



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., ve věci žalobce **T. S.**, zastoupeného T. G., daňovou kancelář s.r.o., se sídlem J.248, V., proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 11.12.2012, č.j. 5644/12-1102-800648 a č.j. 6073/12-1102-800648, ve věci daně z příjmů fyzických osob,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 11.12.2012, č.j. 5644/12-1102-800648 a č.j. 6073/12-1102-800648 **se zrušují** a věci **se vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 19.600 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám T. G., daňové kanceláře s.r.o., se sídlem J. 1248, V.

O d ů v o d n ě n í :

A. Vymezení věci

[1] Žalobce se žalobou podanou k soudu v zákonné lhůtě domáhá přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství Ostrava [jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací finanční ředitelství, s nímž je nadále jednáno jako s žalovaným dle § 69 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s.ř.s.)] ze dne 11.12.2012, a to:

- a) č.j. 5644/12-1102-800648, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Hlučíně (dále jen „správce daně“) ze dne 10.4.2012, č.j. 45754/12/385970803042, kterým správce daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 336.000 Kč a uložil zaplatit penále ve výši 67.200 Kč, a
- b) č.j. 6073/12-1102-800648, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí správce daně ze dne 10.4.2012, č.j. 45762/12/385970803042, kterým správce daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 583.500 Kč a uložil zaplatit penále ve výši 116.700 Kč.

[2] Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl ke stejnému závěru jako správce daně, že je u žalobce třeba vyloučit některé výdajové položky ze základu daně z příjmů fyzických osob za rok 2007 (kdy žalobce vedl daňovou evidenci o příjmech a výdajích) a některé nákladové položky za rok 2008 (kdy žalobce vedl účetnictví) z důvodu jejich daňové neoprávněnosti ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro roky 2007 a 2008 (dále jen „ZDP“), a to v roce 2007 celkem 5 faktur za provedení plošné reklamy od společnosti ELEVANTO s.r.o. v souhrnné výši 2.100.000 Kč, a dále v roce 2008 fakturu za provedení plošné reklamy od společnosti ELEVANTO s.r.o. ve výši 500.000 Kč a 8 faktur od společnosti TARA Cosmopolitan s.r.o. v souhrnné výši 3.390.000 Kč.

B. Žalobní body

[3] Žalobce uvedl, že v rámci daňové kontroly prokázal oprávněnost zahrnutí výdajů za zprostředkování reklamy na závodních automobilech mezi náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to jak po stránce formální (daňovou evidencí, již prokázal objednání, vyfakturování, zaúčtování a uhrazení reklamních prací), tak po stránce skutkové (fotografiemi, časopisy a DVD prokázal uskutečnění reklamních prací, tj. že logo žalobce se objevilo na závodních vozech), přičemž vždy tvrdil, že umístění reklamy mu bylo zprostředkováno společností ELEVANTO s.r.o. (v roce 2007) a TARA Cosmopolitan s.r.o. (v letech 2007 a 2008).

[4] Žalovaný dle žalobce nesprávně přenáší na žalobce vlastní povinnost, danou mu § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d.ř.“), požaduje-li po žalobci, aby rozptýlil pochybnosti správce daně, týkající se činnosti jiných společností. Neumí-li žalovaný vybrat daň od subjektu, který inkasoval příjmy za prokázaná plnění, není zákonem oprávněn požadovat daň od objednatele služeb. Nemůže však po žalobci vyžadovat, aby prokázal, jakým způsobem dotčené společnosti organizovaly a uskutečňovaly reklamní služby. Žalobce takové důkazy nemá a nemá si je ani jak opatřit.

[5] Dále žalobce namítal, že žalovaný vyhodnotil rozpory ve výpovědích svědka M. K. tak, že si vybral toliko tu výpověď, která podporuje jeho verzi (ze dne 5.3.2008). Jelikož nebyla ani jedna výpověď M. K. provedena před správcem daně (jedna byla provedena před slovenskou policií a druhá byla vyhotovena formou notářského zápisu o prohlášení), navrhl žalobce v odvolání, aby byl svědek vyslechnut přímo v předmětném daňovém řízení. Žalovaný návrhu vyhověl a svědka předvolal, avšak tento si nevyzvedl předvolání a k výslechu se nedostavil. Žalobci se však následně podařilo svědka vypátrat, o čemž informoval žalovaného v doplnění odvolání, žalovaný však již svědka vyslechnout odmítl, což žalobce připisuje snaze žalovaného o rychlé skončení věci z důvodu reorganizace finanční správy.

[6] Výslech svědka M. K. je však pro danou věc klíčový, neboť žalobci je známo, že v řízeních, v nichž byl u jiných subjektů M. K. vyslechnut, konstatoval následně správce daně oprávněnost zahrnutí výdajů spojených se zprostředkováním reklamy společnostmi ELEVANTO s.r.o. a TARA Cosmopolitan s.r.o.

[7] Žalovaný ze skutečností, že jsou společnosti ELEVANTO s.r.o. a TARA Cosmopolitan s.r.o. nekontaktní, nesídlí na adresách uvedených v obchodním rejstříku a nepodávají přiznání k dani z příjmu, dovozuje, že faktury předložené žalobcem byly zřejmě vystaveny jiným subjektem, než který plnění fakticky provedl. Dle žalobce však lze z uvedeného dovodit toliko fakt, že si předmětné společnosti neplní své zákonné povinnosti, nikoli skutečnost, že tyto společnosti nevystavily faktury předložené žalobcem. Konstrukce žalovaného je tak pouhou spekulací.

[8] V odvolacím řízení žalobce předložil k důkazu o uskutečnění zprostředkování reklamy notářský zápis o prohlášení jednatele společnosti TARA Cosmopolitan s.r.o., pana T. Y. s tím, že pokud nebude žalovanému uvedené prohlášení jako důkaz dostačovat, požaduje provést výslech uvedeného svědka. Žalovaný však, aniž sám učinil jakýkoli pokus o předvolání svědka, odkázal na dožádání správce daně, z něž vyplynulo, že svědek je nekontaktní, a žalobci sdělil, že mu nic nebránilo, aby sám dohodl výpověď svědka u správce daně.

[9] Správce daně dle žalobce argumentuje „vysokou cenou reklamy“, avšak nijak nespecifikuje, co tím má na mysli. Má-li však správce daně na mysli obvyklou cenu plnění (reklamy), pak neuvádí a neprokazuje, jak se sjednaná cena lišila od cen sjednaných mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích.

[10] Správce daně poukazuje na „slabou důkazní sílu“ důkazů předložených žalobcem, avšak zákon takový pojem nezná, neboť zná toliko skutečnosti prokázané a neprokázané, nikoli sílu jednotlivých důkazních prostředků.

[11] Konečně žalobce uvedl seznam nových zákazníků, které získal v průběhu 4 let, co provozuje reklamu na závodních vozech. Zdůraznil však současně, že výdaje na reklamu mohou sloužit nejen k dosažení, nýbrž i k zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

C. Stanovisko žalovaného

[12] Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě shrnul podrobně průběh daňové kontroly a celého předmětného daňového řízení. Poukázal na shodnost žalobních bodů a odvolacích námitek, tudíž odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Obecně konstatoval, že se v rozhodnutích vypořádal se všemi žalobcovými odvolacími námitkami a že zjistil všechny skutečnosti rozhodné pro posouzení skutkového stavu co nejúplněji.

[13] Zdůraznil, že žalobcem předložené smlouvy a faktury vystavené společnostmi ELEVANTO s.r.o. a TARA Cosmopolitan s.r.o. za účelem doložení uplatněných výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 ZDP jsou toliko důkazy formální povahy, jež mohou obstát pouze za situace, že jimi doložené transakce nevykazují a nevzbuzují žádné pochybnosti. Žalobci byly však dle § 95 odst. 5 písm. c) d.ř. sděleny skutečnosti, které jednoznačně zpochybnily jeho tvrzení stran plnění dle předmětných dokladů. Jednalo se o pochybnosti, které vyplynuly z informací postoupených analyticko-vyhledávacím oddělením FR v Ostravě ze dne 22.10.2010, získaných od slovenské policie. Zejména byl žalobce seznámen se zjištěním, že bývalý jednatel společnosti ELEVANTO s.r.o., P. K., ani zmocněnec této společnosti, M. K., nepotvrdili realizaci reklamní činnosti. Rovněž byl žalobce seznámen se zjištěními místně příslušných správců daně o tom, že společnosti ELEVANTO s.r.o. a TARA Cosmopolitan s.r.o. jsou v likvidaci, nesídlí na rejstříkové adrese, její jednatelé ani bývalý jednatel společnosti ELEVANTO s.r.o., R. K., jsou nekontaktní, nepřebírají poštu a nedostavují se na předvolání, přičemž přiznání k dani z příjmů nepodala společnost ELEVANTO s.r.o. za roky 2007 ani 2008, společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. naposledy za zdaňovací období r. 2005.

[14] Žalobcem předložené faktury tak nemohly obstát, coby důkaz o daňové účinnosti (znatelnosti) žalobcem uplatněných výdajů, kvůli pochybnostem stran subjektu vystavivšího předmětné faktury a subjektu, který plnění fakticky poskytl. V souladu s principy dokazování v daňovém řízení tak důkazní břemeno přešlo dle § 92 odst. 3 d.ř. ze správce daně na daňový subjekt, na němž bylo, jak správci daně prokáže oprávněnost jím uplatněných výdajů dle předmětných dokladů, vystavených jmenovanými firmami. Žalobce však pochybnosti správce daně nijak nerozptýlil.

[15] Žalobce dle žalovaného neprokázal své tvrzení o kontaktu s blíže neidentifikovaným panem Novotným, který měl být dle prohlášení žalobce jedinou osobou, s níž v souvislosti s obchodními případy se společnostmi ELEVANTO s.r.o. a TARA Cosmopolitan s.r.o. telefonicky jednal. Z uvedeného žalovaný dovodil, že žalobce při výkonu své podnikatelské činnosti nepostupoval s patřičnou mírou obezřetnosti, čímž se vystavil riziku, že v budoucnu nebude schopen uskutečnění obchodních případů dle předložených dokladů prokázat.

[16] Čestné prohlášení jako důkazní prostředek d.ř. dle žalovaného nezná a nepřipouští, přičemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 14.3.2008, č.j. 2 Afs 116/2007-75. Nadto zdůraznil, že tvrzení M. K. a T. Y. o tom, že při sjednávání reklamních služeb jednali přímo s žalobcem, uvedená v žalobcem předložených čestných prohlášeních (buť učiněná formou notářského zápisu), jsou v naprostém rozporu jednak s výpovědí M. K. ze dne 5.3.2008 na slovenské policii, především však v rozporu s tvrzením samotného žalobce zachyceném v protokolu ze dne 8.11.2010, který označoval jako jedinou osobu, s níž jednal, neznámého pana N.

[17] Žalobcem doložené foto a video materiály z automobilových závodů sice mohou prokázat uskutečnění plnění, nikoli však skutečnost, kým a v jakém rozsahu byly služby poskytnuty. Stejně tak žalobcem dokládané přehledy obrátů a seznam nově získaných zákazníků nemohou nijak osvědčit, že plnění předmětných dokladů bylo uskutečněno společnostmi ELEVANTO s.r.o. a TARA Cosmopolitan s.r.o.

[18] Prokazování oprávněnosti zahrnutí výdajů (nákladů) do základu daně je dle žalovaného nejen záležitostí formální, ale i skutkovou. Žalobce v rámci daňové kontroly sice předložil řádné daňové doklady, avšak oprávněnost uplatnění výdajů za reklamu do základu daně neprokázal, neboť neprokázal, že předmětné doklady byly vystaveny jmenovanými společnostmi, ani že by právě tyto společnosti fakturované práce realizovaly, popř. kým jiným bylo plnění uskutečněno.

[19] K neprovedení žalobcem v odvolání i doplnění odvolání navržených důkazů výsledkem svědka M. K. a T. Y. odkázal žalobce na obsah napadených rozhodnutí. Současně se žalovaný ohradil vůči spekulativnímu tvrzení žalobce, že neprovedení navržených důkazů souviselo se snahou urychleně řízení ukončit kvůli reorganizaci daňové správy. FŘ v Ostravě rozhodlo o odvolání žalobce doručených správci daně 10.5.2012 dne 11.12.2012, tj. ve zcela standardní lhůtě, přičemž v případě nevyřízení věcí do konce roku 2012 by byly věci postoupeny k rozhodnutí žalovanému.

D.

Doplnění žaloby

[20] Dne 14.8.2013 bylo soudu doručeno první doplnění žaloby, v němž žalobce doložil čestná prohlášení P. K. a J. G., jež mají prokazovat, že společnost ELEVANTO s.r.o. skutečně zprostředkovávala v letech 2007 a 2008 pronájem reklamních ploch závodních vozidel, přičemž grafické zpracování reklamy a polepy pronajatých reklamních ploch zajišťovala společnost Rally car, s.r.o.

[21] Dále žalobce po změně zástupce pro řízení obsáhle doplnil argumentaci původní žaloby podáním ze dne 8.5.2014. Zdůraznil, že neprovedení výsledku klíčových svědků, a to M., P. a R. K., bylo v rozporu s § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 d.ř., neboť měl žalovaný dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, přičemž není vázán jen návrhy daňových subjektů. V této souvislosti poukázal na rozsudek NSS ze dne 16.7.2009, č.j. 7 Afs 29/2009-92 a v něm uvedené závěry týkající se možnosti správce daně neakceptovat důkazní návrh daňového subjektu.

[22] Žalobce dále uvedl, že realizace reklamy byla spolehlivě prokázána. Pokud dle subjektivního názoru žalovaného nebyla poskytovatelem reklamy společnost ELEVANTO s.r.o., byl povinen zjišťovat a prokázat, kdo tedy reklamu provedl, tj. prokázat, že skutkový stav byl jiný, než žalobce tvrdil. Žalovaný se rovněž nedotázal odběratelů žalobce, zda jejich výběr žalobce jako dodavatele neovlivnila předmětná reklama, tj. nezjišťoval, zda a jak sloužila přijatá plnění k ekonomické činnosti žalobce. Opětovně přitom uvedl, že jiní správci daně v celkem asi 9 případech formou mezinárodního dožádání na Slovensku provedli výsledky svědků M. a P. K. i J. G., kteří skutečnosti tvrzené žalobcem potvrdili.

[23] Dále žalobce poukázal na rozsudky NSS ze dne 27.7.2007, č.j. 5 Afs 129/2006-142 a ze dne 25.3.2005, č.j. 5 Afs 131/2004-45, jimiž NSS zapověděl extenzivní pojetí důkazního břemene, tj. možnost ukládat daňovému subjektu povinnost prokazovat skutečnosti týkající se jiného subjektu.

[24] Žalobce také namítal, že protokoly o výsledku M. a P. K. před policejním orgánem Slovenska v rámci trestního řízení nemohou být využity jako jediný důkaz daňového řízení, neboť osoby podezřelé z trestných činů nejsou povinny vypovídat pravdu, naopak mohou za účelem ochrany vlastní osoby před trestním stíháním neomezeně lhát. Navíc se jednalo o úkony provedené v rámci trestního řízení v roce 2008, tj. 2 roky před zahájením daňové kontroly u žalobce. Žalobce odkázal na judikaturu zdůrazňující zásadu bezprostřednosti dokazování a nemožnost vycházení z listiny zachycující výpověď osoby v trestním řízení jako rozhodujícího důkazu (rozsudek NSS ze dne 22.7.2009, č.j. 1 Afs 19/2009-57 a nálezy Ústavního soudu II. ÚS 232/02 a III. ÚS 2096/07).

[25] Žalovaný dále dle žalobce zdůrazňuje nutnost prokázat, kdo předmětné reklamní služby uskutečnil, ačkoli měl posuzovat předmětný výdaj toliko z pohledu podmínek § 24 odst. 1 ZDP.

[26] Žalovaný se tedy při zjišťování skutkového stavu dopustil zásadních pochybení. Posuzovaná věc je rovněž obdobná věci projednávané NSS pod sp. zn. 5 Afs 29/2012, neboť i zde žalovaný na straně jedné připustil, že žalobcem doložené důkazy v podobě fotodokumentace a DVD mohou prokázat uskutečnění samotného plnění dle předmětných dokladů, tj. že se nejedná o plnění fiktivní, na druhé straně vyloučil předmětné výdaje v plné výši.

[27] Dále žalobce označil postup žalovaného za porušení principu legitimního očekávání a rozhodnutí v rozporu s § 8 odst. 2 d.ř., neboť žalovaný ve věci jiného odvolatele (I. Ž.) ve stejné situaci (dodávka reklamy na závodních automobilech od společnosti ELEVANTO s.r.o.) v rozhodnutí ze dne 15.7.2013, č.j. 17817/13/5000-14102-702767 odvolateli vyhověl a výdaje na reklamu od společnosti ELEVANTO s.r.o. uznal, přičemž si v rámci zjišťování skutkového stavu zajistil svědecké výpovědi P. a M. K.

[28] Podáním ze dne 12.6.2014 žalobce doložil k důkazu protokol o výsledku svědka J. G., pořízený v jiném daňovém řízení.

E.

Vyjádření žalovaného k doplněním žaloby

[29] Žalovaný poukázal na nemožnost soudu přihlídnout k nově doloženým čestným prohlášením P. K. a J. G. z důvodu omezení daného § 75 odst. 1 s.ř.s. Současně opětovně zdůraznil, že dle konstantní judikatury nelze čestné prohlášení k důkazu užít, a dále poukázal na skutečnost, že žalobcem nově doložená čestná prohlášení se zcela rozcházejí s původními výpověďmi svědků

F.

Shrnutí obsahu spisu

[30] Z obsahu spisu soud zjistil, že ve dnech 3.11.2010 až 3.4.2012 probíhala u žalobce daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007 a 2008. Účelem provádění daňové kontroly bylo prověření vazeb a obchodních vztahů žalobce a společností ELEVANTO s.r.o. a TARA Cosmopolitan s.r.o. z důvodu podezření na fiktivní deklarování reklamních služeb, jejichž poskytovatelem měly být právě společnost ELEVANTO s.r.o., zastoupená jednatelem P. K. (do 27.8.2007), a poté R. K. (od 27.8.2007 do 21.1.2008), a dále společnost TARA Cosmopolitan s.r.o., jednající T. Y. Uvedená podezření měla vyplývat z výpovědí P. K. a M. K. před slovenskou policií a některých listinných důkazů, přičemž FR Ostrava při předání podnětu jednotlivým FÚ vycházelo rovněž z podnětu k šetření ohledně možných daňových úniků od Policie ČR, Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality SKPV, expozitura Ostrava.

[31] Při jednání u správce daně v rámci daňové kontroly dne 8.11.2010 byl žalobce vyslechnut. K dotazům správce daně ohledně společností ELEVANTO s.r.o. a TARA Cosmopolitan s.r.o. uvedl, že kontakty na uvedené společnosti získal od pana J. N.s nímž se náhodně seznámil na automobilových závodech, přičemž projevil zájem o reklamu na závodních automobilech. Veškeré následující sjednávání smluv a prokazování realizace reklamy již mělo probíhat dle žalobce poštou. Žalobce uvedl, že osobně s žádným ze zástupců uvedených společností nejednal. Dne 15.11.2010 žalobce písemně uvedl správci daně, jakým způsobem se měly vynaložené výdaje na reklamu projevit v jeho tržbách, či sjednávání nových zakázek.

[32] Na dožádání správce daně ze dne 9.6.2011 sdělil FÚ Ostrava I., že společnost ELEVANTO s.r.o. je nekontaktní, bývalá jednatelka společnosti (K. P.) ani současný jednatel (R. K.) se po předvolání z adres na Slovensku, kdy zásilky byly doručeny uložením, nedostavili k výsledku. Likvidátor společnosti měl uvést, že od společnosti nepřevzal žádné doklady. Společnost nepodala přiznání k dani z příjmů za roky 2007 ani 2008. Obdobně na dožádání správce daně ze dne 14.6.2011 sdělil FÚ Olomouc, že společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. je nekontaktní, jednatel (T. Y.) se na opakovaná předvolání k výsledkům nedostavil k výsledku a nepodařilo se jej ani předvést. Likvidátor společnosti měl uvést, že od společnosti nepřevzal žádné doklady. Společnost podala přiznání k dani z příjmů naposledy za rok 2005.

[33] Dne 30.11.2011 byl žalobce při ústním jednání seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. Dne 20.12.2011 se žalobce ke kontrolním zjištěním vyjádřil. S vyjádřením doložil mj. notářský zápis o čestném prohlášení svědka M. K. ze dne 9.3.2011, a dále fotografie prokazující realizaci reklamy. Dne 3.4.2011 správce daně při ústním jednání seznámil žalobce se stanoviskem k vyjádření ze dne 20.12.2011 a projednal s žalobcem zprávu o daňové kontrole.

[34] Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 3.4.2012 správce daně popsal zjištěné skutečnosti a dospěl k závěru, že žalobcem přeložené účetní doklady jsou sice formálně bezvadné, avšak neprokazují, že fakturované reklamní práce byly skutečně v deklarované hodnotě provedeny a že je provedl vystavitel faktury. Jelikož osoby oprávněné jednat za společnosti ELEVANTO s.r.o. a TARA Cosmopolitan s.r.o. nepotvrdily uskutečnění reklamní činnosti pro žalobce, došlo dle správce daně ke zpochybnění tvrzení žalobce o plnění dle předmětných dokladů, a tudíž žalobcem předložené faktury nemohou být důkazem pro uznání výdajů (nákladů), neboť byly vystaveny jiným subjektem, než který plnění fakticky poskytl. Správce daně uvedl, že důvodem jeho pochybností je rovněž vysoká cena předmětné reklamy a skutečnost,

že žalobce tímto výrazně snížil základ daně. K žalobcem předloženému čestnému prohlášení správce daně podrobně uvedl, že zatímco výpověď M. K. před slovenskou policií byla provedena po poučení svědka o povinnosti vypovídat pravdivě, čestné prohlášení žádné prohlášení o pravdivosti neobsahuje. Čestné prohlášení je dle správce daně v naprostém rozporu se skutečnostmi uváděnými svědkem před slovenskou policií i s prohlášením samotného žalobce před správcem daně, nadto svědek dle správce daně nedoložil žádný důkaz o existenci zmocnění jednat za společnost ELEVANTO s.r.o. a v čestném prohlášení ani nedeklaruje vlastní provedení reklamních služeb společností ELEVANTO, s.r.o. Čestné prohlášení tudíž dle správce daně neodstraňuje pochybnosti správce daně. Dále správce daně uvedl, že žalobcem dokládané fotografie ani tabulky o cenách účtovaných společnostmi Škoda Auto a.s. za reklamu v roce 1999 a 2011 nedokládají provedení reklamy společností ELEVANTO s.r.o. Správce daně proto předmětné výdajové (nákladové) položky ze základu daně žalobce vyloučil.

[35] Dne 10.4.2012 vydal správce daně dodatečné platební výměry.

[36] V odvolání doručeném správci daně dne 10.5.2012 žalobce proti předmětným platebním výměrům podrobně namítal stejné skutečnosti, které jsou i obsahem žalobních námitek. Rozpory mezi výpověďmi M. K. navrhl odstranit provedením výslechu uvedeného svědka, přičemž upozornil, že prověřování skutečností týkajících se zprostředkování reklamy na závodních vozech společnostmi ELEVANTO s.r.o. a TARA Cosmopolitan s.r.o. je plošnou akcí územních finančních orgánů, přičemž v případech, kdy byl v daňových řízeních svědek vyslechnut, dospěl správce daně k závěru o daňové uznatelnosti předmětných výdajů.

[37] FŘ v Ostravě dne 11.10.2012 předvolalo M. K. z adresy S. 680/94, P. B. k výslechu na den 5.11.2012. Svědek se k jednání nedostavil.

[38] Dne 8.11.2012 bylo FŘ v Ostravě doručeno doplnění odvolání žalobce, k němuž žalobce doložil notářský zápis o čestném prohlášení T. Y. ze dne 31.5.2012 a navrhl, aby odvolací orgán svědka vyslechl. Dne 4.12.2012 bylo FŘ v Ostravě doručeno další doplnění odvolání, v němž žalobce požádal o opětovný výslech svědka M. K. s tím, že se žalobci podařilo svědka kontaktovat, přičemž tento je ochoten podat výpověď u FŘ v Ostravě. Žalobce požádal, aby byl svědek předvolán telefonicky jeho prostřednictvím.

[39] Dne 11.12.2012 vydalo FŘ v Ostravě napadená rozhodnutí, jimiž odvolání žalobce zamítlo. FŘ podrobně popsalo obsah spisu a zprávy o daňové kontrole, přičemž se ztotožnilo se závěry správce daně o formální bezchybnosti žalobcem předložených důkazů, avšak neprokázání skutečné realizace reklamních služeb dle předmětných faktur právě společnostmi ELEVANTO s.r.o. a TARA Cosmopolitan s.r.o. Stejně jako ve shora citovaném vyjádření k žalobě odvolací orgán uvedl, že čestné prohlášení nelze v daňovém řízení použít jako důkaz, a dále opětovně poukazoval na rozpory mezi skutečnostmi uváděnými svědky v čestných prohlášeních a skutečnostmi tvrzenými žalobcem samotným. Návrhu na opakovaný výslech svědka M. K. FŘ nevyhovělo s odůvodněním, že svědek byl již jednou obeslán, avšak k výslechu se bez omluvy nedostavil. Návrhu na výslech svědka T. Y. FŘ nevyhovělo s odůvodněním, že správce daně učinil veškeré úkony dle d.ř., aby byl svědek vyslechnut, avšak s ohledem na obsah dožádání od FÚ Olomouc je výslech svědka neproveditelný. Současně uvedl, že žalobci nic nebránilo výslech

svědka u správce daně dohodnout, nadto nebylo prokázáno, že by byl T. Y. oprávněn za společnost TARA Cosmopolitan s.r.o. jednat, když nebyl jako jednatel společnosti zapsán v obchodním rejstříku. FR tedy potvrdilo závěr správce daně o neunesení důkazního břemene žalobcem ve smyslu § 92 odst. 3 a 4 d.ř. o oprávněnosti uplatněných nákladů na reklamu v tom směru, že by předložené doklady skutečně vystavily společnosti ELEVANTO s.r.o. a TARA Cosmopolitan s.r.o. a že by tyto společnosti fakturované práce skutečně realizovaly, případně kým bylo plnění dle těchto dokladů uskutečněno.

G.

Relevantní právní úprava

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

[41] Podle § 92 odst. 3 a 4 d.ř. prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

[42] Podle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. 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.

H.

Posouzení věci krajským soudem

[43] Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) napadená rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Za splnění podmínek § 51 odst. 1 s.ř.s. rozhodoval krajský soud bez nařízení jednání.

H.1 Přípustnost novot v soudním řízení

[44] S ohledem na výtku žalovaného považuje krajský soud za nezbytné posoudit, zda skutečnosti uváděné žalobcem v doplněních žaloby a důkazy žalobcem k doplněním dokládané (čestná prohlášení J. G. z 21.6.2013 a P. K. z 27.6.2013, a dále protokol o výslechu svědka J. G. Daňovým úřadem Trenčín dne 3.4.2014 a rozhodnutí žalovaného ve věci daňového subjektu I. Ž. ze dne 15.7.2013) byly uplatněny v rozporu s koncentrační zásadou upravenou v § 71 odst. 2 s.ř.s.

[45] Co rozumí NSS žalobním bodem, vyslovil např. ve svém rozsudku ze dne 27.10.2004, č.j. 4 Azs 149/2004 - 52, publikovaném ve Sb. NSS pod č. 488/2005, kde uvedl, že *žalobní body [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] musí obsahovat jak právní, tak zpravidla i skutkové důvody, pro které žalobce považuje napadené výroky rozhodnutí správního orgánu za nezákonné nebo nicotné.* V rozsudku ze dne 21.2.2007, č.j. 2 Afs 114/2006-80 NSS uvedl, že *argumentace uplatněná po uplynutí lhůty k podání žaloby a založená na tomtéž právním důvodu, jaký byl namítnut*

již v žalobě, ale opírající se o jiný důvod skutkový, není pouhým vysvětlením k žalobnímu bodu obsaženému v žalobě, nýbrž žalobním bodem novým, k němuž soud nemůže přihlížet (§ 71 odst. 2 s. ř. s.).

[46] V posuzované věci nelze dle krajského soudu námitky, uvedené žalobcem v replikách označit za nové samostatné žalobní body, nýbrž toliko za rozvinutí, či přeformulaci žalobních bodů původních (pravděpodobně pod vlivem změny v osobě zástupce žalobce). Doplněním žaloby nedošlo k rozšíření právních důvodů původních žalobních bodů, tj. nezákonné přenášení důkazního břemene ze správce daně na žalobce v rozporu s § 92 odst. 5 d.ř., nevyhovění důkazním návrhům žalobce bez řádného zdůvodnění, nesprávné hodnocení důkazů i porušení zásady rovného zacházení a legitimního očekávání žalobce s ohledem na postup orgánů finanční správy v jiných daňových řízeních souvisejících s obchodní činností společností ELEVANTO s.r.o. a TARA Cosmopolitan s.r.o. Stejně tak soud neshledal v doplněních žaloby nová skutková tvrzení, tj. nová odůvodnění žalobcových právních závěrů.

[47] Ve vztahu k žalobcem navrženým důkazům soud uvádí, že rozsah koncentrační zásady uvedené v § 71 odst. 2 s.ř.s. na důkazní návrhy nedopadá. Slovy rozsudku NSS ze dne 8.2.2006, č.j. 3 As 43/2004-95 lze k řečenému dodat: *„Podle § 71 odst. 1 písm. e) s. ř. s. je žalobce povinen v žalobě uvést, jaké důkazy k prokázání svých tvrzení navrhuje provést. Neznačená to však, že by návrhy na provedení důkazů nemohl uvést i později. Koncentrační zásada se vztahuje pouze na rozšíření žaloby na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo na rozšíření žaloby o další žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.), nikoli na návrhy na provedení důkazů.“*

[48] Skutečnosti uváděné žalobcem v doplněních žaloby a důkazy žalobcem k doplněním dokládané tedy nebyly uplatněny v rozporu s koncentrační zásadou upravenou v § 71 odst. 2 s.ř.s.

H.2 Přenášení důkazního břemene v rozporu s § 92 odst. 5 d.ř.

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

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

[51] V tomto ohledu však správce daně tíží důkazní břemeno, a to ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. rozsudek sp. zn. 2 Afs 24/2007 - 119, již citovaný shora). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené dokumenty jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může správce daně unést své zákonné důkazní břemeno (srov. rozsudek NSS ze dne 22.10.2008, č.j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti, jak NSS v rozsudcích sp.zn. 1 Afs 39/2010 a 2 Afs 2/2007 dovozuje, bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.

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

[53] Z uvedeného je zřejmé, že zápisy o výsledku svědků pořízené v rámci prověřování trestního oznámení slovenským policejním orgánem měly pro závěry správce daně klíčovým význam.

[54] NSS v již citovaném rozsudku sp. zn. 2 Afs 24/2007, na nějž opětovně odkazuje také v rozsudku ze dne 28.7.2008, č.j. 5 Afs 5/2008-75 uvedl: „Je-li prováděn důkaz výsledkem svědka, má daňový subjekt právo být o provádění svědecké výpovědi správcem daně včas vyrozuměn, nehrozí-li nebezpečí z prodlení (§ 31 odst. 2 věta třetí d. ř.). Smyslem a účelem takového vyrozumění je přirozeně umožnění daňovému subjektu být výsledku přítomen a klást svědkovi otázky [viz § 16 odst. 4 písm. e) d. ř.]. Vystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje zpravidla přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost jeho výpovědi, neboť se svědek k rozhodným otázkám vyjádří v logice náhledu jak správce daně, tak stěžovatele a oba tyto náhledy tak lze konfrontovat a vyhodnotit. Zajištění reálné možnosti účasti při výsledku svědka je proto jedním z klíčových parametrů hodnocení zákonnosti provádění takového důkazu a jakémukoli jeho obcházení je třeba důsledně bránit. Klíčovou vlastností svědecké výpovědi,

odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. V rozporu se zákonem proto je snaha správce daně o účelové vyhýbání se výsledku svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výsledku pořízenými v jiných řízeních o právech a povinnostech.

Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předešleny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výsledku dostavit, takže jeho předvolávání k výsledku bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).“

[55] Správci daně nelze vytknout, že by se jednalo o důkazy, které se do jeho sféry dostaly nezákonným způsobem, popř. že by se jednalo o důkazy správcem daně účelově pořízené ve snaze vyhnout se povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky, neboť šlo o výpovědi pořízené zjevně nezávisle na předmětném daňovém řízení, ani že by žalobci obsah těchto listin nezpřístupnil.

[56] Z citovaného rozsudku NSS i z konstantní judikatury Ústavního soudu však vyplývá, že pro účely dokazování v daňovém řízení je třeba preferovat použití „bezprostředně“ provedených důkazů, přičemž v případě, kdy je třeba odstranit rozpory mezi výpověďmi svědků zaznamenanými v listinách s jinými provedenými důkazy, je provedení výsledku svědka v předmětném daňovém řízení nezbytné, obzvláště pokud to daňový subjekt výslovně požaduje.

H.3 Neprovedení navržených důkazů

[57] FŘ důkazní návrhy žalobce na provedení výsledku svědků M. K. a T.Y. neakceptovalo, přičemž neakceptování návrhu na provedení důkazu odůvodnilo, jak

je shora rozvedeno, ve vztahu ke svědkovi M. K. tím, že jeden pokus o předvolání svědka byl bezvýsledný, ve vztahu ke svědkovi T. Y. tím, že svědek je dle obsahu spisu objektivně nedosažitelný.

[58] Krajský soud nezpochybňuje platnost zásady volného hodnocení důkazů v daňovém řízení (§ 8 odst. 1 d.ř.), která opravňuje správce daně rozhodnout, které z navržených důkazů provede, nicméně v souladu se shora uvedenými judikaturními závěry má za to, že k odmítnutí provedení důkazu výsledkem svědka, jehož (2 roky stará) výpověď učiněná v trestním řízení před cizozemským orgánem, musí vést zcela zásadní a jednoznačné důvody. Existenci popsanych důvodů však krajský soud v řízení neshledal.

[59] Za zcela jednoznačný považuje krajský soud tento závěr ve vztahu k svědkovi T. Y., o jehož předvolání z adresy v ČR, kterou žalobce označil v doplnění odvolání ze dne 5.11.2012, se FŘ ani nepokusilo toliko s odkazem na předchozí poznatky dožádaného FÚ z jiných daňových řízení.

[60] Krajský soud však dospívá k závěru, že shora uvedené zásadě bezprostřednosti FŘ nedostalo ani ve vztahu ke svědkovi M. K., neboť uvedeného svědka předvolalo FŘ z adresy na Slovensku s tím, že dovozovalo doručení předvolánky svědkovi zřejmě dle českých daňových předpisů. Způsob a účinnost doručování svědkovi na Slovensku není krajský soud s to posoudit, neboť doklad o doručení není ve správním spise obsažen. V každém případě má za to, že za popsanych okolností bylo povinností FŘ se alespoň pokusit o zajištění výpovědi svědka jeho telefonickým předvoláním, dle návrhu žalobce v doplnění odvolání ze dne 3.12.2012, popř. o zajištění výpovědi všech klíčových svědků, tj. i svědků P. a R. K., cestou mezinárodního dožádání postupem dle (v době rozhodování FŘ účinného) zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní (mezinárodním dožádáním). Z podání žalobce nelze dle názoru soudu snahu o maření či účelové prodlužování daňového řízení dovodit. S ohledem na skutečnost, že daňová kontrola byla zahájena 3.11.2010, nehrozilo na konci roku 2012 zánik práva doměřit daň pro uplynutí prekluzivní lhůty dle d.ř.

[61] Krajský soud proto uzavírá, že neučiněním relevantního pokusu o provedení navržených důkazů výsledky svědků FŘ zatížilo daňové řízení podstatnou vadou.

[62] Pro úplnost soud v tomto místě uvádí, že naopak nelze přisvědčit názoru žalobce, že na uvedený případ plně dopadají závěry rozsudku ze dne 22.7.2009, č.j. 1 Afs 19/2009-57, na který žalobce odkazuje v doplnění žaloby ze dne 8.5.2014, neboť jeho předmětem bylo posouzení otázky jiné, a to zákonnosti použití výpovědi z trestního řízení u osoby, která v řízení daňovém odmítla výpověď z důvodu hrozícího trestního postihu. V posuzované věci však, jak žalovaný poukazoval, byli M. a P. K. dle obsahu zápisů vyslechnuti jako svědci, tj. osoby, které musely vypovídat pravdu, nikoli v postavení obviněných, jak dovozuje žalobce. K jednoznačnému závěru o uvedené skutečnosti však soudu schází podrobnější údaje o tom, proti komu a za jakých okolností bylo vedeno trestní řízení na Slovensku, zda nemohli mít svědci M. a P. K. postavení spoluobviněných.

H.4 Nesprávnost hodnocení důkazů

[63] Žalobce dále směřoval své žalobní body vůči způsobu, jakým správce daně i FŘ hodnotili provedené důkazy. Tyto výtky považuje krajský soud za částečně opodstatněné.

[64] Lze souhlasit s judikaturou podporovaným názorem žalobcem, že závěr o neplnění daňových povinností jednoho subjektu, nemůže sám o sobě vést k automatickému závěru o nikoli řádném plnění daňových povinností subjektem jiným. V posuzované věci však správce daně sice podrobně popisoval zjištění o nekontaktnosti a daňové pasivitě společností ELEVANTO s.r.o. a TARA Cosmopolitan s.r.o., avšak tato zjištění ponechal bez hodnocení jejich významu pro předmětné řízení. Jinými slovy, správce daně ani neuvedl, jaké závěry z těchto zjištění dovozuje, resp. na základě jaké úvahy tato zjištění zařazuje mezi skutečnosti, jež dle jeho názoru odůvodňují pochybnosti o daňové uznatelnosti nákladů vynaložených žalobcem na reklamní služby. Sama skutečnost, že někdejší obchodní partneři žalobce jsou „mrtvými“ společnostmi, které nesídlí na rejstříkových adresách a nepodávají daňová přiznání, nemůže ke správcem daně zaujatým názorům vést. Výtky žalobce, že mu žalovaný ukládá prokazovat skutečnosti, týkající se jiného daňového subjektu, však nejsou oprávněné, neboť správce daně ani FŘ žalobcem popisované povinnosti žalobci neukládali.

[65] Posouzení použitelnosti čestných prohlášení jako důkazu v daňovém řízení učinilo FŘ věcně správně s odkazem na relevantní judikaturu. Opomenulo však skutečnost, že žalobce se nedovolával předmětných čestných prohlášení svědků, jakožto důkazu, jímž by prokazoval oprávněnost svých daňových tvrzení, nýbrž jako důkazu vyvracejícího důkazy o tvrzených pochybnostech správce daně. Hlavním účelem předložených čestných prohlášení tak bylo odůvodnění existence důvodů k trvání žalobce na výsledku klíčových svědků.

H.5 Nevypořádání odvolacích námitek

[66] Výtka žalobce vůči nikoli řádnému vypořádání jeho odvolacích námitek byla v žalobě vznesena toliko obecně. Soud zdůrazňuje, že žalobce zjevně nerozlišuje vypořádání námitek od věcné správnosti takového vypořádání. Odvolací námítka totiž je nutno považovat za vypořádanou i tehdy, pokud argumentace odvolacího orgánu není věcně správná.

[67] Z konkrétně namítaných skutečností lze tak žalobci přisvědčit toliko, že stranou pozornosti FŘ zůstala námitka, že žalovaný, resp. FŘ nepostupovalo v případě prošetřování podezření na fiktivní deklarování reklamních služeb společnostmi ELEVANTO s.r.o. a TARA Cosmopolitan s.r.o. shodně ve všech řízeních, neboť žalobci jsou známy skutečnosti, že se jedná o plošnou akci územních daňových orgánů, přičemž v některých případech byly po provedených dokazováních (a zejména reálném výsledku klíčových svědků v daňovém řízení) reklamní služby sjednané s uvedenými společnostmi zařazeny správci daně, popř. žalovaným mezi daňově uznatelné náklady. S uvedenou námitkou, mířící vůči porušení zásady uvedené v § 8 odst. 2 d.ř., se FŘ v napadeném rozhodnutí skutečně nijak nevypořádal.

I. Závěr

[68] Krajský soud proto uzavírá, že žalovaný sice identifikoval své pochybnosti o daňové uznatelnosti žalobcem vynaložených nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, avšak neunesl prozatím své důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) d.ř., tj. důvodnost těchto pochybností neprokázal, neboť zápisy o výsleších svědků v trestním řízení před slovenským policejním orgánem bez pokusu správních orgánů odstranit pochybnosti, jež se o obsahu těchto výpovědí v řízení vyskytly, k relevantnímu zpochybnění důkazů předložených žalobcem nepostačují. Na žalobce tudíž důkazní břemeno ohledně realizace předmětných reklamních služeb (ať již ve smyslu jejich reálného provedení nebo zprostředkování) zpět ve smyslu § 92 odst. 3 nepřešlo.

[69] Žalovaný tak neučiněním pokusu o provedení výslechu klíčových svědků, a následně nesprávnou aplikací zmíněných ustanovení d.ř. o přechodu důkazního břemene, zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na správnost jeho rozhodnutí. Postupem FR tak bylo podstatným způsobem porušeno ustanovení o řízení před správním orgánem v oblasti dokazování dle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., proto soud obě napadená rozhodnutí pro vady řízení zrušil a vrací věc žalovanému k dalšímu řízení.

[70] Právními názory vyslovenými v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

J.

Náklady řízení

[71] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. tak, že v řízení procesně úspěšný žalobce má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce ve výši 19.600 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 6.000 Kč a 2) náklady za zastupování žalobce daňovým poradcem dle § 35 odst. 2 s.ř.s., stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 12.400 Kč za 4 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí zastoupení, sepsání žaloby a sepsání 2 doplnění žaloby, resp. replik k vyjádření žalovaného ze dne 8.5.2014 a 12.6.2014 (odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3.100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT), a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 1.200 Kč, tj. 4 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 AT. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o.s.ř. per analogiam.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu