



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **PURE BODY s. r. o.**  
sídlem Pekařská 402/10, 602 00 Brno  
zastoupená advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem  
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2021, č. j. 5429/21/5200-11433-712953

**takto:**

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

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

1. V projednávané věci jde o doměření daně z příjmů právnických osob z důvodu neprokázání faktického přijetí zdanitelného plnění spočívajícího v pronájmu vysílacího reklamního času a mediálním partnerství.
2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště pro Brno I, zahájil dne 1. 3. 2017 u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a roku 2014 v omezeném rozsahu. Konkrétně se jednalo o prověření ř. 5 – výkonná spotřeba (označení B) uvedeného ve výkazu zisku a ztráty k 31. 12. 2013 a k 31. 12. 2014 z hlediska uplatnění správné výše nákladů v základu daně (ř. 200 předmětných daňových příznání).
3. Výzvou ze dne 5. 4. 2018, č. j. 1623380/18/3001-60563-701169, správce daně vyzval žalobkyni k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Konkrétně vyzval k prokázání faktického uskutečnění reklamních plnění od dodavatele ROYAL ADVERTISING s. r. o. („ROYAL“) na interiérových obrazovkách umístěných v lokalitě ZOO Brno, BIG ONE FITNESS na ulici Benešova, Galerie Orli, GRAND Hotel Brno, Ústřední autobusové nádraží Zvonařka a k doložení oprávněnosti uplatnění nákladových položek ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“), ve výši 1 300 000 Kč (ve zdaňovacím období roku 2013) a ve výši 900 000 Kč (ve zdaňovacím období roku 2014). Správce daně požadoval prokázat, že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP.
4. Daňová kontrola byla ukončena dne 19. 9. 2019 doručením oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 12. 9. 2019, k němuž byla přiložena zpráva o daňové kontrole. V návaznosti na to vydal správce daně dne 20. 9. 2019 následující dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob:
  - i. č. j. 4207539/19/3001-51523-712755, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 247 000 Kč a penále ve výši 49 400 Kč,
  - ii. č. j. 4207718/19/3001-51523-712755, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 ve výši 171 000 Kč a penále ve výši 34 200 Kč.
5. Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně dne 30. 10. 2019 blanketní odvolání, které doplnila podáním ze dne 24. 11. 2019, doručeným správcem daně dne 25. 11. 2019. Žalovaný odvolání napadeným rozhodnutím ze dne 11. 2. 2021 zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

### II. Argumentace žalobkyně

6. Žalobkyně ve včas podané žalobě uvedla, že napadené rozhodnutí a dodatečné platební výměry považuje za nezákonné, neboť v průběhu daňového řízení prokázala existenci a přijetí předmětného zdanitelného plnění od dodavatele, společnosti ROYAL. Konkrétně, že došlo k odvysílání reklamních spotů na LCD obrazovkách na pěti dohodnutých místech. Společnost ROYAL předložila s fakturami také CD s videozáznamem, který zachycoval poskytnutí reklamního plnění. Na základě těchto důkazů spojených

s namátkovými kontrolami neměla jakékoliv pochybnosti o uskutečnění reklamního plnění. Byla tak přesvědčena o tom, že v budoucnu unese důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti uplatněného nároku podle § 24 odst. 1 ZDP.

7. O nesrovnalostech videozáznamů (z lokality GRAND Hotel, který měl vzniknout 23. 9. 2013, ovšem objevují se na něm záběry novin ze dne 14. 2. 2014) se dozvěděla až v rámci daňového řízení. Samotná nevěrohodnost určité části videozáznamů však nemůže *a priori* znamenat nevěrohodnost tohoto důkazu jako celku. Nelze z toho dovozovat, že jí společnost ROYAL neposkytla žádné plnění. Rozdílné reklamní smyčky (reklamní spot žalobkyně a reklamní spoty jiných společností) se navzájem liší a vytvářejí unikátní řetězec důkazů svědčících o časové příslušnosti videozáznamů k příslušným zdaňovacím obdobím.
8. Pokud by společnost ROYAL opravdu neposkytla předmětná plnění, měla by žalobkyně nárok na náhradní plnění, nikoliv na vrácení uhrazené odměny. Žalovaný dostatečně nezohlednil odběratelsko-dodavatelské vztahy.
9. Správci daně nevznikly pochybnosti o uskutečnění plnění ve všech místech, kde se měla reklama poskytovat. Avšak i přesto došlo k přenosu důkazního břemene na žalobkyni v plném rozsahu, tzv. ve vztahu ke všem místům poskytování reklamy, ačkoliv místa vyvolávající pochybnosti (BIG ONE Fitness, ZOO Brno) bylo možné oddělit. Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2013, č. j. 8 Afs 29/2012-126, podle kterého nese správce daně důkazní břemeno k důvodnosti pochyb o předložených listinách. Závěr žalovaného, že s ohledem na délku jednotlivých záznamů (obvykle 5 minut) nelze určit, zda byl reklamní spot skutečně vysílán ve stanoveném množství opakování, není správný. Podle Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84) postačí, pokud daňový subjekt prokáže existenci reklamní prezentace a to, že byla v podstatných parametrech odvysílána. Nemusí prokazovat každé jednotlivé odvysílání. Reklamní smyčky proto prokazují nejen opakovanost, ale také deklarovaný rozsah poskytnutého plnění.
10. Dále se správce daně dopustil procesního pochybení tím, že právnímu zástupci žalobkyně neumožnil projednat kontrolní zjištění a na ně navazující zprávu o daňové kontrole. Žalobkyně se nestihla vyjádřit, a nemohla tak navrhnout případné doplňující důkazy. Tímto postupem správce daně zatížil odvolací řízení nemožností přezkumu správnosti daného postupu.
11. Na základě výše uvedeného žalobkyně navrhla zrušit napadené rozhodnutí a jemu předcházející dodatečné platební výměry.

### III. Argumentace žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl žalobu zamítnout. Podotkl, že žalobní námitky se shodují s námitkami odvolacími, proto odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
13. Zjištění učiněná žalovaným i správcem daně neprokazovala uskutečnění části předmětného zdanitelného plnění. Daňové řízení není ovládáno vyšetřovací zásadou. Žalovaný tedy neměl povinnost nad rámec zjištěných a vyjádřených důvodných pochybností vyhledávat další důkazní prostředky prokazující uskutečnění zdanitelného plnění. Uskutečnění předmětných plnění v rozsahu a způsobem deklarovaným žalobkyní neprokazují ani předložené videozáznamy. Mimo to žalobkyně ani nepopírá manipulaci

s metadaty. Vzhledem k nemožnosti věrohodného určení doby jejich vzniku tak nelze dospět k jinému závěru než, že tyto záznamy nemohou prokázat uskutečnění předmětných plnění. V posuzovaném případě se jedná o jedno plnění od dodavatele ROYAL a jedno plnění od dodavatele YOTIVA, a.s. (dále též „YOTIVA“), které je třeba vzhledem k silným časovým a obsahovým vazbám posuzovat ve vzájemných souvislostech jako jeden celek.

14. Neztotožňuje se s tvrzením o tendenčnosti hodnocení důkazů. Ze strany žalovaného byly důkazy hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Vypořádal se rovněž s jejich vzájemnými rozpory a vzal v úvahu i různý vztah svědků k řešené věci.
15. Odmítá tvrzení, že žalobkyni vznikl nárok na daňovou účinnost předmětných výdajů podle § 24 odst. 1 ZDP i při faktickém neuskutečnění plnění, neboť jí vznikl nárok vůči společnosti ROYAL na uskutečnění takového plnění v budoucnu. Takové smluvní ujednání mezi žalobkyní a společností ROYAL nemá žádný vliv na vznik daňové účinnosti výdajů ve smyslu § 24 ZDP. Námitku nezohlednění specifik soukromoprávního vztahu tak shledává nedůvodnou.
16. Správce daně přistoupil k zaslání zprávy o daňové kontrole ve chvíli, kdy dospěl k závěru, že se žalobkyně vyhýbá jejímu projednání. O tom svědčí i to, že se žalobkyně nedostavila dne 10. 9. 2019 či 11. 9. 2019 k oznámenému projednání zprávy a to bez snahy o sjednání jiného termínu. Navíc nemohlo dojít k poškození jejích procesních práv. K výsledku kontrolních zjištění se vyjádřila písemnostmi ze dne 21. 3. 2019 a ze dne 26. 8. 2019 (jakož i k návrhu na další důkazy). V době zaslání zprávy o daňové kontrole uplynula žalobkyni lhůta k vyjádření (stanovená rozhodnutím správcem daně ze dne 5. 8. 2019, prodloužená rozhodnutím správce daně ze dne 9. 8. 2019) a samotné projednání zprávy bylo toliko formálním ukončením daňové kontroly.

#### IV. Posouzení věci soudem

17. Soud rozhodl ve věci bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“).
18. Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
19. Ze správního spisu vyplynuly tyto pro věc podstatné skutečnosti.
20. Žalobkyně uzavřela dne 17. 12. 2012, dne 18. 3. 2013, dne 10. 6. 2013, dne 16. 9. 2013, dne 16. 12. 2013, dne 12. 9. 2014 a dne 20. 10. 2014 se společností ROYAL smlouvy o poskytnutí vysílacího reklamního času a mediálním partnerství. Na základě těchto smluv měla společnost ROYAL poskytnout žalobkyni vysílací čas pro reklamní účely, konkrétně umístit její reklamní klip na zobrazovacích jednotkách umístěných v komerčních prostorách dle nabídky. Přílohy jednotlivých smluv obsahovaly specifikaci, konkrétně vždy období ve kterých bude reklamní kampaň poskytnuta (1. 1. 2013 – 31. 3. 2013, 1. 4. 2013 – 30. 6. 2013, 1. 7. 2013 – 30. 9. 2013, 1. 10. 2013 – 31. 12. 2013, 1. 1. 2014 – 31. 3. 2014, 1. 10. 2014 – 31. 10. 2014, 1. 11. 2014 – 30. 11. 2014), a informaci, že vysílání reklamy proběhne na LCD obrazovkách v pěti lokalitách v Brně – BIG ONE Fitness na ulici Benešova, Galerie Orlí, GRAND Hotel Brno, ZOO Brno a Ústřední autobusové nádraží Zvonařka. Dále byla sjednaná cena 10 Kč za jeden reklamní pot, celkový počet spotů a celková cena. K prokázání tohoto plnění předložila žalobkyně kromě smluv o

poskytnutí vysílacího reklamního času, také faktury za poskytnutí reklamního času, pokladní doklady, výpisy bankovního účtu žalobkyně (za roky 2013 a 2014). Přiložila rovněž CD obsahující videozáznamy vysílaného spotu. V průběhu kontroly vyšlo najevo, že LCD obrazovky ve skutečnosti provozovala společnost YOTIVA, přičemž vztah mezi ní a dodavatelem žalobkyně, společností ROYAL, nebyl objasněn. Zřejmě měla společnost ROYAL nakupovat vysílací čas pro žalobkyni od YOTIVY.

21. Na úvod soud uvádí, že vzhledem k rozsáhlosti argumentace žalobkyně, není soud (ani správní orgán) povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu vyvracet. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Tento závazek přitom nemůže být chápán tak, „že se vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (...). To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivitivy a hospodárnosti řízení“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Podstatné podle Nejvyššího správního soudu je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související.
22. Nejprve se soud zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) by totiž byla vadou natolik závažnou, k níž by soud byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (*ex officio*) a pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušeno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35). Dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je srozumitelné, vnitřně strukturované a ve sporných otázkách dostatečně odůvodněné. Žalovaný reagoval na všechny podstatné aspekty projednávané věci a relevantní námitky, které žalobkyně ve správním řízení vznesla. Napadené rozhodnutí obsahuje rozbor a zhodnocení podkladů rozhodnutí, úvahy, kterými se správní orgán řídil při hodnocení skutkového stavu, při výkladu právních předpisů a jejich jednotlivých ustanovení, jakož i to, proč byly aplikovány způsobem, který vedl k výslednému rozhodnutí.
23. Podstatou nyní projednávané věci je posoudit oprávněnost uplatnění nákladových položek ve výši 1 300 000 Kč ve zdaňovacím období roku 2013 a 900 000 Kč ve zdaňovacím období roku 2014, ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.
24. Podle § 24 odst. 1 ZDP „výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.5) Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem20) některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.“
25. Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích uvádí, že o daňově účinný výdaj se jedná jen tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném

zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-93). Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil.

26. Současně je nutno si uvědomit, že *„každý daňový výdaj znamená převod daňové zátěže na státní rozpočet, a tím zprostředkovaně na ostatní daňové poplatníky. Každý výdaj, který je odečten od příjmů, snižuje daňovou povinnost poplatníka, a tedy snižuje i příjmy státního rozpočtu“* (viz Pelc, V. *Daně z příjmů*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 664 s.).
27. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, tak rovněž povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Tento princip je zakotven v ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, dle kterého *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě ze zákona o dani z příjmů.
28. Dle § 92 odst. 4 daňového řádu *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“* Žalobkyně je v souladu s § 86 odst. 3 písm. c) v rámci daňové kontroly povinna předložit důkazní prostředky prokazující její tvrzení.
29. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi však nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72)
30. Soud zdůrazňuje, že spornými zdanitelnými plněními jsou plnění v oblasti reklamy, která jsou pod drobnohledem správců daně dlouhodobě. U nich je proto nutné *„počítat s tím, že daňový subjekt bude muset být schopen dobře prokázat, (...) že se příslušná reklama opravdu uskutečnila“* (Morávek, Z. *Reklama daňově a účetně*, Účetnictví v praxi, 1/2021). Pro daňovou uznatelnost plnění souvisejících s pronájmem reklamních ploch či vysílacích časů tak je nutné zajistit vysoký standard důkazů, z nichž bezpochyby vyplyne, že reklama skutečně byla realizována, a to způsobem tvrzeným daňovým subjektem.
31. Soud již v případě žalobkyně týkajícího se zákonnosti doměření daně z přidané hodnoty (DPH) dospěl v rozsudku ze dne 28. 4. 2022, č. j. 30 Af 71/2020-51, k závěru, že žalobkyně neprokázala uskutečnění předmětné reklamy ve zdaňovacím období 3. a 4. čtvrtletí roku 2013. Potvrdil tak správnost doměření DPH žalobkyni z důvodu neuznání nároku na odpočet DPH z přijatého plnění spočívajícího v poskytnutí totožné reklamy, jež je předmětem i tohoto řízení (ač v širším časovém období). Správnost učiněného závěru potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 111/2022-28, jímž zamítl kasační stížnost žalobkyně.
32. Přestože podmínky uplatnění odpočtu DPH z přijatých zdanitelných plnění dle § 72 a nasl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a daňové uznatelnosti výdajů vynaložených na reklamu dle § 24 odst. 1 ZDP jsou odlišné, předmětem nynějšího případu i případu řešeného v rozsudku č. j. 30 Af 71/2020-51 bylo posoudit, zda se

předmětné plnění skutečně uskutečnila způsobem tvrzeným žalobkyní. Soud proto i v nynějším případě vycházel ze závěrů vyslovených v rozsudku č. j. 30 Af 71/2020-51, jež byly potvrzeny Nejvyšším správním soudem.

33. Žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno tím, že správci daně předložila listiny související s uzavřením smlouvy o poskytnutí vysílacího reklamního času a mediálním partnerství. Tím splnila formální podmínky nároku na odečtení výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP a důkazní břemeno přešlo na správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Jak však bylo popsáno výše, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno či o tom, zda se jednalo skutečně o náklady (výdaje) ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Aby správce daně své důkazní břemeno unesl, musí identifikovat konkrétní skutečnosti, které znevěrohodňují předložené doklady. Jak uvádí Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 18. 5. 2020 5 Afs 191/2019-32, „v každém případě je však pro přechod důkazního břemene zpět na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil.“
34. Správce daně vyzval žalobkyni k prokázání skutečností výzvou ze dne 5. 4. 2018 (č. j. 1623380/18-3001-60563-701169, list A41 spis správce daně), přičemž byla vyzvána k prokázání faktického uskutečnění reklamních plnění pro daňový subjekt na interiérových obrazovkách umístěných ve sjednaných lokalitách a k doložení oprávněnosti uplatnění nákladových položek ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP ve výši 1 300 000 Kč ve zdaňovacím období roku 2013 a 900 000 Kč ve zdaňovacím období roku 2014. Konkrétně měla doložit, že se předmětná zdanitelná plnění fakticky uskutečnila, v deklarovaném rozsahu, od deklarovaného dodavatele, v deklarovaném období, a že údaje uvedené na dokladech odpovídají skutečnému stavu. Tím správce daně vyhověl nárokům kladeným na něj ohledně unesení důkazního břemene. Postup správce daně soud považuje za zákonný, neboť sám daňový řád tento přenos důkazního břemene na žalobkyni umožňuje. Žalobkyně tak byla informována, proč jí předložené listiny neobstojí a co způsobuje jejich neprůkaznost. Tím došlo podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu k přesunu důkazního břemena zpět na žalobkyni.
35. Žalobkyně předložila videozáznamy ze všech lokalit, které zachycují smyčku reklam na LCD televizorech. Uskutečnění zdanitelného plnění však podle soudu neprokazují. Přímo na obraze záběrů z daných lokalit není zobrazen žádný časový údaj. Dále tyto videozáznamy zachycují odvysílání jednoho reklamního spotu žalobkyně v dané lokalitě k danému zdaňovacímu období. Krátký časový okamžik pořízení záznamů, jež je uveden ve vlastnostech souborů, vzbuzuje nevěrohodnost těchto předložených záznamů (viz str. 28 zprávy o daňové kontrole). Soud má ve shodě se správcem daně za prakticky nemožné, aby někdo pořídil záběry z pěti různých míst prakticky ve stejný čas. Videozáznamy z lokality ZOO Brno a Ústředního autobusového nádraží Zvonařka zachycují reklamní smyčku na jedné LCD obrazovce, i když v těchto lokalitách měla být reklama vysílána na dvou LCD obrazovkách. Správce daně navíc prokázal, že videozáznam z GRAND Hotelu Brno, předkládaný k 3. čtvrtletí 2013, obsahuje v první sekundě úryvek z novin (srovnáním titulních stránek novin Mladé fronty Dnes) pocházejících z 14. 2. 2014. Soud při shlednutí předmětných videozáznamů dále zjistil, že stejný úryvek z novin (tedy novin ze dne 14. 2. 2014) obsahují i videozáznamy předkládané k 2. a 4. čtvrtletí 2013. Dále zjistil, že videozáznamy předkládané k 1. čtvrtletí 2014, k říjnu a listopadu 2014, vykazují

velmi podobné znaky. Oba videozáznamy byly natočeny ve večerních hodinách a noviny umístěné u LCD obrazovky mají shodně sklopený jejich pravý roh. Soud se ztotožňuje se správcem daně, že nelze předpokládat, že by v Lobby baru hotelu byly hostům nabízeny noviny staré. Tato skutečnost je pouze dalším střípkem způsobujícím nevěrohodnost předložených videozáznamů, respektive časový údaj jejich pořízení. Ačkoliv lze předpokládat, že část předložených záznamů byla pořízena 14. 2. 2014, tedy v den, ze kterého pochází předmětný úryvek novin, a tento čas odpovídá časovému období 1. čtvrtletí 2014, ve kterém se mělo vysílání reklam také uskutečnit, nelze z daného dovozovat, že by se daná reklamní smyčka zachycená na videozáznamu v 1. čtvrtletí 2014 skutečně odvysílala. Už vůbec ale nelze mít za to, že by vysílání dané smyčky zachycené na daném záznamu probíhalo v roce 2013. Nelze tak určit čas pořízení jednotlivých videozáznamů, neboť ty se mohou vztahovat k jinému zdaňovacímu období v průběhu spolupráce obou subjektů. Z těchto důvodů nejsou proto průkazné jako celek (dále viz str. 21 napadeného rozhodnutí a strany 28 a 29 zprávy o daňové kontrole). Pochybnosti se tu netýkají pouze onoho jednoho záznamu, který je ve věci data pořízení prokazatelně zmanipulovaný. Mimo to je až zarážející, že sama žalobkyně manipulaci s předmětnými záznamy nevyklučuje (viz bod 3.9. žaloby). Soud se tak neztotožňuje se žalobkyní, že by předmětné videozáznamy byly žalovaným či správcem daně nesprávně hodnoceny jako nevěrohodné.

36. K lokalitě GRAND Hotel Brno soud uvádí, že ve smlouvě o poskytnutí vysílacího reklamního času a mediálním partnerství ze dne 17. 12. 2012, vztahující se k období 1. čtvrtletí 2013, je uvedeno 100 ks LCD obrazovek. Ve zbylých smlouvách, týkajících se pozdějších zdaňovacích obdobích, je uveden 1 ks LC obrazovky v Lobby baru. Na videozáznamech lze vidět pouze jednu obrazovku nacházející se v Lobby baru hotelu. Správce daně v rámci řízení vyzval společnost AUSTRIA Hotels CZ s. r. o. (vlastníka hotelu v předmětném období) k poskytnutí informací, přičemž daná společnost poskytla protokol o předání jedné televize vč. příslušenství ze dne 18. 8. 2018 a dále sdělila, že tato televize byla umístěna v Lobby baru na základě ústní domluvy dle předávacího protokolu. K vysílání reklamních spotů na pokojích hotelu společnost uvedla, že jí není známo, že by se na pokojích reklama v průběhu roku 2013 vysílala. Pan F. (jednatel společnosti ROYAL a bývalý člen představenstva společnosti YOTIVA) v rámci své svědecké výpovědi uvedl, že společnost YOTIVA zprovoznila v hotelu info kanál, který se spustil na pokoji po zapnutí každé televize. Svědek odkazoval na společnost YOTIVA, která však dané skutečnosti na výzvu správce daně nepotvrdila (viz bod 35 napadeného rozhodnutí). V rámci jiného daňového řízení byla provedena svědecká výpověď paní S. (ředitelka hotelu od prosince 2012 do února 2016) a paní M. (ředitelka hotelu do konce roku 2012). Žalovaný se předmětnými svědeckými výpověďmi zabýval v bodech 55 a 56 napadeného rozhodnutí a v bodě 57 ve vztahu k výslechu pana F. a k prokázání plnění jako takového. Dospěl k závěru, že vysílání reklam na pokojích hotelu nebylo prokázáno a v případě obrazovky umístěné v Lobby baru existují pochybnosti o uskutečnění reklamních spotů (viz bod 57 napadeného rozhodnutí). Soud se s tímto závěrem žalovaného ztotožňuje, přičemž zejména pravděpodobnost manipulace s předloženým záznamem způsobuje skutečné pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění.
37. K lokalitě ZOO Brno správce daně vycházel ze svědeckých výpovědí paní H., pana K. a pana H. provedených v rámci jiného daňového řízení (týkající se jiného odběratele společnosti ROYAL). Pan H. uvedl, že podepsal písemnou smlouvu se společností

YOTIVA, přičemž písemným podáním doplnil, že koordinaci spolupráce měl na starosti pan K. (viz bod 50 napadeného rozhodnutí). Následně v rámci odvolacího řízení byl proveden výslech pana K. a paní H. Soud se ztotožňuje se způsobem hodnocením těchto svědeckých výpovědí žalovaným. Paní H. odkázala na své předchozí svědecké výpovědi a uvedla, že smluvní vztah mezi ZOO Brno a společností YOTIVA byl formálně ukončen v listopadu 2012. Po ukončení spolupráce bylo ZOO umožněno obrazovky bezplatně využívat, avšak ZOO je často nevyužívala a po instalaci zobrazovacího pásu v roce 2013 již vůbec. Z daného je tak zřejmé, že paní H. vysílání reklamy potvrdila pouze do konce listopadu 2012. Pan K. uvedl, že vlastníkem LCD obrazovek byla společnost YOTIVA. K demontování obrazovek došlo v roce 2019, ale již delší dobu na nich nebylo nic vysíláno. Smlouva se společností YOTIVA byla uzavřena na dobu určitou (do 30. 11. 2012), poté ZOO používala obrazovky pro vysílání jejich reklam a spotů. Vzdálené připojení firmy YOTIVA nevyloučil. Pan F. v rámci výslechu uvedl, že spolupráce po listopadu 2012 probíhala na základě ústní dohody. Společnosti ROYAL poskytla reklamní čas v dané lokalitě společnost Valex Moravia. Úhrada za vysílání reklamních spotů provedena nebyla, neboť se jednalo o barter. Soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že tyto důkazní prostředky nemohou prokázat vysílání žalobkyní deklarovaných reklamních spotů v kontrolovaném časové období. Výpovědi pana K. a paní H. shodně potvrzují, že k ukončení spolupráce se společností YOTIVA došlo již v roce 2012 (v podrobnostech viz bod 53 napadeného rozhodnutí). Tvrzení žalobkyně o vysílání reklamy žalobkyně tak byla zpochybněna.

38. V případě lokality BIG ONE Fitness byl vyslechnut pan V., předseda dozorčí rady společnosti GESTE a. s., která je provozovatelem BIG ONE Fitness. Pan V. vypověděl, že vlastníkem dvou obrazovek umístěných na baru je společnost GESTE. S panem F. jednal ohledně možné spolupráce, avšak k uzavření smlouvy nedošlo. Shlédl pouze dva spoty poté, co byl kontaktován recepcí, že tam někdo natáčí na kameru spoty z televize. Tyto spoty neměly nic společného se sportem, městem či Jihomoravským krajem. Následně již vysíláno nic nebylo. V rámci odvolacího řízení byl proveden výslech paní V., předsedkyně představenstva společnosti GESTE. Vypověděla, že obrazovky byly vypnuté s výjimkou případných sportovních akcí. V BIG ONE Fitness byla přítomna téměř denně, s panem F. nejednala (řešil to manžel, pan V.). K uzavření smlouvy nedošlo. Soud má za to, že manželé V. shodně vyloučili promítání jakékoliv reklamy v BIG ONE Fitness. Dále byla v odvolacím řízení provedena svědecká výpověď paní P. (bývalé zaměstnankyně společnosti GESTE, pracující na pozici recepční v BIG ONE Fitness), pana H. (zaměstnanec společnosti GESTE, pracující na pozici recepční v BIG ONE Fitness) a paní S. (zaměstnankyně společnosti GESTE, mající na starost úklid a případnou výpomoc na recepci v BIG ONE Fitness). Paní P. uvedla, že na místě byla přítomna jen omezeně (pracovala v druhé provozovně), ale v době její přítomnosti na recepci reklamní vysílání nezaznamenala. O obsahu vysílání rozhodovala paní V., recepční pouze obrazovky zapínaly a vypínaly. Pan H. vypověděl, že obrazovky zapínala obsluha recepce a že nemůže vyloučit vysílání reklamních spotů v době jeho nepřítomnosti. K obsahu vysílání na obrazovkách se nevyjádřil. Paní S. potvrdila umístění obrazovek, k obsluze obrazovek se nevyjádřila, nepamatuje si to. Potvrdila, že na videozáznamu předloženém žalobkyní jsou zachyceny prostory recepce. Žalovaný dále doplnil, že v rámci své předchozí svědecké výpovědi (provedené v rámci jiného daňového řízení), uvedla, že obrazovky v daném období nebyly v provozu. Pan F. tvrdil, že spolupráce se společností GESTE byla zahájena v roce 2010, přičemž byla uzavřena ústní dohoda a protiplněním

bylo vysílání reklamních spotů společnosti GESTE v jiných lokalitách. Spolupráce měla trvat nejméně do poloviny roku 2014, kdy pan F. BIG ONE Fitness pravidelně navštěvoval. Žalovaný hodnotil svědeckou výpověď pana F. jako nevěrohodnou. Nemohla proto sloužit jako důkaz prokazující faktické dodání reklamních spotů společnosti ROYAL. Společnost GESTE vyloučila uzavření smluvního vztahu týkajícího se promítání reklamních spotů na daných obrazovkách. Mimo to žalovaný upozornil na nesrovnalosti ohledně data vytvoření CD obsahujícího videozáznamy. Uzavřel, že se žalobkyni nepodařilo unést důkazní břemeno o uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu, přičemž videozáznamy vyhodnotil jako neprůkazné. Jediným důkazem potvrzující verzi žalobkyně byl výslech pana F., jehož svědecká výpověď však nesplnila kumulativní požadavky na kvalitativní svědeckou výpověď, tzn. nevyhověla požadavkům konkrétnosti, věrohodnosti a souladu svědecké výpovědi s jinými zjištěními. S tímto závěrem žalovaného se soud ztotožnil.

39. K vysílání reklamních spotů v Galerii Orlí byla vyslechnuta paní H. (správkyně galerie v předmětném období). Vypověděla, že objekt zakoupila její matka v květnu 2013, přičemž předmětná obrazovka v Galerii již umístěna byla; předávací protokoly k ní předány nebyly. Na obrazovce byly vysílány nějaké reklamní spoty, avšak na konkrétní spoty si svědkyně nevzpomněla. Obrazovka byla umístěna v Galerii Orlí ještě asi půl roku či rok po zakoupení galerie. Pan F. k dané lokalitě uvedl, že majitelem obrazovky LCD byla společnost YOTIVA. S původním majitelem Galerie Orlí byla uzavřena písemná smlouva o užívání, platná do konce roku 2012. Po změně majitele zůstala LCD obrazovka v galerii a byla využívána ke stejnému účelu jako před změnou. Kontrolu reklamních spotů prováděl průběžně sám, neboť v prostorách Galerie měla kancelář YOTIVA. Informace ohledně demontáže či skončení vysílání pan F. nevěděl. Žalovaný dospěl k závěru, že uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu od dodavatele ROYAL v dané lokalitě není prokázáno. Předložené videozáznamy jsou neprůkazné, svědkyně H. přesný obsah vysílání neznala a výpověď pana F. nesplňuje požadavky na kvalitativní svědeckou výpověď (viz bod 60 napadeného rozhodnutí). Soud k danému navíc dodává, že pokud byla obrazovka umístěna v galerii ještě asi půl roku či rok po zakoupení galerie (jež proběhlo v květnu 2013), nemohlo již zcela jistě k vysílání reklamy docházet v říjnu a listopadu roku 2014.
40. Společnost Tourbus k lokalitě Autobusové nádraží Zvonařka uvedla (v rámci odpovědi na výzvu správce daně), že obrazovky v čekárně nádraží byly pronajaty společností HITmedia, s.r.o., přičemž pronájem byl ukončen k datu 31. 12. 2015 a poté došlo k jejich deaktivaci. Společnost HITmedia správci daně sdělila (viz odpověď na výzvu na listu A33 spisu správce daně), že v letech 2011-2015 provozovala obrazovky v čekárně společnost YOTIVA na základě podnájemní smlouvy ze dne 1. 12. 2011. V rámci odvolacího řízení byl proveden výslech pana S., jednatele společnosti HITmedia. Pan S. uvedl, že neví, jaké subjekty byly na LCD obrazovkách propagovány. Za společnost jednal s panem Š. a panem F., přičemž spolupráce byla ukončena výpovědí ze strany společnosti YOTIVA. Svědecká výpověď pana F. byla jako v předchozím případech hodnocena jako nesplňující kumulativní požadavky na kvalitní svědeckou výpověď. Žalovaný tak uzavřel, že ani ve vztahu k této lokalitě žalobkyně odvysílání reklamních spotů neprokázala.
41. V rámci odvolacího řízení bylo provedeno nebo doplněno několik svědeckých výpovědí od ostatních odběratelů společnosti ROYAL. Žalovaný se jimi podrobně zabýval

v bodech 65-82 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně v reakci na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (ze dne 19. 12. 2019) navrhla správci daně písemností ze dne 21. 3. 2019, mimo další, také provedení svědeckých výpovědí statutárních zástupců společností, jejichž reklamní spoty měly být vysílány společně se spoty žalobkyně (viz str. 14-20 reakce žalobkyně). Správce daně v návaznosti na to převedl do daňového spisu žalobkyně protokoly o svědeckých výpovědí učiněných v jiných daňových řízeních. Následně v rámci odvolacího řízení bylo provedeno a doplněno několik svědeckých výpovědí. Žalovaný se těmito výsledky podrobně zabýval v bodech 66-82 napadeného rozhodnutí. S ohledem na poměrnou podrobnost, kterou žalovaný věnoval těmto svědeckým výpovědím, se soud rozhodl neopakovat již řečené žalovaným, jelikož se ztotožnil se závěrem žalovaného, že ani provedenými svědeckými výpověďmi nebylo přijetí předmětných plnění od společnosti ROYAL nebo YOTIVA v tvrzeném rozsahu a období prokázáno. Tvrzení zástupců jiných společností tvrzený nárok žalobkyně neprokazují. Z většiny výpovědí plyne, že plnění kontrolovali pouze nahodile a nemají o tom žádný záznam. Mnozí z nich si přitom ani nepamatovali, kdy konkrétně promítání reklamy kontrolovali a v jakých obdobích jim dodavatel reklamu poskytoval.

42. O věrohodnosti svědka F. má soud stejné pochybnosti jako daňové orgány. Jeho svědecká výpověď nekoresponduje s ostatními důkazy. K tomu přistupuje skutečnost, že svědek F. je zaujatou osobou s vazbou na dodavatele ROYAL. Společnost ROYAL přitom nebyla vlastníkem žádné z televizí, na kterých mělo docházet k vysílání reklamních spotů. Výpověď svědka F. je neprůkazná také v tom, jak konkrétně probíhala spolupráce s prostředníky, přes které dodavatel ROYAL plnění poskytoval. Žádné doklady nepředložil. Přestože tyto skutečnosti nelze klást k tíži žalobkyni, její důkazní situaci tento výsledek nezlepšil.
43. Ani digitální videozáznamy s ohledem na svou nevěrohodnost pochybnosti správce daně nevyvrací. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011 - 84, který se zabýval prokazováním nároku na odpočet z reklamního plnění, není v daném případě relevantní. To, že k prokázání skutečnosti postačuje řetězec nepřímých důkazů, soud nezpochybňuje. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku formuloval kvality, které takový řetězec musí mít – *„logická, ničím nenarušená a uzavřená soustava vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které vcelku shodně a spolehlivě dokazují skutečnost nebo skutečnosti, které jsou v takovém příčinném vztahu k dokazované skutečnosti, že z nich je možno vyvodit jen jediný závěr a současně vyloučit možnost jiného závěru.“* Vyslovil, že po daňovém subjektu nelze chtít, aby prokazoval každé přehrání reklamy, ale postačí, pokud v obecných rysech prokáže, že reklamní spot existoval a přehrával se v daném místě a čase. *„Nebylo by jistě přiměřené po stěžovateli požadovat, aby prokázal poskytnutí každé jednotlivé části reklamní služby, jednalo-li se o odvysílání periodicky se opakujícího reklamního spotu na světelných reklamních tabulích v několika různých městech po dobu devíti měsíců, a to několikrát během každého dne. Stěžovateli tedy stačilo, aby prokázal, že sjednaná prezentace jako reklamní spot existovala, což prokázal CD nosičem se zaznamenaným spotem, a že v podstatných parametrech byla také odvysílána ve sjednaném rozsahu. Nebylo nezbytné, aby poskytl správci daně kompletní přehled o jednotlivých časech odvysílání reklamy po každý jednotlivý den ve sjednaném devítiměsíčním období, nicméně pokud by takový přehled (jakýsi playlist) měl k dispozici, ať již poskytnutý dodavatelem, což si stěžovatel dodatečně pokoušel opatřit, nebo např. subjektem poskytujícím*

*monitoring odvysílané reklamy, jeho důkazní situaci by to významně vylepšilo. I playlist by ještě nemusel skutečné poskytnutí plnění prokazovat, neboť by se mohlo jednat o dodatečně uměle „vytvořený“ účelový dokument nebo dokument z jiných důvodů obsahově neodpovídající skutečnosti. Pokud by však u dodavatele reklamy zpracování takového dokumentu a jeho poskytnutí stěžovateli bylo obvyklou praxí, u níž by nebylo konkrétních důvodů pochybovat o souladu obsahu poskytovaných dokumentů s realitou, jistě by takový dokument byl významným důkazem. Neměl-li však stěžovatel k dispozici playlist či podobný přehled o odvysílání reklamy k dispozici, přičemž bylo jeho věcí, aby při sjednání reklamní služby myslel i na prokázání jejího dodání, a chtěl-li výdaje na tuto službu daňově uplatnit, mohl své důkazní břemeno unést i kombinací dalších důkazů“ (viz výše citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 55/2011-84). To ale v žádném případě není situace žalobkyně. Ta vidí uzavřený okruh důkazů v tom, že kromě jí předložených dokladů svědčí o poskytnutém plnění také tvrzení pana F. (jednatele společnosti ROYAL a bývalého člena představenstva společnosti YOTIVA) a předložené videozáznamy. Promítání reklamy však přímo potvrzují *de facto* pouze videozáznamy, k jejichž slabé věrohodnosti se soud již vyjádřil v bodě 35 rozsudku.*

44. Reklamní smyčky, na které žalobkyně opakovaně poukazuje, nejsou průkazné. Jsou zde různá svědectví zúčastněných společností, které spolupracovaly se společností ROYAL nebo společností YOTIVA různě dlouhou dobu. Mohla proto existovat reklamní smyčka, která se vztahovala k více zdaňovacím obdobím. Navíc není ani prokázáno, že reklamní smyčka, na kterou žalobkyně odkazuje, byla vysílána v předmětných obdobích. Zástupci reklamovaných společností totiž (i) nekontrolovali poskytovanou reklamu vůbec, nebo (ii) o kontrolách nemají žádné záznamy. Někteří svědci z těchto firem navíc nevěděli, kdy přesně jim dodavatel ROYAL (nebo YOTIVA) reklamu dodával. Reklamní smyčky by mohly být relevantním důkazem za situace, kdy by bylo postaveno na jisto, že: (i) společnosti v předmětném spotu spolupracovaly s ROYAL v nyní řešeném zdaňovacím období, (ii) existuje důkaz, že reklamní spot se přehrával a obsahuje právě ty společnosti, které spolupráci stvrdily – např. videozáznam pořízený některou ze zúčastněných společností či jiný věrohodný důkaz. To však v nynějším případě videozáznamy prokázáno nebylo.
45. Žalobkyně dále namítá, že daňové orgány hodnotily provedené důkazy tendenčně. Soud se s tímto závěrem žalobkyně neztotožňuje. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný hodnotil provedené důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazu zakotvenou v § 8 daňového řádu. Daňové orgány mají posuzovat každý důkaz jednotlivě a zároveň všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Zároveň přitom mají přihlídnout ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22 konstatoval, „že volné hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamena libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlídnutím ke všem okolnostem případu.“ Volné hodnocení důkazů však neznamena ani to, že správce daně může hodnotit důkazy takovým způsobem, který prakticky v důsledku vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno. To se však v daném případě nestalo. Daňové orgány neaplikovaly nadměrný důkazní standard. Podrobně vysvětlily, jak ve zprávě o daňové kontrole, tak

v napadeném rozhodnutí, proč žalobkyně důkazní břemeno ve vztahu k prokázání uskutečnění předmětných zdanitelných plnění neunesla.

46. Jak již soud vysvětlil v rozsudku ze dne 28. 4. 2022, č. j. 30 Af 71/2020-51, na plnění spočívající v poskytnutí vysílacího času a reklamního partnerství je vhodné nahlížet jako na jeden celek. Pokud jeden subjekt poskytuje druhému plnění, které sestává z více dílčích plnění (relativně samostatných), nemůže platit absolutní závěr, že takové plnění je nedělitelné a zpochybněním jedné části je zpochybněno celé plnění. Zejména to platí, pokud je jejich společným znakem pouze smluvní zakotvení. Vždy bude záležet na tom, jak jsou jednotlivé části plnění provázány a jaké důkazy daňový subjekt v řízení předloží.
47. V daném případě však existuje řada faktorů, které činí plnění nedělitelným. Jednak šlo o vztah žalobkyně se společností ROYAL, která měla jako dodavatel žalobkyni reklamní čas poskytnout. V rámci daňového řízení se ukázalo, že společnost ROYAL nevlastní a nemá v nájmu žádné z míst, kde měla reklamu žalobkyně přehrávat. Správce daně mimo to zjistil, že u dvou míst bylo vysílání reklamy prakticky vyloučeno. Žalobkyní předložené videozáznamy, které mají plnění poskytovat, jsou pochybné a přinejmenším jeden z nich je zmanipulovaný (viz strana 28 zprávy o daňové kontrole). Žalobkyně mimo to sama pravděpodobnost manipulace s metadaty daného záznamu přiznává (viz bod 3.9. žaloby). Vzhledem ke zjištěnému skutkovému stavu správce daně úspěšně zpochybnil celé plnění, byť se pochybnosti o odvysílání reklamních spotů vztahovaly jen k některým lokalitám. Pokud by nějaký předložený důkaz bezpochyby prokazoval uskutečnění plnění alespoň na některé z domluvených lokalit, jistě by bylo možné ji od zbytku oddělit. Takový důkaz však v daňovém řízení nebyl předložen. Ani v případě ostatních lokalit předložené důkazy neprokazují, že tam reklama žalobkyně skutečně hrála – pouze nevylučují možnost, že tomu tak bylo. I vzhledem k uvedenému tak soud považuje přenos důkazního břemene na žalobkyni (výzvou k prokázání skutečností ze dne 5. 4. 2018), ve vztahu ke všem lokalitám, za správný. Žalovaný své pochybnosti ve výzvě konkrétně specifikoval a soud nemá za to, že by důkazní břemeno ve vztahu ke všem lokalitám přešlo na žalobkyni nezákonně. Pochybnosti získané správcem daně se rozprostřely na všechna deklarovaná oprávnění oprávněně.
48. Tvrzenou dobrou vírou žalobkyně se zabýval jednak zdejší soud v rozsudku č. j. 30 A 71/2020-51, tak i Nejvyšší správní soud v rámci rozsudku č. j. 7 Afs 111/2022-27. Ten k tomu uvedl: *„dobrá víra daňového subjektu ne (či snad skutečnost, že byl dodavatelem uveden v omyl) nemůže zhojit skutečnost, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal faktické uskutečnění plnění, na základě kterých si v daňových přiznáních nárokoval odpočty daně na vstupu (srov. výše odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103): Ustálená judikatura dovodila, že je na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky správci daně předloží. Je tak třeba mít 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 [...]. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, na něž chce náklady daňově uplatnit, je na jeho straně“ (rozsudek zdejšího soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61).*“ I v nyní projednávaném případě soud považuje požadavky týkající se prokázání uskutečnění předmětných plnění, vznesené

žalovaným a správcem daně, za přiměřené. Výstup reklamního plnění není určitý produkt, který je hmatatelný. Je proto i v zájmu žalobkyně ověřit si, že společnost ROYAL plnění poskytla, a opatřit si o vynaloženém úsilí nějaký doklad. Žalobkyně sice tvrdí, že v průběhu poskytování reklamního plnění prováděla namátkové kontroly, avšak jakýkoliv důkaz k danému tvrzení nepředkládá. Nelze tak dospět k jinému závěru, než že uskutečnění předmětných zdanitelných plnění žalobkyně neprokázala.

49. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že žalovaný nezhodnotil odběratelsko-dodavatelské vztahy, zejména to, že pokud by společnost ROYAL plnění neposkytla, neměla by nárok na vrácení peněz, ale na náhradní plnění. Soukromoprávní smluvní povahu vztahu žalobkyně se společností ROYAL však soud považuje za druhotnou. V souladu s § 24 odst. 1 ZDP se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odčítají ve výši prokázané poplatníkem, a to ve výši stanovené právě ZDP a zvláštními předpisy. Dané pravidlo přitom není ovlivňováno ujednáním smluvních stran v rovině soukromého práva. Odečíst tak lze jen výdaje (náklady) daňovým subjektem skutečně vynaložené v daném zdaňovacím období. Pokud dané plnění v kontrolovaném období neproběhlo, nebyla žalobkyně oprávněna nárok dle § 24 odst. 1 ZDP vůbec uplatňovat. Možnost daňového odečtu nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP by v rovině veřejnoprávní žalobkyni vznikla až ve zdaňovacím období, kdy by k uskutečnění náhradního plnění fakticky došlo.
50. Soud má na základě provedeného dokazování v daňovém řízení za to, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla, jelikož neprokázala uskutečnění vysílání předmětných reklam (neprokázala, že fakticky přijala zdanitelné plnění, a to v takovém rozsahu, jak bylo deklarováno na daňových dokladech). Závěry žalovaného byly učiněny na podkladě řádně zjištěného skutkového stavu a obstojí.
51. Žalobkyně v závěru namítá, že jí správce daně neumožnil projednat zprávu o daňové kontrole. V návaznosti na to tak nemohla uplatnit svá práva v souladu s daňovým řádem. Soud se daným tvrzením neztotožnil. Ze správního spisu zjistil, že správce daně žalobkyni seznámením ze dne 19. 2. 2019 sdělil kontrolní zjištění a vyzval ji k vyjádření ve smyslu § 88 odst. 2, 3 daňového řádu. Ta se k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřila přípisem ze dne 21. 3. 2019, ve kterém mimo jiné navrhla provedení důkazů, konkrétně provedení svědeckých výpovědí osob oprávněných jednat za subjekty, jejichž reklamní spoty byly rovněž zachyceny na videozáznamech předložených žalobkyní. Dále správce daně informoval žalobkyni o doplnění výsledku kontrolního zjištění, sdělením ze dne 5. 8. 2019 (zástupci žalobkyně doručeno 6. 8. 2019) a umožnil ji podle § 88 odst. 2, 3 daňového řádu, aby se k výsledkům vyjádřila. Na dané sdělení reagovala žalobkyně vyjádřením ze dne 23. 8. 2019. Správce daně následně uzavřel, že dané vyjádření žalobkyně nemělo vliv na výsledek kontrolního zjištění ze dne 6. 8. 2019 (viz list A77 spisu správce daně). Soud proto neshledal, že by žalobkyni bylo upřeno právo reagovat na kontrolní zjištění či navrhopvat důkazy. Taktéž v rámci odvolání proti dodatečným platebním výměrům navrhla žalobkyně doplnění dokazování. Žalovaný mimo jiné v rámci odvolacího řízení provedl výslechy svědků. Se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení byla žalobkyně seznámena přípisem ze dne 10. 9. 2020, doručeným zástupci žalobkyně dne 14. 9. 2020.
52. Je sice pravdou, že postup správce daně nebyl zcela standardní. Odeslal sdělení termínu projednání zprávy o daňové kontrole právnímu zástupci žalobkyně s tím, že očekával

rychlé doručení (s ohledem na předchozí postup zástupce žalobkyně). Ten si však sdělení převzal až uplynutím lhůty pro doručení dne 6. 9. 2019, přičemž termín projednání byl stanoven na 10. 9. 2019 nebo 11. 9. 2019. Správce daně pochopitelně nemůže „počítat“ s tím, že si subjekt vyzvedne písemnost ihned, protože to tak v minulosti činil. Lhůtu k projednání zprávy o daňové kontrole měl stanovit tak, aby i v případě, že sdělení bude žalobkyni doručeno poslední den zákonné lhůty, měla žalobkyně dostatek času na přípravu. Nyní ji správce daně poskytl 2-3 pracovní dny. Takový postup správce daně nebyl správný. Následné chování žalobkyně ovšem vzbuzuje pochybnosti o jejích čistých úmyslech. Zástupce žalobkyně informoval správce daně o nedostatku času k přípravě stížností až 10. 9. 2019 ve večerních hodinách, tedy v den, kdy měla být zpráva o daňové kontrole projednána. Ve stížnosti zástupce žalobkyně deklaroval, že správce daně následující den (11. 9. 2019) telefonicky kontaktuje za účelem domluvení nového termínu. Ke kontaktování správce daně za účelem sjednání nového termínu projednání zprávy o daňové kontrole však nedošlo. Správce daně proto 12. 9. 2019 zprávu o daňové kontrole zaslal do datové schránky (zpráva byla doručena 19. 9. 2019), včetně sdělení o ukončení daňové kontroly, v němž zvolený postup odůvodnil (viz list A77 spisu správce daně).

53. Podle § 88 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, platilo, že nedojde-li na základě dřívějšího vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění. Jelikož je to i případ žalobkyně, mělo samotné projednání zprávy o daňové kontrole charakter formálního ukončení daňové kontroly. Námitka žalobkyně je proto jen formální. Žalobkyně si stěžuje na procesní postup správce daně, ovšem nenamítá, že by daňové orgány neprovedly konkrétní důkazy. Krajský soud proto tuto námitku hodnotil jako nedůvodnou, neboť neměla žádný reálný dopad do práv žalobkyně.

#### V. Závěr a náklady řízení

54. Na základě výše uvedených skutečností soud žalobu žalobkyně zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
55. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.
56. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl, že se žalovanému v řízení náhrada nákladů řízení nepřiznává (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské

právníké vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. listopadu 2022

Mgr. Milan Procházka v. r.  
předseda senátu