



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobkyně: **BEB s. r. o.** IČ 453 13 814
sídlem Malá Tyršovka 379/1, 140 00 Praha 4
zastoupená advokátem Mgr. Jiřím Křížem
sídlem Polská 1282/16, 120 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 7. 2020 č. j. 29123/20/5200-11433-706599,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhala zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“ nebo „odvolací orgán“), kterým byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) vydaným Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dne 11. 1. 2019
 - č. j. 80800/19/2012-50523-111383, kterým byla žalobkyni snížena z moci úřední daňová ztráta na DPPO za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 o částku 2 442 865 Kč, a zároveň uložena povinnost uhradit penále dle ust. § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu ve výši 24 428 Kč

- č. j. 81001/19/2012-50523-111383, kterým byla doměřena z moci úřední DPPO ve výši 526 490 Kč, zrušena daňová ztráta na DPPO ve výši 2 114 724 Kč, a zároveň uložena povinnost uhradit penále dle ust. § 251 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu v celkové výši 126 445 Kč a tato napadená rozhodnutí správce daně byla potvrzena.
2. Sporným mezi účastníky je, zda žalobkyně prokázala, že výdaje na krátkodobou reklamní kampaň uskutečněnou v letech 2011 a 2012, jež uplatnila v daňově uznatelných nákladech, jsou výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.
 3. Žalobkyně v podané žalobě namítá nesprávné hodnocení důkazů. Blíže uvádí, že v letech 2011 a 2012 prováděla reklamní kampaň prostřednictvím reklamní společnosti LED SYSTEM a.s. dále jen „společnost LED SYSTÉM“).
 4. K doložení tohoto tvrzení správci daně předložila smlouvy, faktury i výpisy z účtu, dále podepsané tabulky s rozpisy vysílacích časů, kdy reklama byla vysílána na obrazovkách společnosti LED SYSTEM a fotografickou dokumentaci, kde je vyfocena reklama žalobkyně na obrazovkách společnosti LED SYSTÉM.
 5. Žalobkyně namítá, že uvedené důkazní prostředky žalovaný ignoruje. Uvádí, že u fotografií není průkazné, kdy a kde byly vyfoceny a že přetrvává podezření, že byly upraveny ve photoshopu. Žalobkyně připouští, že udělala chybu, když nebyly fotografie pořízeny fotopřístrojem, který by na fotografiích promítl i datum a čas pořízení, ale podle ní tento nedostatek neznamená, že by reklama nebyla odvysílána v deklarovaném rozsahu.
 6. Dále žalobkyně uvádí, že reklama byla v průběhu kampaně přesunuta z obchodního domu Tesco na Národní třídě do obchodního domu Debenhams na Václavském náměstí. Přinejmenším fotografie obchodního domu na Václavském náměstí, kde je na fotografii zachycena výloha s nápisem "kolekce podzim 2012", prokazuje, že tato fotografie byla pořízena v roce 2012. Obchodní domy totiž jednotlivé kolekce do výloh nasazují s mírným předstihem, kolekce podzim tedy bývá nasazena přibližně ve druhé polovině léta nebo nejpozději začátkem září. Z uvedeného podle žalobkyně vyplývá, že v roce 2012 prokazatelně plněno bylo.
 7. Žalobkyně dále namítá, že nebyl proveden důkaz svědeckou výpovědí pana O. L., který byl v rozhodné době a i dnes je předsedou představenstva společnosti LED SYSTEM, neboť musí vědět, kdy, kde a jak byly fotografie pořizovány, popřípadě jakou procházely úpravou, který navrhovala v rámci odvolacího řízení.
 8. Podle žalobkyně nedokonalost důkazů, neznamená, že tvrzené plnění neproběhlo.
 9. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby a k meritu věci uvedl, že žalobní námitky se ve své podstatě shodují s odvolacími námitkami, proto odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Skutkový stav je doložen spisovým materiálem. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyni nebyly uznány daňové účinky výdajů, údajně vynaložených žalobkyní na předmětná reklamní plnění, nikoli na základě vlastní libovůle, ale proto, že žalobkyně pro uznání předmětných výdajů jakožto výdajů daňově uznatelných, nesplnila zákonné podmínky pro snížení

základu DPPO dle ust. § 24 odst. 1 zák. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodném období (dále jen „ZDP“).

10. Protože správce daně měl o této skutečnosti důvodné pochybnosti (změna v místě realizace reklamní kampaně bez zjištěné opory ve smluvní dokumentaci, pochybnosti o datu zahájení vysílání reklamy, o předložené fotodokumentaci, když byly předmětné fotografie dle jejich metadat vytvořeny či upraveny v programu Adobe Photoshop CS5 Windows, pochybnosti, zda se jednalo o výdaje k dosažení, zajištění, či udržení příjmů žalobce, absence důkazních prostředků k reklamnímu plnění, jež mělo probíhat roce 2012), vydal dne 28. 3. 2018 výzvu č. j. 580928/18/2910-60562-711857, kterou v otázce předmětných výdajů přenesl důkazní břemeno na žalobkyni.
11. Pochybnosti správce daně však byly v průběhu dalšího řízení ještě prohloubeny, a to např. nekontaktností údajného poskytovatele reklamních plnění společností LED SYSTEM či sdělením obchodní společnosti Automyčka Express s.r.o. (jejíž reklamní plachta je zachycena na některých fotografiích předložených žalobkyní), že v předmětném období Automyčka Express žádnou reklamní plachtu na údajném místě plnění neevidovala (viz sdělení Automyčky Express, zaevidované aktivním správcem daně pod č. j. 809941/18).
12. K námitce týkající se hodnocení předložených důkazů, žalovaný odkazuje na str. 11 až 17 Zprávy o daňové kontrole a dále na bod [35] až [73] napadeného rozhodnutí. Konkrétně podle žalovaného ani fotodokumentace předložená žalobkyní, v průběhu daňového řízení nedokazuje, že předmětná reklamní plnění měla proběhnout v deklarovaném rozsahu a období, když podstatná část předmětných fotografií byla vytvořena či upravena v programu Adobe Photoshop CS5 Windows, a není z nich patrné, kdy byly tyto fotografie pořízeny. Uskutečnění předmětného plnění v žalobkyní deklarovaném období nejsou s to prokázat ani fotografie, na nichž je na výloze obchodního domu zachycen nápis „Kolekce podzim 2012“; tyto fotografie byly podle svých metadat týkajících se vzniku příslušného souboru pořízeny až později, než v žalobkyní deklarovaném období, v němž se mělo uskutečnit předmětné plnění /např. soubor s fotografií s označením ‚17.09 (1).jpg‘ uvádí jako datum svého vzniku 9. 4. 2013/, předmětný nápis tak může představovat neodstraněnou reklamu na podzimní kolekci z minulého roku.
13. S návrhem na provedení svědecké výpovědi O. L., tehdejšího místopředsedy představenstva LED SYSTEM, se žalovaný vypořádal v bodech [74] až [76] napadeného rozhodnutí. Žalovaný předně uvedl, že společnost LED SYSTEM byla v průběhu předmětné daňové kontroly zcela nekontaktní, přičemž O. L. měl jakožto člen jejího představenstva k předmětným písemnostem správce daně přístup; přesto na ně nereagoval. Žalovaný rovněž poukázal na značnou opožděnost tohoto návrhu učiněného až ke konci odvolacího řízení, a to až po jiných, žalobkyní učiněných důkazních návrzích.
14. Závěrem žalovaný shrnul, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno stran údajného reklamního plnění od společnosti LED SYSTEM, když nebyla s to prokázat ani rozsah uskutečnění plnění, ani dobu jeho uskutečnění, ani jeho souvislost s dosažením, zajištěním či udržením příjmů žalobkyně, a nebyly tak naplněny podmínky pro uznání předmětných výdajů jako výdajů daňově účinných dle ust. § 24 odst. 1 ZDPP.

15. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
16. U jednání, které se ve věci konalo dne 1. 11. 2022, účastníci setrvali na svých stanoviscích.
17. Městský soud v Praze posoudil věc takto:
18. Řízení před správním soudem je ovládáno dispoziční zásadou. Obsah, rozsah a kvalita žaloby předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Obsahuje-li žaloba pouze kusé zdůvodnění, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah jeho rozsudku. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, a rozsudky ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, a ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60). Proto platí, že čím obecněji žalobce námitku formuluje, tím obecněji ji může soud posoudit (rozsudek rozšířeného senátu NSS sp. zn. 4 As 3/2008, jehož závěr uvedený v bodě 32 lze použít i ve vztahu k žalobním námitkám).
19. Na úvod zdejší soud připomíná, že z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že v souladu s § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) nese každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005 č. j. 1 Afs 54/2004-125). Jakkoli „prokazování nároků na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je deklarováno.“ Daňový doklad je pouze důkazem, který potvrzuje hmotněprávní aspekty provedení zdanitelného plnění. Faktické uskutečnění zdanitelného plnění nicméně nemusí být vždy prokázáno formálně správním daňovým dokladem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014 č. j. 5 Afs 65/2013-79).
20. Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat. Podstatné je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení.
21. Za daňově účinný výdaj podle § 24 zákona o daních z příjmů lze považovat pouze ten, který splňuje následující 4 podmínky: (1) výdaj byl skutečně vynaložen, (2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, (3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období a (4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 306/2018-40, nebo ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60). Ačkoliv je konstrukce (a fungování) příjmových daní a daně z přidané hodnoty odlišná, je určení dodavatele, resp. popis reálného vynaložení výdajů (nikoliv toliko abstraktní vydání peněz), pro uznatelnost výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP skutečností rozhodnou. Souvisí to zejména s nutností zkoumat reálnost, účelnost či i samotnou účinnost výdaje. Není-li prokázáno vůči komu (a jestli

vůbec) byl výdaj uskutečněn, nelze ani s jistotou dojít k tomu, zda došlo k naplnění všech dalších výše uvedených podmínek (k prokázání osoby dodavatele srov. závěry v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68, ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35, ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015-72, ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017-34, či ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31). Není tedy sice zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat.

22. V posuzovaném případě správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob dne 3. 10. 2016. Předmětem kontroly zdaňovacích období roku 2011 a 2012 byly výdaje (náklady) na reklamu v celkové výši 2 442 865,20 Kč za rok 2011 a 4 885 730,40 Kč za rok 2012 poskytnuté společností LED SYSTEM.
23. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně k doložení svého tvrzení správci daně předložila Smlouvu o spolupráci ze dne 1. 7. 2011 a Smlouvu o spolupráci ze dne 1. 1. 2012 uzavřenou mezi dodavatelem LED SYSTEM a daňovým subjektem (odběratelem), kdy předmětem plnění byla realizace krátkodobé reklamní kampaně spočívající ve výrobě reklamního spotu (v ZO 2011) a v umístění reklamního spotu v délce trvání cca 17 sekund na LED obrazovce jednak v Plzni, ulice Nádražní 28 a jednak v Praze v OD MY Tesco, Národní třída (dále jen „Smlouvy o spolupráci“). Dále žalobkyně předložila faktury vydané dodavatelem LED SYSTÉM a výpisy z účtu o provedených platbách. Dne 3. 1. 2018 byl správci daně doručen kompaktní disk s průvodním dopisem, že CD obsahuje reklamní spot, který byl vysílán na světelných tabulích v Praze a v Plzni, současně byly zaslány i fotografie spotu pořízené v různých dnech potvrzující průběh kampaně. Žalobkyně zaslala následně správci daně ceník televizního spotu pro LED obrazovku v Plzni, nabídku spolupráce a prospekt, k čemuž zástupce žalobkyně uvedl, že e-mailová dokumentace by měla potvrzovat, že obdržel od dodavatele LED SYSTÉM po skončení reklamní kampaně v roce 2011 a 2012 složku s veškerou dokumentací, ale bohužel šanonny byly ztraceny při přesouvání archívu mezi sídlem, kanceláří a provozovnou žalobkyně.
24. Protože správce daně měl pochybnosti o nákladech zahrnutých v účetnictví daňového subjektu za zdaňovací období 2011 a 2012 od dodavatele LED SYSTÉM, vydal dne 26. 1. 2018 výzvu k poskytnutí údajů adresovanou společnosti LED SYSTÉM, aby ověřila tvrzení daňového subjektu a doložila další podklady o průběhu reklamní kampaně. Společnost LED SYSTEM na výzvu správce daně nereagovala, a žádné informace o uskutečnění reklamní kampaně neposkytla. K této společnosti správce daně zjistil, že je pro správce daně nekontaktní a nespolupracuje ani s místně příslušným správcem daně. Nahlédnutím do Veřejného rejstříku a Sbírký listin tohoto rejstříku vedeného u Městského soudu v Praze, zjistil dále správce daně, že deklarovaný dodavatel v rozporu s ustanovením § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví nezveřejňuje svoji účetní závěrku a výroční zprávu za jednotlivá účetní období od doby svého vzniku a zápisu do obchodního rejstříku.
25. Poté správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 28. 3. 2018 upozornil daňový subjekt na trvající pochybnosti správce daně a vyzval ho k prokázání, že se jednalo o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24

odst. 1 ZDP; k prokázání realizace krátkodobé reklamní kampaně v roce 2011 a 2012 a k předložení veškerých důkazních prostředků (jako např. dodatky k předloženým smlouvám o spolupráci, podklady a výstupy související s poskytnutím reklamní činnosti, poskytnutí informací k předmětné reklamě - jakou formou probíhala komunikace a vyjednávání obchodních podmínek, komu a kdy byly předány podklady pro zhotovení reklamy, od jakého data byla reklama fakticky zobrazována na LED obrazovkách, apod.), rovněž aby doložil důkazy o dopadech zvolené reklamní kampaně do zdanitelných příjmů, tj. informace o tom, zda došlo ke zvýšení příjmů nebo udržení stávajících zdanitelných příjmů.

26. Soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že správce daně dostatečným způsobem označil důvody a existenci konkrétních skutečností, které jej vedly k přetrvávajícím pochybnostem o věrohodnosti tvrzení daňového subjektu, a bylo tedy na vůli žalobkyně, jakým způsobem a jakými důkazními prostředky prokáže svá tvrzení, tedy že došlo k dodání předmětného plnění v deklarovaném rozsahu a deklarovaným dodavatelem tak, jak je uvedeno na dokladech vystavených tímto dodavatelem. Jinými slovy správce daně výše popsáním způsobem své důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl, když ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 28. 3. 2018, označil existenci konkrétních skutečností, které jej nadále vedly k jeho pochybnostem o věrohodnosti tvrzení daňového subjektu.
27. Správce daně v rámci ověření tvrzených skutečností zaslal výzvu společnosti Automyčka Express s.r.o., aby mu sdělila, zda rok 2011 eviduje provoz reklamy na adrese Nádražní 310/28 v Plzni. Z odpovědi dotazované společnosti vyplývá, že v předmětném období na uvedené adrese v Plzni neeviduje žádný provoz reklamy.
28. Lze shrnout, že žalobkyně k doložení svého tvrzení správci daně předložila Smlouvy o spolupráci uzavřené s dodavatelem LED SYSTÉM, jejichž předmětem plnění byla krátkodobá reklamní kampaň spočívající ve výrobě reklamního spotu a v umístění reklamního spotu v délce trvání cca 17 sekund na LED obrazovce jednak v Plzni (ulice Nádražní 28) a jednak v Praze (ve zdaňovacím období 2011 v obchodním domě Tesco na Národní třídě a ve zdaňovacím období 2012 částečně v obchodním domě Tesco na Národní třídě a částečně v obchodním domu Debenhaus na Václavském náměstí). Dále žalobkyně předložila faktury vydané dodavatelem LED SYSTÉM a výpisy z účtu o provedených platbách. Tyto důkazní prostředky jsou pouze formálního rázu (viz 19. bod tohoto rozsudku, resp. jedná se formální doklady, které jsou nezbytným předpokladem pro prokázání souladu skutečného stavu se stavem formálně právním). Lze konstatovat, že žalobkyně v řízení před správcem daně předložila i další důkazní prostředky a to kompaktní disk s průvodním dopisem, že CD obsahuje reklamní spot, který byl vysílán na světelných tabulích v Praze a v Plzni a fotografie spotu, které mají potvrdit průběh kampaně. Správce daně k těmto důkazním prostředkům uvedl, že z předložených fotografií není patrné, v jakém místě a čase byly pořízeny; je-li v názvu některých fotografií uvedeno datum, to samo nedokládá, že v tento den došlo k pořízení fotografií. Předložené fotografie neobsahují, např. digitální, datumový a číselný údaj či jiný identifikační znak. Ve Zprávě o daňové kontrole správce daně naopak vyhodnotil, že některé fotografie předložené na tomto CD byly vytvořeny a/nebo upraveny v počítačovém programu, z uvedeného důvodu tyto důkazní prostředky správce daně posoudil jako nevěrohodné, neboť z nich není patrné, že byly skutečně pořízeny v různých měsících a na konkrétně identifikovaných místech, tedy postrádají vypovídající hodnotu. K předloženým

fotografiím, které se mají vztahovat k reklamní kampani za rok 2011, správce daně zdůraznil, že nejen, že neobsahovaly údaje o místě a čase jejich zhotovení, některé byly vytvořeny či upraveny softwarově (fotografie LED obrazovky Praha OD My Tesco), ale byly i v rozporu s údaji uvedenými v e-mailové komunikaci. Na fotografiích LED obrazovky v Plzni byla zřejmá reklamní plachta propagující Automyčku Express, přičemž správce daně proto zaslal předmětné společnosti výzvu k poskytnutí informací, v jakém období od roku 2011 byla na adrese Nádražní 310/28 Plzeň vyvěšena reklama a společnost Automyčka Express v odpovědi sdělila, že v daném období neviduje provoz reklamy na adrese Nádražní 310/28, Plzeň, což je v rozporu s tvrzením, že předložené fotografie LED obrazovky v Plzni byly zhotoveny v roce 2011.

29. Správce daně v souvislosti s trvajícím pochybnostmi o tvrzeních daňového subjektu upozornil i na skutečnost, že byla účtována stejná cena za reklamu na LED obrazovce v Plzni a v Praze, ačkoliv cena reklamy na LED obrazovkách je odvislá na více faktorech, jako je délka spotu, frekvence opakování, velikost LED obrazovky a především potenciál obrazovky (lokalita, poloha, denní zásah pěších a motoristů atd.), což by se mělo projevit i v ceně. Skutečnost, že se cena nezměnila a ani nebyla smluvně ošetřena změna místa provedení reklamy, prohloubilo pochybnosti správce daně, zda se reklamní služby uskutečnily v daném rozsahu a to i s přihlédnutím k deklarované frekvenci opakování (po dobu 18 měsíců měl být vysílán totožný spot s frekvencí opakování 60 krát do hodiny). Tvrzená frekvence opakování spotu, resp. tento deklarovaný rozsah reklamní kampaně pak nebyl prokázán, stejně jako nebyl prokázán ani přínos z takto dlouhodobé masivní reklamy, resp. vztah mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy. Uvedené skutečnosti vedly správce daně k závěru, že daňový subjekt neodstranil pochybnosti správce daně a neprokázal, že předmětné reklamní služby byly dodavatelem deklarovaným na fakturách skutečně uskutečněny, a to v prokazatelné výši (v deklarovaném rozsahu), a nesplnil tak podmínky v ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.
30. V rámci odvolacího řízení navrhla žalobkyně dále k důkazu dva CD nosiče obsahující fotografie a videa prokazující, že reklama byla skutečně realizována tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, současně připojila k důkazu tabulky vydané společností LED SYSTÉM potvrzující skutečnou realizaci reklam v průběhu roku 2011 a 2012. Doplnila, že pokud žalovaný nebude mít za prokázáný rozsah plnění, navrhuje provedení svědeckého výslechu pana O. L., který v rozhodné době byl a je předsedou představenstva společnosti LED SYSTÉM, který musí vědět, kdy, kde a jak byly fotografie pořizovány, popř. jakou procházely úpravou. Dále by mohl sdělit, kdo a kdy vlastním podpisem potvrzoval tabulky, ve kterých je vykazován čas odvysílání reklamy.
31. Žalobkyně namítá, že uvedené důkazní prostředky žalovaný ignoruje. Ačkoliv žalobkyně připouští, že udělala chybu, když nebyly fotografie pořizeny fotopřístrojem, který by na fotografiích zaznamenal i datum a čas pořízení, tento nedostatek podle ní však neznamená, že by reklama nebyla odvysílána v deklarovaném rozsahu.
32. Soud k takovému závěru nespěl.
33. Žalovaný na str. 13 napadeného rozhodnutí konstatoval, že předložené CD 2011 „BEB s.r.o. Reklama LED SYSTEMS 2011“ obsahuje téměř shodnou fotodokumentaci, která byla předložena v průběhu daňové kontroly, jedná se o soubory: *-Ceník-led systém.doc*“ (v daňové kontrole předloženo ve formátu pdf) a *„LED-prospekt.pdf“*, které byly předloženy dne 15. 1. 2018;

„LED Screen C1.jpg (shodný soubor: „Praha.jpg“), „LED Screen C2.jpg“ (shodný soubor: „Praha2.jpg“), „LED Screen C3.jpg“ (shodný soubor: „Praha3.jpg“), „LED Screen D1.jpg“, „LED Screen D2.jpg“, „LED Screen D3.jpg“ a „LED Screen D4.jpg“, které byly doručeny na CD dne 3. 1. 2018;

-fotografie „P9200154.JPG“, „P9200155.JPG“, „P9200285.JPG“, „P9200286.JPG“, „P9200403.JPG“, „P9200408.JPG“, „PA 140202.JPG“, „PA 140203.JPG“, „PA 140204.JPG“, „PA140205.JPG“, „PB220131.JPG“ a „PB220133.JPG“ byly doručeny na CD pod jiným názvem dne 3. 1. 2018;

-fotografie „Plzeň.JPG“, „Plzeň2.JPG“, „Plzeň3.JPG“, byly doručeny na CD pod jiným názvem dne 3. 1. 2018.

34. K těmto důkazním prostředkům žalovaný uvedl, že „*Odvolací orgán má po přezkoumání předložené fotodokumentace (CD 2011) nadále závažné pochybnosti, neboť předložené fotografie na CD pod názvem souborů LED Screen C1-C3.jpg (shodně soubory: „Praha.jpg“, „Praha2.jpg“ a „Praha3.jpg“) a LED Screen D1-D4.jpg byly vytvořeny a/nebo upraveny v počítačovém programu Adobe Photoshop CS5 Windows, což vyplývá z podrobných vlastností každého jednotlivého souboru (část "Původ", položka "Název programu"). Původní snímky vzniklé fotoaparátem nebyly předloženy a odvolací orgán má (ve shodě se správcem daně) pochybnosti o tom, zda se v případě těchto snímků nejedná o fotomontáž. Předložená fotodokumentace ale především neprokazuje, v jakém místě a čase byly fotografie pořízeny*“. Žalovaný k tomu dodal, že *pochybnost vzbuzuje i skutečnost, že na fotografiích je zachycena mj. obrazovka, na které mají být vysílány předmětné reklamy. Tato obrazovka je umístěna na přední stěnu budovy obchodního centra (z pozice fotografa)*“. Uvedl dále, že za pomoci prohlížeče internet v rozhodnutí konkrétně označené webové adrese zjistil, „že v srpnu 2011 (časový údaj uveden dole vpravo), tedy v posuzovaném období, je již část stěny budovy, kde byla dle daňového subjektu předmětná obrazovka umístěna, prosklená plocha (okna). Je tedy s podivem, jak v tomto období mohla být na prosklenou plochu umístěna předmětná obrazovka. Z tohoto lze tedy dovodit, že odvolatelem předložené fotografie byly upraveny a nebo pořízeny v jiném období.“
35. Dále žalovaný na str. 14 napadeného rozhodnutí konstatoval, že předložené CD 2012 „BEB s.r.o. Reklama LED SYSTEMS 2012“ obsahuje kromě již předložených souborů „*Ceníkjedsystem.doc*“, „*LED-prospekt.pdf*“ a reklamního spotu: „*beb4 1280x720.mpg*“ (v různých formátech a rozlišení) i fotodokumentaci, která nebyla v průběhu daňové kontroly předložena, jedná se o soubory ve složce „*Praha*“ a „*Plzeň*“
36. Žalovaný k těmto důkazům uvedl, že část fotografií uvedených ve složce „*Praha*“ vyvolává závažné pochybnosti, neboť byly vytvořeny a/nebo upraveny v počítačovém programu Adobe Photoshop CS5 Windows/Adobe Photoshop CS6 (Macintosh), což vyplývá z podrobných vlastností každého jednotlivého souboru (část "Původ", položka "Název programu"), příp. se fotografie po vizuální (vzhledové) a obsahové stránce neliší od fotografií, které byly vytvořeny a/nebo upraveny v počítačovém programu Adobe Photoshop. Původní snímky vzniklé fotoaparátem nebyly předloženy a odvolací orgán (ve shodě se správcem daně) má pochybnosti o tom, zda se v případě těchto snímků nejedná o fotomontáž; předložená fotodokumentace především neprokazuje, v jakém místě a čase byly fotografie pořízeny. Předložené důkazní prostředky v podobě fotodokumentace nejsou dle odvolacího orgánu věrohodné, neprokazují, kdy a kde byly pořízeny, a vyvolávají pochybnosti odvolacího orgánu o tom, zda se reklama uskutečnila v tvrzeném rozsahu. Další část fotodokumentace byla pravděpodobně focena

před OD Debenhams, Václavské náměstí v Praze. Z těchto předložených fotografií není patrné, v jakém čase byly pořízeny. K fotodokumentaci ve složce „Plzeň“ odvolací orgán uvedl, že měla být vyfocena v Plzni, ulice Nádražní 28, avšak z předložených fotografií není patrné, v jakém čase byly pořízeny a ani není možné reálně určit deklarované časové období, kdy byly pořízeny.

37. Odvolací orgán shrnul, že *„Nově předložené důkazní prostředky v podobě fotodokumentace a dalších podkladů dle odvolacího orgánu neprokazují, kdy a kde byly pořízeny, a vyvolávají pochybnosti odvolacího orgánu o tom, zda se reklama v Praze a Plzni uskutečnila v tvrzeném rozsahu. Pochybnosti odvolacího orgánu dále vyvolává deklarovaná frekvence opakování, kdy podobu 18 měsíců měl být vysílán totožný spot s frekvencí opakování 60 krát do hodiny (reklamní spot v délce trvání cca 17 s a vysílaný v rozmezí od 6 hod. do 24 hod.). Frekvence opakování jednoho totožného spotu v rozsahu 60 krát za hodinu po dobu 18 měsíců (reklamní spot by dle předložené realizace zabíral téměř 1/3 vysílacího času nadaných LED obrazovkách) není zcela obvyklá pro její finanční náročnost a navíc měla probíhat v období, kdy odvolatel měl problémy s cash flow a nebyl schopen bradit běžné závazky. Doba trvání a značný rozsah deklarované kampaně je rovněž v rozporu s předloženými podklady s názvem „krátkodobá reklamní kampaň. Odvolatel ničím nepodložil tuto frekvenci opakování, resp. tento deklarovaný rozsah reklamní kampaně.“*
38. Podle § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, *„(s)právce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo“*. Podmínkou hodnocení je, že správce daně v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu zjistil všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně tak, aby byly zjištěny co nejúplněji.
39. V posuzovaném případě se soud s výše uvedeným hodnocením důkazních prostředků shoduje a dodává, že oba finanční provedly zjištění skutkového stavu v dostačujících mezích. Pokud jde o hodnocení důkazů, žalovaný se jednotlivými důkazy podrobně zabýval, a to každým samostatně i v jejich souhrnu, hodnotil jejich obsah, hodnověrnost i vzájemnou provázanost. Městský soud provedené hodnocení akceptuje a shledává hodnocení jednotlivých důkazních prostředků (smluv, faktur, výpisů z účtu, podepsaných tabulek s rozpisem vysílacích časů s nečitelným podpisem, včetně fotografické dokumentace) zcela adekvátní a souladné s obsahem správního spisu.
40. Námitku žalobkyně, že její důkazní prostředky žalovaný ignoruje, výše uvedená citace z odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz body 33. až 37. tohoto rozsudku) zcela vyvrací. Skutečnost, kterou žalobkyně sama připouští, že fotografie byly pořízeny fotopřístrojem bez zaznamenání data a času, ve svém důsledku oslabuje věrohodnost těchto důkazních prostředků a pro žalobkyni uvedené znamená, že měla či mohla ke svým tvrzením o uskutečnění reklamy v tvrzeném rozsahu nabídnout jiné (věrohodné) důkazní prostředky, které by byly tvrzení žalobkyně způsobitelné prokázat. Za takový důkazní prostředek neshledal soud svědeckou výpověď pana O. L., který byl v rozhodné době předsedou představenstva společnosti LED SYSTÉM. Soud připomíná, že odvolací orgán nepřistoupil k výslechu pana O. L. z důvodů uvedených na straně 17 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že *„Pan O. L. je předsedou představenstva (dříve také místopředseda či člen) společnosti LED SYSTEM a.s., tj. dodavatele předmětných reklamních služeb. Vzhledem k tomu, že byl a je pan L. ve vedení dodavatele, musel mít přístup ke všem doručeným písemnostem vč. výzvy k poskytnutí údajů týkající se právě spolupráce s odvolatelem, na kterou však nebylo reagováno. V*

případě, že by tato společnost na výzvu správce daně reagovala a bylo nutné cokoli dovysvětlit či vyjasnit, nabízí se návrh na provedení jeho výsledku jako relevantní, ale za daných okolností považuje odvolací orgán tento návrh za neopodstatněný. Pokud by navrhovaný svědek disponoval věrohodnými důkazními prostředky, které by bez dalších pochybností prokázaly předmětné odvolatelem uplatněné náklady, nic nebránilo odvolateli, aby si je získal sám a předložil. Není bez významu, proč odvolatel nenavrhol provedení svědeckého výsledku již v průběhu daňové kontroly, avšak nyní, těsně před uplynutím lhůty pro stanovení daně zdaňovacího období roku 2011, nejdříve doplnil odvolání o předmětné důkazy, aby vzápětí (v reakci na Seznámení odvolacího orgánu) teprve navrhl provedení svědecké výpovědi, přičemž v rámci daňové kontroly byl seznámen se skutečností, že LED SYSTEM a.s. je nekontaktní a na konkrétní výzvu správce daně ve věci právě tohoto daňového řízení odvolatele nereagoval. Dle odvolacího orgánu má nosná část dokazování proběhnout v rámci daňové kontroly a nikoliv v rámci odvolacího řízení. V kontextu uvedených skutečností odvolací orgán k provedení odvolatelem navrhované svědecké výpovědi pana O. L. již nepřistoupil.“ Důvod uvedený odvolacím orgánem shledává soud racionálním a souhlasí s žalovaným, že uplatnění návrhu na provedení tohoto důkazu žalobkyni nic nebránilo již v řízení před správcem daně. Soud dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný, a sice, že nelze racionálně předpokládat že jím mohl být prokázán (i s odstupem času) rozsah, čas či místo plnění a odstraněny tak pochybnosti finančních orgánů k žalobkyní deklarovaným plněním přijatým od deklarovaného dodavatele (viz výše).

41. K námitce žalobkyně, že fotografie obchodního domu na Václavském náměstí, na níž je zachycena výloha s nápisem "kolekce podzim 2012", prokazuje, že byla pořízena v roce 2012 a současně, že v roce 2012 bylo prokazatelně plněno, neboť obchodní domy jednotlivé kolekce do výloh nasazují s mírným předstihem, resp. kolekce podzim bývá nasazena přibližně ve druhé polovině léta nebo nejpozději začátkem září, soud uvádí, že odvolací orgán sice na straně 15 napadeného rozhodnutí uvedl, že „Na fotografii s názvem: „17.09 (1).JPG“ lze dohledat z výlohy obchodu s oblečením v 1. nadzemním patře, že je zákazníkům nabízena „Kolekce podzim 2012“, tedy lze částečně identifikovat časové období daného roku.“, avšak následně v textu pokračoval, že „není zřejmé, kdy mělo dojít ke změně místa realizace, neboť dle předložených dokladů č. 2012127 (interní číslo FP12/0608) za září 2012, č. 2012147 (interní číslo FP12/0688) za říjen 2012, č. 2012166 (interní číslo FP12/0796) za listopad 2012 a č. 2012187 (interní číslo FP12/0876) za prosinec 2012 vč. příloh (viz č. j. 1543363/17/2910-60562-711857) mělo dojít k přesunu realizace reklamní kampaně do OD Debenhams, Václavské náměstí od listopadu 2012. Dle předložených podkladů s názvem „krátkodobá reklamní kampaně: Plzeň - ulice Nádražní 28, Praha - Národní třída OD MÝ TESCO“ za měsíc červenec 2011 až srpen 2012 (tabulky k realizaci reklamy) a „krátkodobá reklamní kampaně: Plzeň - ulice Nádražní 28, Praha - OD Debenhams, Václavské náměstí“ za měsíc září 2012 až prosinec 2012 (tabulky k realizaci reklamy) v rámci doplnění odvolání však mělo dojít ke změně místa realizace reklamní kampaně od září 2012, ačkoliv tato skutečnost je v přímém rozporu s doklady a přílohami k dokladům (tabulky k realizaci reklamy) předloženými v průběhu daňové kontroly.“ Soud k tomu dodává, že žalovaný nerozporuje realizaci reklamy na tomto místě, nýbrž skutečnost, že nebyl prokázán rozsah této reklamy a s tímto závěrem se soud ztotožňuje a zdůrazňuje, že „pouze“ na základě této fotografie nelze prokázat tvrzený rozsah plnění odpovídající rozsahu uvedenému v daňových dokladech. Jinými slovy předložená fotodokumentace není způsobila prokázat, že k provedení služeb vyúčtovaných

předmětnými daňovými doklady došlo v rozsahu plnění odpovídající fakturované ceně plnění (v čase, v místech či počtu odvyšovaných spotů).

42. Sama skutečnost, že žalobkyně s provedeným hodnocením důkazních prostředků nesouhlasí, neznamená, že toto hodnocení je chybné. Lze poukázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, podle něhož „(j)te třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromazďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.“ I když se tento rozsudek týká prokazování nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH, lze jej vztáhnout i na důkazní povinnost žalobkyně v daném případě, neboť i jí se v daném případě důkazní povinnost týká.
43. S ohledem na výše uvedené soud proto uzavírá, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzení žalobkyně vztahující se k dodání plnění deklarovaným dodavatelem v deklarovaném čase a v deklarovaném rozsahu.
44. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
45. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Kasační stížnost je nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

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.

Praha 1. listopadu 2022

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu