



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobce **ZEDNÍČEK a.s.**, se sídlem Kunovice čp. 1482, 686 04, zastoupeným Zdeňkou Černíkovou, daňovou poradkyní, se sídlem Uherské Hradiště, Františkánská 167, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, náměstí Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2009, č. j. 16453/09-1200-701175,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 10. 2009, č. j. 16453/09-1200-701175, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku ve výši 17.180,- Kč k rukám Zdeňky Černíkové, daňové poradkyně, se sídlem Uherské Hradiště, Františkánská 167, do 30-ti dnů o právní moci rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se žalobou doručenou zdejšímu soudu dne 22. 12. 2009 domáhal vydání rozsudku, kterým by soud zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 19. 10. 2009, č. j. 16453/09-1200-701175, věc mu vrátil k dalšímu řízení a současně jej zavázal k povinnosti nahradit žalobci náklady řízení. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Uherském Hradišti (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 3. 2009, č. j. 43434/09/336913703696, jímž mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 506.800,- Kč.

II. Obsah žaloby

[2] V žalobě uvedl, že dodatečný platební výměr byl vydán v návaznosti na výsledky daňové kontroly provedené správcem daně, který po prověření základu daně z příjmů právnických osob za rok 2004, včetně položek zvyšujících a snižujících hospodářský výsledek ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) dospěl k následujícímu kontrolnímu zjištění. Žalobce zúčtoval na vrub účtu 518490 – ostatní služby od dodavatele ARNIT s.r.o. doklad č. RE/2004/2989 ze dne 28. 12. 2004 za reklamu na akci „Silvestrovská show“ Liberec 28. 12. 2004 dle smlouvy ze dne 16. 11. 2004 v hodnotě 890.000,- Kč (pod č. 102/04 byl vystaven společností ARNIT s.r.o.) a doklad č. RE/2004/2990 ze dne 30. 12. 2004 za reklamu na akci „Silvestrovská show“ Špindlerův Mlýn 30. 12. 2004 dle smlouvy ze dne 19. 11. 2004 v hodnotě 920.000,- Kč (pod č. 107/04 byl vystaven společností ARNIT s.r.o.). Dle správce daně však nebylo prokázáno, že došlo k provedení reklamy uvedené na dokladech č. RE/2004/2989 a č. RE/2004/2990 a že předmětné reklamní akce prováděla společnost ARNIT s.r.o. Důkazní prostředky předložené žalobcem v rozsahu a obsahu uvedeném na těchto dokladech proto neosvědčil, i když vytykáací řízení na DPH za zdaňovací období prosinec 2004 bylo ukončeno tím, že správce daně vyměřil daňovou povinnost ve výši podaného přiznání k DPH a uznal odpočet DPH z přijatých reklamních služeb. Své závěry přitom správce daně vystavěl na tom, že v rámci svědecké výpovědi J. K., jednatele společnosti ARNIT s.r.o. provedené dne 20. 11. 2007 ve věznici Horní Slavkov (viz protokol o ústním jednání č. j. 117606/07/155931/2876) nebylo prokázáno, že předmětné doklady č. 102/04 a č. 107/04 vystavila pro žalobce společnost ARNIT s.r.o. a že došlo k uzavření smluv o dílo ze dne 16. 11. 2004 a 19. 11. 2004 za účasti jmenovaného jednatele společnosti ARNIT s.r.o. Proto žalobci správce daně zvýšil základ daně z roku 2004 v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů o částku ve výši 1.810.000,- Kč a vydal uvedený dodatečný platební výměr. V návaznosti na podané odvolání podané žalobcem pak v podstatě tytéž závěry přijal i žalovaný. Správce daně a následně žalovaný se při hodnocení důkazů dopustili takového pochybení, které mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, když postupem vykazujícím prvky libovůle a

svévole vycházeli jednostranně pouze z tvrzení svědka K., i když se jedná o svědka zcela nevěrohodného, a toho své pochybení se zcela účelově snažili přičíst žalobci. Jako důkazních prostředků lze přitom vedle svědecké výpovědi využít i dalších prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právními předpisy, přičemž obecně platí, že správce daně nemusí důkazní prostředek navržený daňovým subjektem provést, ale vždy se s ním musí vypořádat. Skutečnosti, jimiž se správce daně, resp. odvolací orgán vypořádali s návrhy žalobce však v žádném případě nelze akceptovat a jedná se tak o další vadu, která měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

[3] Žalovaný ve svém písemném vyjádření k žalobě zdůraznil, že dle jeho názoru žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonností tvrzenou žalobcem a proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Žalobce neunesl důkazní břemeno podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), neboť neprokával, že reklama byla provedena na fakturách uvedeným dodavatelem společností ARNIT s.r.o. Pouhým doložením účetního dokladu, obsahujícího formální náležitosti, není prokázáno, že se jedná o náklady ovlivňující základ daně. Daň totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale ve vynaložení nákladu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů poplatníka, tedy primárně v uskutečnění konkrétního plnění konkrétním dodavatelem, v případě žalobce zhotovitelem reklamy. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání nákladů, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Správce daně po žalobci požadoval prokázání uskutečnění reklamy společností ARNIT s.r.o., o níž žalobce na straně jedné tvrdil, že se uskutečnila, byl jejím příjemcem, a kterou také nikoli zanedbatelně honoroval, současně ale uváděl, že vzhledem k tomu, že reklama byla uskutečněna, neměl důvod pátrat po tom, kdo ji uskutečnil. Správce daně však zpochybnil, že doklady, vč. smlouvy jsou dostatečným důkazem plnění, neboť se je nepodařilo ověřit u jejich vystavitele – jednatele společnosti ARNIT s.r.o. výslovně uzavření smluv a vystavení faktur popřel. Plnění mělo spočívat v poskytnutí služby, o jejímž uskutečnění sice existovaly konkrétní listiny, resp. jiné záznamy, ale z těchto záznamů nebylo zřejmé, že reklama byla uskutečněna společností ARNIT s.r.o. K namítaným vadám dokazování žalovaný uvedl, že sice nebyl proveden výslech „kamaráda Ládi“ a paní účetní (takto je označil svědek K., který bližší údaje neznal), ovšem žalobce tyto osoby nijak blíže neidentifikoval, správci daně se je nepodařilo zjistit ani v součinnosti s Městskou správou sociálního zabezpečení v Brně ani od místně příslušného správce daně společnosti ARNIT s.r.o. Finančního úřadu Brno III. Žalobce nikterak neidentifikoval „bývalé zaměstnance“ B production s.r.o. jako fyzické osoby, které by měli dle jeho předpokladu zpracovat DVD záznam o průběhu předemtných reklamních akcí, jejichž výslech navrhoval k prokázání, že DVD si společnost ARNIT s.r.o. objednala u společnosti B production s.r.o.; navíc v průběhu odvolacího řízení byla tato společnost vymazána z obchodního rejstříku. K tvrzení žalobce, že správce daně dospěl k odlišnému závěru v řízení na dani z přidané hodnoty na základě výsledků vytykácího řízení, odkázal žalovaný na zprávu o výsledku daňové

kontroly daně z příjmů právnických osob č. j. 39175/08/336931/6851, z níž je zřejmý důvod této odlišnosti – teprve v rámci daňové kontroly měl správce daně k dispozici výsledek svědka – jednatele společnosti ARNIT s.r.o. Navíc se jedná o řízení na jiné dani, upravené odlišným hmotněprávním předpisem, výsledek tohoto řízení není důvodem pro změnu daňového řízení ve věci daně z příjmů právnických osob.

IV. V pořadí první rozsudek krajského soudu

[4] Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 1. 6. 2011, č. j. 31Af 1/2010 – 43, byla žaloba zamítnuta (výrok I.) a žádnému z účastníků nebylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení (výrok II.). V odůvodnění tohoto rozhodnutí soud zdůraznil, že z obsahu správního spisu předloženého žalovaným, a to zejména z obsahu zprávy o výsledku daňové kontroly daně z příjmů právnických osob č. j. 39175/08/336931/6851, která byla se zástupkyní žalobce projednána dne 3. 3. 2009, vyplývá s odkazem na svědeckou výpověď jednatele společnosti ARNIT s.r.o. pana J. K., že nebylo prokázáno, že předmětné doklady č. 102/04 a č. 107/04 vystavila pro žalobce společnost ARNIT s.r.o. V odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného je výslovně uvedeno, že přijaté faktury od dodavatele společnosti ARNIT s.r.o. nesplňují náležitost stanovenou v ustanovení § 11 odst. 1 písm. b) zákona o účetnictví, neboť za účastníka účetního případu je označena osoba sice existující, která ale prokazatelně tímto účastníkem nebyla. Uvedený závěr správce daně následně potvrzený žalovaným, že obě sporné faktury vystavené společností ARNIT s.r.o. neprokazují provedení reklamních služeb touto společností pro žalobce, je skutkově naprosto správný; ovšem v této souvislosti nebylo vyloučeno, aby daňovou uznatelnost těchto výdajů prokázal žalobce pro účely daňového řízení jinak, což však neučinil. Není to správce daně, kdo by měl povinnost vyhledávat důkazy k tvrzení daňového subjektu o uskutečnění výdajů, nejde o součást jeho povinnosti podle ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Na správci daně spočívá pouze povinnost, aby v rámci řádného zjištění skutečného stavu věci ve smyslu ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků navržené důkazní prostředky provedl, objektivně posoudil a řádně vyhodnotil jejich důkazní hodnotu. Soud se ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že žalobce neprokázal, že reklamní služby pro něj realizovala společnost ARNIT s.r.o.; žalobce tedy neprokázal daňovou účinnost uplatněného výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

V. Zrušovací rozsudek Nejvyššího správního soudu

[5] O kasační stížnosti žalobce rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 2. 2012, č. j. 2 Afs 73/2011 – 76, (dále jen „zrušovací rozsudek“), rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 6. 2011, č. j. 31Af 1/2010 – 43, zrušil a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku zdůraznil, že:

„V daném případě je pro uznání účetních dokladů vztahujících se ke dvěma reklamním akcím rozhodná výpověď svědka J. K.. Ten byl vyslýchán dožádaným správcem daně dne 20. 11. 2007 ve věznici Horní Slavkov. O konání výslechu byl stěžovatel řádně vyrozuměn a bylo skutečně jeho věcí, jak s tímto svým právem naloží. Z neúčasti při výslechu také nelze dovozovat nic k jeho tíži; nicméně pokud by se on či jeho zástupce výslechu zúčastnili, mohli svými dotazy dosáhnout zpřesnění výpovědi, či jiného náhledu správce daně na její obsah. Žalovaný i soud z této výpovědi konstatují zejména skutečnost, že svědek popřel pravost svého podpisu na smlouvách i fakturách a použité razítko označil za odlišné od toho, které jeho společnost v rozhodné době používala. Popřel rovněž zajištění reklamních akcí a odmítl konkrétní odpověď na dotaz týkající se obdržení sporných částek na účet jeho společnosti a jejich následný výběr v hotovosti, ač byl jediným oprávněným s tímto účtem disponovat.

Výpověď svědka J. K. je však třeba hodnotit ve vztahu ke všem skutečnostem, které v daňovém řízení vyšly najevo. K těm patří nejen svědkem popřené skutečnosti zaplacení sporných částek stěžovatelem na účet společnosti ARNIT a její následný výběr (při zjištění, že svědek byl v té době jediným oprávněným disponentem), ale zejména další skutečnosti, které se týkají popřené pravosti podpisu a razítka. Je pravdou, že podpis svědka na protokolu o výslechu se i při laickém pohledu poněkud liší od podpisů, které jsou na smlouvách a fakturách. Svědek nicméně rovněž uvedl, že podepisoval přiznání k DPH, byť je sám nevyhotovoval a neví, kde jsou. Součástí správního spisu jsou kopie přiznání k dani z přidané hodnoty za III. a IV. čtvrtletí roku 2004 (přílohy zprávy Finančního úřadu Brno III ze dne 19. 12. 2008) podaná finančnímu úřadu Brno III. ve dnech 26. 10. 2004, 21. 12. 2004, 25. 1. 2005, 25. 2. 2005 a 7. 4. 2005 (přiznání za shodná období byla skutečně podána vícekrát s určitými rozdíly v údajích). Na všech je uveden J. K. jako osoba oprávněná, všechna jsou jím podepsána, přičemž podpisy se i při laickém pohledu shodují s podpisy na smlouvách a fakturách a odlišují se od podpisu, jímž svědek podepsal v r. 2007 protokol o své výpovědi. Razítka společnosti ARNIT na těchto daňových přiznáních nejsou totožná, nicméně razítko užitá na daňovém přiznání společnosti ARNIT podaném dne 25. 2. 2005 se shoduje s razítkem užitým na smlouvách i fakturách. Za této situace popření pravosti podpisu i vzhledu razítka společnosti svědkem nemůže obstát jako věrohodné tvrzení a vyžadovalo by přinejmenším doplnění výslechu s předestřením těchto údajů. Obsah daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za III. a IV. čtvrtletí roku 2004 rovněž zpochybňuje argumentaci žalovaného i soudu, že společnost ARNIT nemohla poskytnout fakturované plnění proto, že v rozhodné době neměla žádné zaměstnance. Ve všech jsou totiž vykazována vysoká zdanitelná plnění (např. v daňovém přiznání podaném dne 25. 1. 2005 částka 11 608 309 Kč). Ač jde o daňová přiznání na daň z přidané hodnoty, lze z nich i pro účely daně z příjmů dovozovat, že společnost musela vykazovat nějakou činnost; tvrdí-li svědek, že se jednalo o činnost stavební a ve společnosti působil pouze s kamarádem L., nejví se toto jeho tvrzení ve vztahu k vykázaným částkám rovněž pravděpodobné.

Za situace, kdy důvodem pro doměření daně nebylo zjištění, že se reklamní akce neuskutečnily, ale to, že svědek K. zpochybnil pravost účetních dokladů a smluv, nelze než dospět k závěru, že pro výše uvedené neodstraněné rozpory a nejasnosti v jeho

výpovědi tuto nelze považovat za věrohodně vyvracející tvrzení daňového subjektu ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu z r. 1992. Hodnocení důkazů správcem daně vybočilo z mezí stanovených v § 2 odst. 3 daňového řádu z r. 1992, neboť není logické a nebere v úvahu všechny souvislosti, které v řízení vyšly najevo. Pokud žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti připomíná, že i při uskutečnění reklamních akcí by muselo být rovněž prokázáno, že se jednalo o výdaje směřující k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, je třeba uvést, že důvodem doměření daně v daném případě nebylo nesplnění těchto podmínek uznatelnosti daňových výdajů. Za situace, kdy žalovaný považoval za vyvrácenou pravost stěžovatelem předložených dokladů toto hodnocení totiž ani neprováděl.

Krajský soud nezákonné hodnocení důkazů převzal, aniž se vlastním dokazováním (postupem podle § 77 odst. 2 s. ř. s.), pokusil uvedené deficity rozhodné svědecké výpovědi odstranit. Konfrontací svědecké výpovědi se všemi skutečnostmi zjevnými ze správního spisu měl seznat, že hodnocení důkazů provedené správcem daně a žalovaným neobstojí a že tedy správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu z r. 1992 dostatečně neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost a průkaznost účetnictví stěžovatele ve vztahu ke sporným účetním dokladům. To bylo ovšem důvodem doměření daně a na tom také stálo rozhodnutí žalovaného. Posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím správním řízení neodpovídá zákonu; kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je tak důvodná.“

[6] V projednávané věci je soud v souladu s ustanovením § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) plně vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v jeho zrušovacím rozsudku.

VI. Relevantní skutečnosti plynoucí ze spisového materiálu

[7] Z obsahu správního spisu předloženého žalovaným vyplynuly následující ve věci relevantní skutečnosti.

[8] Z protokolu o ústním jednání ze dne 5. 3. 2007, č. j. 39715/07/336931/6851, vyplývá, že správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 4. 12. 2002 do 31. 12. 2003, 2004, dani silniční za zdaňovací období 2003, 2004 a dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2004 - prosinec 2005 včetně.

[9] Dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 3. 2009, č. j. 43434/09/336913703696, byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004 ve výši 506.800,- Kč. Podkladem pro vydání tohoto dodatečného platebního výměru se stala zpráva o výsledku daňové kontroly daně z příjmů právnických osob č. j. 39175/08/336931/6851, která byla se zástupkyní daňového subjektu paní Zdeňkou Černíkovou projednána dne 3. 3. 2009.

[10] Odvolání žalobce proti výše tomuto dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 10. 2009, č. j. 16453/09-1200-701175, zamítl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí zejména zdůraznil, že jako daňově účinné lze uznat ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů pouze prokázané náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků 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. Daňový subjekt tedy nese břemeno tvrzení a má také povinnost toto své tvrzení doložit, nese břemeno důkazní. Důkazní břemeno tedy jednoznačně tíží daňový subjekt, nikoli správce daně a nelze ho na správce daně přesouvat. Z obsahu svědecké výpovědi pana J. K., jejíž obsah byl zaznamenán do protokolu o ústním jednání ze dne 20. 11. 2007, č. j. 117606/07/155931/2876, vyplývá, že svědek popřel uzavření smluv na reklamní činnost s žalobcem, přičemž zejména uvedl, že společnost ARNIT s.r.o. v rozhodné době provozovala čistě stavební práce a předmětné faktury nevystavila. Z podkladů předložených správcem daně k odvolacímu řízení vyplývá, že společnost ARNIT s.r.o. v roce 2004 nedisponovala žádným zázemím v podobě pronajatých prostor, nevlastnila žádný majetek a rovněž nezaměstnávala žádné zaměstnance. Tyto skutečnosti byly zjištěny v součinnosti s Městskou správou sociálního zabezpečení v Brně. Ze všech zjištěných skutečností vyplývá, že prakticky nebylo možné, aby společnost ARNIT s.r.o. reklamní činnosti zajistila. Žalovaný zdůraznil, že přijaté faktury od dodavatele společnosti ARNIT s.r.o. nesplňují náležitost stanovenou v ustanovení § 11 odst. 1 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), neboť za účastníka účetního případu je označena osoba sice existující, která ale prokazatelně tímto účastníkem nebyla. Žalobcem předložené materiály pouze dokládají faktické provedení předmětných služeb, neprokazují však od koho, za jakou cenu a jakým způsobem byly fakturované služby zajištěny. Ve vztahu k odmítnutí svědecké výpovědi zaměstnanců společnosti B production s.r.o., která měla dle předpokladu žalobce zpracovat DVD záznamy o průběhu předmětných reklamních akcí, žalovaný zdůraznil, že provedení výsledku těchto svědků nemělo přímou souvislost se zajištěním reklamy pro žalobce. Žalovaným bylo konstatováno, že v době vznesení tohoto požadavku na provedení svědecké výpovědi zaměstnanců společnosti B production s.r.o., tj. dne 24. 10. 2008, již nebylo možné tomuto požadavku vyhovět, neboť usnesením Městského soudu v Praze ze dne 12. 6. 2008 bylo rozhodnuto o zrušení této společnosti a k datu 14. 7. 2009 byla společnost B production s.r.o. vymazána z obchodního rejstříku. Žalovaný uzavřel, že žalobcem zaslané bezhotovostní platby neprokazují zajištění reklamy dodavatelem deklarovaným na dvou předmětných fakturách. K námitce žalobce, že DPH za zdaňovací období prosinec 2004 vyměřil správce daně ve shodě s podaným daňovým přiznáním, žalovaný uvedl, že se jedná o dvě zcela samostatná daňová řízení, která jsou upravena odlišnými hmotněprávními předpisy, a proto nelze na základě výsledku daňového řízení na DPH postupovat, resp. měnit průběh a výsledek daňového řízení ve věci daně z příjmů právnických osob.

VII. Posouzení věci krajským soudem

[11] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), jde o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

[12] Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, vázán rozsahem a důvody, které žalobce uplatnil v žalobě (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Žaloba je důvodná. Soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení bez jednání podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. pro nezákonné hodnocení důkazů, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[13] Soud v první řadě zdůrazňuje, že v projednávané věci je plně vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správní soudem v jeho zrušovacím rozsudku (ustanovení § 110 odst. 4 s. ř. s.).

[14] Nejvyšší správní soud vytkl soudu, že převzal nezákonné hodnocení důkazů, zejména neprovedl konfrontaci výpovědi svědka K. se všemi skutečnostmi zjevnými ze správního spisu, na základě níž měl seznat, že hodnocení důkazů provedené správcem daně a žalovaným neobstojí a že správce daně ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků dostatečně neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost a průkaznost účetnictví žalobce ve vztahu ke sporným účetním dokladům.

[15] Ve zrušovacím rozsudku Nejvyšší správní soud k hodnocení věrohodnosti svědecké výpovědi obecně uvedl, že hodnocení věrohodnosti svědecké výpovědi je součástí práva správce daně na hodnocení důkazů ve smyslu § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Podle tohoto ustanovení správce daně hodnotí důkazy podle své vlastní úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Je to tedy správce daně, kdo posuzuje v první řadě, který důkazní prostředek má hodnotu důkazu (§ 31 odst. 4) a který také hodnotí jeho věrohodnost. Soudu nepřísluší přehodnocovat myšlenkovou úvahu správce daně, pokud vzala v úvahu všechny podstatné skutečnosti a logicky z nich dovozuje závěr odpovídající zákonu.

[16] Podle ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

[17] Podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

[18] Ve věci je podstatné, že důvodem pro doměření daně nebylo zjištění, že se reklamní akce neuskutečnily, ale skutečnost, že svědek J. K. zpochybnil pravost účetních dokladů a smluv a použitého razítka.

[19] Svědek J. K. v rámci své výpovědi zejména popřel pravost svého podpisu na smlouvách i fakturách a použité razítko označil za odlišné od toho, které tato společnost v rozhodné době používala. Popřel rovněž zajištění reklamních akcí, neboť společnost ARNIT s.r.o. v předmětné době provozovala čistě stavební práce a odmítl konkrétní odpověď na dotaz týkající se obdržení sporných částek na účet jeho společnosti a jejich následný výběr v hotovosti, ač byl jediným oprávněným s tímto účtem disponovat.

[20] Ve vztahu k ostatním skutečnostem, které v daňovém řízení vyšly najevo, vyplývajícím zejména z příslušných smluv, faktur, DVD záznamu a dokladů o bezhotovostní platbě, které prokazují uskutečnění reklamy, je však výpověď svědka J. K. nevěrohodná, a proto hodnocení důkazů provedené správcem daně a žalovaným podle závazného názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem, nemůže obstát. Námitka žalobce spočívající v nesprávném hodnocení důkazů je proto důvodná.

[21] Nevěrohodnost tvrzení svědka J. K. popírající pravost jeho podpisu a razítka společnosti ARNIT s.r.o. je podpořena jeho podpisem na přiznání k dani z přidané hodnoty za III. a IV. čtvrtletí roku 2004 (přílohy zprávy Finančního úřadu Brno III ze dne 19. 12. 2008) podaná Finančnímu úřadu Brno III. ve dnech 26. 10. 2004, 21. 12. 2004, 25. 1. 2005, 25. 2. 2005 a 7. 4. 2005 (přiznání za shodná období byla skutečně podána vícekrát s určitými rozdíly v údajích). Na všech je uveden J. K. jako osoba oprávněná, všechna jsou jím podepsána, přičemž podpisy se i při laickém pohledu shodují s podpisy na smlouvách a fakturách a odlišují se od podpisu, jímž svědek podepsal v roce 2007 protokol o své výpovědi. Razítka společnosti ARNIT s.r.o. na těchto daňových přiznáních nejsou totožná, nicméně razítka užitá na daňovém přiznání společnosti ARNIT s.r.o. podaném dne 25. 2. 2005 se shoduje s razítkem užitým na sporných smlouvách i fakturách. Za této situace popření pravosti podpisu i vzhledu razítka společnosti svědkem nemůže obstát jako věrohodné tvrzení.

[22] Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku, obsah daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za III. a IV. čtvrtletí roku 2004 společnosti ARNIT s.r.o. rovněž zpochybňuje argumentaci žalovaného i soudu, že společnost ARNIT s.r.o. nemohla poskytnout fakturované plnění proto, že v rozhodné době neměla žádné zaměstnance. Ve všech jsou totiž vykazována vysoká zdanitelná plnění (např. v daňovém přiznání podaném dne 25. 1. 2005 částka 11.608.309 Kč). Ač tedy jde o daňová přiznání na daň z přidané hodnoty, lze z nich i pro účely daně z příjmů dovozovat, že společnost musela vykazovat nějakou činnost; tvrdí-li svědek J. K., že se jednalo o činnost stavební a ve společnosti působil pouze s kamarádem Láďou, nejví se toto jeho tvrzení ve vztahu k vykázaným částkám rovněž pravděpodobné.

[23] Rovněž jako nevěrohodné je třeba hodnotit tvrzení svědka J. K. ve vztahu ke skutečnosti zaplacení sporných částek žalobcem na účet společnosti ARNIT s.r.o. a

jejich následný výběr při zjištění, že svědek byl v rozhodné době jediným oprávněným disponentem, a to za situace, kdy se nejednalo o bagatelní částky.

[24] V této návaznosti pak soud považuje za podstatné revidovat svůj závěr ohledně daňového řízení žalobce ve věci daně z příjmů právnických osob a ve věci daně z přidané hodnoty. Posuzoval-li Nejvyšší správní soud v rámci svého zrušovacího rozsudku v přezkoumávané věci i důkazy vyplývající z daňového řízení ve věci daně z přidané hodnoty subjektu od žalobce odlišného – společnosti ARNIT s.r.o., je neudržitelný soudem vyslovený názor, že se jedná o dvě samostatná daňová řízení upravená odlišnými hmotněprávními předpisy, která jsou ve správním soudnictví samostatně přezkoumatelná. Procesním předpisem, který až do 31. 12. 2010 upravoval daňová řízení, byl zákon a správě daní a poplatků, tudíž tento procesní předpis upravoval postup daňových orgánů při hodnocení důkazů ve všech typech daňových řízení.

[25] Jen pro úplnost soud uzavírá k požadavku žalobce ohledně jeho návrhu na výslech svědků, že Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku potvrdil ve věci vyslovený závěr soudu o nekonkrétnosti návrhů žalobce na výslech svědků, neboť výslovně uvedl: „*Stěžovatel nebyl schopen žádného z nich ani ztotožnit, natož pak poskytnout bližší informace umožňující jejich výslech. Jestliže v případě společnosti ARNIT je v obchodním rejstříku uveden pouze jednatel J. K., který ostatní spolupracovníky nebyl schopen blíže jmenovat, daňová přiznání, která jsou k dispozici, identifikují pouze J. K. a neexistují žádné jiné podklady o zaměstnancích společnosti v rozhodné době, nelze správci daně vytýkat, že návrhu nevyhověl. K návrhu na výslech bývalých pracovníků společnosti B production lze pouze dodat, že by ani nebyl pro výsledek řízení přínosem, neboť rozhodnutí žalovaného nestojí na tom, že reklama se vůbec neuskutečnila, ale na tom, že není prokázán, že ji provedla firma, která je uvedena na účetních dokladech.*“ Soud vyslovený závěr přebírá a uzavírá, že žalobce tyto svědky konkrétně neidentifikoval, ve vztahu ke společnosti ARNIT s.r.o. tyto nebyly zjištěny ani z dožádání k Městské správě sociálního zabezpečení v Brně a k místně příslušnému správci daně Finančnímu úřadu Brno III, ve vztahu ke společnosti B production s.r.o. pak tato byla ke dni 14. 7. 2009 vymazána z obchodního rejstříku.

VIII. Shrnutí a náklady řízení

[26] Hodnocení důkazů správcem daně vybočilo z mezí stanovených v ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, neboť není logické a nebere v úvahu všechny skutečnosti, které v řízení vyšly najevo. Za situace, kdy žalovaný považoval za vyvrácenou pravost žalobcem předložených dokladů, hodnocení důkazů ani neprováděl a nezákonné hodnocení důkazů převzal, aniž provedl konfrontaci svědecké výpovědi J. K. se všemi skutečnostmi vyplývajících ze správního spisu, zatížil tím vydané rozhodnutí vadou nezákonnosti.

[27] S přihlédnutím k výše uvedeným argumentaci bude tedy na žalovaném, aby se ve světle výše uvedeného závazného právního názoru [viz bod 5] vysloveného Nejvyšším správním soudem, věci znovu zabýval, stručně a jasně vyložil, o které

důkazy opřel svá skutková zjištění, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů, příp. proč neprovedl další navrhované důkazy, jaký učinil závěr o skutkovém stavu věci a jak věc právně posoudil.

[28] Soudu nezbylo než žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušit pro nezákonnost z důvodu chybného hodnocení důkazů a chybné právní kvalifikace skutkových zjištění ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Podmínky ke zrušení rozhodnutí správce daně shledány nebyly, neboť v daňovém řízení je pokračováno, jen se vrací do odvolacího stádia a vytýkané lze napravit v odvolacím řízení. K tomuto závěru srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76, publ. ve Sb. NSS pod č. 1997/2010, dostupné na www.nssoud.cz. V dalším řízení je žalovaný ve smyslu ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto zrušovacím rozsudku.

[29] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, 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, ve spojení s ustanovením § 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s., podle něhož za zastupování náleží odměna; pro určení její výše, nestanoví-li zvláštní předpis jinak, se užije obdobně zvláštní právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb, ve spojení s ustanovením § 110 odst. 3 věta první s. ř. s., podle něhož zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. Náklady řízení ve věci úspěšného žalobce sestávají z v pořadí prvního řízení před krajským soudem ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 2.000,- Kč, z mimosmluvní odměny za zastoupení žalobce v souladu s ustanovením § 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif - dále jen „advokátní tarif“) ve výši 2.100,- Kč, a to za tyto úkony právní služby: 1. převzetí a příprava zastoupení ze dne 19. 11. 2009, 2. písemné podání soudu ze dne 21. 12. 2009, 3. písemné podání soudu ze dne 13. 4. 2010 – ve výši 1/2 v souladu s ustanovením § 11 odst. 2, 3 advokátního tarifu (k tomuto srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, sp. zn. 6 A 205/95, SJS 531/1999, dostupný v systému ASPI), ze 3 náhrad hotových výdajů po 300,- Kč v souladu s ustanovením § 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu a z 20% DPH v souladu s ustanovením § 57 odst. 2 s. ř. s. ve výši 1.230,- Kč, tj. celková částka ve výši 9.380,- Kč. Dále z řízení před Nejvyšším správním soudem ze zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 3.000,- Kč, z mimosmluvní odměny za zastoupení žalobce advokátem v souladu s ustanovením § 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu ve výši 2.100,- Kč, a to za tyto úkony právní služby: 1. převzetí a příprava zastoupení ze dne 13. 6. 2011, 2. písemné podání soudu ze dne 29. 6. 2011, a ze 2 náhrad hotových výdajů po 300,- Kč v souladu s ustanovením § 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu, tj. celková částka ve výši 7.800,- Kč. Z v pořadí druhého řízení před krajským soudem žalobci podle obsahu soudního spisu žádné náklady řízení nevznikly. Celkem se tak jedná o částku ve výši

17.180,- Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit přímo k rukám zástupkyně žalobce Zdeňky Černíkové, daňové poradkyně, se sídlem Uherské Hradiště, Františkánská 167, do 30-ti dnů od právní moci rozsudku. Tuto lhůtu považuje soud za přiměřenou poměrům a možnostem žalovaného, který je subjektem veřejné správy.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

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.

Kasační stížnost je nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Krajský soud v Brně dne 13. června 2012

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu