



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Petra Kuchynky a JUDr. Ondřeje Szalonnáse ve věci

žalobkyně: **ARC-Heating s. r. o.**, IČ 27984575, Domažlická 1276/171, 318 00 Plzeň,
zastoupené Mgr. Tomášem Zárazem, advokátem, U Radbuzy 429/4, 301 00 Plzeň,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043, Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2018, č.j. 35246/18/5200-11433-700681,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 8. 2018, č.j. 35246/18/5200-11433-700681, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 15 342 Kč k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Tomáše Záraje, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[I] Předmět věci

1. Žalobou ze dne 1. 10. 2018, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne, se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2018, č.j. 35246/18/5200-11433-700681 (dále jen „napadené rozhodnutí“) a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen

„správce daně“ nebo „prvoinstanční správní orgán“) ze dne 21. 12. 2017, č.j. 2052222/17/2301-51523-403544 (dále jen „dodatečný platební výměr“ nebo „prvoinstanční rozhodnutí“). Dodatečným platebním výměrem na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob byla žalobkyni podle § 38n odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“, nebo „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena z moci úřední daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 nižší o částku 1 200 000 Kč; současně žalobkyni vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu ve výši 1 % z částky doměřené daňové ztráty, tj. 12 000 Kč. Žalobkyně navrhovala též zrušení dodatečného platebního výměru.

2. Daň z příjmu právnických osob byla v rozhodném období upravena zákonem o daních z příjmů ve znění účinném pro rok 2012. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje daňový řád.

[III] Žaloba

3. Žalobkyně považovala napadené rozhodnutí za formalistické, zneužívající institut důkazního břemene k vyžadování dalších a dalších důkazů k prokázání skutečností, jejichž prokázání v natolik detailním rozsahu, jaký žalovaný požadoval, nebylo s ohledem na časový odstup možné.
4. Žalobkyně byla přesvědčena, že přístup žalovaného k důkaznímu břemeni souvisí se současným trendem, kdy výběr daní je tou nejvyšší hodnotou, které se musí podřídit vše, a to i za cenu rezignace na základní principy proporcionality a spravedlnosti. V této souvislosti je třeba připomenout, že podnikání v oblasti moderních technologií je činností nejen náročnou z odborného hlediska, ale i z hlediska nutnosti dodržování stále narůstajícího počtu regulací a administrativy. Žalobkyně tedy jen těžko mohla podřídit veškerou svoji činnost tomu, aby si zajišťovala zcela jasné a nezpochybnitelné důkazy o tom, že obdržela plnění, které si objednala ve formě digitálního vysílání na veřejných místech. Zvláště, když sama o této skutečnosti neměla žádný důvod pochybovat, neboť tyto LED obrazovky sama viděla, dávala k nim podklady a měla ohlasy od svých zákazníků.
5. Žalobkyně považovala napadené rozhodnutí za nezákonné skrze následující žalobní body:
 - 1) **Žalobkyně měla za to, že v rámci daňového řízení unesla důkazní břemeno ohledně odvysílání reklamy na LED obrazovkách**
6. Žalobkyně v rámci nalézacího řízení předložila celou řadu důkazů, ze kterých jednoznačně vyplývá, že reklama odvysílána byla, když tuto skutečnost kromě žalobkyně potvrdili:
 - dodavatel reklamy (E-profit, a. s.), jež tvrdil a doložil, že reklamu odvysílal a že za ni obdržel sjednanou částku, kterou zahrnul do svých příjmů,
 - subdodavatel reklamy (BONUSS-CZ, s. r. o.), jež tvrdil a doložil, že dodavateli poskytl prostor pro reklamu, za který mu dodavatel reklamy zaplatil na základě řádně vystavených faktur,
 - dodavatel reklamy v Polsku (Chart media Sp. z o. o.), jež potvrdil, že na jeho obrazovce se vysílala reklama daňového subjektu,
 - vyslechnutí svědci, kteří reklamu viděli,
 - zákazníci daňového subjektu, kteří reklamu daňového subjektu viděli a dokonce potvrdili, že díky tomu s daňovým subjektem navázali spolupráci,

- klip předložený daňovým subjektem, který byl vysílán, a totožný klip doložil subdodavatel reklamy (BONUSS-CZ, s. r. o.).
7. Zároveň žalobkyně připustila, že smlouva uzavřená s poskytovatelem reklamy není příliš kvalitní, a že se v předchozích vyjádřeních dopustila některých nepřesností, které byly způsobeny tím, že z jejího hlediska se jedná o dlouhodobé poskytování reklamních služeb, resp. se jedná o závazek trvající kontinuálně od roku 2011 do roku 2017. V průběhu trvání tohoto závazku docházelo z marketingových důvodů ke změnám v umístění obrazovek, na kterých byla reklama vysílána, přičemž pro žalobkyni je logicky problematické s časovým odstupem pěti let zpětně vyhodnocovat, kdy a k jaké změně došlo. K chybě ve vyjmenování umístění došlo navíc z důvodu, kdy žalobkyně chtěla rychle vyhovět žalovanému jako kontrolujícímu finančnímu orgánu, aniž by domyslela, jak bude žalovaný s touto informací tvrdě zacházet. V důsledku toho se v tvrzení daňového subjektu objevily nepřesnosti a nesrovnalosti, což ale neznamená, že by k plnění ze strany dodavatele reklamy nedošlo. Žalovaný však výše uvedené zcela ignoruje a v podstatě nepřátelským způsobem se snaží využít každé nepřesnosti či detailu v neprospěch žalobkyně.
 8. Žalobkyně již od počátku namítala, že po ní nelze spravedlivě požadovat, aby na ní byla kladena povinnost prokázat tvrzené skutečnosti jednoznačně a bez jakýchkoliv pochybností, když takové důkazní nároky jsou v konečném důsledku nesplnitelné.
 9. Uvedenému dává za pravdu i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č.j. 7 Afs 55/2011-84, na který poukázala sama žalovaná a v němž je mj. uvedeno: *„Nebylo by jistě přiměřené po stěžovateli požadovat, aby prokázal poskytnutí každé jednotlivé části reklamní služby, jednalo-li se o odvysílání periodicky se opakujícího reklamního spotu na světelných reklamních tabulích v několika různých městech po dobu devíti měsíců, a to několikrát během každého dne. Stěžovateli tedy postačilo, aby prokázal, že sjednaná prezentace jako reklamní spot existovala, což prokázal CD nosičem se zaznamenaným spotem, a že v podstatných parametrech byla také odvysílána ve sjednaném rozsahu. Nebylo nezbytné, aby poskytl správci daně kompletní přehled o jednotlivých časech odvysílání reklamy po každý jednotlivý den ve sjednaném devítiměsíčním období, nicméně pokud by takový přehled (jakýsi playlist) měl k dispozici, ať již poskytnutý dodavatelem, což si stěžovatel dodatečně pokoušel opatřit, nebo např. subjektem poskytujícím monitoring odvysílané reklamy, jeho důkazní situaci by to významně vylepšilo. I playlist by ještě nemusel skutečné poskytnutí plnění prokazovat, neboť by se mohlo jednat o dodatečně uměle "vytvořený" účelový dokument nebo dokument z jiných důvodů obsahově neodpovídající skutečnosti. Pokud by však u dodavatele reklamy zpracování takového dokumentu a jeho poskytnutí stěžovateli bylo obvyklou praxí, u níž by nebylo konkrétních důvodů pochybovat o souladu obsahu poskytovaných dokumentů s realitou, jistě by takový dokument byl významným důkazem.“*
 10. Vzhledem k tomu, že žalobkyně ani dodavatel reklamy nemá „playlist“ k dispozici, přistoupila žalobkyně v souladu s výše citovaným rozsudkem k dokazování jiným způsobem, a to formou předložení odvysílaného klipu, potvrzením dodavatele reklamy i zákazníků žalobkyně, kteří reklamu viděli (či dokonce na jejím základě navázali s žalobkyní spolupráci) a svědeckých výpovědí zaměstnanců žalobkyně. Dále žalobkyně podpořila svá tvrzení přehledem nárůstu obrátu společnosti, ke kterému došlo zejména na základě získání zakázek na polském trhu, a to mimo jiné i v souvislosti s odvysílanou reklamou. K podpoře svých tvrzení žalobkyně rovněž předložila záznam z porady, kdy docházelo k vyhodnocování účinnosti reklamy.

11. Z těchto důkazů nepochybně vyplývá, že v roce 2012 došlo k odvysílání reklamy žalobkyně prostřednictvím společnosti E-profit, a. s. Pokud se některá z osob, které reklamu viděly, dopustila nepřesnosti (např. záměnou roku, kdy reklamu viděla), jedná se o důsledek toho, že správce daně přistoupil k finanční kontrole až s odstupem řady let, a tím sám vlastním postupem oslabil důkazní možnosti žalobkyně.

2) Žalovaný neprovedl navržené důkazy, když nevyslechl svědkyni Mgr. L. T.

12. Žalovaný, resp. správce daně odmítl provedení výsledku Mgr. L. T. s poukazem, že se jedná o jednatelku žalobkyně. V této souvislosti poukázal rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č.j. 6 Afs 237/2017-23. Podle tohoto rozsudku však platí, že: *„Ačkoli poslední věta citované pasáže rozsudku č.j. 7 Afs 15/2013-99 svádí k závěru, že poté, co osoba přestane být v postavení statutárního orgánu daňového subjektu - právnické osoby, její výslech jako svědka o skutečnostech proběhnuvších v době výkonu funkce již přichází v úvahu, takový výklad neodpovídá procesním předpisům upravujícím soudní řízení (srov. § 126a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. ledna 2011, č.j. 5 Afs 6/2010-101). V rozsudku ze dne 27. listopadu 2013, č.j. 8 Afs 31/2031-52, Nejvyšší správní soud - ve vztahu k dokazování v daňovém řízení - konstatoval, že postavení svědka v jakémkoli řízení (ať už správním či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoliv svědka samotného (tento závěr pro daňové řízení výslovně stanoví § 8 odst. 1 věta první daňového řádu). Pro srovnání je možno odkázat na podrobnější úpravu postavení svědka v předpisech občanského práva procesního. Občanský soudní řád (jehož ustanovení o postavení svědka se s ohledem na § 64 s. ř. s. uplatňují i v soudním řízení správním) stanoví, že výslech fyzické osoby, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, se provede jako výslech účastníka řízení, nikoliv jako výslech svědka (§ 126a ve spojení s § 131 o. s. ř.). Z citované judikatury vyplývá, že bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka, týká-li se výslech období, kdy vykonával svoji funkci.“* Z výše uvedeného žalobkyně dovodila, že rozhodující skutečností je, zda byla osoba navržená jako svědek členem statutárního orgánu v době, již se výslech týká. Vzhledem k tomu, že Mgr. L. T. byla navržena, aby jako svědek vypovídala k tomu, co viděla, slyšela a zažila v roce 2012, tedy v době, kdy jednatelkou žalobkyně nebyla, měla žalobkyně za to, že její výslech jako svědka byl přípustný.

3) Žalovaný nesprávně zjistil skutkový stav ve vztahu k předloženým videím a jiným záznamům v elektronické formě

13. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (např. bod [52]) došel ke skutkovému závěru, že předložené video prokazuje stav v době svého vzniku, tj. 16. 10. 2016, nikoliv v roce 2012. Z napadeného rozhodnutí však není zcela zřejmé, jak žalovaný došel ke skutkovému závěru, že předmětné video bylo vytvořeno 16. 10. 2016. K tomu žalobkyně upozornila, že datum uvedený v počítači u souboru není automaticky datem vytvoření videa, toto datum se mění v souvislosti s ukládáním, přesouváním nebo vytvořením samotného CD disku. Je tedy velmi pravděpodobné, že žalovaný zaměnil datum vytvoření videa se dnem, kdy došlo k vytvoření disku CD, a to právě za účelem poskytnutí materiálů žalovanému.
14. Na závěr žalobkyně uvedla, že jí objednaná reklama byla odvysílána a žalobkyně neměla důvod vynakládat finanční prostředky na plnění, které by neobdržela. Pokud žalovaný v bodě [81] napadeného rozhodnutí uvedl, že v době uzavření smlouvy žalobkyně nemohla daňovou ztrátu předpokládat, pak žalobkyně namítala, že ke dni uzavření smlouvy měla za

společností PILSEN STEEL s. r. o. po splatnosti již 24 faktur. Finanční problémy společnosti PILSEN STEEL s. r. o. se řešily i veřejně prostřednictvím médií. Tvzení žalovaného ve smyslu umělého vytváření nákladů v podstatě dehonestuje daňový subjekt. Rozhodně nelze tvrdit, že daňovou ztrátu žalobkyně nemohla v době uzavření smlouvy o reklamě předpokládat. V rámci insolvence žalobkyně od dlužníka v podstatě žádné finanční prostředky neobdržela. Nebýt investic do reklamy a vlastní obchodní a výrobní iniciativy, mohla mít sama žalobkyně velké finanční problémy, což by se samozřejmě odrazilo i v odvodech do veřejného rozpočtu.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

15. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 19. 12. 2018, v němž nejprve stručně popsal průběh daňového řízení a zrekapituloval hlavní žalobní námitky.
16. Žalovaný s právními názory žalobkyně uvedenými v žalobě nesouhlasil. K věci uvedl, že skutkový stav a právní posouzení byly podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakožto i v celém předloženém spisovém materiálu. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakého důvodu, na základě jakých skutečností a na základě jakých právních norem bylo v řízeních rozhodováno, přičemž žalobkyně v žalobě nepředložila žádné nové skutečnosti. Žalovaný proto v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí a v něm vyslovené závěry, na nichž i nadále trval.
17. K unesení důkazního břemene žalovaný v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí (zejména na body [70] až [75] s provedeným shrnutím), kde je zevrubně popsán celý průběh řízení a učiněné závěry.
18. Žalobkyně v rámci této námitky dosti obecným způsobem tvrdila, že unesla své důkazní břemeno, a namítala, že žalovaný postupoval formalisticky a snažil se nepřátelským způsobem využít každé nepřesnosti. Žalovaný v této souvislosti připomněl, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu je to daňový subjekt, kdo prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese břemeno důkazní. V daném případě však důkazní prostředky předložené žalobkyní (tj. faktury, smlouva, fotografie, video-spoty, svědecké výpovědi a prohlášení zákazníků) neobsahovaly informace o tom, v jakém rozsahu a období bylo odvysílání reklamních spotů zabezpečeno, jelikož v nich nebyl uveden počet odvysílaných spotů na LED obrazovkách podle jednotlivých lokalit a měsíců, a nebylo jimi potvrzeno ani faktické poskytnutí dohodnutého plnění, tj. kdy a kolikrát byly reklamní spoty odvysílány, ani že vysílání spotů bylo zrealizováno na všech místech tvrzených v dotčené smlouvě a na žalobkyní jmenovaných místech.
19. Pokud se obchodní případ na základě vlastního rozhodnutí žalobkyně udál za nejasných podmínek, bylo právě na žalobkyni, aby důkazní břemeno unesla a předložila takové důkazní prostředky, kterými místo, čas a rozsah přijatého plnění prokáže. Žalovaný měl zároveň za to, že správce daně v rámci daňového řízení vyvíjel snahu o zjištění pravdivého a úplného skutkového stavu věci, a to s ohledem na všechny okolnosti daného případu tak, aby mohl objektivně posoudit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Správce daně v daném případě provedl rozsáhlá šetření u provozovatele, na místech umístění LED obrazovek, provedl navrhovaný výslech svědků, vzal v úvahu

prohlášení zákazníků, přesto se místo, čas a rozsah dodané služby jednoznačně ověřit nepodařilo.

20. Vzhledem ke skutečnosti, že se v průběhu dokazování kumulovaly nesrovnalosti ohledně realizace této služby, tj. kde a kdy byla reklamní zařízení umístěna, aby mohla být reklama vysílána, a v jakém rozsahu byla vysílána, přičemž žalobkyně i její dodavatel svá tvrzení v průběhu daňové kontroly měnili a opravovali na základě konfrontace se zjištěními správce daně, je zcela v souladu se zákonem, že náklady nebyly uznány jako daňové účinné.
21. Žalovaný zároveň dodal, že správce daně hodnotil v daňovém řízení provedené důkazní prostředky v souladu s § 8 daňového řádu, respektoval právo žalobkyně na předkládání a navrhování důkazních prostředků, žalobkyní navržené důkazní prostředky provedl a vyhodnotil, případně se vypořádal s tím, proč navrhované důkazy neprovedl. Správce daně neměl povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, má pouze povinnost demonstrovat daňovému subjektu závažné a důvodné pochybnosti v dané věci a daňový subjekt musí v případě vzniklých pochybností správce daně o oprávněnosti uplatněného výdaje (nákladu) prokázat nejen to, že náklad skutečně vynaložil, ale i to, že se tak stalo způsobem deklarovaným na příslušném účetním dokladu.
22. Žalobkyně v daném případě neodstranila pochybnosti o faktickém průběhu obchodního případu a dle závěrů žalovaného neprokázala naplnění podmínek daných v § 24 odst. 1 ZDP. Žalovaný proto považoval tuto žalobkyninu námitku za nedůvodnou.
23. K neprovedení výslechu Mgr. L. T. žalovaný uvedl, že považuje za podstatné, že dotčená osoba byla v době probíhajícího daňového řízení jednatelekou žalobkyně, byla tedy osobou oprávněnou jednat jménem žalobkyně v souladu s § 24 odst. 2 daňového řádu. V tomto ohledu tedy žalobkyni nic nebránilo v tom, aby rozhodné skutečnosti uvedla a sdělila správci daně kdykoli v průběhu daňového řízení, a to v rámci libovolného podání či v průběhu ústního jednání.
24. Rovněž Nejvyšší správní soud přitom v bodě [16] svého rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č.j. 6 Afs 237/2017-23, upozorňuje na skutečnost, že dle § 93 odst. 1 daňového řádu je tvrzení daňového subjektu třeba považovat za zvláštní druh důkazního prostředku, odlišného od svědecké výpovědi. Žalovaný tak tuto námitku považoval za nedůvodnou, přičemž se s ní vypořádal již v bodě [78] napadeného rozhodnutí.
25. K nesprávnému zjištění skutkového stavu ve vztahu k předloženým videím žalovaný opětovně konstatoval, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly nedoložila takové důkazní prostředky, kterými by prokázala vynaložené výdaje jednoznačným a transparentním způsobem. Žalobkyně neprokázala veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětných výdajů, které by byly v souladu s ostatními zjištěnými údaji a měly by vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Z předloženého videozáznamu nelze určit dobu, kdy byl pořízen, nemůže se tak jednat o důkazní prostředek prokazující uskutečnění obchodního případu. Správce daně i žalovaný zároveň v daném případě posuzovali celou řadu doložených podkladů a zjištěných skutečností. V případě videonahrávky se tedy nejedná o jedinou okolnost, na níž by bylo založeno rozhodnutí správce daně či žalovaného (v podrobnostech viz body [33] až [69] napadeného rozhodnutí).
26. Závěrem žalovaný připomněl, že rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 12. 2011, č.j. 7 Afs 55/2011-84, zdůraznil zájem daňového subjektu pamatovat při sjednání

reklamní služby i na prokázání jejího dodání. Žalovaný tuto žalobní námitku rovněž shledal nedůvodnou a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

[IV] Posouzení věci soudem

27. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
28. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
29. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
30. Při jednání před soudem dne 20. 1. 2021 zástupce žalobkyně i žalovaný setrvali na svrchu rekapitulované argumentaci.
31. Žaloba je důvodná.
32. Stran neprovedení výslechu Ing. L. T. (námitka č. 2) se soud neztotožnil s názorem a tvrzením žalující strany, naopak přitakal názoru žalovaného.
33. Pokud má být vyslýchán jednatel společnosti v době, kdy tuto funkci vykonává, je lhostejno, zda se má vyjadřovat ke skutečnostem týkajícím se společnosti, které vyvstaly v době trvání oné funkce, nebo v době, kdy tímto jednatelem nebyl. V tomto případě bylo žalovaným správně poukázáno na rozsudek kasačního soudu ze dne 20. 9. 2017, č.j. 6 Afs 237/2017-23, z něhož lze jako relevantní ocitovat především závěr, že *„postavení svědka v jakémkoli řízení (ať už správním či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoliv svědka samotného.“* Jestliže Ing. L. T. byla v inkriminované době jednatelkou společnosti žalobkyně, nemohla být v postavení svědka, měla-li vypovídat o činnosti společnosti žalobkyně.
34. Nedůvodnou soud shledal i námitku č. 3, která byla uvozena nadpisem o nesprávně zjištěném skutkovém stavu. Vlastní text však činil spornou pouze dataci videozáznamu. Jistě, pravdou může být, že onen 16. říjen 2016 mohl být datem případné změny tohoto souboru, mohl být datem jeho uložení na jiný nosič. Žalobkyně však na podporu svého tvrzení neuvedla nic konkrétního, pouze takříkajíc „naslepo“ zpochybňovala závěr správce daně. Nadto, prvoinstanční správní orgán i žalovaný vystavěli své finální závěry na množství dalších skutečností a datum vytvoření videozáznamu byl jejich téměř zanedbatelnou součástí.
35. Jako důvodná soud naopak shledal tvrzení označená jako námitka č. 1. Předně, soud sdílí názor, že v případě prokazování odvysílání reklamních spotů je především velmi obtížně prokazovat, zda se tak stalo v tvrzeném rozsahu. Dále, není pochyb o tom (a uznala to i žalující strana), že orgány daňové správy zjistily nepřesnosti a označily „slabá místa“ v žalobkyniných tvrzeních [ať se jednalo o odvysílání spotů v Pardubicích (Dům služeb), umístění LED obrazovek ve Špindlerově Mlýně, či pochybnosti týkající odvysílání spotů v Polsku], u nichž se dá závěrům správce daně, potažmo žalovaného přitakat. Avšak rozsah vytýkaných nedostatků nebyl daňovými orgány vyjeven natolik perfektně, aby bylo možné se ztotožnit se závěrem o odmítnutí všech uplatněných výdajů, tedy 4 x 300 000 Kč. Tak např. v bodech [64] - [67] napadeného rozhodnutí žalovaný mj. uvedl toto: *„[64] (...) Pan Ing. P. J. při svědecké výpovědi sdělil, že byl v roce 2012 zaměstnancem daňového subjektu ve funkci projektového manažera, že reklamu probírali s vedením a že o reklamě věděl. Svědek dále uvedl, že reklamu viděl jednou v Liberci při služební cestě a že je umístěna na střeše Centra*

Babylon. Dle svědka běžela reklama daňového subjektu v řádu vteřin, během níž se na obrazovce vystřídalo logo firmy a text, v němž bylo uvedeno, čím se společnost zabývá (tepelným zpracováním kovů) a nějaký obrázek z instalace, který si již nevybavuje. Svědek již nevěděl, zda tam stál pět nebo deset minut, ale uvedl, že čekal, až se reklama daňového subjektu objeví, přičemž na reklamy jiných obchodních společností si již nevzpomněl. Na otázku správce daně, v jakých intervalech byla reklama vysílána, zda byla vysílána v průběhu celého dne, tj. během 24 hodin a zda se reklamní spoty pro daňový subjekt střídaly, nebo byl vysílán jen jeden spot, svědek uvedl, že neví. Na otázku daňového subjektu, zda reklama jde v určitých cyklech, svědek uvedl, že předpokládá, že šla v cyklech, ale že po prvním zhlédnutí reklamy odešel.

[65] (...) Pan Mgr. T. K. při svědecké výpovědi sdělil, že byl v roce 2012 zaměstnancem daňového subjektu, že měl na starosti zásobování a logistiku a že věděl, že má daňový subjekt spot, který běží na nějakých LED obrazovkách v Praze. Svědek dále uvedl, že reklamu později viděl někdy před vánocemi v Praze na Smíchově u obchodního centra Anděl, když byl v Praze nakupovat, že trvala v řádu sekund a že si pamatuje logo, žihací stroj a že tam byl i kontakt na společnost. Svědek dále sdělil, že na obrazovce pravděpodobně neběžela jen reklama společnosti ARC, ale jiné společnosti si již nevybavil. Na otázku správce daně v jakých intervalech byla reklama vysílána, zda byla vysílána v průběhu celého dne, tj. během 24 hodin a zda se reklamní spoty pro daňový subjekt střídaly, nebo byl vysílán jen jeden spot, svědek uvedl, že neví. Na otázku daňového subjektu, zda ví, kdo zajišťoval reklamu, svědek uvedl, že si to již nepamatuje, ale předpokládá, že vedení.

[66] (...) Pan Ing. V. F. při svědecké výpovědi sdělil, že byl v roce 2012 zaměstnancem daňového subjektu ve funkci operátora a že v létě v roce 2012 při soukromé návštěvě Prahy viděl reklamu daňového subjektu na OD Kotva, která trvala asi deset sekund a během níž se na obrazovce vystřídalo logo firmy s obrázkem zařízení, které daňový subjekt používá. Svědek dále uvedl, že se reklamy na obrazovce střídaly odhadem po deseti sekundách, že panel sledoval 5 – 10 minut, že reklam bylo dost, ale že ho zaujala pouze reklama společnosti ARC a že ostatní reklamy si nepamatuje. Na otázku správce daně v jakých intervalech byla reklama vysílána, zda byla vysílána v průběhu celého dne, tj. během 24 hodin a zda se reklamní spoty pro daňový subjekt střídaly, nebo byl vysílán jen jeden spot, svědek uvedl, že neví. (...).

[67] K uvedenému odvolací orgán uvádí, že z provedených svědeckých výpovědí sice vyplývá, že svědci potvrdili, že reklamu viděli v Liberci na střeše centra Babylon, v Praze na Smíchově u obchodního centra Anděl a na OD Kotva, že reklama běžela několik sekund a jimi popsany obsah reklamy koresponduje s reklamou na videu spotů předložených správci daně dne 15. 6. 2016 a dne 1. 8. 2016, avšak žádný ze svědků neupřesnil okamžik, kdy reklamu zhlédl, přičemž správci daně předložená videa nevznikla v roce 2012, ale v následujících letech. Předmětem sporu je však rozsah zrealizované reklamy v roce 2012 podle smlouvy se společností E-Profit. I když svědci potvrdili odvysílání reklamy na třech místech v rozsahu jednoho vysílání v délce několika sekund, nelze přijmout závěr, že by tím byl prokázán rozsah daného plnění deklarovaného ve smlouvě a na fakturách, když zabezpečení reklamy se mělo realizovat ve Špindlerově Mlýně, Praze, Liberci, Pardubicích a ve Wroclavi v Polsku v rozsahu 8 000 reklamních spotů měsíčně, z toho minimálně 50 % v Polsku, maximálně však 80 %. Provedené svědecké výpovědi tak nevyvrátily pochybnosti správce daně o faktické realizaci reklamních služeb, zejména pochybnosti o jejich rozsahu a době a neprokázaly tak tvrzení odvolatele. Ani doložením flash disku s reklamním spotem nebylo prokázáno, v jakém skutečném rozsahu byla reklama skutečně odvysílána, jelikož odvolatel neprokázal vynaložení výdaje jednoznačným způsobem. (...)“ Žalovaný tedy připustil odvysílání některých spotů, připustil i, že byly odvysílány v roce 2012, ale nesouhlasil s tím, že „by tím byl prokázán rozsah daného plnění deklarovaného ve smlouvě a na fakturách.“

36. Ano, žalovaný má jistě pravdu v tom, že se žalobkyni nepodařilo prokázat vše, resp. že žalobkynina důkazní situace nebyla stoprocentní. Na druhé straně ovšem nelze odhlédnout od toho, že žalovaný neuznal žádné uplatněné náklady, tedy 1 200 000 Kč, byť zároveň nedospěl k jednoznačnému závěru, že nic z toho, co žalobkyně tvrdila, nebylo v roce 2012 odvyšováno. A právě to musí být v následujícím řízení uvedeno na pravou míru, neboť není-li uznáno nic z tvrzených nákladů, musí být jednoznačně vyjeveno, proč tomu tak je, tedy, že realizováno nebylo skutečně nic.
37. Soud na základě výše uvedeného zrušil (podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro vady řízení) rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 8. 2018, č.j. 35246/18/5200-11433-700681, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[V] Náklady řízení

38. Žalobkyně, která měla ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem ve výši 15 342 Kč, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále z odměny advokáta za tři úkony právní služby v plné výši, tj. po 3 100 Kč/úkon, a z náhrady hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300 Kč/úkon podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), g) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále též „advokátní tarif“). Za úkony právní služby oceněné plnou výší se považují převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a účast na jednání soudu dne 20. 1. 2021.
39. Odměna advokáta a náhrada advokáta byly navýšeny o částku 2 142 Kč odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).
40. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 20. 1. 2021

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu