



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Gumárny Zubří, a.s.**
sídlem Hamerská 9, 756 54 Zubří
zastoupený advokátem Mgr. Markem Svojanovským
sídlem Dvorek 16, 798 57 Laškov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2020, č. j. 26654/20/5300-22443-712876

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V projednávané věci jde o doměření daně z přidané hodnoty (odepření nároku na odpočet daně) z důvodu neprokázání faktického přijetí zdanitelného plnění spočívajícího v pronájmu vysílacího reklamního času a mediálním partnerství.

2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště pro Brno I, zahájil dne 16. 8. 2016 u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty („DPH“) za zdaňovací období červenec až prosinec 2013 na základě dožádání provedení daňové kontroly č. j. 1499760/16/3307-60562-711025 ze dne 27. 7. 2016.
3. Výzvou ze dne 24. 4. 2018, č. j. 2118424/18/3001-60564-712062, správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, z důvodu pochybností o faktickém přijetí zdanitelných plnění od dodavatele ROYAL ADVERTISING s. r. o. („ROYAL“) v rozsahu deklarováném v předložených daňových dokladech. Správce daně seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, v němž dospěl k závěru, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění zdanitelných plnění dle prověřovaných daňových dokladů v deklarováném rozsahu, tedy že neprokázal splnění podmínek pro nárok na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“). Dne 2. 7. 2019 správce daně projednal s žalobcem zprávu o daňové kontrole č. j. 3323012/19/3001-60564-712062. V návaznosti na to vydal Finanční úřad pro Zlínský kraj, Územní pracoviště v Rožnově pod Radhoštěm, dne 11. 7. 2019 následující dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty:
 - i. č. j. 1564763/19/3307-50523-806767, kterým byla žalobci doměřena daň za červenec 2013 ve výši 52 500 Kč a penále ve výši 10 500 Kč,
 - ii. č. j. 1564977/19/3307-50523-806767, kterým byla žalobci doměřena daň za srpen 2013 ve výši 52 500 Kč a penále ve výši 10 500 Kč.
4. Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podal žalobce dne 8. 9. 2019 odvolání, která žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 15. 7. 2020 zamítl a rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrdil.

II. Argumentace žalobce

5. Žalobce v podané žalobě uvedl, že dodatečné platební výměry považuje za nezákonné, neboť správcem daně ani žalovaným nebyl správně a úplně zjištěn skutkový stav. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyložil žalobcovo důkazní břemeno extenzivně tak, že jej žalobce nemohl unést. Sám žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě 61 uvedl, že správce daně pochybil. Odvolání i přesto zamítl z důvodu, že není možné přiznat žalobci ani část nároku na odpočet daně, neboť neprokázal přijetí zdanitelného plnění od společnosti ROYAL ve všech lokalitách.
6. Nedošlo ke znevěrohodnění daňových dokladů, výpisů z účtu a účetnictví žalobce. V souvislosti s časovým postupem došlo maximálně k tomu, že vyslechnutí svědci si nedokázali vzpomenout na některé skutečnosti. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu není daňové břemeno daňového subjektu nekonečně široké. Po žalobci nelze požadovat prokázání skutečností, které jsou mimo sféru jeho vlivu, či skutečností, které nemůže z důvodů zákonných překážek či faktického stavu věci zjistit a ověřit. Žalovaný neprokázal nevěrohodnost, neprůkaznost či nesprávnost tvrzení žalobce.
7. Ve vztahu k lokalitě Zoo Brno nesouhlasí se žalovaným, že uskutečnění zdanitelného plnění bylo vyvráceno. Svědkové (paní H. a pan K.) potvrdili reklamní spoty na obrazovkách i v průběhu roku 2013. Pan K. zpochybnil odpojení obrazovek v roce 2013 a naopak připustil možnost reklam i v průběhu roku 2014. Žalobce navrhoval výslech všech

zaměstnanců pracujících na pokladnách v předmětném období, avšak správce daně i žalovaný považovali provedení těchto důkazů za nadbytečné. Žalovaný nehodnotil ve prospěch žalobce svědeckou výpověď pana A., přestože ten potvrdil vysílání reklamních spotů ve sjednaných místech i to, že natáčení obrazovek provedl on sám. Žalobci není známo, jaký jiný důkaz by žalovaný akceptoval, neboť pan A. vše pro ROYAL montoval a nebyla zpochybněna jeho věrohodnost.

8. Napadené rozhodnutí týkající se lokality GRAND Hotel Brno je vystaveno na tvrzení společnosti AUSTRIA Hotels (dále také „AH“), která uvedla, že si je jistá pouze vysíláním reklamních spotů v Lobby baru hotelu, avšak neví, zda tyto spoty běžely i na pokojích. Žalobce navrhoval výslech recepčních a pracovníků technického zabezpečení IT pracujících v hotelu v předmětnou dobu, resp. předložení seznamu ubytovaných hostů a jejich výslech. Avšak i zde správce daně a žalovaný tyto návrhy důkazů odmítli. Vysílání reklamních spotů však potvrdil jak pan F., tak pan A. ve své svědecké výpovědi.
9. Žalovaný uznal námitky týkající se lokalit Galerie Orlí, Autobusového nádraží Zvonařka a BIG ONE Fitness. Vůči určitým lokalitám tak žalovaný považoval předložené důkazy za dostatečné, avšak vůči jiným nikoliv. I přesto, že se pochybnosti žalovaného vztahovaly pouze k lokalitě Zoo Brno a GRAND Hotel Brno, odmítl žalovaný odvolání žalobce jako celek. V případě, že správce daně či žalovaný měl pochybnosti o ujednané částce ke konkrétní lokalitě, měl žalobce vyzvat k upřesnění, nebo pracovat s plněním ve výši 50 000 Kč ve vztahu ke každé jednotlivé lokalitě. V rozhodnutí žalovaného č. j. 26655/20/5300-22443-712876 bylo ostatně žalobci částečně vyhověno.
10. Jasným důkazem o poskytnutém zdanitelném plnění je také zaplacení vystavených daňových dokladů. Žalobce by neplatil za něco, co by mu nebylo poskytnuto. Správci daně vysvětlil důvod uzavření smlouvy. Také finanční prostředky vynaložené na předmětné plnění plně odpovídají výši obrátu žalobce. Žalobce kontroloval poskytované služby v rozsahu, který na něj lze klást z pohledu dostupnosti a právních předpisů. Mimo to zásada poctivosti a slušnosti uplatňující se v soukromých vztazích předpokládá poctivost jednání druhé strany. Žalobce měl na reklamu pozitivní ohlas, který se projevil zvýšením jeho ročního obrátu.
11. Sám již navrhl provedení dostatečného množství důkazů prokazujících uskutečnění zdanitelného plnění v neuznaných lokalitách. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, podle něhož nelze požadovat důkazní prostředky přesahující reálné a očekávané důkazní možnosti daňového subjektu. Žalovaný by neměl na žalobce klást větší požadavky, než které by na něj byly kladeny v občanskoprávním řízení. Odepřením navrhovaných důkazů bylo porušeno právo žalobce na spravedlivý proces. V kontextu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, totiž nelze požadovat prokázání skutečností, jež jsou mimo sféru vlivu žalobce.
12. Na základě výše uvedeného žalobce navrhl napadené rozhodnutí žalovaného zrušit.

III. Argumentace žalovaného

13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl žalobu zamítnout. Podotkl, že žalobní námitky se shodují s námitkami odvolacími, proto odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

14. Zjištění učiněná žalovaným i správcem daně neprokazovala uskutečnění části předmětného zdanitelného plnění. Daňové řízení není ovládáno vyšetřovací zásadou. Žalovaný tedy neměl povinnost nad rámec zjištěných a vyjádřených důvodných pochybností vyhledávat další důkazní prostředky prokazující uskutečnění zdanitelného plnění.
15. S námitkou neprovedení svědeckých výpovědí se vypořádal v napadeném rozhodnutí. Zaměstnanci Zoo Brno či hosté GRAND Hotel Brno nemohli podat hodnověrný důkaz stran uskutečnění zdanitelného plnění. Žádnou z provedených svědeckých výpovědí nebyly vyvráceny pochybnosti ohledně uskutečnění promítání spotů ve zmíněných dvou lokalitách.
16. Některé pochybnosti žalovaného byly v rámci daňového řízení rozptýleny, avšak ohledně lokalit GRAND Hotel Brno a Zoo Brno k tomu nedošlo. Provedeným dokazováním byl zpochybněn žalobcem předložený videozáznam zachycující vysílání daných reklamních spotů. Žalobce neunesl své důkazní břemeno, které na něj bylo přeneseno výzvou k prokázání skutečností, a proto mu nebyl uznán odpočet na DPH.
17. Předmětné zdanitelné plnění je nutno posuzovat s ohledem na uzavřenou smlouvu o poskytnutí vysílacího reklamního času a mediálního partnerství jako jedno zdanitelné plnění. Až dodatkem smlouvy účinným od 1. 9. 2013 došlo ke konkrétnímu určení plnění v jednotlivých lokalitách a bylo tedy možné určit dílčí základ daně. Ve zdaňovacích obdobích od září 2013 žalovaný toto zohlednil, avšak předmětem tohoto soudního řízení je zdaňovací období červenec a srpen 2013, kde dílčí základ daně s ohledem na danou smlouvu určit nešel. Ze smlouvy před uzavřením dodatku lze mít za to, že smluvní strany zamýšlely předmětné plnění koncipovat jako jeden celek.
18. Žalovaný nesouhlasí se žalobcem, že by na něj bylo kladeno neúměrné důkazní břemeno. Žalobce si sám uskutečnění předmětného zdanitelného plnění neověřil. Pořízení takových důkazních prostředků přitom nelze považovat za neúměrné, nesplnitelné či mimo sféru vlivu žalobce.

IV. Další vyjádření účastníků ve věci

19. Žalobce v replice ze dne 14. 6. 2021 zopakoval, že žalovaný nevyvrátil uskutečnění zdanitelného plnění v období července a srpna 2013. Setrval na argumentaci, že neprovedení důkazů navrhaných žalobcem zakládá vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci. Vzhledem k tomu, že žalovaný uznal uskutečnění reklamních spotů v lokalitách Galerie Orlí, BIG ONE Fitness a Autobusové nádraží Zvonařka, měl vyzvat žalobce k prokázání, jaké zdanitelné plnění bylo ujednáno ve vztahu k jednotlivým lokalitám. Pokud tento postup neudělal, měl pracovat ve vztahu ke každé lokalitě s plněním ve výši 50 000 Kč. V rozhodnutí vztahujícím se k období září – prosinec 2013 žalovaný odvolání žalobce ve vztahu k těmto lokalitám vyhověl, přičemž cenu určil na základě výpovědi pana V. a pana F.
20. Žalovaný v duplice ze dne 5. 11. 2021 zopakoval, že uskutečnění vysílání předmětných reklamních spotů v lokalitě Zoo Brno a GRAND Hotel Brno nebylo prokázáno. Předložený videozáznam byl zpochybněn jiným důkazním prostředkem, přičemž pochybnosti správce daně nebyly důkazními prostředky vyvráceny. Ačkoliv uskutečnění předmětného plnění bylo v určitých lokalitách prokázáno, byly předmětné reklamní služby sjednány jako jedno nedělitelné plnění.

V. Posouzení věci soudem

21. Soud rozhodl ve věci bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.
22. Dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
23. Ze správního spisu vplynuly tyto pro věc podstatné skutečnosti.
24. Žalobce uzavřel dne 21. 12. 2012 se společností ROYAL smlouvu o poskytnutí vysílacího reklamního času a mediálním partnerství. Na základě této smlouvy měla společnost ROYAL poskytnout žalobci vysílací čas pro reklamní účely, konkrétně umístit reklamní klip žalobce na zobrazovacích jednotkách umístěných v komerčních prostorách dle nabídky. Celkový vysílací čas byl sjednán na 150 minut týdně, proporcionalně rozložený k době otevření prostor, ve kterých byly zobrazovací jednotky instalovány. Cena byla paušálně sjednaná ve výši 250 000 Kč bez DPH měsíčně. Dne 19. 8. 2013 uzavřel žalobce se společností ROYAL dodatek, ve kterém byla zvýšena finanční částka za poskytnutý reklamní čas na 350 000 Kč bez DPH měsíčně. V rámci přílohy k tomuto dodatku byl specifikován reklamní čas na jednotlivých zobrazovacích jednotkách. Jednalo se o lokalitu Galerie Orlí, Autobusové nádraží Zvonařka Brno, BIG ONE FITNESS Brno (ulice Benešova), GRAND Hotel Brno a Zoo Brno. V průběhu daňové kontroly vyšlo najevo, že zobrazovací zařízení (LCD obrazovky) ve skutečnosti provozovala společnost YOTIVA, a.s., přičemž vztah mezi ní a společností ROYAL nebyl objasněn.
25. Správce daně zahájil dne 16. 8. 2016 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období červenec – prosinec 2013, o čemž byl sepsán protokol č. j. 3639622/16/3001-60564-711459. Žalobce předložil správci daně k prokázání plnění smlouvu o poskytnutí vysílacího reklamního času vč. dodatku smlouvy, CD nosič s reklamními spoty, bankovní výpisy z účtu zachycující úhradu předmětných faktur a přiznání k DPH. Správce daně následně výzvou ze dne 24. 4. 2018 vyzval žalobce k prokázání skutečností z důvodu pochybností o faktickém přijetí zdanitelných plnění v rozsahu deklarovaném v předložených daňových dokladech. Žalobce reagoval na výzvu tak, že předložil doklady prokazující oprávněnost nároku na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období a navrhl výslech svědka pana F. (jednatele společnosti ROYAL v předmětném období). Správce daně převedl do spisu žalobce ze spisu jiného daňového subjektu svědecké výpovědi, výzvy, odpovědi na výzvy a další listiny specifikované v jednotlivých úředních záznamech o převedení písemností, které souvisely s dodavatelem ROYAL a poskytováním reklamních služeb.
26. Žalobce ve svých podáních trval na zopakování svědecké výpovědi pana F., přičemž správce daně v návaznosti na to dne 7. 11. 2018 provedl tuto svědeckou výpověď za přítomnosti zástupce žalobce. Žalobce byl následně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. V reakci na něj byl přesvědčen, že prokázal přijetí předmětného plnění, přičemž to podle něj potvrdil i pan F. Současně navrhl provedení svědeckých výpovědí zaměstnanců společnosti Geste, Zoo Brno a AH a dále hostů ubytovaných v GRAND Hotelu Brno, ředitele Galerie Orlí (vše v předmětném období) a výslech paní Š. a N. Tyto výslechy považoval správce daně za nadbytečné, proto dne 2. 7. 2019 projednal se žalobcem zprávu o daňové kontrole, čímž došlo k ukončení daňové kontroly. Poté dne 11. 7. 2019 správce daně vydal dodatečné platební výměry specifikované v bodě 3 výše. Dne 24. 9. 2019, pod č. j. 4237455/19/3001-60564-712062, převedl správce daně do spisu žalobce protokoly o výslechu svědků, konkrétně paní V., S., P., M., H. a pana H., A. a H.

27. Žalovaný v rámci odvolacího řízení seznámil žalobce se zjištěními skutečnostmi a vyzval jej k vyjádření (č. j. 19101/20/5300-22443-712876). Žalobce reagoval na danou písemnost vyjádřením ze dne 3. 6. 2020, v rámci kterého namítl, že mu nebylo umožněno se zúčastnit výslechu svědků, jejichž výpovědi byly do spisu zařazeny 24. 9. 2019, a nemohl jim klást otázky. Měl za to, že tím bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces. Žalovaný následně dne 15. 7. 2020 vydal napadené rozhodnutí a dále rozhodnutí č. j. 26655/20/5300-22443-712876, jehož předmětem je zdaňovací období září – prosinec 2013 (přezkoumáváno u soudu pod sp. zn. 30 Af 70/2020).
28. Podstatou nyní projednávané věci je posoudit oprávněnost žalobcova nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu ustanovení § 72 a § 73 ZDPH, respektive zda žalobce přijal zdanitelné plnění od společnosti ROYAL, jak deklaroval v předložených listinách k DPH za zdaňovací období červenec 2013 a srpen 2013.
29. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, tak rovněž povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Tento princip je zakotven v ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, dle kterého *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první ZDPH, podle něhož *„nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti“*, a z § 73 odst. 1 věty první ZDPH, dle kterého *„plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“*. Chtěl-li žalobce uplatnit nárok na odpočet DPH, byl povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno, a že poskytnuté plnění bylo provedeno právě deklarovaným plátcem DPH.
30. Prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86 a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, nebo ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi však nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72 a výše uvedený rozsudek č. j. 5 Afs 188/2004-63). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 – 71, *„samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet daně přidané hodnoty, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem“*. K obdobnému názoru dospěl i Ústavní soud, který uvedl, že *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní)*

uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“ (usnesení ze dne 29. 9 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).

31. Na úvod soud zdůrazňuje, že spornými zdanitelnými plněními jsou plnění v oblasti reklamy, které jsou pod drobnohledem správců daně dlouhodobě. U nich je proto nutné „počítat s tím, že daňový subjekt bude muset být schopen dobře prokázat, (...) že se příslušná reklama opravdu uskutečnila“ (Morávek, Z. *Reklama daňově a účetně*, Účetnictví v praxi, 1/2021). Pro uznatelnost zdanitelných plnění souvisejících s pronájmem reklamních ploch či vysílacích časů tak je nutné zajistit vysoký standard důkazů, z nichž bezpochyby vyplýne, že reklama skutečně byla realizována, a to způsobem tvrzeným daňovým subjektem.
32. Žalobce unesl své primární důkazní břemeno tím, že správci daně předložil listiny související s uzavřením smlouvy o poskytnutí vysílacího reklamního času a mediálním partnerství. Tím splnil formální podmínky nároku na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 ZDPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Jak však bylo popsáno výše, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno. Aby správce daně své důkazní břemeno unesl, musí identifikovat konkrétní skutečnosti, které znevěrohodňují předložené doklady. Jak uvádí Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 18. 5. 2020 5 Afs 191/2019-32, „v každém případě je však pro přechod důkazního břemene zpět na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil.“ Správce daně vyjádřil konkrétně své pochybnosti ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 24. 4. 2018, č. j. 2118424/18/3001-60564-712062, čímž vyhověl nárokům kladeným na něj ohledně unesení důkazního břemena. Žalobce tak byl informován, proč jím předložené listiny neobstojí a co způsobuje jejich neprůkaznost. Tím došlo k přesunu důkazního břemena zpět na žalobce.
33. Jak již soud vysvětlil v rozsudku ze dne 28. 4. 2022, č. j. 30 Af 71/2020-51, na plnění spočívající v poskytnutí vysílacího času a reklamního partnerství je vhodné nahlížet jako na jeden celek. Pokud jeden subjekt poskytuje druhému plnění, které sestává z více dílčích plnění (relativně samostatných), nemůže platit absolutní závěr, že takové plnění je nedělitelné a zpochybněním jedné části je zpochybněno celé plnění. Zejména to platí, pokud je jejich společným znakem pouze smluvní zakotvení. Vždy bude záležet na tom, jak jsou jednotlivé části plnění provázány a jaké důkazy daňový subjekt v řízení předloží.
34. Žalobce předložil pět videozáznamů ze všech lokalit, které zachycují smyčku reklam na LCD televizorech. Deklarované plnění však podle soudu neprokazují. Přímou na obraze záběrů z daných lokalit není zobrazen žádný časový údaj. Všechny reklamní spoty jsou přibližně stejně dlouhé, přičemž spot žalobce je na přiloženém záznamu vždy mezi 10-12 minutou. Krátký časový okamžik pořízení záznamů, jež je uveden ve vlastnostech souborů, vzbuzuje nevěrohodnost těchto předložených záznamů (čas pořízení je mezi 12:06 – 12:12 dne 15. 10. 2013, přičemž některé lokality jsou vůči sobě relativně vzájemně vzdálené). Soud má ve shodě se správcem daně za prakticky nemožné, aby někdo pořídil záběry z pěti různých míst prakticky v naprosto stejný čas. Správce daně navíc prokázal, že videozáznam z GRAND Hotelu Brno obsahuje v první sekundě úryvek z novin (srovnáním titulních stránek novin Mladé fronty dnes) pocházejících z 11. 3. 2013

(dostupné na <https://www.mfdnes.cz/archiv.aspx?d=11.+3.+2013>). Soud se v tomto ztotožňuje se správcem daně, že nelze předpokládat, že by v Lobby baru hotelu byly hostům nabízeny noviny staré 7 měsíců. Tato skutečnost je pouze dalším střípkem způsobujícím nevěrohodnost předložených videozáznamů, respektive časový údaj jejich pořízení. Nelze-li určit čas pořízení těchto videozáznamů, mohou se vztahovat k jinému zdaňovacímu období v průběhu spolupráce obou subjektů. Nejsou proto průkazné jako celek. Pochybnosti se tu netýkají pouze onoho jednoho záznamu, který je ve věci data pořízení prokazatelně zmanipulovaný (viz strana 24 zprávy o daňové kontrole č. j. 3280399/19/3001-60565-712062).

35. K lokalitě GRAND Hotel Brno žalovaný uvedl, že počet obrazovek uvedených v uzavřené smlouvě a v dodatku smlouvy předložené panem F. (dne 11. 1. 2019) jako doplnění protokolu ze dne 7. 11. 2018, resp. v předloženém videozáznamu se rozchází. Ve smlouvě je uvedeno 100 obrazovek na pokojích, v dodatku 1+100 ks LCD a na záznamu lze vidět pouze jednu obrazovku nacházející se v Lobby baru hotelu. Správce daně v rámci řízení vyzval společnost AH (vlastníka hotelu v předmětném období) k poskytnutí informací, přičemž daná společnost poskytla protokol o předání jedné televize vč. příslušenství ze dne 18. 8. 2018 a dále sdělila, že tato televize byla umístěna v Lobby baru na základě ústní domluvy dle předávacího protokolu. K vysílání reklamních spotů na pokojích hotelu společnost uvedla, že jí není známo, že by se na pokojích reklama v průběhu roku 2013 vysílala. Pan F. (jednatel společnosti ROYAL a bývalý člen představenstva společnosti YOTIVA) v rámci své svědecké výpovědi uvedl, že společnost YOTIVA zprovoznila v hotelu info kanál, který se spustil na pokoji po zapnutí každé televize. Žalovaný v dané lokalitě dospěl k závěru, že uskutečnění zdanitelného plnění, konkrétně vysílání reklam na pokojích hotelu nebylo prokázáno a v případě obrazovky umístěné v Lobby baru existují pochybnosti o uskutečnění reklamních spotů (viz bod 44 rozhodnutí). Soud se s tímto závěrem žalovaného ztotožňuje, přičemž zejména skutečnost o zmanipulovaném předloženém záznamu ze strany žalobce (viz bod 34 výše) způsobuje skutečné pochybnosti o faktickém uskutečnění reklamních spotů v dané lokalitě.
36. K lokalitě Zoo Brno správce daně vycházel ze svědeckých výpovědí paní H. a pana K. Soud se ztotožňuje s hodnocením těchto svědeckých výpovědí uvedeným správcem daně ve zprávě o daňové kontrole. Nelze přehlédnout určité rozpory mezi jednotlivými svědeckými výpověďmi, kdy výslech paní H. proběhl dne 10. 12. 2018 a 9. 4. 2019 a výslech pana K. proběhl dne 10. 12. 2018 a 9. 4. 2019. Paní H. uvedla, že smluvní vztah mezi Zoo Brno a společností YOTIVA byl formálně ukončen v listopadu 2012 a uzavírání ústní smlouvy je v příspěvkové organizaci vyloučeno. Pan F. v rámci výslechu uvedl, že spolupráce po listopadu 2012 probíhala na základě ústní dohody. Dále uvedl, že společnost YOTIVA přeprodávala reklamní vysílání společnosti ROYAL. Obrazovky byly v dané lokalitě umístěny v prostoru pokladen, přičemž Zoo Brno měl být na oplátku vyhrazen čas pro vlastní propagaci. V rámci druhého výslechu, zástupce daňového subjektu, z jehož daňového řízení byly převzaty výslechy těchto svědků, předložil fotografie prokazující vysílání na předmětných obrazovkách v srpnu 2013 (na jedné fotografii je zachycen medvěd a na druhé logo společnosti YOTIVA). Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyhodnotil logo zachycené na předloženém videozáznamu za rozdílné oproti logu zachycenému na fotografii. Považuje za nepravděpodobné, že by smyčka předložená žalobcem na videozáznamech s jedním designem loga byla vysílána v předmětném období

(červenec – prosinec 2013), a zároveň by v srpnu 2013 (tedy ve stejném časovém období) byl zachycen na fotografiích jiný design loga společnosti YOTIVA. Soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že tyto důkazní prostředky jsou vzájemně rozporné a nemohou prokázat vysílání žalobcem deklarovaných reklamních spotů v daném časové období (v podrobnostech viz bod 42 rozhodnutí).

37. Žalobce dále brojil proti tomu, že nebyl proveden výslech všech zaměstnanců pracujících na pokladnách Zoo Brno v předmětném období a zaměstnanců GRAND Hotel Brno (respektive společnosti AH) pracujících na pozici recepční hotelu a na pozici technického zabezpečení IT, případně výslech hostů hotelu v daném období. Soud je ve shodě se žalovaným přesvědčen, že provedení navrhovaných výslechů by v daném případě nebylo přínosné. Zaměstnanci Zoo Brno neměli z vnitřního prostoru pokladen pozorovatelný obsah vysílání na daných obrazovkách. Navíc lze předpokládat, že shlédli nejvýše krátké úseky reklamních spotů a nebudou disponovat informacemi nezbytnými ke zjištění potřebných informací pro nynější daňové řízení. V rámci GRAND Hotelu Brno byla obrazovka umístěna v Lobby baru, přičemž z recepcie hotelu lze na této obrazovce pozorovat obsah vysílání s obtížemi, nikoliv v detailu. Obsah vysílání mimo to měla ovládat společnost YOTIVA. Přímé zapojení pracovníků hotelu tak nelze předpokládat. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 147/2004-89 ze dne 28. 4. 2005, lze „*neakceptování návrhu na provedení důkazů založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencií. Odmítnutí provedení důkazu může být konečně zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto.*“ Tyto důvody byly v nynější věci naplněny. Žalovaný řádně vysvětlil, že by provedení navrhovaných důkazů nebylo způsobilé prokázat uskutečnění zdanitelných plnění.
38. Společnost Tourbus k lokalitě Autobusové nádraží Zvonařka uvedla, že obrazovky v čekárně nádraží byly pronajaty společnosti HITmedia, s.r.o., přičemž pronájem byl ukončen k datu 31. 12. 2015 a poté došlo k jejich deaktivaci. Společnost HITmedia správci daně sdělila, že v letech 2011-2015 provozovala obrazovky v čekárně společnost YOTIVA na základě podnájemní smlouvy ze dne 1. 12. 2011. Žalovaný ohledně této lokality věc uzavřel s tím, že vzhledem k předložené podnájemní smlouvě bylo vysílání reklamních spotů na tomto místě prokázáno.
39. Ohledně vysílání reklamních spotů v Galerii Orlí vypověděla paní H. (správkyně galerie v předmětném období), že objekt zakoupila její matka v květnu 2013, přičemž předmětná obrazovka v Galerii již umístěna byla; předávací protokoly k ní předány nebyly. Na obrazovce byly vysílány nějaké reklamní spoty, avšak na konkrétní spoty si svědkyně nevyznamenala. Obrazovka byla umístěna v Galerii Orlí ještě asi půl roku či rok po zakoupení galerie. Správce daně následně na základě návrhu žalobce vyzval k poskytnutí informací paní Š. a paní N., majitelky obchodů v galerii v předmětném období. Paní Š. sdělila, že jedna obrazovka byla v prostorách galerie umístěna, avšak informace o vysílání reklamních spotů si již nevybavila. Paní N. shodně sdělila, že obrazovka v galerii umístěna byla a že na ní byly v předmětném období vysílány reklamní spoty různých firem (konkrétní firmy si již nepamatovala). Pan F. k dané lokalitě uvedl, že majitelem obrazovky LCD byla společnost YOTIVA. S původním majitelem Galerie Orlí byla

uzavřena písemná smlouva o užívání, přičemž s rodinou H. bylo ústně dohodnuto, že v provozování reklamní obrazovky bude pokračováno. Kontrolu reklamních spotů prováděl při cestě do kanceláře, neboť v prostorách Galerie měla kancelář YOTIVA. Informace ohledně demontáže pan F. nevěděl. Pan A. (technik společnosti YOTIVA) však sdělil v rámci své svědecké výpovědi, že obrazovku v Galerii Orlí demontovali společně s panem F. Žalovaný také poznamenal, že pan F. své členství ve společnosti YOTIVA ukončil v květnu 2013, tedy před předmětným obdobím a dále neměl důvod docházet do kanceláře společnosti YOTIVA. Kontrola reklamních spotů v předmětném období ze strany pana F. se tedy jeví jako nepravděpodobná. I přes částečné rozpory jednotlivých výpovědí svědků žalovaný dospěl k závěru, že se v lokalitě Galerie Orlí vysílání reklamních spotů v předmětném období uskutečnilo.

40. K lokalitě BIG ONE Fitness byl vyslechnut pan V., který vypověděl, že vlastníkem dvou obrazovek umístěných na baru je společnost Geste a. s. S panem F. jednal ohledně možné spolupráce, avšak k uzavření jakékoliv smlouvy nedošlo. Vysílání reklamních spotů proběhlo pouze jednou, a to jako zkouška, kterou někdo natočil na kameru. Uzavření smlouvy se společností ROYAL očekával, avšak nenastalo. Pan F. tvrdil, že spolupráce se společností Geste byla zahájena v roce 2010, přičemž byla uzavřena ústní dohoda a protiplněním bylo vysílání reklamních spotů společnosti Geste v jiných lokalitách. Spolupráce měla trvat nejméně do poloviny roku 2014, kdy pan F. BIG ONE Fitness pravidelně navštěvoval. Správce daně hodnotil svědeckou výpověď pana F. jako nedůvěryhodnou, nicméně skutkový stav považoval za dostatečně zjištěný. Žalovaný k plnění týkající se lokality BIG ONE Fitness uzavřel, že nelze vyloučit uskutečnění vysílání reklamních spotů, neboť skutkový stav v dané lokalitě nebyl dostatečně zjištěn pro uzavření věci s tím, že vysílání reklamních spotů v dané lokalitě neproběhlo. Správce daně převedl dne 24. 9. 2019 do spisu žalobce ze spisu jiných daňových subjektů výsledky zaměstnanců BIG ONE Fitness. Žalovaný seznámil s těmito výsledky žalobce v rámci odvolacího řízení, avšak žalobci nebylo umožněno zúčastnit se provedených výsledků a možnost klást svědkům otázky. Mezi doplněnými výsledky po vydání dodatečným platebních výměrů byl i výsledek paní V., předsedkyně představenstva společnosti Geste. Ta uvedla, že v letech 2013 a 2014 byly obrazovky v tomto podniku vypnuté a reklamní vysílání na obrazovkách neprobíhalo. Z dalších výsledků svědků pracujících na recepci BIG ONE Fitness vyplynulo následující. Pan H. tvrdil, že obrazovky na recepci uvedeny byly, ale k období si nic nepamatuje. Paní S. potvrdila umístění obrazovek, avšak jejich provoz v předmětném období popřela. Paní P. uvedla, že na místě byla přítomna jen omezeně, ale v době její přítomnosti na recepci obrazovky v provozu nebyly. Paní M. si k obrazovkám nic relevantního nevybavila, neboť na recepci pracovala v té době krátce. Pan H. k předmětnému uvedl, že v období let 2013-2014 bylo na obrazovkách v recepci vysíláno totéž, co na těch v posilovně, přičemž vysílání reklamních spotů nepotvrdil ani nevyloučil. Paní H. uvedla, že BIG ONE Fitness navštívila v předmětném období maximálně dvakrát, avšak co bylo na obrazovkách, si nevybavuje. Vzhledem k blížícímu se konci lhůty pro stanovení daně žalovaný nepřistoupil k opakovanému výsledku daných svědků, jak žalobce požadoval, proto jeho argumentaci o odvysílání reklamních spotů v dané lokalitě uznal (viz bod 46 rozhodnutí). Přestože soud do jisté míry sdílí pochybnosti správce daně ohledně odvysílání reklamních spotů v lokalitě BIG ONE Fitness, je nutno přihlídnout k tomu, že předmětné výpovědi zaměstnanců BIG ONE Fitness byly převedeny do spisu žalobce ze spisu jiných daňových subjektů až po vydání platebních výměrů a žalobci nebylo umožněno provést svědecké výpovědi těchto osob

v jeho daňovém řízení (s ohledem na plynutí lhůty pro doměření daně). Proto nelze vyloučit, že se vysílání reklamních spotů v dané lokalitě opravdu neuskutečnilo.

41. O věrohodnosti svědka F. má soud stejné pochybnosti jako daňové orgány. Jeho svědecká výpověď nekoresponduje s ostatními důkazy. K tomu přistupuje skutečnost, že svědek F. je zaujatou osobou s vazbou na dodavatele ROYAL. Společnost ROYAL přitom nebyla vlastníkem žádné z televizí, na kterých mělo docházet k vysílání reklamních spotů. Výpověď svědka F. je neprůkazná také v tom, jak konkrétně probíhala spolupráce s prostředníky, přes které dodavatel ROYAL plnění poskytoval. Žádné doklady nepředložil. Přestože tyto skutečnosti nelze klást k tíži žalobce, jeho důkazní situaci však tento výslech nezlepšil (viz bod 47 rozhodnutí). Ani výpověď svědka A. pro svou obecnost podle soudu nemohla prokázat od vysílání reklamních spotů žalobce ve všech zmíněných lokalitách v nyní přezkoumávaném zdaňovacím období (viz protokol o výslechu svědka A. v části A56 správního spisu).
42. Minimálně u dvou lokalit proto existují významné pochybnosti o deklarovaném plnění. Digitální záznamy s ohledem na svou nevěrohodnost tyto pochybnosti nevyvrací (viz bod 34 výše). Žalobcův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011 - 84, který se zabýval prokazováním nároku na odpočet z reklamního plnění, není v daném případě relevantní. To, že k prokázání skutečnosti postačuje řetězec nepřímých důkazů, soud nezpochybňuje. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku formuloval kvality, které takový řetězec musí mít – *„logická, ničím nenanarušená a uzavřená soustava vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které vcelku shodně a spolehlivě dokazují skutečnost nebo skutečnosti, které jsou v takovém příčinném vztahu k dokazované skutečnosti, že z nich je možno vyvodit jen jediný závěr a současně vyloučit možnost jiného závěru.“* Vyslovil, že po daňovém subjektu nelze chtít, aby prokazoval každé přehrání reklamy, ale postačí, pokud v obecných rysech prokáže, že reklamní spot existoval a přehrával se v daném místě a čase. *„Nebylo by jistě přiměřené po stěžovateli požadovat, aby prokázal poskytnutí každé jednotlivé části reklamní služby, jednalo-li se o odvysílání periodicky se opakujícího reklamního spotu na světelných reklamních tabulích v několika různých městech po dobu devíti měsíců, a to několikrát během každého dne. Stěžovateli tedy stačilo, 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. I playlist by ještě nemusel skutečně poskytnutí plnění prokazovat, neboť by se mohlo jednat o dodatečně uměle „vytvořený“ účelový dokument nebo dokument z jiných důvodů obsahově neodpovídající skutečnosti. Pokud by však u dodavatele reklamy zpracování takového dokumentu a jeho poskytnutí stěžovateli bylo obvyklou praxí, u níž by nebylo konkrétních důvodů pochybovat o souladu obsahu poskytovaných dokumentů s realitou, jistě by takový dokument byl významným důkazem. 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“* (viz výše citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 55/2011-84). To ale v žádném případě není žalobcova situace. Žalobce vidí

uzavřený okruh důkazů v tom, že kromě jím předložených dokladů svědčí o poskytnutém plnění také tvrzení pana F. (jednatele společnosti ROYAL a bývalého člena představenstva společnosti YOTIVA) a předložené videozáznamy. Promítání reklamy však přímo potvrzují *de facto* pouze videozáznamy, k jejichž slabé věrohodnosti se soud již vyjádřil v bodě 34 rozsudku.

43. Reklamní smyčky, na které žalobce opakovaně poukazuje, nejsou průkazné. Jsou zde různá svědectví zúčastněných společností, které spolupracovaly se společností ROYAL nebo společností YOTIVA různě dlouhou dobu. Mohla proto existovat reklamní smyčka, která se vztahovala k více zdaňovacím obdobím. Navíc není ani prokázáno, že reklamní smyčka, na kterou žalobce odkazuje, byla vysílána v předmětném období. Zástupci reklamovaných společností totiž (i) nekontrolovali poskytovanou reklamu vůbec, nebo (ii) o kontrolách nemají žádné záznamy. Někteří svědci z těchto firem navíc nevěděli, kdy přesně jim dodavatel ROYAL (nebo YOTIVA) reklamu dodával. Reklamní smyčky by mohly být relevantním důkazem za situace, kdy by bylo postaveno na jisto, že: (i) společnosti v předmětném spotu spolupracovaly s ROYAL v nyní řešeném zdaňovacím období, (ii) existuje důkaz, že reklamní spot se přehrával a obsahuje právě ty společnosti, které spolupráci stvrdily – např. videozáznam pořízený některou ze zúčastněných společností či jiný věrohodný důkaz. To však v nynějším případě videozáznamy prokázáno nebylo.
44. Žalobce uvádí, že plnění v jednotlivých lokalitách lze od sebe spolehlivě oddělit a pokud se pochybnosti týkaly pouze dvou lokalit, měl je finanční úřad posoudit zvlášť. To soud zvažoval, neboť jednotlivá místa od sebe lze do jisté míry separovat. Po zralé úvaze však soud této argumentaci nepřisvědčil. Ačkoliv by to povaha plnění umožňovala, jsou zde faktory, které činí plnění nedělitelným. Šlo o vztah mezi žalobcem a společností ROYAL, která jako dodavatel měla žalobci poskytnout reklamní čas. V řízení se ukázalo, že společnost ROYAL nevlastní a nemá v nájmu žádné z míst, kde měla reklamu žalobce přehrávat. Navíc správce daně prokázal, že vysílání reklamy bylo na některých lokalitách prakticky vyloučeno. Videozáznamy, které mají plnění prokazovat, jsou pochybné a přinejmenším jeden z nich je zmanipulovaný. Z toho vyvstávají pochybnosti, zda společnost ROYAL poskytla žalobci vůbec nějaké plnění. Vzhledem ke zjištěnému skutkovému stavu správce daně úspěšně zpochybnil celé plnění, byť se pochybnosti o odvysílání reklamních spotů vztahovaly jen k některým lokalitám. Pokud by nějaký předložený důkaz bezpochyby prokazoval uskutečnění plnění alespoň na některé z domluvených lokalit, jistě by bylo možné ji od zbytku oddělit. Takový důkaz však v daňovém řízení nebyl předložen. V případě ostatních lokalit předložené důkazy neprokazují, že tam reklama žalobce skutečně hrála – pouze nevylučují možnost, že tomu tak bylo.
45. Soud doplňuje, že skutečnost že žalovaný v rozhodnutí č. j. 26655/20/5300-22443-712876 ze dne 15. 7. 2020 rozhodnutí správce daně změnil tak, že přijetí deklarovaného plnění v lokalitách Galerie Orlí, Autobusové nádraží Zvonařka Brno a BIG ONE FITNESS Brno uznal, neznamená, že tak musel postupovat i v nynějším případě. Nárok na odpočet DPH v těchto lokalitách žalovaný uznal s odůvodněním, že na základě dodatku smlouvy bylo možné určit dílčí základ daně vztahující se ke každé z lokalit. To v nynějším případě možné nebylo, neboť dodatek smlouvy byl uzavřen až 19. 8. 2013; nebyl tedy účinný pro kontrolovaná zdaňovací období. Soudu nepřisluší správnost úvahy o oddělitelnosti plnění

pro období září až prosinec 2013 přezkoumávat (ani v řízení o žalobě vedené pod sp. zn. 30 Af 70/2020), neboť žalobce správnost tohoto závěru žalovaného nezpochybnuje.

46. K námitce porušení práva na spravedlivý proces neprovedením výsledku zaměstnanců BIG ONE Fitness v nynějším daňovém řízení soud odkazuje na bod 61 napadeného rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že svědecké výpovědi zaměstnanců měly prokázat odvysílání reklamních spotů v dané lokalitě, lze souhlasit se žalovaným, že pokud odvysílání těchto spotů v dané lokalitě nezpochybnil, nemuselo dojít k opakovanému výsledku svědků, jejichž záznamy o svědeckých výpovědích byly převzaty z jiných řízení dle § 93 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný totiž při hodnocení důkazů z předmětných výpovědí nevycházel. Soud k tomu uvádí, že nevyhověním návrhu žalobce na provedení svědeckých výpovědí došlo k vadě řízení, která však s ohledem na uznání žalobcovy argumentace o odvysílání sporů v dané lokalitě neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
47. Přílehlavé nejsou ani poukazy žalobce, že účinek reklamy znamenal zlepšení hospodářského výsledku žalobce. Tyto úvahy by mohly být relevantní při posuzování souvislosti plnění s ekonomickou činností žalobce. To však nebylo předmětem nyní projednávaného případu.
48. Žalobcem namítanou nemožnost prokazování skutečností, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu v kontextu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, a dále nemožnost prokázání skutečností přesahujících jeho reálné a očekávané možnosti v kontextu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, soud nepovažuje v daném případě za přílehlavou. Bylo na žalobci, aby si zajistil vysoký standard důkazů, z nichž bezpochyby vyplyne, že reklama skutečně byla realizována tak, jak bylo tvrzeno daňovým subjektem (viz bod 31 výše). Tuto povinnost žalobce v daném případě nesplnil. Jistě bylo v souladu s péčí řádného hospodáře, aby si žalobce ověřil, že je mu plnění poskytnuto. Zejména, pokud šlo o plnění v řádu stovek tisíc. Výstupem reklamního plnění není určitý produkt, který je hmatatelný. Mohlo by se velmi jednoduše stát, že reklamní plnění by žalobce vůbec neobdržel a nezjistil by to. Bylo proto i v jeho zájmu ověřit si, že společnost ROYAL plnění poskytl – a opatřit si o vynaloženém úsilí alespoň nějaký doklad. Nedostatečnost a nevěrohodnost žalobcem předkládaných důkazů nelze klást k tíži žalovaného s argumentem, že bylo žalobci znemožněno unést důkazní břemeno. Žalobci bylo umožněno prokázat nárok na odpočet, nicméně jím předkládané důkazy byly shledány jako nedostatečné. Závěry výše citovaných rozsudků tak na věc nedopadají.
49. Soud má na základě provedení dokazování v daňovém řízení za to, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, jelikož neprokázal přijetí zdanitelného plnění (neprokázal, že fakticky přijal zdanitelné plnění, a to v takovém rozsahu, jak bylo deklarováno na daňových dokladech). Závěry žalovaného o odepření nároku na odpočet byly učiněny na podkladě řádně zjištěného skutkového stavu a obstojí.

VI. Závěr a náklady řízení

50. Na základě výše uvedených skutečností soud žalobu žalobce zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
51. 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

52. 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. Soud proto rozhodl, že se žalovanému v řízení náhrada nákladů řízení nepřiznává (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

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 30. května 2022

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu