



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **L. V.**, zast. Mgr. Tomášem Pertotem, advokátem v Hradci Králové, Komenského 266/3, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 12. prosince 2012, č.j. 7710/12-1100-604189, t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á.**
- II. **Žalobce je povinen zaplatit žalovanému náklady řízení ve výši 518,80 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.**

O d ů v o d n ě n í

Rozhodnutím ze dne 12.12.2012, č.j. 7710/12-1100-604189, Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) zamítlo odvolání žalobce do rozhodnutí ze dne 2.2.2009, č.j. 6672/09/253921602808, kterým mu Finanční úřad v Rychnově nad Kněžnou (dále jen „správce daně“) podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) s přihlédnutím k § 13a tohoto zákona a podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „zákon o správě daní“) dodatečně vyměřil daň z příjmů za zdaňovací období roku 2006 ve výši 340.640 Kč a sdělil penále ve výši 68.128 Kč.

Ve včas podané žalobě se žalobce domáhal přezkoumání shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Vyslovil nesouhlas s výrokem napadeného rozhodnutí i s jeho odůvodněním.

V úvodu konstatoval, že zná usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18.9.2012, čj. 8 Afs 29/2011-78, ve kterém vyslovil názor, že lhůty stanovené pro zánik práva vyměřit či doměřit daň podle § 47 zákona o správě daní neběží po dobu řízení před soudy, a to ani po dobu řízení o kasační stížnosti. Tvrdil, že žalovaný pochybil, pokud pro stanovení běhu a délky lhůt pro vyměření daně použil ust. § 264 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu v platném znění (dále jen „daňový řád“) namísto odst. 4 citovaného ustanovení. Dále uvedl, že § 32 zákona 150/2002 Sb., soudního řádu správního v platném znění (dále jen „s. ř. s.“) přesně stanoví den zahájení řízení před soudem, kterým je den, kdy návrh došel soudu. Za den ukončení takto zahájeného řízení žalobce označil den vyhlášení rozhodnutí, neboť tímto okamžikem je jím soud vázán. Právně nevýznamná pak je právní moc a vykonatelnost rozhodnutí. Z tohoto pohledu žalobce vyjmenoval skutečnosti významné pro stanovení délky lhůty pro vyměření či doměření daně. Označil za ně zahájení daňové kontroly dne 25.9.2007, doručení žaloby krajskému soudu dne 15.12.2009, rozhodnutí krajského soudu ze dne 27.5.2010, doručení kasační stížnosti soudu dne 1.7.2010, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19.8.2011, doručení žaloby krajskému soudu dne 18.6.2012 a konečně rozhodnutí krajského soudu ze dne 26.10.2012. Při respektování shora uvedených zásad dospěl žalobce k závěru, že lhůta pro vyměření daně počala plynout dne 31.12.2009 a byla přerušena po dobu řízení před krajským soudem, tj. od 15.12.2009 do 27.5.2010, po dobu řízení před Nejvyšším správním soudem, tj. od 1.7.2010 do 19.8.2011 a po dobu řízení před krajským soudem, tj. od 18.6.2012 do 26.10.2012. Lhůta k vyměření daně podle žalobce neplynula celkem 710 dnů a skončila 10.12.2012. Vzhledem k tomu, že žalovaný ve věci rozhodl až 12.12.2012, žalobce se dovolával prekluze práva daň vyměřit.

V další žalobní námitce žalobce poukázal na závěry žalovaného ohledně nákladů vynaložených ve výši 200.000 Kč na základě faktur vystavených společností ASTRO HK, s.r.o., (dále jen „ASTRO HK“). Označil vyjádření žalovaného v němž uvedl, že se ztotožnil s hodnocením správce daně a náklady vynaložené žalobcem ve výši 200.000 Kč na reklamu umístěnou ve směru Hradec Králové – Praha a zpět a Hradec Králové - Jaroměř a zpět na základě faktur č. 260100102 ze dne 16.10.2006, č. 260100166 ze dne 16.11.2006 a č. 260100138 ze dne 13.12.2006, vystavených dodavatelem ASTRO HK, a posoudil je jako daňově účinné, za vyjádření na samém prahu srozumitelnosti. S postupem žalovaného nesouhlasil. Tvrdil, že žalovaný v rozporu s doporučením krajského soudu nehodnotil odpovědi na výzvy k součinnosti jako důkaz, a to ani samostatně ani v souhrnu s dalšími důkazy, které žalobce předložil. Konkrétně poukázal na smlouvu ze dne 22.8.2006, fotografie velkoplošné reklamy a vyjádření znalce J. J.. Tyto podklady spolu s daňovými doklady a úhradou za provedené služby tvoří dle žalobce hodnověrný, pravděpodobný a logický rámec o provedení reklamy. Navíc právě v tomto období dociloval za podpory této reklamy značných příjmů. Žalobce dále uvedl, že žalovaný odmítl vyslechnout jako svědky J. J. a zástupce společnosti ASTRO HK. Obě výpovědi mohly být důkazem o dodavateli reklamy a o období, kdy byla služba poskytnuta, případně na jakých pozemcích byla reklama umístěna.

Žalobce dále připomněl, že povinností správce daně bylo zjistit skutečný stav co nejúplněji a pokud chtěl vyvrátit důkazy předložené žalobcem, měl učinit šetření u dodavatele služby. Poukázal i na ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní, podle kterého se v případě pochybností o předložených důkazech přenáší důkazní

břemeno na správce daně. V posuzovaném případě správce daně nerozporuje, že předložené doklady vystavila společnost ASTRO HK. Je proto třeba uzavřít, že skutečnost, že dodavatel služby nesplnil svoji zákonnou povinnost a je nekontaktní, nemůže být důvodem pro tvrzení, že žalobce neunesl svoje důkazní břemeno.

Podle žalobce žalovaný postupoval v rozporu s ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní, když přes doporučení krajského soudu nevyslechl jako svědky spoluvlastníky pozemku parc. č. 304/1 v Plotištích H. N., J.K., A.K. aj. Š. Nehodnotil jako důkaz ani smlouvu ze dne 22.8.2006 o realizaci velkoplošné reklamy, fotografie ani vyjádření znalce Josefa Ježka a zástupce dodavatelské společnosti. Dle žalobce se žalovaný řádně s danou věcí nevypořádal a nezohlednil rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. V této souvislosti odkázal na nález Ústavního soudu ČR ze dne 15.5.2001, sp. zn. IV ÚS 402/99. Zdůraznil, že žalovaný nebyl oprávněn předem hodnotit to, co by svědek J. J. svojí výpovědí mohl prokázat a jeho svědectví odmítnout. Konečně žalobce poukázal na způsob, jakým žalovaný hodnotil písemnou odpověď paní H. N. a pana M. V.

Žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobce vedl účetnictví a výpočet daně uplatnil ze společného základu s manželkou V. V. Daňovou kontrolou byl žalobci zvýšen základ daně o neprokázané náklady na reklamu, o výši podnájmu, o neprokázané náklady za poradenství, o rozdíl silniční daně, o odpisy majetku, o opravy provozovny, o věcné a časově nesouvisející náklady a o rozdíl ceny obvyklé a sjednané za inzerci v časopisu v celkové výši o 2.129.030 Kč.

V úvodu svého rozhodnutí seznámil žalobce s procesními postupy po účinnosti daňového řádu, který nahradil zákon o správě daní.

V další části odůvodnění svého rozhodnutí označil skutečnosti rozhodné pro určení lhůty pro stanovení daně, za které pokládá datum zahájení daňové kontroly (25.9.2007), doručení žaloby krajskému soudu (15.12.2009), jeho rozhodnutí ze dne 27.5.2010 (právní moc 25.6.2010), doručení kasační stížnosti soudu (dne 1.7.2010), rozhodnutí NSS ze dne 19.8.2011 (právní moc 22.9.2011), doručení žaloby krajskému soudu (dne 18.6.2012), rozhodnutí krajského soudu ze dne 26.10.2012 (právní moc ze dne 26.11.2012).

Žalovaný vycházel z těchto údajů a dovodil, že podle § 148 odst. 3, 4 písm. a) daňového řádu by lhůta pro vyměření skončila dne 4.12.2012. Za použití ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a § 41 s. ř. s. končí lhůta k vyměření daně dne 10.3.2013, při užití § 264 odst. 3 daňového řádu pak žalovaný dospěl k závěru, že lhůta pro vyměření daně skončí dne 10.3.2013. Poukázal na rozsudek krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26.10.2012, č.j. 31 Af 52/2012-33, odkazující na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.10.2012, č.j. 8 Afs 29/2011-78, který dle žalovaného tento závěr dle žalovaného podporuje.

Dále se žalovaný zabýval dalšími odvolacími námitkami týkajícími se neuznání nákladů na reklamu a propagaci ve výši 75.000 Kč na základě faktury č. 9/2006 vystavené DFC SLAVIA Hradec Králové, nákladů uplatněných ve výši 100.000 za nájemné skladových prostor v Brně dle faktury č. 707061 ze dne 4.4. (bez uvedení roku), nákladů za poradenství na základě faktury č. 1007061 ve výši

235.000 Kč, nákladů za správu a údržbu areálu v Tyršově ul. Č 331 ve výši 300.000 Kč a 58.000 Kč na základě faktur č. 2107084 ze dne 12.8.2006 a č. 260100147 ze dne 4.12.2006, všechny vystavené společností REKOMA - Stav spol. s r.o., dále nákladů za pořízení reklamních předmětů ve výši 276.000 Kč na základě faktury č. 2006018 ze dne 26.4.2006 vystavené společností LANNIER MARKETING, s.r.o., a konečně nákladů za inzerci v časopise AGRO ve výši 750.000 Kč dle faktur vystavených společností ASTRO HK. Posledně jmenovaná společnost vystavila dále tři faktury za pronájem reklamních ploch a umístění reklamních plakátů s upoutávkou na billboardech ve vybraných lokalitách, které žalobce zaúčtoval ve výši 500.000 Kč.

Žalobce v žalobě uplatnil námitky pouze proti neuznání nákladů ve výši 300.000 Kč za pronájem reklamních ploch a umístění reklamních plakátů s upoutávkou na billboardech umístěných ve vybraných lokalitách, konkrétně u silnic ve směru Hradec Králové – Pardubice, Pardubice – Chrudim a Pardubice – Holice, které žalobce zaúčtoval na základě faktur č. 260100102 ze dne 16.10.2006, č. 260100106 ze dne 16.11.2006 a č. 260100136 ze dne 13.12.2006, vystavených společností ASTRO HK. Krajský soud proto z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí dále vzpomene jen ty jeho části, které se vztahují ke sporným nákladům. Ohledně nich žalovaný uvedl, že ze smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností ASTRO HK nevyplývá, jaké reklamní plochy byly pronajaty, na jak dlouho a kde byly umístěny. Připomněl, že samotné smlouvy a faktury nemohou prokázat skutkový stav. Protože měl správce daně pochybnosti o poskytnutí dohodnutých služeb, vyzval žalobce, aby prokázal o jaké reklamní plochy se jednalo a kde se nacházely, aby doložil jejich přesnou specifikaci uvedením parcelního čísla pozemku nebo označení kilometru silnice kde se reklamní plochy nacházely. Žalovaný potvrdil, že žalobce sice předložil fotografie reklamních ploch, fotodokumentace však průkazně nepotvrzuje kde a kdy byly fotografie pořízeny ani neobsahuje jednoznačně nezaměnitelné prvky, podle kterých by bylo možné určit místo, kde byly plochy umístěny. Žalobce dále předal správci daně dopis J. J., v němž obecně posuzuje výši výdajů vynaložených žalobcem na reklamu. Umístění reklamních ploch specifikuje jako pozice při státních silnicích ve směru Hradec Králové – Praha – Jaroměř, Hradec Králové – Pardubice, Pardubice – Chrudim a Pardubice – Holice. Podle žalovaného obsah dopisu neproказује skutečnosti, k jejichž prokázání byl žalobce vyzván. Za těchto okolností výslech J. J. jako svědka nemohl závěry učiněné správcem daně nijak zvrátit, nemohl by dosvědčit, že pronájem reklamních ploch zajistila společnost ASTRO HK v deklarované výši a v deklarovanou dobu.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný dále uvedl, že respektoval názor, který v této věci vyjádřil krajský soud ve svém předchozím zrušovacím rozsudku ze dne 26.10.2012, 31 Af 52/2012-33, a ztotožnil se tak s rozhodnutím správce daně, který z uplatněné částky 500.000 Kč zaúčtované žalobcem na základě faktur č. 260100102 ze dne 16.10.2006, č. 260100106 ze dne 16.11.2006 a č. 260100136 ze dne 13.12.2006, vystavených společností ASTRO HK, uznal jako daňově účinné náklady ve výši 200.000 Kč.

V písemném vyjádření k žalobě Odvolací Finanční ředitelství objasnilo svoji pozici žalovaného v této věci poukazem na zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, který nabyl účinnosti 1.1.2013 a popsalo podrobně průběh řízení před daňovými orgány. Poté zaujalo názor k jednotlivým žalobním bodům.

Především odmítlo námitku žalobce dovolávající se prekluze práva vyměřit nebo doměřit daň dnem 10.12.2012. Sice souhlasilo se stanoviskem žalobce, že lhůta pro vyměření daně neběžela po dobu řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem a ztotožnil se i s jeho závěrem stran zahájení řízení. Rozhodně však odmítlo stanovisko žalobce, že řízení před soudem je ukončeno vyhlášením rozhodnutí a zastalo názor, že dnem ukončení řízení je den, kdy rozhodnutí nabylo právní moci. V této souvislosti upozornilo na názorový obrat žalobce, který v žalobě projednávané krajským soudem pod sp. zn. 31 Af 52/2012 jednoznačně za okamžik ukončení řízení před soudem označil až právní moc rozhodnutí. Setrvalo na závěru žalovaného, že rozhodnutí vydané dne 12.12.2012 bylo vydáno a nabylo právní moci ve lhůtě pro vyměření daně.

K ostatním žalobním námitkám Odvolací finanční ředitelství především odkázalo na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí podané na jeho straně 4 až 7. Nad rámec tohoto odůvodnění pak citoval z rozsudku krajského soudu ze dne 26.10.2012, č.j. 52/2012-33, tu část, kde hodnotil důkazní situaci ohledně velkoplošné reklamy ve směru Hradec Králové – Praha a Hradec Králové - Jaroměř a ve směru Hradec Králové - Pardubice, Pardubice - Chrudim a Pardubice – Holice. Konstatovalo, že krajský soud vytkl žalovanému hodnocení konkrétních důkazních prostředků vztahujícím se k nákladům ve výši 200.000 Kč za pronájem reklamních ploch s upoutávkou na billboardech ve směru Hradec Králové – Praha a Hradec Králové - Jaroměř. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí se závěry krajského soudu ztotožnil a náklady ve výši 200.000 Kč uznal jako daňově účinné. Naopak ohledně nákladů ve zbývajících částce 300.000 Kč žalovaný setrval na názoru, že se žalobci nepodařilo prokázat faktickou realizaci reklamy v dohodnutém rozsahu a její umístění na billboardech ve směru Hradec Králové - Pardubice, Pardubice - Chrudim a Pardubice – Holice. Konstatoval, že ohledně těchto nákladů se žalobci nepodařilo unést důkazní břemeno ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 31 odst. 9 zákona o správě daní. V této souvislosti Odvolací finanční ředitelství připomnělo shodný názor krajského soudu vyslovený v této věci v předchozím zrušujícím rozhodnutí.

V závěru Odvolací finanční ředitelství navrhlo zamítnutí žaloby.

Při jednání před soudem zástupce žalobce setrval na stanovisku, že právo vyměřit daň zaniklo 10.12.2012. Další jeho námitka směřovala proti postupu správce daně a žalovaného, kteří neuznali náklady vynaložené žalobcem na reklamu. Poukázal na to, že společnost ASTRO HK, která měla reklamu realizovat, stále působí v okolí Hradce Králové a reklamy dále zajišťuje. Tvrdil, že žalovaný neprovedl navržené důkazy k podpoře tvrzení o vynaložených nákladech, když nevyslechl svědky, na jejichž nemovitostech byly reklamy umístěny. Zdůraznil, že si žalobce od společnosti ASTRO HK objednal služby přesně specifikované v uzavřené smlouvě a prokázal, že část nákladů byla vynaložena za skutečně realizované reklamy. To nasvědčuje závěru, že ze smlouvy bylo plněno a že nebyl důvod neuznat i náklady zbývajících. Žalobce souhlasil s tím, že v době daňové kontroly, nebyl jednatel společnosti ASTRO HK kontaktní, nicméně správce daně případně žalobce měli zjistit majitele pozemku podél silnic ve směru Hradec Králové – Pardubice - Chrudim – Holice a jako důkaz je vyslechnout o tom, zda na jejich pozemcích byly v rozhodné době reklamy umístěny. To se ale nestalo a žalobce je přesvědčen, že sám vyhledal dostatek důkazů, aby vynaložené náklady byly uznány.

Pověřená pracovnice Odvolacího finančního ředitelství odkázala na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Pokud jde o námitku prekluze lhůty k vyměření daně setrvala na stanovisku, že řízení je ukončeno až právní mocí vydaného rozhodnutí.

K druhé žalobní námitce uvedla, že žalobou napadené rozhodnutí, je již třetím v této věci a druhé rozhodnutí meritorní. Poukázala na závěry krajského soudu učiněné v předchozím zrušujícím rozhodnutí, a konstatovala, že žalovaný přistoupil na argumentaci a závěry krajského soudu, pokud šlo o náklady na reklamu ve výši 200.000 Kč. Ve zbývajících částech pak náklady neuznal.

Dále zdůraznila, že důkazní břemeno ohledně vynaložených nákladů je na daňovém subjektu, tedy na žalobci, a pokud si uplatní náklady, je jeho povinností je prokázat. Formální doklady, které předložil, neprokazují faktické poskytnutí služeb. Zbývajících část uplatněných nákladů, které byly žalobci uznány, vycházely z jiné skutkové situace, neboť v jejich případě žalobce určité důkazy, které mohly být akceptovány, předložil.

K dotazu soudu žalobce uvedl, že v roce 2006 pro něho pracovaly na reklamě různé společnosti a podle jeho odhadu mohlo jít až o 40 i více subjektů. Protože se v jeho činnosti jevila reklama jako účinná, neměl potřebu si do smluv dojednávat jakékoliv dokladování jejich realizace, ani sám nemohl všechny prováděné reklamy kontrolovat. Neměl však o jejich realizaci žádné pochybnosti. Dále uvedl, že ve zmíněném období vynaložil na reklamy zhruba 3 miliony korun. Správce daně kromě uvedeného případu a těch, které byly předmětem předchozího řízení před soudem, všechny ostatní náklady na reklamu uznal.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. a neshledal žalobu důvodnou.

V úvodu řešil otázku namítané prekluze práva daň vyměřit. Ze správního spisu vyplynulo, že daňová kontrola daně z příjmů za rok 2006 byla u žalobce zahájena dne 25.9.2007, dne 2.2.2009 správce daně vydal pod čj. 34486/09/253931606426 platební výměr. Proti němu se žalobce odvolal, správce daně dne 22.5.2009, pod čj. 34486/09/253931606426, toto odvolání zamítl jako nezpůsobilé k projednání. Následné odvolání žalobce žalovaný svým rozhodnutím ze dne 29.11.2009, čj. 7958/06-1500-607293, zamítl. Žalobce se jeho změny domáhal žalobou, kterou doručil Krajskému soudu v Hradci Králové dne 15.12.2009, ten rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 27.5.2010, čj. 31 Ca 89/2009-35, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Rozsudek nabyt právní moci dne 25.6.2010. Žalovaný podal dne 1.7.2010 kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 19.8.2011 zamítl. Jeho rozhodnutí nabylo právní moci dne 22.9.2011. Další rozhodnutí o odvolání vydal žalovaný dne 13.4.2012, žalobce jej napadl žalobou doručitou krajskému soudu dne 18.6.2012. Ten rozhodl dne 26.10.2012, jeho rozhodnutí nabylo právní moci dne 26.11.2012.

Zmíněné skutečnosti nejsou mezi účastníky sporné a shodě vykládají i ust. § 32 s. ř. s., které stanoví okamžik zahájení řízení před soudem. Zásadně se však rozcházejí v názoru, kterým dnem řízení před soudem končí. Žalobce zastává názor,

že tímto dnem je den vydání rozhodnutí, žalovaný za den ukončení řízení před soudem označil den právní moci tohoto rozhodnutí.

Podle ust. § 41 s. ř. s., „stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen "správní delikt") lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu (od 1.1.2011 rozšířeno o text „a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona“).

Citované ustanovení řeší běh prekluzivních lhůt v době probíhajícího soudního řízení, kdy správní orgán nemůže nijak ovlivnit jeho délku. Krajský soud v souladu s ustálenou judikaturou správních soudů se plně ztotožnil s názorem vysloveným žalovaným, že okamžikem skončení řízení před soudem je okamžik právní moci rozhodnutí ve věci. Stejný názor opakovaně vyslovil i Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 26.2.2008, č.j. 1 Afs 9/2008-59, kde uvedl, že za „lhůtu pro vyměření (doměření) daně není možné počítat pouze podle daňového řádu, ale v případě soudního řízení je nutné zohlednit i ustanovení soudního řádu správního: po dobu soudního řízení se tříletá lhůta pro vyměření (doměření) daně staví a její běh pokračuje až po pravomocném skončení řízení před soudem. Jelikož se jedná o stavění lhůty (nikoliv o její přerušení, kdy lhůta po odpadnutí překážky běží od začátku), část lhůty, která uběhla před zahájením soudního řízení a část lhůty, která uběhla po něm, se sčítají.“, a dále v rozsudku ze dne 12.4.2012, č.j. 2 Afs 79/2011-171 v němž uvádí, že „rozhodující je stavění lhůty žalobou podanou dne 27. 1. 2009, přičemž, stavění bylo ukončeno právní mocí rozsudku krajského soudu o této žalobě“.

Poté, co krajský soud shora uvedený právní názor aplikoval na popsané skutečnosti ovlivňující v posuzovaném případě délku prekluzivní lhůty, dospěl k jednoznačnému závěru že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno a nabylo právní moci ve lhůtě stanovené pro vyměření daně v ust. § 47 zákona o správě daní a ust. § 264 daňového řádu.

Žalobce dále poukázal na tu část odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde žalovaný pro běh a délku lhůty k doměření daně odkázal na ust. § 264 odst. 3 daňového řádu, i když měl použít ust. § 264 odst. 4 téhož zákona. Podle krajského soudu záměna těchto ustanovení nemá vliv na závěry, které ohledně lhůty k doměření daně zaujal krajský soud výše.

Poté co krajský soud uzavřel, že právo daň vyměřit nebylo prekludováno, zaměřil se na posouzení žalobních námitek směřujících proti vyloučení plateb na faktury vystavené společností ASTRO HK za pronájem reklamních ploch v celkové výši 300.000 Kč z daňově uznatelných nákladů.

Podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů „výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně

odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy“.

Podle § 31 odst. 8 zákona o správě daní „správce daně prokazuje a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí. Úprava uvedená v odst. 9 pak daňovému subjektu ukládá prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván“.

Krajský soud shodně jako ve svém rozhodnutí v této věci vydaném dne 26.11.2012, pod č.j. 31 Af 52/2012-33, poukazuje na skutečnost, že k otázce důkazní povinnosti se Nejvyšší správní soud vyjádřil opakovaně, a odkazuje zejména na rozsudek ze dne 31.1.2011, č.j. 8 Afs 39/2010 – 68, kde uvádí, že „daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně konstatoval, že v případě, kdy poplatník uplatňuje výdaje podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, leží na něm důkazní břemeno ohledně splnění zákonem stanovených podmínek pro daňovou uznatelnost uplatněných výdajů. Důkazní břemeno tedy primárně stíhá daňový subjekt, a to v rozsahu tvrzení uvedeném v přiznání k dani. Poplatníka tíží důkazní břemeno ohledně jak faktického vynaložení jím deklarovaných nákladů, tak jejich skutečné výše (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Pokud daňový subjekt neprokáže, od koho zboží či služby nabyt a jakou částku na jejich pořízení vynaložil, nelze jím deklarované výdaje uznat za daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Prokazování uskutečnění výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Po formální stránce perfektní doklady samy o sobě neprokazují uskutečnění v nich uvedené transakce, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost v nich uvedených údajů. Správce daně prokazuje existenci skutečností, které vyvrací věrohodnost, průkaznost či správnost tvrzení poplatníka a správnost jím předložených důkazních prostředků.“

Z pohledu citovaného závěru Nejvyššího správního soudu krajský soud zkoumal, zda si žalobce oprávněně nárokoval zařazení shora identifikovaných nákladů do nákladů daňově uznatelných.

Mezi účastníky sporné náklady představují částky vyčíslené fakturami č. 260100102 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 16.10.2006 na částku 200.00 Kč, č. 260100106 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 16.11.2009 na částku 200.000 Kč a č. 260100138 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 13.12.2006 na částku 100.000 Kč, vystavené společností ASTRO HK. Celková částka 500.000 Kč představovala náklady na reklamu, která měla být umístěna při silnicích Hradec Králové – Praha – Jaroměř, Hradec Králové – Pardubice, Pardubice – Chrudim a Pardubice – Holice. Fakturaci těchto nákladů žalobce podložil

smlouvou uzavřenou mezi žalobcem a společností ASTRO HK dne 22.8.2006, v níž se tato společnost zavázala pronajmout reklamní plochy (billboardy) pro umístění reklamních plakátů, vyrobit návrh reklamy, po odsouhlasení žalobcem je vytisknout a umístit v Královéhradeckém a Pardubickém kraji. Cena za tyto práce byla dohodnuta ve výši 200.000 Kč měsíčně.

Ze správního spisu vyplývá, že správce daně dne 25.3.2008 vyzval žalobce, aby doložil přesnou specifikaci reklamních ploch, zejména kde se nacházely a to např. označením parcelního čísla pozemku nebo úseku silnice. Žalobce reagoval ústně do protokolu dne 15.4.2008 a k věci uvedl, že dle sdělení společnosti ASTRO HK potřebné podklady bude mít k dispozici do tří týdnů. Dále předložil dopis paní H. N., majitelky pozemku č.parc. 304/1 v katastrálním území Hradec Králové, datovaný dnem 10.4.2008, v němž potvrdila umístění reklamy na tomto pozemku ve směru Hradec Králové - Jaroměř a druhou ve směru opačném. Správní spis obsahuje další dopis ze dne 11.4.2008 adresovaný žalobci, v němž ředitel ZD Libčany M. V. potvrdil, že na oplocení pozemku sousedícím se silnicí č. 11 a užívaným ZD byly v době od září 2006 do začátku roku 2007 umístěny reklamní poutače s textem „Pletiva Vamberk“ a „Vše pro stavby plotů“. Žalobce konečně předložil správci daně pět fotografií reklam, z nichž tři byly umístěny na plotě, dvě měly osvědčit jejich umístění na billboardech u silnice, a konečně dopis ze dne 21.2.2007, podepsaný J. J., adresovaný žalobci, v němž kromě jiného uvedl, že ve dnech 20.10. a 10.11.2006 provedl obhlídku míst při silnicích Hradec Králové – Praha – Jaroměř, Hradec Králové – Pardubice, Pardubice – Chrudim a Pardubice – Holice za účelem posouzení účelnosti vynaložených nákladů na reklamní účely.

Správce daně sám provedl ve věci šetření a dne 23.7.2008 vydal výzvy k součinnosti dle § 34 odst. 4 zákona o správě daní, které adresoval J. a A. K. a paní J. Š., a ti ve svých odpovědích potvrdili, že o umístění reklamy na společném pozemku věděli od paní H. N. Stejnou výzvu adresoval správce daně i paní H. N., která svoje původní prohlášení potvrdila. Správce daně se dále prostřednictvím dožádaného Finančního úřadu pro Prahu 1 pokusil kontaktovat společnost ASTRO HK, dle jeho sdělení a připojené kopie doručky je adresát na uvedené adrese neznámý. Na základě uvedených podkladů vzal správce daně za prokázané umístění reklamních ploch ve směru Hradec Králové - Jaroměř a zpět a Hradec Králové – Praha a zpět a žalobci uznal náklady ve výši 200.000 Kč, žalovaný se v napadeném rozhodnutí k jeho závěrům přiklonil a tyto náklady osvědčil jako daňově uznatelné. Změnil tak svoje původní stanovisko vyjádřené v rozhodnutí ze dne 13.8.2012, č.j. 2518/12-1100-604189, které krajský soud zrušil svým rozsudkem ze dne 26.10.2012, č.j. 31 Af 52/2012. V něm se krajský soud přiklonil k závěru správce daně a svoje stanovisko opřel zejména o odpovědi na výzvy správce daně ze dne 23.7.2008, kterými oslovil spoluvlastníky pozemku parcelní číslo 304/1 v Plotištích nad Labem, paní H. N., pana J. K., paní A. K. a paní J. Š.. Ti v reakci na citovanou výzvu shodně potvrdili, že o umístění reklamy na jejich pozemku byli informováni. Stejně se vyslovil ve svém písemném prohlášení i ředitel ZD Libčany M. V. Krajský soud proto v dalším řízení uložil žalovanému znovu posoudit všechny shromážděné podklady včetně odpovědí na výzvy k součinnosti spoluvlastníků pozemku parcelní číslo 304/1 v Plotištích nad Labem, a zvážit, zda pro posílení důkazní síly zmíněných prohlášení nevyslechne tyto osoby jako svědky.

Žalovaný v tomto naznačeném směru sice nepostupoval a uvedené osoby jako svědky nevyslechl, nicméně náklady ve výši 200.000 Kč vynaložené žalobcem na zajištění reklamy ve směru Hradec Králové – Praha a Hradec Králové - Jaroměř uznal jako daňově účinné. Pokud žalobce poukazoval na tento postup a tvrdil, že žalovaný nesplnil svoji povinnost danou mu ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní, krajský soud s tímto názorem nemůže souhlasit. Takového pochybení by se dopustil jen tehdy, pokud by nadále trval na závěru, že se nejedná o daňově uznatelné náklady. Protože však žalobci tyto náklady uznal a rozhodl o nich v jeho prospěch, bylo jen na žalovaném, zda pro tento závěr bude pokládat za nutné dokazování doplnit. Pokud tak neučinil, neporušil zákon.

Krajský soud se dále zabýval již jen tou námitkou uplatněnou v žalobě, která směřovala proti závěrům správce daně i žalovaného ohledně nákladů ve výši 300.000 Kč dle faktur vystavených společnostmi ASTRO HK za pronájem reklamních ploch a umístění reklamních plakátů na billboardech u silnic ve směru Hradec Králové – Pardubice, Pardubice – Chrudim a Pardubice – Holice. Jako důkaz o uskutečnění dohodnuté reklamy, předložil žalobce kromě smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností ASTRO HK dne 22.8.2006 pět fotografií reklam, z nichž tři byly umístěny na plotě, dvě měly osvědčit jejich umístění na billboardech u silnice, a konečně dopis ze dne 21.2.2007, podepsaný J. J. a adresovaný žalobci, v němž kromě jiného uvedl, že ve dnech 20.10. a 10.11.2006 provedl obhlídku míst při silnicích Hradec Králové – Praha – Jaroměř, Hradec Králové – Pardubice, Pardubice – Chrudim a Pardubice – Holice za účelem posouzení účelnosti vynaložených nákladů na reklamní účely. Žalobce po zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného v této věci nenabídl k podpoře svých tvrzení již žádné další důkazy.

Ze správního spisu krajský soud zjistil, že správce daně ve výzvě ze dne 25.3.2008, č.j. 21043/08/253931/6426, požadoval, aby žalobce u shora citovaných faktur vystavených společnostmi ASTRO HK prokázal, o jaké reklamní plochy se jednalo, kde se nacházely, přesné umístění reklamní plochy specifikoval (např. parcelním číslem pozemku, popřípadě označením kilometru silnice), prokázal po jakou dobu byly reklamní plochy pronajaty a jaká reklama na nich byla umístěna. Žalobce kromě již zmíněných pěti fotografií, smlouvy ze dne 22.8.2006 a dopisu znalce J. J. ze dne 21.2.2007 jiné důkazní prostředky správci daně neposkytl.

Jak je patrné z předložených fotografií, nelze z nich ověřit čas kdy byly pořízeny, místo kde přesně byly reklamy umístěny a neobsahují žádné jednoznačně identifikovatelné a nezaměnitelné prvky, z nich by bylo možné potřebné údaje zjistit. Žalobce při jednání před soudem potvrdil, že se svým smluvním partnerem nedohodl, aby provedené reklamy doložil, sám nemohl jejich umístění kontrolovat a kontrolou nikoho nepověřil. Dopis, který dne 21.2.2007 vyhotovil a zaslal žalobci pan J. J. obsahuje sdělení, že byl žalobcem požádán o odborné vyjádření k účelnosti nákladů vynaložených na reklamu za účelem zvýšení obrátu a zisku. Potvrdil v něm, že provedl předběžná šetření, údajně ve dnech 20.10. a 10.11.2006 na pozicích při státních silnicích Hradec Králové – Praha – Jaroměř, Hradec Králové – Pardubice, Pardubice – Chrudim a Pardubice – Holice. Dopis neobsahuje žádné přílohy, které by o skutečnostech uvedených v dopise objektivně vypovídaly. Byl datován dnem 21.2.2007 a ačkoliv měl být reakcí na požadavek žalobce vyčíslit účelnost nákladů na reklamu formou novinové inzerce, reklamních spotů, reklamních ploch a billboardů, takové údaje neobsahuje, pouze obecně konstatuje, že s ohledem na obrát, kterého

žalobce dosáhl v roce 2006, vynaložené náklady byly přiměřené. Jediným konkrétním údajem je právě potvrzení reklam na pozicích při státních silnicích Hradec Králové – Praha – Jaroměř, Hradec Králové – Pardubice, Pardubice – Chrudim a Pardubice – Holice a uvedení dat, kdy měl J. J. umístění reklam kontrolovat. Uvedl, že se jednalo o sobotní odpoledne dne 20.10. a 10.11.2006, ale v obou případech se, jak správně uvedl žalovaný, jednalo o pátek (den 20.10. a 10.11. připadl na sobotu v roce 2007). Způsob zpracování zmíněného odborného vyjádření a jeho obsah tak značně snižuje jeho důkazní hodnotu a pouhé potvrzení údajů uvedených v citovaném vyjádření výsledkem J. J. nepokládá krajský soud za dostatečné pro posouzení těchto nákladů jako daňově uznatelných. I když se jeho výsledku jako svědka žalobce dovolával, neuvedl, že by se mohl blíže vyjádřit k otázce kde měly být sporné Billboardy umístěny. Ani žalobce sám neměl o těchto skutečnostech žádné informace, když na požadavky popsané ve výzvě správce daně nereagoval a při posledním jednání před soudem požadoval, aby správce daně zjistil majitele všech pozemků u státních silnic ve směru Hradec Králové – Pardubice, Pardubice – Chrudim a Pardubice – Holice a jejich výsledkem ověřil, zda na jejich pozemcích nebyly v roce 2006 reklamy umístěny.

Krajský soud shromážděné a shora popsané okolnosti zhodnotil a dospěl k závěru, že se žalobci nepodařilo prokázat, že reklamy v rozsahu dohodnutém ve smlouvě uzavřené dne 22.8.2006 se společností ASTRO HK byly realizovány a umístěny na billboardech u silnic ve směru Hradec Králové – Pardubice, Pardubice – Chrudim a Pardubice – Holice. Žalobce ohledně těchto výdajů neunesl svoje důkazní břemeno ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 31 odst. 9 zákona o správě daní. Pokud žalobce, jak uvedl při jednání před soudem, byl o provedení smluvených reklam přesvědčen a nepokládal proto za nutné požadovat od dodavatelů důkazy o jejich realizaci, nelze mu takový přístup vytýkat, nicméně si zároveň musel být vědom toho, že daňové orgány mají právo ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 31 odst. 9 zákona o správě daní požadovat prokázání výdajů, pokud mu o vynaložení nákladů na deklarované účely vzniknou pochybnosti. V posuzovaném případě správci daně takové pochybnosti zcela prokazatelně vznikly, a to zejména pro nekontaktnost společnosti ASTRO HK. Zcela v souladu s ust. 31 odst. 9 zákona o správě daní a § 24 zákona o daních z příjmů proto požadoval, aby žalobce prokázal, že formální doklady jsou podloženy konkrétním plněním. To se však žalobci nepodařilo. Pokud by již při uzavírání smlouvy dohodl s dodavatelskou společností ASTRO HK doložení poskytnutých služeb a trval na předložení důkazů o jejich realizaci, do důkazní nouze by nedostal. Krajský soud souhlasí se žalobcem v tom, že nespolupráce společnosti ASTRO HK se správcem daně nemůže být důvodem pro závěr, že žalobce neunesl svoje důkazní břemeno. Jak již krajský soud uvedl ve svém předchozím rozsudku v této věci, pokud žalovaný upozornil na výsledek dožádání provedeného Finančním úřadem pro Prahu 1, který je místně příslušný společnosti ASTRO HK, neuvedl ani nenaznačil, že tato skutečnost je důvodem pro neuznání uplatněných nákladů. V této souvislosti žalovaný pouze upozornil, že zmíněná společnost je v místě uvedeného sídla neznámá. To znemožnilo správci daně zajistit objektivní důkazy o službách poskytnutých touto společností žalobci. Žalobce sice výsledek zástupce této společnosti navrhl, sám však připustil, že společnost je nekontaktní a neuvedl, kdo za společnost by mohl o rozhodných skutečnostech vypovídat. Bylo však jen na něm, jaké důkazy může nabídnout a není povinností správce daně, aby je vyhledával. Proto krajský soud nemůže souhlasit s námitkou žalobce, že si správce daně měl zjistit všechny majitele

pozemků při silnicích Hradec Králové – Pardubice, Pardubice – Chrudim a Pardubice – Holice a ověřit si jejich výslechem, zda na jejich pozemcích nebyly billboardy umístěny.

Z důvodů výše uvedených krajský soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. Podle něj má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení před krajským soudem žalobce úspěch neměl, Odvolací finanční ředitelství požadovalo uhradit celkem 2.326 Kč jako náhradu jízdného z Brna do Hradce Králové a zpět a stravné jeho pracovníka. Vzhledem k tomu, že stejný den proběhlo pět jednání ve kterých bylo Odvolací finanční ředitelství úspěšné, přítomní byli jeho dva pracovníci, krajský soud mu proto v tomto řízení přiznal náhradu nákladů řízení ve stejném poměru, tedy ve výši 518,80 Kč, jak je uvedeno ve výroku II. tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejblíže 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 Hradci Králové dne 30. září 2014

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu