



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 1. 2021, č. j. 1894/21/5200-11431-711413

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V projednávané věci jde o doměření daně z příjmů právnických osob z důvodu neprokázání faktického přijetí zdanitelného plnění spočívajícího v pronájmu vysílacího reklamního času a mediálním partnerství.

2. Finanční úřad pro Zlínský kraj, Územní pracoviště v Rožnově pod Radhoštěm, zahájil dne 7. 2. 2017 u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2013 – 31. 12. 2013 dle podaného daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob. V jejím rámci správce daně žalobce 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 Orlí, 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 („ZDP“), ve výši 3 400 000 Kč (ve zdaňovacím období roku 2013). Správce daně požadoval prokázat, že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP.
3. Dne 31. 7. 2019 projednal správce daně s žalobcem zprávu o daňové kontrole č. j. 1671311/19/3307-60562-711699. V návaznosti na to vydal dne 1. 8. 2019 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob č. j. 1678990/19/3307-50523-80769, kterým doměřil žalobci daň za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 962 160 Kč a penále ve výši 192 432 Kč.
4. Proti uvedenému dodatečnému platebním výměru podal žalobce odvolání. Žalovaný v napadeném rozhodnutí částečně vyhověl námitkám uplatněným žalobcem. Uzavřel, že v lokalitě Galerie Orlí a Ústředního autobusového nádraží Zvonařka nebyly zjištěny takové rozpory jako v případě lokality BIG ONE FITNESS, ZOO Brno a GRAND Hotel Brno. V období od ledna 2013 do srpna 2013 však ze smlouvy o poskytnutí vysílacího reklamního času nevyplývala cena reklamního plnění za jednotlivé lokality a žalobce tak neprokázal, že by částka 2 000 000 Kč (součet fakturovaných částek za období leden-srpen 2013) byla oprávněně zahrnuta do daňově účinných nákladů v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Za období září-prosinec 2013 žalovaný uznal žalobci náklad ve výši 800 000 Kč na reklamní vysílání v lokalitě Galerie Orlí a Ústřední autobusové nádraží Zvonařka jako daňově účinný ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Změnil proto dodatečný platební výměr tak, že výše doměřené daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období činila částku 810 160 Kč a penále částku 162 032 Kč.

## II. Argumentace žalobce

5. Žalobce v podané žalobě uvedl, že dodatečný platební výměr považuje za nezákonný, neboť správcem daně ani žalovaným nebyl správně a úplně zjištěn skutkový stav. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyložil žalobcovu důkazní břemeno extenzivně tak, že jej žalobce nemohl unést.
6. Nedošlo ke znevěrohodnění daňových dokladů, výpisů z účtu a účetnictví žalobce. V souvislosti s časovým odstupem došlo maximálně k tomu, že si vyslechnutí svědci nedokázali vzpomenout na některé skutečnosti. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu není důkazní břemeno daňového subjektu nekonečně široké. Po žalobci nelze požadovat prokázání skutečností, které jsou mimo sféru jeho vlivu, či skutečností, které nemůže z důvodů zákonných překážek či faktického stavu věci zjistit a ověřit. Žalovaný neprokázal nevěrohodnost, neprůkaznost či nesprávnost tvrzení žalobce.
7. Ve vztahu k lokalitě ZOO Brno nesouhlasí se žalovaným, že uskutečnění zdanitelného plnění bylo vyvráceno. Svědkové H. a K. potvrdili reklamní spoty na obrazovkách i v průběhu roku 2013. Pan K. zpochybnil odpojení obrazovek v roce 2013 a naopak

připustil možnost reklam i v průběhu roku 2014. Žalobce navrhoval výslech všech zaměstnanců pracujících na pokladnách v předmětném období, avšak správce daně i žalovaný považovali provedení těchto důkazů za nadbytečné. Žalovaný nehodnotil ve prospěch žalobce svědeckou výpověď pana A., přestože ten potvrdil vysílání reklamních spotů ve sjednaných místech i to, že natáčení obrazovek provedl on sám. Žalobci není známo, jaký jiný důkaz by žalovaný akceptoval, neboť pan A. vše pro ROYAL montoval a nebyla zpochybněna jeho věrohodnost. Je nepochopitelné, že ve vztahu k lokalitě Galerie Orlí a Ústřednímu autobusovému nádraží Zvonařka a ZOO Brno existovaly srovnatelné důkazy, avšak u lokality ZOO Brno dospěl žalovaný k jinému závěru.

8. Napadené rozhodnutí týkající se lokality GRAND Hotel Brno je vystaveno na tvrzení společnosti AUSTRIA Hotels („AH“), která uvedla, že si je jistá pouze vysíláním reklamních spotů v Lobby baru hotelu, avšak neví, zda tyto spoty běžely i na pokojích. Žalobce navrhoval výslech recepčních a pracovníků technického zabezpečení IT pracujících v hotelu v předmětnou dobu, resp. předložení seznamu ubytovaných hostů a jejich výslech. Avšak i zde správce daně a žalovaný tyto návrhy důkazů odmítli. Vysílání reklamních spotů však potvrdil jak pan F., tak pan A. ve svých svědeckých výpovědích.
9. Žalovaný uznal námitky týkající se lokalit Galerie Orlí a Ústředního autobusového nádraží Zvonařka. Pochybil však tím, že v období leden až srpen 2013 neuznal daňové doklady z důvodu jednotné paušální částky sjednané za reklamní plnění. Tvrdil, že nelze stanovit částku zdanitelného plnění ve vztahu ke každé dílčí lokalitě na částku 50 000 Kč.
10. Ve vztahu k lokalitě BIG ONE FITNESS žalovaný uzavřel, že předmětné zdanitelné plnění nebylo prokázáno, avšak v rámci řízení o doměření daně z přidané hodnoty za období červenec-prosinec 2013 uznal poskytnuté zdanitelné plnění jako oprávněné. Žalovaný měl postupovat jednotně a výdaj uznat i v řízení o doměření daně z příjmů právnických osob. Navíc odůvodnění napadeného rozhodnutí neobsahuje ani důvod odchýlení se od předcházejících rozhodnutí.
11. Jasným důkazem o poskytnutém zdanitelném plnění je také zaplacení vystavených daňových dokladů. Žalobce by neplatil za něco, co by mu nebylo poskytnuto. Správci daně vysvětlil důvod uzavření smlouvy. Také finanční prostředky vynaložené na předmětné plnění plně odpovídají výši obrátu žalobce. Žalobce kontroloval poskytované služby v rozsahu, který na něj lze klást z pohledu dostupnosti a právních předpisů. Měl na reklamu pozitivní ohlas, který se projevil zvýšením ročního obrátu.
12. Žalobce navrhoval provedení dostatečného množství důkazů prokazujících uskutečnění plnění v neuznaných lokalitách. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, podle něhož nelze požadovat důkazní prostředky přesahující reálné a očekávané důkazní možnosti daňového subjektu. Žalovaný by neměl na žalobce klást větší požadavky, než které by na něj byly kladeny v občanskoprávním řízení. Odepřením navrhovaných důkazů bylo porušeno právo žalobce na spravedlivý proces. V kontextu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016 č. j. 2 Afs 55/2016-38, totiž nelze požadovat prokázání skutečností, jež jsou mimo sféru vlivu žalobce.
13. Žalovaný se dopustil vady řízení tím, že v rámci odvolacího řízení opakoval celé dokazování. Odvolací orgán neměl dokazování opakovat, ale měl přistoupit ke zrušení dodatečného platebního výměru a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení. I přes opakování dokazování nebyly doposud vyslechnuti všichni žalobcem navrhovaní svědci.

Žalovaný některé svědky předvolal, avšak následně k uskutečnění svědeckých výpovědí nedošlo s ohledem na pandemii COVID-19. Daný postup představuje podstatnou vadu řízení.

14. Na základě výše uvedeného žalobce navrhl napadené rozhodnutí zrušit.

### III. Argumentace žalovaného

15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl žalobu zamítnout. Podotkl, že žalobní námitky se shodují s námitkami odvolacími, proto odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
16. 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. V rámci odvolacího řízení zohlednil, že v daňovém řízení týkajícího se daně z přidané hodnoty uznal, že se část plnění uskutečnila. Proto jako daňové účinné náklady uznal příslušnou část nákladů, přičemž přihlédl k dodatku smlouvy o poskytnutí vysílacího reklamního času ze dne 19. 8. 2013. Ani po provedeném dokazování však nebyly odstraněny pochybnosti týkající se uskutečnění zbývajících částí předmětného plnění.
17. Je si vědom, že v rámci rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2020, č. j. 266655/20/5300-22443-712876, byl žalobci uznán odpočet na DPH stran části plnění týkající se lokality BIG ONE FITNESS. Bez dalšího však nelze přejímat závěry daného rozhodnutí do nynějšího řízení. Odpočet DPH ve vztahu k lokalitě BIG ONE FITNESS byl totiž uznán z důvodu procesního pochybení na straně žalovaného, jež kvůli blízkému se konci lhůty pro stanovení daně nemohl provést výpovědi navržených svědků. Z tohoto důvodu musel žalovaný konstatovat nedostatečné zjištění skutkového stavu, jež nelze klást k tíži žalobce. V nynějším daňovém řízení však žalobce provedení předmětných svědeckých výpovědí nepožadoval (s výjimkou pana Ing. A.), navíc správce daně některé předmětné svědecké výpovědi za přítomnosti žalobce provedl.
18. Odvolací řízení je postaveno na principu úplné apelace a žalovaný může sám provádět dokazování či jím pověřit správce daně (viz § 115 daňového řádu). Postup žalovaného, který v rámci odvolacího řízení sám provedl hodnocení důkazních prostředků (s čímž byl žalobce v souladu § 115 odst. 2 daňového řádu seznámen), byl v souladu se zákonem. S námitkou neprovedení svědeckých výpovědí se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí. Zaměstnanci ZOO Brno či hosté GRAND Hotelu Brno nemohli podat hodnověrný důkaz ohledně uskutečnění zdanitelného plnění. Žádnou z provedených svědeckých výpovědí nebyly vyvráceny pochybnosti ohledně uskutečnění promítání spotů ve zmíněných dvou lokalitách.
19. V rámci odvolacího řízení žalovaný uložil správci daně provést svědecké výpovědi z procesní opatrnosti (blízký se konec lhůty pro stanovení daně) pro případ, že by žalobce provedení těchto svědeckých výpovědí požadoval. K provedení výpovědí nedošlo, nicméně žalovaný má za to, že na jejich provedení nebylo nutné trvat. Výjimku z toho představuje návrh žalobce na opakování svědecké výpovědi pana A., který byl učiněn až v písemnosti ze dne 25. 12. 2020, jíž žalobce reagoval na seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení. Předmětný návrh byl žalovaným vyhodnocen jako účelový (viz bod 79 napadeného rozhodnutí), proto žalovaný k provedení svědecké

výpovědi nepřistoupil. Žalobci byl obsah svědecké výpovědi pana A. znám mnohem dříve. Mohl tak provedení svědecké výpovědi navrhnout podstatně dříve než v samotném závěru odvolacího řízení. Mimo to, návrh byl zcela obecný a neodůvodněný, bez uvedení, k čemu by se měl svědek vyjádřit či co má být jeho výpovědí ještě prokázáno. Žalovaný má za to, že provedl rozsáhlé dokazování, v rámci něhož zpochybnil důkazní prostředky žalobce. Žalobce tak neunesl své důkazní břemeno. Zjištěné závažné rozpory by nebylo možné odstranit ani provedením svědecké výpovědi pana A.

20. K námitce neprovedení svědecké výpovědi pana F. žalovaný uvádí, že požadavek na provedení jeho výpovědi byl vznesen a žalovaný jeho svědeckou výpověď provedl (viz protokol ze dne 7. 11. 2018, č. j. 4593959/18/3001-60564-712062). Žalobcem navrženou svědeckou výpověď pana V. žalovaný neprovedl z důvodu, že pan V. je členem statutárního orgánu žalobce. Ohrazuje se proti tvrzení, že by předmětnou výpověď nesprávně pochopil, resp. že žalobce provedení této svědecké výpovědi nikdy nenavrhoval. K tomu odkázal na písemnost žalobce ze dne 25. 12. 2020, č. j. 49120/20, strana třetí.
21. Ve vztahu k lokalitě Galerie Orlí a Ústřednímu autobusovému nádraží Zvonařka za období leden-srpen 2013 nebylo možné předmětné výdaje uznat jako daňové účinné, a to ani v části. Pro jednotlivé lokality nebyla stanovena samostatná cena a plnění bylo třeba vnímat jako nedělitelné. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že daň byla stanovena podle pomůcek.
22. Není ani pravdou, že by na žalobce bylo kladeno neúměrné důkazní břemeno. Žalobce si sám uskutečnění předmětného zdanitelného plnění neověřil. Pořízení určitých důkazních prostředků dokládajících uskutečnění reklamy přitom nelze považovat za neúměrné, nesplnitelné či mimo sféru vlivu žalobce. Za nedůvodnou považuje také námitku, že předmětné svědecké výpovědi byly provedeny se značným časovým odstupem.

#### IV. Posouzení věci soudem

23. Soud rozhodl ve věci bez nařízení jednání v souladu s § 51 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“).
24. Dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
25. Ze správního spisu vyplynuly tyto pro věc podstatné skutečnosti.
26. Žalobce uzavřel dne 21. 12. 2012 se společností ROYAL smlouvu o poskytnutí vysílacího reklamního času a mediálním partnerství. Na základě této smlouvy měla společnost ROYAL poskytnout žalobci vysílací čas pro reklamní účely, konkrétně umístit reklamní klip žalobce na zobrazovacích jednotkách umístěných v komerčních prostorách dle nabídky. Celkový vysílací čas byl sjednán na 150 minut týdně, proporcionálně rozložený k době otevření prostor, ve kterých byly zobrazovací jednotky instalovány. Cena byla paušálně sjednaná ve výši 250 000 Kč bez DPH měsíčně. Dne 19. 8. 2013 uzavřel žalobce se společností ROYAL dodatek, ve kterém byla zvýšena finanční částka za poskytnutý reklamní čas na 350 000 Kč bez DPH měsíčně. V rámci přílohy k tomuto dodatku byl specifikován reklamní čas na jednotlivých zobrazovacích jednotkách. Jednalo se o lokalitu Galerie Orlí, Ústřední autobusové nádraží Zvonařka Brno, BIG ONE FITNESS Brno (ulice Benešova), GRAND Hotel Brno a ZOO Brno. V průběhu daňové kontroly vyšlo

najevo, že zobrazovací zařízení (LCD obrazovky) ve skutečnosti provozovala společnost YOTIVA, a.s., přičemž vztah mezi ní a společností ROYAL nebyl objasněn.

27. Správce daně zahájil dne 7. 2. 2017 daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2013 – 31. 12. 2013 dle podaného daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob ze dne 23. 6. 2014 v plném rozsahu dle posledního vyměření (viz protokol č. j. 216641/17/3307-60562-711699). Žalobce předložil správci daně k prokázání plnění smlouvu o poskytnutí vysílacího reklamního času, vč. dodatku smlouvy, CD nosič s reklamními spoty a bankovní výpisy z účtu zachycující úhradu předmětných faktur. Správce daně následně výzvou ze dne 28. 5. 2018, č. j. 1190662/18/3307-60562-711699, vyzval žalobce k prokázání skutečností z důvodu pochybností o faktickém přijetí zdanitelných plnění v rozsahu deklarovaném v předložených daňových dokladech. Žalobce reagoval na výzvu předložením dokladů prokazujících oprávněnost nároku za předmětná zdaňovací období a navrhl výslech svědka F. (jednatel společnosti ROYAL v předmětném období). Správce daně převedl do spisu žalobce ze spisu jiného daňového subjektu svědecké výpovědi, výzvy, odpovědi na výzvy a další listiny specifikované v jednotlivých úředních záznamech o převedení písemností, které souvisely s dodavatelem ROYAL a poskytováním reklamních služeb. Žalobce ve svých podáních trval na zopakování svědecké výpovědi pana F., přičemž v návaznosti na to správce daně dne 7. 11. 2018 jeho svědeckou výpověď provedl za přítomnosti zástupce žalobce.
28. Žalobce byl následně při ústním jednání dne 13. 6. 2019 seznámen s výsledkem kontrolního zjištění (protokol č. j. 1458559/19/3307/60562-711699). Dne 27. 6. 2019 podal žalobce “doplnění k protokolu o ústním jednání ze dne 13. 6. 2019“, v němž navrhl provedení svědeckých výpovědí zaměstnanců společnosti GESTE a.s., ZOO Brno, AH a dále hostů ubytovaných v GRAND Hotelu Brno, ředitele Galerie Orli (vše v předmětném období) a výslech paní Š. a N. Dne 8. 7. 2019 přesunul správce daně na základě doručené písemnosti “Poskytnutí informací ve věci daně z přidané hodnoty“ do spisu žalobce úkony realizované v řízení u jiných daňových subjektů, jež byly v kontrolovaném zdaňovacím období odběratelem společnosti ROYAL. Předmětné důkazní prostředky však nebyly způsobilé jakkoliv změnit již dříve prezentované stanovisko správce daně, se kterým byl žalobce seznámen dne 13. 6. 2019. Dne 31. 7. 2019 seznámil správce daně při ústním jednání žalobce se stanoviskem ohledně jeho písemnosti “doplnění k protokolu o ústním jednání ze dne 13. 6. 2019“ a vyjádřil se i k navrhovaným výslechům (viz str. 8-11 protokolu o ústním jednání ze dne 31. 7. 2019, č. j. 1671311/19/3307-60562-711699). V návaznosti na to správce daně projednal se žalobcem zprávu o daňové kontrole, čímž došlo k ukončení daňové kontroly (protokol o ústním jednání ze dne 31. 7. 2019, č. j. 1671311/19/3307-60562-711699). Následně správce daně vydal předmětný dodatečný platební výměr specifikovaný v bodě 3 výše. Žalobcem podané odvolání směřovalo pouze proti závěrům týkajícím se nákladů na reklamu od dodavatele ROYAL.
29. Po ukončení daňové kontroly a vydání dodatečného platebního výměru byly správci daně postoupeny protokoly obsahující svědecké výpovědi uskutečněné v řízení jiného daňového subjektu. V návaznosti na to žalovaný pověřil správce daně provedením svědeckých výpovědí (viz doplnění spisového materiálu ze dne 12. 10. 2020). Následně žalovaný seznámil žalobce písemností ze dne 10. 12. 2012 se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej k vyjádření (č. j. 46792/20/5200-11431-711413). Žalobce reagoval vyjádřením ze

dne 25. 12. 2020, v rámci kterého namítl, že nebyl proveden výslech pana A., na jehož provedení žalobce trvá. Nesouhlasil rovněž s tím, že žalovaný neprovedl výslech pana K., paní H. a paní H. Žalovaný následně dne 22. 1. 2021 vydal napadené rozhodnutí.

30. 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 offio*) 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 žalobce ve správním řízení vznesl. 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.
31. S ohledem na rozsáhlost žalobní argumentace soud upozorňuje, že není povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu vyvracet (obdobně takovou povinnost nemá ani správní orgán). Podstatné 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 jsoícím v rozporu se zásadou efektivitu a hospodárnosti řízení“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Podstatné tak 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.
32. Podstatou nyní projednávané věci je posoudit oprávněnost uplatnění nákladových položek ve výši 3 400 000 Kč ve zdaňovacím období roku 2013 ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.
33. 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. 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 předpisem 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.“
34. 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. 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.).

35. 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.
36. 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.“ Žalobce je v souladu s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu v rámci daňové kontroly povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.
37. 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)
38. Soud zdůrazňuje, že spornými výdaji jsou v předmětné věci výdaje vynaložené na zdanitelná 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.
39. Soud již v případě žalobce týkajícího se zákonnosti doměření daně z přidané hodnoty (DPH) dospěl v rozsudku ze dne 30. 5. 2022, č. j. 30 Af 64/2020-74, k závěru, že žalobce neprokázal uskutečnění předmětné reklamy ve zdaňovacím období červenec a srpen 2013. Dále v rozsudku ze dne 30. 5. 2020, č. j. 30 Af 70/2020-56, týkajícího se zdaňovacího období září, říjen, listopad a prosinec 2013, potvrdil správnost doměření DPH žalobci z důvodu neuznání nároku na odpočet DPH ve vztahu k lokalitě ZOO Brno a GRAND Hotel Brno. 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 rozsudcích č. j. 30 Af 64/2020-74 a č. j. 30 Af 70/2020-56 bylo posoudit, zda se předmětná plnění uskutečnila způsobem tvrzeným žalobcem. Soud proto i v nynějším případě vycházel ze závěrů vyslovených v rozsudcích č. j. 30 Af 64/2020-74 a č. j. 30 Af 70/2020-56.
40. Žalobce unesl své primární důkazní břemeno tím, že správci daně předložil listiny související s uzavřením smlouvy o poskytnutí vysílacího reklamního času a mediálním partnerství. Tím splnil formální podmínky nároku na 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 výdaje (a s ním souvisejícího plnění) fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, resp. 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 znevěhodňují předložené doklady. Jak uvádí Nejvyšší správní soud v rozsudku 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.“

41. Správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečností výzvou ze dne 28. 5. 2018 (č. l. 19 správního spisu), přičemž požadoval doložit faktické 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 3 400 000 Kč za zdaňovacím období roku 2013. Konkrétně měl žalobce doložit, že se předmětná reklama fakticky uskutečnila, v tvrzeném rozsahu, od tvrzeného 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 žalobce umožňuje. Žalobce byl informován, proč jím předložené listiny neobstojí a co způsobuje jejich neprůkaznost. Tím došlo podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu k přesunu důkazního břemena zpět na žalobce.
42. Žalobce předložil pět videozáznamů ze všech lokalit, které zachycují smyčku reklam na LCD televizorech. Uskutečnění reklamy však tyto videozáznamy podle soudu neprokazují. Přímou na obraze záběrů z daných lokalit není zobrazen žádný časový údaj. Všechny reklamní spoty jsou přibližně stejně dlouhé, přičemž spot žalobce je na přiloženém záznamu vždy mezi 10.-12. minutou. Krátký časový okamžik pořízení záznamů, jež je uveden ve vlastnostech souborů, vzbuzuje nevěrohodnost těchto předložených záznamů (čas pořízení je mezi 12:06-12:12 dne 15. 10. 2013, přičemž některé lokality jsou vůči sobě relativně vzdálené). Soud má ve shodě se správcem daně za prakticky nemožné, aby někdo pořídil záběry z pěti různých míst prakticky v naprosto stejný čas. Správce daně navíc prokázal, že videozáznam z GRAND Hotelu Brno obsahuje v první sekundě úryvek z novin (srovnáním titulních stránek novin Mladé fronty dnes) pocházejících z 11. 3. 2013 (dostupné na <https://www.mfdnes.cz/archiv.aspx?d=11.+3.+2013>). Soud se ztotožňuje se správcem daně, že nelze předpokládat, že by v Lobby baru hotelu byly hostům nabízeny noviny staré 7 měsíců. Tato skutečnost je pouze dalším střípkem způsobujícím nevěrohodnost předložených videozáznamů, respektive časový údaj jejich pořízení. Nelze-li určit čas pořízení předložených videozáznamů, mohou se vztahovat k jinému zdaňovacímu období v průběhu spolupráce obou subjektů. Nejsou proto průkazné jako celek. Pochybnosti se tu netýkají pouze onoho jednoho záznamu, který je ve věci data pořízení prokazatelně zmanipulovaný (viz strana 45 zprávy o daňové kontrole č. j. 1671304/19/3307-60562-711699).
43. K lokalitě ZOO Brno správce daně vycházel ze svědeckých výpovědí paní H. a pana K. Soud se ztotožňuje s hodnocením těchto svědeckých výpovědí správcem daně na str. 43-45 zprávy o daňové kontrole a žalovaným na str. 16-17 napadeného rozhodnutí. Nelze

přehlédnout určité rozpory mezi jednotlivými svědeckými výpověďmi. Výslech paní H. proběhl dne 10. 12. 2018 a 9. 4. 2019 a výslech pana K. proběhl dne 10. 12. 2018 a 9. 4. 2019. Paní H. uvedla, že smluvní vztah mezi Zoo Brno a společností YOTIVA byl formálně ukončen v listopadu 2012 a uzavírání ústní smlouvy je v příspěvkové organizaci vyloučeno. Pan K. potvrdil, že vlastníkem LCD obrazovek byla společnost YOTIVA, přičemž reklamní spoty běžely na základě smlouvy s touto společností. 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. Žalovaný pověřil v odvolacím řízení správce daně k provedení výslechu paní H. a pana K. za přítomnosti žalobce. K uskutečnění předmětných svědeckých výslechů však nedošlo z důvodu epidemiologické situace v souvislosti s COVID-19. Soud ve shodě se žalovaným uvádí, že pokud žalobce sám provedení výslechů těchto osob nepožadoval podle § 93 odst. 3 daňového řádu a s převzatými protokoly z řízení ve věci jiného daňového subjektu byl řádně seznámen, nemusely být tyto svědecké výpovědi provedeny. V postupu žalovaného tak soud neshledal pochybení (blíže viz bod 59 níže). Pan F. v rámci výslechu uvedl, že spolupráce po listopadu 2012 probíhala na základě ústní dohody. Dále podotkl, že společnost YOTIVA přeprodovala reklamní vysílání společnosti ROYAL. Obrazovky byly v dané lokalitě umístěny v prostoru pokladen, přičemž ZOO Brno měl být na oplátku vyhrazen čas pro vlastní propagaci. V rámci jeho druhého výslechu zástupce daňového subjektu, z jehož daňového řízení byly převzaty výsledky těchto svědků, předložil fotografie prokazující vysílání na předmětných obrazovkách v srpnu 2013 (na jedné fotografii je zachycen medvěd a na druhé logo společnosti YOTIVA). Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyhodnotil logo zachycené na předloženém videozáznamu jako rozdílné oproti logu zachycenému na fotografii. Považuje za nepravděpodobné, že by smyčka předložená žalobcem na videozáznamech s jedním designem loga byla vysílána v předmětném období (září-prosinec 2013), a zároveň by v srpnu 2013 (tedy téměř ve stejném časovém období) byl zachycen na fotografiích jiný design loga společnosti YOTIVA. Soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že tyto důkazní prostředky jsou vzájemně rozporné a nemohou prokázat vysílání žalobcem deklarovaných reklamních spotů v daném časovém období (v podrobnostech viz bod 57 a 58 napadeného rozhodnutí).

44. K lokalitě GRAND Hotel Brno žalovaný uvedl, že se rozchází počet obrazovek uvedených v uzavřené smlouvě a v dodatku smlouvy. Ve smlouvě je uvedeno 100 obrazovek na pokojích, v dodatku 1 + 100 ks LCD a na záznamu lze vidět pouze jednu obrazovku nacházející se v Lobby baru hotelu (viz bod 51 napadeného rozhodnutí). Správce daně v rámci řízení vyzval společnost AH (vlastníka hotelu v předmětném období) k poskytnutí informací, přičemž daná společnost poskytla protokol o předání jedné televize vč. příslušenství. 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 zmínila, že jí není známo, že by se na pokojích reklama v průběhu roku 2013 vysílala. Pan F. (jednatel společnosti ROYAL a bývalý člen představenstva společnosti YOTIVA) v rámci své svědecké výpovědi uvedl, že společnost YOTIVA zprovoznila v hotelu info kanál, který se spustil na pokoji po zapnutí každé televize. Žalovaný k dané lokalitě dospěl k závěru, že uskutečnění zdanitelného plnění, konkrétně vysílání reklam na pokojích hotelu nebylo prokázáno a v případě obrazovky umístěné v Lobby baru existují pochybnosti o uskutečnění reklamních spotů (viz bod 51

napadeného rozhodnutí). Soud se s tímto závěrem žalovaného ztotožňuje, přičemž zejména skutečnost o zmanipulovaném předloženém záznamu ze strany žalobce (viz bod 42 výše) způsobuje skutečné pochybnosti o faktickém uskutečnění reklamních spotů v dané lokalitě.

45. Žalobce brojil proti tomu, že nebyl proveden výslech všech zaměstnanců pracujících na pokladnách ZOO Brno v předmětném období, zaměstnanců GRAND Hotel Brno (respektive společnosti AH) pracujících na pozici recepční hotelu a na pozici technického zabezpečení IT, případně výslech hostů hotelu v daném období. Soud je ve shodě se žalovaným přesvědčen, že provedení navrhovaných výslechů nebylo potřebné (resp. bylo by nadbytečné). Zaměstnanci ZOO Brno neměli z vnitřního prostoru pokladen pozorovatelný obsah vysílání na daných obrazovkách. Navíc lze předpokládat, že shlédli nejvýše krátké úseky reklamních spotů a nebudou disponovat informacemi nezbytnými ke zjištění potřebných informací pro nynější daňové řízení. V rámci GRAND Hotelu Brno byla obrazovka umístěna v Lobby baru, přičemž z recepce hotelu lze na této obrazovce pozorovat obsah vysílání s obtížemi, nikoliv v detailu. Obsah vysílání mimo to měla ovládat společnost YOTIVA. Přímé zapojení pracovníků hotelu tak nelze předpokládat. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 147/2004-89 ze dne 28. 4. 2005, lze „*neakceptování návrhu na provedení důkazů založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencií. Odmítnutí provedení důkazu může být konečně zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto.*“ Tyto důvody byly v nynější věci naplněny. Žalovaný řádně vysvětlil, že by provedení navrhovaných důkazů nebylo způsobilé prokázat faktické uskutečnění reklamy (viz bod 78 napadeného rozhodnutí).
46. K lokalitě BIG ONE Fitness byl vyslechnut pan V., který vypověděl, že vlastníkem dvou obrazovek umístěných na baru je společnost Geste a. s. S panem F. jednal ohledně možné spolupráce, avšak k uzavření smlouvy nedošlo. Vysílání reklamních spotů proběhlo pouze jednou, a to jako zkuška, kterou někdo natočil na kameru. Shlédl 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. Uzavření smlouvy se společností ROYAL očekával, avšak nedošlo k tomu. Pan F. tvrdil, že spolupráce se společností Geste byla zahájena v roce 2010, přičemž byla uzavřena ústní dohoda. Protiplněním bylo vysílání reklamních spotů společnosti Geste v jiných lokalitách. Spolupráce měla trvat nejméně do poloviny roku 2014, kdy pan F. BIG ONE Fitness pravidelně navštěvoval. Správce daně hodnotil svědeckou výpověď pana F. jako nevěrohodnou, nicméně skutkový stav považoval za dostatečně zjištěný. Svědecká výpověď sice uskutečnění reklamy potvrdila, avšak byla v rozporu s ostatními zjištěnými skutečnostmi. Zejména do 31. 8. 2013 měly být dle smlouvy reklamní spoty žalobce vysílány na 22 obrazovkách, od 1. 9. 2013 potom na jedné obrazovce. Pan F. však vypověděl, že se jednalo o vysílání na dvou obrazovkách. Dále ze sdělení společnosti Geste vyplynulo, že se v provozovně BIG ONE Fitness nachází dvě obrazovky na recepci a 4-5 obrazovek v prvním patře provozovny. To představuje značně nižší počet obrazovek, než jaký je uveden ve smlouvě. Po ukončení daňové kontroly a vydání dodatečného platebního výběru byly správci daně postoupeny další protokoly o svědeckých

výpovědích, s nimiž byl následně žalobce seznámen. Žalobce v průběhu řízení před správcem daně navrhoval provedení svědeckých výpovědí zaměstnanců Geste. Mezi převzatými protokoly o svědeckých výpovědích byl protokol o výsledku pana H., paní V., paní P., paní M., pana H., paní H., pana A. a paní S.

47. Pan H. (zaměstnanec Geste pracující na recepci BIG ONE FITNESS) dne 15. 5. 2019 vypověděl, že na recepci byly umístěny dvě obrazovky a další byly umístěny nahoře v patře, přičemž ty byly pouštěny zřídka kdy. Pokud byly zapnuté, běžel na nich sport či hudba. Vysílání reklamních spotů si nevybavil. Pana F., pana A., ani společnost ROYAL či YOTIVA neznal. Dne 10. 10. 2020 proběhl výslech pana H. za přítomnosti žalobce, přičemž svědek uvedl, že v průběhu směny obrazovky zapínal, avšak nepamatoval si, zda byly v období roku 2013 spoty vysílány. Následně byl na žádost zástupce svědkovi puštěn videozáznam vysílání reklamních spotů BIG ONE FITNESS v období 2013 (založený ve spise žalobce), přičemž svědek prostor fitness centra poznal. Následně na otázku zástupce žalobce, zda vylučuje v předmětném období vysílání spotů, odpověděl, že spoty vysílány byly, ale nepamatoval si, zda v tomto období.
48. Dále dne 3. 6. 2019 proběhl ve věci jiného daňového subjektu výslech paní P. (bývalá zaměstnankyně společnosti Geste). Uvedla, že na místě byla přítomna jen omezeně (pracovala v druhé provozovně), ale v době její přítomnosti nezaznamenala na recepci reklamní vysílání. Dne 11. 11. 2020 proběhl výslech paní P. za přítomnosti žalobce, přičemž během výpovědi uvedla, že obrazovky byly v provozu, ale běželo na nich sportovní vysílání. Reklamní spot týkající se žalobce neviděla. Svědkyni byl následně puštěn reklamní spot, ke kterému uvedla, že jej nikdy neviděla a nemůže k tomu ničeho říci. Dále dne 3. 6. 2019 proběhl výslech paní M., která pracovala na recepci BIG ONE FITNESS. Na obrazovky na recepci si nevpomněla a uvedla, že nezná pana F., společnost ROYAL ani YOTIVA. Po puštěném videozáznamu poznala recepci a následně připustila, že tam reklama asi byla. Výslech paní M. byl následně dne 11. 11. 2020 proveden za přítomnosti žalobce. Během výslechu vypověděla, že obrazovky na recepci byly asi dvě a někdy je zapínala a vypínala. Uvedla, že sama žádný reklamní spot neviděla.
49. Ve věci jiného daňového subjektu proběhl dne 2. 7. 2019 výslech pana H. a paní H., přičemž předmětné výsledky byly dále provedeny správcem daně za přítomnosti žalobce dne 19. 11. 2020. Pan H. během první výpovědi uvedl, že na recepci byla umístěna asi jedna obrazovka a ve fitness centru asi osm obrazovek, na kterých byly vysílány normální televizní programy. Vysílání reklamy nepotvrdil ani nevyloučil. Při druhém výslechu doplnil, že jedna další obrazovka byla zřejmě ve wellness zóně. Odchýlil se od své původní výpovědi a uvedl, že 10-20 % vysílacího času na recepci bylo věnováno reklamním spotům společností, které měly s Geste uzavřenou smlouvu. Žalovaný k danému v bodě 43 napadeného rozhodnutí uvedl, že výpověď svědka z roku 2020 neodpovídá výpovědi uskutečněné v roce 2019. Původně svědek o žádném smluvním vztahu nevěděl, nicméně během druhé výpovědi tvrdil, že existovala smlouva ohledně vysílání reklamy. Výpověď pana H. je taktéž v rozporu s výpovědí pana V. a paní V. Paní H. (tehdejší členka dozorčí rady) uvedla, že se obrazovky v BIG ONE FITNESS nacházely a probíhalo na nich spíše satelitní vysílání; vysílání reklamy nikoliv. Během druhého výslechu dodala, že každodenní provoz měla na starosti paní V., sama o žádném smluvním vztahu týkajícího se reklamního vysílání nevěděla. Puštěný videozáznam nedokázala vysvětlit.

50. Dále byl žalovaným převzat z řízení jiného daňového subjektu protokol o výsledku paní V. a paní S. Tyto výsledky se nepodařilo žalovanému provést znovu v rámci řízení žalobce z důvodu omluvy obou svědkyní s ohledem na epidemiologickou situaci v souvislosti s COVID-19. Žalobce však sám provedení výsledků těchto osob za jeho přítomnosti nenavrhoval (shodně viz bod 43 shora). Paní S. v rámci výsledku uvedla, že na recepci byly umístěny dvě obrazovky, které v předmětném období nebyly v provozu. Na daném trvala i po shlédnutí videozáznamu reklamních spotů z předmětné lokality. Výslech paní V. (předsedkyně představenstva společnosti Geste) v rámci řízení ve věci jiného daňového subjektu proběhl dne 16. 5. 2019, přičemž svědkyně uvedla, že žádné reklamní spoty vysílány nebyly. Obrazovky byly vypnuté s výjimkou případných sportovních akcí. Obrazovky byly dvě na recepci, přesný počet obrazovek v další části provozovny si nevybavila. 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 lokalitě BIG ONE Fitness. K nemožnosti provést opakovaný výslech paní V. za přítomnosti žalobce se žalovaný vyjádřil v bodě 40 napadeného rozhodnutí, přičemž uvedl, že paní V. (jakožto statutární orgán společnosti Geste) v řízení žalobce reagovala dvakrát na výzvu správce daně (vztahující se k poskytnutí údajů), přičemž v obou případech vysílání reklamních spotů, jakož i existenci jakéhokoliv smluvního vztahu týkajícího se vysílání reklamy, vyloučila. Postup žalovaného spočívající v neuskutečnění výsledku paní V. a paní S. (z důvodu souvisejících s pandemií COVID-19) neshledal soud rozporný se zákonem. Žalobce navrhoval v rámci řízení před správcem daně provedení svědeckých výpovědí zaměstnanců společnosti Geste, avšak žádný konkrétní seznam zaměstnanců v rozporu s § 92 odst. 6 daňového řádu nepředložil. Neuvedl ani žádné konkrétní skutečnosti, o kterých by měli zaměstnanci vypovídat. Žalovaný v rámci odvolacího řízení převzal z řízení jiného daňového subjektu protokoly o výsledcích zaměstnanců společnosti Geste, navíc výslech pana H., H., paní H., M. a P. provedl znovu za přítomnosti žalobce. Důvodem provedení těchto výsledků v řízení žalobce přitom byla určitá procesní opatrnost žalovaného, neboť žalobce v řízení ve věci daně z přidané hodnoty namítal, že nebyl výsledkům předmětných osob přítomen a v době, kdy navrhl opakování jejich výsledků, nebylo možné takový výslech provést z důvodu blížícího se konce lhůty pro stanovení daně (blíže viz bod 59 níže).
51. Soud se tak ve vztahu k lokalitě BIG ONE FITNESS ztotožnil se závěrem žalovaného, že vysílání předmětných reklamních spotů žalobce v předmětném zdaňovacím období nebylo prokázáno. Naopak vyjádřením vlastníka BIG ONE FITNESS, společnosti Geste, jakož i svědeckou výpovědí pana V., bylo vysílání reklamních spotů popřeno. Žalobce ve vztahu k této lokalitě namítal, že žalovaný nepostupoval jednotně, neboť v případě daně z přidané hodnoty za období září-prosinec 2013 uznal poskytnuté zdanitelné plnění jako oprávněné (rozhodnutí ze dne 15. 7. 2020, č. j. 26655/20/5300-22443-712876). Má za to, že předmětné výdaje měly být uznány i v případě daně z příjmů právnických osob. Danou námitku však soud neshledal důvodnou. Z rozhodnutí ze dne 15. 7. 2020, č. j. 26655/20/5300-22443-712876, je zřetelně seznatelné, že žalovaný předmětné plnění uznal pouze z důvodu blížícího se konce lhůty pro stanovení daně. Konkrétně v daném odvolacím řízení žalobce namítal, že mu bylo odepřeno právo na spravedlivý proces, neboť se nemohl výsledkům účastnit a klást svědkům otázky. Žalovaný proto dospěl v daném případě k závěru, že skutkový stav nebyl dostatečně zjištěn, proto plnění v tvrzeném rozsahu uznal. V případě daně z příjmů právnických osob je však situace

odlišná. Jednak žalobce v odvolacím řízení nepožadoval zopakování předmětných svědeckých výpovědí (přesunutých do spisu žalobce z řízení jiných daňových subjektů) za jeho účasti podle § 93 odst. 3 daňového řádu (s výjimkou výslechu pana A., k čemuž se soud vyjádří níže), jednak žalovaný některé výsledky ze své vlastní vůle provedl z procesní opatrnosti za přítomnosti zástupce žalobce. Z tohoto důvodu neměl žalovaný důvod postupovat stejně jako ve věci týkající se daně z přidané hodnoty a mohl dospět k závěru o neprokázání uskutečnění reklamního plnění v lokalitě BIG ONE FITNESS. Žalobci lze nicméně přisvědčit v tom, že žalovaný měl svůj odlišný procesní postup ve věci daně z příjmů právnických osob v napadeném rozhodnutí vysvětlit podrobněji. Tento dílčí nedostatek odůvodnění však nemá vliv na zákonnost ani přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

52. K lokalitě Autobusového nádraží Zvonařka společnost Tourbus uvedla, že obrazovky v čekárně nádraží byly pronajaty společnosti HITmedia, s.r.o. Pronájem byl ukončen k datu 31. 12. 2015 a poté došlo k jejich deaktivaci. Společnost HITmedia správci daně sdělila, že v letech 2011-2015 provozovala obrazovky v čekárně společnost YOTIVA na základě podnájemní smlouvy ze dne 1. 12. 2011. Žalovaný k lokalitě Ústředního autobusového nádraží Zvonařka v bodě 70 napadeného rozhodnutí uzavřel, že jsou mu známa jeho rozhodnutí vydaná ve věci daně z přidané hodnoty (ze dne 15. 7. 2020, č. j. 26654/20/5300-22443-712876 a č. j. 26655/20/5300-22443-712876), přičemž v odvolacím řízení týkajícího se daně z příjmů právnických osob nebyly zjištěny žádné nové skutečnosti. Z tohoto důvodu považoval náklady vynaložené v souvislosti s reklamním vysíláním v dané lokalitě v období září-prosinec 2013 za daňově uznatelné.
53. Ohledně vysílání reklamních spotů v Galerii Orlí vypověděla paní H. (správkyňe galerie v předmětném období), že objekt zakoupila její matka v květnu 2013. 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 nevpomněla. Obrazovka byla umístěna v Galerii Orlí ještě asi půl roku či rok po zakoupení galerie. Správci daně byly postoupeny výzvy k poskytnutí údajů a odpovědi na ně z žalobcova řízení ve věci daně z přidané hodnoty. Konkrétně výzvu a odpověď paní Š. a paní N. (majitelky obchodů v galerii v předmětném období). Paní Š. sdělila, že jedna obrazovka byla v prostorách galerie umístěna, avšak informace o vysílání reklamních spotů si již nevybavila. Paní N. shodně sdělila, že obrazovka v galerii umístěna byla a že na ní byly vysílány v předmětném období reklamní spoty různých firem, nicméně konkrétní firmy si již nepamatovala. Pan F. k dané lokalitě uvedl, že majitelem obrazovky LCD byla společnost YOTIVA. S původním majitelem Galerie Orlí byla uzavřena písemná smlouva o užívání, přičemž s rodinou H. bylo ústně dohodnuto, že v provozování reklamní obrazovky bude pokračováno. Kontrolu reklamních spotů prováděl při cestě do kanceláře, neboť v prostorách Galerie Orlí měla kancelář YOTIVA. Informace ohledně demontáže pan F. nevěděl. Pan A. (technik společnosti YOTIVA) však sdělil v rámci své svědecké výpovědi, že obrazovku v Galerii Orlí demontovali společně s panem F. Taktéž ve vztahu k lokalitě Galerie Orlí žalobce namítá, že správce daně v odvolacím řízení předvolal paní H. za účelem svědeckého výslechu, ke kterému však následně nedošlo. Soud k tomu uvádí, že žalobce sám provedení výslechu nepožadoval a s převzatými protokoly z řízení ve věci jiného daňového subjektu byl seznámen. Žalovaný s ohledem na rozhodnutí vydaná ve věci daně z přidané hodnoty (č. j. 26654/20/5300-22443-712876, ze dne 15. 7. 2020 a č. j. 26655/20/5300-22443-712876,

ze dne 15. 7. 2020) navíc ve vztahu k této lokalitě uznal náklady vynaložené v období září-prosinec 2013 v souvislosti reklamním vysíláním jako daňově uznatelné, protože v odvolacím řízení týkajícího se daně z příjmů právnických osob nebyly zjištěny žádné nové skutečnosti.

54. Žalobce nesouhlasí s tím, že žalovaný vysílání reklamních spotů v lokalitě Galerie Orlí a Ústřední autobusové nádraží Zvonařka uznal pouze v období od září do prosince 2013, nikoliv v období leden až srpen 2013. K danému soud uvádí, že 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 ale platit absolutní závěr, že takové plnění je nedělitelné a zpochybnutím 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.
55. V daném případě ve smlouvě o poskytnutí vysílacího reklamního času ze dne 21. 12. 2012 byla cena stanovena paušálně ve výši 250 000 Kč bez DPH měsíčně s tím, že celkový vysílací čas byl sjednán na 150 minut týdně. Z dané smlouvy neplyne žádné bližší určení ceny ve vztahu k jednotlivým lokalitám. To se změnilo až uzavřením dodatku ke smlouvě ze dne 19. 8. 2013, na základě něhož došlo od 1. 9. 2013 ke zvýšení finanční částky za poskytnutý reklamní čas na částku 350 000 Kč bez DPH měsíčně, přičemž v příloze smlouvy byl ve vztahu k jednotlivým lokalitám sjednán celkový počet spotů v dané lokalitě (měsíčně), cena jednoho spotu a celková cena měsíčně za danou lokalitu. V případě lokality BIG ONE FITNESS, ZOO Brno a GRAND Hotel Brno se jednalo o 5 000 spotů měsíčně, cena jednoho spotu 10 Kč, celková cena za jednotlivou lokalitu 50 000 Kč. V případě lokality Galerie Orlí a Ústředního autobusového nádraží Zvonařka byla sjednána cena jednoho spotu 10 Kč, počet spotů měsíčně na 10 000 a celková cena za dané lokality měsíčně 100 000 Kč (viz č. 1. 32 správního spisu). Soud má za to, že ve vztahu k období leden až srpen 2013 (tedy před uzavřením dodatku) existuje řada faktorů, které činí toto plnění nedělitelným. Správce daně prakticky vyloučil vysílání reklamy ve třech lokalitách. Dále žalobcem předložené videozáznamy, které mají plnění prokazovat, jsou pochybné a přinejmenším jeden z nich je zmanipulovaný (viz bod 42 výše). Taktéž vztah mezi žalobcem a společností ROYAL, který jako dodavatel měl reklamní čas poskytovat se ukázal jako problematický, neboť společnost ROYAL nevlastní a nemá v nájmu žádné z míst, kde měla reklamu žalobce přehrávat. To, že v případě lokality Galerie Orlí a Ústředního autobusového nádraží Zvonařka žalovaný přijetí deklarovaného plnění uznal z důvodu konzistentního rozhodování, neboť ve věci DPH byly žalobci předmětné plnění uznány s ohledem na dílčí základ daně vztahující ke každé z lokality, neznamená, že tak měl postupovat i v případě časového období leden až srpen 2013, tedy před uzavřením dodatku.
56. Soud tak akceptuje postup žalovaného, který byl podrobně vysvětlen v bodech 85, 87 a 88 napadeného rozhodnutí. V období od ledna do srpna 2013 bylo na plnění oprávněně nahlíženo jako na nedělitelné, u něhož byly tak závažné pochybnosti o uskutečnění reklamních spotů, že výdaje na něj nebyly žalobci uznány jako celek. V období od září do prosince 2013 byly náklady ve vztahu k lokalitám Galerie Orlí a Ústředního autobusového nádraží Zvonařka uznány. Dílčí cena byla u obou lokalit sjednána ve výši 100 000 Kč měsíčně/lokalita, proto žalovaný uznal žalobci náklad na reklamní vysílání v těchto lokalitách ve výši 800 000 Kč. Správnost úvahy o oddělitelnosti plnění pro období

září až prosinec 2013 soudu nepřísluší přezkoumávat, neboť žalobce napadené rozhodnutí v tomto ohledu nezpochybnil (což je logické, neboť v tomto rozsahu žalovaný vyhověl odvolacím námitkám žalobce).

57. Soud nesdílí námitku žalobce, že žalovaný měl vyslechnout znovu pana F. za účelem zjištění hodnoty plnění ve vztahu k jednotlivým lokalitám před uzavřením dodatku (viz vyjádření žalobce k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení ze dne 25. 12. 2020). Pan F. byl v rámci daňového řízení po učiněném návrhu žalobce vyslechnut za přítomnosti zástupce žalobce a bylo mu umožněno klást svědkovi otázky (čehož zástupce žalobce využil). Žalobce v předmětném vyjádření k téže věci navrhoval rovněž výslech statutárního orgánu žalobce, pana V. K danému návrhu se žalovaný vyjádřil v době 81 napadeného rozhodnutí. Soud nerozporuje možnost vyslechnout osobu, která je statutárním orgánem žalobce v řízení jako účastníka řízení. Avšak ani jeho výslechem by nemohlo dojít ke zvrácení závěru o nedělitelnosti plnění.
58. Žalobce k odvolání přiložil protokol o výsledku svědka A. (uskutečněného v řízení ve věci jiného daňového subjektu). Pan A. při výslechu uvedl, že pracoval pro společnost YOTIVA, konkrétně jako správce sítě a natáčel reklamní spoty. Práci mu zadával pan F. Dále potvrdil, že společnost YOTIVA nabízela vysílání reklamních spotů v Galerii Orlí, ZOO Brno, BIG ONE FITNESS, GRAND Hotel Brno (na pokojích) a po otázce zástupce daňového subjektu doplnil i lokalitu Ústředního autobusového nádraží Zvonařka. K lokalitě ZOO Brno znal pana K., k ostatním lokalitám si nevybavil jména osob, s nimiž bylo jednáno. Svědek dále uvedl, že pravděpodobně prováděl kontrolu vysílání reklamních spotů, ale nebyl si jistý. Byl tam ještě jeden zaměstnanec, který to dělal. Nevěděl, zda kontrolu vykonával v roce 2012 nebo 2013. Svědek si nedokázal vzpomenout na žádnou konkrétní společnost, jejíž reklamní spoty by viděl. K lokalitě Galerie Orlí uvedl, že obrazovku demontoval dohromady s panem F., ale nevěděl kdy. K lokalitě BIG ONE FITNESS tvrdil, že reklamy zde byly vysílány od roku 2008, pravděpodobně do roku 2013 či 2014. Opakování výslechu svědka podle § 93 odst. 3 daňového řádu žalobce v podaném odvolání nepožadoval. Správce daně z procesní opatrnosti v rámci odvolacího řízení předvolal pana A. k výslechu, avšak pan A. se k výslechu nedostavil, ani se z výslechu neomluvil. O řádném předvolání svědka svědčí list 77 spisu, včetně dokladu o doručení do datové schránky svědka. Žalovaný v rámci seznámení se zjištěnými skutečnostmi uzavřel, že svědecká výpověď pana A. je v rozporu s výpovědí pana V. a paní V. Také se v některých věcech rozcházela s výpovědí pana F. (ohledně počátku spolupráce se společností Geste a obrazovkami v hotelu GRAND). Nelze z ní proto podle žalovaného dospět k závěru o uskutečnění vysílání reklamy v konkrétním řešeném zdaňovacím období. S tímto se soud plně ztotožnil. Má za to, že opakování svědecké výpovědi by s ohledem na výpověď svědka již učiněnou a ostatní zjištěné skutečnosti nemohlo odstranit vzniklé pochybnosti o uskutečnění předmětného reklamního plnění. Žalobce učinil návrh na provedení svědecké výpovědi pana A. až ve vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení. Tento postup byl žalovaným vyhodnocen jako účelový, neboť obsah svědecké výpovědi pana A. byl žalobci znám podstatně dříve než v samotném závěru odvolacího řízení, přičemž sám žalobce protokol o výsledku předkládal k odvolání, aniž by však jeho výslech požadoval. Navíc žalobce ani v reakci na seznámení s výsledky odvolacího řízení (ani v žalobě) neuvedl konkrétní skutečnosti, které by zopakování výpovědi svědka mělo vyjasnit. Není pravdou, že by žalobce výslech pana A. navrhoval dříve než ve vyjádření k seznámení se

zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení. Soud má za to, že žalovaný se důvodem neprovedení výslechu pana A. podrobně zabýval v bodech 45 a 79-80 napadeného rozhodnutí, kde náležitě vysvětlil důvody neprovedení svědeckého výslechu. S hodnocením žalovaného se soud ztotožnil.

59. Skutečnost, že žalovaný z procesní opatrnosti v odvolacím řízení předvolal některé svědky, aby jejich výslech zopakoval za přítomnosti žalobce, ale k jejich výslechu nakonec došlo, není samo o sobě vadou řízení mající za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Soud považuje za podstatné, že sám žalobce nepožadoval výslech konkrétních svědků v intencích § 93 odst. 3 daňového řádu, jejichž protokoly o výslechu byly do spisu převedeny z řízení jiných daňových subjektů. Výjimkou byl v tomto ohledu pouze návrh na provedení výslechu svědka A., ten však byl shledán jako účelový (viz bod 58 výše), a pana F., který byl proveden dne 7. 11. 2018 (viz protokol č. j. 4593959/18/3001-60564-712062) za přítomnosti zástupce žalobce. Soud tak danou námitku žalobce neshledal důvodnou.
60. O věrohodnosti svědka F. má soud stejné pochybnosti jako správce daně (viz zpráva o daňové kontrole na str. 36, č. l. 10 správního spisu). 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. Přestože tyto skutečnosti nelze klást k tíži žalobce, jeho důkazní situaci tento výslech nezlepšil.
61. Žalobce považuje za vadu řízení, že žalovaný v rámci odvolacího řízení zopakoval celé dokazování. Soud se s danou námitkou neztotožnil. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu *„může rámci odvolacího řízení odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.“* Dle § 115 odst. 2 daňového řádu *„provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“* Žalovaný v předmětném případě převzal v rámci odvolacího řízení do spisu žalobce protokoly o výsleších svědků uskutečněné v řízení jiného daňového subjektu (jehož dodavatelem byla také společnost ROYAL). V souvislosti s tím následně pověřil správce daně, aby z procesní opatrnosti provedl výslechy konkrétních osob v daňovém řízení žalobce. Žalovaný zde vycházel pravděpodobně z obavy, aby žalobce požadavek na výslech daných svědků neuplatnil až těsně před koncem lhůty pro stanovení daně, k čemuž došlo v řízení o doměření daně z přidané hodnoty. Je zřejmé, že v odvolacím řízení nedošlo k zopakování celého dokazování, ale k jeho doplnění. Postup, který žalovaný využil, daňový řád umožňuje. Nelze tak mít za to, že by doplnění dokazování v odvolacím řízení představovalo vadu proběhlého daňového řízení. Důvod ke zrušení dodatečného platebního výměru a vrácení věci k dalšímu řízení správci daně v daném případě dán nebyl. Žalovaný žalobce v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení a

poskytl mu lhůtu k vyjádření. Postup žalovaného tak byl zcela v souladu s daňovým řádem.

62. Soud souhlasí se žalovaným, že u lokalit ZOO Brno, GRAND Hotel Brno a BIG ONE FITNESS přetrvaly významné pochybnosti o uskutečnění reklamního plnění, proto v této části nebylo možné výdaje daňově uznat dle § 24 odst. 1 ZDP. Digitální záznamy s ohledem na svou nevěrohodnost tyto pochybnosti nevyvrací (viz bod 42 výše). Žalobcův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84, který se zabýval prokazováním nároku na odpočet z reklamního plnění, není v daném případě relevantní. To, že k prokázání skutečnosti postačuje řetězec nepřímých důkazů, soud nezpochybňuje. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku formuloval kvality, které takový řetězec musí mít – „logická, ničím 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 odvysílání 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 žalobcova situace. Žalobce vidí uzavřený okruh důkazů v tom, že kromě jím předložených dokladů svědčí o poskytnutém plnění také tvrzení pana F. (jednatele společnosti ROYAL a bývalého člena představenstva společnosti YOTIVA) a předložené videozáznamy. Promítání reklamy však v daných sporných lokalitách přímo potvrzují *de facto* pouze videozáznamy, k jejichž slabé věrohodnosti se soud již vyjádřil v bodě 42 rozsudku.
63. Reklamní smyčky, na které žalobce opakovaně poukazuje, nejsou průkazné. Jsou zde různá svědectví zúčastněných společností, které spolupracovaly se společností ROYAL nebo společností YOTIVA různě dlouhou dobu. Mohla proto existovat reklamní smyčka, která se vztahovala k více zdaňovacím obdobím. Navíc není ani prokázáno, že reklamní

smyčka, na kterou žalobce odkazuje, byla vysílána v předmětném období. Zástupci společností, u nichž měla reklama probíhat, 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 předloženými videozáznamy prokázáno nebylo. Příléhavé nejsou ani poukazy žalobce, že účinek reklamy znamenal zlepšení jeho hospodářského výsledku.

64. Žalobcem namítanou nemožnost prokazování skutečností, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu v kontextu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, a dále nemožnost prokázání skutečností přesahujících jeho reálné a očekávané možnosti v kontextu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, soud nepovažuje v daném případě za příléhavou. Bylo na žalobci, aby si zajistil vysoký standard důkazů, z nichž bezpochyby vyplýne, že reklama skutečně byla realizována tak, jak bylo tvrzeno. Tuto povinnost žalobce v daném případě nesplnil. Jistě bylo v souladu s péčí řádného hospodáře, aby si žalobce ověřil, že je mu reklamní plnění poskytnuto. Zejména, pokud šlo o plnění v řádu stovek tisíc. Výstupem reklamního plnění není určitý produkt, který je hmatatelný. Mohlo by se velmi jednoduše stát, že by žalobce vůbec reklamní plnění neobdržel a nezjistil by to. Bylo proto i v jeho zájmu ověřit si, že společnost ROYAL plnění poskytla – a opatřit si o vynaloženém úsilí alespoň nějaký doklad. Nedostatečnost a nevěrohodnost žalobcem předkládaných důkazů nelze klást k tíži žalovaného s argumentem, že bylo žalobci znemožněno unést důkazní břemeno. Daňové orgány neaplikovaly nadměrný důkazní standard. Žalobci bylo umožněno prokázat nárok ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, nicméně jím předkládané důkazy byly shledány jako nedostatečné. Závěry výše citovaných rozsudků tak na věc nedopadají.
65. Soud má na základě provedení dokazování v daňovém řízení za to, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, jelikož neprokázal vynaložení výdaje na uskutečnění reklamního plnění od dodavatele ROYAL za období leden až srpen 2013, resp. uskutečnění tohoto plnění v lokalitách ZOO Brno, GRAND Hotel Brno a BIG ONE FITNESS v období září až prosinec 2013. Závěry žalovaného byly učiněny na podkladě řádně zjištěného skutkového stavu a ob stojí.

## VI. Závěr a náklady řízení

66. Na základě výše uvedených skutečností soud žalobu žalobce zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
67. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.
68. 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.

**Poučení:**

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

Brno 26. ledna 2023

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu