



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 žalobkyně obchodní společnosti **CZT, a. s.**, se sídlem v Pardubicích, Bratřanců Veverkových 396, zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem v Praze 8 – Karlíně, Šaldova 34/466, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové 2, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. března 2011, čj. 1225/11-1200-607208, t a k t o :

I. Žaloba s e z a m í t á .

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně do rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích (dále také jen "správce daně") ze dne 6. 5. 2010, čj. 114553/10/248912604202, kterým jí byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2005 do 30. 6. 2006.

V jeho odůvodnění uvedl, že správce daně vyloučil žalobkyni z daňových nákladů za propagaci a reklamu z celkové částky 12.845.708,10 Kč náklady ve výši 10.910.218,29 Kč. Ze sedmi dokladů od společnosti LETKA TEAM, a. s. (dále jen "LETKA TEAM"), vyloučil buď jednotlivé položky nebo celou částku deklarovanou na dokladu, neboť dle jeho názoru žalobkyně neprokázala, že jí tyto náklady sloužily

k dosažení, zajištění a udržení jejích zdanitelných příjmů, jak stanoví § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o daních z příjmů"). V důsledku toho proto zvýšil základ daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2. cit. zákona o částku ve výši 10.910.218,29 Kč.

Dále žalovaný uvedl, že předmětem fakturace na dokladech vystavených společností LETKA TEAM bylo poskytnutí reklamy dle smlouvy o zajišťování propagace a reklamy. Správce daně prověřoval, zda došlo ke skutečnému poskytnutí reklamy, zda byl dodán deklarovaný rozsah reklamních služeb a zda tyto reklamní služby byly poskytnuty ve zdaňovacím období od 1. 7. 2005 do 30. 6. 2006. Společnost LETKA TEAM tyto služby nezajišťovala sama, ale většinou pomocí jiných subjektů, z největší části společnosti DVP Media, spol. s r. o. (dále jen "DVP Media"). Žalovaný dále specifikoval předmětné doklady vystavené společností LETKA TEAM:

- doklad č. 55/00012 ze dne 30. 9. 2005 na částku 373.642,- Kč, který deklaruje dodání „venkovní reklamy, reklamních předmětů a ostatních reklamních služeb“. Doklad má přílohu, ve které jsou u jednotlivých druhů reklamních služeb uvedeni subdodavatelé, subdodavatel reklamních předmětů však na příloze uveden není. Z tohoto dokladu správce daně za daňový náklad neuznal částku 130.852,64 Kč (bez DPH) za dodávku reklamních předmětů.

- doklad č. 55/00014 ze dne 15. 11. 2005 na částku 1.830.000,- Kč (bez DPH). Celková částka není nijak dále členěna a dodané služby jsou specifikovány pouze jako „reklamní kampaň od spol. DVD Media“.

- doklad č. 55/00018 ze dne 31. 12. 2005 na celkovou částku 582.656,- Kč (bez DPH). Dodané reklamní služby jsou specifikovány jako „reklama v katalogích, letácích a médiích, náklady související s umístěním reklamních boxů, reklamní předměty a ostatní reklamní služby“. Tento doklad má 2 přílohy, první obsahuje dílčí dodavatele jednotlivých reklamních služeb a druhá obsahuje výpočet časového rozlišení reklamní služby „umístění 83 reklamních boxů“. Správce daně vyloučil z daňových nákladů položky nákladů za dodávku „reklamních předmětů“ ve výši 32.298,28 Kč (bez DPH) a položku popsanou jako „náklady související s umístěním reklamních boxů“ ve výši 29.610,56 Kč (bez DPH). Tuto částku správce daně vypočetl tak, že rozlišil celkovou částku za umístění reklamních boxů ve výši 50.760,93 Kč za období prosinec 2005 až listopad 2006 podle časové souvislosti s kontrolovaným obdobím.

- doklad č. 56/00010 ze dne 3. 2. 2006 na částku 1.222.200,- Kč (bez DPH), na němž je deklarováno „Fakturujeme Vám náklady související s reklamními akcemi - reklamní kampaň pro značky Diesel, OK, Letka klasik na 700 DVP stanicích“. Ani u tohoto dokladu není další bližší specifikace poskytnutých služeb ani termínu plnění.

- doklad č. 56/00011 ze dne 23. 2. 2006 na částku ve výši 3.570.000,- Kč (bez DPH). Plnění je popsáno: „Fakturujeme Vám náklady související s reklamními akcemi reklamní kampaň pro značky Diesel, OK, Letka klasik na statických monitorech

DVP“. Bližší specifikace reklamy ani období dodání služeb z dokladu nevyplývá, doklad nemá žádnou přílohu.

- doklad č. 56/00015 ze dne 10. 4. 2006 na částku 3.810.946,20 Kč (bez DPH) se specifikací plnění: „Fakturuje Vám náklady související s reklamními akcemi, dle Vašich požadavků za I. čtvrtletí roku 2006: reklama v katalogích, letáčích a médiích, venkovní reklama, náklady související s umístěním reklamních boxů, ostatní reklamní služby“. Z celkové částky deklarované na dokladu správce daně vyloučil nákladové položky ve výši 3.400.000,- Kč (bez DPH) za „reklamu v katalogích, letáčích a médiích“, částku ve výši 56.660,- Kč za „dodávku reklamních předmětů“ a částku ve výši 45.686,50 Kč (z částky 91.737,- Kč) jako částku související časově s kontrolovaným obdobím za „umístění reklamních boxů“. U dokladu jsou dvě přílohy. V první jsou uvedeni dodavatelé jednotlivých reklamních služeb a u druhé je výpočet podílu nákladů, který připadá na kontrolované zdaňovací období z celého období deklarované dodávky reklamních boxů, tj. z období leden až prosinec 2006.

- doklad č. 56/00023 ze dne 10. 7. 2006 (datum uskutečnění zdanitelného plnění 30. 6. 2006) na částku 1.097.637,80 Kč (bez DPH), se specifikací: „Fakturuje Vám náklady související s reklamními akcemi, dle Vašich požadavků za II. čtvrtletí roku 2006 – reklama v katalogích, letáčích a médiích, reklamní předměty a ostatní reklamní služby“. Z celkové částky uvedené na dokladu správce daně neuznal za daňový náklad částku ve výši 108.000,- Kč (bez DPH) za „reklamní kampaň na cigarety na DVD monitorech“, částku 416.000,- Kč za „reklamní kampaň na doutníky“ a částku 68.728,31 Kč za „dodávku reklamních předmětů“. U dokladu je příloha, ve které jsou uvedeni dodavatelé jednotlivých reklamních služeb.

Dále žalovaný uvedl, že žalobkyně ke zmíněným dokladům předložila smlouvu o zajišťování propagace a reklamy ze dne 3. 5. 2002 uzavřenou mezi žalobkyní jako mandantem a společností LETKA TEAM jako mandatářem. V článku III. této smlouvy bylo ujednáno, že „...úplaty za propagační a reklamní činnost... budou mandantem vždy předem odsouhlaseny před každou konkrétní propagační či reklamní akcí“. Žalobkyně však žádný důkazní prostředek o sjednaném vzájemném odsouhlasení fakturovaných částek za dodávku reklamních služeb v úhrnné výši přes 10 mil. Kč nepředložila. Žalobkyně předložila i smlouvu o nájmu a využívání technických zařízení (dále jen „smlouva o nájmu“) ze dne 8. 10. 2003 uzavřenou mezi žalobkyní a společností DVP Media, dle které svěřila společnosti DVP 1.000 ks zařízení do správy s oprávněním brát užitky z tohoto zařízení, jimiž se rozumí pronájem reklamního času třetím osobám. Čas využitelný pro reklamu byl smlouvou o nájmu rozdělen tak, že 15 % času bude poskytnuto žalobkyni, s čímž bude spojena samostatná fakturace služby, a zbylých 85 % času může společnost DVP Media poskytnout jiným zájemcům za ceny předem odsouhlasené žalobkyní. Společnost DVP Media tak mělo připadnout od žalobkyně 1.000,- Kč měsíčně za 15 % využitelného času ze všech 1.000 ks zařízení a 10 % z prodeje zbylého reklamního času po odečtení nákladů na vyhledání prodejen a umístění zařízení. Na druhou stranu žalobkyni náležela odměna za pronájem zařízení ve výši 1,- Kč/ks/měsíc, což opět činí 1.000,- Kč/měsíc, a zbylých 90 % z prodeje vysílacího času třetím osobám.

Dle žalovaného nelze osvědčit za důkaz poskytnutí služeb ani žalobkyní předložený seznam prodejních míst, který předložila jako důkazní prostředek v písemnosti nazvané „Zaslání podkladů k reklamě“ obsahující seznam 827 prodejních míst - trafik, kam měla být umístěna promítací zařízení (přehrávač DVD s LCD monitorem) a kde se měla v kontrolovaném zdaňovacím období promítat reklamní DVD na výrobky žalobkyně. Seznam dokládá pouze to, kde měly být služby poskytnuty, ale nikoli, že tam poskytnuty skutečně byly. Seznam prodejních míst využil pak správce daně k náhodnému výběru svědků, které vyslechl k dodávce reklamy.

Žalobkyně předložila dále dvě reklamní DVD. Na prvním je videospot s reklamou na cigarety zn. Letka a cigarety zn. RED DOG v délce trvání 5 minut 56 sec. DVD bylo pořízeno dne 19. 2. 2005. Druhé DVD obsahuje dvě reklamy v délce 2x33 sec. a obsahuje reklamu na cigarety zn. DIESEL. Žalobkyně předložila i třetí DVD, na kterém jsou reklamy na cigarety BURTON a CALUME (pro společnost GECO TABÁK), reklama na cigarety OK a RED DOG a OK Pack krabičky a je zde uvedeno logo společnosti DVP Media. Dle žalovaného nelze za důkaz osvědčit ani samotná DVD, protože dokládají pouze to, že nějaká reklama byla nahrána, ale již ne to, že byla promítána na prodejních místech (trafikách). Předložená DVD proto neprokazují poskytnutí reklamy tak, jak je deklarováno na dokladech zaúčtovaných do nákladů na reklamu u žalobkyně.

Dále žalovaný uvedl, že první dvě DVD byla promítnuta svědkům z řad majitelů a pronajímatelů trafik. Z jejich výpovědí však nelze osvědčit, že by DVD byla v síti trafik přehrávána v kontrolovaném zdaňovacím období. Svědci uvedli, že na řadě trafik bylo promítací zařízení mimo provoz, protože došlo k ukončení spolupráce se společností DVP Media ještě před 1. 7. 2005. Žádný ze svědků jednoznačně nevypověděl, že obě DVD byla promítána tak, jak je deklarováno na dokladech vystavených společností LETKA TEAM. Ze smluvních ujednání o poskytnutí reklamy mezi žalobkyní a společností LETKA nevyplyvá, že v určitém období bude poskytnuta reklama na ten či onen druh tabákového výrobku. Smluvně ujednané odsouhlasení úhrad za reklamu ani vyúčtování reklamně-propagačních akcí nebylo předloženo.

Žalovaný konstatoval, že zmíněné důkazní prostředky předložené žalobkyní pochybnosti správce daně neodstranily. Z toho důvodu správce daně vydal dne 14. 7. 2009 výzvu čj. 67112/09/248932601205, ve které požadoval předložení jakýchkoli dalších důkazních prostředků, které by prokázaly uskutečnění reklamních služeb, a to v deklarovaném rozsahu na dokladech a v kontrolovaném zdaňovacím období. Žalobkyně v průběhu řízení předložila přílohy k přezkoumávaným dokladům, které pak žalovaný hodnotil jednotlivě u každého dokladu, a to podle jednotlivých druhů reklamních akcí. Současně navrhla další důkazní prostředky (výsledky všech majitelů a provozovatelů trafik, výslech svědka Mgr. V. S. a výslech dalších blíže neurčených bývalých zaměstnanců společnosti LETKA TEAM, jmenovitě pouze T. K.).

Správce daně a dožádaní správci daně pak vyslechli v období září – listopad 2009 celkem 64 svědků z řad majitelů a provozovatelů trafik. Při výsleších jim byla promítnuta dvě DVD a byly jim kladeny otázky ohledně realizace reklamy od společnosti LETKA TEAM v kontrolovaném zdaňovacím období. Ze svědecké výpovědi Mgr. V. S., bývalého předsedy představenstva společnosti LETKA TEAM vyplynulo, že tato společnost měla jako fungující distribuční kanál výrobků žalobkyně vybudovanou síť obchodních zástupců, prostřednictvím nichž zajišťovala reklamní kampaně. V daném případě měla být takto zajištěna vlastní instalace a servis technického zařízení, aby se zde mohly promítat videospoty na výrobky žalobkyně. To uvedl ve své výpovědi i svědek J. N., bývalý jednatel společnosti DVP Media, když uvedl, že montáž zařízení a uzavírání smluv mezi společností DVP Media a jednotlivými trafikanty prováděli distributoři společnosti LETKA TEAM a dodal, že společnost DVP Media jednotlivým trafikantům pouze platila za možnost umístění reklamního zařízení. Svědek potvrdil, že reklamní zařízení bylo fyzicky majetkem žalobkyně. To, že promítací technická zařízení (DVD přehrávače + LCD monitory) byla pořízena žalobkyní za cenu 24 mil. Kč od společnosti DVP Media dokládají i dodací listy z roku 2003.

K vlastním zjištěním týkajícím se reklamy a propagace výrobků žalobkyně žalovaný konstatoval, že mezi žalobkyní a společností LETKA TEAM byla vždy úzká obchodní spolupráce, tato společnost od žalobkyně odebírala tabákové výrobky a ty následně distribuovala do velkoobchodní i maloobchodní sítě. O tom svědčí rámcová smlouva o obchodních podmínkách, svědecká výpověď Mgr. V. S., bývalého předsedy představenstva společnosti LETKA TEAM, svědecká výpověď J. N., bývalého jednatele společnosti DVP Media a rovněž bývalého člena představenstva žalobkyně i svědecká výpověď T. K., bývalého obchodního zástupce společnosti LETKA TEAM. Vedle této obchodní spolupráce byla mezi výše uvedenými společnostmi uzavřena smlouva o zajišťování propagace a reklamy, na základě níž mělo docházet k fakturaci služeb vykonávaných společností LETKA TEAM v oblasti reklamy a propagace výrobků žalobkyně. Dle žalobkyní předložených dokladů a jejich příloh patřila mezi dodavatele reklamních služeb společnosti LETKA TEAM i společnost DVP Media, která měla mimo jiné zajistit reklamní kampaň formou promítání reklamních videospotů na propagaci tabákových výrobků. Žalovaný popsal i některé skutečnosti týkající se společnosti DVP Media, a to že společnost byla v listopadu 2006 převedena na J. U. a od té doby je nekontaktní. Daňová přiznání na dani z příjmů právnických osob za rok 2006 ani období následující nepodala. Rovněž společnost LETKA TEAM byla v březnu 2007 převedena na nového vlastníka - slovenskou společnost Oliveta, s. r. o., a v červnu 2007 byl na její majetek prohlášen konkurs.

Dále se žalovaný podrobně zabýval důkazními prostředky podle jednotlivých druhů reklamy deklarovaných na prověřovaných dokladech:

Reklamní akce na DVP stanicích (monitorech) byly fakturovány doklady: č. 56/00010, částka 1.222.200,- Kč - „náklady související s reklamními akcemi - reklamní kampaň pro Diesel, Letka klasik na 700 DVP stanicích“,

č. 56/00011, částka 3.570.000,- Kč - „náklady související s reklamními akcemi: reklamní kampaň pro značky Diesel, OK, Letka Klasik na statických monitorech DVP“,

č. 55/00014, částka 1.830.000,- Kč - „reklamní kampaň od spol. DVP Media“,

č. 56/00023, částka 108 000,- Kč - „reklamní kampaň na DVP monitorech“.

U akcí deklarovaných uvedenými doklady byla jejich společným znakem skutečnost, že se jednalo o realizaci reklamy formou promítání DVD na promítacích zařízeních (přehrávač DVD a LCD monitor) na tzv. obchodních místech, kterými žalobkyně označila konečné příjemce reklamy (majitele a provozovatele trafik) po celém území České republiky. Dle žalovaného předložené důkazní prostředky (dodavatelské doklady, smlouvy a tři DVD) poskytnutí deklarovaných reklamních služeb neprokázaly, proto bylo přistoupeno k výsledkům svědků. Ti byli vybráni náhodným výběrem ze seznamu trafik poskytnutého žalobkyní. Kromě takto náhodně vybraných 64 svědků z řad majitelů a pronajímatelů trafik správce daně vyslechl i bývalé zástupce společnosti LETKA TEAM i společnosti DVP Media.

Z výsledků 14 svědků z řad majitelů a provozovatelů trafik dle žalovaného vyplývá, že instalované promítací zařízení (LCD monitor a přehrávač DVD) bylo značně poruchové a průběžná údržba tohoto zařízení společností DVP Media vážla, nebo že zařízení byla v kontrolovaném období již mimo provoz. Dvanáct z těchto svědků potvrdilo, že spolupráce se společností DVP Media byla ukončena již před začátkem kontrolovaného zdaňovacího období, tj. před 1. 7. 2005, a svá tvrzení doložili i příslušnými dokumenty a předávacími protokoly o vrácení promítacího zařízení. Dvanáct svědeckých výpovědí nepotvrdilo tvrzení žalobkyně o poskytnutí reklamy formou promítání DVD na LCD monitorech, protože promítací zařízení na trafikách v kontrolovaném období již nebylo umístěno. Z výpovědí svědků tak dle žalovaného vyplývá, že žalobkyně důkazní břemeno, ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP neunesla, neboť svědecké výpovědi její tvrzení nepotvrdily.

Z výpovědí 46 svědků z okruhu majitelů a pronajímatelů trafik vyplývá, že někteří reklamu na tabákové výrobky promítanou na svých trafikách zaregistrovali, ale nebyli schopni označit období poskytnutí reklamy a nepoznali obsah klipu z jednoho nebo obou reklamních DVD, která měla být na jejich trafice promítána. Žalovaný upozornil na smlouvu o nájmu uzavřenou mezi žalobkyní a společností DVP Media, podle které žalobkyni připadlo 15 % promítacího času na reklamu jejích výrobků. Pokud tedy svědci sdělili, že DVD viděli nebo připustili, že se reklama na trafikách mohla promítat, potom mohli vypovídat o reklamě promítané v čase vyhrazené žalobkyni dle smlouvy o nájmu a nikoli o reklamě zajištěné společností LETKA TEAM. I z tohoto důvodu označil žalovaný realizaci dodávek reklamy dle uvedených dokladů za nevěrohodnou.

Pět svědků ze 63 majitelů a pronajímatelů trafik uvedlo, že se reklama mohla promítat nebo probíhala i v kontrolovaném období. Odpovědi těchto svědků však nejsou konkrétní a nepotvrzují celý rozsah reklamy na LCD monitorech (např. reklamu na doutníky). Protože jsou jejich výpovědi nekonkrétní a neurčité, správce

daně je neosvědčil za důkaz. Pouze svědek M. M. uvedl, že reklama byla promítána na monitorech i v roce 2006 a poznal reklamu obsaženou na dvou DVD.

Vzhledem k tomu, že 12 z oslovených svědků (majitelů a provozovatelů trafik) vypovědělo, že v kontrolovaném období reklama formou promítání na monitorech na jejich trafikách neprobíhala z důvodu chybějícího promítacího zařízení, 46 z oslovených svědků nepoznalo reklamu na jednom nebo obou promítaných DVD a 5 z oslovených svědků připustilo jen neúplný rozsah reklamy na tabákové výrobky dle druhů reklamy uvedených na dokladech a jejich přílohách, nelze dle žalovaného tyto výpovědi osvědčit za důkaz provedení reklamy na tabákové výrobky v čase a rozsahu uvedeném na přezkoumávaných dokladech a jejich přílohách. Žalobkyně proto neunesla důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP a neprokázala, že jí vynaložené náklady ve shora uvedených částkách z dokladů č. 56/00010, č. 56/00011, č. 55/00014 a č. 56/00023 sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Z dokladu č. 56/00023 neuznal správce daně z „ostatních reklamních služeb“ v částce 467.260,39 Kč za daňový náklad položku ve výši 416.000,- Kč za „reklamní kampaň na doutníky“. I tato reklamní kampaň měla být realizována prostřednictvím promítání na monitorech umístěných na trafikách společností DVP Media. Obě promítnutá DVD však reklamu na doutníky neobsahují. Z oslovených 63 svědků si na promítání reklamy na doutníky pamatuje pouze T. V., a to jen v souvislosti s výrobou reklamního videospotu na doutníky vyrobeného podle ní v roce 2006. Žádný z dalších provozovatelů či majitelů trafik poskytnutí promítací kampaně na doutníky v kontrolovaném zdaňovacím období nepotvrdil.

Bývalý předseda představenstva dodavatele reklamy společnosti LETKA TEAM Mgr. V. S. sdělil, že realizace reklamního plnění v kontrolovaném období proběhla, potvrdil, že uzavřel smlouvu o zajišťování reklamy a propagace za společnost LETKA TEAM se žalobkyní, i to, že byly vystaveny předmětné doklady. Vypověděl, že reklamní kampaně na monitorech probíhaly podle časového harmonogramu odsouhlaseného s vedením žalobkyně. Žádná odsouhlasení však nepředložil, a to ani žalobkyně. Svědek i uvedl, že DVD promítnutá správcem daně jsou totožná s DVD promítanými v trafikách. K reklamě na doutníky sdělil, že bylo promítáno DVD s reklamou na doutníky Gullivers s tím, že DVD bylo do sítě trafik nasazeno v roce 2005 bez bližšího určení času a doby poskytnutí reklamy. Příloha dokladu č. 56/00023 deklarujícího dodávku této reklamy však neobsahuje informaci, zda se jednalo o propagaci doutníků značky Gullivers či jiné značky.

Výpověď tohoto svědka žalovaný neosvědčil jako důkaz o poskytnutí reklamních služeb, neboť ve světle výpovědí majitelů a pronajímatelů trafik je s těmito výpověďmi v rozporu. Výpověď svědka ohledně reklamy na doutníky je v rozporu i s výpovědí svědka T. K. (bývalého obchodního zástupce společnost LETKA TEAM), který sdělil, že na DVD s reklamou na doutníky měla být propagována značka MERLIN, ovšem neuvedl, zda a kde bylo toto DVD promítáno.

Svědka K. tak uvedl v rozporu se svědkem S. jinou značku doutníků, která měla být v reklamě na trafikách promítána. Poznal obsah dvou promítaných DVD s reklamou na cigarety, avšak nebyl schopen určit, kdy byla tato DVD nasazena do sítě trafik. Svědek dále sdělil, že seznam obchodních míst – trafik, který mu byl předložen, není kompletní. Žalovaný uvedl, že vzhledem k tomu, že žádný z vyslechnutých majitelů a pronajímatelů trafik nepotvrdil promítání reklamy na doutníky značky Gullivers a doklad č. 56/00023 ani jeho příloha neobsahuje informace o značce doutníku, který měl být propagován, a svědek K. vypovídal o jiné značce doutníku (MERLIN), je výpověď svědka K. nevěrohodná a jeho výpověď nelze osvědčit za důkaz o tom, že reklamní kampaň na doutníky za 416.000,- Kč byla uskutečněna. Výpovědi majitelů a provozovatelů trafik ohledně reklamy na doutníky na LCD monitorech jsou kromě svědkyně T. V. vesměs nekonkrétní a tuto reklamu neprokazují. Pokud svědci uvedli, že poznávají obsah alespoň jednoho z předvedených DVD, nebyli schopni s jistotou potvrdit, že reklama probíhala v jejich trafice v kontrolovaném období.

Dle žalovaného tak důkazní prostředky neprokázaly přijetí reklamních služeb dle dokladů č. 55/00014, 56/00010, 56/00011 a 56/00023 deklarovaných jako „reklamní kampaně od spol. DVP Media, náklady související s reklamními akcemi pro některé tabákové výrobky na 700 DVP stanicích nebo statických monitorech, reklamní kampaň na cigarety na DVP monitorech“ v kontrolovaném období. U reklamy spočívající v promítání videospotů s reklamou na cigarety a doutníky neunesla žalobkyně důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), neboť neprokázala, že jí služby byly poskytnuty a náklady na reklamu sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Na dokladu č. 56/00015 je uveden předmět dodávky „reklama v katalogích, letácích a médiích“ v částce 3.400.000,- Kč. Příloha dokladu k této částce uvádí, že se jedná o „reklamní kampaň na DVD monit.“. Služby uvedené na příloze dokladu tak jsou dle žalovaného v rozporu se službami uvedenými na dokladu. Daňový subjekt, přestože byl vyzván, aby prokázal přijetí plnění dle zmíněného dokladu, žádnou realizaci reklamy v katalogích ani letácích nedoložil. Reklamní kampaň byla zahájena na počátku roku 2004 (leden – únor), kdy byla instalována promítací zařízení na řadě trafik k promítání videospotů, jak vyplývá z výsledků svědků i z jimi předložených listinných důkazů. Tuto skutečnost potvrzuje technický nosič dat předložený žalobkyní dne 10. 11. 2009, který obsahuje fotodokumentaci provozoven (trafik). Ani tento nosič neosvědčil žalovaný za důkaz poskytnutí reklamy v kontrolovaném období, neboť fotodokumentace dokládá pouze umístění promítacího zařízení na trafikách a neprokazuje vlastní poskytnutí reklamy v kontrolovaném období. Z dokladů č. 56/00010, 56/00011, 55/00014, 56/00023 a jejich příloh nevyplývá, pro jaký konkrétní počet konečných příjemců reklamy ze seznamu 827 obchodních míst měla být služba skutečně poskytnuta. Pokud je počet stanic (obchodních míst) uveden např. na dokladu č. 56/00010 jako 700 stanic, nejsou tato místa blíže specifikována.

Žalovaný u reklamy spočívající v promítání videospotů s reklamou na výrobky a uvedení v katalozích a letácích uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP, neboť neprokázala, že jí služby byly poskytnuty a náklady na tuto reklamu v kontrolovaném zdaňovacím období sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Dodávky reklamních předmětů byly vyfakturovány v celkové částce 288.539,23 Kč, a to v dílčích částkách na dokladech č. 56/00012, č. 55/00018, č. 56/00015 a č. 56/00023. Doklady ani přílohy k dokladům nespecifikují, kdo byl subdodavatelem těchto dodávek, neobsahují žádnou informaci o druhu a počtu poskytnutých reklamních předmětů. Uvedené doklady pouze deklarují částky za dodané reklamní předměty. Reklamní předměty (deštník, hrníček, plakáty, popelník, zapalovač, čepice, samolepky, nášlapná podlahová samolepka, tužka se zapalovačem, letáky, katalogy) byly žalobkyní označeny logem "OK" (tj. značkou jí vyráběných cigaret). Reklamní předměty, které měly být dodávány do sítě trafik, ukázala správci daně E. K., bývalá ekonomická ředitelka žalobkyně, která při ukázce předmětů pouze uvedla, že reklamní předměty se vztahují k výrobkům, které žalobkyně v kontrolovaném období vyráběla. Ve světle výpovědí majitelů a provozovatelů trafik je dle žalovaného výpověď svědkyně K. nevěrohodná, neboť 55 majitelů a pronajímatelů trafik neuvedlo, že by obdrželo předmětné reklamní předměty. Ti naopak uvedli jiné reklamní předměty (samolepicí visátka). Z výsledků 63 trafikantů vyplynulo, že pouze osm z nich připustilo, že obdrželo některé reklamní předměty, avšak ne v takové škále, jakou ukázala správci daně svědkyně K. Nebo naopak uvádějí takové reklamní předměty, které svědkyně K. správci daně neukázala (samolepicí visátka, sirky). Žádný z uvedených svědků však nesdělil správci daně, že reklamní předměty byly dodány v kontrolovaném období. Svědek Mgr. V. S. – bývalý předseda představenstva LETKA TEAM k reklamním předmětům uvedl, že každý obchodní zástupce společnosti LETKA TEAM jimi byl vybaven, že o jejich předání trafikantovi měl existovat písemný záznam a fotodokumentace. Žádné takové záznamy o předání reklamních předmětů však nebyly žalobkyní ani jinou osobou předloženy. K tomu, zda společnost LETKA TEAM dodala žalobkyni nějaké reklamní předměty, příp. jaké, se svědek nevyjádřil. Tato obecná a nekonkrétní svědecká výpověď Mgr. V. S. proto dle žalovaného neprokázala, že by byly do sítě trafik v kontrolovaném období distribuovány reklamní předměty dodané od společnosti LETKA TEAM. Svědek T. K. (obchodní zástupce společnosti LETKA TEAM) na otázku ohledně distribuce reklamních předmětů odpověděl: „Nedokážu odpovědět“ a neodpověděl ani na otázku, zda ví, kdo reklamní předměty společnosti LETKA TEAM dodával. Proto ani tuto nelze dle žalovaného osvědčit za důkaz o dodání reklamních předmětů, protože ohledně reklamních předmětů ke kontrolovanému období nic konkrétního nesdělil.

Důkazní prostředky ohledně dodávky reklamních předmětů do sítě trafik proto žalovaný shrnul tak, že v kontrolovaném období nejsou na dokladech ani jejich přílohách nijak specifikovány co do druhů a počtů a výsledky majitelů a

provozovatelů trafik dodávky reklamních předmětů předložených svědkyní Kášovou neprokazují (55 svědků uvádí, že žádné reklamní předměty od LETKY TEAM neobdrželo, 8 svědků připouští dodávky některých reklamních předmětů od zmíněné společnosti, jejich odpovědi však nepotvrzují dobu těchto dodávek). Žalovaný proto uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP a neprokázala, že jí byly reklamní předměty v celkové hodnotě 288.539,23 Kč v kontrolovaném období dodány, a že jí vynaložené náklady na tyto dodávky sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Dodání služby nazvané „umístění reklamních boxů“ bylo deklarováno na dokladech č. 55/00018 a č. 56/00015. V případě dokladu č. 55/00018 se dle přílohy mělo jednat o dodávku 83 ks reklamních boxů, které měly být umístěny na trafikách ve IV. čtvrtletí 2005 a v případě dokladu č. 56/00015 o 150 ks reklamních boxů, které měly být umístěny na trafikách v I. čtvrtletí roku 2006. O existenci dodávek reklamních boxů vypověděl pouze bývalý předseda představenstva společnosti LETKA TEAM – Mgr. V. S., ale z jeho výpovědi dle žalovaného nevyplývá, zda konkrétně dodávky 83 ks a 150 ks reklamních boxů dle faktur č. 55/00018 a č. 56/00015 byly realizovány v kontrolovaném období. Z obsahu výpovědi nevyplývají ani konkrétní příjemci těchto dodávek. Svědek P. R. (trafikant) reklamní boxy sice zmiňuje, avšak ne v souvislosti se společností LETKA TEAM, ale s jiným dodavatelem. Svědek M. J. (trafikant) se ve své výpovědi též zmiňuje o „stojáncích z papíru“, avšak nebyl schopen uvést konkrétní období dodávky. Žádný jiný trafikant se při své výpovědi o reklamních boxech jako o druhu dodané reklamy společností LETKA TEAM v kontrolovaném období nezmínil. Z výpovědi svědkyně E. K., bývalé ekonomky daňového subjektu vyplývá, že reklamní stojany (boxy) na cigarety existovaly, ale svědkyně neuvedla období dodávky, přestože byla na dobu dodávek správcem daně dotázána.

Žalovaný uzavřel, že pouze uvedení čtyři svědci zmínili ve svých výpovědích reklamní boxy, avšak bez vazby na kontrolované období nebo na dodavatele LETKA TEAM. Žalobkyně neprokázala dodávku 83 ks a 150 ks reklamních boxů ve IV. čtvrtletí roku 2005, resp. v I. čtvrtletí roku 2006, tj. neprokázala, že dodávky v deklarovaném množství a době přijala a že náklady jí vynaložené za reklamních boxy sloužily ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tím neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP.

V dalším textu žalovaný podrobně reagoval na jednotlivé odvolací námitky žalobkyně, kterým však nepřisvědčil. Jednalo se o námitky proti postupu správce daně v průběhu daňové kontroly související s místním šetřením u jiných daňových subjektů, proti nepřipustnému přenášení důkazního břemene, proti odepření práva na informace o osobě svědka, o námitky proti vedení důkazního řízení včetně neurčitosti výzvy, o námitku, že žalobkyní předložené důkazní prostředky zůstaly bez vlivu na její daňovou povinnost, že správce daně má zkoumat vzájemné obchodní vztahy v celém obchodním řetězci dodávky reklamních služeb, o námitku

neodůvodněného zpochybnění svědeckých výpovědí svědků Mgr. V. S. a J. N., o námitku, že důkazní prostředky byly hodnoceny účelově a selektivně, že správce daně neprovedl výsledky osob provádějících další činnost v oblasti reklamy, o námitku nevypořádání se s předloženým produkčním CD s názvem "Reklamní spot pro CZT, a. s.", o námitky proti projednání zprávy o daňové kontrole dne 15. 12. 2009, o námitky proti hodnocení svědeckých výpovědí správcem daně a neprovedení některých výsledků navržených žalobkyní. Dále šlo o návrhy na doplnění dokazování o výsledky majitelů a provozovatelů trafik z dalších oblastí Čech, o výsledek stávajícího jednatele DVP Media pana U. a o výsledek bývalých obchodních zástupců LETKA TEAM. Dále se jednalo o návrh žalobkyně na využití institutu pomůcek, o námitku nezákonnosti daňové kontroly jako celku s ohledem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, návrh na provedení průzkumu obvyklé úrovně nákladů na reklamu u výrobců a dovozců tabákových výrobků a o názor, že průběh daňového řízení a jeho vedení nebylo nestranné a že došlo k ovlivnění správce daně.

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala přezkoumání zákonnosti shora uvedeného rozhodnutí, navrhla jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Dle žalobkyně správce daně a žalovaný nedostatečně osvědčili skutkový stav, neunesli důkazní břemeno a jejich jednání je tak porušením zásady zákonnosti a současně i zásady součinnosti. Žalobkyně své žalobní důvody nazvala následovně:

Nezákonnost daňové kontroly: Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že daňová kontrola byla nezákonná jako celek. S poukazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 má zato, že kontrola zahájená protokolem dne 18. 3. 2008 a protokolem dne 4. 7. 2008 nevyhovuje právním a ústavním závěrům Ústavního soudu, resp. odpovídá postupu, který je dle Ústavního soudu protiústavní, neboť protokoly o zahájení daňové kontroly neobsahují konkrétní důvody pro její zahájení a při zahájení ani nebyly žalobkyni sděleny. Současně namítla nezákonnost daňové kontroly spočívající i v tom, že v daňovém řízení byl záměrně zvolen jiný institut, než který měl být správně použit. Mělo být provedeno vytýkácí řízení, protože správce daně „konkrétní podezření“, či „pochybnosti“ měl, což vyplývá dle žalobkyně zejména z toho, že v době, kdy byla zahájena daňová kontrola u žalobkyně, disponoval správce daně důkazy, které získal dříve v rámci daňové kontroly u společnosti LETKA TEAM. Získal tak důkazy, které jej s vysokou pravděpodobností vedly k zahájení daňového řízení se žalobkyní, resp. u něj vyvolaly pochybnosti. Dle žalobkyně však správce nemůže libovolně volit mezi jednotlivými instituty daňového řízení, ale volit takové, které odpovídají dané situaci. V tomto směru poukázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

Další okruh námitek se týkal svědků a hodnocení jejich výpovědí. Ty žalobkyně nazvala a zdůvodnila následovně:

- nesprávné vyhodnocení svědeckých výpovědí: Žalobkyně je toho názoru, že správce daně a žalovaný provedené svědecké výpovědi nesprávně vyhodnotili, a pro přehlednost shrnula podstatné skutečnosti, které z jednotlivých výpovědí 61 svědků

vyplývaly. Z toho je dle jejího názoru zjevné, že správce daně i žalovaný brali v úvahu pouze svědectví, z nichž vyplývá, že reklama již v roce 2005 či 2006 neprobíhala a do tohoto výčtu započítávají i svědectví osob, které ukončily podnikání před rokem 2006. Nepřípustným způsobem tak provedli selekci důkazů ve prospěch těch, které měly potvrdit jimi zvolenou skutkovou verzi, tj. že v kontrolovaném období již reklamní kampaně neprobíhaly. Navíc se řada svědků zavázala, že dohledá potřebné doklady a tyto předá příslušným finančním úřadům. Ze zprávy však není patrné, zda je skutečně dohledali a předali a zda se s těmito důkazy správce daně vypořádal.

- označení svědků: Žalobkyně uvedla, že požádala správce daně, aby ji poskytl informace o osobách všech svědků, které bude vyslýchat. V převážné většině případů však správce daně toto právo žalobkyně nerespektoval a ani dožádané finanční úřady na tuto žádost žalobkyně neupozornil. Odepřením práva žalobkyně na informace o osobě svědka, resp. jeho neozačínání, ač o to žádala, správce daně výrazně oslabil její právo uvedené v § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP a založil tím vadu řízení spočívající v nemožnosti se na výslech svědků řádně připravit.

- nedostatečná reprezentativnost vzorku a absence kritérií pro výběr svědků: Žalobkyně namítla nedostatečnou reprezentativnost vzorku svědků – majitelů a provozovatelů trafik. Uvedla, že předložila seznam 827 provozoven (trafik), v nichž probíhala reklama na promítacím zařízení od DVP Media a do kterých byly dodávány reklamní předměty (samolepy, nálepky, plakáty, zapalovače atp.). V drtivé většině z nich se prodávaly i tabákové výrobky vyráběné žalobkyní. Proto navrhla, aby byl proveden výslech všech majitelů a provozovatelů trafik. Správce daně však provedl výslech cca 64 svědků a žalobkyně má zato, že uvedený vzorek není reprezentativní, neboť nedosahuje ani 10% z celkového počtu provozoven. Navíc se týkal pouze okresů Pardubice, Hradec Králové, Chrudim, Prostějov, Cheb, Kutná hora a Praha 4. Připomněla, že již v průběhu daňového řízení poukazovala na skutečnost, že bývalý jednatel DVP Media J. N. při výslechu sdělil, že reklamní spoty na tabákové výrobky žalobkyně se kromě celého území ČR soustředily na některé oblasti více, neboť se zohledňovala koupěschopnost obyvatelstva. Zadavatel reklamy LETKA TEAM se přitom soustředil především na prodej levných značek cigaret vyráběných žalobkyní, proto měla reklama lepší účinnost na oblastech s nižší koupěschopností obyvatelstva jako jsou severní Čechy, severní Morava, ale také Brno, České Budějovice a Plzeň. Z těchto oblastí však nebyl nikdo vyslechnut.

- výpovědi svědků, provedení výslechu svědka U. a opatření účetnictví DVP Media: Žalobkyně zdůraznila, že dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu se výpovědi svědků považují za pravdivé, není-li prokázán opak a že svědci nejsou povinni při výpovědi cokoli dokazovat. Několikrát bezvýsledně žádala o provedení důkazu účetnictvím společnosti DVP Media a o výslech svědka J. U. (nového majitele této společnosti). Ten byl bezúspěšně kontaktován. Provedení výslechu tohoto svědka a opatření zmíněného účetnictví přitom žalobkyně považuje za zásadní záležitost. Žalobkyně namítla, že správce daně nevyčerpal všechny dostupné prostředky k provedení výslechu tohoto svědka. Z ustanovení § 31

odst. 2 ZSDP pro něj vyplývá i povinnost prokázat všechny skutečnosti co nejúplněji, tedy také si opatřit účetnictví společnosti DVP Media. Poukázal i na ustanovení § 31 odst. 8 téhož zákona, dle něhož má správce daně povinnost prokázat existenci skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidenci či jiných záznamů zcela vyvracejí. Nelze proto žalobkyni vytýkat, že neunesla důkazní břemeno ohledně skutečností týkajících se jiného daňového subjektu.

- nevyslechnutí obchodních zástupců společnosti LETKA TEAM: Žalobkyně nesouhlasila s názorem žalovaného, že výslech 11 dalších svědků – obchodní zástupců společnosti LETKA TEAM by byl nadbytečný. Ti se totiž dostávali do bezprostředního kontaktu s majiteli a provozovateli trafik. Výsledky těchto svědků jsou tak jednoznačně důležité jako výsledky trafikantů, proto si správce daně počínal nezákonně, když tyto výsledky neprovedl.

- zpochybnění svědectví Mgr. S. a J. N.: S poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalobkyně připomněla, že svědkové nemusí své výpovědi podkládat žádnými důkazy ani listinnými podklady a že pro konstatování, že provedený důkaz svědeckou výpovědí není věrohodný nepostačí přesvědčení správních orgánů, že navržené svědci měli prioritní zájem transakci potvrdit. To dle žalobkyně platí pro svědeckou výpověď Mgr. S. a J. N., které je nutno hodnotit stejně jako ostatní svědecké výpovědi a není možné upozorňovat na „spřízněnost“ posledně jmenovaného svědka se žalobkyní.

- svědectví I. R. a A. P.: Dle žalobkyně nebyl řádně proveden výslech těchto osob, přesto, že je navrhovala. Jestliže I. R. jako grafik navrhoval reklamní materiály, měl dle jejího názoru největší předpoklady pro výslech k předmětné záležitosti a jedná se o klíčového svědka. Správce daně jej sice vyslechl, avšak způsobem odporujícím postupu při daňové kontrole, proto měl jeho výslech zopakovat. A. P. vyráběla samolepy na prodejny, proto žalobkyně navrhovala její výslech, což správce daně neučinil a žalovaný toto pochybení napravit.

Další žalobní body jsou nazvané:

Nezákonnost (neurčitost) výzvy: Žalobkyně označila výzvu k předložení důkazních prostředků na reklamní akce a reklamní kampaně za neurčitou. Má však být jasná, určitá a srozumitelná. Zdůraznila, že může předkládat jen důkazy týkající se jejího obchodního vztahu s jiným daňovým subjektem, ale nemůže předkládat důkazy k obchodnímu vztahu, jehož není účastníkem, tj. vztahu mezi majiteli a provozovateli trafik na straně jedné a DVP Media na straně druhé, vztahu mezi DVP Media a LETKA TEAM či vztahu mezi dalšími dodavateli reklamy společnosti LETKA TEAM. Přesto se o to pokusila a některé důkazy, např. nosiče DVD č. 1 až 5, či řadu reklamních plakátů, letáků, samolepek, nášlapných samolepek a reklamních předmětů, vypátrala. Přestože je předložila, zůstaly bez vlivu na její daňovou povinnost. K tomu připomněla, že v daném případě se jedná o řetězec obchodních vztahů a namítla, že správce daně, místo aby logicky a správně postupoval od začátku tohoto obchodního

řetězce, postupuje nelogicky a nesprávně od konce, tj. od obchodního vztahu mezi žalobkyní a společností LETKA TEAM.

Přenos důkazního břemene: Žalobkyně považuje s poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu způsob dokazování v rámci u ní prováděné kontroly ohledně reklamy a reklamní činnosti poskytnuté společností DVP Media za nesprávný a nezákonný. Proto je nezákonná i výzva v části týkající se uskutečňování reklamy a propagační činnosti prováděné DVP Media, která měla obchodní vztah s majiteli a provozovateli trafik a která měla obchodní vztah se společností LETKA TEAM. Není to tedy žalobkyně, která neunesla důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP, ale je to správce daně a žalovaný, kteří neunesli důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP.

Řetězec subdodavatelských vztahů a vytýkácí řízení: Žalobkyně namítla, že v tomto daňovém řízení byla prokazována její daňová povinnost a nikoliv daňová povinnost provozovatelů a majitelů trafik, DVP Media a dalších dodavatelů reklamy pro společnost LETKA TEAM. Přitom obchodní vztahy těchto subjektů mají dopad do její daňové povinnosti. Aby bylo dokazování vedeno zákonně, musel by si dle jejího názoru správce daně opatřit důkazy řádně cestou zkoumání obchodních vztahů mezi daňovými subjekty, které na nich byly účastny, neboť se v daném případě jedná o řetězec obchodních vztahů. Navíc správce daně vedl nezákonné řízení, neboť jestliže měl pochybnosti o správnosti či pravdivosti daňového přiznání žalobkyně, měl zahájit vytýkácí řízení v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu, který sám žalovaný ve svém rozhodnutí citoval (čj. 8 Afs 46/2009-46). Správce daně disponoval účetnictvím společnosti LETKA TEAM, a pokud měl jakékoliv pochybnosti či podezření, měl provést důkaz tímto účetnictvím, což žalobkyně již v odvolání navrhovala. Zopakovala, že to tedy není žalobkyně, kdo neunesl důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP, ale je to správce daně a žalovaný, kteří neunesli důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) téhož zákona, a to jak v souvislosti s dokazováním subdodavatelských vztahů, tak i z hlediska hodnocení svědeckých výpovědí.

Spolupráce mezi jednotlivými odděleními žalovaného: Žalobkyně namítla, že mezi jednotlivými odděleními žalovaného probíhá konzultace ohledně vypořádání jejích odvolacích námitek týkajících se dvou samostatných odvolacích řízení, a to o dani z přidané hodnoty a o dani z příjmů právnických osob. Žalobkyně má zato, že touto spoluprací se popírá zásada nezávislosti rozhodování odvolacího orgánu, resp. jeho jednotlivých samostatných oddělení. Z toho důvodu označila napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné a nezákonné.

Daňový doklad a jeho náležitosti, průkaznost účetnictví a nevypořádání se s některými důkazy: Žalobkyně vyslovila nesouhlas s výtkou správce daně, že účetní doklady nemají přílohu nebo chybí bližší specifikace služby, že reklamní činnosti uvedené na předmětných fakturách nebyly nijak blíže specifikovány, že nebyla uvedena cena jednotlivých činností, kalkulace ceny apod. K tomu připomněla ustanovení § 28 odst. 2 písm. f) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,

ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), ze kterého dle jejího názoru nevyplývá, že by daňový doklad (faktura) měl mít nějaké přílohy. Má zato, že i rozsah a předmět plnění je na fakturách určen natolik určitě, že z něj nemohou vyplývat žádné pochybnosti. Žalobkyně dále upozornila, že v rámci odvolání k dani z přidané hodnoty předložila důkazy, se kterými se žalovaný nevypořádal. Ty si měl žalovaný od tohoto oddělení nepřímých daní vyžádat, neboť k tomu byl v odvolání vyzván. Jednalo se o leták LETKA TEAM na tabákové výrobky, vybrané části katalogu „Velkoobchod Traffic Pavel Halbrštát“, velkoobchodní ceník GECO TABAK, a. s., z období září – říjen 2005, vybrané části katalogu FOLLYX – speciální nabídka, platnost od 1. 11. – 30. 11. 2005, znalecký posudek č. B 18/2007, který se zabývá vývojem prodeje doutníků od 1. 1. 2006 do 31. 8. 2006, vybrané části konkurzní podstaty ze dne 5. 10. 2007 obsahující inventarizaci ke dni 25. 6. 2007 s výčtem reklamních předmětů, vybrané části znaleckého posudku čj. 1459/2008 obsahující tabulku Přehled prodeje, zápis o převzetí ze dne 2. 3. 2007 (mimo jiné dokumentů a věcí novému vlastníku společnosti OLIVETA, s. r. o.) a vybrané části předávacích protokolů, vybrané části znaleckého posudku č. B 64/2006 prokazující množství tabákových nálepek odebraných žalobkyně v lednu 2005 až březnu 2006.

Personální propojení společnosti LETKA TEAM a žalobkyní a dalšími subjekty, nedůvěra k jejich svědectví: Dle žalobkyně zní nepřesvědčivě tvrzení žalovaného, že správce daně ze společného sídla žalobkyně a společnosti LETKA TEAM nedovožoval žádné závěry, neboť správce daně ve zprávě z kontroly poukazoval na jejich společné sídlo a na spřízněnost svědka N. se žalobkyní, v předkládací zprávě poukazoval na převedení společnosti LETKA TEAM na nového vlastníka a že v souvislosti s činností uvedené společnosti byla podána obžaloba pro trestný čin krácení daně na osoby spojené s vedením žalobkyně. Žalobkyně z toho dovodila, že se tím správce daně snažil zpochybnit hodnověrnost žalobkyně i dalších osob, zejména V. S. a J. N. Dovodila i to, že zmínění trestní řízení bylo nejspíš onou pochybností, na základě níž u ní provedl správce daně nezákonnou daňovou kontrolu. Avšak, jak již žalobkyně uvedla, v případě pochybností, měl zahájit vytykáací řízení a nikoliv daňovou kontrolu.

Nezákonnost použití některých důkazů v daňovém řízení: Dle žalobkyně si správce daně v rámci šetření a jednání s třetími osobami opatřil některé důkazy v rozporu se zákonem, přičemž i o ně opřel svůj závěr, že se reklamní činnost neuskutečnila. Proto jsou jeho pochybnosti, jakož i závěry žalovaného, nesprávné a nemají oporu v provedeném dokazování a jeho výsledku. Následné výslechy svědků, u nichž bylo provedeno nejprve místní šetření bez účasti žalobkyně, již nelze dle žalobkyně považovat za bezprostřední, objektivní a neovlivněné. Navíc se tito svědci při vlastním výslechu nejprve odvolali na to, co prohlásili při místním šetření. Navíc je žalované rozhodnutí v této části nepřezkoumatelné z toho důvodu, že žalovaný pouze odkázal na rozhodnutí o námitce proti postupu správce daně ze dne 1. 9. 2009, aniž by rekapituloval, co vyjádřil správce daně, příp. rozvedl a doplnil svůj právní názor.

Použití pomůcek: Žalobkyně navrhla jako krajní řešení využít jako důkaz institut pomůcek, který v případě reklamy využívají ostatní správci daní. Proto vyzvala žalovaného, aby provedl průzkum u výrobců a dovozců tabákových výrobků za účelem zjištění, kolik tito vynakládají na reklamu a propagaci svých tabákových výrobků.

Další žalobní důvody: Žalobkyně označila rozhodnutí za zmatečné a nepřezkoumatelné z důvodu, že žalovaný uvedl, že žalobkyně hodnotí důkazy získané dožádaným správcem daně pro Prahu 4 jako důkazy získané nezákonným způsobem, neboť byly získány v souvislosti s obhajobou v trestní věci. To však žalobkyně ve svém odvolání netvrdila.

Dle žalobkyně trpí žalované rozhodnutí prvkem libovůle, jestliže žalovaný tvrdí, že pokud svědci připustili nebo sdělili, že DVD viděli, potom mohli vypovídat o reklamě promítané v čase vyhrazeném žalobkyni dle smlouvy o nájmu a nikoliv o reklamě zajištěné společností LETKA TEAM. Pro takové tvrzení však žalovaný nemá oporu v daňovém spise a jedná se o úvahu ničím nepodloženou. Je též nepřezkoumatelné proto, že žalovaný neuvedl, v čem spočívá nekonkrétnost výpovědí svědků ing. J., P., V. a L. Není pravdivé tvrzení žalovaného, že pouze svědkyně V. si pamatuje promítání reklamy na doutníky, neboť svědek M. L. vypověděl, že DVD přehrávač vypnul, když přišli celníci a zabavili doutníky, přičemž o tom, kdy žalobkyně vyráběla a prodávala doutníky Gullivers a Merlin žalovaný ze spolupráce s celním úřadem věděl. Není tedy pravdivé tvrzení, že žádný další z provozovatelů či majitelů trafik poskytnutí promítací kampaně na doutníky v kontrolovaném zdaňovacím období nepotvrdil. Nesprávný je rovněž závěr žalovaného o tom, že výpovědi svědků K. a S. jsou ohledně tabákových výrobků Merlin a Gullivers nevěrohodné. Za nevěrohodnou nelze považovat dle žalobkyně ani výpověď svědkyně K. jen proto, že nepředložila samolepicí visátka, ačkoliv se svědci o těchto reklamních předmětech zmínili. To, že osm svědků připustilo, že některé z označených reklamních předmětů obdrželo, avšak neupřesnilo období, neznamená, že by bylo jejich svědectví bez významu. Žalobkyně rovněž podotkla, že žalovaný vyvozuje nesprávně neprovedení reklamní kampaně a reklamy v deklarovaném rozsahu, jelikož reklama nebyla realizována v celé síti trafik, přestože z daňového dokladu č. 56/00010 plyne, že reklamní kampaň probíhala na 700 DVP stanicích. Žalobkyně konstatovala i to, že v rámci odvolacího řízení předložila CD s názvem „Reklamní spoty pro CZ TABÁK, a. s.“, které bylo nasazeno v síti DVP Media ve II. čtvrtletí 2006 (dne 24. 5. 2006), na němž je zobrazena výroba tabákových výrobků (cigaret) žalobkyně, s listinou Seznam obchodních míst pro distribuci plateb dle jednotlivých řidičů LETKA TEAM – období IV. čtvrtletí 2005. Dle jejího názoru je opět prvkem libovůle, pokud žalovaný uvedl, že s ohledem na výpovědi svědků nemohlo být předložené CD promítáno v celé síti trafik. Dle žalobkyně však nelze vyloučit jeho promítání v části této rozsáhlé sítě.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. K žalobním námitkám dodal, že daňová

kontrola provedená u obchodních partnerů žalobkyně nebyla zákonnou překážkou zahájení a provedení daňové kontroly u žalobkyně. Pokud žalobkyně rekapituluje a vyčísluje, jaká část z vyslechnutých svědků tu či onu aktivitu spojenou s poskytnutím reklamy potvrzuje, popírá nebo si na ni nepamatuje, tedy i podle její analýzy si většina vyslechnutých svědků nevzpomněla nebo přímo popřela tyto aktivity spojené s poskytnutím reklamy. Finančně nejrozsáhlejší reklamní aktivity v objemu kolem 10 mil. Kč, tj. promítání reklamy na monitorech, však žalobkyně z této analýzy vypustila. Pokud jde o svědka I. R., ten jako grafik navrhoval reklamní materiály, avšak nebyl příjemcem reklamy (nepracoval na trafikách), proto poskytnutí reklamy na trafikách prokázat nemohl. Výslech svědkyně A. P., která pro žalobkyni vyráběla samolepy na prodejny, nebyl v odvolání požadován. Žalovaný zopakoval, že žalobkyně prokázala částečné přijetí reklamy prostřednictvím výpovědí některých svědků, avšak poskytnutí reklamy jejím dodavatelem společností LETKA TEAM nebylo při daňové kontrole prokázáno v takovém rozsahu a čase, jak bylo deklarováno šesti dodavatelskými doklady zmíněné společnosti. Jak vyplynulo z listinných důkazních prostředků i výpovědí svědků, na řadě míst sítě trafik, kde měla být reklama na tabákové výrobky poskytnuta formou promítání na promítacích zařízeních, byla promítací zařízení ještě před kontrolovaným obdobím demontována. Reklama formou promítání tedy nemohla být poskytnuta v celé síti trafik, jak ji specifikovala žalobkyně. Žalovaný proto setrval s poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu na tom, že není-li prokázáno, že se obchodní případ stal tak, jak daňový subjekt tvrdí, nemůže mít tvrzený výdaj vůbec vliv na základ daně, tj. nepřipadá v úvahu, že by se k němu přihlíželo byť i jen částečně.

V replice na vyjádření žalovaného žalobkyně k nezákonnosti daňové kontroly opětovně poukázala na usnesení Městského soudu v Praze sp. zn. 40 T 6/2010 ze dne 26. 1. 2011 související s trestním stíháním osob kolem společnosti LETKA TEAM, na které správce daně poukazoval v předkládací zprávě žalovanému, ale i ve zprávě z kontroly, a vybrané části k replice předložila. Dodala, že rozsudkem ze dne 23. 2. 2012 byly tyto osoby zproštěny obžaloby z trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Má zato, že předkládací zpráva správce daně, která poukazovala na stíhané osoby, je jedním z důkazů prokazujícím, jak neobjektivně a zaujatě vedl správce daně daňové řízení. Zopakovala rovněž, že prodej tabákových výrobků a reklama na ně včetně dodávek reklamních předmětů jsou z obchodního hlediska naprosto spojené a nezbytné činnosti, jejichž cílem je získat a udržet zákazníky, což úřední orgán zjevně opomíjí. Má zato, že svědectví I. R. mohlo prokázat dodávku reklamních materiálů, které byly následně použity, a připomněla, že výslech A. P. požadovala v odvolání na straně 17. Závěrem uvedla, že u kontroly daně z příjmů a daně z přidané hodnoty došlo k částečnému překrytí, proto je přesvědčena, že nic nebránilo tomu, aby důkazy předložené v daňovém řízení k jedné dani, byly použity a provedeny jako důkazní prostředky v dalším řízení k jiné dani.

Při jednání před soudem zástupce žalobkyně odkázal na podrobný obsah žaloby a repliku k vyjádření žalovaného a zopakoval některá zásadní pochybení správce daně a následně i žalovaného při vedení daňového řízení. Předložil soubor

fotografií, které získala od společnosti LETKA TEAM a které dle jeho názoru dosvědčují, že reklamní zařízení byla na předmětných provozovnách instalována. Připomněl, že žalobkyně již v daňovém řízení požadovala, aby šetření bylo rozšířeno právě i na tuto společnost a její dodavatele, v rámci něhož by se tento důkaz nepochybně objevil.

Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na odůvodnění napadeného rozhodnutí a dodala, že nebylo pochyb o tom, že existovala reklamní zařízení umístěná v provozovnách, avšak v průběhu daňového řízení nebylo prokázáno, že byla realizována reklama.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a žalobu důvodnou neshledal.

Z listin založených v předloženém správním spise vyplynulo, že mezi žalobkyní a společností LETKA TEAM existovala obchodní spolupráce, a to na základě rámcové smlouvy o obchodních podmínkách uzavřené dne 31. 7. 2000 a jejího dodatku č. 1 ze dne 2. 8. 2000. Společnost LETKA TEAM, označená v této smlouvě také jako „kupující“, od žalobkyně odebírala tabákové výrobky a ty následně distribuovala do velkoobchodní a maloobchodní sítě, přičemž bylo ujednáno, že na jednotlivé dodávky zboží bude vždy uzavřena samostatná kupní smlouva. Mezi stejnými účastníky byla dne 3. května 2002 uzavřena i smlouva o zajišťování propagace a reklamy, v níž se společnost LETKA TEAM jako mandatář zavázala pro žalobkyni vykonávat propagaci a reklamu jejích výrobků na území České republiky, zejména zajišťovat vlastním jménem propagační a reklamní akce a platit za služby spojené s realizací propagace a reklamy na výrobky žalobkyně. Úplata a platební podmínky byly dohodnuty v článku III. smlouvy tak, že výše úplaty za propagační a reklamní činnost bude součtem úplat, které budou žalobkyní jako mandantem vždy předem odsouhlaseny před každou konkrétní propagační či reklamní akcí, a bude vyplácena nejméně jednou za kalendářní rok. Poskytnutí reklamy, příp. propagace, a náklady na ně pak byly právě předmětem fakturace na sporných fakturách vystavených společností LETKA TEAM. Není sporu o tom, že mezi dodavatele reklamních služeb společnosti LETKA TEAM patřila i společnost DVP Media, která měla mimo jiné zajišťovat reklamní kampaň formou promítání reklamních spotů na technických zařízeních (LCD monitorech a DVD přehrávačích) umístěných v jednotlivých trafikách. Mezi žalobkyní a společností DVP Media byla přitom dne 8. října 2003 uzavřena smlouva o nájmu a využívání technických zařízení, jejímž předmětem byl pronájem a s tím spojené využívání technických zařízení (skládajícího se z DVD přehrávače, LCD monitoru nebo TV obrazovky, kabeláže, stojanu, krycích prvků a přívodu el. energie), která žalobkyně jako vlastníka 1000 ks těchto zařízení svěřila právě do správy společnosti DVP Media. Ta se současně zavázala poskytovat žalobkyni 15% objemu reklamně využitelných časů a tuto službu jí fakturovat samostatně. Dále bylo ujednáno, že zbylý čas využije k prodeji jiným zájemcům a dohodnuta byla odměna za služby, tj. pro společnost DVP Media za správu a žalobkyni za pronájem.

Ze žalobkyní ve zdaňovacím období od 1. 7. 2005 do 30. 6. 2006 uplatněných výdajů jí správce daně z daňových nákladů za propagaci a reklamu z celkové částky 12.845.708,10 Kč vyloučil náklady ve výši 10.910.218,29 Kč. Takto sporných bylo celkem 7 dokladů vystavených společnostmi LETKA TEAM, konkrétně šlo o faktury č. 55/00012, č. 55/00014, č. 55/00018, č. 56/00010, č. 56/00011, č. 56/00015 a č. 56/00023. Správce daně po provedené daňové kontrole vyloučil buď jednotlivé položky nebo celou částku deklarovanou na těchto dokladech, neboť dle jeho názoru žalobkyně neprokázala, že tyto výdaje (náklady) jí sloužily k dosažení, zajištění a udržení jejích zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jednalo se o výdaje za reklamní kampaň, která měla být promítána na LCD monitorech umístěných ve vybraných trafikách (konkrétní zajištění v nich pak měla provádět společnost DVP Media), výdaje za reklamní předměty a výdaje za umístění reklamních boxů. Dodatečným platebním výměrem jí proto správce daně daň z příjmů právnických osob za kontrolované zdaňovací období doměřil. Odvolání proti němu pak žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl.

Krajský soud se nejprve zabýval námitkou žalobkyně, že daňová kontrola byla nezákonná jako celek. V tomto směru obsáhle citovala z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, v němž tento soud dospěl k závěru, že důvody podezření musí na straně správce daně existovat již v okamžiku zahájení daňové kontroly a musí být správcem daně jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly. Dle žalobkyně protokoly o zahájení daňové kontroly v jejím případě neobsahují konkrétní důvody pro její zahájení, proto považuje daňovou kontrolu za nezákonnou, resp. za nezahájenou.

Předně je nutno konstatovat, že aplikovatelností zmíněného nálezu Ústavního soudu se již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud (např. v rozsudku čj. 2 Aps 2/2009-52, čj. 8 Afs 46/2009-46, čj. 5 Aps 2/2010-54 nebo 8 Afs 7/2010 – 70), všechny rozsudky tohoto soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), který dospěl k závěru odlišnému. Poznamenal, že ústavní kautela závaznosti právního názoru obsaženého v nálezu Ústavního soudu pro posouzení skutkově obdobných případů neplatí bezvýjimečně a že krajský i Nejvyšší správní soud nemusí mechanicky převzít právní názor obsažený v nálezu Ústavního soudu, pokud neopomene ústavní dimenzi věci a relevantní ústavněprávní výklady a nabídne opodstatněné a vysvětlené důvody, proč se od právního názoru Ústavního soudu odchýlil. To učinil Nejvyšší správní soud obšírně ve shora uvedených rozsudcích. V nich se mimo jiné podrobně zabýval povahou daňové kontroly a kontroly vůbec a uvedl, že podstatným znakem kontroly je možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba a priori nedisponuje konkrétním podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Nejvyšší správní soud vyslovil, že daňová kontrola, při jejímž zahájení správce daně daňovému subjektu nesdělil konkrétní pochybnosti či podezření, že původně přiznaná a vyměřená daň je nižší než měla být, vyhoví ústavní kautele proporcionality zásahu veřejné moci do autonomní sféry jednotlivce, kterou vymezuje § 2 odst. 2 ZSDP. Konstatoval, že samotná a obecná námitka daňového subjektu, že daňová kontrola u něj byla

zahájena svévolně, nemůže uspět, a to především proto, že nelze vyloučit provádění namátkových daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné.

Krajský soud se v této problematice ztotožňuje s názorovým stanoviskem zastávaným Nejvyšším správním soudem, přičemž na jeho podrobná odůvodnění v jeho shora uvedených rozsudcích pro stručnost plně odkazuje. Jeho závěry jsou přitom plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc. Daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2006 byla u žalobkyně zahájena sepsáním protokolu dne 18. 3. 2008. Z jeho obsahu je zřejmé, že pracovníci správce daně žádné důvody, které by je vedly k podezření a pochybnostem, pro něž by daňovou kontrolu zahajovali, nesdělili. Současně je zřejmé, že se nejednalo o pouhé formální zahájení kontroly, neboť již při tomto zahájení správce daně převzal účetnictví žalobkyně ke kontrole a v přiměřené době následovaly další úkony správce daně, jimiž byly prověřovány konkrétní daňové relevantní skutečnosti. Jestliže žalobkyně zmiňuje i protokol ze dne 4. 7. 2008, tento protokol se nevztahuje k projednávané věci, neboť jím byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2006 do 30. 6. 2007 a dodržování zákona o omezení plateb v hotovosti. Za situace, kdy žalobkyně v žalobě pouze zcela obecně namítala, že daňová kontrola může být v souladu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 zahájena pouze za předpokladu existence konkrétních pochybností či podezření o nesplnění daňové povinnosti daňovým subjektem, které by mu měl správce daně při zahájení kontroly sdělit, krajský soud uzavírá, že s ohledem na shora uvedené nepovažuje zahájení daňové kontroly v projednávané věci za nezákonné.

Lze dodat, že ústavní konformita závěrů plynoucích ze shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu byla fakticky potvrzena i usnesením Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10, kterým byla pro zjevnou neopodstatněnost odmítnuta ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52. Ústavní soud v něm mimo jiné konstatoval, že samotná neexistence pochybností vedoucích k zahájení daňové kontroly nezpochybňuje legitimitu daňové kontroly. Nelze pak přehlédnout ani novější stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, ve kterém tento soud přehodnotil závěry vyslovené právě v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 a ve kterém dospěl ke stanovisku, že „daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“

Žalobkyně současně namítala nezákonnost daňové kontroly spočívající i v tom, že místo kontroly mělo být správně provedeno vytýkácí řízení, protože správce daně konkrétní pochybnosti měl, neboť mimo jiné disponoval důkazy, které získal dříve v rámci daňové kontroly u společnosti LETKA TEAM.

Vytýkácí řízení upravuje v části třetí ZSDP ustanovení § 43 a plyne z něj, že vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popř. dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti. Současně jej vyzve, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal. Úpravu daňové kontroly obsahuje část první ZSDP, konkrétně jeho § 16 odst. 1 stanoví, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.

Z uvedeného vyplývá, že ustanovení § 43 ZSDP upravuje vytýkácí řízení jako součást vyměřovacího řízení a vztahuje se tak na časový úsek po podání daňového přiznání, dokud ještě správce daně nevyměřil daňovou povinnost. Smyslem vytýkácího řízení je odstranit pochybnosti, jež nabyl správce daně po podání daňového přiznání a jež brání tomu, aby byla daňovému subjektu vyměřena daň ve správné výši. Výsledkem celého vyměřovacího řízení, v rámci něhož je vytýkácí řízení prováděno, je pak správné a úplné stanovení základu daně, stanovení daně, její vyměření a předepsání do evidence daní - tedy dosažení cíle daňového řízení, vyjádřeného v § 2 odst. 2 daňového řádu. Vytýkácí řízení jako součást vyměřovacího řízení je proto prostředkem, jak tohoto cíle dosáhnout poté, co daňový subjekt podal daňové přiznání. Protože vytýkácí řízení předchází vyměření daně, není možné jej zahajovat poté, co správce daně daň již vyměřil. V projednávaném případě došlo daňové přiznání žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2005 do 30. 6. 2006 správci daně dne 28. 12. 2006. Z údajů na tomto daňovém přiznání je pak patrné, že správce daně přiznanou daň vyměřil v souladu s ustanovením § 46 odst. 5 ZSDP dne 8. 1. 2007. Správce daně tedy prováděl u žalobkyně daňovou kontrolu dle ustanovení [§ 16](#) ZSDP až poté, co již žalobkyni byla daň vyměřena, ostatně z tohoto důvodu také po ukončení daňové kontroly musel vydat a vydal „dodatečný“ platební výměr. Správce daně proto nepostupoval v rozporu se zákonem, neboť za popsané situace již nebylo na místě postupovat dle § 43 ZSDP. Odkaz žalobkyně na rozsudky Nejvyššího správního soudu zabývajícími se pouze odlišným účelem institutu daňové kontroly a vytýkácího řízení a zejména existencí a sdělení konkrétních pochybností jako nutného předpokladu pro zahájení vytýkácího řízení se proto mívá účinkem.

Další ryze procesní námitkou byla námitka směřující proti neurčitosti (a tudíž) nezákonnosti výzvy čj. 67112/09/248932601205. Krajský soud ověřil, že předmětnou výzvu k podání vysvětlení, předložení důkazních prostředků, účetních a jiných

dokladů a účetních písemností vydal ve smyslu ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) a e) a § 31 odst. 9 ZSDP správce daně dne 14. července 2007. V jejím úvodu podrobně popsal jím do té doby učiněná zjištění ohledně kontrolovaného zdaňovacího období, podrobně popsal pochybnosti, které mu vznikly ohledně některých obchodních případů, a ty konkretizoval dle jednotlivých faktur. Proto žalobkyni vyzval, aby k těmto obchodním případům předložila „účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují účetní a hospodářské operace ... a předložila důkazní prostředky prokazující její tvrzení“. Konkrétně pak k bodu I. výzvy, která se týkala sporných faktur, specifikoval, aby žalobkyně předložila takové důkazní prostředky vztahující se k uvedeným fakturám, kterými prokáže, že se jednalo ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, aby prokázala, že plnění na uvedená na fakturách se uskutečnila v takovém rozsahu, jak je na nich uvedeno, aby prokázala uskutečnění fakturovaných činností, aby doložila způsob jejich úhrady a aby předložila, pokud existují, přílohy k fakturám, tvorbu cen, popis reklamních akcí a vyúčtování k nim. Správce daně i výslovně uvedl, že požadované lze prokázat i jinými než jím jmenovanými důkazními prostředky.

Správce daně tedy v daném případě zcela konkrétně, jednoznačně, srozumitelně i dostatečně zřetelně (i s poukazem na skutkové okolnosti) sdělil žalobkyni své pochybnosti. Výzva proto není neurčitá ani nekonkrétní. Žalobkyně přitom byla vyzvána k prokázání skutečností jí samotnou tvrzených, tj. k prokázání faktického uskutečnění jí deklarovaných plnění, ve vztahu k nimž uplatnila daňově uznatelný výdaj na základě předmětných faktur. Důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 ZSDP proto spočívalo výhradně na ní. Není proto pravdou, že po ní správce daně požadoval předkládání důkazů k obchodnímu vztahu, jehož nebyla účastníkem. Byla účastníkem vztahu se společností LETKA TEAM, od které, jak tvrdila a dokládala fakturami, obdržela plnění v podobě reklamy a propagace. Správce daně tak oprávněně po žalobkyni požadoval prokázání, že se deklarovaná plnění uskutečnila i fakticky, neboť ona byla odběratelem těchto plnění, ona za ně zaplatila nemalé prostředky a ona uplatnila daňově uznatelný výdaj, který byl přezkoumáván během kontroly. Ona proto měla mít k dispozici důkazy, kterými by oprávněnost uplatněného výdaje dostatečným způsobem prokázala, a z tohoto pohledu není významné, zda její dodavatel (společnost LETKA TEAM) měl další subdodavatele a že se na plnění pro žalobkyni podílelo více subjektů v obchodním řetězci. Otázkou důkazního břemene se krajský soud bude podrobněji zabývat i dále v textu.

Pokud jde o věcnou stránku případu, krajský soud dále vycházel z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, dle kterého se za výdaje, které je možno odečíst od příjmů pro stanovení základu daně, považují pouze výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Za takové výdaje lze přitom uznat pouze výdaje poplatníkem prokázané. Z uvedeného vyplývá důkazní povinnost poplatníka prokázat existenci takových výdajů a zároveň i vazbu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a s ní spojené následky, pokud důkazní břemeno neunes. Důkazní řízení jako stadium daňového řízení je pak konkretizováno v ustanovení § 31 ZSDP. Z tohoto ustanovení nepochybně vyplývá,

že dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení, event. z jeho pověření správce dožádaný, přičemž jeho povinností je dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Daňové řízení je přitom ovládáno zásadou, dle níž důkazní břemeno vázne na poplatníkovi. Ustanovení § 31 odst. 9 citovaného zákona mu výslovně ukládá povinnost prokazovat všechny skutečnosti uvedené v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Správce daně zároveň při rozhodování hodnotí všechny 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 (§ 2 odst. 3 ZSDP).

Na žalobkyni tedy spočívalo důkazní břemeno prokázání, že uplatněné výdaje byly skutečně vynaloženy za účelem vyjádřeným v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pouze listinné materiály (smlouvy, faktury, příjmové pokladní doklady atd.) nemohou být dostatečným podkladem, není-li prokázáno, že k uskutečnění služby došlo i fakticky. Zákon tedy nestojí na formálním vykázaní uskutečnění služby či jiného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona.

Z uvedeného je zřejmé, že pro to, by mohly být pro účely daně z příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uznány žalobkyní deklarované výdaje, byla v prvé řadě žalobkyně povinna správci daně prokázat, že obdržela faktické plnění v podobě reklamy a propagace, tj. že šlo o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení jejích zdanitelných příjmů. Pokud totiž správce daně zákonem určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Pouze listinné materiály (smlouvy, faktury atd.) nemohou být podkladem pro uznání uplatněného výdaje, není-li prokázáno, že k uskutečnění plnění došlo fakticky tak, jak je deklarováno. Navíc daňové doklady nejsou průkaznými jen proto, že obsahují všechny zákonem stanovené náležitosti, protože formální náležitosti daňového dokladu a jeho průkaznost jsou zcela rozdílné věci. Jak je zřejmé z výzvy ze dne 14. července 2009 k podání vysvětlení, předložení důkazních prostředků, účetních a jiných dokladů a účetních písemností, správce daně žalobkyni zákonem určeným způsobem své pochybnosti sdělil, neboť shrnul zjištění plynoucí z předtím provedených šetření u majitelů nebo provozovatelů trafik, z nichž mu vyplynuly dostatečně důvodné pochybnosti o tom, že pro žalobkyni byla uskutečňována reklamní činnost v rozsahu deklarovaném na předmětných fakturách. Proto oprávněně vyslovil pochybnost o tom, zda reklamní služby uvedené na fakturách a následně zahrnuté do daňově uznatelných výdajů byly dodavatelem uskutečněny, případně v jakém rozsahu, a po žalobkyni požadoval předložení důkazů k odstranění těchto pochybností tak, jak je již popsáno shora u námitek týkající se neurčitosti výzvy.

V této souvislosti žalobkyně namítala, že předložené daňové doklady (faktury) odpovídaly zákonným požadavkům na běžný daňový doklad, proto jí správce daně nezákonně vytýkal, že neobsahovaly dostatečný text ani přílohy. I z tohoto důvodu označila rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Ze zprávy o kontrole a celého kontextu

odůvodnění žalovaného je však zcela zřejmé, že nedostatečnost textu a absence příloh je v nich konstatována pouze v souvislosti s hodnocením průkaznosti rozsahu plnění, které se za uplatněný výdaj mělo uskutečnit, a nikoliv jako samotný důvod pro jeho vyloučení z výdajů daňově uznatelných. Pochybnosti o rozsahu a předmětu plnění správce daně dostatečně a srozumitelně formuloval ve výzvě ze dne 14. 7. 2009, na níž je ve zprávě z kontroly i v odůvodnění napadeného rozhodnutí odkazováno, přičemž jestliže ze šetření u některých majitelů a provozovatelů trafik ze seznamu předloženého žalobkyní vyplynuly nesrovnalosti ohledně konkrétní realizace reklamy, která se v jejich provozovnách měla pro žalobkyni uskutečňovat, pak je nutno souhlasit s názorem, že právě ani ze sporných faktur nebylo možno vyčíst nic konkrétnějšího, co by zjištěnou absenci realizace reklamy v rozhodnou dobu v inkriminovaných trafikách vysvětlovalo. Jak již bylo uvedeno shora, prokazování uskutečnění plnění je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani po formální stránce perfektní doklady samy o sobě neprokazují uskutečnění v nich uvedené transakce.

S uvedeným úzce souvisí i námitky žalobkyně týkající se přenosu důkazního břemene a námitka nazvaná „řetězec subdodavatelských vztahů“. Opakovaně zdůrazňovala, že způsob dokazování v rámci u ní prováděné kontroly ohledně reklamy byl nesprávný a nezákonný, neboť se na vlastní realizaci reklamy a propagace svých výrobků nepodílela. Neuskutečnění předmětu plnění pak finanční orgány dovodily z obchodního vztahu mezi majiteli a provozovateli trafik na straně jedné a DVP Media na straně druhé. Dle jejího názoru si správce daně měl opatřit důkazy cestou zkoumání obchodních vztahů mezi příslušnými subjekty v řetězci obchodních vztahů, po ní však neměly být požadovány důkazy o skutečnosti, na které se nepodílela.

K tomu je znovu nutno připomenout, že důkazní břemeno v daném případě spočívalo na žalobkyni, bylo proto její povinností skutečnosti jí uváděné v daňovém přiznání prokázat a spolehlivě doložit všechny skutečnosti rozhodné pro daňovou uznatelnost uplatněného výdaje, tj. v dané věci předložit spolehlivé důkazy o faktickém uskutečnění plnění, tj. jak o jejich konkrétním rozsahu, tak předmětu, době uskutečnění a jejich přijetí od subjektu uvedeného na předmětných fakturách (tj. od společnosti LETKA TEAM). V souzené věci tudíž rozhodně nešlo o prokazování skutečností, které stíhaly jiný daňový subjekt, ale o zjištění faktické realizace deklarovaných plnění, která měla být realizována pro žalobkyni a ve vztahu ke kterým si právě ona uplatnila výdaje jako daňově uznatelné. Sama žalobkyně předložila seznam trafik, ve kterých se měla deklarovaná reklama a propagace pro ni fakticky uskutečňovat a sama v reakci na výzvu správce daně ze dne 14. 7. 2009 navrhla provedení výsledků všech majitelů a provozovatelů trafik. Proto je zcela pochopitelné a namístě, že správce daně přímo u některých provozovatelů nebo vlastníků těchto trafik tuto skutečnost ověřoval. Přitom není vůbec důležité, s kým byli tito provozovatelé a vlastníci v obchodním vztahu a zda měli o žalobkyni povědomí. Pokud by však v jejich provozovně probíhaly reklamní akce a kampaň na výrobky žalobkyně, jak vyplývalo ze žalobkyní předložených listinných dokladů, jistě by

takovou skutečnost v plném rozsahu potvrdili. Nezanedbatelná část z nich to však nepotvrdila, proto se správce daně oprávněně dožadoval po žalobkyni předložení dalších důkazů k jejímu tvrzení. Jestliže žalobkyně přijala v posuzovaném zdaňovacím období plnění (služby), jejichž úhradu uplatňovala jako daňově uznatelné výdaje, bylo její povinností zajistit si důkazy, kterými by dostatečným způsobem prokázala jejich faktické uskutečnění. Ostatně bylo to přece i v jejím zájmu ověřit si, že předmětná plnění (reklamní služby) se opravdu uskutečnily v rozsahu a době uvedené na fakturách, neboť za to zaplatila nemalé peníze. Názor žalobkyně, že není možné, aby bylo daňové řízení vedeno s ní, když byla v daném případě až na konci řetězce obchodních vztahů, je nesprávný. Kromě toho, že neodpovídá shora citované zákonné úpravě, by vedl i k takovým absurditám, že by řádné splnění daňových povinností u konečného odběratele na konci řetězce vůbec nemohlo být ověřováno nebo že by splnění jeho povinností záviselo pouze na chování a ochotě dalších subjektů v řetězci k předkládání důkazů správci daně.

Důkazní břemeno, které žalobkyni ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu stíhá, přitom nelze přenášet s poukazem na § 31 odst. 8 téhož zákona na správce daně. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na toto ustanovení dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za žalobkyni, a v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že by správce daně neunesl důkazní břemeno ve smyslu posledně uvedeného ustanovení nebo že by rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění.

Krajský soud nepřisvědčil ani žalobním námitkám týkajícím se svědků a hodnocení jejich výpovědí. Správce daně ve zprávě z kontroly a žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně popsali jejich výpovědi, tj. zejména výpověď bývalého předsedy představenstva společnosti LETKA TEAM Mgr. V. S., bývalého vedoucího obchodních zástupců společnosti LETKA TEAM T. K., bývalého jednatele společnosti DVP Media J. N. a cca 60 svědků z řad provozovatelů nebo vlastníků trafik, které pak také ve vztahu k ověřovaným skutečnostem vyhodnotili.

Při posouzení tohoto vyhodnocení je třeba mít především na zřeteli, že šlo o hodnocení výpovědí svědků, které měly potvrdit tvrzení žalobkyně o uskutečnění předmětných reklamních služeb (tj. reklamní kampaně, která měla být promítána na LCD monitorech umístěných ve vybraných trafikách, dodávky reklamních předmětů a umístění reklamních boxů) v rozsahu, době a za cenu deklarovanou na předmětných fakturách. Svědci S. a K. sice potvrdili a popsali spolupráci mezi společnostmi LETKA TEAM a žalobkyní a svědek N. mezi společnostmi LETKA TEAM a DVP Media v oblasti reklamy a propagace (i prodeje výrobků žalobkyně společností LETKA TEAM), avšak konkrétní skutečnosti mající přímou vazbu na předmětné faktury neuvedli. Za takové potvrzení mající přímý vztah k údajům uvedeným na předmětných fakturách totiž nelze považovat odpovědi svědka S. typu „... mohlo se jednat o rok 2005 ... někdy na začátku roku 2006 ... pokud se jedná o harmonogram jednotlivých reklamních akcí, pokusím se vyhledat v archívu

nějaké podklady ... reklamní spot byl nasazen asi v roce 2006 ... pokud byl nějaký reklamní předmět do trafiky umístěn, existoval o tom záznam ... o umístění reklamního OK boxu byla sepsána smlouva ...“, ani odpovědi svědka K. „... nedokážu specifikovat období, ve kterém byly DVD nasazeny ... vím, že to bylo léto, ale období nedokážu říct ... co se týče reklamních předmětů – nedokážu odpovědět ...“. Pokud svědek K. časově reklamu konkretizoval, šlo o DVD č. 5, k němuž uvedl, že bylo natočené 1. 2. 2006 na reklamu na doutníky značky MERLIN. Nelze však přehlédnout, že tato značka nebyla na sporných fakturách uváděna, reklama na DVD č. 3 pro firmu GECO se pak netýkala žalobkyně. Svědek N. potvrdil spolupráci se společností LETKA TEAM, uvedl, že od roku 2004 byly prováděny montáže reklamních zařízení a uzavírání smluv s trafikanty prostřednictvím dealerů a po předložení všech sedmi sporných faktur uvedl k faktuře č. 55/00014, že se týkala prodeje reklamního času žalobkyni na reklamním zařízení a využití reklamních prostor umístěných na reklamním zařízení, a k faktuře č. 56/00023, která se týkala výroby reklamních videospotů a reklamní kampaně na DVP monitorech, že deklarované služby proběhly - byly vyrobeny nové reklamní spoty na doutníky. Potvrdil i výrobu předložených mu DVD č. 1 a 2 s tím, že DVD č. 1 na cigarety Letka bylo nasazeno do sítě v roce 2005 a DVD č. 2 na cigarety Diesel v roce 2006. Zda bylo v roce 2006 společností DVP Media vyrobeno nějaké CD i na jiné tabákové výrobky si již přesně nepamatoval.

Výpovědi uvedených svědků tedy na prokázání tvrzení žalobkyně o uskutečnění reklamní kampaně v rozsahu, době a za cenu deklarovanou na předmětných fakturách postačit nemohly. Totiž ani sice o něco méně obecné odpovědi svědka N. ke dvěma sporným fakturám nebyly však natolik konkrétní, aby se z nich konkrétní rozsah reklamních služeb dal vyjádřit. Navíc nelze přehlédnout, že pokud mělo jít o vyfakturování prodeje reklamního času žalobkyni na reklamním zařízení, na tuto službu byla mezi žalobkyní a společností DVP Media uzavřena smlouva o nájmu a využívání technických zařízení, dle které jí tato služba měla být fakturována samostatně, a hlavně by ji žalobkyni fakturoval přímo její smluvní partner, tj. společnost DVP Media a nikoliv společnost LETKA TEAM. Jestliže svědek N. potvrdil, že služba - reklamní kampaň na DVP monitorech proběhla, pak z dalších výsledků provozovatelů a vlastníků trafik je zřejmé, že rozhodně nikoliv v rozsahu, který dokumentovala žalobkyně předložením seznamu trafik, ve kterých se tak mělo stát.

Pokud jde o výpovědi provozovatelů a vlastníků trafik, některé z nich obecně potvrdily, že začátkem roku 2004 byla zahájena reklamní kampaň a propagace výrobků žalobkyně. Někteří potvrdili i kontakt či uzavření smlouvy se společností DVP Media. Jak však i sama žalobkyně v žalobě zrekapitulovala a číselně vyjádřila v přehledné tabulce, jen část těchto svědků tu kterou činnost spojenou s realizací reklamy (konkrétně umístění reklamního zařízení, obdržení reklamních předmětů a prodej konkrétních značek cigaret žalobkyně) potvrdila, část ji však popřela (buď úplně nebo ve vztahu ke kontrolovanému období) a část si na ni nepamatovala. Tedy i žalobkyně připouští, že část vyslechnutých svědků si nevzpomněla nebo přímo popřela uvedené činnosti spojené s poskytnutím reklamy a propagace, a je nutno

konstatovat, že ne část zanedbatelná. Navíc pokud jde pak o samotné promítání reklamy na LCD monitorech, tj. nejnákladnější část reklamní kampaně deklarované na sporných dokladech, tuto činnost žalobkyně ve své tabulce neuvedla, přestože právě k této činnosti převážná část svědků, pokud ji potvrdila, nebyla schopna konkrétní období promítání reklamy označit nebo uváděli, že instalované LCD zařízení bylo poruchové a že zařízení bylo již v kontrolovaném zdaňovacím období mimo provoz nebo že spolupráce se společností DVP Media skončila v první polovině roku 2005. Jestliže pět z těchto svědků výslovně potvrdilo, že se reklama promítala nebo probíhala v roce 2005 a 2006, ani jejich odpovědi nepotvrdily však celý konkrétní rozsah promítané reklamy. Pokud šlo o potvrzení prodeje tabákových výrobků žalobkyně, ten nemá s fakturovanou reklamní činností věcnou souvislost, neboť samotný prodej výrobků není reklamní činností a nebyl ani dodavatelem reklamy spornými doklady fakturován. Reklama může mít a má vliv pouze na objem prodeje výrobků, ale o to v dané věci nešlo. Z průběhu daňového řízení je přitom zřejmé, že správce daně, a poté i žalovaný, neměli pochybnosti o samotném záměru realizovat reklamní kampaň a propagaci na tabákových výrobků žalobkyně prostřednictvím provozovatelů trafik, měl však důvodné pochybnosti o tom, jaký byl jejich faktický rozsah a trvání ve vazbě na částky fakturované předmětnými fakturami vystavenými společností LETKA TEAM. Tyto pochybnosti ale ani provedené výsledky provozovatelů nebo vlastníků trafik nerozptýlily, naopak je bezesporu ještě umocnily.

Pokud jde o samotné dodávky reklamních předmětů, ty byly fakturovány bez specifikace jejich druhu a počtu. Je nutno souhlasit se žalovaným, že vzhledem k tomu, že převážná většina vyslechnutých svědků z řad provozovatelů a vlastníků trafik uvedla, že žádné reklamní předměty neobdržela a pouze 8 z nich připustilo obdržení některých reklamních předmětů na tabákové výrobky žalobkyně (nikoliv však ve škále jmenované svědkyní K. – ekonomickou ředitelkou žalobkyně), nepostačí proto výpověď svědkyně K. za důkaz o tom, že žalobkyni byly v kontrolovaném období dodány reklamní předměty v rozsahu za ceny uvedené na sporných fakturách a že tak tyto její uplatněné výdaje byly vynaloženy ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Dodání reklamních boxů bylo deklarováno v počtu 83 ks umístěných v trafikách ve IV. čtvrtletí roku 2005 a 150 ks v I. čtvrtletí 2006. O jejich existenci vypověděl svědek S., avšak z výpovědi nevyplývalo, kam byly umístěny, ani zda byly realizovány v kontrolovaném období. O jejich existenci vypověděla i svědkyně K., ta však rovněž nespecifikovala období jejich dodávky. Z vyslechnutých provozovatelů či vlastníků trafik pouze dva z nich reklamní boxy zmínili, avšak jeden jej obdržel od jiného dodavatele (svědek R.) a druhý (svědek J.) nebyl schopen upřesnit období jeho dodání. Nutno tedy rovněž přisvědčit žalovanému, že žalobkyně neprokázala přijetí uvedených dodávek reklamních boxů v deklarovaném množství a době, resp. neprokázala, že pro ni byla taková dodávka uskutečněna a že tedy náklady na ně vynaložené sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Není pravdou, že správce daně a žalovaný selektovali důkazy ve prospěch těch, které měly potvrdit jimi zvolenou skutkovou verzi. Nutno podotknout, že žalobkyně se mylí, pokud má zato, že k dostatečnému prokázání jí uplatněných výdajů za deklarovaná plnění postačí výpověď několika svědků potvrzující pouze obecně reklamní kampaň, když nadto další významná část svědků toto její tvrzení výslovně popřela, a to za situace, kdy sama předložila seznam trafik, kde se měla v kontrolovaném období reklama realizovat. Z něho pak správce daně provozovatele nebo vlastníky trafik vybral k podání svědecké výpovědi. Ty všechny hodnotil a je nutno s ním souhlasit, že tyto výpovědi faktický rozsah a trvání reklamní kampaně ve vazbě na předmětné faktury nepotvrdily. Žalobkyně vytýká správci daně, že do negativního výčtu započítává i svědectví osob, které ukončily podnikání v průběhu roku 2004 nebo 2005. To však naopak vypovídá o tom, jaký měla sama žalobkyně přehled o průběhu, resp. místech, realizace předmětné reklamy, když v seznamu trafik jí samotnou předloženém ke správcem daně kontrolovanému zdaňovacímu období byly právě i osoby, které již v tomto období nepodnikaly. Žalobkyně upozornila i na to, že se řada svědků zavázala, že dohledá a předloží finančnímu úřadu potřebné doklady. Ze správního spisu je však patrné (a žalobkyně si to mohla nahlédnutím do něj v průběhu daňového řízení, příp. i později, ověřit), že tyto další doklady předány nebyly a že se tedy jimi správce daně ve zprávě zabývat ani nemohl.

Dle žalobkyně nebyl vzorek svědků z řad provozovatelů a vlastníků trafik dostatečně reprezentativní. S tím se však krajský soud neztotožňuje. Žalobkyně předložila seznam 827 provozoven (trafik), kterým dokumentovala místa, v nichž probíhala reklama na LCD monitorech a DVD přehrávačích a do nichž byly dodávány reklamní předměty, a navrhla výsledky jejich provozovatelů a vlastníků v seznamu rovněž uvedených. Jestliže právě předmět, faktický rozsah a trvání reklamní kampaně ve vazbě na předmětné faktury žalobkyně prokazovala předložením zmíněného seznamu, pak je zcela dostačující, když správce daně oslovil cca 60 provozovatelů nebo vlastníků, přičemž vůbec není podstatné, zda to bylo pouze v sedmi městech bývalých sedmi okresů. Navíc žalobkyně nikdy neuváděla, ani netvrdila, že by se právě v těchto lokalitách předmětná reklama nerealizovala. To ovšem nevyplývalo ani z výpovědi svědka N. (bývalého jednatele DVP Media), na kterou upozorňuje žalobkyně, neboť ten pouze uvedl, že se reklama „... kromě celého území ČR soustředila na některé oblasti více...“. Kromě toho, že nekonkretizoval, ve kterých reklamních činnostech mělo spočívat ono větší soustředění, tak především neuvedl, že by ve správcem daně vybraných lokalitách nebyla reklamní činnost prováděna vůbec. Není ani pravdou, že by nebylo patrné, dle jakého kritéria správce daně tyto svědky vybíral. Je zcela zřejmé, že šlo o výběr náhodný, žalovaný to uvedl i v odůvodnění svého rozhodnutí na straně 32, a vzhledem k žalobkyní předloženému seznamu, ze kterého žádné speciální rozdílnosti mezi trafikami nebo osobami je provozující nevyplývaly, lze takový výběr plně akceptovat. Je nutno znovu připomenout, že to byla žalobkyně, která předložila zmíněný seznam k tomu, aby si správce daně ověřil, že v nich probíhala v kontrolovaném období předmětná reklamní kampaň na výrobky žalobkyně. Už samo zjištění skutečnosti, že v některých z nich se reklama nerealizovala (nebo se

realizovala v jiném období) zcela zpochybňuje tvrzení žalobkyně o rozsahu a konkrétní době reklamní kampaně na její výrobky ve vazbě na sporné faktury.

Se žalobkyní lze souhlasit v tom, že výpověď svědka se považuje za pravdivou, pokud není prokázán opak, a že svědek není povinen prokazovat svá tvrzení např. listinami apod. Správce daně ani žalovaný se však nedopustili v tomto směru nějakého pochybení. Pokud při hodnocení svědecké výpovědi uvedli, že svědek nepředložil listiny, které slíbil dohledat, pak to pouze konstatovali, aniž by současně z toho důvodu zpochybnili jeho výpověď. Jestliže však těmito listinami svědci chtěli upřesnit svoje výpovědi ohledně specifikace období či jinak ve vztahu k věci a následně je nepředložili, pak se to promítlo do hodnocení jejich výpovědi pouze v tom směru, že svědecká výpověď zůstala natolik obecnou nebo neurčitou, že ji nebylo možno použít jako důkaz k prokázání realizace reklamy v rozsahu a době odpovídající konkrétním sporným fakturám. Stejným způsobem hodnotil žalovaný i výpovědi svědka S. a N., a pokud správce daně ve zprávě z kontroly poukázal současně i na spřízněnost svědka N. se žalobkyní, pak žalovaný již tuto skutečnost pro samotné hodnocení výpovědi nepoužil. Jak vyplývá ze shora popsaného, rozhodně však výpovědi těchto svědků nebyly hodnoceny jako méně hodnotné a už vůbec ne jako nevěrohodné z důvodu jakékoliv spřízněnosti se žalobkyní. Ani konstatování toho, že společnost LETKA TEAM byla převedena na nového vlastníka nebo poznámka o probíhajícím trestním řízení, neměly vliv na hodnocení výpovědi svědků nebo na konečný závěr správce daně a žalovaného ve věci samotné. Jestliže tyto okolnosti, zřejmě pro dokreslení celkové situace, uvedli, je evidentní, že jsou uvedeny nad rámec samotného vyhodnocení a závěru ve věci.

Pokud jde o výslech pozdějšího jednatele společnosti DVP Media J. U., žalobkyni je známo, že se o provedení výslechu svědka správce daně pokusil, avšak z důvodu jeho nekontaktnosti proveden nebyl. Nutno však zmínit, že tato osoba se stala jednatelem až v listopadu 2006, tj. až po kontrolovaném zdaňovacím období. K věci jako takové by tedy bezpochyby nemohl osobně nic sdělit, neboť se na předmětných transakcích nijak nepodílel. To, že správce daně nevyčerpal všechny možnosti pro provedení jeho výslechu, proto krajský soud nepovažuje za pochybení, neboť jeho výslech by byl nadbytečným. Ostatně ani žalobkyně neuvedla, z jakého důvodu považuje právě jeho výslech za zásadní. Jestliže pouze namítla, že mu byly předchozím jednatelem předány všechny účetní doklady, které měl správce daně také jako důkaz opatřit, pak krajský soud musí znovu opakovat, že žalobkyně měla prokazovat faktický rozsah a trvání reklamní kampaně ve vazbě na předmětné faktury. Ten by však účetnictví jiného daňového subjektu samo o sobě prokázat nemohlo, a to zvláště za situace, kdy někteří provozovatelé nebo vlastníci trafik faktickou realizaci deklarované reklamní činnosti popřeli. V této souvislosti je nutno dodat, že totéž platí o účetnictví společnosti LETKA TEAM, které by rovněž doložilo eventuelně zaúčtování sporných dokladů, nikoliv však faktické uskutečnění deklarovaných reklamních služeb.

Za shora popsané situace považuje i krajský soud za nadbytečný výslech dalších obchodních zástupců společnosti LETKA TEAM. Správce daně vyslechl

T. K., který byl vedoucím obchodních zástupců. Z jeho výpovědi vyplynulo, že i on sám se na rozvozu zařízení a DVD pro zajištění reklamy a propagace žalobkyně podílel, a správce daně a žalovaný i jeho výpověď řádně hodnotili. I kdyby další obchodní zástupci potvrdili rozvoz zařízení LCD monitorů, DVD přehrávačů i samotných DVD k zajištění reklamy a propagace žalobkyně, v konfrontaci s výpověďmi nemalé části provozovatelů a vlastníků trafik, kteří popřeli realizaci reklamy v jejich provozovně, je zřejmé, že k dostatečnému prokázání žalobkyní uplatněných výdajů za reklamu a propagaci v jí deklarovaném rozsahu a době v návaznosti na sporné faktury, by to stačit nemohlo.

To by pak nemohlo prokázat ani svědectví I. R. nebo A. P. Vzhledem k tomu, že I. R. realizoval pouze grafické návrhy reklamy, nemohl potvrdit faktickou realizaci reklamy v konkrétní podobě a období v trafikách. To samé platí i o A. P., která měla vyrábět samolepy na prodejny. Navíc, pokud žalobkyně namítá, že žádala její výsledky, a to např. v odvolání na straně 17, návrh na provedení jejího výsledku z tam uvedeného textu nevyplyvá. Žalobkyně pouze uvedla, že existenci reklamních předmětů potvrdil svědek S., přičemž současně konstatovala, že samolepy vyráběla A. P. a návrh reklamy na doutníky, letáky a specifikační listy I. R. Ohledně pronájmu míst v regálech dalších různých subjektů šetření provádět nebylo třeba, neboť náklady na ně nebyly správcem daně vyloučeny.

Žalobkyni lze přisvědčit v názoru, že správce daně má povinnost, požádá-li o to daňový subjekt, sdělit mu informace o osobě svědka, který bude vyslýchán. Žalobkyně tento požadavek vyjádřila obecně dopředu před prováděním výsledků svědků v e-mailové zprávě zaslané správci daně. Je pravdou, že tento její požadavek nebyl splněn při oznamování provedení výsledků svědků v případech výsledků provozovatelů a vlastníků trafik dožádanými správci daně. Žalobkyni, resp. jejímu zástupci, bylo v těchto případech oznámeno, kdy a kde bude proveden výsledek svědka bez jeho výslovné identifikace. Žalobkyně se již dožádaného správce daně na tuto identifikaci nedotazovala a výsledků se její zástupce účastnil. Dle krajského soudu však tento nedostatek neměl ve svém důsledku vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí ve věci samé, a proto nemůže být důvodem k jeho zrušení. Ostatně ani žalobkyně sama neuvedla, v čem spočívala nemožnost její řádné přípravy na výsledek svědka, když šlo o tematicky zcela stejné výsledky provozovatelů a vlastníků trafik vybraných z jí předloženého seznamu a ani při samotných výsledcích žádnou námitku v tomto směru nevzniesla, ani nepožadovala z tohoto důvodu opakování výsledku. Krajský soud má navíc zato, že aby šlo o „odepření informace“ k osobě svědka ve smyslu žalobkyní citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 7/2003-65, muselo by jít o situaci, kdy na výslovnou žádost daňového subjektu ke konkrétní osobě svědka správce daně informaci neposkytne. Ani o takovou situaci v daném případě nešlo.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že správce daně postupoval nezákonně, pokud nejprve provedl šetření u třetích osob, které pak následně vyslechl jako svědky. Poukaz žalobkyně na judikaturu Nejvyššího správního soudu, ze které

vyplývá, že požadování různých vyjádření nebo sdělení od třetích osob, je obcházením povinnosti provést řádný svědecký výslech, je v dané věci nepřítadný, neboť o takovou situaci nešlo. Správce daně je totiž oprávněn vykonávat ve smyslu ustanovení § 36 ZSDP vyhledávací činnost. Jde o institut založený na obdobných principech jako místní šetření dle § 15 odst. 1 téhož zákona. Jejím cílem je ověřování úplnosti evidence či registrace daňových subjektů, zjišťování údajů týkajících se jejich příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně. K tomu účelu může správce daně i sdružovat informace a informační systémy sloužící k rozdílným účelům. Dle odstavce 2 cit. ustanovení má správce daně při vyhledávací činnosti stejná oprávnění jako při místním šetření. Vyhledávací činnost může vykonávat i bez přímé součinnosti s daňovým subjektem, výsledky vyhledávací činnosti však dle odstavce 3 může využít až po zahájení příslušného daňového řízení. Z listin založených ve správním spise je přitom zřejmé, že při této vyhledávací činnosti zjišťoval správce daně u některých provozovatelů nebo vlastníků trafik poskytování reklamy v jejich provozovnách. Takový postup přitom odpovídá shora popsanému účelu tohoto institutu a nejde o postup neobvyklý. Správce daně tímto postupem neobešel ani povinnost provést řádný výslech, neboť ten následně za účasti žalobkyně, resp. jejího zástupce, provedl. Zákon přitom nevylučuje provádět výslech osob, u kterých bylo předtím provedeno šetření. Krajský soud neshledal ani namítanou neobjektivnost nebo ovlivnění těchto výslechů předchozím šetřením. Výslechů se účastnil zástupce žalobkyně a ten při jejich provádění žádnou takovou pochybnost nevyjádřil. Mohl klást svědkům otázky i rozporovat jejich předtím poskytnuté informace. Nic takového neučinil, přičemž výpovědi těchto svědků se nelišily od jimi dříve správci daně poskytnutých informací.

Krajský soud nemohl přisvědčit ani názoru žalobkyně, že v jejím případě měla být daň stanovena za pomoci pomůcek a že k tomu měl správce daně provést průzkum na trhu reklamy a propagace tabákových výrobků. Způsob stanovení daně není určován volbou správce daně nebo návrhem daňového subjektu, ale uplatňuje se v závislosti na splnění určitých zákonných předpokladů. Hierarchie způsobů stanovení daně přitom vyplývá z ustanovení § 31 ZSDP. Prvotním způsobem stanovení daně je dokazování. Stanovení daně za použití pomůcek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 cit. zákona je pak způsobem náhradním, k němuž může správce daně přistoupit pouze a jen za splnění dvou základních podmínek, tj. když daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a daňovou povinnost proto není možno stanovit dokazováním. Ze zprávy o daňové kontrole však nevyplývá, že by u žalobkyně v jí předložených dokladech a záznamech byly shledány takové nesrovnalosti, že by nebylo možno za kontrolované zdaňovací období stanovit daňovou povinnost dokazováním. Spornými zůstaly pouze jednotlivé konkrétní výdaje za reklamu a propagaci dle předmětných faktur, a jejich daňová uznatelnost se žalobkyni prokázat nepodařila. Takovéto dílčí neprokázání konkrétních výdajů nemůže být samo o sobě důvodem pro stanovení daně podle pomůcek. Navíc jestliže žalobkyně měla na mysli, že měl správce daně za pomoci pomůcek stanovit výdaje pouze u sporných položek, pak takový postup není ani přípustný. Daňová povinnost jako celek musí být stanovena v jednom režimu

(buď dokazováním nebo podle pomůcek), v žádném případě však nelze část daňové povinnosti stanovit dokazováním (tj. na základě správných a nesporných dokladů) a částečně (tj. u sporných dokladů) přejít do režimu pomůcek. Není totiž přípustné kombinovat dokazování a pomůcky.

Krajský soud neshledal ani namítanou nepřezkoumatelnost či nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívající ve spolupráci mezi jednotlivými odděleními žalovaného. Z průběhu daňového řízení je zřejmé, že daňová kontrola na dani z přidané hodnoty i na dani z příjmů probíhala u žalobkyně současně, i zpráva z daňové kontroly je vypracována jedna a obsahuje závěry týkající se obou daní. Následovalo vydání dodatečných platebních výměrů, a to jednoho na daň z přidané hodnoty a jednoho na daň z příjmů právnických osob. Proto také odvolání proti nim bylo již projednáváno ve dvou odvolacích řízeních podle druhu daně. K námitce porušení zásady nezávislosti rozhodování odvolacího orgánu je nutno podotknout, že obecně se ve veřejné správě uplatňují prvky nadřízenosti a podřízenosti (metodické vedení, řízení podřízených složek apod.), přičemž mezi základní zásady činnosti správních orgánů nelze zařadit zásadu nezávislosti jako například u rozhodování soudního. Pokud žalobkyně měla na mysli samostatnost v rozhodovací činnosti, která je svěřena do působnosti tohoto kterého orgánu, pak spolupráce při vyřízení odvolání mezi jednotlivými odděleními vyřizujícími odvolání na úrovni jednoho odvolacího orgánu není postupem nezákonným, neboť orgán, který rozhoduje, je stále tentýž, tj. finanční ředitelství.

Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že žalovaný ve svém rozhodnutí nesprávně reprodukoval její konstatování v odvolání o důkazech získaných jejím právním zástupcem v souvislosti s obhajobou v trestní věci, které se měly vztahovat k řízení vedenému Finančním úřadem pro Prahu 4 o ověření nadměrného odpočtu uplatněného společností BEES. Z benevolentnějšího postupu zmíněného úřadu a z kontaktu zástupce Finančního úřadu v Pardubicích Mgr. P. H. s právními zástupci konkurzních věřitelů společnosti LETKA TEAM (tj. společností BEES a ATLANTA) žalobkyně dovozovala, že v její věci není správce daně nestranný a je ovlivněný. S ohledem na podrobně zdůvodněné závěry ve věci a skutečnost, že se žalovaný neopomenul vyjádřit i k namítanému ovlivnění správce daně při nyní projednávané věci žalobkyně (zmíněna výslovně i osoba Mgr. P. H.), však tato nesprávná interpretace neučinila rozhodnutí ani zmatečným ani nepřezkoumatelným. Navíc je nutno konstatovat, že správci daně vůbec nepřísluší hodnotit postupy či závěry jiného správce daně ve věci odlišného, jemu nepříslušného, daňového subjektu.

S ohledem na shora učiněné závěry je nevýznamná námitka žalobkyně napadající úvahu žalovaného o tom, že svědci mohli vypovídat i o reklamě promítané v čase vyhrazeném žalobkyní dle smlouvy o nájmu. Podstatná už byla totiž ta skutečnost, že převážná část z nich realizaci reklamy v jejich provozovně nepotvrdila a někteří ji dokonce vyloučili. Krajský soud neshledal, že by žalovaný nezdůvodnil, v čem byly výpovědi svědků ing. J., P., V. a L. nekonkrétní. Nekonkrétnost spatřoval žalovaný v tom, že svědci nepotvrdili celý rozsah reklamy na

LCD monitorech (str. 13 odůvodnění rozhodnutí), přičemž z celého kontextu je zcela zřejmé, že žalobkyně měla prokazovat zejména rozsah reklamních služeb ve vazbě na fakturované částky spornými fakturami. Pokud žalobkyně rozporuje i některé další jednotlivosti v úvahách žalovaného při hodnocení výpovědí svědků, pak je nutno konstatovat, že ani případná drobná nepřesnost v některých úvahách (např. kdy které doutníky žalobkyně vyráběla a prodávala, zda je či není určitá výpověď v rozporu s jinou výpovědí) neměla vliv na shora uvedený závěr o tom, že konkrétní faktický rozsah a trvání reklamní kampaně v síti trafik vybavených LCD monitory ve vazbě na konkrétní faktury výsledky svědků nepotvrdily. Žalobkyně přitom nemůže vytýkat správci daně a žalovanému, že rozsah reklamní kampaně vztahovali k síti trafik dle předloženého seznamu, v němž bylo uvedeno celkem 827 trafik, neboť sama žalobkyně tento seznam předložila k prokázání toho, kde se reklama realizovala. Dokonce nikdy jiným způsobem nespecifikovala ani reklamní kampaň fakturovanou na dokladu č. 56/00010, na kterém bylo v textu uvedeno „reklamní kampaň na 700 DVP stanicích“. Proč ani předložené CD s názvem Reklamní spoty pro CZ TABÁK, a. s., nezměnilo závěr žalovaného ve věci, vyplývá rovněž z jeho odůvodnění, kde poukazuje na popsání zjištění plynoucích z výpovědí některých provozovatelů a majitelů trafik. To samé platí i o předloženém seznamu obchodních míst pro distribuci plateb, ke kterému žalovaný rovněž poukázal na výsledky svědků, kdy někteří z nich úhradu nájemného vyloučili. K tomu je nutno podotknout, že by nebylo možné přihlížet k žalobkyní uplatněným výdajům „nějak částečně“, a to navíc za situace, kdy nebyl předložen žádný konkrétní popis sporných reklamních akcí nebo cenová kalkulace apod.

V řízení před soudem žalobkyně předložila vybrané části usnesení Městského soudu v Praze ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. 40 T 6/2010, konkrétně jeho stranu 1,16,17, 23 a 36, a to na doložení zaujatosti a neobjektivnosti správce daně při vedení daňového řízení s ní. Současně dodala, že zmíněný soud dne 23. 2. 2012 zprostil osoby, na které správce daně poukazoval v předkládací zprávě, obžaloby z trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a z pokusu trestného činu vydírání. Krajský soud ze žalobkyní předložené části usnesení Městského soudu v Praze nezjistil nic, co by mělo význam pro posouzení podstaty nyní projednávané věci. Ani skutečnost, že správce daně zmínil vedení trestního řízení s osobami majícími vztah ke společnosti LETKA TEAM se nijak neprojevilo v hodnocení důkazů ohledně unesení důkazního břemene žalobkyní a žalovaný pak tuto skutečnost při hodnocení ve svém rozhodnutí nezmiňuje vůbec. Jak vyplývá ze shora uvedeného, požadavek daňových orgánů na žalobkyni, aby právě ona prokázala faktický rozsah a trvání reklamní kampaně ve vazbě na předmětné faktury, nelze považovat za zaujatý nebo neobjektivní přístup k ní, neboť to byla ona, koho tížilo důkazní břemeno.

Žalobkyně soudu předložila i soubor fotografií pořízených k datu 10. 1. 2005, které mají dosvědčovat, že reklamní zařízení byla ve zmíněných trafikách instalována. K tomu krajský soud předně konstatuje, že zmíněné fotografie byly pořízeny několik měsíců před kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Dokládají tedy pouze to, o čem však nebylo sporu, a to že již nejpozději v lednu 2005 (ze

svědeckým výpovědí lze vysledovat počátek již v roce 2004) byly zahájeny činnosti na připravovanou reklamní kampaň tím, že byla instalována LCD a DVD zařízení ve vybraných trafikách. V žádném případě však nedokládají faktický rozsah a trvání reklamní kampaně ve vazbě na předmětné faktury.

Žalobkyně v řízení před soudem navrhla rovněž provedení důkazu znaleckým posudkem z oboru ekonomiky, který by potvrdil, že účetnictví a účetní doklady společnosti LETKA TEAM jednoznačně svědčí o provedení účtované reklamní činnosti. Znalecký posudek je důkazem, který se vyžaduje k posouzení skutkového stavu, jestliže takové posouzení závisí na odborných znalostech. Znalec by v daném případě vycházel, jak uvedla žalobkyně, z účetnictví a účetních dokladů jejího dodavatele. Jak již však bylo několikrát uvedeno shora, prokazování uskutečnění plnění je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani po formální stránce perfektní doklady, resp. účetnictví, samy o sobě neprokazují uskutečnění v nich uvedené transakce. V tomto stadiu řízení (tj. zejména po provedení svědeckých výpovědí, ze kterých již určité skutečnosti vyplynuly) by proto znalecký posudek pracující pouze s účetnictvím a účetními doklady nemohl být důkazem o faktickém uskutečnění reklamy.

Krajský soud tedy uzavírá, že jestliže žalobkyně přijala v posuzovaném zdaňovacím období reklamní služby, jejichž úhradu uplatňovala jako daňově uznatelné výdaje, bylo její povinností zajistit si důkazy, kterými by prokázala jejich vazbu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. zejména, že deklarovaná plnění fakticky přijala, a to v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám, a že je přijala od společnosti LETKA TEAM, ve prospěch které uplatňované výdaje vynaložila. Jak vyplývá ze shora uvedeného, toto důkazní břemeno žalobkyně ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP neunesla a uplatňované výdaje jí proto nemohly být jako daňově uznatelné uznány. Krajský soud podotýká, že každý daňový subjekt by si měl být svého důkazního břemene vědom již v době, kdy dochází k přijetí plnění (služby), jehož úhradu hodlá uplatňovat jako daňově uznatelný výdaj, a mít k dispozici důkazy, že k tomu skutečně došlo. V posuzovaném případě však žalobkyně sama nedisponovala ani žádným konkrétním popisem sporných reklamních akcí, cenovou kalkulací nebo jejich konkrétním vyúčtováním. Obecný popis fungování spolupráce s dodavatelem postačit nemůže, neboť podstatou dokazování nebyly principy spolupráce a vzájemné vazby, ale prokázání konkrétního předmětu a rozsahu deklarovaného plnění, tedy konkrétního obchodního případu deklarovaného příslušným daňovým dokladem. Z navržených či předložených důkazních prostředků však vazba na konkrétní faktury, jenž jsou předmětem sporu, nevyplynula.

Dlužno dodat, že žalobkyně namítala i nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, když u několika námitek uvedla, že se žalovaný nevypořádal s jejím odvolacím důvodem. Krajský soud má zato, že napadené rozhodnutí netrpí takovou nepřezkoumatelností, neboť se žalovaný v jeho odůvodnění vypořádal v zásadě se všemi odvolacími námitkami, které se v některých případech i prolínaly,

zaujal však ve vztahu ke sporným otázkám jiný názor a jiné hodnocení než žalobkyně. Z jeho odůvodnění jsou však patrné jeho úvahy o tom, jakými úsudky byl veden a k jakým závěrům dospěl a proč. Žalobkyně s jeho argumentací a závěry nesouhlasí, avšak pouhá subjektivní nespokojenost s odůvodněním žalovaného, které by si představovala jiné, není důvodem, pro který by jako takové nemělo obstát a rozhodnutí mělo být nepřezkoumatelné. Není totiž ani nutno každé rozhodnutí odůvodňovat natolik obsáhle, že by bylo třeba vyžadovat podrobnou odpověď i na každý jednotlivý argument vztahující se k námitce, jejíž odmítnutí již bylo srozumitelně zdůvodněno.

Žalobkyně rovněž upozornila, že v rámci odvolání k dani z přidané hodnoty předložila důkazy, se kterými se žalovaný v tomto rozhodnutí nevypořádal. Ty si měl dle žalobkyně žalovaný vyžádat od tohoto oddělení nepřímých daní vyžádat, neboť k tomu byl v odvolání vyzván. Krajský soud ověřil, že žalobkyně další důkazy k odvolání na dani z přidané hodnoty předložila a žalovaného na to upozornila. Nelze přehlédnout, že se námitky a argumentace v odvolání na dani z přidané hodnoty týkaly zdaňovacího období za únor 2006. U daně z příjmů právnických osob šlo však o období od 1. 7. 2005 do 30. 6. 2006, časově se tedy z podstatné části jednalo o jiné období. Jestliže žalobkyně upozornila žalovaného na tyto důkazy, měl ji žalovaný vyzvat ke specifikaci těch, které a v čem se mají vztahovat k odvolání k dani z příjmů. Z jejich výčtu krajský soud zjistil, že šlo o důkazy, které měly prokazovat uskutečnění činností, které však nebyly správcem daně sporovány (letáky, katalogy, velkoobchodní ceník GECO Tabák, a. s., znalecké posudky zabývající se vývojem prodeje tabákových výrobků) nebo o listiny, které však neprokazovaly faktické uskutečnění deklarované reklamy a propagace ve vztahu ke konkrétním sporným fakturám (vybrané části konkurzní podstaty obsahující inventarizaci ke dni 25. 6. 2007 s výčtem reklamních předmětů, zápis a protokoly o převzetí dokumentů a věcí společností OLIVETA, s. r. o., vybrané části znaleckého posudku ohledně množství tabákových nálepek odebraných žalobkyní). Krajský soud je tedy toho názoru, že toto pochybení, kterého se žalovaný dopustil, nemělo tak ve svém důsledku vliv na konečný závěr ve věci, který by se ani při hodnocení těchto důkazů nezměnil.

S ohledem na shora uvedené krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný pro jednání prohlásil, že mu žádné náklady nevznikly.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, který o ní také rozhoduje. 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 Hradci Králové dne 29. března 2012

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu