ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **J. P.**, zast. Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem, se sídlem Mělník, Jiráskova 228, proti žalovanému: **Finanční ředitelství Brno,** se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 12. 2008, č. j. 18849/08-1102-702767, č. j. 18850/08-1102-702767 a č. j. 18851/08-1102-702767, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 3. 2011, č. j. 30 Ca 26/2009 - 47,

takto:

I. Kasační stížnost proti **výroku I.** rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 3. 2011, č. j. 30 Ca 26/2009 - 47, **se odmítá.**

II. Ve zbytku **se** kasační stížnost **zamítá.**

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradu nákladů kasačního řízení částku 4800 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, jímž byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 1. 12. 2008, č. j. 18849/08-1102-702767, č. j. 18850/08-1102-702767, a č. j. 18851/08-1102-702767. Těmito rozhodnutími stěžovatel změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Uherském Hradišti ze dne 5. 12. 2007, jimiž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, 2002 a 2003, a to takto:

- rozhodnutím č. j. 18849/08-1102-702767, žalovaný změnil dodatečný platební výměr č. 1070000553, č. j. 192292/08/336912/3058, jímž byla dodatečně vyměřena daň za zdaňovací období roku 2001 ve výši 457 620 Kč tak, že se základ daně stanovil částkou 1 350 000 Kč a dodatečně vyměřil daň ve výši 390 420 Kč,
- rozhodnutím č. j. 18850/08-1102-702767, žalovaný změnil dodatečný platební výměr č. 1070000554, č. j. 192296/08/336912/3058, jímž byla dodatečně vyměřena daň za zdaňovací období roku 2002 ve výši 851 698 Kč tak, že se základ daně stanovil částkou 2 350 000 Kč a dodatečně vyměřil daň ve výši 717 298 Kč,

- rozhodnutím č. j. 18851/08-1102-702767, žalovaný změnil dodatečný platební výměr č. 1070000555, č. j. 192299/08/336912/3058, jímž byla dodatečně vyměřena daň za zdaňovací období roku 2003 ve výši 607 535 Kč tak, že se základ daně stanovil částkou 1 800 000 Kč a dodatečně vyměřil daň ve výši 573 935 Kč.

Krajský soud v napadeném rozsudku v prvé řadě shledal důvodnou žalobní námitku prekluze vyměření daně ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2001. Svůj závěr opřel o nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 611/07 a o usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 5/2009 - 122, přičemž poukázal i na další, v současné době již konstantní, judikaturu k počítání lhůty k vyměření daně podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád z roku 1992“). Vycházel přitom ze skutečnosti, že daňová kontrola za zdaňovací období roku 2001 byla zahájena až dne 5. 12. 2005, tedy po uplynutí lhůty končící dnem 31. 12. 2004.

Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2002 a 2003, shledal lhůtu k vyměření daně za zachovanou. Předmětem věcného posouzení pak bylo prokázání výdajů za promítání světelné reklamy od dodavatelů VANILA, s. r. o., OREBA, s. r. o. a ABERO, s. r. o.

Krajský soud v napadeném rozsudku vyslovil, že závěr o tom, že reklama nebyla promítána, byl učiněn na základě neúplně zjištěného skutečného stavu věci. Pokud z výpovědi několika svědků vyplynulo, že světelná reklama byla promítána, byť svědci nespecifikovali délku ani čas promítání, nebylo možno tento výdaj odmítnout bez výslechu jednatele společnosti PREMIUM P, s. r. o., která reklamu měla promítat. Za stávajícího zjištění skutkového stavu nelze tvrdit, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno. Doplnění dokazování by mohlo přinést důkaz třeba jen o části tvrzených výdajů. Krajský soud dále poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 63/2004-66 a č. j. 6 As 47/2005-84, ke způsobu, jakým je třeba hodnotit vzájemně rozporné důkazy. Krajský soud úvahu žalovaného o nevěrohodnosti svědků nepovažoval za dostatečnou, a to zejména v kontextu s neúplným dokazováním, spočívajícím dále v nevyslechnutí navržených svědků K. a D., kteří měli promítání reklamy rovněž vidět. Z těchto důvodů krajský soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy nezákonnost rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právních otázek soudem a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu.

Pokud daňový subjekt tvrdil, že reklama, na níž měl vynaložit v roce 2002 částku 2 350 000 Kč a v roce 2003 částku 1 800 000 Kč, byla promítána na stěny hotelu Voroněž, je logické, že správce daně vyslechl zaměstnance hotelu. Ekonomická ředitelka hotelu ing. Š. uvedla, že v těchto letech žádná reklama na stěnu hotelu promítána nebyla, a že bez souhlasu odborných ředitelů ani její instalace nebyla možná. Tato výpověď byla podpořena výpovědí zaměstnankyně hotelu E. B. Na stěnu hotelu Voroněž 2 byla světelná reklama promítána naposledy v roce 1999 a k ukončení došlo pro nezájem objednavatele; po zastínění výstavbou patrových garáží totiž promítání ztratilo svůj význam. Stěžovatel považuje za vyloučené, aby některý zaměstnanec hotelu nelegálně a bez povšimnutí vedení prováděl několikaleté promítání reklamy na stěny hotelu. Svědci R., N., S. a M. pouze uvedli, že si světelné reklamy povšimli, ovšem při náhodném procházení či projíždění kolem hotelu. Z takových výpovědí nelze dovodit každodenní celoroční promítání reklamy, nehledě na to, že svědci takto vypovídali v roce 2008, tedy s několikaletým odstupem. Dále stěžovatel poukazuje na skutečnost, že se mělo jednat o promítání reklamy skupiny Argema, kdy výdaje na její reklamu uplatňovalo více daňových subjektů. Tyto reklamy přitom měly vždy probíhat na stejném místě - na budovách hotelu Voroněž. Reklamy měly být shodné, tudíž ani svědectví náhodných svědků nemohlo být potvrzením reklamy daného daňového subjektu.

Stěžovatel také poukazuje na rozhodnutí krajského soudu ve skutkově obdobné věci, vedené pod sp. zn. 29 Ca 40/2009, v níž jiný daňový subjekt uplatňoval výdaje na promítání světelné reklamy na budovy hotelu Voroněž v roce 2002. Na základě výpovědí stejných svědků krajský soud dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno a ač daňový subjekt rovněž navrhoval výslech jednatele již neexistující společnosti PREMIUM P, s. r. o., soud jeho neprovedení nepovažoval za vadu. Stěžovateli při shodě těchto dvou případů nechápe odlišný závěr soudu. Stěžovateli tak z nyní napadeného rozsudku není jasné, zda měl provedené výpovědi hodnotit jinak, či zda by při potvrzení promítání jednatelem uvedené společnosti tyto závěry měl považovat za vyvrácené. Krajský soud přitom nevytkl stěžovateli, že neprovedení výslechu svědka Vašíčka (jednatel společnosti PREMIUM P, s. r. o.) neodůvodnil; z toho může dovozovat jen to, že výslech má provést a dovodit z něho jiné závěry, než plynou z ostatních důkazů. Pouze pro úplnost podotýká, že stěžovatel jméno společnosti provádějící reklamu sdělil až po téměř třech letech daňového řízení. Stěžovatel na základě provedených důkazů vyhodnotil, že k tvrzenému každodennímu promítání světelné reklamy v rozhodných zdaňovacích obdobích nemohlo docházet a výpověď svědka Vašíčka ani dalších navržených svědků by na tom nemohla nic změnit.

Vytýká-li krajský soud stěžovateli nedostatečné vyhodnocení věrohodnosti svědků potvrzujících provádění reklamy, v kontextu s neprovedením výslechu svědka Vašíčka, jde ze strany soudu o přepjatý formalismus. Stěžovatel nepovažuje za nezbytné uvedení obsahu všech výpovědí v rozhodnutí, pokud jsou obdobné – prokazují příležitostné promítání reklamy na stěny hotelu Voroněž v letech 2002-2004, bez bližšího upřesnění četnosti. Stěžovatel svá rozhodnutí považuje za dostatečně odůvodněná tak, aby byla přezkoumatelná, a jejich zrušení považuje za nezákonné. Navrhuje proto zrušení rozsudku krajského soudu ve všech jeho výrocích a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti upozorňuje na skutečnost, že stěžovatel napadl kasační stížností všechny výroku rozsudku krajského soudu, k výroku I. však neuvádí žádné důvody. Výroky II. a III. rozsudku pak napadá nedůvodně. Stěžovatel staví svůj závěr pouze na výpovědích dvou svědkyň, aniž je zřejmé, zda vůbec v rozhodné době v hotelu pracovaly a zda nevycházely pouze z toho, že o provádění reklamy neměly písemné doklady. Jejich výpovědi jsou v rozporu s výpověďmi svědků, kteří reklamu viděli. Srovnání se stavem v r. 1999 není namístě, neboť tehdy šlo zřejmě o reklamu umístěnou na stěnách hotelu, kdežto v případě žalobce se jednalo o promítání světelné reklamy a tudíž tam nemuselo být umístěno žádné zařízení. Stěžovatel neprovedením navržených svědků stěžovateli znemožnil prokázání uskutečněných výdajů a vycházel z neostatečně zjištěného skutečného stavu věci. Provedené výslechy pak nesprávně, jednostranně, hodnotil. Žalobce v průběhu řízení navrhoval šetření u dodavatele reklamy, což správce daně neprovedl. Skutečnost, kdo reklamu prováděl po technické stránce, vyšla najevo až později, což nemůže jít k žalobcově tíži.

Pokud jde o nesoulad závěrů krajského soudu s rozsudkem téhož soudu ve věci sp. zn. 29 Ca 40/2009, upozorňuje, že v tamní věci byla žalobcem podána kasační stížnost.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, za stěžovatele jedná osoba s právnickým vzděláním a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná.

Kasační stížnost ovšem musí obsahovat důvody podle § 103 odst. 1 s. ř. s. Pokud napadený rozsudek obsahoval ve výrokové části více výroků a stěžovatel podal kasační stížnosti proti všem, pak kasační důvody musí směřovat proti všem napadeným výrokům (vyjma výroku o náhradě nákladů řízení, který je výrokem závislým na věcných výrocích a sdílí jejich osud). V daném případě stěžovatel výslovně napadl i výrok I. rozsudku, jímž bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 1. 12. 2008, č. j. 18849/08-1102-702767. Toto rozhodnutí bylo zrušeno proto, že stěžovatel překročil prekluzivní lhůtu pro vyměření daně. Proti těmto důvodům však stěžovatel v kasační stížnosti nebrojí a neuvádí ani žádné jiné důvody, pro které by tento výrok považoval za nezákonný. Veškeré kasační důvody také směřuje ke zdaňovacím obdobím roku 2002 a 2003; výrok I. se přitom týkal daně z příjmů za zdaňovací období roku 2001. Z toho je zřejmé, že stěžovatel napadl výrok I. rozsudku krajského soudu, aniž uvedl jakýkoliv důvod, proč jej považuje za nezákonný. Proto byla kasační stížnost v této části odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a), za použití § 120, s. ř. s.

Důvodnost kasační stížnosti směřující proti výrokům II. a III. rozsudku krajského soudu pak posoudil zdejší soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Stěžovatel namítá kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. Předně je třeba se zabývat námitkou, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné, neboť jen u rozhodnutí přezkoumatelného lze zpravidla vážit konkrétní kasační důvody.

Stěžovatel ovšem nekonkretizuje, v čem naplnění tohoto kasačního důvodu spatřuje; z kasační stížnosti lze v tomto směru seznat, že soudu vytýká určitou rozpornost, nejasnost či neúplnost odůvodnění.

Jak Nejvyšší správní soud již vyslovil v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS, za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Obdobně se Nejvyšší správní soud vyslovil i v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publikovaném pod č. 244/2004 Sb. NSS či v rozsudku ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003 - 78, publikovaném pod č. 523/2005 Sb. NSS. Nepřezkoumatelným judikatura shledává i rozhodnutí, v němž se soud opomněl vypořádat s některou ze žalobních námitek (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005 č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS).

Napadený rozsudek krajského soudu netrpí nesrozumitelností; je z něho dostatečně zřejmé, jak soud rozhodl a jaké důvody ho k rozhodnutí vedly, přičemž mezi výrokem a odůvodněním není rozpor. Odůvodnění je dostatečné i co do jeho úplnosti. Nejasnosti, které shledává stěžovatel, jsou jen důsledkem toho, že pro krajský soud byla důvodem pro zrušení správních rozhodnutí neúplnost dokazování, zejména neprovedení výslechu svědka Vašíčka. Krajský soud tím, že označil tento výslech za podstatný, nemohl logicky akceptovat výsledek hodnocení stávajících důkazů žalovaným. Současně ale nemohl spekulovat o výsledku tohoto výslechu, a tudíž nemohl ozřejmit, jak by dopadlo hodnocení stávajících důkazů v konfrontaci s touto výpovědí; z tohoto hlediska nemohly být jeho závěry určitějšími. Nejvyšší správní soud proto neshledal naplněným kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., spočívající v nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu.

Stěžovateli je ovšem nutno přisvědčit v tvrzení, že napadený rozsudek byl krajským soudem vydán poté, kdy týž soud rozhodl v podobné věci opačně. Jednalo se o rozsudek krajského soudu ze dne 8. 2. 2011, č. j. 29 Ca 40/2009 - 54, jímž byla zamítnuta žaloba D. Š. proti rozhodnutí stejného žalovaného. Předmětem tohoto rozsudku bylo rovněž posouzení výdajů spojených s promítáním světelné reklamy na hudební skupinu Argema na stěny hotelu Voroněž, byť pouze ve zdaňovacím období roku 2002. Důkazní stav byl v obou případech shodný; stěžovatel hodnotil výpovědi stejných svědků a byly mu podány i shodné návrhy na doplnění dokazování. V nyní projednávané věci krajský soud, jak výše uvedeno, rozhodoval později, dne 21. 3. 2011, a to opačně.

Krajský soud při svém rozhodování jistě není vázán předchozím rozsudkem téhož soudu v obdobné věci, ovšem rozdílné rozhodování v takových věcech je stavem krajně nežádoucím a narušujícím zásadu předvídatelnosti soudních rozhodnutí. To neznamená, že by se krajský soud nemohl odchýlit od rozhodnutí v obdobné věci dříve vydaného. Musí tak ovšem činit se znalostí tohoto předchozího rozhodnutí a musí v důvodech rozsudku výslovně uvést, z jakých důvodů dospěl k jinému závěru. V daném případě tak neučinil, což je vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 103

odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud ovšem tuto vadu, která by mohla vést ke zrušení rozsudku krajského soudu, posuzoval s vědomím, že uvedený předchozí rozsudek krajského soudu neobstál v kasačním řízení a rozsudkem NSS ze dne 21. 9.2012, č. j. 5 Afs 40/2011 - 87, byl zrušen a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení. Pokud by Nejvyšší správní soud v této věci pro formální naplnění tohoto kasačního bodu rozsudek krajského soudu zrušil, nebylo by možno v novém rozsudku dosáhnout odstranění vady, neboť rozhodnutí, s nímž se měl krajský soud konfrontovat, již neexistuje. Z toho důvodu zdejší soud ani tomuto kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nepřisvědčil.

Stěžovatel dále namítá nezákonnost závěru o neúplném zjištění skutečného stavu věci a o neunesení důkazního břemene žalobcem; k tomu poukazuje na důkazy v průběhu řízení provedené.

K tomu ze správního spisu vyplynuly následující rozhodné skutečnosti:

Důvodem pro doměření daně za rok 2002 bylo neuznání nákladů za promítání světelné reklamy na hudební skupinu Argema, jejímž dodavatelem měla být společnost VANILA, s. r. o. Reklama měla být každodenně promítána na stěny hotelu Voroněž 1 a Voroněž 2 v Brně; jejím předmětem měly být sekvence reklam na různé společnosti, včetně skupiny Argema. Za zdaňovací období roku 2003 byla daň doměřena v důsledku neuznání výdajů za promítání téže reklamy společností OREBA, s. r. o. a ABERO, s. r. o. Správce daně výzvou ze dne 21. 2. 2006 vyzval žalobce k doložení výdajů, mj. i na tyto reklamy. Ten odkázal na uzavřené smlouvy, vystavené faktury a fotodokumentaci reklam s tím, že se jednalo o součást propagace skupiny Argema. Existence těchto písemných dokladů není ve věci sporná.

Na základě žalobcova vyjádření o místě promítání reklamy vyslechl správce daně dne 14. 9. 2006 ing. L. Š., ekonomickou ředitelku společnosti Interhotel Voroněž, a. s., Brno a Marii Koneckou, daňovou poradkyni. Obě shodně vypověděly, že v letech 2001-2004 neprobíhalo žádné promítání na stěny budov hotelu a k dotazu zástupce žalobce uvedly, že reklama byla na stěnách hotelu naposledy v r. 1999, ovšem z důvodů nezájmu objednatele po zastínění patrovými garážemi byla spolupráce ukončena; popřely i možnost promítání bez vědomosti vedení hotelu. Žalobce navrhl výslech svědků L. N., ing. V. S., J. R., A. T. a L. K., přičemž předložil jejich čestná prohlášení z února 2007, obsahující shodné sdělení, že v průběhu let 2000 - 2004 při večerních cestách kolem Výstaviště viděli světelnou reklamu na hudební skupinu Argema na stěnách hotelu Voroněž. Posléze doplnil návrh na výslech svědků L. Č. a K. M., kteří rovněž reklamu vídali, a předložil kazetu toto promítání zachycující. Správce daně dne 4. 7. 2007 znovu vyslechl svědkyni ing. L. Š. a svědka A. P., oba uvedli, že v rozhodné době byli zaměstnanci hotelu Voroněž a popřeli možnost promítání reklam. Žalobce předložil dopis E. B., jímž mu dne 1. 11. 2007 sdělila, že v hotelu pracovala od r. 1999 do r. 2005 a matně si vzpomíná, že tam nějaká projekce probíhala. Předložil rovněž fotografie promítacích sklíček z archivu firmy VANILA, s. r. o., zopakoval návrh na výslech svědka Č. a navrhl výslech svědka M. a R. a J. R. Správce daně na základě těchto podkladů vydal platební výměry.

V rámci odvolacího řízení správce daně dne 4. 8. 2008 vyslechl ing. V. S. (v letech 2000 - 2004 vídal světelnou reklamu na obou budovách hotelu při cestách tramvají), L. N.

(pracoval často na výstavišti a reklamu viděl v letech 2003 a 2004 asi 3x až 4x na vyšší budově) a J. R. (reklamu viděl opakovaně na obou budovách v letech 2002 - 2004). Dne 5. 8. 2008 se konal výslech svědků E. B. (v hotelu Voroněž pracovala jako provozní vedoucí od r. 1999 a první rok a půl nebo 2 roky na budově hotelu Voroněž 2 zaznamenala noční promítání reklam, které si blíže nepamatovala), J. R. (jezdil kolem hotelu několikrát týdně a od roku 2001 do r. 2004 tam reklama byla, pamatuje si, že i na Argemu), K. M. (reklamu na Argemu viděl opakovaně na menší budově hotelu). L. K., slyšený dne 6. 8. 2008 a A. T., slyšený dne 26. 8. 2008, shodně uvedli, že světelnou reklamu na Argemu viděli v letech 2000 až 2004 opakovaně při cestách autem). Svědek L. Č. dne 7. 8. 2008 uvedl, že reklamu na Argemu natočil na kazetu někdy v roce 2002, kazetu předal panu P. Dne 17. 9. 2008 byl vyslechnut Mgr. M. R. (v letech 2001-2004 reklamu na Argemu na hotelu viděl, byl účetním společnosti VANILA i společností OREBA a ABERO, nevzpomínal si však, zda jednal ve věci světelné reklamy, vyjma doporučení uvedených společností panu P. k zajištění světelné reklamy). Žádný ze svědků potvrzujících promítání se nemohl vyjádřit k tomu, jak byla zajištěna technicky, či odkud bylo promítáno. Dne 20. 8. 2008 byl zopakován výslech svědka A. P., který byl v rozhodné době technickým ředitelem společnosti Interhotely Voroněž, a. s.; vypověděl, že světelná reklama promítaná v r. 1999 byla po technické stránce zajišťována pracovníky promítající organizace, data projektor byl umístěn na střeše přístavby kuchyně, po skončení promítání byl odstraněn. K předestřené nahrávce reklamy se vyjádřil tak, že by musela být promítána ze stejného místa, případně z trafostanice. Žádného takového zařízení si tam však nevšiml, stejně tak jako neví o promítání reklamy a vylučuje, že by ji nezaznamenal. Spis dále obsahuje posouzení kazety s nahrávkou reklamy Kriminalistickým ústavem Praha ze dne 5. 8. 2008 se závěrem, že datum jejího pořízení nebylo možno stanovit.

K zajištění reklamy se vyjádřil svědek Mgr. R. při výslechu dne 4. ledna 2007 (ve věci DPH); uvedl, že byla zajišťována reklamními subdodavateli, které by musel vyhledat v dokladech z té doby. Výslech svědka Igora Vašíčka, bývalého jednatele zaniklé společnosti PREMIUM P, s. r. o., navrhl žalobce podáním správci daně ze dne 13. 10. 2008; současně navrhl i výslech svědků P. K. a M. D., kteří měli být dalšími očitými svědky promítání reklamy.

Předmětem sporu je posouzení úplnosti dokazování provedeného žalovaným k tvrzeným výdajům na reklamu za obě rozhodná zdaňovací období. Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění, mohl poplatník odečíst v prokázané výši. Prokázáním jistě nelze rozumět pouze předložení smluv a faktur, musí být prokázáno jak skutečné vynaložení nákladů, tak i zákonem předpokládaný vliv na poplatníkovy příjmy. Důkazní povinnost stíhá v prvé řadě daňový subjekt, jemuž ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu z r. 1992 ukládalo prokázat všechny skutečnosti uvedené v daňovém přiznání, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Důkazy provádí správce daně tak, aby v řízení byly co nejúplněji zjištěny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Pokud v daném případě správce daně pochyboval o vynaložení nákladů na reklamu a vyzval stěžovatele k prokázání toho, že byly fakticky vynaloženy, byl povinen posoudit, zda navržené důkazy je třeba provést ke spolehlivému závěru o existenci nákladů. Žalovaný podstatnou část důkazů provedl a za podstatné označil důkazy vyvracející uskutečnění reklamy; zejména výpovědi pracovníků hotelu Voroněž. Nelze

však přehlédnout, že promítání reklamy bylo prokazováno existencí reklamních promítacích sklíček jedné ze společností zajišťujících reklamu (VANILA, s. r.o.) a dále výpověďmi několika na sobě nezávislých a se stěžovatelem nespojených svědků, kteří v rozhodném období promítání reklamy viděli; jeden z nich o ní pořídil i záznam, jehož relevance nebyla vyvrácena. Žalovaný sám připustil existenci těchto důkazů, ovšem dospěl k závěru, že jimi není prokázáno dlouhodobé každodenní promítání reklamy, přičemž za rozhodné označil, že souběžně měla být v daném místě a čase promítána i reklama jiného subjektu, jejímž předmětem byla rovněž propagace skupiny Argema. Tomuto názoru ovšem odporuje skutečnost, že reklama, jejíž promítání uplatnil jako výdaj stěžovatel, měla být promítána jako součást opakujícího se reklamního pásma. Za daného stavu vzájemně si odporujících dvou skupin důkazů bylo namístě provedení všech navrhovaných důkazů, zejména vyslechnutí svědka Vašíčka, který měl být v rozhodné době jednatelem společnosti PREMIUM P, s. r. o., fakticky reklamu po technické stránce zajišťující. O výsledku tohoto důkazu jistě nelze spekulovat, ovšem z výpovědi by bylo možno zjistit, zda reklama promítána byla, zda o ní tento dodavatel má písemné doklady, a to zejména vztahující se k promítání na stěny hotelu; sama skutečnost, že podle pracovníků hotelu takový smluvní vztah neexistoval, neobstojí v porovnání s výpověďmi svědků, kteří reklamu zaznamenali. Stejně tak nelze přikládat význam době návrhu na výslech tohoto svědka. Tato společnost nebyla se stěžovatelem v přímém vztahu a jeho tvrzení, že se o ní dozvěděl až s odstupem času, není vyvrácena. Teprve po doplnění dokazování by tak bylo možno spolehlivě uzavřít, zda reklama byla promítána a v jakém rozsahu, když teprve v případě prokázání tohoto výdaje (či jeho části) by bylo třeba posoudit relevanci vynaložených výdajů z hlediska jejich možného vlivu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Závěr krajského soudu o neúplnosti dokazování a o možnosti vlivu navržených neprovedených důkazů na závěr o vynaložení tvrzených nákladů shledal Nejvyšší správní soud správným. V tom se shoduje i s posouzením obdobné věci Nejvyšším správním soudem v označeném rozsudku sp. zn. 5 Afs 40/2011, na jehož argumentaci lze rovněž odkázat. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tedy není dán.

Proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel neměl v tomto kasačním řízení úspěch, podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalobci vznikly náklady spojené s právním zastoupením. Advokát učinil dva úkony právní služby (převzetí věci a příprava zastoupení a vyjádření ke kasační stížnosti), náklady tedy činí částka 2 x 2100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a, d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif] a částka 2 x 300 Kč jako náhrada hotových výdajů ve výši (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), celkem 4800 Kč. Stěžovateli proto bylo uloženo zaplatit žalobci tuto částku na náhradu nákladů řízení v přiměřené lhůtě k rukám jeho zástupce.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. září 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu