



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **Z-MODEL, spol. s r.o.**
sídlem Svitavská 500/7, Blansko
zastoupena advokátkou JUDr. Ivou Repa Kremplovou
sídlem Botanická 9, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2019 č. j. 17602/19/5200-11431-712136

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Dne 14. 6. 2016 zahájil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) u žalobkyně daňovou kontrolu za účelem ověření správnosti daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014, a to v rozsahu obchodních transakcí mezi žalobkyní a obchodní korporací Jet VSK, s. r. o. (dále jen „Jet“). Dospěl k závěru, že výdaje žalobkyně za pronájem reklamní plochy nelze uznat podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jako daňově účinné. Dne 20. 11. 2017 proto správce daně dodatečnými platebními výměry č. j. 4653659/17/3006-50521-709386, č. j. 4653857/17/3006- 50521-709386 a č. j. 4653896/17/3006- 50521-709386, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014 celkově vyšší o 684 000 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve výši 136 800 Kč.
2. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil.

II. Obsah žaloby

3. Žalobkyně ve značně obsáhlé žalobě namítla, že správce daně neunesl své důkazní břemeno a ve výzvě k prokázání skutečností pouze vágně konstatoval pochybnosti ohledně předmětného obchodního případu. Odkázal přitom jak na § 92 odst. 3, tak na odst. 4 daňového řádu. Proto považuje výzvu k prokázání skutečností za nezákonnou. Správce daně navíc předmětnou výzvou neoprávněně rozšířil předmět dokazování, neboť nad rámec svých zákonných oprávnění požadoval doložení a prokázání skutečností, které žalobkyně nebyla povinna prokazovat.
4. Žalobkyně má za to, že ze strany správce daně nebyly správně hodnoceny jednotlivé důkazy. Domnívá se, že ze všech provedených důkazů vyplývá, že celá transakce proběhla tak, jak bylo deklarováno v předložených dokladech. Správce daně se náležitým způsobem nevypořádal s jejími námitkami v rámci daňového řízení a překročil meze správního uvážení. Pokud by soud nepovažoval dodatečné platební výměry za nicotné, je nutno konstatovat jejich nezákonnost.
5. Správce daně dále zmařil svědeckou výpověď M. Š., čímž zatížil celé řízení zásadní vadou. Nesprávně postupoval i při stanovení výše daně, neboť daň doměřil za celé zdaňovací období, aniž by reflektoval, že bylo prokázáno, že reklamní bannery v hokejové haly visely alespoň v určitých dnech.
6. Navrhla proto, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že správce daně vyjádřil své pochyby ve výzvě k prokázání skutečností jednoznačně a dostatečně konkrétně. Požadoval po žalobkyni doložit skutečnosti, na základě kterých mohl posoudit, zda náklady byly správně uplatněny jako daňově účinné, aby mohl ověřit, zda byla daňová povinnost stanovena ve správné výši. Volba důkazních prostředků přitom byla ponechána zcela na úvaze žalobkyně. Správce daně postupoval zcela v souladu se zákonem a na žalobkyni přešlo důkazní břemeno v souladu s judikaturou správních soudů.

8. Žalobkyně byla po sdělení pochybností správce daně povinna prokázat, že stav vykazovaný doklady je odrazem faktického stavu. Bylo na ní, aby doložila, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Konkrétně měla prokázat, že fakticky obdržela v rozhodných obdobích reklamní služby, které byly výsledkem konkrétního smluvního vztahu, že detaily realizace zakázky proběhly dle uzavřených nájemních smluv, že reklama byla provedena v požadované kvalitě a rozsahu, a že je výsledkem činnosti dodavatele Jet.
9. Žalobkyní předložené záznamy sice dokládají, že reklama byla nějakým způsobem umístěna na zimním stadionu, avšak pouze v určitých dnech. Žádným způsobem nebyly zhojeny pochybnosti o provedené realizaci reklamních služeb deklarovaným dodavatelem, ani o uzavřených smlouvách na poskytnutí plnění, jehož podstatné parametry nebyly stanoveny před samotným uskutečněním tohoto plnění. Nebylo tak prokázáno, že reklama byla provedena v požadované podobě a kvalitě.
10. Z protokolu o výsledku svědka M. Š. neplyne, že by se správce daně dopustil jakýchkoliv pochybení. Svědek byl před konáním svědecké výpovědi řádně poučen, mimo jiné o své povinnosti vypovídat. Uvedl, že poučení rozuměl. Pokud pak i přes výzvu správce daně trval na tom, aby přítomná třetí osoba byla jednání přítomna a odmítl vypovídat bez její přítomnosti, nelze tuto skutečnost klást k tíži správce daně.
11. Tvrzení žalobkyně, že i žalovaný uznal, že reklamní banner žalobkyně visel alespoň v nějaké době prokazatelně v předmětné hokejové hale a že reklama žalobkyně byla umístěna na webových stránkách hokejového oddílu VSK Technika Brno, neznamená, že se jedná o daňově účinný výdaj. Pouhá skutečnost, že reklama byla v „nějaké“ předem nedefinované podobě na „nějakém“ náhodném místě „někým“ umístěna, je pro prokázání uznatelnosti daňových nákladů nedostatečná.
12. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobkyně

13. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že setrvává na závěru, že správce daně neunesl důkazní břemeno, neboť spolehlivým způsobem neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví daňového subjektu, ani že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Žalobkyně správci daně poskytla veškeré možné důkazy, které byla z objektivního hlediska schopna získat. Jasným a zřetelným způsobem vyvrátila veškeré pochyby správce daně. Setrvala rovněž na námitce, že správce daně ani žalovaný správně nehodnotili veškeré provedené důkazy.
14. Je přesvědčena, že v důsledku zmaření svědecké výpovědi M. Š. je celé řízení před správcem daně stíženo zásadní vadou. Svědek má podle daňového řádu právo na zastoupení, ale pouze advokátem či daňovým poradcem, nikoliv jakoukoli osobou. Na toto měl být svědek upozorněn. Odepřít výpověď může dle § 96 daňového řádu jen tehdy, pokud by tím způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám jemu blízkým.

V. Posouzení věci soudem

15. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.

16. O žalobě rozhodl soud bez jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Přestože žalobkyně původně ústní jednání požadovala a soud jej nařídil na 9. 6. 2021, před zahájením tohoto jednání zástupce žalobkyně uvedl, že na projednání věci při ústním jednání již netrvá.
17. Soud dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
18. Podstatou sporu v projednávané věci je, zda žalobkyně prokázala daňovou uznatelnost nákladů vynaložených na reklamní služby podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, konkrétně na pronájem reklamní plochy umístěné v interiéru Hokejové haly dětí a mládeže, Střední 595/26, Brno, v letech 2012, 2013 a 2014 a reklamy na internetových stránkách www.vsktechnika.cz.
19. Úvodem soud uvádí, že neshledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti ani nicotnosti správních rozhodnutí vydaných v daňovém řízení. Argumenty žalobkyně byly v napadeném rozhodnutí řádně vypořádány. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí komplexně vysvětlil, proč výdaje za reklamu nebylo možné uznat podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ani pokud by se snad žalovaný nevypořádal s každým dílčím argumentem žalobkyně, takové pochybení by nezpůsobilo nepřezkoumatelnost rozhodnutí, neboť žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí nabídl komplexní argumentaci, jíž námitky žalobkyně vyvrátil. Ostatně žalobkyně s jeho závěry v podané žalobě obsáhle polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelného rozhodnutí možné nebylo. Neopodstatněná je podle soudu rovněž namítaná nicotnost rozhodnutí. Námitka zazněla pouze v obecné rovině, nicméně soud je přesvědčen, že napadené rozhodnutí (ani jemu předcházející dodatečné platební výměry) žádným z důvodů nicotnosti dle § 105 odst. 2 daňového řádu netrpí. Námitka tak není důvodná.
20. Dále soud přistoupil k hodnocení věcných námitek obsažených v žalobě. Nejprve shrnul právní předpisy a judikaturu vztahující se k projednávané věci [část V. A) rozsudku]. Následně se zabýval námitkou nezákonnosti výzvy k prokázání skutečností [bod V. B) rozsudku] a námitkou prokázání skutečné realizace předmětu plnění [bod V. C) rozsudku]. Závěrem se soud věnoval namítané vadě řízení spočívající ve zmaření výslechu svědka M. Š. [bod V. D) rozsudku].

V. A) Shrnutí právní úpravy

21. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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.
22. Judikatura Nejvyššího správního soudu zdůrazňuje, že ne každý výdaj (náklad) může obstat jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanele do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz např. rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 81, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82). Existence daňových dokladů, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje faktické uskutečnění výdaje (viz např. rozsudky ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, či ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68).
23. Co se týče dokazování v daňovém řízení, lze zmínit, že v první fázi daňového řízení tíží důkazní břemeno daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92

odst. 3 daňového řádu). Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (viz rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Jeho důkazní povinnost se nicméně vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (viz rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008-48). Daňový subjekt je tedy povinen prokázat nejen to, že příslušné výdaje skutečně vynaložil, ale též skutečnost, že je vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů (srov. rozsudek NSS ze dne 31. května 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73).

24. Naopak správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu „*prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*. 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*“ (viz rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno, tedy zpochybní předložené formálně bezvadné daňové doklady, musí daňový subjekt prokázat své tvrzení o provedení výdaje jinými důkazními prostředky. Ke zpochybnění dokladů přitom může dojít různým způsobem, mj. i tím, že dodavatel předmětné plnění nezahrne do základu daně, nepodá přiznání k dani z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období, podá nesouladná podání k dani z příjmů právnických osob a dani z přidané hodnoty, případně přiznanou a vyměřenou daň neuhradí; o pochybnostech svědčí rovněž nekontaktnost dodavatele, nemožnost ověřit jeho účetnictví a mnoho dalších skutečností.

V. B) Námitka nezákonnosti výzvy k prokázání skutečností

25. Žalobkyně namítla, že správce daně neunesl své důkazní břemeno, neboť ve výzvě k prokázání skutečností uvedl své pochybnosti pouze vágně.
26. Ze správního spisu plyne, že správce daně vyjádřil pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění ve výzvě ze dne 19. 9. 2016, č. j. 3902123/16/3006-60561-705721 (č. l. A6 správního spisu). Pochyboval, zda byly obchodní případy fakticky realizovány v deklarovaném rozsahu a zda hlavním důvodem vynaloženého nákladu byla propagace žalobkyně. Konkrétně správce daně uvedl, že:
- ujednání ve smlouvě ohledně skutečné realizace plnění nejsou dostatečně konkrétní, např. není specifikován rozměr bannerů, kde budou umístěny, kdo je vyrábí atd.;
 - za všechna kontrolovaná období byla předložena totožná fotografie, ze které není patrné, kdy byla pořízena; nelze z ní vyvodit, v jakém časovém období měla být reklama poskytnuta;

- c) pronajatá tréninková hala má nízkou kapacitu diváků, proto nelze očekávat vysoký počet oslovených potenciálních zákazníků reklamní plochou na stěně tréninkové hokejové haly;
 - d) reálný účinek na potenciálního zákazníka reklamním sdělením v rozsahu uvedení loga žalobkyně bez bližší identifikace (např. předmětu podnikání, kontaktu atd.) je pochybný;
 - e) dokumentace plnění ze smlouvy nebyla vyhotovena výstavcem uvedeným ve smlouvě, tj. sportovním klubem VSK Technika Brno (to vyplynulo ze svědecké výpovědi statutárního orgánu VSK Technika Brno);
 - f) ke všem zdaňovacím obdobím byly předloženy pouze dva druhy dokumentace plnění ze smlouvy, a to za sezónu 2011/2012 a za sezónu 2013/2014.
27. Soud je přesvědčen, že správce daně ve výzvě ze dne 19. 9. 2016 dostal svým povinností a v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostatečně konkrétně specifikoval četné a důvodné pochyby o souladu dokladů předložených žalobkyní se skutečností. Důkazní břemeno k prokázání daňové uznatelnosti nákladů tak na základě této výzvy přešlo zpět na žalobkyni. Nelze se ztotožnit se žalobkyní, že správcem daně zmíněné pochybnosti jsou jen vágní, spekulativní a nekonkrétní.
28. Správce daně na základě výše zmíněných pochybností oprávněně vyzval žalobkyni, aby doložila realizaci plnění a jeho rozsah, které žalobkyně skutečně za vynaloženou cenu obdržela. Dále žádal předložit podklady, které žalobkyně předkládala zhotoviteli k realizaci předmětu smlouvy (bannery), provozní podmínky realizace reklamy, způsob kontroly realizace služby, způsob vyhodnocení rentability (návrtnosti) reklamy, cenový průzkum u jiných dodavatelů, pokud byl proveden, způsob určení ceny za reklamní služby a veškeré dodatky ke smlouvě se společností Jet. Vzhledem k tomu, že žalobkyně je podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů oprávněna do svých výdajů (nákladů) zahrnout pouze takové výdaje, které vynaložila na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, považuje soud požadavky správce daně vztahující se k předmětným obchodním případům za logické a přiměřené. Správce daně těmito svými požadavky nikterak nerozšířil důkazní břemeno žalobkyně nad rámec zákona, jak namítá žalobkyně. Všechny výše uvedené skutečnosti, které správce daně vyjevil ve výzvě k prokázání skutečností, souvisí s kontrolovanými plněními a nejsou nijak excesivní.
29. Navíc platí, že požadavky správce daně specifikované ve výzvě však nelze chápat tak, že by žalobkyně byla povinna reagovat jednotlivě na každý z dílčích požadavků správce daně. Záleželo pouze na ní, jakými důkazními prostředky faktickou realizaci reklamních služeb prokáže. Pokud by poskytla dostatečně věrohodné důkazy o faktické realizaci reklamních plnění, které by správce daně o reálnosti plnění přesvědčily, mohla být daňová účinnost nákladů prokázána, aniž by bylo nutně reagováno na každý dílčí požadavek správce daně obsažený ve výzvě. Takové důkazy však žalobkyně nenabídla, proto žalovaný následně uzavřel, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla.
30. Žalobkyně rovněž tvrdila, že správce daně neoprávněně rozšířil důkazní břemeno, pokud ve výzvě k prokázání skutečností odkázal na § 92 odst. 3 i odst. 4 daňového řádu. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Odstavec 4 pak uvádí, že *pokud 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 evidence. Soud nesouhlasí se žalobkyní, že by odkaz jak na odstavec 3, tak i na odstavec 4 předmětného ustanovení způsoboval zmatečnost či nezákonnost výzvy. Předmětnou výzvou správce daně vyzval žalobkyni v souladu s dikcí § 92 daňového řádu k prokázání faktické realizace reklamní činnosti, neboť o předložených dokladech panovaly důvodné pochybnosti. Jak správně uvedl žalovaný, nejednalo se o dvě odlišné výzvy. Uvedení odkazu na § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu nezpůsobilo nezákonnost ani zmatečnost předmětné výzvy.

31. Námitka proto není důvodná.

V. C) Námitka prokázání skutečné realizace předmětu plnění

32. Žalobkyně má za to, že v průběhu daňového řízení unesla své důkazní břemeno a prokázala, že předmětné obchodní případy proběhly tak, jak je deklarováno na daňových dokladech.
33. Soud hodnotil, zda žalobkyně v daňovém řízení předložila takové důkazy, kterými by prokázala faktické uskutečnění deklarovaného plnění, resp. zda správce daně oprávněně neuznal žalobkyni výdaje za pronájem reklamní plochy jako daňově účinné.
34. Úvodem je nutno zdůraznit, že spornými výdaji jsou v dané věci výdaje na reklamu, které jsou pod drobnohledem správců daně. U nich je proto nutné „*počítat s tím, že daňový subjekt bude muset být schopen dobře prokázat, že se jedná o výdaje na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů a zejména to, že se příslušná reklama opravdu uskutečnila*“ (Morávek, Z. *Reklama daňově a účetně*, Účetnictví v praxi, 1/2021). Rovněž judikatura Nejvyššího správního soudu zdůrazňuje, že výdaje za reklamu lze uznat do daňových nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jen tehdy, pokud poplatník dostatečně, jasně a transparentně prokáže skutečnou realizaci této reklamy způsobem, jakým sám tvrdí (viz rozsudek ze dne 20. 4. 2020, č. j. 2 Afs 326/2018-37). Obdobně v rozsudku ze dne 23. 10. 2019, č. j. 8 Afs 107/2017-64, bylo zdůrazněno, že je pouze na poplatníkovi, aby prokázal, že došlo k realizaci jím objednané a třeba i zaplacené reklamní služby přesně tak, jak z předložených dokladů vyplývá. Jinak nelze výdaje uznat. Pro daňovou uznatelnost výdajů na reklamu tak je nutné zajistit vysoký standard důkazů, z nichž bezpochyby vyplýne, že reklama skutečně byla realizována, a to způsobem tvrzeným poplatníkem.
35. Žalobkyně v projednávaném případě vynaložila celkem 4 340 000 Kč za služby poskytnuté dodavatelem Jet spočívající v pronájmu reklamní plochy umístěné v interiéru Hokejové haly dětí a mládeže (reklamní banner v prostorách zimního stadionu) a v reklamě na internetových stránkách www.vsktechnika.cz v letech 2012, 2013 a 2014. Tyto služby měly být podle nájemních smluv poskytnuty dodavatelem Jet a uhrazeny proti jednotlivým fakturám.
36. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti.
37. V rámci daňové kontroly bylo z předloženého účetnictví roku 2012, 2013 a 2014 zjištěno, že žalobkyně zaúčtovala do daňově uznatelných nákladů faktury přijaté od dodavatele Jet za reklamní služby. K tomu předložila daňové doklady (faktury), výpisy z bankovního účtu dokládající úhrady daňových dokladů, nájemní smlouvy ze dne 5. 1. 2012 (s účinností od 5. 1. 2012 do 31. 12. 2012), ze dne 5. 1. 2013 (s účinností od 5. 1. 2013 do 31. 12. 2013),

ze dne 5. 1. 2014 (s účinností od 5. 1. 2014 do 31. 3. 2014) a Dokumentaci plnění ze smlouvy za sezóny 2011/12, 2012/13 a 2013/14.

38. Správce daně vyhodnotil, že předložené daňové doklady, nájemní smlouvy a doklady o úhradách jsou důkazními prostředky pouze formální povahy. Měl za to, že za situace, kdy ohledně dané obchodní transakce existují důvodné pochybnosti (vyjádřené ve výzvě z 19. 9. 2016), nejsou tyto doklady samy o sobě způsobilé prokázat, že se pronájem reklamní plochy deklarovaným způsobem skutečně uskutečnil. Panovaly tak pochyby, zda předmětné výdaje představují náklady na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
39. Soud pro přehlednost shrne obchodní případy a důkazy, které správní orgány posuzovaly v rámci daňového řízení. Reklamní bannery měly být umístěny v Hokejové hale dětí a mládeže, jejímž provozovatelem a vlastníkem je společnost HT Real s.r.o. Hala slouží především hokejovým a krasobruslařským klubům a dle webových stránek haly (a obsahu správního spisu) je domovským stadionem vysokoškolského hokejového klubu VSK Technika Brno (viz webové stránky www.sportcentrumluzanky.cz). Podle předsedy klubu Ing. D. užíval tento spolek (a jeho pobočné spolky) ledové plochy v hale na základě nájemní smlouvy. Dodavatel reklamního plnění Jet nabízel reklamní služby žalobkyni v hokejové hale a na webových stránkách hokejového klubu podle výpovědi bývalého jednatele M. Š. na základě smlouvy o obchodním zastoupení uzavřené se společností VSK Centrum (č. l. A16 správního spisu). Tato společnost získala marketingová a reklamní práva od VSK Technika Brno, což dokládá listina s názvem „*Prohlášení VSK Technika Brno*“ (blíže k propojení uvedených společností např. rozsudek Krajského soudu Brně ze dne 12. 2. 2021, č. j. 31 Af 50/2019-71).
40. Podle žalobkyně mají skutečnou realizaci výdajů na reklamu v nyní projednávaném případě prokazovat nejen daňové doklady, nájemní smlouvy a doklady o jednotlivých úhradách, ale i svědecké výpovědi Ing. R. D., M. Š., Ing. J. N. a V. O., prohlášení VSK Technika Brno, dokumentace plnění ze smlouvy, reklamní plakát (pozdávka na zápas), fotografie ze sociální sítě Facebook a videa ze serveru www.youtube.com. Soud důkladně posoudil veškeré důkazy shromážděné v daňovém řízení a ztotožnil se se žalovaným, že žalobkyně nedostala požadavkům zákona a judikatury správních soudů a neprokázala, že by reklama, která jí měla být poskytnuta dodavatelem Jet, proběhla v souladu se smluvní dokumentací a způsobem, jaký žalobkyně tvrdila.
41. Žalovaný zcela správně uvedl, že předložené daňové doklady, nájemní smlouvy a doklady o jednotlivých úhradách nebyly způsobilé jednoznačně a věrohodně prokázat, že plnění byla uskutečněna tak, jak bylo na předmětných fakturách (smlouvách) uvedeno, a že se u těchto výdajů jedná o náklady na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ve výzvě proto formuloval konkrétní pochybnosti a bylo povinností žalobkyně předložit takové důkazy, které by pochybnosti správce daně rozptýlily.
42. Žalobkyně v odpovědi na výzvu předložila správci daně **dokumentaci plnění ze smlouvy za sezonu 2012/2013, plakát (kalendář) hokejového klubu VSK Technika Brno na rok 2014 a pozvánku na zápas bez bližšího uvedení konkrétního zápasu či jeho data (č. l. A9 správního spisu)**. Dokumentace plnění ze smlouvy obsahuje jednu fotografii, na níž je zachycen hokejový zápas; v pozadí je rozpoznatelný banner s logem žalobkyně. Současně je na dalším listu zachycen web VSK TECHNIKA BRNO (s uvedením adresy www.hctechnika.cz), na němž je zobrazeno logo žalobkyně. Dokumentace plnění ze

smlouvy za další období 2011/2012 a 2013/2014 byla předložena až následně 1. 12. 2017 (viz č. A49 a A52 správního spisu). V podstatných rysech se však shoduje s dokumentací plnění ze smlouvy za sezonu 2012/2013 (obsahuje totožné fotografie zobrazující banner v hale, liší se pouze scan webových stránek a výpis zápasů týmu). Taktéž ostatní listiny (kalendáře a reklamní plakát) nejsou s to doložit, že plnění (reklamní banner) bylo provedeno ve smluvním rozsahu. Žalobkyně má pravdu v tom, že ve vztahu ke správci daně není její povinností dodávat čas a datum pořízení fotografií a dokonce není ani její povinností pravidelně kontrolovat faktické provedení reklamy, tj. „obcházet“ stadion, pořizovat časosběrný záznam či průběžně vyhodnocovat provedené plnění a umístění bannerů s jejím logem. To, jak je kontrolováno a vykazováno plnění v rámci soukromoprávního vztahu, je v daňovém řízení bezpředmětné. Ve vztahu k daňovému řízení je však její povinností prokázat, že se deklarované plnění uskutečnilo způsobem, jaký je zachycen na daňových dokladech. Uvedené fotografie a reklamní materiál však podle soudu nedávají dostatečnou jistotu, že reklamní služby byly pro žalobkyni dodavatelem Jet skutečně provedeny v deklarovaném rozsahu.

43. Soud k uvedeným listinám souhrnně konstatuje, že ani jedna z nich průkazně nedokládá, že plnění bylo skutečně provedeno v deklarovaném rozsahu. Z dokumentace plnění ze smlouvy není vůbec zřejmé, kdy byly fotografie pořízeny. Ze scanu webové stránky pak nelze dovodit, že se jedná o webové stránky www.vsktechnika.cz, tedy ty stránky, na kterých měla být propagace žalobkyně podle nájemní smlouvy provedena. Na předloženém scanu (bez URL adresy) je sice uvedena adresa www.hctecnika.cz; to však není web, na němž se reklama žalobkyně měla objevit. Pochybnosti o věrohodnosti dokumentace plnění způsobuje rovněž fakt, že není zřejmé, kdo ji vyhotovil. V nájemní smlouvě nebyla povinnost zpracovat dokumentaci plnění stanovena a ani M. Š. či Ing. R. D. o jejím zpracování neměli povědomost (viz bod 57 napadeného rozhodnutí).
44. Na řečnické otázky typu „*jaký by byl rozdíl, kdyby totožná fotografie byla vyfocena v každém kalendářním roce stejně? Poznal by toto správce daně? Dále by žalobce zajímalo, na základě čeho došel správce daně k závěru, že se jedná o totožnou fotografii? Co když byla stejná fotografie vyfocena opětovně ze stejného místa, ale v každém roce trvání reklamy?*“ je bezpředmětné v rozsudku reagovat, neboť uvedené polemiky nejsou žalobními námitkami. Lze pouze zopakovat, že zcela obecná a nekonkrétní dokumentace plnění ze smlouvy nebo kalendář neprokazují, že plnění bylo uskutečněno tak, jak bylo deklarováno v nájemní smlouvě.
45. Žalobkyně dále doložila **celkem 8 fotografií** (č. 1. A31 správního spisu) s vyjádřením, že se jedná o fotografie z aktuálních stránek VSK Technika Brno www.hctecnika.cz. Odkazují na www.sporcentrumluzanky.cz, z čehož má být postaveno najisto, že logo žalobkyně bylo na stadionu umístěno, a to včetně odkazu na webové stránky. Správce daně na aktuálních webových stránkách www.hctecnika.cz ověřil, že zde není umístěno žádné logo žalobkyně. Nedohledal ho ani v archivu fotogalerie, kde jsou umístěny fotografie z jednotlivých sezón, které odpovídají kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Na webové stránce www.sportcentrumluzanky.cz jsou umístěny fotografie z interiéru sportovní haly, na kterých je možné vidět visící bannery různých společností. U těchto fotografií však nelze určit, v jakém období byly pořízeny. Navíc názvy většiny společností nejsou dostatečně čitelné. Ani tyto fotografie tak neprokázaly, že se předmětné služby uskutečnily tak, jak bylo tvrzeno žalobkyní.

46. V rámci odvolacího řízení předložila žalobkyně další tři důkazy (2 videozáznamy a 1 odkaz ze sociální sítě Facebook). Z videozáznamu na internetovém serveru www.youtube.com „Inés Vobořilová – VSK Technika Brno“ je patrné, že na mantinelu okolo ledové plochy visí poškozený banner, na kterém je uvedeno logo žalobkyně. Co se týče data pořízení předmětného záznamu, popis pod záznamem uvádí „*Dragon Trophy 2011 – VSK Technika Brno – oddíl krasobruslení www.krasobruslenibrno.cz*“, datum publikování 12. 2. 2011. Není proto možné, aby záznam vznikl po tomto datu. Jak zcela přílehavě k předmětnému důkazu uvedl žalovaný, pro kontrolovaná zdaňovací období (tj. roky 2012, 2013 a 2014) je předmětný videozáznam irelevantní, neboť pokud byl publikován v roce 2011, nemůže mít žádnou vypovídací hodnotu pro roky 2012, 2013 a 2014. S tím se soud plně ztotožňuje.
47. Na druhém odkazu z internetového serveru www.youtube.com je zveřejněn videozáznam s názvem „*VSK Technika Brno – HC ZUBR Přerov 27. 2. 014 Play off 2014*“. Dle popisu byl předmětný videozáznam publikován 27. 2. 2014. Na předmětném záznamu je zachycen hokejový zápas mezi kluby VSK Technika a HC ZUBR Přerov, který se podle žalovaného skutečně odehrál dne 27. 2. 2014 v Hokejové hale dětí a mládeže (viz novinový článek na č. l. A77 správního spisu). Na záznamu je vidět banner s logem žalobkyně, který visí na zdi za diváckou tribunou. Na základě předloženého videozáznamu lze v souladu se žalovaným konstatovat, že banner na předmětném stadionu visel, a to konkrétně dne 27. 2. 2014. Nedokládá však, že banner v hale visel po celé kontrolované období.
48. Odkaz na sociální síť Facebook, zachycuje fotografii interiéru prázdné hokejové haly (č. l. A77 správního spisu). V pozadí na stěně haly je umístěno logo žalobkyně. U fotografie je datum publikování 24. 10. 2013. Žalovaný zdůraznil, že na základě výše uvedené fotografie nelze konstatovat, kdy byla fotografie skutečně pořízena, a neosvědčuje proto faktické uskutečnění deklarovaného plnění.
49. V reakci na hodnocení důkazů žalovaným předložených v odvolacím řízení doplnila žalobkyně fotografii ze zápasu mezi VSK Technika Brno a HC Lvi Břeclav ze dne 30. 11. 2013 a odkaz na sociální síť Facebook obsahující fotografii s názvem Mikuláš 4. 12. 2013, která byla zveřejněna 5. 12. 2013; na obou fotografiích je v pozadí patrné logo žalobkyně. Dále byly předloženy důkazy, které mají potvrdit, že fotografie haly umístěné na stránkách www.sportcentrumluzanky.cz skutečně byly pořízeny 8. 10. 2013. K nim žalovaný v bodě 46 rozhodnutí přílehavě zmínil, že potvrzují umístění loga žalobkyně v hale v rozmezí od 8. 10. 2013 do 27. 2. 2014. Nijak však neprokazují, že byl reklamní banner umístěn na zimním stadionu po celou sjednanou dobu, tj. od 5. 1. 2012. Komplexně tak ani tyto důkazy na jisto neprokazují, že bylo reklamní plnění realizováno tak, jak plyne z předložených dokladů.
50. Žalobkyně se v podané žalobě rozsáhle vyjádřila i k dalším důkazům provedeným v daňovém řízení a namítla jejich nesprávné hodnocení. Soud k nim proto uvádí následující.
51. Oprávnění dodavatele Jet nabízet reklamní prostory k umístění reklamy mělo vycházet podle svědka M. Š. ze smlouvy o obchodním zastoupení a z **Prohlášení klubu VSK Technika Brno** (č. l. A43 správního spisu). Správce daně v jiném daňovém řízení opatřil tuto listinu ze dne 3. 1. 2011, ve které se hovoří o tom, že nositelem reklamních a marketingových práv oddílu ledního hokeje VSK Technika Brno je obchodní společnost VSK Centrum (od společnosti VSK Centrum měla společnost Jet nakupovat reklamu a

dále ji poskytovat koncovým zákazníkům, tj. i žalobkyni). Na tuto listinu bylo dotázáno několik svědků. Svědek Ing. R. D. (předseda spolku VSK Technika Brno) uvedl, že si nepamatuje, že by tuto listinu podepsal. Současně tvrdil, že spolku VSK Technika Brno neplynuly příjmy z předmětné reklamy. Rovněž panu V. O. (sportovní manažer a trenér hokejového družstva VSK Technika Brno) nebylo nic známo o nakládání s marketingovými právy spolku VSK Technika Brno. Svědek M. Š. (bývalý jednatel dodavatele Jet) uvedl, že společnost VSK Centrum měla disponovat s reklamními a marketingovými právy, a to právě na základě uvedeného prohlášení. Měl za to, že prohlášení podepsal pan D., ale nebyl si jistý, neboť to „obíhal táta“ (otce M. Š. nebylo možné vyslechnout, neboť zemřel). Lze souhlasit se správcem daně, že věrohodnost prohlášení nebyla jasně prokázána, neboť tento důkaz je v rozporu s výpovědí svědka Ing. R. D. Ani ostatní svědci ke zcela jednoznačnému objasnění skutečností v této věci svými výpověďmi nepřispěli.

52. Dne 13. 12. 2016 byl proveden výslech svědka **Ing. R. D.**, předsedy spolku VSK Technika Brno. Svědek vypověděl, že neměl povědomost o umístění reklamních bannerů na stěnách hokejové haly, že na internetových stránkách www.vsktechnika.cz nebyla umístěna reklama žalobkyně a že VSK Technika Brno z umístění reklamy různých subjektů na mantinelech a webových stránkách neměla žádné příjmy a neměla ani uzavřené žádné smlouvy s žádnými partnery. S marketingovými právy a reklamními plochami měl disponovat majitel haly, tedy společnost HT Real s.r.o. Svědek si nepamatoval, že by v minulosti podepsal Prohlášení VSK Technika Brno, jímž by převedl marketingová práva na VSK Centrum. Soud se ztotožňuje se správcem daně a žalovaným, že na základě této svědecké výpovědi nelze dojít k závěru, že by byly pochybnosti správce daně odstraněny a že by bylo prokázáno faktického uskutečnění reklamního plnění. Důležité je rovněž prohlášení Ing. D., že VSK Technika Brno z umístění reklamy neměla žádné příjmy, což vyplynulo i z účetnictví spolku. I tato skutečnost podle žalovaného mohla svědčit o tom, že smyslem transakcí byla optimalizace základu daně.
53. Žalobkyně v žalobě namítla, že tento svědek si v rámci své výpovědi podpis listiny nepamatoval, avšak následně podpis jakési listiny připustil. Žalobkyně tím patrně míní, že svědek připustil, že určité zmocnění k akvizičnímu jednání (marketingové aktivity) pro oddíl ledního hokeje podepsal (viz protokol ze dne 13. 12. 2016, č. A14 správního spisu). Na základě předmětné svědecké výpovědi Ing. D. lze připustit, že spolek VSK Technika Brno skutečně mohl převést reklamní práva na společnost VSK Centrum, neboť jak je soudu známo z jiných soudních řízení, V. O. potvrdil, že od pana Ing. Š. přebíral hokejové vybavení (viz např. rozsudky č. j. 30 Af 57/2018-95, bod 47, nebo č. j. 31 Af 50/2019-71, bod 14). Přestože spolupráce tímto způsobem skutečně fakticky mohla probíhat, lze souhlasit se žalovaným, že okolnosti této spolupráce jsou značně nestandardní a nejasné. Ani pokud by bylo připuštěno, že Jet prostřednictvím VSK Centrum s reklamními právy v hokejové hale mohla nakládat, nic to nemění na správném závěru žalovaného, že realizace předmětných reklamních plnění nebyla v posuzovaném případě prokázána.
54. Dne 13. 12. 2016 byl proveden rovněž výslech svědka **M. Š.**, bývalého jednatele dodavatele Jet (č. l. A15, A16, A21). Správce daně nejprve vedl jednání na návrh žalobkyně ve věci obchodní spolupráce mezi společnostmi Jet a žalobkyní. Následně se svědka ze své iniciativy dotazoval na skutečnosti související s faktickým uskutečněním reklamy. Svědek však odmítl v rámci druhého jednání odpovídat na otázky týkající se společnosti VSK

Centrum. Jako důvod odepření výpovědi uvedl, že nebyl v této záležitosti předvolán. Správce daně proto svědka znovu předvolal jako bývalého společníka společnosti VSK Centrum, a to ve věci prokázání faktického uskutečnění reklamy, která byla předmětem obchodního vztahu mezi společnostmi Jet a VSK Centrum. Další jednání se svědkem M. Š. se konalo dne 10. 1. 2017. Svědek se k jednání dostavil společně s třetí osobou, na jejíž přítomnosti trval. Jelikož zástupkyně žalobkyně odmítla zprostit správce daně povinnosti mlčenlivosti, nemohl správce daně ve smyslu § 9 daňového řádu v jednání pokračovat; k opakovanému předvolání svědka správce daně nepřistoupil. Ani z výsledků svědka M. Š., bývalého jednatele dodavatele Jet a současně společníka společnosti VSK Centrum, nebylo prokázáno faktické uskutečnění předmětného plnění. Svědek nevěděl, kdo reklamní bannery vyhotovil, kdo a kdy je umístil v hale apod. Přestože byl vyslýchán jako jednatel dodavatele reklamy, nebyl schopen popsat, jakým způsobem byla reklama vyrobena, umístěna v hale apod. I pokud svědek tvrdil, že tyto záležitosti vyřizoval jeho otec, nepůsobí zcela věrohodně, že vůbec neměl povědomí o tom, jak byla reklama společností Jet realizována, ačkoliv byl v dané době jednatelem společnosti. Z jeho výpovědi pouze obecně vyplynulo, že banner vyvěsili „lidé z haly“, nebylo však zřejmé, kdo přesně tak měl učinit, ani jak byl společností Jet v tomto směru úkolován.

55. Dne 21. 6. 2017 byl proveden výslech svědka **Ing. J. N.** (hokejový trenér a obchodní partner žalobkyně) na návrh žalobkyně (č. l. A36 správního spisu). Vypověděl: „*Seděl jsem s Ing. K. (jednatelem žalobkyně) ohledně nějaké obchodní spolupráce a ten mi říkal, že má problém s Technikou v souvislosti s reklamou. A já jsem mu říkal, že jsem tu reklamu viděl na mantinelu v Hokejové hale dětí a mládeže ještě loni nebo předloni. Bylo to proti střídačkám, tak nalevo od časomíry na mantinelu. Když sedíte na straně časomíry, tak je reklama společnosti na mantinelu vlevo od časomíry, z pohledu střídaček je to na pravé straně.*“ (č. l. A36 správního spisu). Jak správně uvedl žalovaný, svědek potvrdil, že viděl viset předmětnou reklamu na mantinelu Hokejové haly dětí a mládeže ještě loni nebo předloni. Tento sdělený údaj časově však odpovídá roku 2016 nebo 2015 (výslech se uskutečnil v roce 2017). Tvrzení svědka je však v rozporu s tím, že žalobkyně v odpovědi dne 24. 10. 2016 (č. l. A8 správního spisu) uvedla, že již v sezóně 2011/2012 byla reklama přemístěna z mantinelu hokejového hřiště na stěnu haly z důvodu jejího neustálého poškozování při jednotlivých zápasech. Navíc předmětná reklama měla probíhat dle smlouvy do 31. 3. 2014, poté měla být spolupráce se společností Jet ukončena. V letech 2015 a 2016 tak již banner s logem žalobkyně neměl na stadionu Hokejové haly dětí a mládeže viset.
56. Z výpovědi Ing. N. navíc vyplynuly další nesrovnalosti. Jednatel žalobkyně Ing. M. K. při zahájení daňové kontroly správcí daně tvrdil, že obchodní spolupráci se společností Jet navázal právě přes svědka Ing. J. N., který jej oslovil s nabídkou na reklamu na stadionu VSK Technika Brno, a dal mu telefonický kontakt na společnost Jet (viz č. l. A1 správního spisu). Oproti tomu Ing. J. N. ve své výpovědi popřel, že by žalobkyni nabízel nějaké reklamní služby, resp. že by žalobkyni oslovil s výše uvedenou nabídkou. Na toto vyjádření reagoval jednatel žalobkyně opravou. Připustil, že se pravděpodobně zmýlil a dne 10. 8. 2017 při ústním jednání tvrdil, že byl s nabídkou spolupráce zkontaktován již dříve, jinou společností než Jet. Následně došlo k převodu reklamních práv na Jet; detaily si však nepamatoval. Provedené dokazování tak nedalo jasné odpovědi na to, jak byla navázána obchodní spolupráce Jet se žalobkyní. Tvrzení jednatele žalobkyně se v průběhu daňového řízení měnila, nekorespondovala s výpovědí Ing. N., což nepřispělo k věrohodnosti celého obchodního případu. Nejasné navázání obchodní spolupráce tak jen prohloubilo pochybnosti o skutečné realizaci a opodstatněnosti reklamního plnění.

57. Žalobkyně k hodnocení výsledku svědka N. namítla, že Ing. J. N. v rámci své výpovědi jasně uvedl, že si myslí, že impulsem k seznámení a k obchodní spolupráci se žalobcem byla nálepka na mantinelu v Hokejové hale dětí a mládeže. Dále Ing. N. také v rámci své výpovědi uvedl, že: „*Pokud se někdo ptá, jestli jsem začal s Ing. K. spolupracovat na základě této reklamy, může to tak být, víc nemám co dodat. Určitě tato reklama zajímá člověka, který se pohybuje ve stejném oboru, což je strojírenství a slévárenství.*“ Dále nelze podle žalobkyně opomenout, že svědek na otázku, zda byly v Hokejové hale dětí a mládeže bannery žalobkyně po celou dobu, odpověděl, že to již říkal, a že si myslí, že ano. Soud k tomu opakuje, že přestože svědek uvedl, že bannery s logem žalobkyně byly v hale po celou dobu, z jeho odpovědi je zřejmé, že hovořil o letech 2015 a 2016, nikoliv o předmětných zdaňovacích obdobích (roky 2012, 2013 a 2014). Z jeho výpovědi lze pouze dovodit, že svědek navázal blíže neurčenou obchodní spolupráci se žalobkyní na základě reklamy umístěné v hokejové hale. Skutečnost, že byla předmětná reklama (bannery) umístěná v hale v letech 2012, 2013 nebo 2014, však svědek nepotvrdil.
58. Soud tak souhlasí se závěry správce daně a žalovaného, že ani předmětná výpověď Ing. N. nevyvrátila pochybnosti správce daně. Výpověď svědka nebyla způsobilá nijak prokázat, že banner v předmětných obdobích visel v hokejové hale tak, jak bylo tvrzeno žalobkyní v daňových dokladech.
59. Dne 24. 1. 2017 proběhla svědecká výpověď V. O., trenéra a sportovního manažera hokejového klubu VSK Technika (č. l. A24 správního spisu). Uvedl, že o nakládání s marketingovými právy klubu VSK Technika Brno povědomost nemá, ani o financování. Potvrdil, že konkrétní loga sponzorů klubu si nepamatuje. Správce daně i žalovaný k jeho výpovědi uvedli, že byla pouze obecná a nekonkrétní a nemohla nijak prokázat realizaci reklamy žalobkyně společností Jet. S tím se soud plně ztotožňuje.
60. Kromě pochybností o umístění reklamního banneru žalobkyně v hale, přibýly i pochybnosti o realizaci reklamy na internetu. Podle nájemních smluv měla být reklama realizována na internetových stránkách www.vsktechnika.cz. To však popřel Ing. D., ale rovněž zjištění žalovaného v rámci odvolacího řízení (výpisy z archivu předmětných webových stránek). Snímky webových stránek zobrazené na dokumentaci plnění ze smlouvy pocházely z domén www.hctechnika.cz a hokej.vsktechnika.cz. Ani u reklamy na webových stránkách tak nebylo jednoznačně prokázáno, že byla realizována způsobem předpokládaným ve smlouvě. Svědek M. Š. pak k umístění reklamy na webové stránky nebyl schopen poskytnout žádné relevantní vyjádření.
61. Soud ke všem důkazům provedeným v daňovém řízení souhrnně konstatuje následující. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela konkrétně a podrobně popsal přetrvávající pochybnosti o skutečném provedení předmětného plnění. Podrobně se zabýval navázáním obchodní spolupráce mezi žalobkyní a dodavatelem služeb, nejasnostmi (resp. nekonkrétnostmi) v nájemních smlouvách, věnoval se rozsahu provedení reklamního plnění a absencí kontroly plnění ze strany žalobkyně, resp. možným přínosem reklamy pro její podnikatelskou činnost. Přestože soud v určitém ohledu hodnocení žalovaného do jisté míry koriguje (souhlasí se žalobkyní, že požadavek správce daně na nutnost uvedení oblasti podnikání na reklamním banneru není zcela opodstatněný a zcela nesouhlasí s výtkami týkajícími se pochybností o oprávnění dodavatele Jet nakládat s reklamními právy), ve výsledku souhlasí se závěrem žalovaného, že po zhodnocení všech důkazů provedených v daňovém řízení přetrvaly pochybnosti o tom, zda reklamní plnění proběhlo tak, jak tvrdí žalobkyně, tj. zda reklamní bannery visely v hale po celou dobu

platnosti nájemních smluv (nebylo vysvětleno, kdo je vyrobil, kdo a kdy je umístil na stěnu haly, kdo je po skončení platnosti smluv sundával apod.). Pochybnosti panovaly rovněž o tom, komu a v jaké výši (formě) plynuly příjmy z reklamy (klub VSK Technika Brno, který reklamní práva převáděl z umístění reklamy příjmy neměl – viz bod 63 napadeného rozhodnutí). Nesrovnalosti způsobila rovněž skutečnost, že reklama na internetu byla umístěna na jiné adrese, než bylo ve smlouvě sjednáno.

62. Soud nepochybně oprávněně žalobkyně vynakládat výdaje na svoji propagaci. Aby však tyto výdaje mohly být daňově uznatelnými ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, musela by žalobkyně věrohodnými a nepochybnitelnými důkazy prokázat, že se reklamní plnění skutečně uskutečnilo tak, jak vyplývá z předložených smluv, a muselo by rovněž být očekávatelné, že vynaložené výdaje budou způsobit přispět na zajištění či udržení příjmů. V nyní projednávaném případě soud souhlasí se žalovaným, že z důkazů provedených v daňovém řízení nevyplynulo, že by reklama na stěně haly visela po celou dobu platnosti nájemních smluv (to přesvědčivě neplyne z dokumentace plnění, ani z předložených fotografií či videozáznamů, nebo z výpovědí svědků N. či O.), ani že by reklama na internetu byla uskutečněna způsobem předpokládaným ve smlouvě. Jakkoli se žalobkyni podařilo některými důkazy prokázat, že v určitý den byl banner žalobkyně na stěně haly umístěn, nebylo předloženo takové množství důkazů, z nichž by bylo možné usoudit, že reklamní banner visel v hale po celé rozhodné období. V důkazech se navíc vyskytují další nesrovnalosti a nejasnosti (např. převod reklamních práv, absence důkazů o tom, kdo banner vyrobil, kdo jej v hale vyvěsil, umístění internetové reklamy na jiných webových stránkách, než jak je uvedeno ve smlouvě, atd.), které znemožňují učinit závěr o tom, že v daňovém řízení bylo prokázáno uskutečnění reklamy způsobem, jaký žalobkyně tvrdila.
63. Ačkoliv se žalobkyně podrobně a obsáhle vyjadřuje k jednotlivým důkazům, především k provedeným výpovědím, její námitky nejsou s to lépe ozřejmit skutečný průběh obchodního případu a rozsah uskutečnění plnění. Soud se ke každému jednotlivému důkazu podrobně vyjádřil a v souladu se žalovaným dospěl k závěru, že jednotlivé svědecké výpovědi nejsou vzájemně kompatibilní a ani jejich zhodnocení ve spojení s listinnými důkazy nevnaší do celého obchodního případu více světla. Ačkoliv žalobkyně v podané žalobě opakuje, že správce daně flagrantně porušil ustanovení daňového řádu, je nutno zdůraznit, že je to právě žalobkyně, kdo neunesl důkazní břemeno a neposkytl spolehlivé důkazy o tom, jak se sporné reklamní plnění uskutečnilo. Podle názoru soudu není problematická vágnost smluvních ujednání sama o sobě, ani to, že nebylo zcela vyjasněno, kdo byl oprávněn nabízet reklamní prostor v prostorách haly a na internetových stránkách hokejového klubu. Stejně v daném případě je, že se žalobkyni nepodařilo prokázat faktickou realizaci reklamního plnění (kdo vyrobil bannery, kdo a kdy je v hale vyvěsil, kdo a kdy umístil reklamu na internetové stránky, kdo zpracoval dokumentaci plnění ze smlouvy apod.) způsobem, jakým tvrdila. V takovém případě nelze náklady na reklamní služby uznat podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jako daňově uznatelné (viz výše citované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 326/2018-37 nebo č. j. 8 Afs 107/2017-64).
64. Soud se neztotožňuje se závěry žalovaného, že bylo úkolem žalobkyně měřit efektivitu reklamy, resp. že reklama nemohla být účinná, pokud neobsahovala popis činnosti žalobkyně. V tomto směru soud do jisté míry závěry žalovaného obsažené v bodě 59 a násl. koriguje. Přesto však v obecné rovině souhlasí s tvrzením správních orgánů, že na

efektivitu reklamy lze usuzovat rovněž z detailnosti a propracovanosti smluv. I podle Nejvyššího správního soudu formulářová a obecná podoba smluv postrádajících jakákoliv konkrétní poskytování reklamního plnění může nasvědčovat krácení daně z příjmů (viz rozsudek ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35). Nájemní smlouvy podle soudu nevykazují takovou propracovanost, jakou by s přihlédnutím k objemu vynakládaných prostředků (téměř 2 miliony ročně) bylo možné očekávat. Uvádí-li žalobkyně, že správce daně cenu reklamy nijak neporovnával, proto jsou jeho závěry nedostatečné, soud se s ní neztotožňuje. Závěry žalovaného (správce daně) v tomto směru nepotřebovaly být opřeny o cenový průzkum, jednalo se o obecné závěry vycházející z běžného fungování trhu, že za částky ročně převyšující 1 900 000 Kč lze očekávat solidní výstup a dokumentaci reklamní činnosti. To v nynějším případě doloženo nebylo. Ostatně správce daně oprávněně upozorňoval i na nižší diváckou návštěvnost utkání, což je jen další indicie svědčící o nestandardnosti obchodních transakcí.

65. Se žalobkyní nelze souhlasit ani v tom, že jí daň byla stanovena v nesprávné výši. Nelze totiž přisvědčit jejím tvrzením, že pokud žalovaný připustil, že v určitých dnech byl reklamní banner v hale vyvěšen (8. 10. 2013, 4. 12. 2013, 24. 2. 2014) měly by tyto skutečnosti být zohledněny při stanovení daně v rámci tzv. esenciálních výdajů. Soud v této souvislosti zdůrazňuje, že institut tzv. esenciálních výdajů je aplikovatelný pouze v případě, že je daň vyměřována podle pomůcek (v podrobnostech viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2020, č. j. 1 Afs 204/2020-45). V nyní projednávaném případě byla žalobkyni stanovena daň dokazováním a výdaje za předmětné reklamní služby jí nebyly jako celek uznány jako daňově účinné dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Přestože žalovaný uznal, že v určitých datech logo žalobkyně v hale umístěno bylo, zásadní pro závěr o neuznání výdajů jako daňově účinných byly nejasnosti, které ohledně realizace daných výdajů panovaly, jakož i fakt, že nebylo prokázáno umístění banneru v hale po celou dobu předmětných období, resp. umístění webové reklamy na smlouvených internetových stránkách. Výdaje tedy nebyly uznány jako celek. Zohlednění esenciálních výdajů nebylo na místě, neboť nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Ani tato výtka tak není důvodná.
66. Soud na základě výše uvedeného uzavírá, že souhlasí se způsobem, jaký žalovaný vyhodnotil provedené důkazy, i s jeho závěrem, že žalobkyně neprokázala daňovou účinnost (uznatelnost) výdajů na reklamu. Předložené nájemní smlouvy značně obecné a nevymezují dostatečně konkrétně, jaké formy propagace se žalobkyni za poměrně vysoké částky mělo dostat. Uskutečnění reklamy pak bylo ze strany Jet potvrzováno rovněž zcela obecnou dokumentací plnění ze smlouvy, na níž se navíc za každý jednotlivý rok objevovala tatáž fotografie. U obezřetného objednatele reklamy již tyto indicie mohly vzbudit pochybnosti o účelnosti vynaložených prostředků na reklamu a mohly jej vést k nutnosti bližšího prověření faktické realizace reklamního plnění ve smlouveném rozsahu. Ani pokud žalobkyně žádné další důkazy od dodavatele reklamy sama ze své vlastní vůle nepožadovala, měla (a mohla) tak učinit poté, co u ní byla zahájena daňová kontrola a předmětné výdaje na reklamu začaly být prověřovány. Ani poté však žalobkyně neopatřila takovou sadu důkazů, které by pochybnosti správce daně rozptýlily a osvědčily by uskutečnění reklamy v tvrzeném rozsahu. Předložené důkazní prostředky ani ve svém souhrnu jednoznačně nepotvrdily, že by po celé období platnosti nájemních smluv bylo pro žalobkyni dodavatelem Jet provedeno reklamní plnění, jak bylo domluveno. Přestože lze připustit, že v určitých datech vztahujícím se k rokům 2013 a 2014 bylo v hale logo žalobkyně umístěno, nejednalo se o důkazy celistvé, které by bezrozporně potvrdily, že

byly reklamní služby žalobkyni poskytnuty tak, jak bylo smluveno a prokazováno listinnými důkazy (nájemními smlouvami, fakturami apod.).

67. Námitka tak není důvodná.

V. D) Námitka zmaření výsledku svědka M. Š.

68. Žalobkyně dále namítla, že správce daně při výsledku svědka M. Š. postupoval nezákonně a dopustil se vady řízení.
69. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti. Svědek M. Š. byl správcem daně vyslechnut celkem třikrát, a to dvakrát dne 13. 12. 2016 a dne 10. 1. 2017. Druhý výslech se uskutečnil na návrh žalobkyně (viz návrh na doplnění dokazování ze dne 16. 12. 2016).
70. Z Protokol o výsledku svědka ze dne 10. 1. 2017, č. j. 51853/17/3006-60561-705721 (č. A21 správního spisu), vyplývá, že svědek se dostavil k výsledku společně se zmocněnkyní žalobkyně (JUDr. I. K.) a třetí osobou (V. S.). Vzhledem k tomu, že daňové řízení je neveřejné a správce daně je vázán mlčenlivostí, vyzval správce daně V. S. k opuštění jednání. Ten uvedl, že svědek má právo na zastupování a pokud by mu byl tento nárok odepřen, jedná se o porušení jeho procesních práv. V. S. vznesl dotaz na žalobkyni, zda přítomnost třetí osoby považuje za nezbytnou. Žalobkyně uvedla, že nikoliv. Doplnila však, že nemůže však zprostit správce daně mlčenlivosti. Vzhledem k tomu, že svědkovi nebyla umožněna účast jeho poradce, rozhodl se vypovídat. Správce daně proto jednání ukončil.
71. Výslech svědka je podrobně upraven v § 96 daňového řádu, podle kterého je každá osoba povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy. Odepřít výpověď může ten, kdo by tím způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám mu blízkým (odst. 2). Svědek musí být před výsledkem poučen (výslech bude zachycen v protokolu o ústním jednání podle § 60 daňového řádu) o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčet a o případných následcích za porušení této povinnosti [§ 2 odst. 2 písm. e) zákona o některých přestupcích]. Rovněž platí, že svědek se nemůže nechat při výsledku zastoupit (§ 25 daňového řádu).
72. Podle § 27 odst. 1 daňového řádu platí, že osoba zúčastněná na správě daní (tj. i svědek) si může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco osobně vykonat. Typicky se jedná o případ, je-li tato osoba předvolána ke svědecké výpovědi (srov. např. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, komentář k § 27). Tímto omezením jednání zmocněnce zákon pouze doplňuje obecné pravidlo, podle něž může správce daně v odůvodněných případech jednat s osobou zúčastněnou na správě daní přímo.
73. Žalobkyně má pravdu v tom, že správce daně tíží povinnost před výsledkem svědka poučit o možnosti odepřít výpověď, o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat a o právních následcích podané nepravdivé nebo neúplné výpovědi (§ 96 odst. 4 daňového řádu). Tak se tomu v projednávaném případě stalo (viz protokol z 10. 1. 2017 na č. A21 správního spisu). Svědkovi se dostalo řádného poučení a svědek i žalobkyně (resp. její zástupkyně) poučení porozuměli. Je přitom zcela zřejmé, že podání svědecké výpovědi je úkonem, kdy má osoba zúčastněná na správě daní něco osobně vykonat ve smyslu § 27 odst. 1 daňového řádu, tj. případ, kdy si nemůže zvolit zmocněnce. Pokud žalobkyně při daném jednání nezbavila správce daně povinnosti mlčenlivosti a svědek na přítomnosti

třetí osoby při jednání trval, nebylo provedení svědecké výpovědi možné. Pokud pak následně žalobkyně opakovaně provedení svědecké výpovědi ve vztahu k aktivitám souvisejícím se společností VSK Centrum nenavrhovala, ani správci daně nesdělila, že by se nějak změnilo její stanovisko a byla by ochotna jej zbavit mlčenlivosti a připustit účast třetí osoby, resp. pokud správce daně nepovažoval opakované provedení výsledku M. Š. za potřebné, nebyl důvod k jeho opakovanému předvolání. Správce daně ani žalovaný se proto nedopustili vady řízení, pokud M. Š. vzhledem k nezměněným skutkovým okolnostem opakovaně nepředvolali k podání svědecké výpovědi.

74. Námitka proto není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

75. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Dokazování prováděno nebylo, neboť všechny důkazní návrhy uvedené v žalobě jsou obsaženy ve správním spisu.
76. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 9. června 2021

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu