



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **WORK SYSTEM s.r.o.**, IČ 26230461
sídlem Heršpická 758/13, 619 00 Brno
zastoupen JUDr. Františkem Štouračem, advokátem
sídlem Masarykova 413/34, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30.7.2020, č.j. 28800/20/5200-11433-712953

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu

pro Jihomoravský kraj ze dne 28. 5. 2019, dodatečný platební výměr, č. j. 2810215/19/3001-51525-712163 za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmu právnických osob vyšší o částku 71.250,- Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 20% z doměřené částky, tj. 14.250,- Kč, dále rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 28. 5. 2019, dodatečný platební výměr, č. j. 2810727/19/3001-51525-712163 za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmu právnických osob vyšší o částku 156.750,- Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 20% z doměřené částky, tj. 31.350,- Kč, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 28. 5. 2019, dodatečný platební výměr, č. j. 2810900/19/3001-51525-712163 za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmu právnických osob vyšší o částku 171.000,- Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 20% z doměřené částky, tj. 34.200,- Kč.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce v podané žalobě předně shrnul zjištěný skutkový stav, odkázal na obsah daňové kontroly a zdůraznil, Při daňové kontrole správce daně neuznal faktury za poskytnuté služby od korporace ROYAL ADVERTISING s.r.o., kdy tak celkem neuznal ve zdaňovacím období roku 2013 v celkové výši 375.000,- Kč, ve zdaňovacím období roku 2014 v celkové výši 825.000,- Kč a ve zdaňovacím období roku 2015 v celkové výši 899.100,- Kč; a výslovně uvedl: *„K odstranění pochybností správce daně předložil žalobce jednak samotné daňové doklady, které po formální stránce splňují všechny náležitosti daňového dokladu dle § 29 zákona o DPH, dále pak výpisy z bankovních účtů, z kterých je zřejmé, že zdanitelné plnění bylo uhrazeno a dále pak smlouvu o poskytnutí vysílacího reklamního času včetně příloh.“* Zdanitelná plnění od společnosti ROYAL ADVERTISING s.r.o. přijal v souvislosti s enormní poptávkou ze strany odběratelů po nových zaměstnancích v roce 2013, vysílání reklamních náborových spotů bylo realizované v ZOO Brno, BIG ONE Fitness, Grand hotel Brno, Autobusovém nádraží Zvonařka a Galerii Orlí prostřednictvím poskytnutí vysílacího času v periodicky opakované smyčce, což si dle svého tvrzení ověřil prostřednictvím videozáznamu v délce desítek minut. Odkázal i na navržené důkazní prostředky, a to uvedený videozáznam a výslechy svědků.
3. Následně uvedl, jaká zjištění provedl žalovaný v podobě výsledku svědků, a svědci potvrdili, že spoty byly vysílány někde až do roku 2015, ačkoliv si přesný obsah spotů nevybavovali s ohledem na dobu, která uplynula od jejich vysílání. Za stěžejní důkaz vysílání spotů považoval videozáznam v relevantní délce, a to s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 59/2011, z něhož je jednoznačně patrné místo a čas faktického plnění. Jediné pochybnosti správce daně, které označil za relevantní, se podle něj vztahovaly k vysílacímu místu v BIG ONE Fitness Brno.
4. Konkrétně namítl, že v průběhu předcházejícího řízení předložil jednak formální podklady a další důkazy *„svědčící o realizaci zdanitelného plnění“* a je otázkou, jaký další důkaz by si pak správce daně představoval, aby uvedené plnění akceptoval. Z toho podle něj plyne, že byl ve věci nesprávně zjištěn skutkový stav a na takto nesprávně zjištěný skutkový stav byla nesprávně aplikována příslušná ustanovení právních předpisů, přičemž postup správce daně vykazuje znaky svévole, jelikož správce daně postupoval v rozporu se zásadou

volného hodnocení důkazů dle ust. § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a neprovedl jediný důkaz, který by svědčil nesprávnosti tvrzení žalobce. Správce daně výpovědi jednotlivých svědků pouze označuje za nedůvěryhodné, nepřikládá jim žádný význam a jednoznačně volí výklad jdoucí k tíži žalobce.

5. Pochybnosti související s odvysíláním spotů přikládá žalobce časovému odstupu s tím, že konkrétní spoty byly dostatečně prokázány videozáznamem. „*Nad rámec uvedeného přenáší správce daně na žalobce neúměrné důkazní břemeno, kterým by měl prokazovat faktickou realizaci zdanitelného plnění*“, neboť neustále vyjadřuje určité pochybnosti. Neustálé kontroly uskutečněných plnění by ochromily jeho běžnou ekonomickou činnost. Postupoval dle svého tvrzení s maximální péčí a obezřetností tak, jak je v obchodním styku vyžadována, aby si před uhrazením poskytnutých služeb ověřil, zda tyto byly skutečně dle jím zadané objednávky poskytnuty a neshledal sebemenších pochybností, a proto úhrady za tyto služby provedl.
6. Poukázal i na to, že není jeho úlohou, aby blíže řešil a ověřoval faktické a smluvní vztahy svého dodavatele vůči jeho subdodavatelům a aby si ověřoval pravost důkazů, které mu předložil dodavatel. K tomu zdůraznil, že při uzavírání smlouvy o poskytnutí vysílacího času mu byl představen určitý balíček míst, kde bude reklamní spot daňového subjektu vysílán. Skladbu tohoto balíčku žalobce ovlivnit nemohl, nicméně takto jej akceptoval.
7. Podle žalobce došlo v dohodnutých prostorech k faktickému uskutečnění dohodnutého plnění a žalovaný měl celou věc hodnotit proporcionálně, neboť pokud ne jako celek, tak má za to, že „alespoň částečně splnil veškeré požadavky kladené právními předpisy na nárok na odpočet daně z přidané hodnoty“, kdy je zřejmé, že k určitému plnění došlo.

III. Vyjádření žalovaného a další podání účastníků

8. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na žalobou napadené rozhodnutí s tím, že žalobní námitky se ve své podstatě shodují s odvolacími námitkami proti dodatečným platebním výměrům.
9. K námitce nesprávného zjištění skutkového stavu a hodnocení důkazů uvedl, že žalobce neprokázal a nedoložil takové důkazní prostředky o tom, že se sporovaná plnění, údajně poskytnuté žalobci obchodní společností ROYAL ADVERTISING s.r.o., na předem vymezených místech v předmětných zdaňovacích obdobích, fakticky uskutečnila v tvrzeném rozsahu, a proto nelze výdaje (náklady) s nimi spojené oprávněně osvědčit za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
10. Žalovaný uvedl, že správce daně seznámil žalobce výzvou k prokázání skutečností ze dne 3. 5. 2018, č. j. 2023840/18/3001-60562-707603, se svými pochybnostmi a unesl své důkazní břemeno, a to ve smyslu ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu bylo opět přeneseno stran otázky uskutečnění předmětných plnění v deklarovaném rozsahu a jejich vztahu k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, na žalobce, který je v dalším řízení nerozptýlil. Paměť svědků podle něj nemohla být natolik zastíněna, aby si nemohli vybavit

detaily spotů, postup správce daně nepředstavoval svévoli, ani nebyly porušeny zásady daňového řízení.

11. K námitce neúměrného důkazního břemene uvedl, že žalobce si uskutečnění předmětných plnění např. osobně neověřil, a to přesto, že tato měla být poskytována v průběhu dvou a půl let, a to relativně blízko sebe (v rámci obce Brno), a ověření by tak nemohlo být náročné na čas ani finanční prostředky; namísto toho se žalobce spokojil s předložením již zmíněných videozáznamů, z nichž však nevyplývá ani kdy byly pořízeny, ani zda bylo sjednané plnění poskytnuto v plném rozsahu. Ani si plnění nezkontroloval takovým způsobem, jenž by mu rovněž poskytl hodnověrný důkazní prostředek, kterým by si zajistil průkaznost uskutečnění předmětných plnění v případném řízení před správcem daně. Žalovaný má za to, že pořízení takových důkazních prostředků nelze označit za neúměrnou zátěž pro výkon podnikatelské činnosti žalobcem, tím spíše je nelze označit za nesplnitelné. Tzv. esenciální výdaje nemohou být žalobci uznány i proto, že v této věci jsou sporné výdaje na reklamu, nikoli na zboží či služby, kterých by bylo pro její předmět podnikání nevyhnutelně třeba a bez nichž by z povahy věci nemohl dosáhnout vůbec žádných příjmů, a daň nebyla stanovena podle pomůcek.
12. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou, ve které setrval na svých žalobních tvrzeních. Výslovně se vyjádřil k jednotlivým místům, kde měla být reklama vysílána, a uvedl, že *„jednatel žalobce a další osoby si samozřejmě fakticitu plnění ověřovali v dané době také, a to zejména v rámci toho, že všechny objekty ať už v rámci osobního času či výkonu podnikatelské činnosti navštěvovali. Logicky toto nelze nikterak doložit, neboť tím, že plnění probíhalo v pořádku, nebyl dán sebemenší důvod si z místa pořizovat např. fotografii.“* Stejně tak žalovaný setrval na svém vyjádření v následné duplice, ve které zdůraznil hodnotu uplatněných výdajů v porovnání s náklady na případné důkazní prostředky.

IV. Posouzení věci soudem

13. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (s.ř.s.)], jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).
14. Z podané žaloby vyplývá návrh na spojení nyní posuzované věci s věcí vedenou o žalobě téhož žalobce pod sp. zn. 31 A 42/2020, v níž se zdejší soud zabývá zákonností rozhodnutí žalovaného ve věci DPH. Soud tomuto návrhu nevyhověl s ohledem na rozdílné konstrukce jednotlivých daní. Zároveň nemohl nezohlednit i otázku samotné formulace žaloby a vymezení žalobních bodů ve vztahu k předmětu řízení. Zatímco v případě žaloby ve věci sp. zn. 31 A 42/2020 se žalobní body, resp. jejich formulace, týkaly daně z přidané hodnoty, tak v případě nyní posuzované věci je zřejmé, že žalobce pouze převzal text žaloby podané ve věci sp. zn. 31 A 42/2020 a s marginálními úpravami ho uplatnil jako žalobu ve věci doměření daně z příjmů právnických osob. V tu chvíli je ovšem z žaloby patrné, že argumentace žalobce nesměřuje do porušení zákona o daních z příjmů a nereaguje ani na správní spis, což plyne z formulací, které se jednoznačně vztahují k dani z přidané hodnoty. Soud se proto žalobními body mohl zabývat pouze v obecné míře a

posoudit, zda byl dostatečně zjištěn skutkový stav. Podaná žaloba představuje nesouhlas se závěry správce daně, potažmo žalovaného. Z obsahu správního spisu soud ověřil, že vyjádření žalovaného jak v napadeném rozhodnutí, tak ve vyjádření k žalobě jsou konzistentní a mají oporu ve skutkových zjištěních, která učinil správce daně a která jsou obsahem správního spisu

15. Žalobce v rámci podané žaloby učinil předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným výdaje, které žalobce uplatnil na základě úhrad pro dodavatele ROYAL ADVERTISING, kde předmětem smluv bylo: náborová kampaň na obor „elektromechanik“, náborová kampaň na obor „skladník“, náborová kampaň na obor „seřizovač“, náborová kampaň na obor „konstruktér“ a náborová kampaň na obor „dělník elektro“. Reklamní spoty k náborovým kampaním měly být vysílány na indoorových obrazovkách LCD umístěných v BIG ONE Fitness (1 LCD), Grand hotel Brno (1 LCD - Lobby bar), Zoo města Brna (2 LCD), Autobusové nádraží Zvonařka (čekárna, 2 LCD) a Galerie Orlí (1 LCD), a to při počtu 1.500 opakování každého spotu ve všech z uvedených lokalit v letech 2013, 2014, 2015. Soud se proto zabýval pouze těmito skutečnostmi.
16. Mezi žalobcem a žalovaným není sporné to, že žalobce unesl primární formální důkazní břemeno. Spornou otázkou je, zda žalobce prokázal prostřednictvím dalších důkazních prostředků, že jím uplatněné výdaje sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
17. Ve výzvě k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 3. 5. 2018, č. j. 2421070/18/3001-60564-711952, správce daně jasně identifikoval daňové doklady, se kterými souvisely uplatněné výdaje, a zároveň identifikoval pochybnosti, které mu vznikly v souvislosti s faktickým přijetím zdanitelných plnění, poskytnutím služby. K vysílání reklamního spotu v prostorách BIG ONE Fitness uvedl, že korporace GESTE, a.s. sdělila, že na monitorech v prostoru fitness nebylo v letech 2013-2015 nic vysíláno, resp. bylo vysíláno televizní vysílání a korporace neměla v letech 2013-2015 uzavřen právní vztah k umístění monitorů v prostoru fitness. K vysílání reklamního spotu v prostorech Grand hotelu Brno uvedl, že obrazovka v lobby baru byla v majetku korporace YOTIVA, která měla umožněno korporací AUSTRIA Hotels Liegenschaftsbesitz CZ s.r.o. (vlastníkem hotelu) vysílání, a zároveň vlastníku nebylo nic známo o vysílání na pokojích. K vysílání reklamního spotu v prostorách ZOO Brno uvedl, že v letech 2013-2015 ponechal majitel obrazovek obrazovky k dispozici ZOO Brno, která měla k dispozici veškerý vysílací čas, a na obrazovkách nebyly vysílány žádné spoty. K vysílání reklamního spotu v prostorách ÚAN Zvonařka zjistil, že vysílací čas byl poskytnut korporaci HITmedia s.r.o. a ta jej pronajala korporaci YOTIVA, a.s. Korporace YOTIVA a.s. sdělila správci daně, že ke dni 16. 1. 2018 došlo ke změně v personálním obsazení statutárních orgánů a do doby sepsání citované výzvy nebylo předáno účetnictví ani jiné písemnosti a tato korporace nebyla schopna reagovat na dotazy správce daně. K vysílání reklamního spotu v prostorách Galerie Orlí uvedl, že nebyl zjištěn obsah reklamních spotů vysílaných na LCD obrazovkách a nebyly předány ani žádné písemnosti související s obrazovkami.
18. Z obsahu správního spisu plyne, že byly předloženy další důkazní prostředky, a to videozáznam reklamního spotu a návrhy na výsledky svědků. Podle názoru soudu však ani

po provedení těchto důkazních prostředků není zřejmé, že by reklama byla poskytnuta ve smluveném rozsahu, za který následně žalobce zaplatil.

19. Doložené záznamy z vysílání nebyly schopny prokázat to, že plnění byla poskytována v letech 2013-2015. Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že samotný videozáznam poskytnutí plnění v tvrzeném rozsahu neprokazuje. Skutečnost, že reklamní smyčka z Galerie Orlí z „listopadu 2013“ nezaznamenala reklamní spot na náborovou kampaň elektromechanik, je zřejmá. Zároveň je z doložených DVD patrné, že ve většině případů během let 2013-2014 byly jednotlivé záznamy vytvořeny v časovém rozsahu několika málo minut (např. 25. 3. 2014 od 12:03 do 12:07, nebo 28. 6. 2014 od 11:33 do 11:35) a že zachycují situaci na pěti různých místech města Brna. Vzdálenost jednotlivých míst (min. v případě ZOO Brno) vylučuje jejich natočení jedinou osobou v uvedené časy vytvoření souborů. Ani soudu tak není zřejmé, na základě čeho by bylo možné dovodit, že uvedený záznam byl skutečně natočen v uvedený čas.
20. Tento závěr, resp. pochybnost o tom, zda záznamy z jednotlivých míst, kde mělo dojít k jejich promítání, byly skutečně natočeny v den, který je uveden jako den vytvoření příslušných souborů na DVD, podporuje i fakt, že na DVD jsou uloženy i soubory obsahující samotné spoty žalobce a tyto soubory byly v některých případech vytvořeny dle DVD jiného dne (např. záznam z 23. 6. 2015 spot vyroben 26. 1. 2016, záznam z 21. 12. 2015 spot vyroben 12. 1. 2016, záznam z 27. 11. 2013 spot vyroben 20. 12. 2013).
21. Soud má i vážné pochybnosti o tom, že soubory uložené na DVD zachycují realitu dní měsíců června a listopadu 2013. Tyto pochybnosti vyplývají ze záznamu ze ZOO Brno, kdy v případě záznamu, který měl být natočen v červnu, mají osoby zachycené v posledních 5 vteřinách evidentně podzimní až jarní oblečení a keř zachycený v první vteřině je zcela evidentně bez listů. Jakkoliv se soud nechce pouštět do zbytečných spekulací, tak se lze domnívat v červnu by měli návštěvníci ZOO spíše letní oblečení a zároveň soud pochybuje o tom, že by v létě nebyly listnaté rostliny zelené a nebyla by na svazích ZOO tráva. Obdobně v případě záznamu, který měl být natočen v listopadu, je zcela evidentní, že na větví, která je vidět přes obrazovku, jsou patrné pupence. Určité pochybnosti o roku 2013 vyplývají i z promítaných reklam na výrobky typu Samsung S3, Samsung Tab2, Škoda Rapid či otevření Vily Tugendhat pro veřejnost. Pro soud jsou tak záznamy na DVD pro měsíc listopad 2013 v konfrontaci se záznamem, který měl údajně zachycovat červen 2013 (!!!) v ZOO Brno, velmi pochybné. Zároveň i další záznamy ze ZOO Brno znevěrohodňují celá DVD, neboť např. záznam označený datem 27. 6. 2013 a datem 19. 12. 2014 obsahují shodné spoty, shodně se na něm nachází záběr na PET láhev vedle automatu na pití a na konci záznamu jsou zachyceny stejné osoby. Jediné, v čem se oba záběry liší, je vypuštění reklamy společnosti Vodafone na soutěž o Samsung S3 a Samsung Tab2, přičemž po reklamě na rozvoz jídel gardField s.r.o. je na záznamu ze dne 19. 12. 2014 jasně patrný střih. Na záznamu ze ZOO Brno ze dne 28. 6. 2014 je jasně patrný odraz větví bez listů (v červnu !?). Na záznamu ze dne 26. 9. 2014 je před obrazovkou zachycena odlistěná větev v září.
22. Aniž by soud zkoumal výtisky deníku MF Dnes na žalovaným označených záznamech, a to s ohledem na nadbytečnost dalšího dokazování nad rámec správního spisu a na to, že žalobce sám tyto pochybnosti žalovaného nijak nevyvrací, považuje žalobcem doložená

DVD za spíše nevěrohodná, resp. zásadně zpochybněná záběry ze ZOO Brno, které evidentně neodpovídají realitě a nejméně některé z nich byly upraveny.

23. Samotná DVD prokazují, že určité spoty byly na uvedených místech promítány. Jelikož jednoznačně nelze určit, zda byl záznam pořízen skutečně v uvedený den, považuje soud za podstatné, zda žalobce unesl důkazní břemeno v úplnosti.
24. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 9. 2012 ve věci sp. zn. 7 Afs 59/2011 odkázal na dostatečnost jediného opakování reklamního spotu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud: „*Nebylo by jisté přiměřené po stěžovateli požadovat, aby prokázal poskytnutí každé jednotlivé části reklamní služby, jednalo-li se o odvysílání periodicky se opakujícího reklamního spotu na světelných reklamních tabulích v několika různých městech po dobu devíti měsíců, a to několikrát během každého dne. Stěžovateli tedy postačilo, aby prokázal, že sjednaná prezentace jako reklamní spot existovala, což prokázal CD nosičem se zaznamenaným spotem, a že v podstatných parametrech byla také odvysílána ve sjednaném rozsahu. Nebylo nezbytné, aby poskytl správci daně kompletní přehled o jednotlivých časech odvysílání reklamy po každý jednotlivý den ve sjednaném devítiměsíčním období, nicméně pokud by takový přehled (jakýsi playlist) měl k dispozici, ať již poskytnutý dodavatelem, což si stěžovatel dodatečně pokoušel opatřit, nebo např. subjektem poskytujícím monitoring odvysílání reklamy, jeho důkazní situaci by to významně vylepšilo. ... Neměl-li však stěžovatel k dispozici playlist či podobný přehled o odvysílání reklamy k dispozici, přičemž bylo jeho věcí, aby při sjednání reklamní služby myslel i na prokázání jejího dodání, a chtěl-li výdaje na tuto službu daňově uplatnit, mohl své důkazní břemeno unést i kombinací dalších důkazů. Např. svědecké výpovědi zaměstnanců stěžovatele, kteří by poskytování reklamy průběžně kontrolovali v namátkou určených intervalech na různých místech, na kterých měla být reklama poskytována. Pokud by takový systém ověřování stěžovatel zavedl a nebyly by pochyby o jeho věrohodnosti, jednalo by se o důkaz zásadního významu. Dalším důkazním prostředkem mohly být fotografie reklamy, z nichž by však bylo patrné, že byly skutečně pořízeny v různých měsících a na různých, konkrétně identifikovatelných, místech. Fotografie předložené stěžovatelem v daňovém řízení však tuto vypovídací hodnotu neměly. Dalším důkazním prostředkem mohly být také svědecké výpovědi pracovníků dodavatele nebo jeho subdodavatelů, kteří zajišťovali faktické technické vysílání reklamy na příslušných světelných tabulích a kteří by byli schopni podat alespoň rámcový přehled o frekvenci a místním a časovém rozsahu vysílání předmětného reklamního spotu.“ (zdůraznění provedeno zdejším soudem).*
25. Žalobcem předložená DVD sama o sobě tak mohla prokázat nanejvýš existenci reklamního spotu a skutečnost, že byl v blíže neurčený čas, v blíže neurčené frekvenci a po blíže neurčenou dobu vysílán na místech, která by bylo možno ztotožnit např. místním šetření (pokud by to bylo sporné) s místy, kde měl být spot dle objednávky vysílán. Ostatní, tedy to, že poskytnutí plnění došlo a že k němu došlo ve smluveném a zaplaceném rozsahu, muselo být nutně prokázáno dalšími důkazními prostředky. Soud zdůrazňuje, že i samotná data tvrzených spotů jsou s ohledem na výše uvedené krajně nedůvěryhodná, stejně tak jako celá poskytnutá DVD.
26. Než se soud bude zabývat jednotlivými svědeckými výpověďmi, lze odkázat na uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ve vztahu k otázce, kterou žalobce vznesl v podané žalobě s tím, že se ptal, „*jaký další důkaz by si pak správce daně představoval, aby uvedené*

plnění akceptoval?“ Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku, na který odkazuje sám žalobce, jasně pojmenovává způsob, jakým je třeba poskytnutí reklamních služeb prokazovat.

27. Rozložení důkazního břemene je zcela jednoznačně upraveno v § 92 daňového řádu tak, že dle odst. 3 citovaného ustanovení daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních, podle odst. 4 citovaného ustanovení 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, pokud to vyžaduje průběh řízení. Konečně podle odst. 5 téhož ustanovení správce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.
28. Z obsahu správního spisu plyne, jak soud uvedl výše, že žalobce unesl formální důkazní břemeno, čímž unesl prvotní důkazní břemeno. Správce daně následně zcela srozumitelně formuloval své pochybnosti, čímž naopak on přenesl důkazní břemeno na žalobce, a z následně provedených důkazů nevyplývalo faktické poskytnutí zdanitelného plnění. Není na správci daně, aby žalobci určoval, kterými důkazními prostředky má své důkazní břemeno unést. Zároveň nelze správci daně klást k tíži, když z důkazních prostředků fakticita výdajů ve smyslu citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu nebylo prokázáno.
29. Kromě tvrzení o dostatečnosti záznamu na DVD se ostatní žalobní tvrzení týkaly svědeckých výpovědí Bc. H. a Ing. K. ze ZOO Brno, Mgr. S. a p. M. z Grand Hotelu Brno, Ing. H. z Galerie Orlí Brno, p. S. jakožto zástupce společnosti, která provozovala obrazovky na Autobusovém nádraží Zvonařka, p. V. z BIG ONE Fitness a Bc. F., jednatele korporace ROYAL ADVERTISING.
30. Soud se proto hodnocením výpovědí ze strany správce daně, potažmo žalovaného zabýval jako celkem a nemohl dospět k jiným závěrům, než ke kterým dospěl správce daně a žalovaný.
31. Ze správního spisu považuje soud za podstatné z provedených výpovědí shrnout následující.
32. K vysílání spotů v BIG ONE Fitness svědek F. vypověděl, že byla uzavřena ústní dohoda o vysílání reklamních spotů. Konkrétní informace, o tom, jakým způsobem společnost zajišťovala jednotlivé objednané služby pro odvolatele, neuvedl. Svědek V., se kterým měla spolupráce probíhat od roku 2012, ale konkrétní spolupráci v roce 2013 nepotvrdil. Korporace GESTE, a.s., vyloučila uzavření smluvního vztahu s ROYAL ADVERTISING i s YOTIVA.

33. K vysílání spotů v ZOO Brno svědek F. vypověděl, že obchodní spolupráce mezi korporací YOTIVA pokračovala nadále i po 30.11.2012 na základě ústní dohody a jejím předmětem bylo zapůjčení dvou LED obrazovek. Konkrétní informace opět neuvedl. Z vyjádření ZOO Brno a výpovědí svědků H., K. a H. vyplynulo, že poslední smlouva s korporací YOTIVA byla uzavřena do 30.11.2012 a nebyla prodloužena. Je pravdou, že z výpovědí plyne rozpor o ukončení vysílání na zapůjčených LED obrazovkách, resp. jeho pokračování v roce 2013, nicméně ani svědci, ani fotografie z června a srpna 2013 nepotvrzují, za a co bylo vysíláno na obrazovkách konkrétně.
34. K vysílání spotů v Grand hotelu Brno svědek F. vypověděl, že v roce 2008 a do Lobby baru byl zapůjčen LCD monitor za účelem vysílání reklamních spotů a dále pak došlo k vysílání i na pokojích hotelu (prostřednictvím infokanálu). Konkrétní podrobnosti k zajištění služeb pro odvolatele neuvedl. Svědkyně S. vypověděla, že její jediná spolupráce s korporací YOTIVA spočívala v odstranění obrazovky v lobby, reklamní vysílání jí nebylo známo. Svědkyně M. uvedla, že korporace ROYAL ADVERTISING ji není známá, nadto byla ředitelkou Grand hotelu Brno do konce roku 2012. Ze sdělení korporace společnost AHL CZ plyne, že tato nemá povědomost o vysílání reklamy třetí osobou na pokojích v předmětném období.
35. K vysílání spotů v Galerii Orlí Brno svědek F. vypověděl, že v přízemí haly Galerie byla umístěna LED obrazovka, která byla v majetku společnosti YOTIVA, na níž byly neustále vysílány reklamní spoty klientů korporace YOTIVA a obchodů nacházející se v Galerii, a to na základě písemné smlouvy platné do konce roku 2012. Poté došlo ke změně majitele, ale LED obrazovka byla i nadále na svém místě a využívána k danému účelu. Svědkyně H., správkyň Galerie Orlí od května 2013, uvedla, že skutečně v galerii byla obrazovka umístěna a probíhalo na ní trvale vysílání reklamních spotů, jejichž obsah jí ale nebyl znám.
36. K vysílání spotů na ÚAN Zvonařka svědek F. vypověděl, že obě LCD obrazovky byly umístěny v čekárně na Autobusovém nádraží Zvonařka v Brně a korporace YOTIVA je měla pronajaté od korporace HIT media, a to na základě písemné smlouvy od roku 2012. Svědek S. uvedl, že spolupracoval se společností YOTIVA na základě písemné smlouvy do 31.12.2015, ale nepotvrdil, že byly v zdaňovacím období listopad 2013 na LCD obrazovkách vysílány reklamní spoty žalobce.
37. Samotná výpověď svědka F. nebyla ve vztahu k žalobci a plněním korporace ROYAL ADVERTISING nijak konkrétní. Sám žalobce netrval na opakování výpovědi svědka F., proto soud vycházel ze skutkových zjištění tak, jak jsou zachycena ve správním spise. Soud nemohl dospět k jinému závěru než, že výpověď svědka F. neprokazuje faktické poskytnutí plnění pro žalobce.
38. Stejně tak výpovědi ostatních svědků nepotvrzují, že by spoty žalobce byly v dotčeném zdaňovacím období vysílány ať již v BIG ONE Fitness, nebo v ZOO Brno, případně v Grand hotelu Brno, nebo na ÚAN Zvonařka, resp. v Galerii Orlí Brno.
39. Z vyjádření korporace YOTIVA nelze shledat vůbec nic konkrétního pro nyní projednávanou věc.

40. Soud v žádném případě nehledal to, že by správce daně kladl na žalobce nepřekonatelné požadavky na unesení důkazního břemene. Nelze sice dospět k závěru, že provedené důkazy ve všech případech vylučují, že by na inkriminovaných místech byly spoty žalobce vysílány v období od 2013 do 2015, nicméně zcela jednoznačně odůvodňují pochybnosti správce daně, že tomu tak bylo. Zároveň žalobce nepředložil jediný důkaz, který by reálné pochybnosti správce daně rozptýlil, např. nenavrhл výslech *konkrétních* svědků, kteří prováděli kontrolu vysílání spotů, nebo nedoložil fotografie vysílaných spotů s průkazným uvedením dne jejich vyhotovení. Soud se v rámci provedení dokazování shoduje se žalovaným i v tom, proč odmítl výpověď statutárního orgánu žalobce a Ing. M. Soud proto v ničem neshledává nesprávnost zjištění skutkového stavu správcem daně, ani nesprávnou aplikaci právních předpisů, natož svévoli správce daně nebo žalovaného.
41. Není povinností správce daně, aby vyhledával za daňový subjekt důkazy, které budou podporovat jeho tvrzení. Samotné poskytování reklamních služeb je natolik specifickým plněním, že by každý daňový subjekt měl věnovat zvýšenou pozornost zajištění důkazních prostředků, kterými by v budoucnu prokázal jejich poskytnutí. Judikatura Nejvyššího správního soudu poskytuje poměrně jasný návod, jakým způsobem lze důkazní prostředky prokázání poskytnutí reklamních plnění zajistit.
42. Správce daně postupoval striktně ve smyslu daňového řádu, pokud na základě provedených svědeckých výpovědí opakovaně vyjádřil pochyby o realizaci výdajů na reklamní plnění, neboť z žádné svědecké výpovědi nevyplývá, že by skutečně plnění bylo poskytnuto v rozsahu, ve kterém tvrdí žalobce. Jednotliví svědci buď uvedli, že spolupráce neprobíhala, nebo byla ke konci roku 2012 ukončena smlouva, nebo jim nebyl obsah reklamních plnění znám. Skutečnost, že na obrazovkách reklamní spoty byly vysílány, ještě nepotvrzuje, že reklamní spot žalobce byl vysílán v dohodnutém rozsahu. Soud se nedomnívá, že by obsah výpovědí svědků mohl být ovlivněn během času. Svědci vypovídali k tomu, zda bylo v určitých prostorech realizováno reklamní plnění. V této souvislosti byla jejich vyjádření zcela jasná a s ohledem na obsah jejich výpovědí se soud ani nepozastavuje nad tím, že jim nebyl znám obsah jednotlivých vysílaných spotů, neboť výše uvedení svědkové (s výjimkou p. F.) nebyli nijak zainteresováni na obsahu reklamních spotů, tudíž není soudu znám důvod, proč by se měli blíže o obsah spotů zajímat.
43. Při celkovém hodnocení nutně dospěl soud k závěru, že jednotlivé záznamy na DVD neprokazují poskytnutí plnění a podle názoru soudu jsou minimálně zpochybněné záznamem ze ZOO Brno. Pochybnosti neodstranily výpovědi svědků, které byly zcela nekonkrétní a které po plnění pro žalobce nic relevantního neuvedly. Na žalobce nebylo přeneseno neúměrné důkazní břemeno, a naopak soud má jednoznačně za to, že kontrola uskutečnění plnění, které byly žalobci poskytnuty, a z nichž dovozuje žalobce existenci výdajů dle § 24 zákona o daních z příjmů.
44. 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.

45. Žalovaný zcela případně odkázal na ať již starší judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006 – 58, příp. ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 42/2011 – 111), nebo aktuální rozsudky téhož soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63, nebo ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018 – 37 (k unesení důkazního břemene), a i s ohledem na uvedené rozsudky dospěl soud na základě všeho shora uvedeného k závěru, že z provedeného dokazování není zřejmé, že k plnění ve prospěch žalobce došlo v rozsahu a způsobem, který žalobce tvrdil v rámci daňových dokladů, resp. že k němu vůbec došlo.

V. Shrnutí a náklady řízení

46. Po posouzení jednotlivých žalobních bodů shledal soud rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, jako zákonné a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem naopak za nedůvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.
47. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 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. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

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

Brno 26. října 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu