



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka a Mgr. Heleny Nutilové ve věci

žalobce: **Jihostroj, a. s.**, IČ: 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 11. 10. 2019,  
čj. 42423/19/5300-22443-701226,

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. Dne 4. 11. 2015 zahájil správce daně u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen až prosinec roku 2012 (viz protokol č. j. 1922927/15/2203-60562-301159). Zahájení kontroly na DPH předcházelo zahájení daňové kontroly na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2012 dne 22. 4. 2015. Dne 26. 8. 2017 byla zahájena kontrola daně z příjmů rovněž za zdaňovací období roku 2013, roku 2014 a roku 2015.
2. Spornou otázkou mezi žalobcem a správcem daně se v průběhu daňové kontroly na DPH stala digitální reklama v celkové částce 31 800 000 Kč (bez DPH) dle smlouvy o reklamě č. 128/12/400, (dále jen „smlouva o reklamě“) za zdaňovací období říjen roku 2012, jejímž poskytovatelem měla být společnost BPA sport marketing a.s., DIČ: 25069764, (dále jen „spol. BPA“) a odměna ve výši 1 220 000 Kč (bez DPH) za úkony dle mandátní smlouvy ze dne 18. 4. 2012 (dále jen „mandátní smlouva“) směřující ke zrušení zástavních práv na žalobcův majetek, kdy poskytovatelem těchto úkonů měla být společnost JAWAUNION s.r.o., DIČ: CZ25152149, (dále jen „spol. JAWAUNION“) za zdaňovací období prosinec roku 2012.
3. Správce daně setrval na svých závěrech a ve zprávě o daňové kontrole na DPH č. j. 80968/18/2203-60562-301159 (dále též „zpráva o daňové kontrole“) ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet daně ve výši 6 360 000 Kč deklarovanému na daňovém dokladu č. 612120046 od spol. BPA uzavřel, že žalobcem *„nebylo prokázáno, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno v rozsahu tak, jak bylo uvedeno na přijatém daňovém dokladu, respektive ve Smlouvě o reklamě“*. Ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet daně ve výši 244 000 Kč deklarovanému na daňovém dokladu č. 2012015 od spol. JAWAUNION správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal použití přijatého plnění v souvislosti s jeho ekonomickou činností. Dle správce daně žalobce nedostal důkazní povinnosti a neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně v souladu s ustanoveními § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném k předmětnému zdaňovacímu období (dále též „ZDPH“).
4. Správce daně žalobci dodatečným platebním výměrem č. j. 235783/18/2206-50523-305463, doměřil DPH ve výši 6 360 000 Kč za zdaňovací období říjen roku 2012 (dále jen „dodatečný platební výměr I“) a dodatečným platebním výměrem č. j. 236211/18/2206-50523-305463 doměřil DPH ve výši 244 000 Kč za zdaňovací období prosinec roku 2012 (dále jen „dodatečný platební výměr II“).
5. Žalobce napadl označené dodatečné platební výměry včasným odvoláním. Žalovaný po přezkoumání spisu uložil správci daně doplnění řízení, na jehož základě rozhodl tak, že platební výměr I, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období říjen roku 2012, zrušil (rozhodnutí ze dne 9. 9. 2019, č. j. 37253/19/5300-22443-701226). Ve vztahu k platebnímu výměru II žalovaný dospěl k právnímu názoru odlišnému od právního názoru správce daně. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný změnil platební výměr II tak, že ve výroku na str. 1 v první větě začínající slovy *„Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů....“* se mění částka z 244 000 Kč na částku **604 000 Kč**. Ve druhé větě začínají

slovy „Podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ...“ se mění částka penále ze 48 800 Kč na částku **120 800 Kč**.

V části IV. Nárok na odpočet daně se mění hodnoty následovně:

hodnota ř. 40	Základ daně – základní sazba	se mění z: - 1 220 000	na: - 3 020 000
---------------	------------------------------	------------------------	-----------------

	V plné výši – základní sazba	se mění z: - 244 000	na: - 604 000
--	------------------------------	----------------------	---------------

hodnota ř. 46	Odpočet daně celkem	se mění z: - 244 000	na: - 604 000
---------------	---------------------	----------------------	---------------

V části VI. Výpočet daně se mění hodnoty následovně:

hodnota ř. 63	Odpočet daně	se mění z: - 244 000	na: - 604 000
---------------	--------------	----------------------	---------------

hodnota ř. 66	Rozdíl po doměření	se mění z: - 244 000	na: 604 000
---------------	--------------------	----------------------	-------------

a dále v části týkající se placení daně takto:

Ve výroku na str. 3 ve větě začínající slovy „*Doměřená daň ...*“ se částka 244 000 Kč mění na částku **604 000 Kč**. Ve větě začínající slovy „*Penále ...*“ se částka 48 800 Kč mění na částku **120 800 Kč**.

6. V ostatním zůstal výrok odvoláním napadeného rozhodnutí beze změny.

## II. Shrnutí žaloby

7. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 12. 12. 2019 žalobu u Krajského soudu v Českých Budějovicích.
8. Žalobce namítá, že daňové orgány postupovaly v rozporu se zákonem, jejich rozhodnutí se zakládají na podstatných vadách řízení a jsou v rozporu se skutečností.
9. Žalobce je přesvědčen, že splnil svou důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2012 i následující zdaňovací období dotčená smlouvou o reklamě. Uvedená zdaňovací období nelze dle žalobce posuzovat odděleně, neboť smlouva o reklamě zahrnuje zdaňovací období za roky 2012 - 2016.
10. Žalovaný neprovedl žalobcem navržené důkazy, tudíž postupoval v rozporu se zásadami daňového řízení (§ 1 odst. 2, § 5 odst. 3 a § 7 daňového řádu), důsledkem čehož dospěl k nesprávnému zjištění a stanovení daně. Provedení navržených výsledků svědků J.O. (předsedkyně představenstva a ředitelka spol. BPA), Ing. J.P. (místopředseda představenstva spol. BPA), a Ing. M.J.H. (finanční ředitel a člen žalobcovy dozorčí rady) pak žalovaný nesprávně odmítl s tím, že případná tvrzení navržených svědků o faktické realizaci reklamy dle smlouvy o reklamě, resp. dle mediaplánu, by nemohlo zvrátit fakt, že žalobce nedisponuje přesvědčivými důkazními prostředky stran plnění poskytnutých dle vyúčtování, resp. mediaplánu, tj. že výpovědi těchto svědků by se týkaly pouze formálního smluvního vztahu a nemohou přispět ke zjištění faktického stavu věci.

11. Nesprávným zjištěním a stanovením daně za zdaňovací období prosinec 2012 žalobce v posuzované věci porušil rovněž § 92 odst. 2 a § 134 daňového řádu, neboť nešetřil žalobcova práva a chráněné zájmy a nepostupoval bez zbytečných průtahů. Řízení bylo u žalobce zahájeno dne 22. 4. 2015 v rámci již probíhajícího daňového řízení vedeného ve věci daně z příjmů právnických osob (dále též „DPPO“) za roky 2012 – 2015, které bylo zahájeno dne 4. 11. 2015. Tato skutečnost se odráží ve formě zpracování zprávy o daňové kontrole, která odkazuje na důkazy prolínající se jednotlivými roky 2012 až 2016 nepřehledným a zmatečným způsobem. Žalobce proto shledává rozhodnutí žalovaného, resp. zprávu o daňové kontrole téměř nepřezkoumatelnou.
12. Žalobce navrhl v návaznosti na výzvu k prokázání skutečností a provedení výslech Ing. A.Ch. výsledky dalších svědků, a to JUDr. Ing. V.K. (advokát a společník AK Jansta & Kostka, právní zástupce Charouz Group s. r. o.); JUDr. J.K. (advokát a řídicí společník AK Jansta & Kostka, právní zástupce Charouz Group s. r. o.) a Ing. P.S. (ředitel odboru administrace aktivních obchodů, J&T Banka a. s., zástupce banky pro jednání s klientem Charouz Group s. r. o.). Žalobce zamýšlel navrženými výsledky podpořit svá tvrzení, že jím přijaté služby dle mandátní smlouvy od spol. JAWAUNION byly použity v rámci žalobcovy ekonomické činnosti, resp. jaké ztráty by žalobci hrozily, pokud by cílů mandátní smlouvy nebylo dosaženo. Žalobce dále hodlal navrženými výsledky prokázat aktivní účast Ing. A.Ch. (společník mandatáře) na jednání o zrušení zástav a podíl Ing. J.G. (jednatel mandatáře) na projednání záměru odbřemenění žalobcova majetku. Tímto chtěl žalobce vyvrátit pochybnosti správce daně o tom, že nárok na odpočet DPH ve výši 244 000 Kč byl oprávněný. Tato skutečnost dle žalobce totiž plyne nejen z uzavřené mandátní smlouvy mezi žalobcem a spol. JAWAUNION, ale též z vlastní činnosti mandatáře. Navrženými výsledky svědků mělo být prokázáno, že v posuzované věci byl nárok na odpočet daně z tohoto přijatého zdanitelného plnění uplatněn v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH.
13. Žalovaný pominul, že správce daně postupoval v rozporu s § 8 daňového řádu, neboť nepřihlédl ke všem skutečnostem, které vyšly v průběhu daňového řízení najevo, tj. ke všem důkazům předloženým žalobcem. Žalovaný hodnotil důkazy účelově, když např. přes shodné výpovědi svědků, předloženou fotodokumentaci reklamního spotu a jiné důkazy založené ve spise usoudil, že se reklama neuskutečnila. Správce daně v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu předjímal vypovídací potenciál navržených důkazů, jelikož vyhodnotil provedení navrženého důkazu výsledkem svědků jako nadbytečné, resp. označil svědky za nevěrohodné. Žalobce v průběhu daňové kontroly upozornil na existenci motivačního systému, kdy jsou zaměstnancům žalovaného za doměrky na daních vypláceny bonusy a odměny. Tato skutečnost dle žalobce zasahuje do principu volného hodnocení důkazů (§ 8 daňového řádu) i vlastního dokazování (§ 92 daňového řádu). Podjatost, kterou žalobce námitkou podanou vůči žalobcovým zaměstnancům provádějícím u žalobce daňovou kontrolu uplatnil, žalovaný vyloučil, aniž by zohlednil porušení § 8 daňového řádu. O podjatosti svědčí průběh celého daňového řízení, neboť správní spis neobsahuje žádné důkazy svědčící o tom, že deklarované služby nebyly poskytnuty.
14. Daňové řízení týkající se zdanitelného plnění realizovaného na základě smlouvy o reklamě dle žalobce nebylo posuzováno ve všech vzájemných souvislostech, tudíž byl

- porušen § 8 daňového řádu. Žalobce předložil v průběhu odvolacího řízení znalecké posudky prokazující, že plnění z titulu smlouvy o reklamě souviselo s jeho ekonomickou činností, což žalovaný nezohlednil, když tyto důkazy označil za neprůkazné ve vztahu k přijatému plnění dle vyúčtovacího dokladu (resp. smlouvy o reklamě/mediaplánu).
15. Žalobce rovněž namítá, že mu nebylo umožněno seznámit se s daňovým spisem v celém rozsahu, neboť mu nebyl k nahlédnutí ani přes podanou stížnost předložen doplněný rejstřík předmětného spisu ze systému ADIS. Postup správce daně proto odporuje zásadám správy daní, zejména § 5 odst. 3 daňového řádu. Žalobci byla k prokázání skutečností stanovena nejkratší možná lhůta, následně nebylo vyhověno jeho žádosti o prodloužení lhůty. Obě zmíněné skutečnosti zakládají pochybnosti o účelu takového jednání ze strany správce daně.
  16. Žalobce žalovanému dále vytýká, že byl opakovaně vyzýván k předkládání dokladů stejného charakteru (pro účely evidence DPH za jednotlivá období), čemuž žalobce vždy vyhověl. Žalovaný tedy opakovaně po žalobci požadoval prokázání skutečností již dříve prokázaných, čímž opět postupoval v rozporu s § 5 odst. 3 a § 8 daňového řádu. Označený postup žalovaného považuje žalobce za účelový.
  17. Žalobce je přesvědčen, že mu správce daně negativní reakcí na žádost o prodloužení lhůty znemožnil dodání podkladů k upřesnění rozsahu a četnosti digitální reklamy. Žalobce tyto podklady správci daně předal již v průběhu daňové kontroly, učinil tak tedy k výzvě správce daně opakovaně, neboť měl po obdržení výzvy za to, že správce daně žádá další dodatečné podklady, které by měl žalobce opatřit. Žalovaný argumentoval tím, že po žalobci požaduje pouze dodání těch podkladů, kterými žalobce disponuje a k jejichž doložení byl v průběhu daňové kontroly správcem daně vyzván. Předmětné podklady (mediaplány jednotlivých let s uvedením místa, četnosti a rozsahu reklamy) jsou shrnuty do přehledné tabulky vyvozené z příložených podkladových materiálů, jimž správce daně rovněž disponoval. Tvrzení správce daně uvedené ve výzvě k prokázání skutečností o tom, že nelze určit rozsah a četnost digitální reklamy v letech 2012 – 2014, je nepravdivé, stejně tak i hodnocení předložených důkazů žalovaným. Ten v napadeném rozhodnutí uvádí, že uvedené důkazy nejsou s to prokázat faktickou realizaci digitální reklamy v roce 2012, neboť obsahují pouze formální zápisy.
  18. Žalobci je rovněž k tíži přičítána skutečnost, že někteří subdodavatelé digitální reklamy (provozovatelé obrazovek v obchodních centrech) jsou nekontaktní. Dle žalobce je tomu tak až s odstupem několika let, neboť z důkazního materiálu vyplývá, že tito subdodavatelé v předmětném období zajišťovali služby nejen pro žalobce, ale i pro další společnosti, např. pro ŠKODA AUTO. Žalobci nelze přičítat k tíži chování jiného daňového subjektu, který mu před několika lety poskytoval služby.
  19. Žalobce namítá, že předložením veškerých důkazů v daňovém řízení splnil důkazní povinnost plynoucí z tvrzení učiněných v daňovém přiznání k DPH za měsíc prosinec 2012. Žalobce zejména prokázal přijetí plnění ve formě digitální reklamy od spol. BPA dle daňového dokladu č. 610121083. Žalovaný hodnotil žalobcem předložené důkazy účelově a v rozporu s § 8 odst. 1 a § 92 daňového řádu. Žalobce nesouhlasí s tím, že svá tvrzení neprokázal přesvědčivými důkazními prostředky. Žalovaný takto hodnotil i žalobcem předložené fotografie LCD obrazovek, přestože sám připouští, že

tyto zachycují LCD obrazovku se žalobcovým logem v daném obchodním centru, někde i s vánoční světelnou výzdobou interiéru. Žalovaný přesto žalobci vytýká, že uvedené fotografie zobrazují pouze statické záběry, tudíž nelze stanovit dobu, kdy byly pořízeny. Odůvodnění napadeného rozhodnutí se opírá rovněž o žalovaným tvrzené nesrovnalosti (např. počet reklamních spotů) mezi dodavatelem reklamy a subdodavatelem. Žalobce prokázal, že reklamní spoty mu byly dodány dle mediaplánu (prezentace v prosinci 2012 v obchodních centrech Flora, Chodov, Šestka); spol. BPA tvrdí, že žalobci dodala reklamu prostřednictvím subdodavatele spol. FULLERTON. Dle žalobce byly spoty v deklarovaných místech a časech prokazatelně realizovány, naopak žalovaný rozsah svých zpochybnění neprokázal. Nadto se jedná se o vztah mezi dodavatelem a subdodavatelem, který nelze žalobci přičítat k tíži.

20. Závěrem žalobce shrnuje, že přestože v průběhu daňového řízení spolupracoval se správcem daně, ten následně nesprávně stanovil DPH (§ 1 odst. 2 daňového řádu) a v rozporu s § 7 daňového řádu žalobce svou činností neúměrně zatěžoval, což dokládá neúměrná délka daňového řízení. Žalovaný odkazuje na přenos daňového břemene, aniž by sám dostal svým povinností (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu), když nevyvrátil žalobcova tvrzení. Žalovaný rovněž porušil § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť nepřihlédl ke všemu, co vyšlo v daňovém řízení najevo. K otázce přesunu důkazního břemene žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 38/2012-40 s tím, že žalovaný hodnotil důkazy svévolně, aniž by pro takový postup měl oporu ve správním spise, resp. skutkový a právní stav posuzované věci neodpovídá hodnocení žalovaného. Postup žalovaného odporuje nejen ustanovením daňového řádu (viz § 5 odst. 1 daňového řádu), ale rovněž čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 4 ve spojení s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Žalovaný tedy postupoval nejen v rozporu se zásadami daňového řízení, ale rovněž v rozporu s ústavními předpisy.
21. Žalobce navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného, jakož i dodatečný platební výměr správce daně, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

### III. Shrnutí vyjádření žalovaného

22. Žalovaný navrhl zamítnutí podané žaloby. Ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul průběh dosavadního řízení, následně se vyjádřil k jednotlivým námitkám.
23. S namítanou nezákonností napadeného rozhodnutí se žalovaný neztotožnil. Do vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní námitky jsou v podstatě totožné s námitkami odvolacími, proto v podrobnostech odkázal na žalobou napadené rozhodnutí.
24. Námitku porušení zásad daňového řízení žalovaný označil za nedůvodnou. Uvedl, že žalobcovy námitky jsou zcela obecné, což v odvolacím řízení předurčilo obsah napadeného rozhodnutí. K tomu okázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54. Ze spisového materiálu je dle žalovaného zřejmé, že daňová kontrola byla prováděna v souladu s daňovým řádem.
25. K námitce nepřiměřené délky daňové kontroly žalovaný uvedl, že z daňového řádu nevyplývá žádná zákonná lhůta, ve které je správce daně povinen ukončit daňovou kontrolu. Správce daně je vázán toliko prekluzivní lhůtou pro stanovení daně dle ustanovení § 148 daňového řádu, která v posuzované věci dosud neuplynula. Z posloupnosti jednotlivých úkonů daňové kontroly v posuzované věci nelze usoudit

- na pasivitu správce daně, resp. na porušování žalobcových práv. K tomu žalovaný cituje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39 s tím, že doba trvání daňové kontroly se odvíjela od náročnosti dokazování, z tohoto důvodu probíhala od listopadu 2015 až do ledna 2018. Žalobce se mohl proti domnělým průtahům bránit například podnětem na ochranu před nečinností správce daně dle ustanovení § 38 daňového řádu.
26. K žalobcovu tvrzení, že správce daně chybně dopředu předjímá vypovídací potenciál navržených důkazů, resp. že neprovedl výslechy žalobcem navržených svědků, žalovaný uvádí, že správce daně v rámci daňové kontroly k navrženým svědeckým výpovědím skutečně nepřistoupil, a to z důvodů popsanych v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
  27. Námitku porušení zásady volného hodnocení důkazů žalovaný rovněž označil za nedůvodnou. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017-135 potvrzený usnesením Ústavního soudu ze dne 9. 4. 2019, sp. zn. III. ÚS 3734/18 uvedl, že důkazní řízení bylo vedeno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Správce daně i žalovaný přitom vycházeli jak z důkazů předložených žalobcem, tak i z těch, které si sami v rámci své vyhledávací činnosti opatřili.
  28. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole, neboť obsahuje všechny skutečnosti dle daňového řádu, o čemž svědčí obsáhlá a věcná žalobcova argumentace proti závěrům zprávy o daňové kontrole.
  29. Žalovaný se vymezil rovněž vůči tvrzené podjatosti jmenovaných úředních osob, která má mít původ v motivačním systému ovlivňujícím objektivitu jednotlivých pracovníků správce daně. Žalobce toto obecné tvrzení nepodložil žádnými konkrétními důkazy, ale pouze dvěma novinovými články, pročež žalovaný považuje tuto námitku za nedůvodnou. Dle žalovaného je existence přezkoumání věci odvolacím orgánem zcela vylučuje možnost namítaného motivačního efektu.
  30. Za nedůvodnou označil žalovaný rovněž námitku neprokázání použití přijatých plnění v souvislosti s ekonomickou činností žalobce. Žalovaný závěry správce daně korigoval, a tedy k závěru o neprokázání použití přijatých plnění v souvislosti se žalobcovou ekonomickou činností nedospěl, což žalobce v žalobě nereflektoval.
  31. Žalovaný nepřijal rovněž námitky do zjištění týkajícího se digitální reklamy formou spotů na LCD obrazovkách. Žalovaný vycházel při svém hodnocení ze žalobcem předložených i vlastní činností získaných důkazních prostředků. Za zásadní považuje žalovaný frekvenci vysílání předmětných spotů. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ozřejmil, z jakého důvodu žalobcem předložené důkazní prostředky neprokázaly, že k plnění došlo v žalobcem deklarovaném rozsahu. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že nekontaktovatelnost spol. FULLERTON s.r.o. žalobci kladena k tíži nebyla. V situaci, kdy žalobce neprokázal, že plnění fakticky přijal tak, jak deklaroval prostřednictvím vyúčtovacího dokladu, hmotněprávní podmínky stanovené zákonem k uplatnění nároku na odpočet daně (§ 72 ZDPH) splněny nebyly. Realizaci reklamy formou spotů na LCD obrazovkách proto nelze pokládat za prokázanou. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval rovněž žalobcem předloženými znaleckými posudky, které sice prokazují vhodnost žalobcovy prezentace způsobem dle smlouvy o reklamě, avšak neprokazují sporný rozsah provedeného reklamního plnění (období

prosinec 2012). Žalobcovy námitky směřující vůči jiným zdaňovacím obdobím, resp. vůči dani z příjmů právnických osob se míjí s posuzovanou věcí.

32. Námitky vůči zjištěním stran mandátní smlouvy považuje žalovaný rovněž za nedůvodné. Žalovaný vycházel z veškerých nashromážděných důkazů. K neprovedení výsledků navržených svědků žalovaný uvádí, že tyto řádně odůvodnil (viz body 75-79 napadeného rozhodnutí). Žalobce dle žalovaného neprokázal uskutečnění realizace úkonů od spol. JAWAUNION dle dokladu č. 2012015, neboť doložil toliko důkazní prostředky bez důkazního potenciálu nebo důkazní prostředky nevěrohodné. Dle žalovaného byla předloženými i získanými důkazy sice potvrzena existence zástavních práv na žalobcův majetek i jejich zrušení, ovšem nikoliv již fakt, že úkony ve věci zrušení zástavních práv obstarala právě spol. JAWAUNION, jak žalobce prostřednictvím dokladu č. 2012015 tvrdil. Naopak bylo přesvědčivým způsobem prokázáno podáním od J & T BANKA, kdo vyvíjel onu zásadní aktivitu ve věci zrušení zástavních práv na majetek žalobce (viz body 73 a 76 napadeného rozhodnutí). Žalovaný se ztotožnil se správcem daně, že ve vztahu k žalobcem tvrzenému nároku na odpočet daně z titulu plnění deklarovaného na daňovém dokladu č. 2012015 od spol. JAWAUNION nebylo možno žalobci jím tvrzený nárok na odpočet daně ve výši 244 000 Kč přiznat, neboť nedostal své povinnosti důkazní a oprávněnost tvrzeného nároku na odpočet daně neprokázal. Stanovisko žalovaného je od stanoviska správce daně odlišné v tom, že důvodem odepření nároku na odpočet daně je neprokázání fakticity deklarovaného plnění.

#### IV. Právní hodnocení krajského soudu

33. 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.). Krajský soud rozhodl bez jednání za splnění podmínek dle § 51 s. ř. s.
34. Žaloba není důvodná.

#### IV.A K námitkám procesní povahy

##### IV.A.1 K námitce nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole

35. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole, jejíž důvodnost by sama o sobě byla důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Této námitce krajský soud nepřisvědčil.
36. Dle § 147 odst. 4 daňového řádu „[d]ojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.“ Na zprávu o daňové kontrole je tudíž zapotřebí klást stejné nároky jako na odůvodnění správního rozhodnutí.
37. V otázce požadavků na kvalitu odůvodnění správního rozhodnutí lze poukázat například na rozsudek ze dne 16. 6. 2006, čj. 4 As 58/2005-65, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že z rozhodnutí správního orgánu musí být mimo jiné patrné, „proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné, nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané

*účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů“.* Jinými slovy z rozhodnutí správního orgánu musí plynout, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil. Povinnost odůvodnit rozhodnutí však z druhé strany nemůže být chápána tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý argument účastníků řízení (srov. obdobně například nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3441/11). Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek a není proto vyloučeno, aby případné mezery odůvodnění tato rozhodnutí vzájemně zaplňovala (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, čj. 6 As 161/2013-25).

38. Pokud jde o otázku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nesrozumitelnost, lze poukázat na rozsudek ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013-25, v němž Nejvyšší správní soud dovodil, „že rozsudek by byl nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, pokud by z něj nebylo lze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Ads 80/2009-132 ze dne 22. září 2010), nebo pokud by z něj nevyplývalo, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 As 28/2008-76 ze dne 21. srpna 2008), pokud by jeho odůvodnění bylo vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Azs 94/2007-107 ze dne 31. ledna 2008), či pokud by jeho výrok byl vnitřně rozporný nebo by z něj nebylo možno zjistit, jak vlastně soud rozhodl (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Ads 58/2003 ze dne 4. prosince 2003, 133/2004 Sb. NSS) a v některých jiných speciálních případech. Nicméně, s tímto kasačním důvodem je nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení (v případě nositelů veřejných subjektivních práv je ve hře též jejich základní právo na rozhodnutí věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. na projednání věci v přiměřené lhůtě podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod), a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny.“ Jakkoli uvedené závěry Nejvyšší správní soud vyslovil v souvislosti s rozsudkem soudu, lze je nepochybně vztáhnout též vůči rozhodnutí správního orgánu.
39. Krajský soud neshledal, že by zpráva o daňové kontrole v tomto ohledu trpěla jakýmikoli nedostatky. Žalobce ostatně ani nekonkretizoval, v čem přesně namítanou nepřezkoumatelnost spatřuje, vyjma obecného konstatování, že správa o daňové kontrole nerozlišuje mezi jednotlivými zdaňovacími obdobími, což ji dle žalobce činí nepřehlednou. Toto tvrzení se však nezakládá na pravdě. Zpráva o daňové kontrole v nyní posuzované věci je sice poměrně obsáhlá (54 stran), avšak přehledně strukturovaná. Konkrétně zdaňovacím obdobím roku 2012 se pak zabývá na stranách 4 až 15. Na straně 49 se pak nachází shrnutí výsledků kontroly k tomuto zdaňovacímu období. Správce daně strukturou textu mezi zdaňovacími obdobími striktně neodlišuje pouze na stranách 40 až 47, kde obsírně popisuje své stanovisko k žalobcovu vyjádření označenému VIII. Ani z této části zprávy o daňové kontrole ovšem nevyplývá, že by

snad správce daně nepřipustně směřoval zjištění relevantní pouze pro určitá zdaňovací období.

#### IV.A.2 K námitce průtahů řízení

40. Nedůvodná je předně námitka porušení zásady, dle níž správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.
41. 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.“
42. V posuzované věci správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 4. 11. 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 žalobce v tomto ohledu nic konkrétního neuvádí.

#### IV.A.3 K námitce podjatosti oprávněných úředních osob

43. Krajský soud taktéž nepřisvědčil námitce podjatosti oprávněných úředních osob, již měl založit systém odměňování pracovníků finanční správy.
44. Předně v této souvislosti krajský soud uvádí, že v posuzované věci nebylo postaveno najisto, že by se na oprávněné úřední osoby skutečně žalobcem 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 „sbledá-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.
45. Žalobce spatřoval 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 žalobcem namítaná podjatost oprávněných úředních osob promítla do zákonnosti předmětného

dodatečného platebního výměru či rozhodnutí žalovaného. Jak rovněž upozornil žalovaný ve vyjádření k žalobě, skutečnost, že odvoláním napadené platební výměry byly podrobeny přezkumu žalovaného, prakticky vylučuje, že by napadené rozhodnutí mohlo být zasaženo podjatým jednáním zaměstnanců správce daně.

#### IV.A.4 K námitce neposkytnutí soupisu písemností ze systému ADIS

46. S námitkou, že žalobci nebylo umožněno seznámit se se spisem v celém jeho rozsahu, neboť mu nebyl přes podanou stížnost správcem daně vydán soupis písemností ze systému ADIS (automatizovaný daňový informační systém), se soud neztotožnil. Krajský soud přisvědčil právnímu názoru žalovaného vyjádřenému ve vyrozmění o výsledku prošetření žalobcovy stížnosti ze dne 14. 1. 2019, že žalobcův požadavek nemá oporu v právních předpisech. Dle daňového řádu správce daně vede spis, do něhož se zakládají písemnosti týkající se práv a povinností daňového subjektu. Je rovněž upraveno, o jaké písemnosti se zpravidla jedná a jakým způsobem se spis člení. Daňový řád ani jiný právní předpis neobsahují úpravu týkající se systému ADIS, tím spíše pak správce daně nenese žádnou povinnost v souvislosti s tímto systémem ve vztahu k daňovým subjektům. Systém ADIS je tedy interním podpůrným systémem sloužícím pro potřeby správce daně. Žalobci byly předloženy k nahlédnutí tzv. „rejstříky“, tj. soupisy písemností obsahující záznamy odpovídající obsahovým náležitostem ve smyslu zákona.

#### IV.A.5 K námitce opakovaných výzev k předkládání totožných dokladů a neprodloužení lhůty

47. V první řadě není zřejmé, že by vytykaným jednáním žalovaného, resp. správce daně došlo k zásahu do žalobcových veřejných subjektivních práv. Z vyrozmění o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 15. 1. 2019 se podává (bod 22), že žalobce byl výzvou správce daně ze dne 15. 10. 2018 vyzván k doložení plné moci k mandátní smlouvě pro mandatáře spol. JAWAUNION, k čemuž mu byla stanovena lhůta 8 dní. Žalobcově žádosti ze dne 20. 10. 2018 o prodloužení lhůty správce daně vyhověl a lhůtu prodloužil o celých 16 dní oproti původně stanovené osmidenní lhůtě (do 9. 11. 2018), nikoli však do žalobcem požadovaného data 30. 11. 2018, neboť správce daně po žalobci požadoval dodání jediného dokumentu, který měl žalobce k dispozici. Takový postup správce daně nikterak nevybočuje ze zákonných mezí.
48. Co se týče námitky, že žalobce byl opakovaně vyzván k dokládání těchto dokumentů, ani zde soud neshledal jakékoli porušení žalobcových práv. Žalobce uvedenou námitku formuloval jen velmi obecně, tudíž nelze učinit úsudek o tom, že by správce daně v tomto ohledu postupoval jakkoli v rozporu se zákonem a zasáhl tak do žalobcových veřejných subjektivních práv. Požadoval-li po žalobci doložení dalších listin apod., patrně tak činil pro řádné objasnění skutkového stavu, což správnímu orgánu nelze přičítat k tíži.

#### IV.B K námitkám týkajícím se neuznaných nákladů

49. Námitku porušení základních zásad daňového řízení (§ 1 odst. 2, § 5 odst. 3, § 7 a § 8 daňového řádu) z důvodu neprovedení žalobcem navržených důkazů považuje soud za nedůvodnou.

50. Dle § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), je správa daně „*postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“. Dle § 5 odst. 3 daňového řádu šetří správce daně „*práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní*“. Dle § 7 téhož zákona postupuje správce daně bez „*bez zbytečných průtahů*“ (odst. 1) a rovněž tak, „*aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny*“ (odst. 2).
51. Krajský soud předesílá, že žalobce vznesenou námitku porušení základních zásad daňového řízení z důvodu neprovedení jím navržených důkazů výsledkem námitkou označených svědků, v jehož důsledku mělo dojít k nesprávnému stanovení daně, formuloval zcela obecně. Absence konkrétních důvodů ve vztahu k dané námitce soudu znemožňuje, aby ji vypořádal jinak, než obecným způsobem. K tomu viz konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, jímž Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*[p]ro řízení o přezkoumání správního rozhodnutí soudem platí dispoziční zásada [§ 71 odst. 1 písm. d) a § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.], a proto obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Neuvedla-li žalobkyně skutečnosti, kterými by zpochybňovala dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek při stanovení základu daně a daně, musel hodnotit krajský soud napadené správní rozhodnutí komplexně a nelze mu tedy vytýkat, že se k takovým skutečnostem nijak nevyjádřil.*“
52. Krajský soud proto nejprve v obecné rovině poznamenává, že daňové řízení je postaveno na zásadě, dle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy nese 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.).
53. Krajský soud na tomto místě předesílá, že se ztotožnil se závěrem žalovaného, dle něhož žalobce v souvislosti se shora uvedenými náklady neunesl 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 odkázat. S ohledem na níže vyložené závěry proto krajský soud nespatřuje ze strany daňových orgánů porušení zásad daňového řízení, včetně zásady volného hodnocení důkazů (ať již samostatně či ve vzájemné souvislosti).

54. Nedůvodná je též námitka porušení čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 4 ve spojení s čl. 11 odst. 5 Listiny. Žalobce toto porušení odvozuje od údajného porušení zákonných norem, přičemž samostatně neuvádí argumentaci, jež by měla ústavněprávní relevanci. Za této situace nelze než uzavřít, že jelikož krajský soud neshledal, že by správce daně či žalovaný jakkoli postupovali v rozporu se zákonem, nedopustili se ani porušení ústavně zaručených práv žalobce.

#### **IV.B.1 K nákladům na reklamu od spol. BPA**

55. Námitky vztahující se k neuznání nákladů na reklamu od společnosti BPA shledal krajský soud nedůvodnými.
56. Žalobce brojí proti zjištěním týkajícím se digitální reklamy formou spotů na LCD obrazovkách v níže vyjmenovaných obchodních centrech (dále též „OC“), přičemž prakticky pouze předestřel výčet v řízení předložených důkazů s tím, že tyto dle žalobce prokazují jím tvrzený faktický rozsah plnění reklamy.
57. Jak vyplývá ze spisového materiálu, žalovaný dospěl k závěru, že žalobci lze přiznat nárok na odpočet daně ve výši 6 360 000 Kč dle žalobcem předloženého daňového dokladu č. 612120046 od spol. BPA (dále jen „doklad“), který deklaruje úhradu zálohy ve výši 38 160 000 Kč (základ daně ve výši 31 800 000 Kč, DPH ve výši 6 360 000 Kč) dle zálohové faktury č. 640120067 (dále jen „zálohová faktura“). Žalovaný shledal, že tento nárok tvrzený prostřednictvím přiznání k DPH za zdaňovací období říjen roku 2012 splňuje zákonem předpokládané podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z titulu zaplacené zálohy s tím, že uplatněním nároku na odpočet daně dle dokladu nedošlo k porušení daňové neutrality. Jak je uvedeno výše, žalovaný proto platební výměr I, kterým bylo žalobci doměřeno DPH za zdaňovací období říjen roku 2012, zrušil. Současně žalovaný seznámil žalobce s tím, že bude ověřovat, zda plnění, na která žalobce v říjnu roku 2012 zaplatil spol. BPA zálohu dle zálohové faktury (dle smlouvy o reklamě různé formy reklamy – digitální, internetová a televizní), byla fakticky uskutečněna.
58. Vzhledem k tomu, že správce daně prostřednictvím daňové kontroly na DPH prověřoval kromě daňové povinnosti na DPH za zdaňovací období říjen roku 2012 pouze skutečnosti žalobcem tvrzené za zdaňovací období prosinec roku 2012, stala se v rámci odvolacího řízení na DPH předmětem přezkoumání faktického uskutečnění plnění dle smlouvy o reklamě pouze ta plnění, která byla deklarována prostřednictvím vyúčtovacího dokladu s datem uskutečnění zdanitelného plnění k 31. 12. 2012. Žalovaný ve smyslu § 114 odst. 3 daňového řádu prověřil skutečnosti, jež při přezkoumávání odvolání vyšly najevo, proto dále zkoumal, zda žalobce prokázal, že plnění v hodnotě 1 800 000 Kč bez DPH (viz smlouva o reklamě bod 4. 4.), na něž směřoval v říjnu roku 2012 zálohu ve prospěch spol. BPA dle dokladu, skutečně v roce 2012 přijal tak, jak správce daně tvrdil prostřednictvím daňového dokladu č. 610121083 ze dne 31. 12. 2012 (dále jen „vyúčtovací doklad“). Tímto daňovým dokladem spol. BPA deklarovala uskutečnění plnění pro žalobce za rok 2012 ve výši 2 160 000 Kč (základ daně ve výši 1 800 000 Kč, DPH ve výši 360 000 Kč) dle smlouvy o reklamě

(bodu 5.2.2.) s tím, že plnění bylo již uhrazeno zálohou dle dokladu. S ohledem na pouhý odkaz na smlouvu o reklamě a skutečnost, že pod bodem 5.2.2. je ve smlouvě o reklamě sjednáno pouze pravidlo pro vystavování vyúčtovacích dokladů, žalovaný dospěl k závěru, že předmětný vyúčtovací doklad je pro svoji nekonkrétnost ve vztahu k realizaci plnění důkazním prostředkem nepřesvědčivým. Z toho důvodu žalovaný podrobil přezkoumání další žalobcem předložené důkazy. Z mediaplánu ze dne 2. 11. 2012, který byl současně objednávkou (č. 067/2012), je zřejmé, že žalobce u spol. BPA objednal pro rok 2012 digitální reklamu ve formě spotů vysílaných v prosinci roku 2012 na LCD obrazovkách v konkrétních obchodních centrech v Praze (obchodní centrum Flora, Chodov a Šestka), kde měly být vysílány desetiminutové spoty. V OC Flora mělo být realizováno na 28 obrazovkách celkem 117 600 spotů, v OC Chodov na 2 obrazovkách celkem 16 800 spotů, v OC Šestka pak na 10 obrazovkách celkem 84 000 spotů.

59. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, primárním důvodem neuznání uvedených nákladů byla skutečnost, že žalobce dostatečným způsobem neprokázal tvrzený rozsah uskutečnění reklamy, tj. frekvenci vysílání předmětných spotů na LCD obrazovkách umístěných ve výše vyjmenovaných obchodních centrech.
60. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil, proč ze žalobcem předložených ani z vlastní činností získaných důkazů nelze mít frekvenci vysílání spotů v žalobcem deklarovaném rozsahu za prokázanou, od čehož se odvíjí právní názor žalovaného, s nímž se soud ztotožnil. Soud má za to, že nashromážděný důkazní materiál svědčí maximálně o tom, že reklamní spoty v obchodních centrech byly odvysílány, nelze z nich však učinit závěr o jejich četnosti a rozsahu, tedy o tom, zda byly odvysílány v souladu se smlouvou o reklamě (resp. mediaplánem/objednávkou č. 067/2012). Ze spisového materiálu se podává, že žalobce předložil k prokázání realizace reklamy kromě shora uvedené smlouvy o reklamě, vyúčtovacího dokladu a objednávky/mediaplánu také listinu označenou jako „Digitální reklama v obchodních centrech“ (dále též „listina“), předávací protokol a fotografie LCD obrazovek s vysílaným reklamním spotem. Listina obsahuje údaje o celkovém množství obrazovek a spotů v jednotlivých OC. Žádný z těchto důkazů však neprokazuje faktickou realizaci plnění; jedná se listiny zachycující ujednání smluvních stran o plnění, které má být realizováno, nikoli o doklady prokazující skutečnou realizaci ujednaného plnění v daném místě, čase a rozsahu. Ani předávací protokol nemá potenciál prokázat realizaci plnění ve smyslu vyúčtovacího dokladu, neboť obsahuje prakticky pouze údaje o smluvních stranách a předmětu plnění v podobě digitální reklamy, ovšem bez bližší specifikace, pouze s odkazem na smlouvu o reklamě. Soud se ztotožňuje s právním názorem žalovaného; obrazový záznam vysílaných reklam by mohl prokázat uskutečnění smlouveného plnění, ovšem pouze v případě, že by dokládal celý jeho rozsah. Žalobcem předložené fotografie z podstaty věci mohou být maximálně dokladem toho, že v OC byla umístěna LCD obrazovka, na které byla v určitý, fotografií zachycený, okamžik odvysílána digitální reklama. Jak správně podotkl žalovaný, o realizované reklamě měla být dle smlouvy o reklamě zpracována dokumentace v podobě souboru obrazových, zvukových, audiovizuálních či jiných záznamů, takovou dokumentaci však žalobce nedoložil. V rámci doplnění odvolacího řízení žalobce k výzvě doložil již dříve předložené důkazy, dále pak listiny s označením „Analýza DPH dle období DPH“ (dále též „analýza“), tabulku s údaji o frekvenci digitální reklamy v jednotlivých OC (dále též „tabulka“) a doklady svědčící

provedení účetních záznamů. Jak správně vyhodnotil žalovaný, ani tyto listiny nejsou s to prokázat faktickou realizaci reklamy, neboť opět obsahují pouze zápisy formální povahy. Spol. BPA k výzvě správce daně rovněž potvrdila realizaci digitální reklamy a uvedla, že tuto službu zajišťoval subdodavatel spol. FULLERTON a dále poskytla správci daně přílohu s údaji o počtu vysílaných spotů v jednotlivých OC. Totožné podání bylo správci daně doručeno dne 12. 11. 2018 od spol. BPA, a to včetně přílohy s CD nosičem obsahujícím obrazové záznamy o realizaci digitální reklamy, přičemž v roce 2012 jsou záznamy formou fotodokumentace (8 souborů s 8 totožnými fotografiemi LCD obrazovek se zobrazením spotu s názvem žalobce a informacemi spol. BPA o OC, v němž měly být fotografie pořízeny). Spol. FULLERTON na výzvu správce daně k poskytnutí informací nereagovala. Jak plyne ze spisového materiálu, cena za reklamu se přímo odvíjela od počtu promítnutí reklamních spotů na LCD obrazovkách v obchodních centrech. K prokázání rozsahu reklamy v posuzovaném období přitom žalobce předložil pouze formální doklady. Důkazy tohoto charakteru nemohou bez dalšího prokázat skutečný rozsah reklamních služeb. Takovým důkazem by mohl být např. výstup se soubory dat obsahující přehled všech odvysílaných spotů ve vztahu ke konkrétním LCD obrazovkám, z něhož by bylo možné seznat délku spotu, počet odvysílaných spotů za den a počet dní včetně datace. V nyní posuzovaném případě však tato situace nenastala.

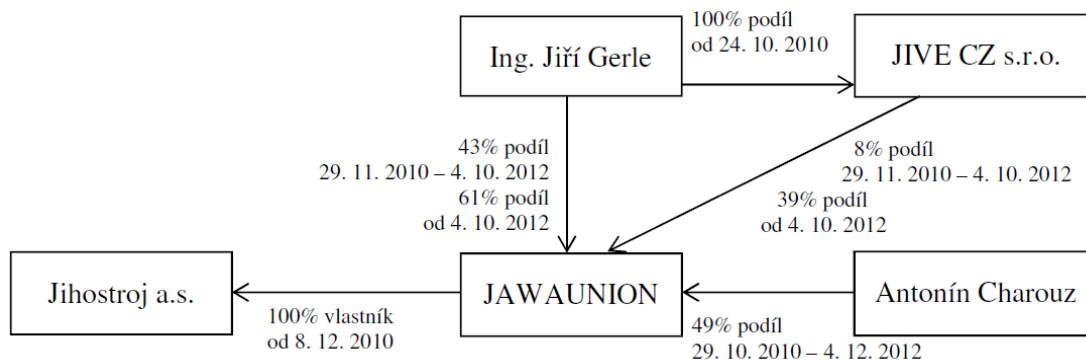
61. Pro zdaňovací období roku 2012 je podstatná rovněž nekontaktovatelnost společnosti FULLERTON. Tím daňové orgány na žalobce nepřenesli odpovědnost za potíže jiných daňových subjektů, jak žalobce namítá. Správce daně naopak v tomto ohledu v průběhu celého daňového řízení vynaložil značnou snahu, aby žalobcova tvrzení u subdodavatele spol. BPA ověřil. Stran nekontaktovatelnosti společnosti FULLERTON s.r.o. pak bylo žalovaným uzavřeno, že tuto skutečnost nelze žalobci klást k tíži (viz bod 49 napadeného rozhodnutí). Námitka, že žalovaný kladl žalobci k tíži ceny a vztahy mezi jednotlivými články zjištěného dodavatelského řetězce, se zcela míjí s rozhodovacími důvody; otázka ceny nebyla napadeným rozhodnutím vůbec řešena. Pro úplnost krajský soud podotýká, že žalovaný nerozporoval ani účelnost digitální reklamy, resp. účelovost smlouvy o reklamě. Z uvedených důvodů krajský soud nepřisvědčil žalobcově námitce, dle níž správce daně, potažmo žalovaný neunesli důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
62. Žalobci se nepodařilo pochybnost o správnosti uplatněného nákladu na reklamu rozptýlit; předložené snímky LCD obrazovek v obchodních centrech (nahodilé snímky z různých obchodních center, nikoli systematická dokumentace), potažmo znalecké posudky týkající účelnosti posuzované reklamní kampaně či skutečnost, že žalobce zaznamenal růst návštěvnosti svých webových stránek, nemohou v této souvislosti z objektivních důvodů postačovat, neboť o uskutečněním rozsahu reklamy nic nevyovídají.
63. K žalobcově námitce neprovedení některých žalobcem navržených svědeckých výpovědí krajský soud odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, z něhož plyne, že žalovaný se k těmto důkazním návrhům obsáhle vyjádřil a odůvodnil, proč nebudou provedeny. Krajský soud dospěl k závěru, že výslech paní P.H., jakož i navržené výslechy svědků J.O., Ing. J.P. a Ing. M.J.H. nemohou dostatečně osvědčit skutečnosti stran přijatého plnění, tj. faktické realizace digitální reklamy v jednotlivých OC, neboť nejsou relevantním důkazním prostředkem. Svědecké

výpovědi coby důkazní prostředek – tedy výpověď o skutečnostech, které svědek vnímal svými smysly – totiž nemohou z podstaty věci 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 nepřislouží, 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 přiblížit.“ Tento závěr pak lze 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 straně 9 - 11 žalobou napadeného rozhodnutí. V posuzovaném případě se tedy z jeho strany nejednalo o nepřípustné hodnocení důkazu před jeho provedením. Ostatně žalobce ani neuvádí, jak konkrétně mohly tyto svědecké výpovědi k objasnění uvedené otázky přispět.

64. Krajský soud v této souvislosti uzavírá, že jakkoli z provedeného dokazování vyplývá, že nějaká reklamní kampaň žalobce byla na LCD obrazovkách v obchodních centrech skutečně v posuzovaném zdaňovacím období realizována, její skutečný rozsah žalobce dostatečným způsobem neprokázal.

#### IV.B.2 K nákladům na služby společnosti JAWAUNION

65. Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám týkajícím se neuznání nákladů na služby spol. JAWAUNION.
66. Žalobce se jmenovanou společností uzavřel dne 18. 4. 2012 mandátní smlouvu, jejímž předmětem byl závazek mandatáře jménem a na účet mandanta uskutečnit veškeré potřebné kroky směřující ke zrušení zástavních práv společnosti J&T BANKA zřízených k zajištění úvěrových závazků společnosti Charouz Group, a. s. Za tuto službu mandatáři náležela odměna 1 220 000 Kč.
67. V této souvislosti považuje krajský soud za vhodné připomenout (jak ostatně učinili též správce daně i žalovaný v průběhu daňového řízení) vlastnickou a kapitálovou strukturu zúčastněných subjektů:



68. Z grafického znázornění plyne, že spol. JAWAUNION je mateřskou společností žalobce, kterou v roce 2012 zcela ovládaly dvě fyzické osoby – Ing. G. (předseda žalobcova představenstva a jednatel společnosti JAWAUNION) a Ing. Ch.. Již tato skutečnost zakládá významnou pochybnost o ekonomické smysluplnosti smluvního vztahu založeného shora uvedenou mandátní smlouvou a z ní plynoucích nákladů ve výši 1 220 000 Kč. Uvedená zjištění pak zcela postačují k unesení důkazního břemene správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu.
69. Bylo tedy na žalobci, aby uvedenou pochybnost rozptýlil, což se mu však nepodařilo. Žalobce setrvale uvádí, že řešení otázky zrušení zástavních práv vyžadovalo dohodu mezi společníky spol. JAWAUNION Ing. G. a Ing. Ch., přičemž jednání se spol. J&T BANKA stran náhrady zástavních práv na žalobcův majetek jinými zástavními právy na majetek odlišný od žalobcova majetku nadále řešil výhradně Ing. Ch.
70. Důkazy získané v průběhu doplnění dokazování však daňové uznatelnosti nákladů za služby spol. JAWAUNION nenasvědčují.
71. Žalovaný v této souvislosti přílehavě poukázal na skutečnost, že na základě mandátní smlouvy žalobce udělil univerzální plnou moc ze dne 18. 4. 2012 Ing. J.G. (plnou moc žalobce předložil na výzvu správce daně v rámci doplnění dokazování). Z uvedené univerzální plné moci nikterak nevyplývá, že by snad zmocněnec mohl udělit zmocnění jiné osobě, tj. ani Ing. Ch..
72. Ze spisového materiálu se rovněž podává, že spol. J&T BANKA v podání doručeném správci daně dne 25. 10. 2018 potvrdila uzavření smlouvy o úvěru se spol. Charouz Group, jehož závazek byl zajištěn zástavním právem k nemovitostem ve vlastnictví žalobce. Potvrdila také, že v průběhu smluvního úvěrového vztahu došlo na základě žádosti spol. Charouz Group k uvolnění všech zástav, které byly spojeny se žalobcem s tím, že jednání o uvolnění zajištění úvěru probíhala výhradně mezi zástupci spol. J&T BANKA a spol. Charouz Group, toliko následná jednání týkající se uvolnění konkrétních zástav mohla probíhat přímo s vlastníky těchto zástav. Krajský soud má spolu se žalovaným za to, že informace poskytnuté spol. J&T BANKA potvrzují existenci vzniku i zániku zástav na žalobcův majetek, nikoliv však aktivní podíl spol. JAWAUNION při zrušení předmětných zástavních práv.
73. Svědecká výpověď Ing. Ch. pak nepotvrdila, že by jeho aktivita v rámci jednání o zrušení zástavních práv plynula z mandátní smlouvy ze dne 18. 4. 2012, neboť jak svědek vypověděl, „[n]epotřeboval jsem pověření, neboť jsem vystupoval buď jako fyzická osoba, nebo jako statutární zástupce „ekonomicky spjaté skupiny Charouz“. Jinými slovy z uvedeného vyplývá, že Ing. Ch. se ve věci sice angažoval, avšak nikoli z pozice mandatáře na základě mandátní smlouvy, neboť z ničeho nevyplývá, že by vůbec měl oprávnění v rozhodné době za spol. JAWAUNION v rámci plnění z mandátní smlouvy vystupovat. K tomu byl totiž výslovně zmocněn pouze Ing. G.. Za této důkazní situace tudíž nelze uzavřít, že by mandatář, tj. spol. JAWAUNION, vůbec jakékoli plnění z této smlouvy poskytl a že by mu za ujednané plnění tudíž náležela smluvní odměna.
74. Žalovaný správně nepřistoupil k výsledku Ing. G., a to s poukazem na jeho postavení coby předsedy představenstva žalobce (dle údajů z Obchodního rejstříku tento stav trvá nepřetržitě od roku 1996 do současnosti; dostupné na <http://or.justice.cz>). Stejně tak

žalovaný správně uvedl, že nadbytečnost provedení výpovědi Ing. G. plyne rovněž ze skutečnosti, že průběh jednání o uvolnění zajištění úvěru byl přesvědčivě zjištěn z vyjádření spol. J&T BANKA, přičemž žalobce nepředložil žádný přesvědčivý důkaz, který by tyto závěry zpochybnil.

75. Otázkou postavení daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení se již v minulosti zabýval Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 19. 10. 2006, čj. 7 Afs 15/2003-99, uvedl, že „[p]ostavení daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení je specifické a navzájem odlišné. Mohou však nastat situace, kdy fyzické osobě může v daňovém řízení svědčit jak postavení svědka, tak i postavení daňového subjektu. Tato osoba tak bude mít dvojitý statut. Mezi tyto případy lze zahrnout i fyzické osoby, které jsou současně v postavení statutárního orgánu právnické osoby nebo jejího zástupce (případně prokuristy). Za použití pravidel logického vyvozování pak nelze dojít k jinému závěru nežli takovému, že v řízení, ve kterém fyzická osoba – statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu (poplatníka daně), tj. osoby jednající za něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby třetí – osoby rozdílné od daňového subjektu - svědka. Ustanovení § 8 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, poukazem na daňová řízení týkající se jiných osob, tak zakládá překážku provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, resp. osob v postavení statutárního orgánu právnické osoby – daňového subjektu, tj. osob oprávněných jednat jejich jménem. Tento rozdílný statut daňových subjektů a svědků (jako třetích osob) jednak vyplývá z uvedených ustanovení zákona o správě daní a poplatků, ale je i markantní v souvislosti s realizací řady procesních oprávnění (srov. ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) téhož zákona). Uvedený závěr ovšem nelze přijímat absolutně, ale toliko v období, kdy fyzické osobě současně svědčí i postavení daňového subjektu, resp. osoby oprávněné za daňový subjekt jednat.“ Jakkoli se uvedený závěr týkal někdejšího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, Nejvyšší správní soud jej později aproboval i ve vztahu k dnešnímu daňovému řádu (srov. např. rozsudek čj. 6 Afs 237/2017-23, či rozsudek ze dne 24. 5. 2018, čj. 3 Afs 45/2017-23).
76. Pochybení žalovaného pak krajský soud neshledal ani v neprovedení svědeckých výpovědí JUDr. Ing. Vladimíra Kostky a JUDr. Jakuby Kotrby (právní zástupci spol. Charouz Group) a Ing. Pavla Suka (zástupce banky projednání se spol. Charouz Group). Žalovaný neprovedení výslechu těchto svědků řádně odůvodnil v odstavci [78] žalobou napadeného rozhodnutí s tím, že uvedené důkazní návrhy nemohou prokázat žalobcova tvrzení o oprávněně nárokovaném odpočtu daně, neboť ze shora označeného vyjádření spol. J&T BANKA signovaného Ing. P.S., které správce daně obdržel dne 25. 10. 2018, se podává, že jednání o uvolnění zajištění úvěru probíhala výhradně mezi zástupci spol. J&T BANKA a spol. Charouz Group, přičemž pouze následná jednání týkající se uvolnění konkrétních zástav, mohla probíhat přímo s vlastníky těchto zástav. Z toho krajský soud ve shodě se žalovaným dovozuje, že skutkový stav byl ověřen dostatečně, a to přímo ze strany spol. J&T BANKA. Provedení navržených svědeckých výpovědí soud shledal nadbytečným.
77. Krajský soud proto s ohledem na shora řečené neshledal, že by snad postup daňových orgánů při provádění a hodnocení důkazů byl jakkoli účelový. Rovněž nebylo prokázáno, že by žalovaný nepřihlédl ke všem okolnostem, které vyšly v průběhu řízení najevo. Skutečnost, že se správní orgány neztotožnily s právním názorem

žalobce, resp. neprovedly veškeré jím navržené důkazy, nelze považovat za porušení § 8 daňového řádu.

### V. Závěr a náklady řízení

78. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
79. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl 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, proto 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). Případně-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](http://www.nssoud.cz).

České Budějovice 27. července 2022

JUDr. Marie Trnková v. r.  
předsedkyně senátu