



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudců Mgr. Heleny Nutilové a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka, ve věci

žalobkyně: **Jihostroj, a. s.**, IČO 46678212
se sídlem Budějovická 148, 382 32 Velešín
zastoupená advokátem JUDr. Vladimírem Císařem
se sídlem Čechova 727/52, 37001 České Budějovice

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2020,
čj. 24967/20/5200-11432-709409,

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. Za účelem prověření žalobkyní deklarovaného základu daně Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 22. 4. 2015 kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012. Dne 26. 8. 2017 následně daňovou kontrolu rozšířil na zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015 v rozsahu nákladů na reklamu dle smlouvy o reklamě uzavřené s BPA sport marketing, a. s. (dále jen „společnost BPA“).
2. Na základě výsledku daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně ve zdaňovacím období 2014 neprokázala oprávněnost uplatnění nákladů na reklamu dle smlouvy o reklamě ze dne 2. 10. 2012, č. 128/12/400, se společností BPA ve výši 7 500 000 Kč (reklama na LED obrazovkách, reklama v TV SPORT 5, internetová reklama, tištěná reklama, reklama v rámci hokejových zápasů). Dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 2. 2018, čj. 240132/18/2206-50523-305463, proto správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 1 425 000 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 285 000 Kč.
3. K odvolání žalobkyně žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím napadený dodatečný platební výměr správce daně změnil tak, že doměřenou daň snížil na částku 256 120 Kč a penále na částku 51 224 Kč. Žalovaný uznal některé ze shora uvedených nákladů žalobkyně, avšak setrval na tom, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatnění nákladů na reklamu na LED obrazovkách, internetovou reklamu na portálech HyperMedia, a. s., a reklamu na hokejových zápasech.
4. Krajský soud rozsudkem ze dne 4. 5. 2020, čj. 61 Af 1/2019-56, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud shledal důvodnými námitky vztahující se k nákladům ve výši 500 000 Kč vynaloženým na reklamu na hokejových utkáních Česko-Norsko na zimním stadionu v Havlíčkově Brodě ve dnech 16. a 17. 4. 2014. Ve zbytku krajský soud žalobní argumentaci nepřisvědčil.
5. Žalovaný v návaznosti na citovaný rozsudek krajského soudu ve věci opětovně rozhodl v záhlaví označeným rozhodnutím tak, že doměřenou daň snížil na částku 161 120 Kč a penále na částku 32 224 Kč.

II. Shrnutí žaloby

6. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu ze dne 31. 8. 2020 u Krajského soudu v Českých Budějovicích.
7. Žalobkyně namítla, že daňové orgány postupovaly v rozporu se zákonem, porušily základní zásady daňového řízení (daňové orgány nesprávně zjistily skutkový stav, nešetřily práva žalobkyně a ve věci nepostupovaly bez zbytečných průtahů) a jejich rozhodnutí se zakládají na podstatných vadách řízení a jsou v rozporu se skutečností.
8. Rozsah daňové kontroly, jejímž předmětem bylo několik zdaňovacích období, má vliv na posuzování důkazů a odráží se též ve formě zprávy o daňové kontrole, která odkazuje na důkazy prolínající se jednotlivými roky 2012 až 2016.

9. Daňové orgány nesprávně a v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů (jednotlivě a ve vzájemných souvislostech) hodnotily provedené důkazy.
10. Postup správce daně vykazuje dle názoru žalobkyně prvky účelovosti, což staví do souvislosti s tím, že pracovníci správce daně jsou na doměření daně finančně motivováni (v této souvislosti žalobkyně poukázala na články na internetových portálech IHNED.cz a EuroZpravy.cz). Žalobkyně proto podala v průběhu daňového řízení též námitku podjatosti vůči osobám, které se na daňové kontrole podílely.
11. Důkazem o účelovosti hodnocení důkazů a snaze o maximální doměrek bez ohledu na předložené důkazy je i výsledek odvolacího řízení, neboť zatímco správce daně požadoval 100% doměrek, žalovaný jej snížil o 89 %.
12. Žalovaný ovšem v rozporu se všemi důkazy uzavřel, že žalobkyně neprokázala tvrzené skutečnosti za rok 2014 ve věci nákladů na digitální reklamu na LED obrazovkách ve výši 348 840 Kč a reklamy na webových portálech HyperMedia ve výši 500 000 Kč.
13. Žalovaný tak v daném případě postupoval v rozporu s § 1 odst. 2, § 8, § 114 a § 115 daňového řádu.
14. Ve vztahu k reklamě na LED obrazovkách žalobkyně uvedla, že žalovaný na jedné straně v bodě [53] svého rozhodnutí uvádí, že stěžejní je prokázání rozsahu reklamy (četnosti), od níž se odvíjela celková cena, avšak v témže bodě na straně druhé nehodnotí předložené důkazy ve vzájemných souvislostech. Žalobkyně v řízení dostatečně prokázala uskutečnění deklarované reklamy dle smlouvy o reklamě z roku 2012. V této souvislosti poukázala žalobkyně na fotodokumentaci reklamy na předložených DVD a výsledky svědků J. Š. a Ing. D. T.. Žalovaný uvedené výsledky nesprávně vyhodnotil tak, že neprokazují četnost vysílání reklamních spotů. V této souvislosti žalobkyně navrhla provést výslech svědka J. R., který v letech 2013 a 2014 zajišťoval nasazování spotů na třídě Husova v Českých Budějovicích. Žalovaný výslech tohoto svědka neprovedl s tím, že jej označil za obstrukční a účelový. Dále žalobkyně v daňovém řízení předložila mediaplán/objednávku ze dne 25. 8. 2014, č. 006/2014 a statistiku počtu odvysílání spotů v nákupním centru Géčko. K těmto důkazům žalovaný nepřihlédl. Žalobkyně nikdy netvrdila, že spoty vytvářela společnost BPA, nýbrž společnost TRIMA CB, s. r. o., což správce daně také ověřil. Žalobkyně též předložila e-mailovou korespondenci mezi Ing. D. T. a J. R. ze dne 2. 9. 2014, e-mail J. Š. adresovaný Ing. D. T. s kopií J. R. ze dne 1. 8. 2014, e-mail P. H. ze společnosti BPA adresovaný žalobkyni ze dne 14. 7. 2014 a e-mail L. M. ze společnosti TRIMA CB adresovaný P. H. ze dne 23. 7. 2014 a e-mailovou korespondenci mezi P. H. a Ing. H. ze srpna 2014.
15. Žalovaný spatřuje rozpor v tom, že objednávka (mediaplán) byla podepsána až v době, kdy již realizace reklamy probíhala. Nebere však v potaz, že reklama byla již domluvená a žalobkyně byla se společností BPA v pravidelném telefonickém kontaktu a vzájemně si aktuální stav kolem reklamního plnění odsouhlasovaly. Stávalo se, že reklama probíhala mírně i mimo sjednané období, avšak vždy po souhlasu žalobkyně. Nedocházelo k aktualizaci mediaplánu, neboť by jich bylo 5 až 10 ročně. Praxe vycházela z uzavřené smlouvy. Má-li žalovaný snad za to, že by si žalobkyně měla najmout další subjekt, který by reklamu na obrazovkách v obchodním centru na LCD monitorech nahrával, pak je takovýto závěr absurdní. Žalobkyně neměla důvod se domnívat, že správci daně nebude postačovat běžná dokumentace. V opačném případě

by žalobkyně nedělala nic jiného, než připravovala dokumentaci ke všem aktivitám, jež vyvolávají daňové náklady.

16. Ve vztahu k reklamě na webových portálech skupiny HyperMedia žalobkyně uvedla, že již správce daně měl k dispozici rozpis jednotlivých portálů s jednotlivými pozicemi, formáty a obdobími poskytnuté reklamní kampaně, včetně celkové ceny za období let 2013 až 2015, a dále ceníky týkající se období 2014 a 2015. Uskutečnění reklamy potvrdila též svědecká výpověď P. H., dle níž webovou reklamu dělal pro společnost BPA i jiný subdodavatel. Vedle toho žalobkyně navrhla též výslech Ing. V. R.. Výpověď Ing. R. prokázala způsob realizace i četnost zobrazení reklamy, a to na základě požadavku společnosti BPA, která uzavřela smlouvu o spolupráci se společností HyperMedia. Ing. R. popravdě vypověděla, že smlouvu mezi žalobkyní a společností BPA neznala. Tu však ke své činnosti ani znát nemusela a nebyla pro ni závazná; reklamu realizovala na základě a v rozsahu objednávky od P. H. ze společnosti BPA. Žalovaný však fakta účelově překrucuje. Účelovost hodnocení důkazů lze spatřovat i v tom, že žalovaný rozdílně hodnotil výpovědi Ing. V. R. a P. H., přestože jsou po formální a obsahové stránce téměř shodné. Navrhovaný výslech administrátora J. V. žalovaný neprovedl s tím, že jej považuje za obstrukční a účelový, přičemž nelze vnášet do řízení odvolacího řízení nalézací.
17. Provedení navrhovaných výslechů svědků J. O. (předsedkyně představenstva a ředitelka společnosti BPA), Ing. J. P. (místopředseda představenstva společnosti BPA), Ing. R. S. a L. S. (jednatelé společnosti ART 4 PROMOTION, s. r. o.) a Ing. M. J. H. (finančního ředitele a člena dozorčí rady žalobkyně) pak žalovaný nesprávně odmítl s tím, že výpovědi těchto svědků by se týkaly pouze formálního smluvního vztahu a nemohou přispět ke zjištění faktického stavu věci.
18. Žalovaný porušil svou povinnost řádného zjištění skutkového stavu; ve svém rozhodnutí se pak zabývá přechodem důkazního břemene, aniž sám učinil vše, co mu zákon ukládá [§ 8 odst. 1 a § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Žalobkyně v této souvislosti poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, čj. 9 Afs 38/2012-40.
19. Postup žalovaného je pak jednak porušením daňového řádu, ale též čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 4 ve spojení s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.
20. Žalobkyně navrhla, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného, jakož i dodatečný platební výměr správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

21. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul průběh dosavadního řízení. Dále uvedl, že žalobkyně namítá porušení zásad daňového řízení pouze v obecné rovině. Ze spisového materiálu je pak dle žalovaného zřejmé, že daňová kontrola byla prováděna v souladu s daňovým řádem.
22. K namítaným průtahům řízení žalovaný uvedl, že je na správci daně, kdy daňovou kontrolu při respektování základních zásad správy daní ukončí, přičemž lhůta podle § 148 daňového řádu ještě neuplynula. Správce daně řádně prověřoval možné varianty skutkového stavu, v důsledku čehož byla daňová kontrola probíhající od dubna 2015 do ledna 2018 velmi rozsáhlá.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

23. Neprovedení žalobkyní navrhovaných výsledků svědků žalovaný řádně odůvodnil (navržení svědci p. O. a p. P. viz bod [86] napadeného rozhodnutí a Ing. H. viz bod [83] napadeného rozhodnutí). Správce daně ani žalovaný pak neporušili ani zásadu volného hodnocení důkazů (v této souvislosti žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, čj. 9 Afs 305/2017-135, a usnesení Ústavního soudu ze dne 9. 4. 2019, sp. zn. III. ÚS 3734/18).
24. K námitce porušení zásady volného hodnocení důkazů žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, čj. 9 Afs 305/2017-135, potvrzený usnesením Ústavního soudu ze dne 9. 4. 2019, sp. zn. III. ÚS 3734/18. Postup správce daně i žalovaného nevykazuje znaky nezákonnosti, důkazní řízení bylo vedeno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Správce daně i žalovaný vycházeli jednak z důkazů předložených žalobkyní a dále i z důkazů, které si sami v rámci své vyhledávací činnosti opatřili.
25. Nedůvodná je též námitka týkající se motivačního mechanismu správce daně. V případě obou článků, na které žalobkyně odkazuje, je jejich tématem „*příslib cílové odměny v oblasti převodních cen a neuznaných odpočtů na výzkum a vývoj*“, což dle obsahu spisového materiálu není případ kontrolních zjištění v nyní posuzované věci. I kdyby však takovýto motivační systém fungoval, z podstaty dvojinstančnosti rozhodování se v postupu žalovaného neprojevil.
26. Žalovaný uvedl, že v průběhu odvolacího řízení došlo k obsáhlému doplnění dokazování, které mělo za následek významnou změnu ve prospěch žalobkyně.
27. Ve vztahu k vyloučeným nákladům na reklamu formou spotů na LED obrazovkách žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí prokázal a dostatečně odůvodnil, proč předložené důkazní prostředky nevyjasnily otázku frekvence vysílání reklamních spotů a nebylo tak možno uzavřít, že u částky zaúčtované na základě faktury dle smlouvy o reklamě byla jednoznačně prokázána oprávněnost zahrnutí do daňově účinných nákladů. Lze připustit, že reklama byla v obchodních centrech fakticky vysílána. Předmětem dokazování v odvolacím řízení nebylo získat „nějakou pravděpodobnost“ o tom, zda se obchodní případ fakticky uskutečnil, či mohl uskutečnit, ale jeho smyslem a cílem bylo jednoznačně prokázat, zda k plnění tak, jak je formálně deklarováno na předložených dokladech, skutečně došlo. V daném případě byl rozsah plnění odvislý od četnosti vysílání a celková cena pak byla stanovena součinem ceny spotu a jeho četnosti vysílání na daném počtu obrazovek. Četnost vysílání spotu však žalobkyně prokázat nedokázala.
28. Stran reklamy na webových portálech skupiny HyperMedia žalovaný uvedl, že skutečně na základě výpovědi P. H. uzavřel, že reklama realizována byla, avšak jednalo se o reklamu na webech skupiny BPA. V žádném případě naopak neuvedl, že by tato výpověď prokázala realizaci reklamy prostřednictvím společnosti HyperMedia, což je v souladu s výpovědí Ing. V. R..
29. Žalovaný konstatoval, že nelze hodnotit důkazní prostředky jednotlivě za každé zdaňovací období, pokud smlouva o reklamě byla uzavřena na pět let (2012-2016). Posouzení realizace reklamy v jednotlivých zdaňovacích obdobích a dle druhu reklamy je zcela standardní záležitostí, přičemž délka období, na které byla smlouva uzavřena, nemá na prověřování realizace plnění vliv.

30. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Průběh jednání

31. Účastníci řízení při jednání konaném dne 28. 7. 2021 setrvali na svých procesních stanoviscích a odkázali na svá písemná podání. Pověřený pracovník žalobkyně Ing. H. dále obsáhle popsal a okomentoval obsah listin založených ve správním spisu, které považoval za podstatné pro posouzení věci a jejichž kopie v průběhu řízení před soudem založil do spisu; zejména poukázal na nepřesnost obsaženou v předchozím rozsudku krajského soudu v souvislosti s listinou označenou jako „*Přehled reklamního plnění pro rok 2014 – Jihostroj a.s. – sml. č. 128/12/400*“ ze dne 25. 2. 2014 a dále se soustředil na popis e-mailové korespondence mezi ním a P. H. ze srpna roku 2014. K dotazu soudu účastníci řízení shodně uvedli, že žádné důkazní návrhy nevznášejí.

V. Právní hodnocení krajského soudu

32. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
33. Žaloba není důvodná.
34. Krajský soud na tomto místě předesílá, že nynější žalobní argumentace je prakticky totožná s tou, kterou žalobkyně již dříve uplatnila v řízení o žalobě vedeném pod sp. zn. 61 Af 1/2019. Žádné zcela nové námitky žalobkyně nepředestřela (žalobkyně pouze rozšířila námitku nesprávného hodnocení důkazů o údajné porušení zásady jejich volného hodnocení samostatně i ve vzájemné souvislosti). Nově naopak absentuje námitka nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole a s ohledem na procesní vývoj věci též argumentace týkající se reklamy v rámci hokejových zápasů.

V.A K námitkám procesní povahy

V.A.1 K námitce průtahů řízení

35. Nedůvodná je předně námitka porušení zásady, dle níž správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.
36. Jak ve vztahu k daňové kontrole konstatoval Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2012-47, „*zákon maximální délku jejího provádění nestanoví; odvíjí se tedy případ od případu a závisí na mnoha subjektivních i objektivních okolnostech (součinnost daňového subjektu, rozsah přezkumu, apod.) Správce daně však musí v každém případě postupovat v souladu se zásadou hospodárnosti, tj. účelně a tak, aby provádění daňové kontroly skončil v přiměřené lhůtě a nezatěžoval jí daňový subjekt nad únosnou míru. Maximální délku daňové kontroly lze určit jen nepřímou, a to s ohledem na obecnou prekluzivní lhůtu, po jejímž uplynutí již nelze daň vyměřit nebo doměřit (§ 47 daňového řádu); v této lhůtě musí dojít k pravomocnému doměření daně (viz usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161), logicky tedy musí být v této lhůtě ukončena i daňová kontrola.*“
37. V posuzované věci správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 22. 4. 2015 a ukončil ji projednáním zprávy o daňové kontrole dne 29. 1. 2018. Krajský soud neshledal, že by přitom správce daně s ohledem na rozsah a složitost daňové kontroly postupoval

v nynějším případě liknavě či neúčelně. Ostatně ani žalobkyně v tomto ohledu nic konkrétního neuvádí.

V.A.2 K námitce podjatosti oprávněných úředních osob

38. Krajský soud taktéž nepřisvědčil námitce podjatosti oprávněných úředních osob, již měl založit systém odměňování pracovníků finanční správy.
39. Předně v této souvislosti krajský soud uvádí, že v posuzované věci nebylo postaveno najisto, že by se na oprávněné úřední osoby skutečně žalobkyní nastíněný odměňovací systém vztahoval. I kdyby tomu tak ovšem bylo, ani tehdy by taková skutečnost v nynějším případě nezakládala důvod ke zrušení rozhodnutí žalovaného, neboť platí, že samotné vydání rozhodnutí vyloučenou úřední osobou obecně nemusí nutně vést ke zrušení napadeného správního rozhodnutí (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2016, čj. 3 As 15/2016-47). Obdobně se v nálezu ze dne 2. 4. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 30/09, vyjádřil i Ústavní soud, dle něhož *„shledá-li soud v přezkumu správního řízení dle § 152 správního řádu důvody vyloučení úřední osoby pro její podjatost, je povinen se dále zabývat otázkou, zdali se tato okolnost promítla v nezákonnosti správního rozhodnutí, příp. v dalších vadách řízení, jež předcházelo jejímu vydání, jež pak opodstatňují závěr o důvodnosti žaloby proti rozhodnutí správního orgánu a následně dle § 78 odst. 1 s. ř. s. vedou k jeho zrušení soudem.“* Tento závěr je plně aplikovatelný i v nyní posuzované věci.
40. Žalobkyně spatřovala projev v podjatosti oprávněných úředních osob ve způsobu, jakým postupovaly při provádění a hodnocení důkazů. Krajský soud však v tomto ohledu neshledal, že by se správce daně, jakož i žalovaný dopustili jakéhokoli pochybení (viz v podrobnostech níže). Za této situace nelze dospět k závěru, že by se žalobkyní namítaná podjatost oprávněných úředních osob promítla do zákonnosti dodatečného platebního výměru či rozhodnutí žalovaného.

V.B K námitkám týkajícím se neuznatých nákladů

41. Krajský soud nejprve v obecné rovině poznamenává, že daňové řízení je postaveno na zásadě, dle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS; jakkoli se závěry v tomto rozhodnutí obsažené vztahují k někdejšímu zákonu o správě daní a poplatků, lze je nepochybně aplikovat i

ve vztahu k aktuálnímu daňovému řádu, což ve svém rozhodnutí ze dne 7. 6. 2018, čj. 8 Afs 216/2017-75, potvrdil i Nejvyšší správní soud.).

42. Krajský soud na tomto místě předesílá, že se v rozsahu reklamy na LED obrazovkách a na webových portálech Hypermedia ztotožnil se závěrem žalovaného, dle něhož žalobkyně v souvislosti se shora uvedenými náklady neunesla důkazní břemeno. Krajský soud sdílí způsob, jakým žalovaný získané důkazní prostředky hodnotil a jaká na jejich základě učinil zjištění. V podrobnostech proto lze na odůvodnění jeho rozhodnutí v uvedeném rozsahu odkázat. S ohledem na níže vyložené závěry proto krajský soud nespatřuje ze strany daňových orgánů ani porušení zásady volného hodnocení důkazů (ať již samostatně či ve vzájemné souvislosti).

V.B.1 K nákladům na reklamu na LED obrazovkách

43. Námitky vztahující se k neuznání nákladů na reklamu od společnosti BPA shledal krajský soud nedůvodnými.
44. Cena za reklamu se přímo odvíjela od počtu promítnutí reklamních spotů na LED obrazovkách v obchodních centrech. K prokázání rozsahu reklamy v roce 2014 přitom žalobkyně předložila pouze formální doklady (smlouva o reklamě ze dne 2. 10. 2012, mediaplán/objednávka ze dne 25. 8. 2014, dokumentace reklamního plnění / předávací protokol ze dne 4. 2. 2015, Public Relations Strategie společnosti Jihostroj na léta 2012-2017 ze dne 14. 9. 2012). Takovéto důkazy by typově k prokázání skutečného rozsahu reklamních služeb mohly postačovat za situace, pokud by spolu s dalšími podklady získanými správcem daně představovaly bezrozporný celek, jejich obsah by nebyl relevantním způsobem zpochybněn a bylo by jej případně možno ověřit u dodavatele, resp. subdodavatele reklamních služeb, který reklamu bezprostředně realizoval (v žádném případě by nebylo nutno najímat třetí subjekt ke stálému monitoringu uskutečněné reklamy, jak žalobkyně *ad absurdum* dovozuje). V nyní posuzovaném případě však tato situace nenastala.
45. Správce daně a žalovaný v této souvislosti správně poukázali na rozpor v rozsahu uvedeného typu reklamy mezi žalobkyní předloženým mediaplánem ze dne 25. 8. 2014, který zároveň sloužil jako žalobčina objednávka, a předávacím protokolem včetně přiložené dokumentace reklamního plnění. Zatímco dle mediaplánu měla být reklama realizována v měsících srpen až říjen roku 2014 v ulici Husova třída a obchodním centru Géčko/Globus v celkovém počtu 10 200 spotů za cenu 348 840 Kč bez DPH, dle přílohy předávacího protokolu ze dne 4. 2. 2015 označené jako „*DOKUMENTACE REKLAMNÍHO PLNĚNÍ*“ bylo odvíšeno sice 10 200 spotů, avšak v období měsíců srpna až prosince roku 2014. Dle mediaplánu ze dne 25. 8. 2014 pak měla být digitální reklama původně umístěna pouze v ulici Husova třída od srpna do listopadu roku 2014 v rozsahu 4 320 spotů měsíčně (celkem 17 280 spotů) za cenu 642 816 Kč bez DPH. Ve spisu je založen též mediaplán ze dne 30. 5. 2014, dle kterého mělo být v měsících srpen až říjen roku 2014 odvíšeno v ulici Husova třída a obchodním centru Géčko/Globus celkem 18 360 spotů v ceně 627 912 Kč bez DPH. Již sama skutečnost, že se rozsah reklamy a její cena v průběhu roku dle těchto dokumentů opakovaně měnily, zakládají určitou pochybnost o správnosti uplatněných nákladů. Nelze přehlédnout, že docházelo nejen ke změnám rozsahu reklamy (období jejího nasazení, počet spotů a jejich umístění), ale též jejich ceny, a to nejen její absolutní hodnoty, nýbrž i „jednotkové“ ceny přepočtené na jeden odvíšovaný

spot (37,2 Kč/spot dle mediaplánu ze dne 25. 2. 2014 a 34,2 Kč/spot dle mediaplánů ze dne 30. 5. 2014 a ze dne 25. 8. 2014).

46. Uvedené rozpory zakládají významnou pochybnost o rozsahu i ceně uskutečněné reklamy. Zároveň jsou umocněny tím, že prakticky všechny subjekty, které se měly na realizaci reklamy v průběhu kontrolovaných zdaňovacích období podílet (s výjimkou společností Czech Public Media a ART 4 PROMOTION za zdaňovací období roku 2014), byly pro správce daně nekontaktní, popřípadě nedokázaly k rozsahu reklamy pro žalobkyni uvést bližší informace. Pro zdaňovací období roku 2014 je pak podstatná především nekontaktnost společnosti Cordoaria, s. r. o. Správce daně v tomto ohledu v průběhu celého daňového řízení vynaložil značnou snahu, aby žalobčina tvrzení u subdodavatelů společnosti BPA (za všechna kontrolovaná zdaňovací období) ověřil a aby shora uvedený rozpor v žalobkyní předložených dokumentech případně odstranil. Z uvedených důvodů krajský soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, dle níž správce daně, potažmo žalovaný neunesli své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
47. Žalobkyni se naproti tomu nepodařilo uvedenou pochybnost o správnosti uplatněného nákladu na reklamu rozptýlit. Krajský soud rozumí tomu, že žalobkyně subjektivně může vnímat veškeré doložené důkazy jako dostatečné, neboť byla příslušným transakcím sama přítomna. Z pohledu krajského soudu je však podstatný objektivně prokázaný skutkový stav věci.
48. Žalobkyní předložená videodokumentace LED obrazovek (jedná se v podstatě o několik víceméně nahodilých záběrů, nikoli o jakoukoliv systematickou dokumentaci), potažmo znalecké posudky týkající účelnosti posuzované reklamní kampaně či skutečnost, že žalobkyně sledovala růst návštěvnosti svých webových stránek, nemohou v této souvislosti z objektivních důvodů postačovat, neboť o uskutečněném rozsahu reklamy nic nevypovídají.
49. Zcela nedostatečné je k prokázání celkového obrazu o uskutečněné reklamě též stručné vysvětlení obsažené v podání společnosti BMP ze dne 26. 5. 2017 (jednalo se o odpověď na výzvu správce daně ze dne 26. 4. 2017), dle něhož se cena balíčků několikrát aktualizovala, avšak platí cena dle mediaplánu.
50. Jasno v této otázce pak nepřinesly ani podklady poskytnuté společností ART 4 PROMOTION, která měla vysílat reklamu na LED obrazovkách na Husově třídě a obchodním centru Géčko v Českých Budějovicích dle objednávky společnosti Cordoaria, která je pro správce daně nekontaktní (obě posledně uvedené společnosti představovaly v souvislosti s uvedeným typem reklamy pouze část subdodavatelského řetězce). Ani z těchto podkladů totiž nelze jednoznačně určit rozsah reklamní kampaně (přesný počet odvysílaných spotů objednávky ani faktury neobsahují), ani výslednou cenu, kterou žalobkyně na tuto kampaň vynaložila (částky, které společnost ART 4 PROMOTION fakturovala společnosti Cordoaria, jsou v této souvislosti bez významu).
51. Svědek Ing. D. T. pak sice při své výpovědi zároveň předložil další dokumenty týkající se nasazování reklamy v obchodním centru Géčko. Tyto dokumenty se však týkají pouze části deklarované reklamní kampaně (pouze některých měsíců a nezahrnují LED obrazovku na Husově třídě); nejsou tak způsobilé skutečný rozsah uskutečněné reklamy prokázat. Totéž platí o přehledu odvysílaných spotů v obchodním centru

Géčko, který předložila žalobkyně. Pouze na okraj k tomu krajský soud poznamenává, že právě výpis odvysílaných spotů z příslušných aplikací by mohl představovat vzhledem k druhu posuzovaného zdanitelného plnění významný důkaz o uskutečnění reklamy v deklarovaném rozsahu, avšak musel by být kompletní. S ohledem na možnost elektronického uchovávání takovýchto dokumentů by přitom jejich archivace pro případné daňové účely nemusela být ani příliš náročná.

52. Také shora označená e-mailová komunikace sice naznačuje, že reklamní kampaň prostřednictvím LED obrazovek skutečně proběhla, avšak nelze z ní její rozsah a cenu jednoznačně dovodit. Ačkoli je žalobkyně dle vyjádření Ing. H. při jednání před soudem patrně přesvědčena o opaku, z této korespondence nelze seznat přesný začátek reklamní kampaně, její konec, skutečný počet odvysílaných spotů ani jejich výslednou cenu. Je z ní pouze patrný určitý vývoj v jednáních o rozsahu reklamy v návaznosti na potíže při dodávkách reklamního plnění v měsíci srpnu a září 2014. K aktualizaci mediaplánu ze dne 25. 8. 2014 však již nedošlo. To vyplývá z e-mailu od P. H. ze dne 28. 8. 2014, dle něhož mělo být v měsíci září odvysíláno 2 040 spotů v ulici Husova třída a obchodním centru Géčko/Globus, a to v ceně 77 520 Kč bez DPH. Uvedená e-mailová korespondence tak zanechává pouze neúplný obraz o proběhlé reklamní kampani, který není pro unesení žalobčína důkazního břemene dostatečný. Pokud by navíc stejná cena i počet spotů platily každý měsíc od srpna do prosince (což je délka kampaně deklarovaná v příloze předávacího protokolu ze dne 4. 2. 2015), pak by ve výsledku cena činila 387 600 Kč za 10 200 spotů (38 Kč/spot). Poslední mediaplán ze dne 25. 8. 2014 přitom počítal s cenou 348 840 Kč za stejný počet spotů (34,2 Kč/spot).
53. Irelevantní, resp. nedostatečné jsou pak v této souvislosti též výsledky paní P. H., J. Š. a Ing. D. T., jakož i navržené výsledky svědků J. O., Ing. J. P., Ing. M. J. H., Ing. R. S., L. S. či J. R.. Z podstaty svědecké výpovědi coby důkazního prostředku – tedy výpověď o skutečnostech, které svědek vnímal svými smysly – totiž nemohou skutečný rozsah provedené reklamy (množství a frekvenci odvysílaných spotů v posuzovaném období) hodnověrně prokázat. V této souvislosti lze poukázat například na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 3. 7. 2007, sp. zn. 21 Cdo 1908/2006, dle něhož „[s]vědek vypovídá v občanském soudním řízení o tom, co svými smysly vnímal (postřehl) o skutečnostech tvořících předmět výslechu, tedy - řečeno jinak - o tom, co viděl, co slyšel a co bezprostředně vnímal. Svědku nepřísluší, aby vnímané skutečnosti hodnotil a aby tak z nich činil o věci skutkové nebo právní závěry; svědek proto o svých skutkových nebo právních závěrech (názorech) na věc nemůže být vyslýchán a, uvede-li přesto ve své výpovědi takové závěry (názory), soud k nim nemůže při hodnocení jeho výpovědi přihlížet.“ Tento závěr pak lze samozřejmě bez dalšího aplikovat i na svědeckou výpověď ve správním řízení či soudním řízení správním. Pokud navržené důkazní prostředky objektivně nemohly vést ke zjištění skutkového stavu věci, pak žalovaný nepochybil, pokud je coby důkaz neprovedl. Žalovaný svůj postup přitom řádně odůvodnil na stranách 11 a 13 žalobou napadeného rozhodnutí. V posuzovaném případě se tedy z jeho strany nejednalo o nepřípustné hodnocení důkazu před jeho provedením. Ostatně žalobkyně ani neuvádí, jak konkrétně mohly tyto svědecké výpovědi k objasnění uvedené otázky přispět. Za této situace nebylo zapotřebí provádět ani výslech J. R., jakkoli k tomu žalovaný pouze uvedl, že tento důkazní návrh považuje za obstrukční a účelový. Pro uvedené ani krajský soud nepovažoval za potřebné provést navrhovaný výslech tohoto svědka.

54. Krajský soud v této souvislosti uzavírá, že jakkoli z provedeného dokazování vyplývá, že nějaká reklamní kampaň žalobkyně se na LED obrazovkách na Husově třídě a obchodním centru Géčko v Českých Budějovicích skutečně v posuzovaném zdaňovacím období realizovala, její skutečný rozsah a cenu žalobkyně dostatečným způsobem neprokázala.

V.B.2 K nákladům na reklamu na webových portálech společnosti HyperMedia

55. Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám vztahujícím se k nákladům na reklamu na webových portálech společnosti HyperMedia.
56. Dle mediaplánu /objednávky ze dne 25. 8. 2014 měla reklama na webech společnosti HyperMedia proběhnout od „dle dodání“ do 31. 12. 2014 v ceně 500 000 Kč. Mediaplán neobsahuje žádný údaj o počtu zobrazení reklamních bannerů, jejich podobě apod. Dle předávacího protokolu / dokumentace reklamního plnění ze dne 4. 2. 2015 měla reklamní kampaň na webech skupiny HyperMedia proběhnout od 1. 9. do 31. 10. 2014, a to konkrétně na portálech nastroje-naradi.hyperinzerce.cz, nakladni-uzitkove-vozy.hyperinzerce.cz, stavba.hyperinzerce.cz, elektro.hyperinzerce.cz, www.katalog-automobilu.cz, www.aktualnivozy.cz, www.aktualnistroje.cz a www.hyperreality.cz. Dle vyjádření společnosti HyperMedia ze dne 19. 4. 2016 pak měla reklamní kampaň proběhnout od 24. 9. 2014 do 31. 10. 2014, a to na portálech www.aktualnistroje.cz, www.aktualnimoto.cz, www.katalogmobilu.cz, www.hyperreality.cz a www.hyperinzerce.cz, přičemž celková cena pro společnost BPA měla být 555 000 Kč. Dle e-mailové komunikace mezi Ing. V. R. ze společnosti HyperMedia a M. S. ze společnosti BPA ze dne 18. 9. 2014 a 22. 9. 2014 obsažené v neveřejné části spisu pak měla reklamní kampaň v ceně 550 000 Kč (před slevou) proběhnout od 24. 9. 2014 do 31. 10. 2014, a to na portálech uvedených v předávacím protokolu ze dne 4. 2. 2015. Ve spisu tak v podstatě nejsou žádné dva dokumenty, které by shodně dokládaly zároveň délku (konkrétní termíny uskutečnění reklamy), rozsah (na jakých webových portálech byla reklama umístěna) i cenu reklamní kampaně na webových portálech HyperMedia. Ceníková cena při zohlednění deklarované doby trvání kampaně nadto dle daňových orgánů neodpovídá předloženým dokladům (žalobkyně v žalobě neuvádí nic, čím by tento závěr konkrétně vyvracela).
57. Popsané rozpory zakládají významnou pochybnost o délce, rozsahu a ceně reklamní kampaně; daňové orgány tak unesly své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobkyně naproti tomu nedokázala uvedenou pochybnost rozptýlit.
58. Podobně jako v případě reklamy na LED obrazovkách i v případě reklamy na webových portálech společnosti HyperMedia se pochybnosti týkají nikoli samotné realizace reklamy, která patrně (v nějaké podobě) skutečně proběhla, nýbrž právě její délky, rozsahu a ceny. Zcela nedostatečná je proto v tomto ohledu obrazová dokumentace, která je přílohou předávacího protokolu (pět printscreenů webových portálů představujících ukázkou webové prezentace). Faktury vystavené společností HyperMedia společnosti BPA pak obsahují pouze celkové fakturované částky patrně za vícero reklamních kampaní, přičemž na nich je pouze ručně dopsána částka, která má údajně odpovídat ceně reklamy pro žalobkyni (444 000 Kč dle faktury ze dne 31. 3. 2014 – tj. cca 6 měsíců před počátkem kampaně – a 88 900 Kč dle faktury ze dne 29. 12.

2014, o níž společnost BPA bez bližšího zdůvodnění ve vyjádření ze dne 26. 5. 2017 tvrdí, že se týká roku 2015). Takovýto doklad není způsobilý cenu reklamní kampaně hodnověrně prokázat. Ceníky reklamních ploch HyperMedia pak nemohou celkovou cenu reklamní kampaně prokázat již s ohledem na nejasnost ohledně délky jejího trvání, jakož i toho, na kterých webových portálech se doopravdy uskutečnila.

59. S ohledem na povahu vzniklých pochybností je pak nutno přistupovat i k hodnocení provedených či navržených svědeckých výpovědí (viz opět shora odstavec 53). Z obsahu výpovědi Ing. V. R. lze sice dovodit, že reklamní kampaň proběhla, avšak délku, rozsah a cenu reklamní kampaně na webových portálech HyperMedia nikterak nedokládá. Svědkyně sice uvedla, že cena pro společnost BPA byla 340 Kč za 1 000 zobrazení reklamních bannerů, avšak celkový počet jejich zobrazení není listinami obsaženými ve spisu hodnověrně doložen. O rozsahu reklamní kampaně pak dle svědkyně mimo několika *printscreensů* ani neexistuje detailní záznam, neboť společnost HyperMedia používala v letech 2013 až 2016 systém, který již nefunguje a je zastaralý; nelze tak potřebné doklady získat. Obecné konstatování svědkyně, že kampaň v letech 2013 a 2014 proběhla v deklarovaném rozsahu je v daném ohledu zcela nedostatečné. Obdobná obecná zjištění pak přinesl též výsledek P. H.. Vysvětlení údajně odlišného hodnocení obsažené ve vyjádření k žalobě (viz shora odstavec 28) pak zcela odpovídá obsahu odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (viz jeho strana 16). Krajský soud proto neshledal, že by snad postup daňových orgánů při provádění a hodnocení důkazů byl jakkoli účelový. Nelze pak objektivně očekávat, že by ve vztahu k popsáným pochybnostem mohl do věci vnést jasno navrhovaný výsledek administrátora J. V.. Především by svědek jen stěží mohl uvést přesný počet zobrazení reklamních bannerů či konkrétní dny nasazení reklamy, nejsou-li příslušné záznamy již k dispozici. Přestože žalovaný odmítl navrhovaný výsledek tohoto svědka pouze s tím, že jej považoval za obstrukční a účelový, jeho postup důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí nezakládá.

VI. Závěr a náklady řízení

60. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
61. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li

poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Českých Budějovicích 28. července 2021

JUDr. Michal Hájek, Ph.D. v. r.
předseda senátu