



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Petra Kobylky a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce **J. P.**, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Kobíkem, daňovým poradcem se sídlem Bořivojova 21, Praha 3, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 1.12.2008, č.j. 18849/08-1102-702767, **se zrušuje** pro vady řízení a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 1.12.2008, č.j. 18850/08-1102-702767, **se zrušuje** pro vady řízení a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

III. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 1.12.2008, č.j. 18851/08-1102-702767, **se zrušuje** pro vady řízení a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Žalovaný je povinen ve lhůtě do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku zaplatit žalobci, k rukám jeho daňového poradce JUDr. Jaroslava Kobíka, se sídlem Bořivojova 21, Praha 3, na náhradě nákladů řízení částku 12 350,- Kč.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 1.12.2008, č.j. 18849/08-1102-702767, byl změněn dodatečně platební výměr Finančního úřadu v Uherském Hradišti č. 1070000553 ze dne 5.12.2007, č.j. 192292/08/336912/3058, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 457 620,- Kč, a to tak, že se dodatečně stanovuje základ daně z příjmů fyzických osob za rok 2001 ve výši 1 350 000,- Kč a dodatečně vyměřuje daň ve výši 390 420,- Kč.

Z odůvodnění shora uvedeného rozhodnutí žalovaného vyplývá, že daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 byla zahájena dne 5.12.2005 v rámci protokolu o ústním jednání, č.j. 192580/05/336932/9629. Správce daně neuznal daňovému subjektu výdaje v částce 420 000,- Kč, 480 000,- Kč a 450 000,- Kč za promítání formou světelné reklamy od dodavatele společnosti VANILA, s.r.o.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 1.12.2008, č.j. 18850/08-1102-702767, byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Uherském Hradišti č. 1070000554 ze dne 5.12.2007, č.j. 192296/08/336912/3058, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 851 698,- Kč. Dodatečným platebním výměrem byl změněn na základě odvolání žalobce tak, že se dodatečně stanovuje základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 2 350 000,- Kč a dodatečně vyměřuje daň ve výši 717 298,- Kč.

Z odůvodnění jmenovaného rozhodnutí žalovaného vyplývá, že správce daně v rámci daňové kontroly zjistil, že daňový subjekt zahrnul do daňových výdajů čtyřikrát částku 450 000,- Kč, dále částku 400 000,- Kč a částku 150 000,- Kč za promítání formou světelné reklamy od dodavatele společnosti VANILA, s.r.o. Žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal správci daně, že došlo k uskutečnění světelného promítání v deklarovaném rozsahu. K návrhu důkazního prostředku – svědecké výpovědi pana V. – jednatele společnosti PREMIUM P, s.r.o., která měla fyzicky provádět promítání reklamy, žalovaný sdělil, že ani tuto výpověď by správce daně nepovažoval za důkaz, který by jednoznačně vyvrátil zjištění správce daně stran možnosti promítání předmětné reklamy. Správce daně zjistil na základě svědeckých výpovědí paní K., paní Š. a pana P., že promítání reklamy na budovu hotelu Voroněž nebylo možné v rozsahu dle faktur a smlouvy předložené daňovým subjektem. Správce daně dostatečně prokázal, že fakturovaná služba – promítání světelné reklamy – nebyla provedena způsobem deklarovaným daňovým subjektem, tedy že světelné promítání proběhlo na budovu hotelu Voroněž každou noc celoročně.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 1.12.2008, č.j. 18851/08-1102-702767, byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Uherském Hradišti č. 1070000555 ze dne 5.12.2007, č.j. 192299/08/336912/3058, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 607 535,- Kč. Dodatečný platební výměr byl změněn tak, že se dodatečně stanovuje základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 1 800 000,- Kč a dodatečně vyměřuje daň ve výši 573 935,- Kč. Z odůvodnění uvedeného rozhodnutí žalovaného vyplývá, že daňový subjekt zahrnul do daňových výdajů třikrát částku 450 000,- Kč za promítání formou světelné reklamy v dubnu – prosinci 2003 od dodavatele společnosti ABERO, s.r.o. Zbývající odůvodnění rozhodnutí je obdobné jako odůvodnění rozhodnutí žalovaného v předchozím rozhodnutí ze dne 1.12.2008, č.j. 18850/08-1102-702767.

Proti shora uvedeným třem rozhodnutím žalovaného byly podány žaloby. Protože se jednalo o věci, které spolu skutkově i právně souvisely a navíc se týkaly stejných účastníků řízení, soud věci spojil ke společnému řízení, a to usnesením ze dne 18.2.2009, č.j. 30 Ca 26/2009 – 19.

V žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1.12.2008, č.j. 18849/08-1102-702767, které se týkalo zdaňovacího období roku 2001, žalobce namítl, že správce daně porušil ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„daňový řád“), když daňovou kontrolu zahájil a provedl a dodatečný platební výměr vydal po uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně. Běh lhůty počal ve smyslu ust. § 47 odst. 1 daňového řádu od 1.1.2002 a skončil 31.12.2004. V této věci se žalobce odvolal na nález Ústavního soudu sp. zn. I.ÚS 1611/07 a rovněž o rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 6 As 7/2005 – 97.

V žalobách proti ostatním rozhodnutím žalovaného, které se týkaly zdaňovacího období roku 2002 a 2003 žalobce shodně namítl, že v průběhu odvolacího řízení navrhl provést výslech I. V., bývalého jednatele již zaniklé společnosti PREMIUM P, s.r.o., která reklamní promítání fyzicky prováděla. Jako další očitě svědky promítání navrhl žalobce P. K. a M. D. Navrhované důkazní prostředky daňové orgány neprovedly. Žalobce dále poukázal na nález Ústavního soudu, sp. zn. II.ÚS 402/99.

Žalobce namítl, že provedení reklamní služby pro něj zajišťoval jeho obchodní partner u společnosti, která reklamní služby fyzicky prováděla. Tento obchodní partner realizaci reklamní služby také kontroloval. Daňové orgány přitom neprovedly šetření u obchodního partnera žalobce, ani u fyzického vykonavatele služby. Žalobce navíc předložil nejen formální důkazní prostředky, ale i věcné (fotografie a videonahrávky) a navrhl provedení výslechů svědků a účetnictví obchodního partnera. Výsledky svědků potvrdily provádění reklamních služeb. Účetnictví obchodního partnera daňové orgány neproěřovaly. Z výpovědí zaměstnanců hotelu Voroněž, na nichž své závěry postavily daňové orgány, nevyplývá, že by tyto osoby vykonávaly svoji práci v nočních hodinách, kdy se měla reklama promítat. Paní B. si vzpomíná, že nějaká reklama promítána byla, ale bližší podrobnosti si nepamatovala, protože měla jinou náplň práce. Jestliže daňové orgány neodstranily rozpory ve výpovědích svědků a pouze výpovědi jedněch svědků popíraly výpověďmi svědků druhých, postupovaly v rozporu s ust. § 2 odst. 3 daňového řádu a rovněž nesplnily svoji důkazní povinnost stanovenou v ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Jestliže neexistovala písemná smlouva o promítání reklamy s hotelem Voroněž, zaměstnanci tohoto hotelu nemuseli mít zájem potvrzovat, že se promítání uskutečnilo na základě třeba smlouvy ústní. To se dalo zjistit tak, že by daňové orgány provedly šetření u společnosti PREMIUM P, s.r.o., která fyzicky zajišťovala promítání. Žalobce se přitom až v průběhu odvolacího řízení dozvěděl, že předmětnou reklamu na fasádu hotelu Voroněž promítala společnost PREMIUM P, s.r.o., což mu sdělil jeho obchodní partner.

Žalobce rovněž poukázal na nález Ústavního soudu sp. zn. I.ÚS 1835/07 a dodal, že daňová kontrola byla u něj zahájena pouze formálně, neboť správce daně nesdělil při zahájení daňové kontroly, jaké má konkrétní pochybnosti, či podezření o tom, že poslední známá daňová povinnost je nižší, než by měla být.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě poukázal na to, že námitka prekluze se týká pouze zdaňovacího období roku 2001, přičemž v dané věci nelze aplikovat nález Ústavního soudu sp. zn. I.ÚS 1611/07, protože v projednávané věci jde o jiné skutkové okolnosti, zvláště je doměřována daň z příjmů fyzických osob. V případě rozhodovaném Ústavním soudem šlo o zdanění specifického příjmu fyzické osoby, a to z příjmu z prodeje bytu a nejednalo se o zdanění v souvislosti s podnikatelskou či obdobnou činností.

Žalovaný dále uvedl, že je to žalobce, kdo v dané věci neprokázal v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, a to konkrétně, zda výdaje za zdaňovací období roku 2001 a 2002 za promítání formou světelné reklamy od dodavatele společnosti VANILA, s.r.o. byly

vynaložené ve smyslu ust. § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a rovněž, zda výdaje na základě faktury od dodavatele společnosti OREBA, s.r.o. a na základě faktur od dodavatele společnosti ABERO, s.r.o. za zdaňovací období roku 2003 byly vynaložené ve smyslu ust. § 24 zákona o daních z příjmů. Provedení výsledku I. V., jednatele již zaniklé společnosti PREMIUM P, s.r.o. a dalších dvou svědků, které žalobce navrhl, správce daně odmítl s ohledem na zajištěné důkazní prostředky jako nadbytečné, a to z důvodu, že bylo správcem daně zjištěno, že každodenní dlouhodobé po tři zdaňovací období promítání nebylo možné s ohledem na výpovědi svědků paní K., Š. a pana P. Výpovědi svědků, kteří tvrdili, že osobně viděli promítání reklamy, správce daně nepovažuje za dostatečně průkazní důkaz toho, že reklama probíhala denně po delší období. Navrhovaná výpověď jednatele společnosti PREMIUM P, s.r.o. by neobstála jako důkaz schopný vyvrátit jednoznačně zjištění správce daně ohledně možnosti promítání předmětné reklamy. Dle svědecké výpovědi paní K., Š. a pana P. promítání reklamy na budovu hotelu Voroněž v letech 2001 – 2003 nebylo možné v rozsahu dle faktur a smlouvy předložené žalobcem. K námitce porušení zásady volného hodnocení důkazů správcem daně žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.4.2005, č.j. 5 Afs 147/2004 – 89 (dostupný na www.nssoud.cz).

K nálezu Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, sp. zn. I.ÚS 1835/07 žalovaný uvedl, že nekoresponduje s právní úpravou daňového řádu a účelem daňové kontroly, protože nerozlišuje mezi daňovou kontrolou a vytýkáčím řízením. V případě vytýkáčím řízení se vyžaduje, aby zde byly pochybnosti ve smyslu ust. § 43 daňového řádu, naproti tomu předpokladem daňové kontroly není existence pochybnosti o správném stanovení daně; jde pouze o zjištění nebo prověření toho, zda byla stanovena správně. Žalovaný poukázal na odlišné stanovisko předsedkyně senátu Ústavního soudu JUDr. Ivany Janů, se kterým se ztotožňuje.

Žalobce v replice na vyjádření žalovaného uvedl, že zaměstnanci hotelu Voroněž své svědecké výpovědi založili na tom, že na promítání reklam nebyla uzavřena žádná písemná smlouva. Žalobce přitom navrhoval výslech I. V., jednatele společnosti PREMIUM P, s.r.o., který dle tvrzení dodavatele žalobce uzavřel o promítání reklamy ústní smlouvu s některým pracovníkem hotelu Voroněž. Jestliže taková smlouva byla skutečně uzavřena a příjmy z ní nebyly oficiálně přiznávány, pak je pochopitelné, že uvedení svědci promítání reklamy zpochybňovaly. Jenom výslech I. V. mohl objasnit, zda jsou výpovědi zmíněných svědků pravdivé, či nikoli, neboť by při něm vyšlo najevo, se kterým pracovníkem hotelu byla smlouva o promítání reklam uzavřena a komu bylo za reklamu placeno. Žalobci bylo znemožněno prokázat, že zmíněné svědecké výpovědi nemusely být v souladu se skutečností.

Při přezkumu napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.), napadená rozhodnutí soud přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), včetně řízení, která jejich vydání předcházela a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Soud přitom rozhodl o věci samé bez jednání pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.).

Ohledně daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 soud shledal důvodnou žalobní námitku týkající se uplynutí prekluzivní lhůty podle ust. § 47 daňového řádu k doměření daně. Běh lhůty pro doměření daně započal podle ust. § 47 odst. 1 daňového řádu dne 1.1.2002 a skončil dnem 31.12.2004. Zde soud odkazuje na nálezy Ústavního soudu

sp. zn. I.ÚS 611/07, který stanoví základní tříletou lhůtu k vyměření daně v rámci výkladu ust. § 47 odst. 1 daňového řádu a dále soud poukazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12.1.2011, č.j. 5 Afs 15/2009 – 122, z nějž vyplývá, že výklad ust. § 47 daňového řádu, ve znění účinném do 31.12.2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2.12.2008, sp. zn. I.ÚS 611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno. Nejvyšší správní soud ve shora citovaném usnesení uvedl následující:

„40. Rozšířený senát vycházel dále z principu vysloveného v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2007, sp. zn. IV. ÚS 613/06, podle něhož *„judikatura nemůže být bez vývoje a není vyloučeno (a to i při nezměněné právní úpravě), aby byla nejen doplňována o nové interpretační závěry, ale i měněna. Změna rozhodovací soudní praxe, zvláště jde-li o praxi nejvyšší soudní instance povoláné i k sjednocování judikatury nižších soudů, je ovšem jevem ve své podstatě nežádoucím, neboť takovouto změnou zjevně je narušen jeden z principů demokratického právního státu, a to princip předvídatelnosti soudního rozhodování.“*

41. Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu ohledně lhůty uvedené v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vycházela do vydání nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, z právního názoru, že lhůtu je nutno interpretovat v mezích § 40 odst. 3 tohoto zákona, a z tohoto důvodu je rozhodným pro počátek běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně konec roku, ve kterém má daňový subjekt podle § 40 odst. 3 citovaného zákona povinnost podat daňové přiznání. Nicméně názor Ústavního soudu Nejvyšší správní soud převzal v řadě svých rozhodnutí, a to v rozsudcích ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 – 75; ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 – 101; ze dne 14. 5. 2009, č. j. 9 Afs 75/2008 – 46; ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91 a č. j. 2 Afs 41/2009 – 99; ze dne 25. 5. 2009, č. j. 2 Afs 60/2008 – 76; ze dne 18. 6. 2009, 5 Afs 15/2009 – 132 č. j. 8 Afs 62/2007 – 90, č. j. 8 Afs 52/2007 – 62, a č. j. 1 Afs 16/2009 – 74; ze dne 11. 6. 2009, č. j. 1 Afs 8/2009 – 46; ze dne 24. 6. 2009, č. j. 1 Afs 55/2009 – 70, či v rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 8 Afs 6/2008 – 129. Kromě těchto rozsudků, v nichž se zabýval během prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k vyměření daně z příjmů, a to jak fyzických, tak právnických osob, uplatnil Nejvyšší správní soud závěry plynoucí z citovaného nálezu analogicky také při počítání běhu lhůty pro vyměření celního dluhu (rozsudek ze dne 10. 6. 2009, č. j. 2 Afs 69/2008 – 73, a rozsudek ze dne 11. 6. 2009, č. j. 2 Afs 77/2008 – 65) [srov. usnesení o postoupení věci rozšířenému senátu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 27/2009 – 86].

42. V době projednávání této věci rozšířeným senátem nejméně patnáct dalších rozsudků ve věcech daní z příjmů poukazovalo na nález sp. zn. I. ÚS 1611/07 a lhůty byly počítány podle tam stanoveného pravidla. Ve věcech daní z příjmů následovaly tedy nález Ústavního soudu první, druhý a osmý senát Nejvyššího správního soudu a ve věcech daně z přidané hodnoty akceptovaly nález Ústavního soudu rozsudky ze dne 26. 7. 2010, č. j. 2 Afs 136/2009 – 149, ze dne 19. 10. 2010, č. j. 2 Afs 110/07 – 104, a č. j. 2 Afs 41/2010 – 216. Právní názor vyslovený v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, byl poté potvrzen i v jeho dalším nálezu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, ve věci daně z příjmů právnických osob.

43. Ministerstvo financí, ústřední finanční a daňové ředitelství, vydalo dne 2. 2. 2009, pod č. j.: 43/1 4314/2009 – 431, stanovisko k postupu daňové správy ve vztahu k nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, v němž vyložilo pravidlo „3+0“ pro případy ještě nezahájených řízení, pro případy probíhajících daňových kontrol či odvolacích řízení, při podání dodatečného daňového přiznání a pro případy pravomocně uzavřených řízení a pravomocně skončených řízení.

44. Dne 18. 9. 2009 vydalo Ministerstvo financí pod č. j. : 43/57429/2009 – 431, stanovisko k ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „stanovisko“). V tomto stanovisku provedlo výklad počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, a to u daní, u nichž je podáváno daňové přiznání nebo hlášení, přičemž konstatovalo, že výklad teorie „3+0“ je nutno aplikovat u všech daní, u nichž je ze zákona stanovena povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení. U daní, u nichž není podáváno daňové přiznání nebo hlášení, doporučilo vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2008, č. j. 2 Aps 5/2007 – 144, podle něhož prekluzivní lhůta stanovená v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků počne běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. V části třetí stanoviska zaujalo Ministerstvo financí výklad k počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2010. V části čtvrté, páté a šesté se vyjádřilo k souvisejícím právním otázkám.

45. Na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, reagoval i zákonodárce zákonem č. 304/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Od 1. 1. 2010 znělo ustanovení § 47 odst. 1 takto: *„Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.“*

46. Rozšířený senát vzal v úvahu zájem na stabilitě soudního rozhodování vyjádřený v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2007, sp. zn. IV. ÚS 613/06, a vycházel rovněž z toho, že výklad zaujatý v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008 sp. zn. I. ÚS 1611/07, potvrzené v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, se stalo součástí soudní a správní praxe a projevilo se i v legislativě. Změnu výkladu opětovně ve prospěch právního názoru „3+1“ považoval za této situace za nežádoucí a narušující princip předvídatelnosti rozhodování a princip právní jistoty. Za tohoto stavu neshledal rozšířený senát mimořádné okolnosti, které by odůvodňovaly přednesení úvah konkurujících právním závěrům, jež vyslovil Ústavní soud.“

Shora citované usnesení Nejvyššího správního soudu je aplikovatelné i v dané věci, protože u daně z příjmů fyzických osob je dána povinnost podat daňové přiznání, a proto se u ní aplikuje právní názor „3+0“.

Jestliže daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 byla zahájena až dne 5.12.2005, a to v rámci protokolu o ústním jednání, č.j. 192580/05/336932/9629, na jejímž základě byl vydán dodatečný platební výměr ze dne 5.12.2007, stalo se tak po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v ust. § 47 odst. 1 daňového řádu, neboť lhůta skončila v dané věci dnem 31.12.2004.

Jde-li o další dvě zdaňovací období, tj. roky 2002 a 2003, prekluzivní lhůta v době zahájení daňové kontroly ještě neuplynula, její běh byl daňovou kontrolou ve smyslu ust. § 47 odst. 2 d.ř. přerušen. V posuzovaných případech tedy nebylo důvodem pro zrušení rozhodnutí uplynutí prekluzivní lhůty, jako ve zdaňovacím období roku 2001. Zde se jednalo o posouzení toho, zda žalobce za zdaňovací období roku 2002 prokázal vynaložení výdajů dle ust. § 24 odst. 1 ZDP za promítání světelné reklamy od dodavatele společnosti VANILA, s.r.o. Dále se jednalo o posouzení toho, zda žalobce za zdaňovací období roku 2002 prokázal vynaložení výdajů dle ust. § 24 odst. 1 ZDP za promítání světelné reklamy od společností OREBA, s.r.o. a ABERO, s.r.o.

V přezkoumávaném případě je pro posouzení věci samé rozhodné, zda žalobce splnil podmínky pro uplatnění výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP, zda mu takové výdaje vznikly a zda v souladu s ust. § 31 odst. 9 d.ř. prokázal, že je tvrzeným způsobem vynaložil. Z ust. § 24 ZDP vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník skutečně vynaložil, vynaložil je v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, a to v daném zdaňovacím období, přičemž těmito výdaji snižujícími daňový základ poplatníka jsou výdaje, o nichž tak stanoví zákon. Nutno konstatovat, že pro posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem daňového subjektu, nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 ZDP. Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanechá do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu. Zdejší soud souhlasí se stěžovatelem, že účetní doklady jsou při prokazování uskutečnění nákladů prvotními důkazními prostředky, nicméně je nutno současně respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal správnost svého původního tvrzení dalšími důkazy, které by zpochybnění účetních dokladů jednoznačně a transparentně vyvrátilo (k tomu srovnej bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, nebo rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, dostupné na www.nssoud.cz). Z rozsudku NSS ze dne 14. 7. 2008, č.j. 8 Afs 70/2007-102, vyplývá, že „správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není přitom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci (§ 31 odst. 2 věta první a druhá daňového řádu). Jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s právními předpisy. Může se jednat o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty, doklady k nim apod. Jednotlivé skutečnosti, rozhodné pro daňové řízení, se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem (§ 31 odst. 4 věta první, druhá, čtvrtá a pátá daňového řádu). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu).

Podle posledně citovaného ustanovení leží v daňovém řízení důkazní břemeno na daňovém subjektu. Nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem, nemůže být taková skutečnost k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze s odkazem na § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na

základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Neunesení důkazního břemene žalobcem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 89, č. 618/2005 Sb.NSS a ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 72, www.nssoud.cz). Soud k věci rovněž uvádí, pokud správce daně provedl důkazy navrhované daňové subjekty, popřípadě zdůvodnil, z jakého důvodu důkazní návrhy nepřijal (§ 31 odst. 2 d.ř.), nelze mu vytýkat nedostatečné zjištění skutkového stavu (srov. rozhodnutí NSS č.j. 9 Afs 21/2007).

Žalovaný svůj závěr, že žalobce neprokázal daňově uznatelný výdaj dle ust. § 24 ZDP ve formě světelné reklamy zejména opřel o výpověď svědků Š. a P., zaměstnanců hotelu Voroněž, na jehož stěny měla být reklama promítána. Tvrzení svědků Š. a P. o neprovádění světelné reklamy na stěnách hotelu Voroněž, přitom vychází především z toho, že o tom nebyla uzavřena žádná smlouva a hotel Voroněž za umístění reklamy neobdržel žádnou částku. V rozhodnutí žalovaného je dále uvedeno, že svědci R., N., S., M., R., K., Č., T. a R. viděli světelné promítání hudební skupiny Argema na budovu hotelu Voroněž 1 a 2. Dle žalovaného jejich výpovědi toliko prokazují promítání reklamy bez přesného určení, co do času (přesné určení data) a rozsahu (jak dlouho a jak často). Tyto důkazy dle žalovaného nelze osvědčit jako důkazy prokazující dlouhodobé každodenní promítání. Dle názoru soudu, existují-li v posuzovaném případě svědci potvrzující promítání světlené reklamy, byť bez přesné specifikace rozsahu, délky, času promítání, pak bez provedení výsledku V., jednatele společnosti PREMIUM P, s.r.o., která měla fyzicky provádět promítání reklamy, nelze dospět k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 d.ř., a naopak žalovaný postupem dle ust. § 31 odst. 8 d.ř. vyvrátil věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených žalobcem. Ani nelze dospět k závěru, že žalovaný naplnil ust. § 31 odst. 2 d.ř., tj. zjištění skutkového stavu v dostatečném rozsahu. Rovněž nelze vyloučit to, že by žalobce prokázal toliko část deklarovaných nákladů ve formě promítání světelné reklamy. Soud dále k tomu dodává, že hodnocení důkazů je myšlenková činnost správního orgánu, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a hodnota pravdivosti. Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti správní orgán určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda je lze v dané situaci použít (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2005, č. j. 1 Afs 63/2004 - 66, dostupný na www.nssoud.cz). Judikatura Nejvyššího správního soudu je přitom konstantní v tom, že *„existence rozporů mezi jednotlivými důkazy není neobvyklá, přičemž v takové situaci je správní orgán povinen důkazní postup řádně popsat a logicky i věcně přesvědčivě odůvodnit, jakým způsobem se s těmito rozpory vypořádal a z jakých důvodů uvěřil jedné z vzájemně protichůdných skutkových verzí“* (srov. rozsudek ze dne 25. 7. 2006, č. j. 6 As 47/2005 - 84, rovněž dostupný na www.nssoud.cz). V rozhodnutí žalovaného rovněž není v dostatečném rozsahu ozřejmena úvaha, proč žalovaný neuvěřil svědkům, potvrzujícím promítání světelné reklamy, a to především v kontextu toho, že nebyl vyslechnut svědek, který měl reklamu skutečně provádět a mohl by tak jejich svědectví potvrdit či vyvrátit. Dle názoru soudu není za takového stavu dostatečný závěr žalovaného, že svědci sice viděli světelnou reklamu, to však prokazuje pouze promítání reklamy bez přesného určení času, rozsahu. Stěží lze očekávat, že svědci budou každý den pozorovat, zda je každý den světelná reklama na hotel promítána. Aby se žalovaný mohl přesvědčivě přiklonit k verzi, že nedocházelo k pravidelnému promítání světelné reklamy, měl konkrétně u jednotlivých svědků potvrzujících promítání reklamy, zhodnotit, proč jejich výpověď neprokazuje dlouhodobé promítání, tj. kdy promítání viděli, jak často a jak dlouho. Podle názoru soudu je rovněž za popsané důkazní situace předčasný závěr žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno,

pokud nevyslechl žalobcem navržené svědky p. K. a D., kteří měli dle vyjádření žalobce rovněž promítání vidět.

S ohledem na výše uvedené, nezbylo žalovanému, než napadená rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

Rozhodnutí o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl plně úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení, neboť současně neshledal existenci důvodů, které by měly vést byť i jen k částečnému nepřiznání těchto nákladů. V posuzovaném případě soud spojil ke společnému projednání tři věci a tudíž se zvyšuje mimosmluvní odměna náležející ve věci s nejvyšší tarifní hodnotou o polovinu mimosmluvní odměny, jež by jinak náležela v ostatních spojených věcech. Náhrada nákladů řízení se tedy skládá ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 2 000,- Kč, z náhrady za 3 úkony právní služby po 3 150,- Kč (převzetí a příprava zastoupení, žalobní návrh, replika) podle ust. §§ 7, 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s ust. § 12 odst. 3, § 11 odst. 1 písm. a) a d) a 3 režijních paušálů po 300,- Kč podle ust. § 13 odst. 1 a 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., ve znění platném pro projednávanou věc. Soud žalobci nepřiznal sepsání právního rozboru věci a ani poradu s klientem k vyjádření žalovaného, neboť požadované úkony právní služby žalobce nijak nedoložil. Soud mu proto nemohl přiznat ani požadované režijní paušály za tyto úkony. Rovněž nedoložil, že je plátcem DPH, a proto mu ani odměna ve smyslu ust. § 57 odst. 2 s.ř.s. nemohla být zvýšena o sazbu DPH.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat opravný prostředek (kasační stížnost podle ust. § 102 a násl. s.ř.s.) do dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele 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 (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2, 4 s.ř.s.).

V Brně dne 21.3.2011

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu