



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobce: **ADEN LP s.r.o.**
sídlem Jeseník nad Odrou 28, 742 33 Jeseník nad Odrou
zastoupený advokátem JUDr. Vladimírem Hamplem
sídlem Havlíčkova 4, 741 01 Nový Jičín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 12. 2016, č. j. 57369/16/5200-11435-710862, a ze dne 5. 12. 2016, č. j. 54152/16/5300-22444-711307

takto:

- I. Žaloby se **zamítají**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

I. Vymezení předmětu řízení

1. Žalobce se u zdejšího soudu v řízení vedeném pod sp. zn. 22 Af 15/2017 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2016, č. j. 57369/16/5200-11435-710862, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí – dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště Nový Jičín, ze dne 8. 6. 2015, č. j. 2161304/15/3215-50521, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 902 310 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 180 462 Kč.
2. Dále se žalobce v řízení vedeném pod sp. zn. 22 Af 16/2017 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2016 č. j. 54152/16/5300-22444-711307, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí – dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště Nový Jičín, 8. 6. 2015, č. j. 2161163/15/3215-50521-801145, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2010 2010 ve výši 949 778 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 189 955 Kč.
3. Vzhledem k totožnému skutkovému stavu a částečně shodnému rozhodnému období, spojil krajský soud usnesením č. j. 22 Af 15/2017-31 tato řízení ke společnému projednání a rozhodnutí, a to pod sp. zn. 22 Af 15/2017.

II. Žalobní body

4. V obou žalobách, co do obsahu žalobních námitek totožných, se žalobce domáhal přezkumu zákonnosti výše nadepsaných rozhodnutí, kterými měl být zkrácen na svých právech porušením pravidel upravujících vedení daňového řízení.
5. Správce daně neuznal do daňově účinných nákladů částku ve výši 4 748 889,60 Kč, které žalobce zaúčtoval podle daňového dokladu č. 1250/2010 poskytnutého dodavatelem, společností Street Light s. r. o. se sídlem Kozí 5/916, 110 00 Praha 1, se kterou žalobce uzavřel smlouvu o zajištění reklamního spotu a světelné reklamy na velkoplošných obrazovkách ve 4 lokalitách, a to Praha 2 – Nuselský most, Praha 7 – Argentinská, Brno – Zvonařka a Ostrava – Nová Karolina. Reklamní spot pak měl být zajištěn v období červenec až prosinec roku 2010. Smluvní částka byla žalobcem uhrazena dodavateli bezhotovostním převodem na jeho podnikatelský účet. Se subdodavateli, se kterými spolupracoval dodavatel, žalobce nikdy nejednal.
6. Podle žalobce není mezi ním a žalovaným sporu o tom, že reklamní spot byl vyroben, žalovaný však i přes poskytnuté podklady a provedené dokazování trvá na svém stanovisku, že faktické odvysílání reklamního spotu nebylo prokázáno. Žalobce je však toho názoru, že naplnil podmínku prokázání vynaložených výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o dani z příjmů“), ve znění účinném k rozhodnému daňovému období. Jeho závěr pak byl potvrzen i auditorskou společností (podle výroku auditora: „*účetní uzávěrka žalobce podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace k 31. 12. 2010 a nákladů, výnosů a hospodářského výsledku jejího hospodaření za účetní rok 2010 v souladu s českými účetními předpisy.*“) a v průběhu řízení vedeném správcem daně žalobce vysvětloval a doložil obsah, funkci a přínos výše uvedené reklamy v souladu s platnou právní úpravou. Žalobce tak činil

Shodu s prvopisem potvrzuje

zejména s ohledem na zákon o regulaci reklamy, který se podle něj na danou situaci subsidiárně použije. Subdodavatelé žalobce byli podle toho zákona širiteli reklamy, dodavatel byl zpracovatelem a žalobce zadavatelem reklamy.

7. Porušení pravidel daňového řízení pak žalobce spatřuje v tom, že po zjištění pochybností ohledně daňových tvrzení byl žalovaným vyzván jen dvakrát k předložení důkazů potvrzujících fakticitu plnění. Žalobce výzvě vyhověl a předložil CD s rozhodujícími dokumenty o plnění a podal vysvětlení do protokolu a po celou dobu tvrdil, že reklamy skutečně viděl. Správce daně tak měl k dispozici všechny potřebné důkazy. Při výzvě správce k prokázání skutečností konkrétní důkazy, které by žalobce měl předložit, neuvedl, ač tak podle žalobce učinit měl. Žalobce navrhl výslech svědků Ing. M. K. a Ing. B.V. Správce daně si dále opatroval vlastní důkazy, a to u osob, které žalobce neznal a prokazatelně žalobce se závěry neseznamoval. Nadto ve sděleních o prováděných výsleších správce daně neuváděl relevantně zákonným způsobem důvod výsledků. Výsledky jsou tak podle žalobce neprocesní, správce daně porušil hrubým způsobem ustanovení § 93, § 96 odst. 6 a § 98 daňového řádu a v konečném důsledku tak ani nezjistil dostatečně rozhodné skutečnosti pro stanovení daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 2 téhož předpisu. Žalobce podotýká, že výslechů osob, které mu byly známy, se účastnil.
8. Správce daně dále nesprávně vyhodnocoval potřebu provádění důkazů a důkazy již provedené. Vzhledem ke skutečnosti, že odvolání nemá odkladný účinek, zasáhl správce daně do majetkových sfér a práv žalobce. Správce daně se nevyrovnal s neexistencí žádných důkazů, které by svědčily o tom, že v lokalitě Brno – Zvonařka k žádnému odvysílání reklamního spotu s označením žalobce nedošlo. K důkazní tíži žalobce není možné přičítat, že správce daně nezjistil vlastníka dané obrazovky. Žalovaný se pak pokusil provedením dalších důkazů ve vztahu k této lokalitě nad rámec svých povinností zahladit důkazní nouzi způsobenou správcem daně.
9. Správce daně nesprávně neakceptoval výslech svědků, technika, který prováděl monitoring reklamy, a sekretářky dodavatele žalobce, tento postup odůvodnil nadbytečností výsledků. Žalobce dále poukazuje na protokol o ústním jednání č. j. 83633/13/3215-05401-800132, ve kterém je uvedeno, že „*Správce daně převzal 1 ks CD s daty v elektronické podobě*“, tento protokol je v rozporu se závěrem správce daně, že důkaz v podobě CD obsahujícího video či fotografie reklamy ve spise obsažen nebyl. Výsledky svědků, vztahující se k reklamě v lokalitě Brno pak správce daně nesprávně vyhodnotil, neboť ani jeden ze svědků neuvedl výslovně, že reklamu neviděl nebo o ní nevěděl.
10. Dále žalobce namítá, že obě žalobami napadená rozhodnutí trpí vzájemnou rozporností. Tu spatřuje v rozdílném posouzení toho, že se rozporované plnění podle jednoho z rozhodnutí neuskutečnilo a podle druhého rozhodnutí uskutečnění tohoto plnění žalobce pouze neprokázal. Tím jsou obě rozhodnutí nepřezkoumatelná.
11. Za nesprávné považuje žalobce i závěry žalovaného o přechodu důkazního břemene. Správce daně je povinen prokázat, že v souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Po předložení listinných a svědeckých důkazů k výzvě žalovaného splnil žalobce svou důkazní povinnost a břemeno přešlo zpět na správce daně, potažmo žalovaného, který se s touto skutečností v plném rozsahu svých zákonných povinností nevypořádal. Žalobce prokázal, že reklamní prezentace byla vyrobena a dodavatelem poskytnuta. Odvysílání reklamních spotů má nehmotnou a dočasnou povahu a proto

Shodu s prvopisem potvrzuje

v souladu s judikaturou postačuje k prokázání plnění toliko řetěz nepřímých důkazů a ty žalobce předložil. Ze strany správce daně by bylo nepřiměřené, aby požadoval prokázání každé části reklamní služby. Fotografie a CD, které žalobce předložil, tak podle něj postačují a správce daně jejich věrohodnost nevyvrátil. Došlo tak k porušení zásady volného hodnocení důkazů.

12. Žalobci byla dále upřena účast na projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobce byl v řízení zastoupen daňovým poradcem a správce daně tak nebyl oprávněn vyžadovat osobní účast žalobce v řízení nad rámec ustanovení § 25 odst. 2 daňového řádu. V době zaslání výzvy k projednání Zprávy o daňové kontrole byli jednatel žalobce i jeho zástupce (daňový poradce) v doložené pracovní neschopnosti avšak správce daně omluvu obou osob jako důvod pro odklad termínu pro projednání nepřijal a žalovaný tento krok potvrdil. To správní orgán odůvodnil tím, že žalobce mohl jako právnická osoba zmocnit jinou osobu. Žalobce však právě pro účely projednání zprávy přijal nového zaměstnance – Ing. R., který byl způsobilý žalobce zastupovat, a požádal o poskytnutí času k prostudování spisového materiálu, což správce daně zamítl.

III. Vyjádření žalovaného

13. Ve svém vyjádření žalovaný předně konstatoval, že žalobní námitky jsou z podstatné části shodné s námitkami uplatněnými v odvolání, a proto odkazuje na písemné vyhotovení napadeného rozhodnutí.
14. Dále žalovaný podává, že v daném případě měl žalobce v daňovém řízení prokázat faktické odvysílání reklamního spotu, důkazy žalobcem předložené však prokazovaly toliko stránku formální, nebylo je možné osvědčit, neboť důkazy a závěry rozsáhlého šetření provedeného správcem daně za účelem zjištění fakticity s nimi byly v rozporu.
15. K námitce týkající se daňové účinnosti výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů a výroku auditora žalovaný uvedl, že z tohoto výroku nevyplývá, že by předmětem auditu mělo být posouzení daňové účinnosti výdajů žalobce. Skutečnost, že žalobce vedl účetnictví v souladu s právními předpisy, neznamená, že každá zaúčtovaná částka je automaticky daňově účinným výdajem. Kromě řádného zaúčtování a předložení faktury a dalších formálních důkazních prostředků je nutné prokázat samotné uskutečnění fakturovaného plnění. V projednávaném případě bylo podle žalovaného ověřeno, že na obrazovkách v Praze a Ostravě nebyl reklamní spot odvysílán a zaúčtovanou částku tak není možné uplatnit jako daňové účinný výdaj. K argumentaci žalobce související se zákonem o regulaci reklamy žalovaný podotýká, že předmětem sporu není otázka, zda se jednalo o reklamu, ale zda byla reklama odvysílána. K žalobní námitce směřující proti výsledkům subdodavatelů žalovaný uvedl, že předmětem výsledků bylo prokázání odvysílání reklamního spotu v dotčených lokalitách. O skutečnosti, že žalobce nebyl s těmito subdodavateli v přímém kontaktu, nebylo v průběhu řízení sporu.
16. K námitce, podle které byl žalobce k prokázání tvrzených skutečností vyzván pouze dvakrát, žalovaný uvedl, že žalobce vyzval toliko jednou a následně dalším rozhodnutím žalobci prodloužil lhůtu k prokázání těchto skutečností. Ve výzvě žalovaný podrobně uvedl zjištěné skutečnosti včetně výsledků rozsáhlého šetření, z něhož vyplývalo neodvysílání reklamy v Praze a Ostravě a nemožnost ověření této skutečnosti v Brně. Rovněž žalovaný dostatečně prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost a průkaznost, správnost či úplnost předložených evidencí, listin a dalších podkladů v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Přitom není jeho povinností

Shodu s prvopisem potvrzuje

specifikovat konkrétní důkazy k předložení, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005-59. Způsob, jakým daňový subjekt zpochybňovaná tvrzení prokáže, je zásadně věcí úvahy daňového subjektu. Již v době vzniku výdajů si měl žalobce být vědom potřeby prokázání fakticity plnění pro účely prokázání daňově uznatelných výdajů. V daném případě tomu tak nebylo, jak žalovaný popisuje na straně 10 až 22 napadeného rozhodnutí.

17. K žalobním námitkám směřujícím proti způsobu, jakým správce prováděl dokazování, zejména pak k prováděným výslechům svědků a nekontaktnosti některých článků dodavatelského řetězce žalovaný uvádí, že s touto námitkou se vypořádal již v napadených rozhodnutích. Tyto námitky byly rovněž předmětem řádně vypořádaných stížností žalobce, přičemž první z námitek byla přezkoumána i zdejším soudem v řízení vedeném pod sp. zn. 22 A 114/2014 a následně v řízení před Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 6 Afs 84/2015, v obou případech byla věc pro nedůvodnost zamítnuta. Stejný závěr o vypořádání námitek pak žalovaný prezentuje i v případě námitky „*neexistence důkazů souvisejících s lokalitou Brno – Zvonařka*“.
18. K důkazům, které žalobce v žalobě vyjmenovává a které podle něj svědčí v jeho prospěch, žalovaný odkazuje na odůvodnění rozhodnutí a konstatuje, že tyto důkazy nejsou způsobitelné prokázat fakticitu plnění. K námitkám stran výslechu svědkyně V. žalovaný uvádí, že je v jeho pravomoci podle § 114 odst. 2 daňového řádu přezkoumávat všechny skutečnosti a postupy včetně hodnocení důkazních prostředků provedených správcem daně a tyto doplnit o svá zjištění. Žalobcem zjištěné rozpory jen dále potvrzují závěry správce daně. Argument dodatečného vyjasňování rozporů považuje vzhledem k dostatečně zjištěnému skutkovému stavu za nedůvodný.
19. K polemice o vzájemné rozpornosti obou napadených rozhodnutí žalovaný poznamenává, že každé z rozhodnutí je samostatným dokumentem řešícím jednu skutečnost z pohledu dvou různých daňových předpisů, psaný odlišnými osobami s rozdílnou specializací. Srovnávané věty jsou vytrženy z kontextu a význam obou rozhodnutí je vzhledem ke skutkovému stavu shodný.
20. K námitce týkající se CD s videem či fotografiemi žalovaný podává, že protokol vedený pod č. j. 83633/13/3215-05401-800132 popisuje předání CD s daty v elektronické podobě na základě žádosti podle protokolu s č. j. 82044/13/3215-05401-800132 ze dne 15. 1. 2013. V něm správce daně požadoval účetní knihy a evidence. Ve spisovém materiálu se dále nachází jiné CD, které bylo předáno dne 14. 2. 2013. Toto CD obsahuje zejména 10 vteřinový filmový klip s datem vytvoření 13. 1. 2011. CD neobsahuje žádné záznamy z monitoringu ani fotografie zhotovené technikem. Žalovaný proto trvá na svém závěru, že žalobcem namítaný důkaz nebyl žalovanému předán.
21. Ke svědeckým výpovědím ve vztahu k lokalitě Brno – Zvonařka žalovaný uvádí, že byly hodnoceny z hlediska způsobivosti prokázat, zda na daném místě byla v roce 2010 umístěna předmětná obrazovka, kdo byl jejím vlastníkem a provozovatelem, a zda na ní v předmětném období byl odvysílán reklamní spot. Žádnou z nich, jak ostatně žalovaný v rozhodnutích uvádí, nebylo možné tyto skutečnosti osvědčit.
22. Námitky žalobce směřující na porušování daňových předpisů a nezákonnost postupu byly již žalovaným řádně vypořádány. Obdobně tvrdí žalovaný i ve vztahu k námitce neunesení důkazního břemene. Žalobce sice unesl prvotní důkazní břemeno předložením účetnictví, správce daně však prokázal, že na třech obrazovkách reklamní

Shodu s prvopisem potvrzuje

spot odvysílán nebyl a čtvrtou obrazovku nebylo možné ověřit. O těchto zjištěních a z nich vyplývajících pochybnostech byl žalobce vyrozuměn a důkazní břemeno bylo v souladu se zákonem přeneseno. Žalobce poté navrhl výslech svědků, které správce daně provedl a doplnil je o vlastní výslechy v rámci vyhledávací činnosti a žalobce s nimi seznámil a to včetně důvodů neprovedení dvou navrhovaných výslechů a závěrů kontrolního zjištění.

23. K závěrečnému shrnutí žalovaný podává, že z dokazování vyplývá, že reklamní spot nebyl na třech lokalitách odvysílán a vysílání spotu na čtvrté obrazovce nebylo možné ověřit. Tvzení žalobce, že on sám a další vyslechnuté osoby ověřili vlastními smysly odvysílání reklamy je ve světle důkazů nevěrohodné. Žalovaný se rovněž dostatečně vyjádřil k bezhotovostním převodům žalobce a také k podaným daňovým přiznáním.

IV. Zjištěný skutkový stav

24. Žalobce podnikající v oblasti energetiky si, jak vyplývá z předloženého spisového materiálu, měl objednat u společnosti Street Light s. r. o. výrobu reklamního spotu, který měl následně v období měsíců července až prosince roku 2010 být odvysílán na 4 velkoplošných obrazovkách v lokalitách Praha 2 – Nuselský most, Praha 7 – Argentinská, Brno – Zvonařka a Ostrava – Nová Karolina. Dodavatel však tyto obrazovky nevlastnil a neprovozoval, vysílací čas byl pronajímán od mediálních agentur, případně vlastníků. Z výslechu bývalého jednatele společnosti správce daně zjistil, že jednatel žalobce zná, avšak neví, jak došlo ke kontaktu společností a neví, kdo za žalobce jednal. Potvrdil, že jeho společnost vystavila fakturu na zaplacení smluvené ceny a plnění provedla. Dále uvedl, že neví kdo je vlastníkem obrazovek.
25. Odvysílání tak měl dodavatel zajistit skrze společnosti AA service s. r. o. v měsících červenec, srpen a září a skrze společnost TORMIDUS s. r. o. v měsících říjen, listopad a prosinec, přičemž z šetření vyplynulo, že i tyto společnosti byly toliko zprostředkovateli a obrazovky nevlastnily. Z výslechů bývalých jednatelů obou těchto společností správce daně zjistil, že oba již nejsou jednatele společností a v současnosti nedisponují doklady, kterými by doložili fakticitu obchodu. Oba jednatele uvedli, že k plnění došlo, avšak neuvedli, který konkrétní subjekt tedy plnění objednávky zajistil. Obě společnosti, ani její aktuální jednatele nebyli k výzvě správce daně kontaktní.
26. Fotografie promítané reklamy, které byly správci daně předloženy (jsou součástí správního spisu na č. l. 9), byly namátkově posouzeny. Vzhledem ke stavu okolní vegetace na vybraných fotografiích, který nekorespondoval s uvedeným ročním obdobím, byly u správce založeny pochybnosti o autenticitě fotografií. Rovněž žalobce na podporu své argumentace o důvodnosti reklamy (snaha zviditelnit společnost vzhledem k probíhající účasti na „miliardovém tendru v Čechách“) nedoložil žádnou dokumentaci, která by toto jeho tvrzení potvrdila a ani nedoložil doklady o komunikaci s dodavatelem (např. v podobě e-mailových zpráv). Ani doložení smluv, faktur a reklamního spotu na CD, které je součástí spisu, nebylo podle správce daně způsobilé prokázat, že k odvysílání reklamy došlo.
27. Správce daně po neprokázání uskutečnění plnění po linii údajných zprostředkovatelů zahájil dokazování vedoucí k majitelům LED obrazovek.
28. Z veřejně přístupných zdrojů zjistil správce daně, že majitelem obrazovky v lokalitě Ostrava - Nová Karolina je společnost LEXURES a. s. Ta si ponechávala část vysílacího

Shodu s prvopisem potvrzuje

času pro svou potřebu a zbylý čas pronajímala společnosti BOSS TIMER, spol. s r. o. Brno. V odpovědi na dožádání správce daně zjistil, že tato společnost nepronajímala jednotlivé reklamy a vysílací čas poskytovala dále společností MONADORA s. r. o., FLIECOFFS s. r. o. a ALICAR s. r. o. Při dalším šetření správce daně zjistil, že společnost MONADORA ani její jednatel nejsou kontaktní, společnost ALICAR zaslala doklady, na kterých byli uvedeni klienti, jejichž reklama byla vysílána, žalobce mezi nimi nefiguroval, společnost FLIECOFFS uvedla do protokolu a následně poskytla přehled s klienty, jejichž reklama byla odvysílána a ani zde nebyla uvedena společnost žalobce. Správce daně tedy došel k závěru, že k odvysílání reklamy v této lokalitě nedošlo.

29. V případě obrazovek v obou pražských lokalitách správce daně zjistil, že vlastníkem je společnost CITY CHANNEL Czech Republic, s. r. o. Z dokladů předložených touto společností a dalšího dokazování bylo ověřeno, že žalobce mezi společnostmi, jejichž reklama byla v předmětném období odvysílána, nefiguroval. Správce daně tak i zde došel k závěru, že reklama nebyla odvysílána. Z výsledku bývalého jednatele této společnosti nadto správce zjistil, že obvyklá cena za 10 vteřin reklamního spotu se pohybovala v rozmezí od 5 do 25 Kč.
30. V případě obrazovky v lokalitě Brno – Zvonařka zjistil správce daně, že v době šetření byla obrazovka již odstraněna. Původní vlastník nemovitosti Obchodní centrum Zvonařka a. s. na výzvu nereagoval.
31. Správce daně proto vyzval žalobce k prokázání skutečností ve vztahu k reklamním plněním, žalobce požádal o prodloužení lhůty k plnění a správce daně mu vyhověl. Žalobce v reakci na výzvu odkázal na již předložené podklady, výrok auditora (viz odst. 6 tohoto rozhodnutí) a navrhl výsledk svědků, a to Ing. M. K., Ing. B. V. a paní A. P. Správce daně nevyhověl pro nadbytečnost návrhu na výsledk A. P., která podle žalobce měla jednat za společnost dodavatele, což odůvodnil tím, že žalobce sám uvedl, že za společnost jednala Ing. V. a z výsledku bývalého jednatele dodavatele měl zjištěno, že A. P. byla sekretářkou dodavatele a nebylo tedy zjevné, k jakým jiným skutečnostem, než Ing. V., by se měla vyjadřovat.
32. Správce daně následně předvolal zbylé dva svědky. Výpověď Ing. K. správce daně neosvědčil jako důkaz, neboť ten toliko vypověděl, že reklamu osobně viděl, což je zcela rozporné s dosud provedeným dokazováním. Věrohodnost svědka byla dále snížena tím, že byl jednatelem společnosti, která v roce 2010 rovněž uzavřela smlouvu o zajištění světelné reklamy s dodavatelem žalobce, a svědek tedy mohl sám mít zájem na obsahu výpovědi, rovněž uvedl, že cílem reklamy, kterou si objednal žalobce, bylo zajištění nových obchodních kontaktů ve východní Evropě, což je v rozporu s cíli uvedenými žalobcem. Z výsledku svědkyně V. správce daně zjistil, že svědkyně pracovala jako obchodní manažerka dodavatele a osobně hlídala a fakturovala všechny obchodní případy včetně faktury, na základě které uplatnil žalobce předmětný daňově uznatelný výdaj. Dále sdělila, že viděla reklamu v obou lokalitách v Praze, a že u zakázek byl prováděn monitoring. Na otázku vztahující se k vysoké ceně reklamy poskytnuté žalobci uvedla, že pouze vycházela z nabídky vlastních dodavatelů. Správce daně neosvědčil ani její výpověď vzhledem k zjevnému rozporu s důkazní situací v případě pražských obrazovek a zpochybnil její věrohodnost z důvodu neschopnosti racionálně vysvětlit vysoké ceny poskytnuté reklamy.
33. V rámci odvolacího řízení bylo doplněno dokazování ve vztahu k lokalitě Brno – Zvonařka. Byli vyslechnutí dva členové a předseda představenstva společnosti Obchodní

Shodu s prvopisem potvrzuje

centrum Zvonařka. Ani jedna z vyslechnutých osob jednoznačně nepotvrdila existenci LED obrazovky v dané lokalitě a neposkytla bližší informace o reklamě, která na této obrazovce mohla být odvysílána.

34. K projednání zprávy o daňové kontrole byl stanoven termín dne 28. 4. 2015, ze které se jednatel žalobce i daňový poradce omluvili pro nemoc. Správce daně omluvu neakceptoval, neboť řízení bylo vedeno proti právnické osobě, která mohla vyslat k projednání i jinou fyzickou osobu. I přes tuto skutečnost byl stanoven nový termín projednání, a to 2. 6. 2015, avšak ani v tomto termínu se žádná osoba nedostavila. Tyto skutečnosti byly předmětem čtvrté ze stížností žalobce a byly v řízení již řádně vypořádány.
35. V rámci ústního jednání konaného dne 24. 9. 2018 u zdejšího soudu předložil právní zástupce žalobce tři usnesení týkající se trestněprávní stránky nyní projednávané věci. Ty byly následně přečteny a založeny do spisu. Z jejich obsahu krajský soud zjistil, že proti bývalému jednateři žalobce bylo policejním orgánem zahájeno trestní stíhání. Žádné relevantní skutečnosti, které by měly vliv na nyní projednávanou věc, z nich však nebyly zjištěny.

V. Právní posouzení

36. Krajský soud poté co, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
37. Jádrem projednávané věci je především otázka, zda žalobce pro účely daňové kontroly dostatečně doložil, že uskutečnění plnění, které zahrnul do daňově uznatelných výdajů daně z příjmů právnických osob a DPH, bylo dostatečně fakticky prokázáno. V tomto konkrétním případě se zdejší soud přiklání na stranu žalovaného, neboť pochybnosti zjištěné v průběhu daňového řízení buďto přímo vyvracejí, že by k plnění došlo nebo alespoň zakládají natolik silnou pochybnost o důkazech žalobcem předložených, že není možné v souladu se zákonem tyto daňově uznatelné výdaje uznat.
38. K námitce žalobce o tom, že předložil dostatečné množství podkladů pro podložení oprávněnosti svého postupu, krajský soud uvádí, že ji shledává nedůvodnou. Správce daně v prvotní fázi řízení řádně prokázal dostatečné pochybnosti k přechodu důkazního břemene na žalobce, když v rámci šetření bylo zjištěno, že řetězec subdodavatelů zakázky žalobce je zakončen nekontaktními osobami a není jej možné rekonstruovat ani ze strany vlastníků obrazovek směrem k žalobci nebo alespoň kterémukoliv z dohledaných subdodavatelů, čímž nebylo možné potvrdit, že k plnění došlo.
39. Námitka pouhého dvojího vyzvání k prokázání skutečnosti je nesprávná. Správce daně není povinen vyzývat žalobce opakovaně a už vůbec není povinen specifikovat, jaké konkrétní důkazy má žalobce předložit. Nadto, jak uvádí žalovaný ve vyjádření k žalobě, žalobce byl vyzván toliko jednou a k výzvě důkazy, které by potvrdily uskutečnění plnění, nepředložil.
40. Pokud se jedná o námitku žalobci neznámých osob, které byly pro účely daňové kontroly vyslýchány, krajský soud ze spisového materiálu zjistil, že tato námitka byla předmětem stížnosti žalobce proti postupu správce daně při daňové kontrole. Správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje

důvody stížnosti prošetřil a žalobci bylo řádně doručeno vyrozumění o výsledku šetření ze dne 17. 4. 2018 vedené pod č. j. 2387776/14/3215-05400-800654. V rozhodnutí o žalobcem uplatněném odvolání bylo správci daně uloženo stížnostní důvody opětovně prošetřit, což správce učinil a dospěl k závěru, že žalobce byl o těchto úkonech vyrozumíván řádně a v souladu s dikcí ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu. O tomto závěru byl žalobce prostřednictvím zmocněnce vyrozuměn v podání ze dne 26. 9. 2014 vedeném pod č. j. 2740791/14/3215-05400-800654, které mu bylo doručeno dne 3. 10. 2014. Následně učinil žalobce tuto námitku součástí zásahové žaloby, o které zdejší soud již rozhodl rozsudkem vedeným pod č. j. 22 A 114/2014-25 ze dne 12. 5. 2005, ve kterém žalobu jako nedůvodnou zamítl. Závěr krajského soudu byl potvrzen rovněž Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 3. 2. 2016, č. j. 6 Afs 84/2015-31. Žalobce, případně jeho daňový poradce, byli o jednotlivých výsledcích informováni řádně a s dostatečným předstihem. Vzhledem k tomu, že žalobce v textu žaloby neuvádí konkrétní případ, kdy mu v důsledku nevyrozumění či opožděného vyrozumění byla účast při výsledku svědka znemožněna a krajský soud tuto námitku nad rámec již uvedeného proto považuje za obecnou.

41. Další část námitky směřující proti obecnosti obsahu výzev, které byly řádně doručeny, je rovněž nutné odmítnout, neboť jak žalobce v žalobním textu sám uvádí, např. v případě výzvy vedené pod č. j. 4715715/13/2003-05403-109792 ze dne 23. 10. 2013 byla věc označena jako: „*obchodní spolupráce společnosti MONADORA, s. r. o. s daňovým subjektem ADEN LP s. r. o.*“ a obsahovala údaj o místu a datu konání tohoto úkonu, lze ji tak požadovat za souladnou se zákonnými náležitostmi takové výzvy podle ustanovení § 96 odst. 6 daňového řádu. Pokud žalobci i přes dostačující označení věci nebylo zjevné, čeho konkrétně se měl tento úkon týkat, v rámci doloženého vyrozumění o prováděném úkonu mu jistě nic nebránilo se jej zúčastnit a dané osobě při provádění úkonu položit celou sérii vlastních otázek. Žalobci byla ve vyrozuměních o provádění výsledků rovněž sdělována i jména svědků v souladu s požadavkem formulovaným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2004, č. j. 1 Afs 7/2003-65. Krajský soud tedy neshledal relevantním žalobcem namítané porušení ustanovení § 92, § 93, § 96 odst. 5 a 6 a § 98 daňového řádu.
42. Ani námitce o nesprávném vyhodnocování potřeby provádění důkazů pak nelze přisvědčit. Správce daně po prvotním namátkovém prostudování předložené doklady kontaktoval žalobcova dodavatele a subdodavatele a narazil na nekontaktní osoby, což za daných okolností lze považovat za dostatečný důvod k přechodu důkazního břemene ve vztahu k daňovému tvrzení na žalobce. V případě namítaného zásahu do majetkové sféry pak žalobce konkrétně neuvádí, jakým způsobem ho mělo řádné doměření daně majetkově poškodit, a soud se touto námitkou pro její obecnost nemohl dále zabývat.
43. Pokud se týče námitky nevyrovnání se s neexistencí důkazů v lokalitě Brno - Zvonařka, není podle názoru krajského soudu povinností žádné jiné osoby ani státního orgánu vyrovnávat se s neexistencí jakýchkoliv důkazů, pokud se důkazní břemeno nachází na straně žalobce. Správce daně postupoval řádně, pokud se pokusil zjistit, zda se v době, ve které mělo docházet ke smlouvenému předmětnému plnění, reklamní spot v dané lokalitě promítal, a pokud zjistil, že existují závažné pochybnosti o tom, zda v daném období vůbec existovala obrazovka, na které mělo probíhat objednané reklamní sdělení, bylo jednoznačně povinností žalobce tuto skutečnost relevantními důkazními prostředky osvědčit. Žalobci není, jak nesprávně uvádí, přičítána k tíži neschopnost správce zjistit vlastníka obrazovky, ale pouze skutečnost, že žalobce fakticky promítání reklamy

Shodu s prvopisem potvrzuje

neprokázal. Další dokazování v souvislosti s touto lokalitou, které provedl žalovaný nelze považovat za snahu zakrýt nedostatky v postupu správce daně. Doplňující výsledky žalovaný prováděl nad rámec svých povinností, neboť důkazní břemeno stále v této situaci náleželo žalobci. Skutečnost, že výsledky členů představenstva nejen, že nepotvrdily odvysílání spotu, ale ani nepotvrdily existenci dané obrazovky tak jen prohloubila pochybnost o uskutečnění plnění.

44. K námitkám směřujícím proti právnímu hodnocení výpovědi svědkyně Ing. B. V. krajský soud uvádí, že se ztotožňuje se závěry správce daně a žalovaného. Svědkyně ve své výpovědi nijak nepotvrdila fakticitu provedeného plnění, toliko uvedla, že reklamu viděla, ačkoliv možnost reklamu vidět byla dalšími důkazy, které správce daně obstaral, spolehlivě vyvrácena. Nadto z její výpovědi vyplývají další pochybnosti o způsobu, jakým dodavatel žalobce zajišťoval smlouvenou službu. Svědkyně V. uvedla, že vysílací čas byl objednáván u subdodavatelů po uzavření smlouvy s klientem, přestože v případě žalobce tomu tak u subdodavatelské společnosti AA SERVICE, se kterou byla smlouva o reklamě původně uzavřena a následně postoupena společnosti TORMIDUS, nebylo. Nad rámec uvedeného její výpověď nepřinesla žádný relevantní důkaz o fakticitě plnění, která je jádrem celého řízení. Vlastním hodnocením výpovědi této svědkyně žalovaný nezasáhl do práv žalobce, pokud sám výpověď jako důkaz přezkoumal a nepřekročil meze zásady volného hodnocení důkazů (jak popisuje shrnutí v odst. 18 tohoto rozhodnutí), K čemuž v tomto případě nedošlo.
45. Postup správce daně spočívající v neakceptování navrhovaných výsledků technika společnosti StreetLight s. r. o., jehož identita není soudu ze spisového materiálu ani z textu obou žalobních návrhů známa, a paní P. rovněž nevykazuje podle krajského soudu vady. Technik, jak vyplývá z protokolu o výsledku Ing. V., měl podle jejího svědectví natáčet obrazovky v obou pražských lokalitách. U nich však správce daně v průběhu řízení zajistil od majitele a jediného provozovatele, společnosti CITY CHANNEL, všechny faktury, kterými bylo vyfakturováno poskytnutí vysílacího času v předmětném zdaňovacím období, a ze kterých je zřejmé, že k odvysílání reklamy na těchto konkrétních obrazovkách nedošlo, výsledek takového svědka tak byl zcela správně hodnocen jako nadbytečný. Závěr o nadbytečnosti výsledku paní P. nelze rovněž považovat za rozporný se zákonem. Jak se uvádí např. v napadeném rozhodnutí o odvolání ve věci daně z příjmů právnických osob, sám žalobce uvedl, že jednal toliko s Ing. V., ta tuto skutečnost při svém výsledku potvrdila s tím, že se o veškeré zakázky starala ona a bývalý jednatel dodavatele uvedl, že paní P. ve společnosti zastávala pozici sekretářky. V napadeném rozhodnutí se na str. 14 výslovně uvádí: „...ze svědeckých výpovědí nevyplývá, že by navrhovaná svědkyně měla mít osobní účast na vyřizování tohoto obchodního případu či samotného odvysílání reklamního spotu odvolatele (žalobce – pozn. soudu), není v tomto případě dodržena podmínka vnímání zjišťované reality bezprostředně svými smysly, její výpověď by tak nemohla bezprostředně prokázat skutkový děj.“ Ačkoliv není povinností žalobce uvést, k jakým konkrétním skutečnostem se má jím navržený svědek vyjadřovat, jak žalovaný ve vyjádření k žalobě nesprávně poukazuje, ve světle správcem daně zajištěných a přesvědčivých důkazů lze konstatovat, že i tento výsledek nadbytečný byl.
46. Obdobně do případu nemohl vnést nové světlo ani výsledek Ing. K. a jeho výpověď správce daně vyhodnotil řádně a v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a v kontextu dalších zjištěných skutečností. Předně již správce daně v rámci dokazování odvysílání reklamních spotů v Praze vyloučil (viz odst. 29 a 43 tohoto rozhodnutí). Ze

Shodu s prvopisem potvrzuje

svědecké výpovědi bylo správcem daně zjištěno, že tento svědek je jednatelem společnosti MK CHÝNOV s. r. o., která v roce 2010 rovněž uzavřela smlouvu o zajištění světelné reklamy s dodavatelem žalobce. Nadto svědek uvedl, že žalobce pořizoval reklamu za účelem zviditelnění společnosti ve východní Evropě, což je v přímém rozporu se skutečnostmi uvedenými jednatelem žalobce. Závěr o neprůkaznosti výpovědi tohoto svědka pak nemůže změnit ani doložení dokladů o jeho služebních cestách v Praze.

47. Pokud se jedná o CD s fotografiemi, krajský soud zde dává za pravdu žalovanému, který jednoznačně vysvětluje, že správce požadoval toliko CD s účetnictvím a následně ještě obdržel CD s reklamním spotem. Ani jeden z těchto disků však nijak neprokazuje skutečné odvysílání reklamy ve smluvně deklarovaném rozsahu (tedy dvakrát denně po dobu 6 měsíců). Fotografie, které jsou v daňovém spise založeny na č. l. 9 a jsou součástí protokolu vedeného pod č. j. 280655/13/3215-05401-800132, krajský soud se v jejich hodnocení přiklání na stranu žalovaného, který správně poukázal na nesrovnalosti v obsahu a deklarovanému datu pořízení fotografií. Je nanejvýš pochybné, aby se např. strom nacházející se u obrazovky v lokalitě Praha 7 – Argentinská, poté co je ve fotografii z listopadu zachycen bez listů, v následujícím měsíci (tedy v prosinci) zcela olistil. Všechny předložené fotografie obrazovek také zachycují pouze jeden a tentýž snímek, přestože reklamní spot se skládá z několika snímků.
48. Vzájemná rozpornost mezi napadenými rozhodnutími je pak podle krajského soudu toliko domnělá. Řízení se týkala jiných daní, přičemž každá z nich podléhá vlastní terminologicky odlišné právní úpravě a mezi předpisy existují i rozdílné výklady a v zásadě nepřenositelné judikatorní závěry. Závěr o skutkovém stavu u obou rozhodnutí je přitom totožný.
49. K námitce přechodu důkazního břemene krajský soud nad rámec již uvedeného konstatuje, že je věcí žalobce, jakým způsobem uskutečnění plnění prokáže. Podstatné je však doložit důkaz, který je způsobilý toto prokázat. V daňovém řízení ani v řízení před zdejším soudem žalobce fakticitu plnění neprokázal. O tom, že poměrně jednoduchý reklamní spot v délce 10 vteřin, který měl být, jak vyplývá z doložené kontraktace, ve dvou opakováních dvakrát denně přehráván po dobu 6 měsíců byl vyroben, není pochyb. Pochybnosti zcela zásadního rozměru zde panují o tom, zda tento spot byl vůbec vysílán, tedy jestli došlo k provedení smluveného plnění, jakožto protihodnotě uhrazených peněžních prostředků, které zde figurují jako daňově uznatelné. Minimálně v případě obou pražských lokalit byla tato možnost po šetření provedeném s majitelem obrazovek zcela vyvrácena, v případě ostravské obrazovky jsou zde pochybnosti zásadního významu, které žalovaný a správce daně zcela správně identifikoval a prokázal a žalobce tyto pochybnosti nijak nevyvrátil. V případě poslední, brněnské obrazovky zde neexistují jen pochybnosti o existenci plnění, ale také o existenci obrazovky, na které měla být reklama vysílána. Správce daně i žalovaný tedy postupovali v souladu s právními předpisy nejen při opatřování důkazů, ale i při jejich hodnocení, včetně vyhodnocení okamžiku přechodu důkazního břemene na žalobce.
50. Je pravdou, že je právem žalobce, případně jím zvoleného zástupce účastnit se projednání zprávy o daňové kontrole. K zachování tohoto práva proto správce daně stanovil dva termíny k provedení tohoto úkonu. Skutečnost, že jednatel žalobce i jeho daňového poradce, byli ke stanovenému termínu současně nemocní, však jak správně žalovaný uvádí, nevylučuje účast jiného reprezentanta obou právnických osob. Správce daně stanovil první termín projednání na den 17. 3. 2015 a ten následně z důvodu žádosti o

Shodu s prvopisem potvrzuje

prodloužení lhůty k uplatnění práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění č. j. 571274/15321-605651-800132, které vyhověl. Následně byl stanoven nový termín a to 28. 4. 2015 a poté, jak již bylo uvedeno, na 2. 6. 2015. Zpráva o daňové kontrole byla žalobci zaslána dne 3. 6. 2015 a v následující den doručena. Rovněž byla žalobci řádně doručena obě rozhodnutí správce daně. Tento postup tak nelze podle krajského soudu považovat za nezákonný. Samotné ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu umožňuje správci daně překlenout projednání zprávy o daňové kontrole doručením této správy daňovému subjektu, pokud se tento dopouští obstrukčního jednání, tím že se účasti na projednání vyhýbá (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2018, č. j. 2 Afs 45/2017-37). I v nyní projednávané věci byl žalobci opakovaně poskytnut dostatečný čas k přípravě včetně náhradního termínu pro projednání a zpráva byla žalobci prokazatelně doručena. Se závěry šetření byl tedy žalobce dostatečně seznámen ještě před vydáním obou rozhodnutí a postupu správce daně spočívajícím v doručení zprávy namísto jejího projednání tak nelze nic vytknout.

VI. Závěr a náklady řízení

51. Vzhledem k výše popsaným skutečnostem nezbylo krajskému soudu, než žalobu v plném rozsahu zamítnout jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 24. 9. 2018

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu