



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **AUTO POKORNÝ, s.r.o., IČ: 25512579**
se sídlem Okružní 872/25a, 638 00 Brno
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Lukášem Prudilem, Ph.D.
se sídlem Bašty 8, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 12. 12. 2016, č.j. 52346/16/5200-11431-711360

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 12. 2016, č. j. 52346/16/5200-11431-711360 (dále jen „napadené rozhodnutí“), bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 12. 2015, č. j. 4192253/15/3003-52523-705200. Správce daně tímto rozhodnutím žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za rok 2010 ve výši 228 950 Kč.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného a namítá nezákonnost ukončení daňové kontroly a nesprávné vyhodnocení splnění důkazní povinnosti z jeho strany. Správce daně měl nejprve rozhodnout o žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti a teprve potom mohl ukončit daňovou kontrolu. Pokud by v době přijetí opatření byla daňová kontrola ukončena, toto opatření by bylo bez významu a bez možnosti nápravy nezákonnosti. Co se týče nákladů na reklamu na billboardech, všechny otázky ohledně výroby grafického návrhu, umístění reklamy, vlastnictví billboardů, jejich umístění a předávání požadavků na výrobu byly zodpovězeny, jak to jen bylo s ohledem na časový odstup možné. Žalobce tyto skutečnosti prokázal svědeckými výpověďmi a listinou „Dokumentace mediální kampaně“. Předložené smlouvy o dílo byly standardní a neobsahovaly bližší specifikaci s ohledem na dlouhodobou a bezproblémovou spolupráci. Vizuální podobu reklamy určuje Renault Česká republika, a. s., a nebylo ji tedy nutné ve smlouvě blíže specifikovat. Klíčovou je výpověď pana J. B., o němž dva svědci nezávisle na sobě uvedli, že reklamu na billboardy umisťoval. Správce daně mu zaslal předvolání, které se vrátilo jako nevyzvednuté, další kroky k jeho výsledku neučinil, když vycházel z informací svědků o jeho nepříznivém zdravotním stavu. Měl podniknout více kroků k zajištění jeho svědectví. Pokud tak neučinil, neunesl důkazní břemeno. Ve vztahu k reklamní kampani v rádiu Petrov správce daně provedl svědecké výpovědi až po převzetí výsledku kontrolního zjištění. Takový postup nemá oporu v zákoně a omezil právo žalobce navrhnout další důkazy, když výpovědi svědků nebyly zahrnuty do výsledku kontrolního zjištění, ale až do zprávy o daňové kontrole. Svědci dostatečně objasnili rozdíl ve fakturaci mezi jednotlivými společnostmi. Správce daně neprovedl žádné dokazování stran toho, zda se sjednané ceny liší od ceny v obdobných obchodních vztazích. Správce daně odmítl důkaz „Analýza poslechového“ a nepřihlédl při tom ke skutečnosti, že zaplacené spoty na rádiu Impuls byly rovněž vysílány pouze regionálně. Poslechového obou rádií v dané době byla srovnatelná. Odkazy na analýzy a graf společnosti Stem/Mark, a. s. jsou částečně nepřezkoumatelné (tři odkazy na www.apsv.cz jsou nefunkční) nebo nepoužitelné pro danou situaci (odkazy na Mediaguru.cz a Stemmark.cz se týkají zcela jiných období). Cena fakturovaná tak byla cenou na trhu obvyklou.

III. Vyjádření žalovaného

3. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že povinnost vyřídit stížnost před ukončením daňové kontroly nelze vztáhnout na žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Ukončená daňová kontrola před vydáním vyrozumění nemůže zkrátit práva žalobce. Žalobce podal odvolání, jehož součástí byly i námitky uplatněné v rámci podnětu k prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Z výpovědí žalobcem navržených svědků vyplynulo, že jim nejsou známy žádné skutečnosti týkající se uskutečnění reklamy na billboardech. Ve svědeckých výpovědích se vyskytly nejasnosti. Ve vztahu k reklamě v rádiu žalobce nebyl zkrácen na svých právech, neboť požadované výsledky svědků byly provedeny, další důkazní návrhy mohl učinit například v odvolání nebo jeho doplnění. Žalobce vynakládal pětinasobně vyšší cenu, aniž by toto zvýšení bylo odůvodněno jakoukoliv přidanou hodnotou. Z důkazů nevyplynul jiný rozsah plnění než zajištění odvysílání konkrétních spotů. Správce daně zjišťoval cenu obvyklou na trhu od společnosti media agency, tj. provozovatele a vlastníka rádia Petrov. Z Analýzy poslechovosti vyplývá, že i na regionální úrovni má rádio Impuls vedoucí pozici. Žalovaný proto závěrem navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

4. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
5. Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žaloba **není důvodná**.
6. Žalobce předně namítá nezákonnost ukončení daňové kontroly, kterou spatřuje v tom, že daňová kontrola byla ukončena před prošetřením způsobu vyřízení jeho stížnosti. Tuto námitku neshledal soud důvodnou.
7. Podle § 261 odst. 3 věty první daňového řádu správce daně prošetří skutečnosti uvedené ve stížnosti.
8. Podle § 261 odst. 4 daňového řádu stížnost musí být vyřízena do 60 dnů ode dne jejího doručení správci daně příslušnému k jejímu vyřízení. Stanovenou lhůtu lze překročit jen tehdy, nelze-li v jejím průběhu zajistit podklady potřebné pro vyřízení stížnosti. Stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly.
9. Podle § 261 odst. 6 daňového řádu, má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Tento správce daně postupuje při prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle odstavců 3 až 5.
10. Zdejší soud se přitom ztotožňuje se závěrem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 19. 12. 2014, 8 Afs 79/2012-34, že „*podle logického výkladu tohoto ustanovení musí nadřízený správce daně prošetřit způsob vyřízení stížnosti ve stejné lhůtě, jakou měl podřízený správce daně pro vyřízení stížnosti, tj. u stížností týkajících se postupu správce daně při daňové kontrole nejpozději do ukončení daňové kontroly.*“ Nelze souhlasit se žalovaným v tom, že tento požadavek je v rozporu s cílem správy daní a zásadami

hospodárnosti a rychlosti řízení. Neklade natolik neúměrné nároky, že by v jejich důsledku hrozilo zmaření možnosti správně stanovit daň či přílišné prodlužování samotného daňového řízení. Argumentuje-li žalovaný možnosti podávání obstrukčních žádostí o prošetření, stejně by bylo možné argumentovat v případě obstrukčních stížností. Tyto situace jsou mimořádné a jejich řešení sama o sobě neodůvodňují pašální závěr, že způsob vyřízení stížnosti není potřeba prošetřit před ukončením daňové kontroly.

11. Lze tedy uzavřít, že v posuzované věci došlo k porušení § 261 odst. 6 ve spojení s § 261 odst. 4 věta třetí daňového řádu, když žádost žalobce o prošetření způsobu vyřízení jeho stížnosti nebyla vyřízena před ukončením daňové kontroly. Zároveň má však soud za to, že toto pochybení nemohlo mít žádný vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Jak uvádí ustálená judikatura, ne každé pochybení správního orgánu má nutně za následek nezákonnost jeho rozhodnutí, v důsledku kterého by bylo nutno přistoupit ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2014, č. j. 3 As 87/2013-31, nebo ze dne 16. 6. 2010, č. j. 5 As 60/2009-163).
12. Žalobce ostatně netvrdí žádný konkrétní dopad popisovaného procesního pochybení na výsledné rozhodnutí ve věci samé. Předkládá pouze hypotetickou možnost vlivu na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, nepoukazuje však na konkrétní nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí v důsledku tvrzeného procesního pochybení. Nezákonnost samotného rozhodnutí dovozuje z jiných skutečností, byť tytéž skutečnosti namítal také v rámci stížnosti. Žalobce nebyl zbaven možnosti tyto skutečnosti v řízení namítat a v rámci odvolání je taktéž namítal. Jestliže se žalovaný těmito námitkami věcně zabýval, nemohl být žalobce nijak zkrácen na svých právech tím, že se k týmž námitkám vyjádřil v rámci postupu dle § 261 odst. 6 daňového řádu opožděně. Právo žalobce tyto skutečnosti namítat a tomu odpovídající povinnost žalovaného se těmito námitkami věcně zabývat byly zachovány. Stejně tak soud se těmito námitkami zabýval věcně, přičemž na posouzení jejich důvodnosti nemohlo mít žádný vliv to, kdy byla vyřízena žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.
13. Dále žalobce brojí proti závěru žalovaného a správce daně, že neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností tvrzených v případě uplatněného nákladu na reklamní služby od dodavatele Studio F H Design spol. s r. o. Správce daně v rámci daňové kontroly vyslovil pochybnosti o tom, zda došlo k faktickému uskutečnění přijatého zdanitelného plnění, a zda tudíž byly předmětné náklady vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Jádrem sporu je tedy otázka rozložení důkazního břemene mezi žalobce a správce daně v posuzované věci.
14. Podle § 92 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidencí“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].

15. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně nicméně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).
16. Pro vymezení skutečností, které mají být v daňovém řízení předmětem důkazní povinnosti, je nutno vycházet z ustanovení hmotného práva. Rozhodným ustanovením je zde § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož 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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.
17. Podle ústavních zásad ukládání daní a jejich správy finančními orgány je v souladu s Ústavou České republiky takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisejí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje. Stát by potom jen s obtížemi plnil své úkoly, neboť by nemohl vybírat daně z příjmů v dostatečné výši (srov. nález Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II ÚS 67/2000, nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04; přístupné na <http://nalus.usoud.cz/>). Je-li základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje, nelze však na výdaje zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. Uzná-li proto stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-56).

18. Daňová teorie mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky: 1. Výdaje musí poplatník skutečně vynaložit. 2. Výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů. 3. Musí být vynaloženy ve zdaňovacím období. 4. Za výdaje je považuje zákon.
19. Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky zákona o daních z příjmů. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny ve větě první odstavce prvního § 24 citovaného zákona: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně.
20. V průběhu daňové kontroly žalobce předložil k nákladům vynaloženým na reklamu na billboardech daňové doklady, Smlouvu o reklamě 10/006 ze dne 25. 1. 2010 a Smlouvu o reklamě 10/032 ze dne 25. 7. 2010 (dále jen „Smlouvy o reklamě“), Dokumentaci mediální kampaně a výpisy z účtu. Tímto žalobce bezpochyby po formální stránce splnil svou prvotní důkazní povinnost. V případě, že by správce daně průkaznost, věrohodnost či správnost těchto formálních dokladů nijak relevantně nezpochybnil, musel by nutně náklad spojený s tímto plněním uznat. Správce daně ovšem vznesl řadu pochybností, které i zdejší soud považuje za opodstatněné, a tudíž zcela důvodné a které zásadním způsobem zpochybňovaly faktické uskutečnění zdanitelného plnění.
21. Správce daně zjistil, že dodavatel žalobce neměl žádné zaměstnance a veškeré reklamní služby byly provedeny formou subdodávky společností SPON, spol. s r. o., u které měl veškeré reklamní práce zajišťovat J. B., který je ovšem podle jednatele této společnosti dlouhodobě nemocný a není schopen žádného jednání. Žalobce přitom nepředložil konkrétní důkazy o tom, že na konkrétních billboardech skutečně byla po stanovenou dobu reklama žalobce, kterou fakturoval. Dokumentace mediální kampaně obsahuje fotografii makety a nekvalitní fotografie billboardů, ze kterých nelze určit jejich umístění. Ani Smlouvy o reklamě pak neobsahovaly konkrétní informace o podobě a umístění reklamy. Již tyto skutečnosti zakládaly důvodné pochybnosti o tom, zda k faktické realizaci reklamy skutečně došlo. Relevantně tak byla zpochybněna věrohodnost žalobcem předložených formálních dokladů a v souladu s výše citovanou judikaturou došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce. Ten následně navrhl provedení svědeckých výpovědí.
22. Svědek T. neuvedl konkrétní informace ohledně výběru a umístění billboardů, ani výroby a vylepování plakátů, přestože se jedná o zaměstnance, jehož náplň práce představoval právě marketing a přímo také posuzovaná reklamní kampaně. Jakkoliv byl výslech proveden s časovým odstupem, sdílí soud pochybnosti žalovaného vyplývající z toho, že žalobce, respektive jeho zaměstnanec, který je za plnění tohoto úkolu odpovědný, nevede k reklamní kampani žádné konkrétní záznamy a její plnění ani nijak nekontroluje.
23. Svědek K. pouze potvrdil, že provedl grafický návrh reklamní kampaně, nicméně nevěděl žádné konkrétní skutečnosti týkající se následné realizace.
24. Ani svědek H. neuvedl žádné konkrétní okolnosti týkající se faktického provedení reklamy. Sdělil pouze, že namátkově prováděl kontrolu, přičemž při následném výslechu

svou výpověď změnil tak, že převzal převážnou část billboardů. Změnu své výpovědi vysvětlil tak, že svou předchozí odpověď myslel, že nemůže garantovat 100% stav billboardů po celou dobu kampaně. Soud i s ohledem na tuto změnu ve výpovědi považuje jeho tvrzení za nevěrohodná. Věrohodnost je navíc snížena tím, že svědek v rozporu se skutečností uváděl, že v Dokumentaci mediální kampaně je uvedeno, kde se billboardy nacházely, což mělo být ke každé smlouvě doloženo. Kromě toho ani tento svědek neuvedl žádné konkrétní skutečnosti ohledně toho, kde přesně byly billboardy umístěny, ačkoliv dle svých tvrzení prováděl jejich kontrolu.

25. Nad rámec těchto svědeckých výpovědí žalobce navrhoval také výslech svědka B., který ovšem nebyl uskutečněn proto, že si nepřevzal předvolání a jednatel společnosti SPON, spol. s r. o. (A. K.), kterou tento svědek měl zastupovat na základě plné moci, výslovně u výsledku dne 30. 9. 2013 před dožádaným správcem daně uvedl, že svědek je po mozkové příhodě v nemocničním ošetření a neví, jak dlouho jeho léčba potrvá. Dožádaný správce daně vedle toho sdělil, že u jiného výsledku dne 25. 1. 2012 A. K. uvedl, že svědek B. má vážné zdravotní problémy, je po operaci srdce a má těžkou cukrovku. Z uvedeného je zřejmé, že vážná zdravotní indispozice byla u tohoto svědka dlouhodobá. Jestliže žalobce tyto skutečnosti nijak nezpochybňoval a nedomáhal se provedení výslechu tohoto svědka přes jeho zdravotní indispozici (a neprovedení tohoto výslechu ani správci daně v odvolání nevytýkal), pak nelze považovat za pochybení správce daně, jestliže nečinil další pokusy o provedení výslechu tohoto svědka, který si ani nepřevzal předvolání k výslechu. Žalovaný sice ve svém rozhodnutí navíc uvedl, že zástupce žalobce správci daně telefonicky sdělil, že tento svědek je hendikepován a není schopen výpovědi, a proto nemá smysl jej předvolávat, nicméně záznam o takovém telefonickém hovoru není součástí správního spisu (ač žalobce toto tvrzení žalovaného nijak nezpochybňuje), proto soud k tomuto tvrzení žalovaného nepřihlížel. V každém případě důkazní břemeno leželo na žalobci, který přitom provedení výslechu tohoto svědka vůbec nenavrhoval.
26. Žalobce teprve v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění uvedl GPS souřadnice umístění jednotlivých billboardů. Žalovaný ovšem porovnal snímky billboardů z Dokumentace mediální kampaně s panoramatickými snímky na stránkách mapy.cz a uvedl konkrétní skutečnosti vyvracející možnost, že se jedná o totožné billboardy. Zejména poukazoval na chybějící či přebývající budovy, porosty či jiné významné prvky v blízkosti či v pozadí billboardů. Podle názoru soudu se jedná o zcela zásadní nesrovnalosti, které nelze vysvětlovat časovým odstupem mezi pořízením fotografií a jejich porovnáním s panoramatickými snímky správcem daně, jak naznačuje žalobce. Doložení GPS souřadnic nejen že nepřispělo k prokázání faktického uskutečnění plnění, nýbrž navíc prohloubilo pochybnosti o tom, že k plnění skutečně došlo.
27. Na tomto místě je nutno také zdůraznit, že umístění reklamních billboardů je zcela zásadním aspektem obchodního závazku, nejde o marginální otázku. Právě umístění (ale také např. velikost) billboardů je významnou skutečností, která se výrazně promítá do účinnosti reklamy, tj. do výsledku, který si podnikatel od reklamy slibuje. Po každém podnikateli lze proto zcela oprávněně žádat, aby byl schopen prokázat faktickou realizaci reklamy na billboardech také tím, že uvede konkrétní věrohodné informace o umístění billboardů.
28. Krajský soud plně respektuje obchodní realitu, v rámci které jsou mnohdy podstatnější faktické obchodní vztahy a nikoliv formální vyjádření závazků ve smlouvách. Proto by u něj nevzbuzovalo až tak zásadní pochybnosti to, že samotné Smlouvy o reklamě

neobsahují přesné údaje o obsahu reklamy, místu realizace apod. Jestliže však žalobce uzavírá takřka shodné smlouvy se shodně vymezeným nepeněžitým plněním (obstaráním reklamy), ovšem rozdílným peněžitým protiplněním (v případě Smlouvy o reklamě ze dne 25. 7. 2010 bylo peněžitě plnění přesně poloviční), již to pochybnosti vzbuzuje, obzvláště za situace, kdy není schopen nijak vysvětlit a doložit, proč se ceny liší. Tvrzení o nižším zájmu o tyto služby v jiném měsíci žalobce nijak nedoložil a už vůbec nedoložil, jak konkrétně se liší, aby bylo možné posoudit, zda toto snížení odpovídá přesně poloviční ceně služby.

29. Zároveň si musí být daňový subjekt vědom toho, že se při ne zcela konkrétním vymezení předmětu reklamy ve smlouvě může dostat do důkazní nouze. Existují-li důvodné pochybnosti o tom, že k plnění fakticky došlo, je to on, kdo musí realizaci prokázat, přičemž smlouva neobsahující žádné konkrétní údaje pak nemůže sloužit jako spolehlivý důkaz. Pochopitelně je možné faktickou realizaci prokázat jinak (další dokumentací či svědeckými výpověďmi), nicméně to se žalobci nepodařilo. Naopak svědecké výpovědi pochybnosti prohloubily, neboť ani kompetentní osoby odpovídající za realizaci dané zakázky neuvedly žádné konkrétní údaje k tomu, kde přesně byla reklama prezentována. Soud předpokládá, že podnikatel v rámci svých závazků jedná ekonomicky racionálně. Ekonomickou racionalitu však zcela popírá postup podnikatele, který u významné zakázky, od níž si slibuje zvýšení obrátu, zcela rezignuje na kontrolu jejího plnění ze strany dodavatele. Jakkoliv může žalobce tvrdit opak, svědecké výpovědi prokázaly, že žádná skutečná kontrola provedení reklamy ze strany žalobce neexistovala. Časový odstup se sice může promítnout do toho, jak detailně si svědci některé skutečnosti vybaví, nicméně lze očekávat, že si alespoň osoby, které se měly přímo podílet na realizaci reklamy, vzpomenou na některé konkrétní informace ohledně její realizace. Ani kompetentní zaměstnanec žalobce ovšem nejen že při svém výsledku neuvedl žádné konkrétní skutečnosti ohledně výběru a umístění billboardů či kontroly realizace zakázky, ale navíc ani nevedl žádné záznamy o těchto skutečnostech.
30. Za popsané situace má soud ve shodě s žalovaným za to, že žalobce nevyvrátil závažné pochybnosti správce daně a neprokázal, že předmětné plnění bylo fakticky realizováno. Náklady vynaložené na tato plnění proto nelze považovat za daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
31. Nakonec žalobce brojí proti závěrům žalovaného ve vztahu k úpravě základu daně v případě reklamní kampaně na rádiu Petrov.
32. V první řadě brojí proti tomu, že správce daně odmítl provést svědecké výpovědi a provedl je až poté, co žalobce převzal výsledek kontrolního zjištění.
33. K této námitce soud uvádí, že správce daně zásadně má učinit veškerá skutková zjištění předtím, než daňový subjekt seznámí s výsledkem kontrolního zjištění. Ovšem z dikce a systematiky zákona je patrné, že seznámení s výsledkem kontrolního zjištění není finálním úkonem, po kterém by již nebylo možné další skutková zjištění činit. Předně podle § 88 odst. 3 daňového řádu se může daňový subjekt nejen vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění, ale také navrhnout jeho doplnění. Je tedy zřejmé, že kontrolní zjištění (včetně skutkových otázek) může být dále doplňováno. Finálním úkonem ukončujícím daňovou kontrolu je pak až vypracování zprávy o daňové kontrole, respektive její projednání. Ke skutkovým zjištěním i právnímu hodnocení se přitom může daňový subjekt dále vyjadřovat jak v rámci projednání zprávy o daňové kontrole, tak v rámci odvolání.

34. Provedení navržených důkazů nikoli před seznámením s výsledkem kontrolního zjištění, nýbrž až poté (a to před projednáním zprávy o daňové kontrole) proto nemůže samo o sobě představovat procesní pochybení, které by mohlo mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Nutno podotknout, že nově provedené důkazy nic nezměnily na závěrech správce daně, přičemž zdejší soud se s nimi ztotožňuje (viz dále).
35. Není přitom pravdou, že by byl žalobce omezen ve svém právu navrhopat další důkazy. Takové omezení by mohlo nastat v případě, že by nově provedené důkazy vedly k tomu, že by správce daně své závěry oproti seznámení s výsledkem kontrolního zjištění změnil. Pak by bylo jisté na místě, aby měl žalobce možnost navrhopat ke zpochybnění nových závěrů správce daně nové důkazy. Takovou možnost by v popsané situaci žalobce měl v rámci podaného odvolání. V posuzované věci ovšem jednak správce daně své závěry nezměnil, jednak žalobce ani při projednání zprávy o daňové kontrole, ani v odvolání (a nakonec ani v žalobě) nenavrhoval další důkazy, jejichž provedení dle svých slov nemohl navrhnout před správcem daně.
36. Uvedenou námitku proto soud neshledal důvodnou.
37. Ve vztahu k reklamní kampani na rádiu Petrov žalobce dále brojí proti závěrům správce daně týkajícím se toho, zda sjednaná cena za reklamu odpovídala ceně obvyklé.
38. V této části je jádrem sporu opět rozložení důkazního břemene a jeho unesení ze strany správce daně či žalobce. V obecné rovině lze k této problematice odkázat na výše uvedenou pasáž týkající se rozložení důkazního břemene. Nad rámec toho je zde však pro posuzovanou otázku rozhodná také speciální úprava regulující, v jaké výši lze uznat uplatněný výdaj v situaci, kdy sjednaná cena neodpovídá obvyklé ceně.
39. Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů, liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.
40. Právě tento korektiv uplatnil správce daně s tím, že v daném případě šlo o spojené osoby dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Samotný závěr o tom, že v daném případě šlo o spojené osoby, žalobce nezpochybňuje. Soud se proto zaměří primárně na otázku, zda sjednaná cena odpovídala ceně, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích.
41. Reklamní služby byly v daném případě fakturovány v řetězci, který spojuje osoba L. H., který jednal jménem provozovatele rádia Petrov a byl zároveň jednatelem společnosti Studio F H Design, která fakturovala služby přímo žalobci. Žalovaný ve svém rozhodnutí v tabulce č. 2 podrobně popsal, jak se měnila cena v řetězci faktur mezi společnostmi media agency, AUTO RALLYE CROSS, Studio F H Design a žalobcem. V souhrnu byla přímo společnosti media agency provozující rádio Petrov zapláceno společností AUTO RALLYE CROSS za reklamu 371 999,68 Kč, tato společnost vyfakturovala společnosti Studio F H Design celkem částku 392 608,41 Kč a tato společnost následně vyfakturovala žalobci částku 1 950 793,00 Kč. Správce daně pak z ceníku rádia Petrov zjistil, že běžná cena mezi nespojenými osobami by za tutéž reklamu činila na rádiu Petrov celkem 1 245 867,00 Kč. V důsledku toho upravil základ daně tak, že jej понížil o rozdíl v těchto částkách, tj. o 704 925,00 Kč (viz tabulka č. 3 obsažená v napadeném rozhodnutí), který žalobce přes výzvu správce daně relevantně nedoložil.

42. Předně nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že správce daně neprovedl žádné dokazování stran toho, zda se sjednané ceny liší od cen v obdobných obchodních vztazích. Správce daně k této otázce provedl dokazování primárně sdělením provozovatele rádia Petrov, jehož přílohou byl ceník reklam na tomto rádiu. Tento důkaz poskytuje zcela jednoznačnou informaci o ceně reklamních služeb sjednávaných mezi provozovatelem rádia Petrov a třetími osobami, s tímto provozovatelem nespojenými. Tomuto důkazu odpovídá také podrobná argumentace správce daně i žalovaného, kterou rozhodně nelze považovat za nepřezkoumatelnou.
43. Co se týče důkazu „Analýza poslechovosti“ shoduje se soud s hodnocením žalovaného, že z ní nebylo možné určovat cenu sjednávanou v obdobných obchodních vztazích, a to proto, že cenu reklamy na rádiu Petrov nebylo možné srovnávat s cenou reklamy na rádiu Impuls s ohledem na to, že poslechovost obou rádií není srovnatelná, jak tvrdí žalobce. Žalobce si vybral pro srovnání jediný ukazatel, a to průměrnou čtvrt hodinovou poslechovost, jejíž výběr ovšem dostatečně nezdůvodnil. Pokud mělo být důvodem to, že právě reklamní spoty jsou krátké, pak si lze jen stěží představit, že posluchači si naladí stanici na čtvrt hodiny právě proto, aby mohli vyslechnout reklamní sdělení. Mnohem spíše reklama zasáhne posluchače, kteří stanici poslouchají delší dobu. Z předložené Analýzy poslechovosti přitom rozhodně nelze dovodit srovnatelný dopad reklamy na obou stanicích. Například v absolutních číslech činila denní a týdenní poslechovost rádia Impuls dle předložené analýzy 94 000 posluchačů, kdežto na rádiu Petrov 65 000 posluchačů.
44. Soud nepovažuje za nesprávnou ani úvahu správce daně, že rádio Impuls vysílá celoplošně, zatímco rádio Petrov je rádiem regionálním. Podle žalobce správce daně údajně přehlédl, že reklama, kterou poptával na rádiu Impuls, byla také pouze regionální. Kdyby tomu tak bylo, úvaha správce daně by byla jistě lichá. Žalobce takovou skutečnost ovšem vůbec netvrdil, stěží tak může tvrdit, že správce daně v jeho argumentaci něco přehlédl.
45. V každém případě ovšem zákon požaduje zjištění, jaká by byla cena mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Je zcela zřejmé, že přednost má zjišťování ceny sjednávané za stejných podmínek. Teprve v případě, že takovou cenu nelze zjistit, je na místě zjišťovat cenu sjednávanou za obdobných podmínek. Správce daně proto postupoval zcela správně, jestliže zjišťoval, jaká by byla cena mezi nespojenými osobami za stejných podmínek – tj. přímo na rádiu Petrov. Takové zjištění má nutně přednost před zjišťováním, jaká by byla cena mezi nespojenými osobami za obdobných podmínek, tedy např. na jiném rádiu. Správce daně přitom zjistil cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami za stejných podmínek, zcela spolehlivě – a to přímo od provozovatele rádia Petrov.
46. S ohledem na tento závěr soud nepovažuje za nijak rozhodné námitky směřující vůči odkazům, z nichž správce daně dovozoval nesrovnatelnost poslechovosti rádií Impuls a Petrov, a tudíž nesrovnatelnost reklamních služeb, které poskytují. Kromě toho, že tuto nesrovnatelnost lze dovodit i z žalobcem předložené Analýzy poslechovosti, nejedná se ani o rozhodující skutečnost. Zjistil-li správce daně obvyklé ceny reklamních služeb přímo v případě rádia Petrov, nebylo potřeba již zjišťovat ceny reklamních služeb u jiných rádií bez ohledu na případnou srovnatelnost jejich poslechovosti. Nefunkčnost či údajná nepoužitelnost některých odkazů se již z tohoto důvodu nijak nemůže promítnout do zákonnosti rozhodnutí ve věci samé.

47. Kromě toho je nutno poznamenat, že zpráva o daňové kontrole představuje zákonem stanovený způsob zaznamenání zjištěných skutečností. To, že internetové odkazy nefungují nyní, není podstatné, podstatné je to, že bylo zákonným způsobem zachyceno (ve zprávě o daňové kontrole), že určitého dne (k datu sepsání zprávy o daňové kontrole) byly na určitých internetových stránkách (uvedených ve zprávě o daňové kontrole) zjištěny určité skutečnosti (uvedené ve zprávě o daňové kontrole). Nic nenasvědčuje tomu, že by žalobce nemohl při projednání zprávy o daňové kontrole ověřit, zda jsou tato zjištění pravdivá. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí (nutno podotknout, že žalobce by měl případně primárně namítat nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného) nelze zaměňovat s tím, zda lze dodatečně ověřit, zda ve zprávě o daňové kontrole zachycený obsah internetových stránek odpovídal skutečnosti. Situace je zde obdobná jako v případě místního šetření – bude-li provedeno s odstupem let opakované místní šetření, patrně nebude u řady skutečností možné ověřit, zda stav zachycený v protokolu o místním šetření v době jeho zachycení odpovídal skutečnosti. Podstatný je proto primárně zákonný způsob zachycení zjištěných skutečností. Dodatečná neověřitelnost některých zjištění neznamená automaticky nepřezkoumatelnost rozhodnutí, které z těchto zjištění vycházelo.
48. Nelze souhlasit ani s tvrzením žalobce, že dostatečně objasnil rozdíl ve fakturaci v řetězci.
49. Předně však soud k této námitce poznamenává, že pro aplikaci § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů není rozhodné objasnění rozdílu ve fakturaci v řetězci spojených osob, nýbrž objasnění rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami za stejných podmínek. Jedná se ovšem o otázku související. Neobjasnil-li žalobce vůbec, proč jím sjednaná cena téměř pětinasobně převyšuje cenu, kterou za tutéž službu platil jeho dodavatel, je zcela zřejmé, že nemohl ani objasnit, proč tak vysoká cena neodpovídá ceně obvyklé.
50. Soud se přitom ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobce neprokázal, že by společnost Studio F H Design kromě samotného zajištění odvysílání reklamních spotů vyvinula pro žalobce jakoukoliv další činnost, která by představovala přidanou hodnotu. Samotná výroba reklamních spotů byla fakturována žalobci přímo společností KADAŇKA & KOUDELKA, spol. s r. o. Zcela správný je i závěr žalovaného, že žalobce neunesl své důkazní břemeno k tvrzení, že mu byla poskytována komplexní kampaň. Není zřejmé, co by mělo být přesně obsahem této komplexní kampaně. I svědek T. ve své výpovědi potvrdil, že fakturovaná cena byla cenou toliko za vysílací čas. Ani z jeho výpovědi ani z výpovědi svědka H. nevyplývalo, že by předmětem plnění byla nějaká konkrétní související služba.
51. Správce daně i žalovaný tedy dospěli ke správnému závěru, že bylo potřeba upravit základ daně podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů, a to tak, že náklady na reklamu v rádiu Petrov bylo možné uznat pouze do výše ceny, která by byla sjednána mezi nespojenými subjekty za stejných podmínek – tj. do výše 1 245 867 Kč.

V. Shrnutí a náklady řízení

52. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
53. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl na věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. února 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu