo úplatu ve výši 1.027.000,- Kč hrazenou libovolně v průběhu roku nejpozději do 31. 12. 2008. Smlouvy i dodatky a cenová ujednání jsou opatřena vždy razítky a podpisy obou stran, u smlouvy za rok 2008 je navíc připojena ověřovací doložka notáře, podle níž dne 24. 6. 2010 uznal P. Z., jehož totožnost byla ověřena dvěma svědky úkonu, podpis na připojené smlouvě za vlastní. Ověřen je i podpis žalobce, který se prokázal platným občanským průkazem. V této souvislosti finančnímu úřadu dotázaná notářka sdělila, že svědky osvědčujícími totožnost P. Z., kteří byli legitimováni podle občanského průkazu, byli žalobce a paní L. K. s adresou pobytu shodnou s aktuální adresou žalobce. Předloženy byly též příjmové doklady (ze dne 1. 2. 2007 na 230.000,- Kč, z 5. 4. 2007 na 200.000,- Kč, z 22. 10. 2007 na 210.000,- Kč, z 11. 12. 2007 na 193.000,- Kč a za rok 2008 celkem 7 dokladů) odkazující v účelu platby vždy na odpovídající číslo faktury a opatřené vedle razítka žalobce též razítkem spolku v kolonce přijal a nečitelným podpisem podobným podpisu P. Z. na smlouvách o reklamní činnosti.

Dne 8. 11. 2010 finanční úřad žalobce opět vyzval k předložení důkazních prostředků mj. i k fakturám od pana Múdryho a od spolku s odkazem na sdělení dožádaných finančních úřadů, že pan M. je nekontaktní a na adrese trvalého bydliště neznámý, spolek nepodává daňová přiznání a není registrován k jakékoliv dani, žalobcem předložené DVD se týkalo akce Dětský den v Kuchaři 2009, tj. nikoliv let 2007 a 2008, a totožnost P. Z. podle sdělení notářky dosvědčoval sám žalobce. V odpovědi ze dne 16. 11. 2010 žalobce konstatoval, že všechny faktury žalobce řádně uhradil, přičemž se jednalo o opravy v areálu Písková Lhota 131 v roce 2007, které bylo nutno provést (v příloze zaslal výpis z živnostenského rejstříku pana M.), a o řádně uskutečněnou propagační činnost na základě doložené smlouvy v letech 2007 a 2008 [vedle smluv přiložil výtisk internetových stránek spolku (www.subioffroad.wz.cz) s obrázky zachycujícími závodní vozidlo spolku, na nichž však nejsou identifikovatelné samolepky žalobce ani jakékoliv billboardy kolem závodní trati, žalobce je však zmíněn pod odkazem „Partneři“]. Dne 16. 2. 2011 byl žalobce finančním úřadem při ústním jednání seznámen s hodnocením předložených důkazů jako nedostatečných, na což reagoval sdělením, že pana M. nesehnal a že „S. 2x přivezl do Mladé Boleslavi, jmenuje se P., jeho příjmení si nevzpomene“. Dne 25. 5. 2011 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, podle nějž vedle mnoha dalších řešených položek, které vesměs žalobce uznal jako oprávněné, i v obou sporných případech je třeba doměřit daň, neboť žalobce neprokázal svá tvrzení. V návaznosti na to žalobce ve vyjádření ze dne 7. 7. 2011 navrhl vyslechnout svědka J. L. a přiložil jeho čestné prohlášení s notářsky ověřeným podpisem, podle nějž byl v roce 2007 svědkem toho, že na adrese Písková Lhota 131 došlo k havárii hangáru – střechy, omítek, elektroinstalace po krupobití a vichřici – a že nutné opravy, hlavně z důvodu bezpečnosti, v objektu v průběhu roku 2007 skutečně probíhaly. Dále navrhl vyslechnout svědky, kteří se pravidelně účastnili v letech 2007 a 2008 závodů a výsledků sekretářky žalobce, která byla přítomna předáváním peněz za reklamní služby.

Svědék J. L. potvrdil, že je jednatelem pronajímatele objektu Písková Lhota 131 a žalobci budovu pronajal s tím, že si žalobce bude veškeré opravy, úpravy, rekonstrukce, popř. jiné zásahy do pronajatého prostoru hradit ze svého a v době, kdy byl jednatelem (tj. do 1. 4. 2007), si žalobce skutečně opravy a úpravy prováděl, jak potřeboval. Přesně práce specifikovat nedokáže, ale dělaly se na vnitřku i vnějšku budovy a od žalobce slyšel, že je dělala firma M. a dále tam prováděl elektroinstalace pan J., kterého na rozdíl od ostatních svědek zná osobně. Byl přítomen u oprav na hale (hangáru), při rekonstrukci kanceláře žalobce, ví o nových dlažbách a linoleu v kancelářích a o tom, že žalobce dělal nový chodníček od branky do vchodu objektu. Předávání peněz za stavební práce přítomen nebyl. Na konkrétní dotaz žalobce potvrdil, že si pamatuje, že se propadla střecha pod hmotností sněhu a že po konzultaci se společníkem pronajímatele se rozhodlo, že si žalobce musí provést opravy na své náklady.

Svědčce D. T. uvedla, že faktury spolku se platily hotově tak, že žalobce vždy vybral hotovost z firemního účtu a v kanceláři ji ona dala do trezoru. Když přijel žalobce a pan Z., byli vedle v kanceláři u žalobce, svědkyně jim tam přinesla hotovost z trezoru a pan Z. jí předal do ruky fakturu za reklamu, kterou pak dala do peněžního deníku. Jednalo se o velké částky, které se předávaly panu Z. během let 2007 a 2008 za reklamní a propagační činnost na auta na závody „bugin“, na něž jezdil žalobce a z nichž jsou i fotky. Žalobce jí P. Z. představil, na předávaných smlouvách se podepisoval jako Z., měl razítko a tričko spolku a šlo o normálního menšího černovlasého chlapa kolem 45 nebo 50 let. Na dotaz žalobce svědkyně potvrdila, že jde o totožnou osobu, která je zachycena na fotkách vyvěšených po celé kanceláři žalobce, a že veškerá hotovost byla předána právě panu Z..

Svědék J. R. uvedl, že se s žalobcem potkal na závodech, začali kamarádřit a jezdili na závody, které žalobce sponzoroval. Zúčastnil se tedy závodů spolku v roce 2007 a 2008, naposled byl na závodech u Mnichova Hradiště v září 2008, za rok byly 3 nebo 4 závody. Jezdil se tam dívat na stáj spolku za tím P., co tam jezdil a dělal žalobci reklamu. Na autě měl žalobce samolepku a billboardy u depa se žlutooranžovým pozadím a nápisem Autodoprava Z., emailovou adresou a telefonním číslem. Za spolek jednal P. Z., za ním tam jezdili, byl to kamarád, ničím se jim neprokazoval, viděl ho i u žalobce na firmě, byl vyšší s tmavými vlasy kolem 25 až 30 let, nechce ale hádat do protokolu. Na konkrétní dotaz žalobce potvrdil, že za jeho přítomnosti žalobce předával panu Z. peníze, na dotaz správce daně však nevěděl kolik, byl to prostě balíček peněz.

Svědék D. J., soused žalobce, uvedl, že se žalobcem jezdil na závody, cca 7 až 8krát, v letech 2007 a 2008 3 až 4krát, kdy se mu žalobce chtěl pochlubit, že je sponzorem týmu. Propagace spočívala v tom, že tam byl nápis Autodoprava Z., telefonní číslo, snad i emailová adresa. U depa byly dva žlutomodré billboardy a na závodisti další s nějakým oranžovým podkladem o rozměru 1 x 2 metry. Pokud jde o auto, předložil fotografie, na nichž je závodní vůz, který má na zadní straně svědkem popsanou samolepku a dále na pravé zadní tyči bezpečnostního rámu modrá písmena s nápisem Autodoprava Z.. Za spolek jednal nějaký P., černovlasý, tmavší typ s výškou možná okolo 185 cm a věkem kolem 40 let, ale na předložených fotkách není.

Následně byla dne 21. 3. 2012 s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole ze dne 14. 1. 2012, v níž kromě doměření několika desítek dalších položek nebyly uznány výdaje doložené fakturami pana M. s tím, že svědek nebyl přítomen úhradě faktur ani provádění

práci a o jménu dodavatele se doslechl pouze od žalobce a že tedy výdaje nebyly prokázány. Taktéž nebyly uznány za prokázané výdaje podle faktur spolku z důvodů již zmíněných a dále s ohledem na rozpory mezi svědky v popisu osoby P. Z. a s ohledem na chybějící daňové doklady na výdaje žalobce na zhotovení reklamních nosičů. Dne 22. 3. 2012 finanční úřad přikročil k vydání dodatečných platebních výměrů ze dne 22. 3. 2012, č. j. 58947/12/048912202943 a č. j. 58960/12/048912202943, kterými žalobci doměřil daň z příjmů a související penále za zdaňovací období roku 2007 ve výši 691.456,- Kč a 138.291,- Kč a za zdaňovací období roku 2008 ve výši 244.980,- Kč a 48.996,- Kč. Proti výměrům se žalobce odvolal s argumentací v zásadě shodnou jako v nyní projednávané žalobě a k odvolání přiložil výtisk z databáze Policie ČR o pátrání po osobách zachycujících, že údaj o výšce osoby (jejíž osobní údaje jsou začerněny) je uváděn v širokém rozmezí 160 až 190 cm a dále dvoustránkové grafologické posouzení podpisu zhotovené na žádost žalobce dne 19. 4. 2012 H. T. (dle razítka se zabývající poradenstvím ve společenských vědách a rozvoji osobnosti), v němž na základě posouzení smluv o reklamní činnosti z roku 2007 a 2008, 10 pokladních bloků a blíže nespecifikovaných rukopisných materiálů ze soukromého archivu a po popisu rukopisných charakteristik podpisů na smlouvách je konstatováno, že se podpisy na obou smlouvách vzhledem k ligaturnímu provedení s cca 80 % pravděpodobností shodují. Finanční úřad v předkládací zprávě zmínil, že v průběhu daňové kontroly u žalobce probíhající od 12. 6. 2006 do 25. 8. 2006 byli jeho pracovníci na této provozovně podepsat ukončení daňové kontroly za roky 2004 a 2005 a podle nich na této provozovně až do současné doby nedošlo k žádným změnám kromě vymalování a úpravy jedné z kancelářů vybouráním příčky.

V odvolacím řízení byl vyslechnut svědek R. M., který uvedl, že byl zaměstnancem žalobce jako řidič a jezdil po celé Evropě a že do areálu Písková Lhota se nastěhovali na podzim 2005. Asi tak po roce na podzim byla přírodní pohroma, která areál poškodila (do objektu zatekl sníh), a z kraje roku 2007 to opravovali chlapi z Brandýsa, odkud žalobce pochází a má tam spoustu kamarádů. Svědkovi se osobně ta firma podle vzhledu moc nelíbila, žalobce jim svěřil opravu objektu i krytiny. Jestli se dávaly všechny krovy, tím si již není jist, krovy sníh poškodil, i když si to nepamatuje přesně. Začali to dělat v lednu, bylo to nutné. Střecha byla původně plechová, po výměně je tam něco lehčího vlnitého, ne eternit. Na opravách pracoval pan K., kamarád žalobce, viděl ho jednou, v kanceláři se bavili o majiteli, který se jmenoval asi M., což se k němu nehodilo. Pan M. byl normální řemeslník střední postavy z kategorie, co je věčně v hospodě, jednou mu se žalobcem vezli peníze do hospody v Brandýse, částku neví, ale byly to tisíce. Opravy začaly střechou a pak v průběhu roku 2007 do léta omítky, kde zateklo, malovalo se, pokládala se dlažba a obklady, o opravách museli vědět všichni zaměstnanci žalobce, bylo tam zázemí firmy a parkovala se tam auta, a když se hangár opravoval, muselo se parkovat na dvoře. Žalobce byl s prací spokojen tak napůl, toleroval jejich časové výstřelky.

Svědék R. U. uvedl, že žalobce v roce 2006 seznámil s panem Z. jako šéfem (předsedou) spolku a že žalobce tento tým sponzoroval, když jim dal peníze na činnost, za což mu jako protislužbu na autě na závodech vozili reklamu propagující jeho firmu. Sám byl na závodech dvakrát, určitě v roce 2008, možná i 2007, reklamu žalobce viděl na autě, v depu a někde ve složitější jízdě sekci, reklama měla žlutooranžové pozadí a tmavomodrý nebo černý nápis Autodoprava Z. s telefonním číslem a emailem. Jestli spolupráce pokračovala dál a kolik žalobce spolku hradil, to neví. Zmínil též, že žalobce sám dřív amatérsky závodil a má

k tomu kladný vztah. Kromě pana Z. nikoho dalšího ze spolku či týmu nezná, seznámil se s ním na jím provozovaném penzionu, kam jezdil pan Z. s rodinou či s týmem na oslavy. Už ho ale 3 až 4 roky neviděl, byl štíhlé postavy, tmavovlasý, snědší typ, 175-180 cm výšky.

Svědék K. S. uvedl, že byl kuchař v penzionu v Zásadě a že žalobce tam jezdil s dětmi a na oslavy tam byli i lidi ze spolku, které svědek znal už o 2 roky dříve ze závodů, na které s nimi jezdil. Ví, že se na penzionu dohodli na nějakém sponzorování, neví o částce, ale ví, že měli reklamy na autě, billboardy na závodech a na internetu. Reklama byla v depu a na jízdnicích, kam si ji dávali řidiči sami na nejlepší místo, na autě byl v zadní části nápis Autodoprava Z., na internetu byl uveden mezi partnery. Ve vedení spolku byl šéf týmu a hlavní řidič P. Z., mistr republiky a účastník mistrovství ČR. O smlouvách podepisovaných na penzionu jednali pouze žalobce a P. Z., který je trochu snědší, tmavovlasý, 170 – 180 cm, usměvavý, později začal tloustnout. Neviděl ho ale už dva roky po tom, co se rozvedl.

Dne 11. 10. 2012 žalovaný žalobce seznámil se svými závěry z provedeného dokazování, přičemž poukázal na rozpor svědecké výpovědi J. L. s jeho čestným prohlášením (práce se jednou prováděly v roce 2006, po druhé mělo jít o rok 2007), na shodu data vystavení faktur s daty objednávek a proplacení, chybějící údaje o použitém stavebním materiálu, odlišnost faktury č. 362007, chybějící údaj o zápisu dodavatele v živnostenském rejstříku a na nekontaktnost dodavatele, nedoložení existence pojistné události, chybějící kompenzaci částky vynaložené na majetek pronajímatele v situaci, kdy z nájemní smlouvy nelze vyčíst, že by žalobce byl povinen provádět opravy v důsledku živelné pohromy na své náklady a bez náhrady, neohlášení stavby stavebnímu úřadu a konečně na to, že svědek Z. M. nebyl schopen potvrdit zaplacenou částku ani konkrétní rozsah provedených prací. Ve vztahu k reklamním službám žalovaný zpochybnil profesionalitu zpracovatelky grafologického posudku, namítl nepředložení srovnávacích rukopisných materiálů, upozornil na nekontaktnost spolku a P. Z., nepoužitelnost předloženého DVD s fotografiemi z roku 2009, nepředložení smluvně zakotvené fotodokumentace reklam a nemožnost ztotožnění reklamy žalobce na fotografiích na webových stránkách spolku. Svědkům vytkl, že přes potvrzení existence určité formy reklamy nebyli schopni potvrdit, kdo reklamu vyhotovil, v jakém rozsahu, objemu, období a ceně a na jakých závodech a v jakých termínech měla být reklama umístěna, a že se diametrálně rozcházel v popisu pana Z.. Poukázal na potřebu osobní přítomnosti P. Z., kterého žalobce označuje jako hlavního svědka, jež ale svědci nedokáží identifikovat. Žalovaný zpochybnil i ověření jeho totožnosti před notářem svědectvím žalobce a jeho družky.

Žalobce podáním ze dne 23. 10. 2012 namítl, že jeho účetnictví nebylo zpochybněno a že svědci jednoznačně potvrdili jak provedení stavebních prací, tak zajištění reklamy spolkem, k čemuž poukázal i na fotodokumentaci. Dále též předložil sadu fotografií, které zachycují reklamní nápis na zádi závodního vozu. Žalovaný však poté vydal napadená rozhodnutí, v nichž hodnotil důkazy shodně jako v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 11. 10. 2012 a na základě toho odvolání žalobce zamítl. Napadená rozhodnutí byla zástupkyni žalobce doručena dne 5. 12. 2012.

Soud poté, co ověřil, že žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s. ř. s.) a že je věcně i místně příslušným soudem, přezkoumal v žalobou vymezeném rozsahu napadené rozhodnutí. Dospěl přitom k závěru, že žaloba je nedůvodná.

Soud v průběhu jednání provedl důkaz výsledkem svědka P. Z., neboť jeho výslech žalobce navrhoval již v průběhu daňového řízení a jeho provedení tak nepřekračuje důkazní koncentraci nastalou v daňovém řízení. P. Z. svou totožnost řádně prokázal svým občanským průkazem. Popsal, že cca mezi lety 2006 až 2010 jezdil závody mistrovství ČR a mistrovství Evropy za S. S. O. R, občanské sdružení, a již předtím možná tři roky závodil mimo spolek. Jezdilo se na závodech jak v ČR, tak i v zahraničí, např. v Německu a Finsku. Na závodech bylo zcela běžnou praxí poskytování reklamy, reklamních partnerů měli řádově desítky. Žalobce rozhodně nebyl jedním z hlavních sponzorů, nicméně reklamní služby mu byly poskytovány, a to odhadem dva nebo tři roky. Které roky to byly, již přesně neví, takové služby však vždy poskytovali na základě písemné smlouvy o reklamní činnosti a pokud taková smlouva byla uzavřena, byla také reklama poskytována. Po předložení smluv o poskytování reklamní činnosti ze dne 11. 1. 2007 a 4. 1. 2008 svědek potvrdil, že to jsou smlouvy spolku, které podepsal on osobně a připojil k nim razítko týmu. Dodal, že spolek se všemi sponzory uzavíral stejnou smlouvu a k ní byly stanovy, které podrobně specifikovaly, v jakém rozsahu se reklama provádí. Žalobci spolek zajišťoval reklamu na autě, obytném karavanu, reklamní plachty na trati (které ovšem na některých závodech být umístěny nemohly, protože to někdy pořadatel nedovolil), samolepky byly i na doprovodných autech mechaniků, prostě na všem, co se vyskytlo na trati. V případě kombinéz však byla jiná pravidla, protože jezdil za český národní tým, na těch propagační samolepky nemohly být. Pokud jde o propagační materiály sponzorů, na závodech měli všechno, co jim sponzoři přinesli, např. letáčky, propisky apod. Reklamní plachty spolku sháněl jeho kamarád v zahraničí, potisk pak svědek zadával nějakému grafickému studiu, jehož jméno si nevybaví, ale dělal to syn majitelky chaty U M. v Desné nad Jizerou. Dodávky reklamních materiálů byly ve skutečnosti na osobní dohodě, někdy si reklamní plachty zajistili sponzoři, někdy je zajišťoval on sám. Kombinézy a trička platil spolek. Reklama byla poskytována, ledaže se např. rozbilo auto a závod nedojelo, ale i tak bylo na place. Vždy se pořizovala dokumentace o poskytované reklamě a tu určitě předal žalobci. Později byl na žádost žalobce u notáře potvrdit svůj podpis, ale to bylo v době, kdy měl ztracený občanský průkaz. Protože jej žalobce oslovil, že má problémy s finančním úřadem, sháněl ještě fotografie i po známých a předal mu fotodokumentaci z akce Den dětí v Kuchaři. Byly ale i jiné akce. V harmonogramu závodů by se dalo dohledat, kde a kdy byly jednotlivé závody. Nějakou dokumentaci by mohla mít ještě jeho manželka či on sám, ale u něj je problém, že kromě chybějícího občanského průkazu mu po rozvodu bylo ukradeno obytné auto a stal se z něj bezdomovec. Pokud jde o platby, spolek bankovní účet, který spravovala svědkova manželka, sice měl, nicméně platilo se hotově, i když po těch letech nemůže vyloučit nějakou platbu převodem. Žalobce platil po částech, svědek jezdil pro peníze za ním na firmu, jednou si konkrétně vybavuje, že tam za ním jel i s manželkou, popř. si sjednali někde schůzku. Na každou platbu žalobci předával příjmový doklad. Po nahlédnutí do originálů příjmových pokladních dokladů za roky 2007 a 2008 svědek potvrdil, že je na nich jeho podpis. On je majitelem spolku, proto také podepisoval smlouvy a také peníze přebíral on osobně.

Důkaz výsledkem žalobce soud neprovedl, protože jej považoval za nadbytečný, neboť žalobce se dostatečně vyjádřil již v daňovém řízení. Výslech svědka Z. považoval soud za dostačující. Soud ani nevyslýchal svědka M., protože jde nadále o osobu nedohledatelnou, což ostatně potvrzuje i samotný žalobce. Tento důkazní prostředek tak není soudu k dispozici.

S ohledem na provedené dokazování žalobce uzavřel, že bylo prokázáno, že hotovostní platby spolku se uskutečnily. Finančním orgánům vytkl, že v průběhu řízení jim předložil množství důkazních prostředků, ty je však nehodnotily v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu v jejich souhrnu, nýbrž důvody rozhodnutí postavily na nepodstatných detailech, které byly využity v neprospěch žalobce. Daňová kontrola byla podle něj v zásadě zaměřena na hotovostní platby, v případě placení na účet by patrně bylo vše v pořádku. Žalobce akceptoval, že neunesení důkazního břemene ohledně plateb panu M. je způsobeno jeho nekontaktností. S ohledem na výsledky dokazování žalobce navrhl, aby napadená rozhodnutí byla zrušena a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný naopak namítal, že nelze tvrdit, že výdaje žalobce byly neuznány jen z důvodu nekontaktnosti příslušných firem. Finanční orgány nezpochybnil, že nějaká stavební činnost byla prováděna, zpochybnil však, že práce provedl pan M.. Ani výsledkem svědka pak podle žalovaného nebylo prokázáno, v kterých letech byla reklamní činnost prováděna a nebyl upřesněn ani její rozsah. Bylo na žalobci, aby v řízení předložil veškerou svědkem předanou fotodokumentaci a mohl také doložit výdaje související s reklamními předměty, které svědkovi předával. Žalovaný tak setrval na požadavku na zamítnutí žaloby.

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

Podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Podle odst. 9 pak daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Taktéž podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 5 písm. c) 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.

Podle ustálené judikatury, zrekapitulované např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, v odst. 23 až 29, „[...] daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tzn. že nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tzn. že nese břemeno důkazní. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124).

24. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek ze dne 28. 2. 2006,

čj. 7 Afs 132/2004-99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který uvedl, že "důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění " (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).

25. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) [zákona o správě daní a poplatků] vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním 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. výše uvedený rozsudek čj. 2 Afs 24/2007-119).

Ne každá chyba v účetnictví způsobuje tuto intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, které přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když poskytuje prima facie předepsané informace o konkrétním účetním případě) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu.

Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86).

26. Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. výše zmiňované rozsudky čj. 1 Afs 39/2010-124 či čj. 2 Afs 24/2007-119).

(...)

28. Pokud správci daně vzniknou pochybnosti ohledně správnosti určitého daňového dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, daňový doklad shora uvedenou důkazní hodnotu ztrácí a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby předvídanými daňovým řádem (výše uvedený rozsudek 1 Afs 10/2010-71).

29. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o nichž tak stanoví zákon.

Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný výdaj (rozsudek ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 43/2011-121). Obdobně jako u daně z přidané hodnoty samotná existence formálně bezvadných dokladů nemusí prokazovat shora uvedené skutečnosti.“

Jak dále konstatoval NSS v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, „v souladu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006 (shodně též např. i nález ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05) lze připustit, že i nedostatky v obsahu účetních dokladů je možno dodatečně jiným způsobem zhojit. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen.

Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Povinností správce daně je dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na jeho straně, správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsáném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.“

S ohledem na shora vyložený právní rámec, musí soud konstatovat, že právní hodnocení rozložení důkazního břemene ze strany žalovaného je odpovídající a i přes nesouhlas soudu v některých dílčích detailech (např. pokud jde o požadavek žalovaného na to, že musí být prokázáno přijetí plnění právě od osoby uvedené na faktuře) výsledek hodnocení důkazů ze strany daňových orgánů, odhlédne-li se od doplnění skutkových zjištění před soudem, obstál. Důkazní břemeno, jehož unesení na straně žalobce žalovaný vyžadoval, nebylo, objektivně vzato, nesplnitelné, byť ve specifických okolnostech daného případu s ohledem na výběr nedůvěryhodných a ve výsledku nekontaktních obchodních partnerů, uskutečnění hotovostních plateb a nestandardní rysy těchto operací se v konečném důsledku ukázalo být pro žalobce téměř nepřekonatelným. Tomu však žalobce mohl v nemalé míře předejít již na počátku lepším výběrem obchodních partnerů a důsledným plněním zákonných a smluvních povinností včetně požadavku na totéž od druhé strany. V tomto směru žalovaný žalobci nevytýkal, že by postupoval v rozporu s právními předpisy či obchodními zvyklostmi, nýbrž to, že neunesl důkazní břemeno. To je přitom nezávislé na tom, zda žalobce jednal v souladu či v rozporu s právem, a závisí výlučně na obezřetnosti žalobce. Pokud se žalobce rozhodne postupovat cestou hotovostních plateb a netrvá na odpovídající dokumentaci přijatých plnění, byť by to bylo převažující zvyklostí v určité oblasti (např. stavebních služeb poskytovaných drobnými živnostníky), sám na sebe přejímá riziko, že v případě nedostatku

spolupráce dodavatele s finančními orgány se může dostat do důkazní nouze při prokazování přijetí a úhrady určitého plnění, k čemuž zjevně došlo právě v této věci.

Na úvod zhodnocení skutkových závěrů žalovaného je třeba předeslat, že věrohodnost účetnictví žalobce byla podstatnou měrou zpochybněna již tím, že obsahovalo několik desítek dokladů týkajících se osobních výdajů žalobce nespojených s podnikáním, popř. spojených s podnikáním pouze v poměrné (žalobcem však nekrácené výši), nebo týkajících se jiného daňového subjektu či nijak nezdůvodněných (cestovní náhrady žalobce a jeho sekretářky v součtu přes tři sta tisíc Kč). Za těchto okolností nelze shledávat nesprávným postup finančního úřadu, který zejména u faktur spojených s plněním v hotovosti, jež nemohl ověřit u protistrany, žádal po žalobci prokázání jejich důvodnosti.

Tento důkaz se přitom v zásadě nemůže omezit pouze na důkaz náznaků, že k určité hospodářské operaci nějakou formou docházelo. Kromě poskytnutí samotného plnění v jeho základních definičních rysech je třeba prokázat i úhradu ceny těchto plnění. Byť se soud nedomnívá na rozdíl od žalovaného, že by bylo v každém případě nezbytné, aby svědek potvrdil předání přesné částky v Kč nebo konkrétní výměry provedených obkladových prací či učinil přesný výčet každé z akcí, při nichž byla reklamní činnost prováděna, míra konkrétnosti prokázání sporných plnění musí dosáhnout určité minimální úrovně, která je přímo úměrná objektivní míře pochybností, které okolnosti spojené s tou kterou hospodářskou operací vyvolávají. Čím závažnější nestandardní okolnosti v této souvislosti vyplynuly, tím přesvědčivější a úplnější musí být důkazy, které daňový subjekt na podporu takových výdajů při plnění svého důkazního břemene předloží.

Nestandardní okolnosti se jednoznačně objevují u faktur vystavených jménem pana M., které se skutečně vyskytují ve dvou číselných řadách a dvou různých podobách (vizuálních i co do konkrétnosti popisu prováděných prací), když do řady čtyř vzhledově, očíslováním i konkrétností obdobných faktur se na časově předposlední pozici vklíní jedna zcela odlišná faktura s velmi nekonkrétním popisem provedených prací. U dodavatele přitom nebylo možné tyto faktury ověřit, protože jeho pobyt či kontaktní údaje nejsou vůbec známy. I když svědci J. L. a zejména R. M. byli schopni určité okolnosti provádění prací popsat, rozhodně tento popis nedosáhl té míry konkrétnosti, aby poskytoval potřebnou míru opory pro uznání oprávněnosti předmětných výdajů, které jsou značně zpochybněny celou řadou souvisejících okolností. Především je třeba konstatovat, že výměna krovů a změna typu střešní krytiny na hangáru určeném pro parkování nákladních vozidel (zásah do nosné konstrukce střechy a změna vzhledu střechy) pravděpodobně vyžadovaly součinnost žalobce, popř. pronajímatele se stavebním úřadem, tomu však zjevně žádná stavba nebyla ohlášena a ani nebylo žádáno o stavební povolení. Žalobce také nijak nedoložil, že by zmiňovaná živelná katastrofa byla nahlášena jako pojistná událost, ačkoliv žalobce měl na ochranu majetku podle smlouvy uzavřít pojistnou smlouvu. Žalobce ani nijak nereagoval na výtku, že výdaje na opravy budovy, která mu nepatří, vyvolané nepředvídatelnou meteorologickou událostí, mu nebyly pronajímatelem nijak nahrazeny. Byť je pravdou, že podle dodatku nájemní smlouvy může veškeré opravy a úpravy žalobce provádět i bez předchozího souhlasu pronajímatele (ovšem po povolení stavebním úřadem), tímto ustanovením ještě není stanoveno, že jejich náklady musí nést samotný žalobce i v konečném důsledku. Přinejmenším rozsah stavebních prací dále zpochybňuje i poznámka pracovníků správce daně v předkládací zprávě, že při opakované návštěvě prostor areálu žalobce nezaznamenali kromě jedné příčky a vymalování žádné stavební změny. Soud se sice neztotožňuje s hodnocením výpovědi J. L. jako

rozporuplné, neboť z ní není zřejmé, zda ve vztahu k roku 2006 hovořil o stavebních pracích nebo úpravách elektrorozvodů, nicméně tím není dotčen závěr o tom, že z výpovědi obou svědků nelze s jistotou dovodit, zda byly opravdu prováděny práce v rozsahu deklarovaném na fakturách a zejména pak nelze určit, která řada vystavených faktur je pravá, zda pouze faktura č. 362007 (se specifickým podpisem), která zmiňuje bez bližší specifikace (avšak v červenci 2007) opravy hangáru, které potvrdil i svědek R. M. (ovšem s důrazem na začátek roku 2007), nebo naopak čtyři faktury s vnitřně souladným číslováním. Skutečnost, že u faktur byly objednávky na provedení prací vystaveny stejného dne jako faktury za provedení prací a potvrzení o zaplacení není podle přesvědčení soudu jakkoliv na závalu, protože je prostým projevem toho, že dodavatel vyžadoval platbu předem. Na druhou stranu z výpovědi svědka René Mulače se spíše jeví, že měl žalobce vézt za panem M. s penězi za práci, nikoliv se zálohou na práce, jež mají být teprve provedeny. V každém případě svědek sám dodavatele osobně neznal, a pokud byl přítomen jedné úhradě, není jasné úhradě které z faktur a je navíc nadále sporné, zda skutečně bylo hrazeno i v případě dalších faktur, zejména když podpisy na příjmových dokladech se i z laického pohledu liší od podpisu na stvrzence k faktuře č. 362007. Jakkoliv se soud po zhodnocení dokazování provedeného ve správním řízení domnívá, že nějaké práce na opravě střechy se v roce 2007 prováděly, má skutková zjištění za natolik kusá a souvisejícími okolnostmi zpochybněná, že není schopen uzavřít, která z uplatněných faktur je důkazně podložena co do objemu provedených prací a úhrady vyfakturované částky. Za těchto okolností, kdy důkazní břemeno tížilo žalobce, tedy jiný závěr, než jaký učinil žalovaný, nelze přijmout.

Obdobný závěr bylo možné činit i ve vztahu k výdajům na reklamu a propagační činnost. V tomto směru však úspěch žalobce při vyhledání svědka P. Z., jednajícího za spolek poskytující tyto reklamní služby, významným způsobem posunul důkazní stav k okolnostem plnění poskytovaných v letech 2007 a 2008. Svědek působil na soud velmi přesvědčivým dojmem, s ohledem na významný časový odstup se nesnažil nepřirozeně prezentovat detailní výčty poskytnutých forem propagace, přesné částky úhrady či konkrétní časová data, jeho výpověď tak byla spontánní a podle přesvědčení soudu i pravdivá snad s jedinou výjimkou, kdy soud vyslovuje jisté pochyby o tom, zda skutečně svědek za spolek předával žalobci dokumentaci poskytnutých služeb opravdu v té míře podrobnosti (zejm. pokud jde o požadavek na čitelnost reklam a zachycení všech reklamních nosičů), jak uzavřené smlouvy předpokládaly, nebo se jen snažil prezentovat v poněkud lepším světle a zastříti reálnou praxi, která se detailně literou smlouvy nejspíše neřídila. Podstatné však je, že byť svědek s ohledem na značný časový odstup ani nemohl být schopen vyjmenovat a časově zařadit všechny akce, při nichž byly žalobci propagační služby ze strany spolku poskytovány, nepřímou poskytnutí těchto služeb v mezích sjednaného rozsahu dosvědčil. Konstatoval, že takovou propagaci svým sponzorům (včetně žalobce) zajišťoval, že tam, kde byla uzavřena příslušná smlouva (tyto smlouvy na roky 2007 i 2008 přitom doloženy byly a svědek je též identifikoval), byly reklamní služby poskytovány. Svědek sice přiznal, že samolepky v rozporu se smlouvou nebyly na reprezentačních dresech (kombinézách), kde to ovšem ani nebylo s ohledem na příslušné předpisy možné, a že v případě nesouhlasu pořadatelů na některých akcích ani nemohly být vystaveny reklamní panely, je však zjevné, že spolek vedený P. Z. reklamní činnost poskytoval všude tam, kde to bylo možné. Navíc tyto deficity v poskytnutém plnění nijak nezpochybňují samotné jádro poskytovaných plnění, mají jen okrajový charakter a je vůbec otázkou, zda by v případě jejich reklamace žalobcem mohly mít odpovídající závažnost pro vypovězení smluv či uplatnění požadavku na částečné vrácení úhrady. Ekonomickou

podstatou uzavřených služeb bylo reklamní zviditelnění žalobce, to spolek žalobci zajistil s přihlédnutím ke sjednanému rozsahu plnění všemi v daných okolnostech dostupnými formami a reálně poskytované služby nebyly oproti sjednanému rámci zásadně omezeny. Přitom nelze odhlédnout ani od toho, že nad rámec uzavřené písemné smlouvy svědek potvrdil, že žalobci zajistil na náklady spolku výrobu a potisk reklamních plachet, což mírně vyrovnává přiznanou neúplnost propagace, pokud jde o samolepky na kombinéze. Soud tak odmítá závěr žalovaného, že by nebylo prokázáno, v jakých letech bylo reklamní plnění spolkem poskytováno a v jakém rozsahu. Svědek konečně ztotožnil i příjmové pokladní doklady a i přes časový odstup spontánně potvrdil způsob plateb a jejich místo (zásadně u žalobce). Ve spojení s cenovými ujednáními, které jsou přílohou smluv, a pokladními doklady pak není problém ani identifikovat konkrétní uhrazené částky.

Lze tedy shrnout, že závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene v zásadě obstojí, v případě výdajů na reklamní činnost však výslech svědka, kterého se původně v daňovém řízení nepodařilo zajistit, nedostatečnost důkazních zjištění spojenou s neunesením důkazního břemene na straně žalobce odstranil a skutkový stav významným způsobem osvětlil. S ohledem na výslech svědka se tedy ukazuje, že napadená rozhodnutí byla v otázce neuznání výdajů žalobce na propagační a reklamní činnost poskytovanou spolkem nesprávná. Protože tyto výdaje byly skutečněny v obou sporných zdaňovacích obdobích, představují nová zjištění soudu důvod pro zrušení obou napadených rozhodnutí. Soud proto žalobě vyhověl, napadená rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věci žalovanému vrátil k dalšímu řízení, v němž v souladu s ustanovením § 78 odst. 6 s. ř. s. zahrne výpověď svědka Petra Zídka před soudem mezi podklady pro svá rozhodnutí.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobci, který byl ve věci úspěšný, přiznal soud náhradu nákladů řízení v celkové částce 17.399,54 Kč. Tuto částku tvoří odměna za tři úkony právní služby po 3.100,- Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a účasti u jednání v trvání do dvou hodin – § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění vyhlášky č. 486/2012 Sb. (dále jen „advokátní tarif“)], dále tři paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300,- Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, částka 400,- Kč náhrady za zmeškaný čas cestou k jednání v rozsahu čtyř půlhodin á 100,- Kč dle § 14 advokátního tarifu a cestovného dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, § 157 zákoníku práce a §§ 1 a 4 vyhlášky 328/2014 Sb. na trase Kosmonosy-Praha a zpět osobním automobilem Peugeot 406 při vzdálenosti tam a zpět celkem 138 km, spotřebě v kombinovaném provozu 5,8 l/100 km, sazbě základní náhrady 3,70 Kč/km a ceně paliva 36,10 Kč/l, celkem tedy cestovné 799,54 Kč. K tomu je připočten soudní poplatek ve výši 6.000,- Kč.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních 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 Praze dne 3. prosince 2015

Mgr. Jitka Zavřelová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost: Alena Lébllová