



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **SPEDITRANS Transport, s.r.o.**, se sídlem Klicperova 1391, Hořice, zastoupen JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská třída 15/16, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2021, č. j. 12502/21/5200-11431-712433, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2022, č. j. 31 Af 18/2021 - 131,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2022, č. j. 31 Af 18/2021 - 131, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014 až 2016. Na základě výsledků daňové kontroly vydal dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za uvedená zdaňovací období a současně mu uložil povinnost uhradit penále. Proti prvoinstančním rozhodnutím podal žalobce odvolání. Žalovaný následně dne 16. 4. 2021 vydal rozhodnutí č. j. 12502/21/5200-11431-712433, kterým částečně snížil doměřenou daň a stanovené penále.

[2] Rozhodnutí o odvolání napadl stěžovatel správní žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), který ji shora označeným rozsudkem zamítl.

[3] Vyšel z předpokladu, že pokud daňový subjekt tvrdí určitou skutečnost, musí ji i náležitě prokázat. Ohledně nákladů na reklamní plnění je třeba náležitě prokázat jeho uskutečnění a je nutné počítat s tím, že pokud chce daňový subjekt náklady na reklamu uplatnit, s ohledem

na nutnou míru obezřetnosti daňových subjektů, je třeba, aby si uchoval dostatečné podklady osvědčující faktické uskutečnění nákladů na reklamu. Daňový subjekt musí prokázat nejen to, že transakce se skutečně uskutečnila, ale také to, že se tak stalo za účelem (a) dosažení, udržení či zajištění příjmů, (b) v tvrzeném rozsahu a (c) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech, přičemž předmětem sporu je především podmínka prokázání tvrzeného rozsahu uplatněných nákladů.

[4] Tyto závěry následně aplikoval na jednotlivá reklamní plnění od společností SPORTSJOB APMC, W-INFINITY s.r.o., TRATAR WHITE s.r.o., RYMATI GROUP s.r.o., CARGO STAR v likvidaci, a Brněnská produkční s.r.o., přičemž ve všech posuzovaných případech aproboval závěry žalovaného, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, neboť jednotlivá tvrzená reklamní plnění nedoložil dostatečnými důkazy.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), neboť se domnívá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí, že správní orgán nesprávně hodnotil skutkový stav, předložené důkazní prostředky a míru důkazního břemene daňového subjektu, přičemž soud toto nesprávné hodnocení převzal.

[6] Stěžovatel považoval napadený rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný, neboť soud jen zopakoval závěry žalovaného, aniž by uvedl bližší hodnocení či odůvodnění. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku dovozuje rovněž ze skutečnosti, že krajský soud nijak nevypořádal námitku týkající se rozsahu důkazního břemene, resp. požadavku správního orgánu na zajištění absolutního důkazního standardu. Rovněž soudu vytkl, že v napadeném rozsudku nezohlednil zcela rozkolísanou argumentaci žalovaného; v této souvislosti poukázal na rozdíly mezi napadeným rozhodnutím a vyjádřením žalovaného k žalobě.

[7] Stěžovatel dále namítl, že není povinen prokazovat daňově účinné náklady s absolutní jistotou. K tomu odkazuje např. na rozsudky kasačního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018 - 37 a ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020 - 66. Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem v tom, že je povinen uschovávat důkazní prostředky po dlouhou dobu, neboť za přiměřené lze dle stěžovatele chápat dobu v délce tří let. Stěžovatel napadl rovněž závěr krajského soudu v bodu 46 rozsudku, který se týká vysílání reklamních spotů v internetovém rádiu, neboť je prakticky nemožné prokázat vysílání spotů v daném rádiu.

[8] V tomto ohledu byl stěžovatel dále přesvědčen, že mu uplatněné náklady měly být přiznány aspoň částečně, neboť mnohé dílčí části plnění bezpochyby prokázal, přičemž měly být zohledněny znalecké posudky zpracované dr. Vítězslavem Hálkem, které se týkaly cen obvyklých.

[9] Dále se věnoval jednotlivým sporným plněním. Co se týče akce Night of Warriors, stěžovatel uvádí, že polepy v ringu byly nahrazeny jiným plněním, a že reklama na vstupenkách byla marginálním plněním; soud však pochybil, neboť nevyslechl navrhované svědky. Ohledně akce v alpských disciplínách upozornil, že nedošlo ke zmenšení počtu jednotlivých závodů. U reklamních plnění poskytnutých dodavatelem TW-INFINITY namítl, že předložené důkazní prostředky prokazují faktické uskutečnění převážné části reklamních služeb. V souvislosti s akcí Activity Golf Tour 2014 uvedl, že nebyl povinen prokazovat, že mu plnění dodala společnost TRATAR. K akci Golfový turnaj Erpet uvedl, že správce daně cituje z usnesení policie o zahájení trestního stíhání, což je zcela nepřijatelné, neboť se nejedná o důkaz, ale toliko předpoklad

pokračování

orgánu činného v trestním řízení. K reklamním službám uskutečněným prostřednictvím klubu BK Kondorí Liberec stěžovatel poznamenal, že prezentace jeho loga v tiskovinách byla pouze marginálním plněním. Co se akce Himalayo Golf Tour 2015 týče, namítl, že mu měly být daňově účinné náklady částečně uznány, neboť prokázal uskutečnění reklamních plnění na čtyřech z celkem pěti golfových turnajů. K reklamě vysílané na internetovém radiu Alfa stěžovatel uvádí, že s ohledem na autonomii vůle subjektů si ústně sjednali snížení frekvence jednotlivých vysílaných reklamních spotů. Stěžovatel má za to, že není podstatné, kdo byl provozovatelem radia Alfa. Stran reklamních plnění na akci Maveric rescue EURO CUP 2015 uvedl, že došlo k nahrazení závodu v Prachaticích, který se konal na Jankově Vrchu. Stěžovatel rovněž uvedl, že došlo k nahrazení reklamních plnění umístěných na helmě a oblečení závodníka, a to umístěním jeho loga na závodním autě. Stran reklamy uskutečněné prostřednictvím klubu SK Sigma Olomouc stěžovatel konstatoval, že umístění loga stěžovatele na webových stránkách klubu je marginálním plněním. Ohledně reklamy v Moravském divadle stěžovatel upozornil, že neprokázal pouze jedno ze čtyř dílčích plnění, a to pouze u tří ze sedmi představení. Co se týče reklamních plnění u ARS General, stěžovatel uvedl, že uskutečnění reklamních plnění bylo prokázáno výpovědí svědka V. Krajský soud rovněž přehlédl doložení dalších důkazních prostředků v průběhu odvolacího řízení. Stran reklamy od společnosti CARBON stěžovatel upozornil, že sporná fakticita plnění byla prokázána potvrzením třetích stran (např. Magistrát města Olomouce, MÚ Kroměříž).

[10] Závěrem stěžovatel namítl též rozdílné a svévolné hodnocení podobných důkazů. Například správní orgán u reklamního plnění u hokejového klubu HK OLOMOUC a MOUNTFIELD HK uznává tyto z velké části i na základě výpovědi svědků, zatímco u reklamního plnění od ARS General, u kterého nárok na odpočet daně neuznává, nedává svědeckým výpovědím téměř žádnou důkazní hodnotu, byť jsou svým obsahem srovnatelné významné.

[11] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný odkázal na jednotlivé body napadeného rozsudku, se kterými se ztotožňuje, stejně tak jako na příslušné body správních rozhodnutí, které se těmito námitkami již zabývaly. Upozornil však, že některé námitky nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem, a jsou proto nepřijatelné. S ohledem na výše uvedené navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že je důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud v návaznosti na obsah kasační stížnosti úvodem konstatuje, že rozsudek krajského soudu netrpí s výjimkou bodů 50 a 51 rozsudku (k tomu viz dále) nepřezkoumatelností. Z jeho odůvodnění je seznatelné, jaké důvody soud vedly k výroku o zamítnutí podané žaloby. Nepřezkoumatelnost nelze vnímat jako subjektivní představu o tom, jak měl krajský soud o podané žalobě rozhodnout. Jde o objektivní překážku, která by Nejvyššímu správnímu soudu bránila závěry krajského soudu řádně přezkoumat. Tuto překážku Nejvyšší správní soud neshledal.

[14] Krajský soud jasně a srozumitelně (být místy stroze) odkázal jak na relevantní právní úpravu, tak související judikaturu správních soudů a zcela adresně přezkoumal jednotlivé úvahy

uvedené v odůvodnění napadených rozhodnutí. Jedná se tak o srozumitelné a řádně odůvodněné rozhodnutí (s výjimkou bodů 50 a 51 rozsudku – viz dále). Výše uvedené dokládá i skutečnost, že proti závěrům soudu stěžovatel obsáhle brojí v podané kasační stížnosti, z čehož lze jednoznačně dovodit, že si je vědom úvah, které krajský soud vedly k učinění konkrétních závěrů.

[15] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že námitky shodně vznesené v odvolání a žalobě lze za určitých okolností vypořádat též odkazem na to, jakým způsobem byly vypořádány v napadeném rozhodnutí, a uvedením, že se orgán, který o námitkách rozhoduje, s takovým vypořádáním plně ztotožňuje.

[16] V rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130 (publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS), Nejvyšší správní soud řešil naznačenou situaci ve vztahu k přezkoumatelnosti rozsudku Krajského soudu v Brně; žalobní a odvolací námitky se shodovaly a soud zde odkázal na rozhodnutí žalovaného. Takový krok sám o sobě ale nelze zapovědět, neboť je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něj zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou. V nyní souzeném případě nadto soud v převážné většině (opět mimo body 50 a 51 rozsudku) reagoval na jednotlivé výtky uvedené v žalobě rovněž vlastní úvahou. V této souvislosti lze odkázat především na body 33 a následující napadeného rozsudku, kde soud podrobně rozvedl svá obecná právní východiska, která následně aplikoval na jednotlivá sporná plnění.

[17] Ostatně ani Nejvyšší správní soud nemá povinnost reagovat na každou dílčí kasační námitku a tu obsáhle vyvracet. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem kasační argumentace (srov. např. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné tedy je, aby se soud ve svém rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33, či rovněž náleží ÚS ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08).

[18] V této souvislosti lze rovněž doplnit, že předmětem přezkumu před správním soudem bylo napadené rozhodnutí žalovaného. Soud tak nemá povinnost reagovat na odchylky v argumentaci žalovaného uvedené ve vyjádření k žalobě, neboť to není předmět soudního zkoumání.

[19] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nezohlednění znaleckého posudku vypracovaného Dr. Ing. Vítězslavem Hálkem, MBA, Ph.D. Tuto novou námitku je však třeba odmítnout jako nepřipustnou, neboť nebyla včas uplatněna v řízení před krajským soudem. V tomto ohledu odkazuje Nejvyšší správní soud na § 104 odst. 4 s. ř. s., dle kterého „*kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*“ Nejvyšší správní soud se při hodnocení přidržel ustálené judikatury; například ve svém rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155 (publ. Pod č. 1743/2009 Sb. NSS) uvedl, že: „*[u]stanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restriktci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, výběr zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu vigilantibus iura uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem první instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponесou případné nepříznivé následky s tím spojené. Korektiv takto*

pokračování

zavedené koncentrace řízení, vyjádřený slovy 'ač tak učinit mohl', je naplněn nejen tehdy, když žalobce určitou námitku objektivně v žalobním řízení uplatnit nemohl, ale též tehdy, kdy by její (objektivně možné) uplatnění nebylo, s ohledem na kontext věci, racionální. O takový případ jde za situace, kdy v době podání žaloby existuje k určité otázce ustálená a jednotná soudní judikatura, avšak v mezidobí dojde k jejímu zásadnímu a překvapivému obratu, který žalobce nemohl, ani při vynaložení veškeré bdělosti a odborné péče, předvídat. Odkazuje-li nově uplatněná kasační námitka na tento případ, nelze ji odmítnout jako nepřijatelnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s.“ (obdobně též například v rozsudku ze dne 22. 9. 2004 č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, č. 419/2004 Sb. NSS). V souzeném případě stěžovatel neuvádí žádné okolnosti, které mu zabránily uplatnit tvrzené skutečnosti již v řízení před krajským soudem, a nenamítá ani existenci zásadního a překvapivého obratu ustálené soudní judikatury.

[20] Nyní souzený spor lze shrnout do dvou hlavních námitkových okruhů. Zaprvé stěžovatel namítá, že v případě prokázání větší části plnění by správní orgán měl celý příslušný náklad akceptovat, případně by mohl přistoupit také k přiznání části nákladů. V další větvi kasační stížnosti pak brojí proti hodnocení důkazních prostředků, které považuje za chybné.

Částečné uznání vynaložených nákladů

[21] Stěžovatel v této souvislosti nepřednesl žádnou relevantní argumentaci, kterou by svou námitku podpořil. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2021, č. j. 8 Afs 252/2019 - 38, a další rozsudky nižších správních soudů je nepřiléhavý, neboť v daných případech se jednalo o uznání odpočtu na dani z přidané hodnoty, kdežto v nyní souzeném případě se jedná o uznání nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z příjmů“).

[22] Podle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů přitom platí, že „*výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*“. Důkazní břemeno k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění nákladů při stanovení základu daně z příjmů nese daňový subjekt. Ten musí nejen prokázat, že skutečně došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný náklad vynaložen, ale také že: 1) se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, č. 1984/2010 Sb. NSS, nebo rozsudky NSS ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, a ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 75/2012 - 46). V rozsudku ze dne 18. 7. 2019, č. j. 3 Afs 270/2017 - 31, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „*jakkoliv je možné stěžovateli přisvědčit v tom, že daňový subjekt splní svou povinnost zpravidla předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů, tak nadále platí, že účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 ZDP. Nejvyšší správní soud rovněž opakovaně zdůraznil, že přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. (rozsudek č. j. 8 Afs 75/2012 - 46)*“

[23] Ostatně nyní posuzovaný případ není ničím výjimečný, neboť v judikatuře kasačního soudu existuje celá řada případů, ve kterých byl sporný toliko dílčí rozsah poskytnutého plnění. V těchto případech však Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že je na daňovém subjektu, aby jednoznačně prokázal právě takový rozsah plnění, který sám deklaroval (viz například

recentní rozsudek osmého senátu ze dne 11. 8. 2022, č. j. 8 Afs 43/2020 - 42, dle kterého „ani v nyní projednávané věci není sporné, že stěžovatelka reklamu v „nějakém“ rozsahu obdržela. Stěžovatelka a žalovaný se přou o to, zda k deklarováním plněním došlo v rozsahu, ve kterém stěžovatelka účtovala. V této souvislosti kasační soud zdůrazňuje, že správce daně neměl povinnost prokázat, že k obchodním případům došlo jinak, než je stěžovatelka deklarovala. Postačovalo mu totiž pouze poukázat na skutečnosti, které založily důvodné pochybnosti o deklarovaných obchodech“

[24] Kasační soud tak v této otázce plně souhlasí s argumentací krajského soudu uvedenou v bodech 35 a následujících napadeného rozsudku. Odhlédnout nelze ani od skutečnosti, že z jednotlivých smluv nevyplyvá, jakou cenu měla jednotlivá dílčí plnění, neboť ta byla kalkulována za celý, ve smlouvě definovaný, „balíček“ služeb.

Důkazní standard

[25] Napříč kasační stížností stěžovatel opakovaně uvádí, že důkazní břemeno na něj kladené je extenzivní, a to především ve vztahu k několikaletému časovému odstupu, mezi daňovou kontrolou a posuzováním reklamním plněním. K tomu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018 – 37, dle kterého „nelze odhlížet od plynutí času a požadovat stejnou míru pravděpodobnosti týkající se dokazování těch skutečností, které nastaly před relativně krátkým časovým obdobím, jako u skutečností, které se udály v období relativně vzdáleném, ohledně nichž je již v důsledku běhu času vždy obtížnější obstarat důkazy, jejichž vypovídací hodnota se zároveň zpravidla snižuje. Daňový subjekt sice musí počítat s jeho důkazní povinností stanovenou v § 92 odst. 3 daňového řádu ohledně všech skutečností, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, ale zejména po dobu běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, tedy po dobu 3 let ode dne, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Zpravidla tak daňovému subjektu stačí uchovávat příslušné důkazní prostředky po dobu 3 let“.

[26] Rozsudek krajského soudu ani rozhodnutí žalovaného však nejsou s touto judikaturou v rozporu. Ostatně daňová kontrola byla zahájena dne 10. 5. 2018, přičemž posuzována byla zdaňovací období daně z příjmů právnických osob za roky 2014, 2015 a 2016. V době zahájení daňové kontroly tak neuplynuly „lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu“, a dle výše odkazované judikatury tak bylo proto povinností daňového subjektu příslušnými důkazními prostředky disponovat.

[27] Rovněž nelze tvrdit, že by žalovaný nebo krajský soud vyžadovali doložení tvrzených skutečností „s absolutní jistotou“. Jak rovněž uvádí osmý senát v odkazovaném rozsudku „v daňovém řízení je proto třeba vycházet z určité míry pravděpodobnosti a po daňovém subjektu nelze požadovat prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale stačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností“. Tuto judikaturu však nelze vykládat v tom smyslu (jak to činí stěžovatel), že by daňový subjekt nemusel vůbec prokázat deklarovaný rozsah plnění, ale toliko jeho „hlavní části“. Daňový subjekt tíží důkazní břemeno k celému rozsahu tvrzeného plnění, nikoliv však na úrovni „absolutní jistoty“, ale pouze určité míry pravděpodobnosti při absenci důvodných a vážných pochybností. V nyní souzené věci však stěžovatel rezignoval na prokázání řady dílčích plnění, která správce daně zcela správně zpochybnil.

[28] Stěžovatel tak zaměňuje „rozsah“ důkazního břemene, který pokrývá celý obsah deklarovaného plnění s „důkazní mírou“, která skutečně není a ani nemůže být požadována na úrovni absolutní jistoty.

pokračování

[29] Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit ani námitce, že na stěžovatele klade krajský soud, potažmo správní orgány nároky, které zákon nestanovuje, jako je uzavření písemných smluv o poskytnutí plnění s dodavatelem (například dodatků apod.). Samotné uzavření smluv v ústní formě není v rozporu se zákonem. Ten písemnou formu opravdu nepožaduje. Bez písemné smlouvy či jakýchkoliv jiných listinných záznamů týkajících se tvrzených plnění je však obtížnější prokázat existenci sporných plnění, a stěžovatel se tak ocitá v důkazní nouzi. Je pouze na daňovém subjektu, aby si byl vědom své zákonné důkazní povinnosti a zajistil si věrohodné důkazní prostředky odpovídající povaze plnění, kterými bude v případě potřeby jejich uskutečnění možné prokázat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018 - 37, a ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 210/2007 - 59). Pokud stěžovatel při prokazování těchto skutečností například spoléhá na výpovědi svědků, u kterých je zřejmé, že si s odstupem času nemusí být schopni události správně vybavit a z tohoto důvodu mohou být jejich výpovědi hodnoceny jako nevěrohodné, jde o jeho rozhodnutí, jehož následky musí nést.

[30] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že důkazní standard kladený na stěžovatele žalovaným není nikterak extenzivní, nebo jinak nezákonný (v rámci reklamních plnění věcně posuzovaných kasačním soudem). Naopak je zcela srovnatelný se zákonnou praxí žalovaného uplatňovanou v jiných případech (viz například věci řešené kasačním soudem pod sp. zn. 10 Afs 74/2020, nebo sp. zn. 8 Afs 42/2020). Odkaz na rozsudek kasačního soudu ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020 - 66, je proto nepřiléhavý, neboť se skutkově týká zcela rozdílného případu.

Reklamní plnění od SPORTSJOB APMC s. r. o. – akce Night of Warriors 6 a Alpské disciplíny

[31] Správce daně neuznal náklad související s akcí Night of Warriors 6 z toho důvodu, že obsahoval položky reklamy v rozsahu „polepy v ringu“ a „4x vstupenka“, avšak ten nebyl prokázán. Stěžovatel následně připustil, že položka „polepy v ringu“ byla nahrazena „roll-upem“ na akci, což považuje za srovnatelné plnění.

[32] V souladu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006 (shodně též např. i nález ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05) lze připustit, že i nedostatky v obsahu účetních dokladů je možno dodatečně jiným způsobem zhojit. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný náklad skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za náklad vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, ve které standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění nákladu nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení nákladu prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného nákladu, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Povinností správce daně je dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na jeho straně, správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví.

[33] V souzeném případě však stěžovatel výše uvedené důkazní povinnosti nedostál. Nijak neprokázal, že poskytnuté plnění bylo cenově srovnatelné, a že skutečně došlo k nahrazení „polepů v ringu“ uvedeným „roll-upem“. Krajský soud zcela správně v této souvislosti uvedl,

že ve výjimečných případech je možno uznat adekvátní náhradní plnění, je však na daňovém subjektu, aby celý proces změny původní dohody věrohodně doložil. Toliko fotodokumentace zachycující existenci *roll-upů* je v této souvislosti nedostatečná. Proces změny původní smlouvy mohl stěžovatel například doložit dodatkem k původní smlouvě, nebo svědeckou výpovědí, což neučinil.

[34] Za této situace bylo vskutku zbytečné zabývat se dále důkazními návrhy osvědčujícími existenci vstupenek, neboť i kdyby prokázaly tvrzené skutečnosti, nijak by to nezvrátilo celkový závěr o neprokázání reklamního plnění v původně deklarovaném rozsahu. Zcela jinak by samozřejmě soud nazíral na situaci, ve které by jediným sporným dílem plnění byly právě tyto vstupenky.

[35] V rámci závodů Alpské disciplíny krajský soud i žalovaný uzavřeli, že daňový subjekt „*k závodu Albrechtice (doložena pouze fotografie plakátu), Jasná v Nízkých Tatrách a Kouty nad Desnou nepředložil žádné důkazní prostředky a neprokázal nijak žádné dílčí položky smlouvy*“. Uvedené stěžejní závěry stěžovatel nijak nezpochybnil, zaměřil se však na jiné sporné dílčí části sjednaného plnění a následně uzavřel že „*většina uskutečněných závodů a položek smlouvy prokázána byla*“. Tato argumentace je však lichá, neboť k uznání daňového nákladu ve smyslu § 24 zákona o dani z příjmů nepostačuje prokázání toliko „většiny“ deklarovaného rozsahu. I kdyby tak kasační argumentace stěžovatele byla stran jím selektivně zvolených dílčích skutečností důvodná, nic by to nezměnilo na skutečnosti, že ve vztahu k závodu Jasná v Nízkých Tatrách a Kouty nad Desnou nepředložil žádné důkazní prostředky, a relevantní náklad tak uznat nelze.

TW-INFINITY s. r. o. – Cyklomaraton 2014, Night Run 2014

[36] Žalovaný neuznal náklady spojené s reklamním plněním poskytnutým společností *TW-INFINITY s. r. o.* ve vztahu k akci *Cyklomaraton 2014 a Night Run 2014*, kde měl být prezentován v rozsahu: 2 bannery, loga na tiskových materiálech a logo na webu.

[37] Mezi účastníky řízení je v zásadě nesporné, že stěžovatel nedoložil umístění svého loga na tiskových materiálech. Stěžovatel k tomu uvádí, že logo na tiskových materiálech je pouze marginální část plnění, a že soud i žalovaný nezohlednili, že v době daňové kontroly uplynuly již cca 4 roky od doby, kdy bylo dané plnění poskytnuto.

[38] Této námitce však nelze vyhovět. Jak správně uvedl krajský soud v bodě 41 napadeného rozsudku, mimo absenci loga na tiskových materiálech stěžovatel nedoložil rovněž další dílčí plnění vztahující se k závodu, který se měl konat dne 2. 8. 2014 v Ústí nad Labem, a k závodu, který se měl konat dne 16. 8. 2014 v Brně. Ani tento výčet však není kompletní, neboť nad rámec chybějících plnění uvedených v odkazovaném bodě rozsudku, nebyla prokázána ani další plnění, viz body 129 a následující napadeného rozhodnutí žalovaného. V průběhu daňové kontroly nadto stěžovatel doložil řadu plakátů z jednotlivých závodů, na kterých jeho logo nebylo uvedeno.

[39] Správce daně tak zcela v souladu se zjištěným stavem věci zpochybnil poskytnutí reklamního plnění v rozsahu tvrzeném stěžovatelem, a to nikoliv v zanedbatelné části. Uplynutí 4 let od doby údajného poskytnutí reklamních plnění nepředstavuje skutečnost, jež by stěžovatele mohla zbavit důkazního břemene, které jej ve smyslu shora citované judikatury tíží.

pokračování

TRATAR WHITE s. r. o. – Activity Golf Tour 2014, Golfový turnaj Erpet

[40] Žalovaný dále neuznal náklady spojené s reklamním plněním poskytnuté společností TRATAR WHITE s. r. o., spočívající v prezentaci stěžovatele na taxativně vymezených golfových turnajích.

[41] Ve vztahu k *Activity Golf Tour 2014* stěžovatel uvedl, že sice nepředložil důkazy ke všem částem sjednaného plnění, odkázal však na časový odstup od doby konání posuzované akce.

[42] S touto námitkou se kasační soud neztotožňuje. Daňová kontrola byla zahájena v roce 2018 a časový odstup toliko 4 let není natolik významný, aby daňovému subjektu zabránil v doložení daných skutečností (rovněž viz výše - vyjádření k důkaznímu standardu). Ve shodě s krajským soudem a žalovaným lze proto uzavřít, že k 6 turnajům stěžovatel nepředložil žádné důkazní prostředky a na ostatních neprokázal dílčí plnění, především propagaci tiskových materiálů a prezentaci služeb. Za této situace nelze daný náklad ve smyslu § 24 zákona o dani z příjmů uznat.

[43] Pokud jde následně o osobu dodavatele, pak tato skutečnost je již podružná, neboť primárně byla posuzováno doložení uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu.

[44] Obdobně ve vztahu k akci *Golfový turnaj Erpet* jakkoliv bylo zjištění osoby skutečného dodavatele plnění relevantní, nejednalo se o rozhodnou skutečnost vedoucí k závěru žalovaného. Krajský soud nadto zcela správně konstatoval, že správce daně nevycházel pouze z usnesení policie ČR (zde lze souhlasit se stěžovatelem, že z něj nelze přejímat bez dalšího právní závěry), ale podstatné bylo, že obsah smlouvy byl natolik obecný a neurčitý, že umožňoval poskytnutí téměř jakékoliv reklamy v libovolném rozsahu. Jednatel stěžovatele si nadto nepamatoval, o jaké reklamní plnění se mělo jednat, ani s jakou osobou jednal, nepředložil žádné doklady o vzájemné komunikaci např. o předání podkladů nutných k prezentaci žalobce. Jediným důkazem (avšak bez větší vypovídající hodnoty) tak zůstaly dvě fotografie zachycující reklamní plachty s logem, což žalovaný a krajský soud zcela správně považovali za nedostatečné. Ostatně tyto skutečnosti stěžovatel v kasační stížnosti fakticky ani nijak nerozporuje.

Reklamní plnění od RYMATI GROUP

[45] K reklamnímu plnění poskytovanému klubem BK Kondoři Liberec stěžovatel opětovně uvedl, že po něm nelze požadovat prokázání plnění s absolutní jistotou, tedy celého plnění. Jak již vysvětlil kasační soud výše, tato námitka není důvodná. V souladu s judikaturou správních soudů je povinností daňového subjektu prokázat deklarované plnění v celém rozsahu, přičemž „*prezentace loga v tiskových periodikách*“ nelze považovat za zcela marginální dílčí plnění, což ostatně stěžovatel výslovně připouští, byť následně nemístně bagatelizuje.

[46] K akci Himalayo Golf Tour 2015 předložil stěžovatel daňové doklady, smlouvu o reklamě, dle níž se dodavatel RYMATI GROUP zavázal zajistit 4 hrací místa na každém z pěti určených turnajů, logo partnera na pozvánkách pro hráče a hosty, prezentovat stěžovatele v partnerských médiích a na webu, umístit 1 banner v prostorách hřiště, prezentovat jméno stěžovatele během celého dne moderátorem, umístit propagační materiály v prostorách rautu, zpracovat fotodokumentaci v elektronické a tištěné podobě. Krajský soud i žalovaný dospěli k závěru, že část dílčích plnění nebyla uskutečněna na žádném ze sjednaných turnajů, přičemž k jednomu golfovému turnaji chybí důkazní prostředky zcela. Za této situace stěžovatel přiznává neunesení důkazního břemene, avšak požaduje uznání alespoň části uskutečněných nákladů.

Této námitce však nelze přisvědčit (viz právní závěry kasačního soudu uvedené v bodech 20 a následujících tohoto rozhodnutí).

Reklamní plnění od CARGO STAR

[47] Správce daně neuznal dále náklad spočívající v propagaci stěžovatele na internetovém rádiu Alfaradio, která měla spočívat v přehrání 17 reklamních spotů denně od 1. 7. 2015 do 31. 12. 2015. K prokázání těchto plnění stěžovatel doložil mimo jiné playlisty, které však správce daně neakceptoval jako dostatečné, uvedl přitom (viz shrnutí v bodě 335 a následující napadeného rozhodnutí), že z playlistu nelze seznat, kdo jej vyhotovil, neboť neobsahuje hlavičku Alfaradia, provozovatel rádia je zcela nekontaktní, dodaný playlist se týká období červenec – listopad roku 2015, avšak fakturace byla provedena za červenec až říjen roku 2015 a dle smlouvy mělo být plněno denně v rozmezí červenec až prosinec roku 2015. Nesoulad zjištěl rovněž co do počtu spotů, tak i smluvených časů vysílání.

[48] Stěžovatel zde poukázal na ústní dohodu, kterou byla změněna původní písemná smlouva a kterou správce daně přehlíží. Jak však kasační soud vyložil již výše, této námitce nelze přisvědčit. Zákon sice nezapovídá změnu sjednané smlouvy ústní formou, to však nezabavuje daňový subjekt povinnosti obstarat si jiné důkazní prostředky, kterými věrohodně doloží rozsah uskutečněného reklamního plnění a celé transakce. Žádné jiné důkazní návrhy však stěžovatel v této souvislosti nevnesl.

[49] Kasační soud na tomto místě shrnuje, že v této věci správce daně posuzoval nejenom předložený playlist, ale též ostatní relevantní důkazy (viz body 355 a následující napadeného rozhodnutí) a skutečnosti, a to jak jednotlivě, tak ve vzájemné souvislosti, které vedly k závěru o neuznání uvedeného nákladu. Namítá-li stěžovatel, že „stejně mohl správce daně zpochybnit i ostatní důkazy, například snímky obrazovky“, pak tato námitka je ryze hypotetická a spekulativní. Kasační soud proto nemínil hodnotit „teoretický“ postup správce daně, ale toliko jeho postup skutečný.

[50] Výše uvedené závěry stran nutnosti věrohodně prokázat i ústní změnu smlouvy platí rovněž pro propagaci stěžovatele na akci Maveric rescue EURO CUP 2015, kde stěžovatel rovněž nedoložil původně deklarovaný rozsah reklamních služeb, protože ten měl být ústní dohodou nahrazen jiným plněním. Pokud stěžovatel uvedl, že náhradou za zrušený závod v Prachaticích měl být závod na Jankově vrchu, pak toto vysvětlení nepovažuje kasační soud za věrohodné, neboť jak upozornil žalovaný, závod na Jankově vrchu se uskutečnil ve dnech 23. až 24. 5. 2015, což bylo ještě před uzavřením reklamní smlouvy dne 30. 6. 2015 (viz www.maverickrescue.cz/archiv/sezona-2015/).

Reklamní plnění od Brněnská produkční s. r. o. – SK Sigma, Moravské Divadlo, ARS General a Carbon

[51] Stěžovatel uzavřel s dodavatelem Brněnská produkční smlouvu o pronájmu, jejímž předmětem byl pronájem reklamních ploch na poskytování reklamních služeb ve formě umístění logotypu stěžovatele u více dodavatelů, včetně klubu SK Sigma Olomouc a.s., kde se konkrétně jednalo o umístění reklamního banneru na stadionu a umístění logotypu stěžovatele na webových stránkách klubu.

[52] Správce daně i krajský soud uzavřeli, že daňový subjekt neprokázal umístění loga na webových stránkách klubu. Stěžovatel k tomu namítá, že se jedná toliko o marginální, doprovodné plnění, a že po něm nelze požadovat doložení „absolutní jistoty“ celého plnění.

pokračování

[53] Stěžovatel však účelově přehlíží, že v řízení bylo prokázáno (viz například body 235 a následující napadeného rozhodnutí), že deklarované plnění formou umístění loga na webových stránkách klubu nebylo poskytnuto, což potvrdil rovněž samotný klub SK Sigma. V případě, ve kterém není prokázáno uskutečnění reklamního plnění v deklarovaném rozsahu, nelze takové náklady ve smyslu § 24 zákona o dani z příjmů uznat.

[54] Další reklamní plnění se týká Moravského divadla Olomouc, u kterého mělo být dle smlouvy sjednáno mimo jiné umístění reklamního banneru na budově divadla u vymezených představení.

[55] Stěžovatel nerozporuje, že neprokázal některá dílčí plnění u tří ze sedmi představení, požaduje však uznání alespoň částečné hodnoty plnění. Této námitce však nelze vyhovět, jak již kasační soud odůvodnil výše (viz body 21 a následující tohoto rozhodnutí).

[56] Pro úplnost pak kasační soud odkazuje na bod 244 napadeného rozhodnutí, kde správce daně porovnal smlouvu uzavřenou mezi stěžovatelem a Brněnskou produkční a následně smlouvu uzavřenou mezi Brněnskou produkční a Moravským divadlem a zjistil, že v druhé uvedené smlouvě se plnění ve formě „umístění reklamního banneru na budově divadla u vymezených představení“ vůbec neobjevuje.

[57] Další plnění se týká pronájmu reklamních ploch u společnosti ARS General, a.s., u které měla proběhnout propagace stěžovatele na akci „Speditrans cup 2016“ v Hradci Králové, a to konkrétně umístění reklamní grafiky v rámci konání turnajů, logotypu na pozvánkách, propagačních materiálech a webových stránkách a používání názvu „Speditrans cup 2016“ a loga na veškerých materiálech a v písemné komunikaci spojené s turnajem.

[58] Stěžovatel nesouhlasí s hodnocením jednotlivých důkazů, jak jej provedl krajský soud; považuje jej za nepřezkoumatelné a nesprávné. Opakovaně odkázal především na výpovědi svědka V. a svědkyně K., které dle něj dostatečně dokládají uskutečnění deklarovaného plnění, k čemuž nadto doložil řadu dalších fotografií.

[59] Z protokolu č. j. 16686/19/2713-60565-609187 vyplývá, že svědek V. uvedl, že „obdržel logo od dodavatele, převzal bannery, vlajky, beach-flagy a další propagační materiály, které se rozdávaly a předávaly v rámci vyhodnocení turnaje“, „logo odvolatele bylo umístěno na webové stránky“, „pozvánky na turnaje chodily elektronickou poštou“ a dále podrobně popsal, co zahrnoval pojem „reklamní grafika“, kdy a kde se uskutečnily jednotlivé závody uvedené sportovní akce a rovněž kdo zajišťoval dílčí reklamní plnění. Kontrolu reklamních plnění pak potvrdila též svědkyně K. (viz bod 258 napadeného rozhodnutí).

[60] Krajský soud v bodě 50 napadeného rozsudku k hodnocení posuzovaných výpovědí uvedl následující: „V hodnocení výpovědi svědků krajský soud nespatřuje žádnou nezákonnost, neboť výslech svědka Ji. V- i I. K. žalovaný hodnotil zcela v souladu se zákonem bez zjevných logických rozporností, přičemž naznal, že výslech svědka v tomto případě nepostačuje k prokázání uskutečnění deklarovaného reklamního plnění“.

[61] Kasační soud předně připomíná, že svědecká výpověď je jedním z důkazů ve smyslu § 93 daňového řádu. Daňový řád správci daně neukládá žádné pravidlo, podle něhož by měl některý z důkazů upřednostnit. V rámci zásady volného hodnocení důkazů (podle ustanovení § 8 daňového řádu) tak správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy, posuzuje přitom každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Správce daně hodnotí tedy svědeckou výpověď zejména ve světle toho, co k věci již bylo v řízení zjištěno. Správce daně může odmítnout důkaz navrhovaný daňovým subjektem pouze tehdy, je-li pro věc nerozhodný, nevýznamný či zjevně nezpůsobilý prokázat rozhodné

skutečnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 - 71).

[62] Výslech svědka směřující k získání svědecké výpovědi tak je důkazním prostředkem, kterým lze zjistit stav věci a který je pro tyto účely v daňovém řízení běžně aplikován s tím, že jeho výsledné využití je podmíněno hodnocením důkazů, které musí respektovat zásadu volného hodnocení důkazů uvedenou v § 8 daňového řádu. Jedná se o myšlenkovou činnost, která nesmí obsahovat formy libovůle či nelogičnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2006, č. j. 2 Afs 83/2005 - 72; obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2007, č. j. 5 Afs 104/2006 - 73 či ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, publikovaný pod č. 1702/2008 Sb. NSS).

[63] V nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (publikovaného ve Sb. n. u. ÚS, svazek č. 51, nálezh. č. 225, str. 807) Ústavní soud konstatoval, že „*soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (...). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny.*“ Nejvyšší správní soud dále upozorňuje rovněž na svoji ustálenou judikaturu, ze které vyplývá, že pokud není z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá [srov. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, příp. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003, dostupné s www.nssoud.cz].

[64] Krajský soud však v této souvislosti nevysvětlil, proč považuje posuzované svědecké výpovědi jako nedostatečné. Tento svůj právní závěr nijak neodůvodnil (byť tento právní závěr žalovaného byl napaden žalobní námitkou), a v této dílčí části tak napadený rozsudek je nutno bez dalšího hodnotit jako nepřezkoumatelný.

[65] Shodnou optikou krajský soud opět nepřezkoumatelně hodnotil i deklarované plnění poskytnuté společnosti CARBON (viz bod 51 rozsudku), ke kterému shodně toliko uvedl, že „*výpovědi samy o sobě neprokazují uskutečnění reklamního plnění v deklarovaném rozsahu*“. Tento závěr je však nepřezkoumatelný, a to tím spíše, že hodnocení důkazních prostředků stěžovatel v podané žalobě obsáhle rozporuje. Je tak povinností soudu na tyto výtky adresně reagovat. Stejně tak nepřezkoumatelné je i pouhé konstatování, že „*žádný z důkazních prostředků neproazuje faktické uskutečnění reklamního plnění*“, aniž by se jimi soud blíže a konkrétně zabýval.

[66] Vzhledem k výše uvedenému závěru o nepřezkoumatelnosti úvah krajského soudu v bodech 50 a 51 rozsudku kasační soud nemohl související kasační námitky věcně posoudit.

IV. Závěr a náklady řízení

[67] Na základě všech shora nastíněných úvah dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek v souladu s § 110 odst. 1 větou první s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V navazujícím řízení se tak bude krajský soud znovu zabývat reklamním plněním spojeným s akcí „*Speditrans cup 2016*“ v Hradci

pokračování

Králové a reklamním plněním poskytovaným společností CARBON, týkající se zajištění kampaně v síti reklamních obrazovek na Městských úřadech v Olomouci a Kroměříži a na stanici STK v Prostějově a Přerově. Povinností soudu bude přezkoumatelným způsobem vyhodnotit důkazní prostředky obsažené ve spise a jejich následné hodnocení správcem daně, potažmo žalovaným. V rozsahu dalších námitek kasační stížnost důvodná není.

[68] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. srpna 2022

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu