



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: EUROMONT GROUP a.s.**, IČ 63147165, se sídlem Velebudice 210, Most, zastoupeného JUDr. Petrem Jirátem, advokátem, se sídlem Školní 1122, Chomutov, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 4.12.2009, č.j. 13611/09-1300-500391,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 4.12.2009, č.j. 13611/09-1300-500613, **se pro vady řízení z r u š u j e** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **p o v i n e n zaplatit** žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **10 200,-Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě ve znění jejího doplnění ze dne 10.12.2013 domáhal zrušení rozhodnutí původně žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 4.12.2009, č.j. 13611/09-1300-500391, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Mostě ze dne 1.9.2009, č.j. 86079/09/206911507164, kterým byla žalobci dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2003 ve výši 88 000,-Kč.

Dne 1.1.2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o Finanční správě“), kterým byla zrušena

všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) ve spojení s ustanoveními § 5, § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o Finanční správě se od 1.1.2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství.

Žalobce v žalobě zdůraznil, že v rámci daňového řízení požadoval po správci daně provedení výsledků konkrétních svědků a kontrolu společností, jež mohly být v daných případech zpracovateli doložených materiálů k reklamní kampani, a provedení kontroly řádného zdanění finančních prostředků a odvodu daně z přidané hodnoty u těchto dodavatelů. Tyto výsledky a šetření však ze strany daňových orgánů provedeny nebyly. Žalobce trvá na tom, že požadavek na provedení uvedených výsledků nebyl účelový, když z navržených důkazních prostředků by se dalo dovodit, že předmětné plnění provedl buď sám dodavatel uvedený na faktuře či osoba s ním smluvně sjednaná. Žalobce zdůraznil, že je právem daňového subjektu v rámci daňového řízení navrhopat provedení výsledků, účastnit se výsledků a navrhopat provedení šetření. Skutečnost, že žalobcem navrhovaná šetření a výsledky svědků nebyly v rámci daňového řízení provedeny, vede dle názoru žalobce ke zkrácení jeho práv.

Žalobce trvá na tom, že z jeho strany došlo k unesení důkazního břemene, neboť dostatečně prokázal svá tvrzení o provedení reklamní akce ve smyslu § 31 odst. 9 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). V důsledku toho přešlo důkazní břemeno opět na daňové orgány. Pokud u správce daně nadále trvaly pochybnosti o provedení dané reklamní akce, měl najisto prokázat, že skutečnosti tvrzené žalobcem nejsou pravdivé a své pochybnosti proměnit v jistotu a nikoli nadále zatěžovat žalobce dalším důkazním břemenem. Žalobce trvá na tom, že daňové orgány po přechodu důkazního břemene na jejich stranu musely k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce jednoznačným způsobem věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků žalobce jinými důkazními prostředky vyvrátit. Dále poznamenal, že je přesvědčen, že provedením jím navrhovaných důkazů by došlo k rozptýlení i posledních pochybností správce daně, ovšem tyto důkazy provedeny nebyly. Žalobce je přesvědčen, že za situace, kdy na prokázaný rozsah reklamní kampaně měl žalobce řádně uzavřené smlouvy se subjektem, který měl uvedené služby řádně evidovány jako předmět podnikání, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně, který musí prostřednictvím důkazních prostředků vyvrátit věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví evidencí či záznamů předložených daňovým subjektem. Opačný výklad by dle žalobce znamenal, že správce daně může v podstatě do nekonečna zatěžovat daňový subjekt důkazní povinnostmi o stále nových skutečnostech, o nichž tvrdí, že má pochybnost, až do stavu, kdy bude požadovat prokázání skutečností, které daňový subjekt realisticky prokázat nemůže.

Navržené důkazy se měly týkat výsledku osob, u nichž je zřejmé, že jejich svědectví by mohlo prokázat správcem daně požadované skutečnosti. Jde zejména o výslech M. B. (dle soudu se má zřejmě jednat o M. B.), který evidentně jednal jménem společnosti DRAKEN PRAHA, spol. s r.o. Dále se jedná o důkaz k prokázání věrohodnosti svědka – grafologický posudek podpisu pana S. (dle soudu se má zřejmě jednat o pana C.) a důkazy směřující k prověření ekonomické aktivity případných pravděpodobných subdodavatelů společností Celebrity project s.r.o. a DRAKEN PRAHA, spol. s r.o. Konkrétně byl navrhován jako svědek M. B., který měl „vše zařizovat“ a byl jednatelem a jediným společníkem společnosti KS TRADE COMPANY, spol. s r.o., jejímž předmětem činnosti je reklamní činnost a marketing,

a jednatelem společnosti GRUPPO CZ s.r.o. Výpověď M. B. považuje žalobce za zcela zásadní, ovšem výslech nebyl proveden s odůvodněním, že svědek není kontaktní, což správce daně dovodil pouze z toho, že si svědek nepřevzal poštovní zásilky.

Žalobce zdůraznil, že pokud daňové orgány neprovedou daňovým subjektem navrhované důkazy, pak nemohou uzavřít, že nedošlo k unesení důkazního břemen ze strany daňového subjektu.

K neprovedení výsledků bývalých společníků a jednatelů společnosti Celebrity project s.r.o. žalobce uvedl, že zastává názor, že skutečnost, že provedení důkazu je pro správce daně spojeno s komplikacemi, či je objektivně složité, nezbavuje správce daně povinnosti takové důkazy provést, pokud je daňový subjekt navrhl, prokazuje jimi rozhodné skutečnosti a vedou nebo by nepochybně vedly k úplnému a správnému zjištění daňových povinností. Trvá na tom, že skutečnost, že spolupracující firma je po pěti letech od vlastního provedení akce nekontaktní, nesídlí na adrese uvedené v obchodním rejstříku a nepřebírá poštu, nemohla být důvodem k neprovedení šetření u místně příslušného správce daně ve věci splnění jejích daňových povinností a provedení žalobcem navržených důkazů.

K hodnocení výpovědi svědka T. Ch., jednatele společnosti Celebrity project s.r.o., žalobce uvedl, že došlo ze strany daňových orgánů k záměně společností BASSON, s.r.o. a společností BASSOON, s.r.o., která byla založena dne 12.12.2002, jejíž předmětem činnosti byla mj. reklamní činnost a marketing a činnost podnikatelských, finančních, organizačních a ekonomických poradců. V důsledku záměny společností ze strany daňových orgánů tak došlo dle žalobce k nesprávnému vyhodnocení výpovědi daného svědka.

Dále žalobce namítl, že závěry správce daně jsou v podstatné míře odvozeny od protokolu o výslechu svědka – jednatele společnosti DRAKEN PRAHA spol. s r.o. L. C., který byl zaznamenán v protokole o ústním jednání č.j. 52343/04/005931/8357, který byl ovšem vyhotoven před vlastním zahájením daňové kontroly a jehož se žalobce jako daňový subjekt nemohl zúčastnit sám ani prostřednictvím svého zástupce. Tím byl žalobce dle jeho názoru nepřipustně zkrácen na svém právu plnohodnotně se podílet na daňovém řízení.

Dále namítl, že nebyl rovněž vyrozuměn ani o konání dalších výsledků osob, z jejichž výpovědí dovozuje správce daně rozsáhlé skutečnosti, konaných u místně příslušných finančních úřadů v rámci dožádání. Žalobce tak byl omezen v možnosti klást svědkům otázky.

Žalobce rovněž poukázal na skutečnost, že daňové kontrole byl podroben kontinuálně od roku 2003 a že tato daňová kontrola byla iniciována a řízena Policií České republiky. Žalobce je přesvědčen, že kontrola neměla směřovat k náležitému a správnému vyměření daně, ale měla sloužit jako pomocný instrument operativně pátrací činnosti složek Policie České republiky. Dle žalobce v této souvislosti správce daně porušil jednu ze základních zásad daňového řízení, a to zásadu součinnosti s daňovým subjektem, neboť upřednostnil šetření Policie České republiky před informováním žalobce jako daňového subjektu o možných dopadech informací a zjištění, které shromažďoval k jeho daňové povinnosti.

Žalobce doplnil svoji žalobu podáním ze dne 10.12.2013. Kromě skutečností, které uvedl již ve své původní žalobě, poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.3.2012, č.j. 2 Afs 60/2011-94. Dle žalobce se v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud zabýval obdobnou kauzou a dospěl k závěrům potvrzujícím námitky žalobce. Zejména zdůraznil, že daňový subjekt nemůže být nucen prokazovat negativní skutečnosti.

Stávající žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu.

Ve vyjádření k žalobě se žalovaný poukázal na skutečnost, že k žalobcovu návrhu na povolení přezkumu nebyl v dané věci rozhodnutím Ministerstva finanční ze dne 26.8.2010, č.j. 49/77451/2010-491, přezkum povolen. S odkazem na odůvodnění rozhodnutí o povolení přezkumu žalovaný trval na tom, že vady řízení namítané žalobcem se nevztahovaly k daňovým dokladům, u nichž nebyl žalobci za dané zdaňovací období přiznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 6.3.2007, č.j. 2 Afs 148/2006-54, rozsudek ze dne 16.7.2009, č.j. 1 Afs 57/2009-83, rozsudek ze dne 13.8.2008, č.j. – Afs 204/2007-72, a rozsudek ze dne 6.3.2007, č.j. 2 Afs 148/2006-54) žalovaný trvá na tom, že v daném případě žalobce neprokázal soulad skutečného stavu se stavem tvrzeným, neboť neprokázal přijetí plnění od v daňových dokladech deklarovaného dodavatele. Správce daně pak dle názoru žalovaného dostál své povinnosti a prokázal žalobci své pochybnosti.

Tvrzení žalobce, že byl podroben kontrole od roku 2003, když tato byla iniciována v podstatě řízena Policií České republiky, považuje žalobce za zcela nepodložené, obecné a nekonkrétní a trvá na tom, že se k němu nelze relevantně vyjádřit.

Ve vyjádření k doplnění žaloby pak žalovaný uvedl, že na každé daňové řízení je třeba nahlížet z individuálního hlediska předmětného případu. V tomto směru odkázal na rozsáhlou judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se unesení důkazního břemene v daňovém řízení. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27.3.2012, č.j. 2 Afs 60/2011-94, žalovaný uvedl, že tento případ měl zcela odlišný skutkový základ, než projednávaná věc.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Obecně se žalobce dovolával skutečnosti, že ve vztahu ke sporným výdajům na něho nepřešlo důkazní břemeno, případně, že své důkazní břemeno unesl a toto důkazní břemeno opět přešlo na správce daně.

Pro vyhodnocení předmětného případu má zásadní význam skutečnost, že zák. č. 588/1992 Sb. (dále jen „zákon o DPH“), rozumí uskutečněním zdanitelného plnění stav faktický, nikoli stav formálně vykazovaný, a proto daňový subjekt v průběhu daňového řízení musí doložit oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Obdobně jako pro účely daně z příjmů může daňový subjekt uplatnit jen takový výdaj, který má hospodářský účel, tedy byl vynaložen za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, což bylo konstatováno i Nejvyšším správním soudem např. v jeho rozsudku ze dne 30. 4. 2008, sp. zn. 1 Afs 15/2008, který je dostupný na www.nssoud.cz.

S ohledem na námitky uplatněné žalobcem soud uvádí, že žalobce by měl vzít v potaz skutečnost, že daňové řízení je v České republice 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. Podle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu 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. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud, a to např. v jeho nálezu ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95, který je dostupný na www.usoud.cz, nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky, které představuje zejména ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení daňového řádu v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Dále soud uvádí, že daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v daném případě z ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH, ze kterého vyplývá, že nárok na odpočet daně má plátec, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, tedy vyplývá z ust. § 31 odst. 8 písm. c) a odst. 9 daňového řádu. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidence (viz § 26 a násl. zákona o DPH). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 zákona o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či

nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví, což bylo konstatováno Nejvyšším správním soudem např. v jeho rozsudcích ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, které jsou dostupné na www.nssoud.cz.

K unesení důkazního břemene daňovým subjektem tak nestačí jen formálně zdánlivě bezvadné doklady o přijetí zdanitelného plnění a odeslání zdanitelného plnění, jak tomu bylo v projednávaném případě. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu, jak opakovaně bylo vysloveno v nálezech Ústavního soudu např. ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, ze dne 15. 05. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, které jsou dostupné na www.usoud.cz, nebo v rozsudcích Nejvyššího správního soudu např. ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9 Afs 111/2009, a ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9 Afs 1/2010, které jsou dostupné na www.nssoud.cz.

V daném konkrétním případě žalobce zpochybňoval unesení důkazního břemene ze strany daňových orgánů ve vztahu k existenci pochybností o správnosti účtování týkajícího se výdajů provedených žalobcem ve vztahu ke společnosti Celebrity project s.r.o. za reklamní služby.

Ve vztahu k plněním žalobce poskytnutým společnosti Celebrity project s.r.o. daňové orgány založily svoje pochybnosti na tom, že v místě sídla uvedeného v obchodním rejstříku se rovněž nezdržuje, poštu nepřebírá a nevykonává žádnou činnost. Smlouva o provedení reklamní kampaně ze dne 3.2.2003 pak byla uzavřena v době, kdy uvedená společnost dle výpisu z obchodního rejstříku neměla žádného jednatele.

Uvedené skutečnosti dle názoru soudu plně postačují k tomu, aby daňové orgány oprávněně pojalý pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění ze strany společnosti Celebrity project s.r.o. v souvislosti s výdaji účtovanými ve prospěch uvedené společnosti, přestože dané výdaje byly zaúčtovány na základě formálně úplných účetních dokladů. Výše uvedené skutečnosti zakládající pochybnosti daňové orgány v rámci daňového řízení prokázaly a v důsledku toho přešlo v souladu s výše uvedeným ustanovením § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu důkazní břemeno na žalobce. Dle názoru soudu pak nebyl skutkový stav provedenými důkazy osvětlen tak, aby mohly uvedené pochybnosti daňových orgánů být rozptýleny, a důkazní břemeno tak zůstalo na bedrech žalobce ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu.

Dále žalobce namítal, že nebyly provedeny některé z jím navržených důkazů. K tomu uvádí soud následující.

Daňovým dokladem, u kterého vznikly správci daně v rámci daňové kontroly pochybnosti, byla faktura č. 2003/0184 ze dne 31.10.2003, dle které mělo být společnosti

Celebrity project s.r.o. vyplaceno 488 000,- Kč za komplexní zpracování námětu, návrhu, výrobu a vlastní realizaci reklamních a public relations aktivit při propagaci žalobce v souvislosti se sportovními zápasy extraligového volejbalového klubu Chance Odolena Voda v soutěži Kooperativa Extraliga Voley – Ball na základě smlouvy o provedení reklamní kampaně ze dne 3.2.2003. Ve vztahu k tomuto výdaji správce daně nezpochybňoval skutečnost, že došlo k realizaci reklamní kampaně, ale měl pochybnosti o tom, že tuto reklamní kampaň skutečně provedl subjekt, kterému byla uvedená částka za dané plnění uhrazena. Z výpovědi jednatele společnosti Celebrity project s.r.o. T. Ch., vyplynulo, že pro společnost Celebrity project s.r.o. měla tuto akci zajišťovat společnost DRAKEN PRAHA spol. s r.o. Z výsledku jednatele společnosti DRAKEN PRAHA spol. s r.o. pana L. C. dále vyplynulo, že za ní měl v daném případě jednat pan M. B.

Žalobce ve vztahu k uvedenému výdaji namítal, že daňové orgány dospěly k závěru, že v tomto případě nedošlo k unesení důkazního břemene z jeho strany, a to přesto že nebyly provedeny všechny jím navrhované důkazy, zejména výsledky svědků.

V rámci daňového řízení navrhl žalobce mimo jiné provedení výsledku M. B. a L. C.

Ve vztahu k výsledku svědka M. B. soud uvádí, že z obsahu správního spisu vyplynulo, že správce daně tohoto svědka předvolal k podání svědecké výpovědi předvoláním ze dne 16.12.2008, č.j. 119490/08/206933507284. Předvolání bylo svědkovi doručeno, ale k výpovědi se nedostavil. Opakovaně byl předvolán předvoláním ze dne 14.1.2009, č.j. 2322/09/206933507284. Toto předvolání si svědek v úložní lhůtě nevyzvedl. Dožádáním ze dne 18.2.2009, č.j. 16108/09/206933507284, požádal správce daně Finanční úřad pro Prahu 4 o provedení svědecké výpovědi svědka M. B. V odpovědi na dožádání Finanční úřad pro Prahu 4 uvedl, že dne 11.3.2009 bylo svědkovi zasláno předvolání, které si dne 16.3.2009 osobně převzal. Na toto předvolání reagoval telefonickou omluvou – jako důvod kolize s termínem svědecké výpovědi uvedl měsíční nepřítomnost v České republice. Dne 2.4.2009 bylo zasláno svědkovi druhé předvolání č.j. 129903/08/004931104523. Tato zásilka se vrátila s uvedením důvodu „odstěhován bez uvedení adresy“. Finanční úřad pro Prahu 4 si ověřil adresu trvalého pobytu svědka v centrální evidenci a zjistil, že ode dne 17.3.2009 má svědek novou adresu trvalého pobytu. Na tuto adresu trvalého pobytu bylo dne 20.4.2009 zasláno třetí předvolání, které se vrátilo s uvedením důvodu „na uvedené adrese adresát neznámý“. Dne 6.5.2009 provedl Finanční úřad pro Prahu 5 na nové adrese trvalého pobytu svědka místní šetření, jehož výsledkem bylo zjištění, že svědek nemá nikde uvedeno své jméno a na uvedené adrese není znám.

Z výše uvedeného jednoznačně vyplývá, že správce daně vyčerpal veškeré zákonné možnosti jak zajistit svědeckou výpověď M. B. Pokud daňový subjekt navrhne provedení výsledku svědka, jehož pobyt je nezjistitelný a sám daňový subjekt není schopen udat kontakt na tohoto svědka, nelze nemožnost provedení takového výsledku přičítat k tíži správce daně. S ohledem na výsledky doručování a provedené místní šetření v místě posledního evidovaného trvalého pobytu nepovažuje soud ani za pochybení skutečnost, že správce daně nepřistoupil k pokusu o předvedení svědka, neboť tento pokus by byl evidentně marný. V takovém případě důkazní břemeno i nadále tíží daňový subjekt. I v tomto směru tedy shledal soud žalobcovu námitku jako nedůvodnou.

K namítanému neprovedení důkazního prostředku v podobě grafologického posudku, který by měl prokázat, zda na smlouvě o zprostředkování reklamní a propagační akce pro

žalobce na akci „GRAND PRIX“ a na související fakturu č. 39003 ze dne 31.3.2003, je podpis L. C. jako jednatele společnosti DRAKEN PRAHA spol. s r.o., soud podotýká, že neprovedení tohoto důkazního prostředku nebylo pochybením ze strany daňových orgánů. I kdyby byla žalobcem tvrzená skutečnost potvrzena a na sporných dokladech byl identifikován podpis L. C., nemohla by tato skutečnost mít kromě znevěrohodnění výpovědi L. C. vzhledem k ostatním zjištěním vliv na prokázání skutečností tvrzených žalobcem.

Žalobce rovněž namítal, že daňové orgány při svých rozhodnutích vycházely z výsledku svědka L. C. ze dne 8.2.2005, č.j. 52343/04/005931/8357, který byl proveden ještě před zahájením daňové kontroly u žalobce. Soud konstatuje, že z obsahu správního spisu vyplývá, že uvedený protokol byl skutečně obsažen v daném správním spise. Zaslal je správci daně v odpovědi na dožádání Finanční úřad pro Prahu 5, který byl místně příslušným správcem daně pro společnost DRAKEN PRAHA spol. s r.o. Ovšem v rámci samotné daňové kontroly byl proveden opakovaný výsledek pana L. C. dne 4.12.2008 na Finančním úřadě v Kralupech nad Vltavou, o kterém byl pořízen protokol č.j. 117040/08/206931/6618. Tohoto výsledku svědka byl účasten i zástupce žalobce - daňový poradce Ing. L. Š. Obsah výpovědi svědka byl prakticky totožný jako v původní výpovědi ze dne 8.2.2005. Svědkovi byl tento protokol v rámci druhé výpovědi předložen a on potvrdil, že podpis na něm je skutečně jeho. V rámci výsledku svědka byla dána možnost zástupci žalobce pokládat svědkovi otázky a tuto možnost zástupce žalobce bohatě využil a kladl svědkovi celou řadu otázek.

Z výše uvedeného tedy jednoznačně vyplývá, že výsledek uvedeného svědka byl řádně proveden v rámci předmětné daňové kontroly a práva žalobce jako daňového subjektu byla respektována a nedošlo k jejich porušení. Rovněž tuto námitku tedy soud vyhodnotil jako zcela nedůvodnou.

V rámci daňového řízení rovněž žalobce mimo jiné navrhl provedení výsledku D. G., který byl jednatelem společnosti Celebrity project s.r.o., a M. S., který byl společníkem uvedené společnosti. Správce daně k pokusu o provedení těchto důkazů přistoupil, ovšem neprovedl je, neboť dospěl k závěru, že uvedení svědkové jsou nedosažitelní.

Ve vztahu k výsledku společníka společnosti Celebrity project s.r.o. pana M. S. z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně požádal o provedení tohoto důkazního prostředku formou dožádání Finanční úřad pro Prahu 5. Finanční úřad pro Prahu 5 předvolával svědka předvoláními ze dne 7.7.2008, č.j. 293514/08/005935/7609, a ze dne 29.8.2008, č.j. 354980/08/005935/7609. Ani jedno z uvedených předvolání si svědek nepřevzal. Finanční úřad pro Prahu 5 provedl šetření v místě bydliště a zjistil, že na zvoncích na domě jméno svědka není uvedeno. Dotazem v Centrální evidenci obyvatelstva ale bylo zjištěno, že na uvedené adrese stále svědek má evidovanou adresu trvalého pobytu. Finanční úřad pro Prahu 5 tedy požádal Policii České republiky o převedení svědka. Pokus o předvedení nebyl úspěšný. Policie zjistila, že na zvoncích u vchodových dveří není uvedeno jméno svědka a na poštovních schránkách na chodbě domu rovněž ne. Muž, kterého hlídka policie kontaktovala na chodbě domu uvedl, že nikoho jménem S. nezná a neví, zda se zde vůbec někdo takový zdržuje.

Z výše uvedeného jednoznačně vyplývá, že správce daně vyčerpal veškeré zákonné možnosti, jak zajistit svědeckou výpověď M. S. Soud opakovaně připomíná, že pokud daňový subjekt navrhne provedení výsledku svědka, jehož pobyt je nezjistitelný a sám daňový subjekt není schopen udat kontakt na tohoto svědka, nelze nemožnost provedení takového výsledku

přičítat k tíži správce daně. V takovém případě důkazní břemeno i nadále tíží daňový subjekt. V tomto směru shledal soud žalobcovu námitku jako nedůvodnou.

Ve vztahu k výsledku jednatele společnosti Celebrity project s.r.o. pana D. G. ze spisu vyplývá, že správce daně požádal o provedení tohoto výsledku v rámci dožádání Finanční úřad v Praze – Modřanech. V odpovědi na dožádání Finančního úřadu v Praze – Modřanech je uvedeno, že jeho pracovníci provedli místní šetření na adrese bydliště svědka a zjistili, že zde svědek fyzicky nebydlí, žádný z bytů v uvedeném domě není označen jeho jménem a není tam umístěna ani poštovní schránka s jeho jménem. Na základě výzvy k součinnosti třetích osob odpovědělo představenstvo bytového družstva Otradovická 2000, které vlastní a spravuje byty na předmětné adrese, že svědek D. G. ukončil členství v uvedeném bytovém družstvu ke dni 8.6.2004 a to oznámením o převodu práv a povinností spojených s členstvím a souhlasem nabyvatele členství. Adresa současného bydliště není bytovému družstvu známa. Dále na základě výzvy k součinnosti třetích osob uvedla společnost Telefónica O2 Czech Republic, a.s., že číslo vedené jako kontaktní bylo přiřazeno předplacené kartě a nejsou tedy evidovány k danému číslu žádné údaje o zákazníkovi. Na uvedené telefonní číslo nikdo nereaguje.

Na základě výše uvedených skutečností sdělených dožádaným Finančním úřadem v Praze – Modřanech dospěl správce daně k závěru, že uvedený svědek je nekontaktní a za účelem provedení svědecké výpovědi nedosažitelný. Z odpovědi dožádaného finančního úřadu však nijak nevyplývá, že by se byt' jednou pokusil daného svědka předvolat k podání svědecké výpovědi. Ve správním spise není založeno žádné předvolání ani doklad o pokusu provést doručení takového předvolání prostřednictvím držitele poštovní licence. Tuto skutečnost soud považuje za závažný procesní nedostatek. Existuje totiž celá řada možností, jak by se mohlo předvolání doručované prostřednictvím držitele poštovní licence dostat do faktické moci adresáta. I přes značný časový odstup není vyloučena možnost, že svědek měl na poště zajištěnu službu dosílání zásilek na adresu svého faktického pobytu. Rovněž není vyloučeno, že nový uživatel bytu, v němž bydlel svědek, má se svědkem dohodu o předávání informací o případných doporučených zásilkách adresovaných svědkovi. Rovněž není vyloučeno, že svědek na dané adrese bydlí u někoho v podnájmu apod. Z obsahu spisu tedy vyplývá, že správce daně neučinil základní úkon ve věci zajištění přítomnosti svědka u svědecké výpovědi, tedy neprovedl jeho předvolání, třebaže se jednalo o svědka, jehož výslech žalobce navrhl. Ačkoli tedy neprovedl řádné předvolání svědka navrhovaného žalobcem, dospěl správce daně k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. V tomto směru se správce daně dle soudu dopustil závažného procesního pochybení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., neboť došlo k podstatné vadě řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Žalobce dále ve své námitce namítal nesprávné hodnocení výpovědi svědka T. Ch., kterou poskytl z pozice jednatele společnosti Celebrity project s.r.o. V protokole o výpovědi tohoto svědka ze dne 15.10.2008, č.j. 207187/08192932/0644, je uvedeno, že „výkon činnosti předmětu podnikání zajišťovala společnost BASSON, s.r.o.“ Tato společnost byla do obchodního rejstříku zapsána až v roce 2006. Proto správce daně usoudil, že výše uvedené tvrzení svědka je nevěrohodné. Žalobce poukazuje v žalobě na skutečnost, že v období od 12.12.2002 do 29.4.2008 byla v obchodním rejstříku zapsána ještě společnost BASSOON, s.r.o., která měla jako předmět činnosti reklamní činnost. Žalobce vytýká v žalobě daňovým orgánům, že tuto skutečnost neprověřily. Je třeba zdůraznit, že svědek svoji výpověď zaznamenanou ve výše uvedeném protokole bez výhrad podepsal. Žalobce sice nebyl z vlastní

vůle přítomen výslechu svědka, ovšem s hodnocením jeho výpovědi se mohl seznámit v rámci nahlížení do spisu a byl rovněž s hodnocením seznámen v rámci projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobce nic nenamítal proti závěrům správce daně a ve vztahu ke společnosti BASSON, s.r.o. Ve vztahu k této společnosti a hodnocení výpovědi svědka nenamítl nic ani v rámci odvolání proti platebnímu výměru. Prvně tuto svou námitku vtělil až do právě projednávané žaloby. Soud tedy konstatuje, že daňové orgány neměly důvod prošetřovat existenci jiné společnosti, než té, která byla uvedena v protokolu o výpovědi svědka a nemohly ani mít žádné pochybnosti o správnosti názvu společnosti zmiňované svědkem. Případnou záměnu obdobně nazvaných společností tedy nelze přičítat daňovým orgánům k tíži. V ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu je výslovně uvedeno, že odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. S ohledem na dikci tohoto ustanovení tedy nelze obecně v rámci soudního přezkumu uplatňovat námitky, které daňový subjekt neuplatnil v rámci daňového řízení. Proto se uvedenou námitkou soud dále věcně nezabýval.

Žalobcovu námitku, že daná kontrola byla zahájena na základě podnětu Policie České republiky a že měla sloužit jako pomocný instrument operativně pátrací činnosti složek Policie České republiky, soud považuje za zcela nedůvodnou. Není nijak v rozporu s platnou právní úpravou, pokud daňové orgány zahájí daňovou kontrolu na základě podnětu policie, která v rámci své činnosti získá indicie, že může existovat rozpor mezi údaji uvedenými v daňovém přiznání a skutečností. V daném případě je nutno zdůraznit, že z obsahu správního spisu nijak nevyplyvá, že by Policie České republiky nějakým způsobem ovlivňovala průběh daňového řízení či nezákonně čerpala informace z podkladů, které prověřovaly daňové orgány.

Poslední námitka žalobce spočívá v poukazu na skutečnost, že byla jeho procesní práva v rámci daňového řízení podstatně porušena tím, že nebyl řádně vyrozumíván o konání výslechů svědků v daném řízení.

Konkrétně zmínil žalobce výslech svědka provedený dne 17.8.2007 u Finančního úřadu v Kralupech nad Vltavou, o kterém byl vyhotoven protokol č.j. 34338/07/044930/3333. Soud konstatuje, že z obsahu správního spisu skutečně vyplývá, že o provedení tohoto výslechu žalobce ani jeho zástupce nebyli vyrozuměni. Ovšem dne 13.2.2008 proběhl u totožného dožádaného finančního úřadu výslech stejného svědka. O tomto výslechu byl vyhotoven protokol č.j. 7001/08/044930/333. V rámci tohoto výslechu byly svědkovi položeny totožné otázky jako v rámci předchozího výslechu konaného dne 17.8.2007. O konání opakovaného výslechu byl zástupce žalobce vyrozuměn přípisem č.j. 2027/08/044930/333. Dožádanému finančnímu úřadu zástupce žalobce písemně sdělil přípisem ze dne 25.1.2008, že se daného výslechu nemůže zúčastnit a žádá o zaslání protokolu z tohoto výslechu. Vzhledem k provedení opakovaného výslechu svědka, o kterém byl řádně vyrozuměn zástupce žalobce, dospěl soud k závěru, že došlo ke zhojení daného procesního pochybení a ve vztahu k příkladně žalobcem uvedenému výslechu shledal soud jeho námitku jako nedůvodnou.

V této souvislosti je nutno zmínit, že žalobce v žalobě namítal, že se v důsledku neoznámení konání výslechů svědků nemohl účastnit více jednání než-li jen jednání na Finančním úřadu v Kralupech nad Vltavou dne 17.8.2007, které uvedl pouze příkladmo. Proto

soud přistoupil k zevrubnému prostudování nepřehledně vedeného správního spisu. Po prostudování správního spisu s důrazem na žalobcem namítané procesní pochybení soud zjistil, že ve správním spise jsou protokoly o ústních jednáních, ke kterým není ve správním spise založen doklad, že byl o jejich konání vyrozuměn žalobce či jeho zástupce.

Ve vztahu k rozporovanému výdaji jde o ústní jednání konaná před Finančním úřadem pro Prahu 8 v rámci jiných daňových řízení. Protokoly o těchto jednáních poskytl dožádaný Finanční úřad Ostrava I správci daně na základě dožádání č.j. 2331/07/206931/6618 jako přílohy přípisu ze dne 7.6.2007, č.j. 62277/07/388932/1141. Jde o protokol z ústního jednání s M. V., jako osobou zmocněnou k jednání jménem společnosti Celebrity project s.r.o., ze dne 25.5.2004, č.j. 148985/04/008513/4233, a protokol z ústního jednání s J. Š., účetním společnosti Celebrity project s.r.o., ze dne 19.4.2004, č.j. 118295/04/008513/4233. Uvedené výpovědi se vztahovaly k realizaci reklamní kampaně.

Uvedené výsledky se evidentně vztahovaly k realizaci smlouvy o provedení reklamní kampaně ze dne 3.2.2003. Proto mají svoji relevanci ve vztahu k dokladům rozporovaným ze strany daňových orgánů v daném řízení.

Obsah předloženého správního spisu tak nasvědčuje tomu, že žalobce neměl možnost být účasten u výše uvedených ústních jednání a neměl možnost klást otázky svědkům při výpovědích. Tato skutečnost ovšem dle názoru soudu představuje závažné procesní porušení práv žalobce zakotvených v ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, která zároveň představuje vady řízení pro porušení procesních práv žalobce ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

S ohledem na výše uvedené soud žalobou napadené rozhodnutí původně žalovaného zrušil pro vady řízení a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení bude pak správní orgán podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem, který byl vysloven v tomto zrušujícím rozsudku.

S přihlédnutím k judikatuře Nejvyššího správního soudu zabývající se charakterem odvolacího řízení v daňovém řízení (např. rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009, č.j. 1 Aps 2/2008-76) soud nepřistoupil ke zrušení i dodatečného platebního příkazu, neboť dané vady řízení je možno odstranit v rámci odvolacího řízení.

Soud rozhodl v dané věci bez jednání, přestože jeho nařízení žalobce požadoval, neboť ve věci žalobou napadené rozhodnutí soud zrušil pro vady řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., a v takovém případě § 76 odst. 1 s.ř.s. stanoví, že soud zruší napadené rozhodnutí bez jednání.

Žalobce byl v projednávané věci plně úspěšný, a proto soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. uložil žalovanému povinnost zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení o žalobě ve výši 10 200,- Kč, která se skládá z částky 2 000,- Kč odpovídající soudnímu poplatku, z částky 4 200,- Kč za 2 úkony právní služby po 2 100,- Kč poskytnuté právním zástupcem JUDr. Petrem Jirátem [převzetí věci a podání návrhu podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d), vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném do 31.12.2012,], z částky 3 100,- Kč za jeden úkon právní služby poskytnuté právním zástupcem JUDr. Petrem Jirátem [doplnění žaloby podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d),

§ 11 odst. 1 písm. d), vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném od 1.1.2013,] a z částky 900,- Kč za s tím související tři paušály po 300,- Kč.

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 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 Ústí nad Labem dne 22. dubna 2014

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová