



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Tomáše Kocourka a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **PURE BODY s.r.o.**, IČO 29290856, se sídlem Pekařská 10, Brno, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, se sídlem Českobratrská 2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2021, č. j. 5429/21/5200-11433-712953, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 11. 2022, č. j. 30 Af 25/2021-51,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 9. 2019, č. j. 4207539/19/3001-51523-712755 a č. j. 4207718/19/3001-51523-712755, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014, protože při daňové kontrole se nepodařilo žalobkyni prokázat daňovou účinnost nákladů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o DP“), vynaložených na reklamu prováděnou na LCD obrazovkách. Konkrétně neprokázala přijetí této služby ve sjednaném období a rozsahu.

[2] Služba měla spočívat v pronájmu vysílacího času společnostmi YOTIVA a. s. (dále jen „YOTIVA“) a ROYAL ADVERTISING s. r. o. (dále jen „ROYAL“) na reklamních obrazovkách umístěných na pěti různých místech v Brně – GRAND Hotel, Galerie Orlí, ZOO Brno, ÚAN Zvonařka a BIG ONE Fitness Benešova. Smyslem této služby bylo

propagovat obchodní značku žalobkyně Svět Zdraví. Za zdaňovací období roku 2013 vystavila společnost YOTIVA žalobkyni jednu fakturu a společnost ROYAL tři faktury na částku 1 300 000 Kč celkem. Za zdaňovací období roku 2014 vystavila společnost ROYAL žalobkyni tři faktury v celkové výši 900 000 Kč.

[3] Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 2. 2021, č. j. 5429/21/5200-11433-712953 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil. Dospěl k závěru, že správce daně výzvou ze dne 5. 4. 2018 unesl své důkazní břemeno stran prokázání důvodných pochybností o faktickém uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu a období od deklarovaných dodavatelů. Následně provedené výsledky zaměstnanců či jednatelů společností, v jejichž prostorách se měla reklama na LCD obrazovkách promítat, situaci neosvětlily. Výpověď jednatele ROYAL pana Fuchse byla nevěrohodná, neboť jednak odkazoval na společnost YOTIVA, v jejímž vlastnictví LCD obrazovky byly (která však žádné bližší informace o promítání reklamy v letech 2013 a 2014 neposkytla), jednak byla jeho výpověď v rozporu s jinými zjištěnými skutečnostmi. S metadaty videozáznamů, jimiž žalobkyně prokazovala vysílání dané reklamy na smluvených místech, bylo prokazatelně manipulováno. Na záznamu z GRAND hotelu, který byl údajně natočen v září 2013, jsou vidět noviny z února 2014, z čehož však nelze dovodit ani to, že služba byla v deklarovaném rozsahu skutečně poskytována v 1. čtvrtletí roku 2014. Na záznamu ze ZOO Brno jsou nesrovnalosti prohlubující nedůvěru ve skutečné datum jejich pořízení. V případě ostatních lokací se zjistilo, že obrazovky byly v provozu, ale žádný ze zaměstnanců daných podniků nebyl schopen říci, zda vůbec a kdy se na nich promítala reklama žalobkyně. Správce daně vyslechl i osoby, které byly oprávněny jednat za společnosti, jejichž reklamy byly zahrnuty do stejné smyčky jako reklama žalobkyně (podle reklamních smyček a videozáznamů předložených žalobkyní). Z nich vyplynulo, že některé reklamy vůbec neměly být v době pořízení videozáznamů smyček vysílány.

[4] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který žalobu rozsudkem ze dne 28. 11. 2022, č. j. 30 Af 25/2021-51 (dále jen „napadený rozsudek“), zamítl. Žalovaný podle něj postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Správce daně vyhověl nárokům na přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni, protože ve výzvě ze dne 5. 4. 2018 vysvětlil, proč jí předložené listiny neobstojí a co způsobuje jejich neprůkaznost. Krajský soud podrobně popsal, co způsobuje pochybnosti o faktickém přehrání reklam v rozsahu a času deklarovaném žalobkyní na všech pěti místech. Odkazoval přitom na konkrétní pasáže napadeného rozhodnutí a zprávy o daňové kontrole a vycházel z výsledků provedených správcem daně. Ani svědecké výpovědi provedené žalovaným v odvolacím řízení neprokázaly, že žalobkyně přijala plnění od společnosti ROYAL (resp. YOTIVA) v tvrzeném období a rozsahu. Ztotožnil se se závěrem o nevěrohodnosti výpovědi pana Fuchse, jednatele společnosti ROYAL.

[5] Krajský soud připustil, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu postačí k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění řetězec nepřímých důkazů a že po daňovém subjektu nelze chtít prokázat každé jednotlivé přehrání reklamy, postačí v obecných rysech prokázat, že reklamní spot existoval a v daném čase a místě se přehrával. To však žalobkyně

pokračování

neprokázala. Celkem pět videozáznamů neprokazuje přehrání daných reklamních smyček v příslušných zdaňovacích obdobích. Zástupci inzerovaných společností (tedy i žalobkyně) buďto nekontrolovali přehrávání reklamních smyček vůbec, nebo o kontrolách nemají dokumentaci (např. protokoly). Některé z inzerovaných společností ani nevěděly, že ROYAL ve smyčce přehrávala reklamy na jejich produkty. Neexistuje věrohodný důkaz, že se reklamní spot v daných zdaňovacích obdobích přehrával na daných místech.

[6] Správce daně úspěšně zpochybnil celé poskytnuté plnění. Jednalo se o soubor smluv se společností ROYAL, která měla poskytnout žalobkyni reklamní čas. Správce daně zjistil, že na dvou místech (BIG ONE Fitness a ZOO Brno) bylo vysílání prakticky vyloučeno, žalobkyně navíc manipulaci s metadaty na videozáznamech připustila. Zpochybnil proto celé plnění od dodavatele ROYAL, byť na počátku bylo zpochybnění přehrání reklamních smyček pouze na dvou lokalitách. V průběhu daňové kontroly (ani odvolacího řízení) se nepovedlo prokázat přehrávání reklamy v ani jedné z pěti lokalit tak, jak bylo deklarováno v předložených smlouvách a fakturách. Pokud by nějaký předložený důkaz bezpečně prokázal uskutečnění plnění alespoň v jedné ze smluvených lokalit, jistě by bylo možné toto plnění od zbytku oddělit a uznat výdaj na reklamu jako výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o DP. Takový důkaz však není, doložené důkazy přinejlepším nevyvrací možnost, že reklama na daných místech hrála.

[7] Bylo v zájmu žalobkyně si ověřit, že společnost ROYAL reklamní smyčky skutečně přehrává. Důkaz o namátkových kontrolách, jejichž provádění tvrdila, nepředložila. Odběratelsko-dodavatelské vztahy nemají na správné zjištění daně z příjmů za konkrétní zdaňovací období vliv.

[8] Správce daně nepostupoval správně, pokud žalobkyni poskytl k přípravě na projednání zprávy o daňové kontrole pouze 2-3 pracovní dny. Toto pochybení však nemělo dopad do práv žalobkyně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti napadenému rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost. Její důvody nepodřadila pod žádný z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že namítá vadné posouzení hmotněprávních podmínek daňové účinnosti nákladů vynaložených na reklamu a dále nesprávnost závěru o neunesení důkazního břemene ve vztahu ke skutečnostem rozhodným pro daňovou účinnost těchto nákladů. Fakticky tak uplatnila stížní důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu v celém rozsahu zrušil.

[10] Stěžovatelka předně namítla, že u všech prověřovaných plnění unesla primární důkazní břemeno, protože předložila formálně bezvadné účetní doklady a výpisy z bankovního účtu prokazující úhradu těchto faktur.

[11] Posuzované plnění je dělitelné v místě a čase, dílčí pochybnosti správce daně tudíž nelze vztahovat na ostatní části plnění. Ve vztahu k některým prověřovaným plněním správce daně nevysvětil své pochyby o věrohodnosti, průkaznosti a úplnosti účetních dokladů, proto nepřesunul na stěžovatelku důkazní břemeno.

[12] Uskutečnění některých plnění správce daně zpochybnil důvodně. Stěžovatelka má za to, že minimálně v části těchto plnění unesla sekundární důkazní břemeno (prokázala faktickou realizaci plnění – přehrání reklamních smyček v deklarovaném místě a čase deklarovaným dodavatelem). Do sekundárního důkazního břemene spadá i úhrada plnění, kterou stěžovatelka prokázala, stejně jako smlouvy o poskytnutí reklamního plnění, které prokazují závazek dodavatele dodat stěžovatelce sporované plnění. Klíčovým bezprostředním důkazem jsou videozáznamy, z nichž je patrné přehrání různých unikátních reklamních smyček spolu se spoty jiných společností ve všech smluvených lokalitách. S tímto důkazem se dostatečně nevypořádali ani správce daně a žalovaný, ani krajský soud. Absurdní je představa o fiktivnosti daného plnění, jak tvrdí žalovaný a krajský soud. V takovém případě by si zřejmě fiktivní dodavatel vytvářel takto specifické reklamní smyčky pro různé odběratele „do šuplíku“. Žádná logická úvaha nevede k závěru, že plnění nebylo poskytnuto. Výpovědi zástupců jiných inzerovaných společností, stejně jako výpověď pana Fuchse naopak prokazují, že reklama byla poskytnuta i jiným subjektům.

[13] Hodnocení důkazů bylo selektivní a tendenční, tedy nezákonné. Svědci se s odstupem času ani nemohou shodnout na tom, zda obrazovky byly, či nebyly v provozu.

[14] Stěžovatelka byla přesvědčena o řádném a včasném poskytování reklamního plnění společností ROYAL. Spokojila se se smlouvami, fakturami a videozáznamy. Prováděla i namátkové kontroly, které však neprotokolovala – v dobré víře předpokládala, že videozáznamy plnění pořizuje společnost ROYAL. Tím, že společnost ROYAL videozáznamy neprováděla, uvedla stěžovatelku v omyl. Při přijímání služeb společnosti ROYAL nepojala stěžovatelka podezření, že je uváděna v omyl, a záznamy poskytnuté dodavatelem podrobovala běžnému přezkumu. Správce daně však provedl podrobnou technickou analýzu videozáznamů a zjistil nesrovnalosti v metadatech. Takový přezkum (hraničící s detektivní činností) nebylo možné po stěžovatelce požadovat. Pokud tedy krajský soud a žalovaný dospěli k závěru, že dodavatel stěžovatelku uváděl v omyl, měli se řádně zabývat tím, zda to mohla stěžovatelka v rámci své běžné obchodní činnosti rozpoznat.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že identifikoval dvě stížní námitky, přičemž ani jednu nepovažuje za důvodnou. Zaprvé, námitku nepřenesení důkazního břemene k celému plnění, zadruhé, námitku prokázání uskutečnění sporného plnění. K první uvedl, že některé závažné pochybnosti se vztahovaly pouze k některým lokacím, některé však k plnění od dodavatele ROYAL jako celku. Závažné pochybnosti se týkaly tak širokého rozsahu tvrzeného plnění, že byl stín nejistoty přenesen na dané plnění jako celek. Ke druhé námitce odkázal na konkrétní body zprávy o daňové kontrole, napadeného rozhodnutí a napadeného rozsudku, v nichž je podle něj uspokojivě popsáno nedostatečné prokázání uskutečnění deklarovaného plnění, přičemž stěžovatelka žádnou

pokračování

protiargumentaci nevznesla. Manipulace s metadaty videozáznamů je snadno zjiřitelná z informací o souborech, správce daně je nepodroboval žádné zvláštní technické analýze. Napadený rozsudek žádný závěr o uvedení stěžovatelky v omyl neobsahuje, tato argumentace je nedůvodná. Jednalo se o reklamní plnění v ceně jednotek milionů korun, což mělo stěžovatelku vést k zajištění si takového důkazního standardu, aby mohla rozptýlit případné pochybnosti správce daně o přijetí těchto plnění, která následně hodlala uplatnit jako daňově účinné náklady podle § 24 odst. 1 zákona o DP. Nedostatek takových důkazů lze přikládat k tíži jen stěžovatelce a nelze jej zhojit např. tvrzením o absurdnosti domněnky, že bylo celé plnění fiktivní, což ostatně orgány finanční správy ani krajský soud netvrdily.

III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti. Ta byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] V prvé řadě je třeba zmínit, že Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 111/2022-28, kasační stížnost téže stěžovatelky, kterou se bránila proti neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatého plnění spočívajícího v poskytnutí stejné reklamy za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013. Ač se nyní projednávaná věc týká širšího časového období a jiné daně, stěžovatelka v obou případech uplatnila téměř totožnou stížní argumentaci. Při posuzování nynější věci se Nejvyšší správní soud s odůvodněním rozsudku č. j. 7 Afs 111/2022-28 plně ztotožnil, nebude tedy překvapením, když na některé jeho pasáže níže odkáže.

[19] Není a v žádném bodě daňového řízení či řízení před krajským soudem nebylo sporné, že stěžovatelka unesla břemeno tvrzení a primární břemeno důkazní, neboť skutečně předložila řadu listin, které prokazují smluvní ujednání stěžovatelky se společnostmi YOTIVA a ROYAL o dodání reklamních služeb spočívajících v přehrávání reklamy na Svět Zdraví v reklamní smyčce na LCD obrazovkách, a to v daných zdaňovacích obdobích. Prokázání nákladu je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nákladu dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Nejsou tedy rozhodné jen formální náležitosti předloženého účetnictví, ale stav faktický (rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2022, č. j. 2 Afs 190/2020-42, dále viz rozsudek NSS ze dne 10. 5. 2007, č. j. 9 Afs 39/2007-47). Stěžovatelka v rámci daňové kontroly předložila správci daně CD s videozáznamy vysílaných smyček reklamních spotů v daných lokalitách, které jí byly předány dodavatelem reklamních služeb společností ROYAL a které se vztahují k 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2013, 1. čtvrtletí roku 2014 a k měsícům

říjen a listopad roku 2014. Z pětiminutových videí nešlo podle správce daně určit, zda byla reklama stěžovatelky skutečně vysílána ve stanoveném období ve sjednaném množství (str. 9 zprávy o daňové kontrole). K reklamním službám, které měla stěžovatelce v 1. čtvrtletí roku 2013 poskytnout společnost YOTIVA, nebyly předloženy žádné záznamy.

[20] Bylo na správci daně, aby prokázal *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných* [§ 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu]. Jeho povinností bylo ozřejmit, z jakého důvodu mu pochybnosti vznikly a v čem konkrétně spočívají (k požadavku na konkrétní vyjevení pochybností viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, nebo ze dne 6. 9. 2018, č. j. 9 Afs 103/2018-41). Krajský soud dospěl ke správnému závěru, že správce daně výzvou ze dne 5. 4. 2018 dostal požadavkům, které na něj zákon a relevantní judikatura klade, a že své důkazní břemeno stran svých pochybností o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění jako celku unesl (tedy ke všem lokalitám, kde se měla reklama přehrávat v příslušných zdaňovacích obdobích).

[21] Ve výzvě (podle § 92 odst. 4 daňového řádu) ze dne 5. 4. 2018 správce daně uvedl, že v rámci vyhledávací činnosti zjistil k jednotlivým lokacím následující skutečnosti. Od provozovatele posilovny *BIG ONE Fitness* zjistil, že v letech 2013–2015 se na obrazovkách umístěných na baru nic nepromítalo, v 1. patře byly na umístěných monitorech vysílány výhradně televizní kanály, žádná smlouva o vysílání reklamy uzavřena nebyla. Od *ZOO Brno* správce daně zjistil, že v letech 2013–2014 nebyl nikomu poskytnut reklamní prostor, poslední smlouva byla uzavřena se společností YOTIVA s platností do listopadu 2012. K lokaci *GRAND Hotel* správce daně zjistil, že hotel změnil majitele, nicméně v lobby baru hotelu bývávala obrazovka ve vlastnictví společnosti YOTIVA, na níž se přehrávaly reklamní spoty, a to zdarma. O přehrávání reklam v televizích na pokojích provozovatel hotelu nic nevěděl. Žádné smlouvy předloženy nebyly, pouze předávací protokol z roku 2008 mezi GRAND Hotelem a společností YOTIVA, jehož předmětem byla plazmová televize. Správce daně k lokaci *Galerie Orlí* zjistil, že tato změnila v květnu 2013 majitele. Nová majitelka (resp. její dcera, správkyňě objektu) správci daně sdělila, že v souvislosti s převzetím majetku nepřevzala žádné smlouvy související s LED obrazovkou. Ta byla umístěna v zadních prostorách, kam od vstupu nelze dohlédnout. Probíhalo na ní vysílání různých reklamních spotů, nevěděla však jakých, po roce obrazovku někdo demontoval. Konečně k lokaci *Autobusového nádraží Zvonařka* správce daně zjistil, že obrazovky umístěné v čekárně byly „přepůjčeny“ několika subjekty společnosti YOTIVA, která správci daně vzhledem ke změně statuárního orgánu v lednu 2018 nebyla schopna doložit žádné dokumenty upínající se k poskytování vysílacího času stěžovatelce v žádné z pěti posuzovaných lokací.

[22] Nejvyšší správní soud považuje právě shrnutá zjištění správce daně vyjevená ve výzvě ze dne 5. 4. 2018 za naprosto konkrétní. Je zřejmé, že ačkoliv stěžovatelka předložila formálně bezvadné smlouvy (i s jejich přílohami) a daňové doklady, správce daně na základě zjištění učiněných v rámci vlastní činnosti pojal podezření, zda se reklamy na daných obrazovkách v letech 2013-2014 skutečně vysílaly v takovém rozsahu, v jakém stěžovatelka

pokračování

tvrdila. Zjištění naznačovala, že v posilovně BIG ONE Fitness a v ZOO Brno nebyly reklamní smyčky v letech 2013-2014 vysílány vůbec, na ostatních místech patrně v nějakém rozsahu vysílány byly, nebylo však jasné kdy a zda byly vysílány v deklarovaném rozsahu. Pochybnosti byly rovněž o tom, kdo vyrobil reklamní spot stěžovatelky a kdo jí poskytl reklamní služby. K výrobě reklamního spotu nebyla předložena žádná dokumentace. Pokud jde o určení subjektu, jenž měl reklamní služby poskytnout, z předložených smluv vyplývalo, že v 1. čtvrtletí roku 2013 měla reklamní služby poskytnout společnost YOTIVA a v následujícím období již společnost ROYAL. Správce daně ovšem zjistil od subjektů, v jejichž prostorách měly být LCD obrazovky instalovány, že měly obchodní kontakty pouze se společností YOTIVA (některé subjekty potvrdily, že LCD obrazovka patří této společnosti). Vztah mezi společnostmi YOTIVA a ROYAL nebyl v této fázi daňové kontroly prokázán, společnost YOTIVA nedisponovala vůbec žádnými podklady k dané věci, a proto správce daně měl důvodné pochybnosti i o tom, zda reklamní služby skutečně poskytla společnost ROYAL. Tyto pochybnosti přitom zasahují celé reklamní plnění, tedy reklamu, která měla být uskutečněna ve všech pěti lokacích.

[23] Je potřeba připomenout, že správní soudnictví, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 věta za středníkem s. ř. s. je proto Nejvyšší správní soud vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto obsah stížných námitek a kvalita jejich odůvodnění do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Stěžovatelka v kasační stížnosti opakovaně namítla, že správce daně „*ve vztahu k některým prověřovaným plněním neunesl důkazní břemeno co do důvodnosti pochyb*“. Toto tvrzení je zcela nekonkrétní. Není úkolem Nejvyššího správního soudu domýšlet za stěžovatelku, ke kterým prověřovaným plněním podle ní správce daně důkazní břemeno neunesl a ke kterým naopak ano. Není jeho úkolem ani dohledávat takové námitky v jejích dřívějších podáních v řízení před daňovými orgány či krajským soudem (jak vysvětlil NSS stěžovatelce již v rozsudku č. j. 7 Afs 111/2022-27, bodě 9).

[24] Stížní námitka o neunesení důkazního břemene správcem daně tedy nebyla po obsahové stránce vymezena dostatečně konkrétně natolik, aby se jí mohl Nejvyšší správní soud věcně zabývat (ze shrnutí obsahu správního spisu uvedeného v bodě [22] shora však plyne, že výzva k prokázání skutečností zahrnuje pochybnosti zasahující plnění jako celek). Nezbyvá mu tak než navázat na závěr krajského soudu, že výzvou ze dne 5. 4. 2018 přenesl správce daně důkazní břemeno zpět na žalobkyni, a ta byla povinna prokázat *faktické* uskutečnění plnění, které zahrnula do nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o DP. Nejvyšší správní soud se zabýval dále tím, zda stěžovatelka unesla toto sekundární důkazní břemeno.

[25] Krajský soud nedospěl k závěru, který mu podsouvá stěžovatelka, že se posuzované plnění uskutečnilo z 0 %, tedy že bylo zcela fiktivní. Z napadeného rozhodnutí i napadeného rozsudku plyne, že žalovaný a krajský soud jsou přesvědčeni, že „v nějakém rozsahu“ se deklarované plnění patrně uskutečnilo, nebylo však prokázáno, že se tak stalo v daných zdaňovacích obdobích a v rozsahu, v jakém reklamní služby stěžovatelka fakturovala a zaplatila.

[26] Stěžovatelka sekundární důkazní břemeno neunesla. Faktické poskytnutí reklamních služeb nebylo v řízení prokázáno ani k určitému dílčímu časovému období (služby byly objednávány na dobu 3 měsíců, resp. na podzim roku 2014 na dobu 1 měsíce) a jednomu místu, kde měla být reklama zobrazována na LCD obrazovkách. V kasační stížnosti stěžovatelka namítla, že faktické přijetí plnění podle uzavřených smluv prokázala pokladními doklady a výpisy ze svého bankovního účtu, které prokazují úhradu faktur z let 2013 a 2014 (bod 4.9.3. kasační stížnosti). Stěžovatelka doložila, že za fakturovanou službu zaplatila, což však neprokazuje její faktické uskutečnění (to platí obecně a v kontextu projednávaného případu obzvláště). Lapidárně řečeno, plnění je stále prokázáno jen „na papíře“. Ačkoliv účetní doklady a výpisy z bankovního účtu jistě nejsou důkazy pro správce daně nevýznamné, stěžovatelka se mylí, pokud tvrdí, že prokazují faktické uskutečnění posuzovaného plnění.

[27] Stěžovatelka považuje videozáznamy, na nichž je zachyceno přehrávání reklamního spotu v různých smyčkách na všech pěti místech, za přímý a klíčový důkaz uskutečnění plnění. Tvrdí, že se jimi daňové orgány ani krajský soud dostatečně nezabývaly. Nejvyšší správní soud tímto odkazuje na stranu 28 zprávy o daňové kontrole, body 89-91 napadeného rozhodnutí a bod 35 napadeného rozsudku, z nichž vyplývá srozumitelný a přesvědčivý závěr, že 1) s metadaty bylo manipulováno (všechna videa byla „pořízena“ ve stejný čas, což je krajně nepravděpodobné); 2) na videích jsou podezřelé nesrovnalosti (např. noviny z února 2014 na videu v lobby baru GRAND hotelu údajně pořízeném v roce 2013); 3) z videí není vůbec zjistitelná doba jejich pořízení (na záznamech není zobrazeno datum pořízení) a nelze z nich jakýmkoliv způsobem dovodit rozsah, v němž byly smyčky na příslušných lokalitách přehrávány. Daňové orgány i krajský soud se obsahem a důvěryhodností videí podrobně zabývaly a Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem o jejich neprůkaznosti, a to ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím a všem místům, kde měla být reklama promítána. Považuje přitom za důležité zvláště zdůraznit, že ani to, že na videu z hotelového lobby baru jsou vidět noviny z února 2014, ve světle dalších důkazů neznamená, že video prokazuje poskytnutí reklamy v prvním čtvrtletí roku 2014. Stěžovatelka ostatně ani netvrdila, že bylo video údajně z roku 2013 označeno chybně a že je ve skutečnosti z prvního čtvrtletí roku 2014. Povšechnými tvrzeními se pouze snažila zbavit odpovědnosti za manipulaci s metadaty, která jí navíc nebyla vůbec kladena za vinu (bod 90 napadeného rozhodnutí). Daňové orgány neměly povinnost prokazovat, že se video vztahuje k jinému období, než deklarovala stěžovatelka. Postačovalo jim poukázat na skutečnosti, které založily důvodné pochybnosti o okamžiku vzniku videí (rozsudek NSS ze dne 17. 9. 2021, č. j. 10 Afs 368/2020-63, bod 29). Ty se stěžovatelce nepodařilo relevantními tvrzeními a důkazy rozptýlit.

[28] Nejvyššímu správnímu soudu je známa judikatura zabývající se zdanitelnými plněními v oblasti reklamy, na niž upozorňuje stěžovatelka. Závěry z rozsudku ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84, shrnul Nejvyšší správní soud do právní věty: *K tomu, aby daňový subjekt prokázal, že mu byla poskytnuta reklamní služba spočívající ve vícenásobně opakovaném odvysílání určité reklamní prezentace na světelných tabulích umístěných na různých místech, je zpravidla třeba, aby prokázal existenci reklamní prezentace, jež měla být odvysílána,*

pokračování

a to, že v podstatných parametrech byla ve sjednaném rozsahu vskutku odvysílána. Není však povinen prokázat každé jednotlivé odvysílání prezentace. Stěžovatelka prokázala existenci reklamních smyček (prezentací), jejichž součástí byl i její reklamní spot, nicméně nepodařilo se jí ani v hrubých obrysech prokázat druhou podmínku, tedy že tyto smyčky byly přehrány na daných místech v deklarovaném rozsahu.

[29] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 55/2011-84 nastínil možnosti, kterými by bylo možné prokázat poskytnutí reklamy ve sjednaném rozsahu. Za velmi užitečnou považuje existenci jakéhosi *playlistu*, tedy výstupu z počítačového programu, jenž ovládá zařízení zajišťující vysílání reklamních smyček a řazení jednotlivých reklamních spotů do těchto smyček. Zmínil rovněž výstup z profesionálně prováděného monitoringu reklamy. Další možností by bylo vlastní systematické provádění kontroly vysílání reklamních spotů, vedení záznamů o kontrole a ve spojení s tím výpověď zaměstnanců provádějících kontrolu. Dalším důkazním prostředkem mohou být fotografie (či jiné záznamy) reklamy, z nichž však musí být patrné, že byly pořízeny v různých okamžicích a na různých místech. V neposlední řadě se může jednat o výsledcích pracovníků dodavatele, kteří technicky zajišťovali vysílání a kteří by byli schopni podat alespoň rámcový přehled o frekvenci a místním a časovém rozsahu vysílání reklamního spotu.

[30] V nyní projednávané věci ovšem nebyly provedeny ani navrženy takové důkazní prostředky, které by dostály výše uvedeným požadavkům. Stěžovatelka nemá k dispozici *playlist*, příslušný software Scala měla v držení společnost YOTIVA, která mohla jeho prostřednictvím na dálku ovládat LCD obrazovky. Společnost YOTIVA ovšem v době provádění daňové kontroly neměla k dispozici vůbec žádné podklady, v jejích orgánech došlo k obměně osob. Byť stěžovatelka tvrdila, že prováděla vlastní kontrolu vysílání reklamních spotů, nelze její tvrzení považovat za přesvědčivé, neboť blíže nepopsala systematický kontrolní mechanismus, který zavedla. Zejména však nepředložila žádný výstup z těchto kontrol. Předložené videozáznamy se netýkají všech plnění (zcela absentuje záznam z plnění, které měla stěžovatelce poskytnout přímo společnost YOTIVA v 1. čtvrtletí roku 2013), jejich kvantita je zcela nedostatečná, neboť mají zachycovat vždy jen jedno, maximálně dvě promítnutí reklamního spotu stěžovatelky za celý kvartál, na který byla smlouva uzavřena a v němž měl být reklamní spot promítnut 6 000 krát, resp. 10 000 krát (v případě měsíčních smluv 4 000 krát). V tomto kontextu nelze v žádném případě dovozovat, že by předložené videozáznamy prokazovaly, že reklamní spoty byly odvysílány v podstatných parametrech ve sjednaném rozsahu. O pravosti samotných videozáznamů panují zásadní pochybnosti (viz výše). Ani svědecká výpověď jednatele společnosti ROYAL nebyla schopna prokázat rozsah fakticky poskytnutého plnění, a to nejen z důvodu její celkové nevěrohodnosti, ale i z důvodu její nízké průkaznosti v tomto ohledu. Svědek totiž vypověděl, že sama společnost ROYAL žádné záznamy či evidence o četnosti vysílání reklamních spotů nevedla. *Playlisty* byly uloženy v programu Scala u společnosti YOTIVA a společnost ROYAL je nemá k dispozici, stěžovatelka jejich zajištění nepožadovala. Videozáznam promítání reklamních smyček natáčela společnost VALEX MORAVIA s.r.o., přičemž na kameře je zaznamenán den a čas natáčení (tomu však neodpovídají videozáznamy předložené v daňovém řízení, které žádné časové údaje neobsahují).

[31] Stěžovatelka tedy nedostála požadavkům kladeným judikaturou na prokazování rozsahu poskytnutého plnění v podobě vysílání reklamních spotů na LCD obrazovkách. Přitom reálně mohla být v letech 2013 a 2014 obeznámena se závěry výše uvedeného rozsudku a mohla přijmout jedno z opatření v něm nastíněných, aby mohla v daňovém řízení unést důkazní břemeno. Lze přitom poukázat na to, že výdaje na tuto reklamu činily v roce 2013 celkem 1 300 000 Kč, přičemž celkové náklady vynaložené na prodané zboží činily podle výkazu zisku a ztráty za toto účetní období 2 690 000 Kč. Výdaje na reklamu tak nebyly pro stěžovatelku v žádném případě marginální, právě naopak. Stěžovatelka však na prokazování rozsahu přijatých reklamních služeb zcela rezignovala, což však nemůže být hodnoceno v její prospěch (srov. rozsudky NSS ze dne 11. 8. 2022, č. j. 8 Afs 43/2020-42, a ze dne 17. 9. 2021, č. j. 10 Afs 368/2020-63).

[32] Důkazy byly hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Správce daně a následně i žalovaný provedli velké množství výslechů. Někteří vyslychaní svědci skutečně potvrdili, že si od společnosti ROYAL v příslušných zdaňovacích obdobích objednali reklamu (výpovědi pana Š. a H.), někteří však ani nevěděli, že se jejich reklamní spoty v příslušných obdobích či na daných místech promítaly (viz např. výpověď panů K. a D.). Žalovaný náležitě odůvodnil, proč některé důkazy nepovažoval za věrohodné (výpověď pana Fuchse). Stěžovatelka v kasační stížnosti ani validně nenapadla způsob hodnocení důkazů, pouze konstatovala, že z různých důkazů plyne faktické uskutečnění reklamy v deklarovaném čase a rozsahu, což však žalovaný i krajský soud správně vyvrátili.

[33] Stěžovatelka namítla dělitelnost plnění. Krajský soud v bodě 47 napadeného rozsudku zcela správně konstatoval, že *„(p)okud 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.“* Nejvyšší správní soud v kasační stížnosti marně hledal konkrétní vymezení části plnění, jehož faktické uskutečnění bylo dle stěžovatelky nade vší pochybnost prokázáno a které považuje za vhodné oddělit. Z výše uvedeného plyne, že ve vztahu k žádnému místu, kde měla být reklama promítána, nebyly splněny požadavky kladené judikaturou na prokázání rozsahu reklamního plnění.

[34] V této souvislosti nebylo možné vycházet z rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 1. 2021, č. j. 30 Af 48/2012-53. Jak správně podotkl žalovaný, tento rozsudek Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 18. 1. 2023, č. j. 8 Afs 152/2021-47. Byť kasační soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Plzni pro vadu řízení před krajským soudem, příslušnou úvahu o důkazním břemenu daňových orgánů označil za nesrozumitelnou. Nešlo z ní totiž rozpoznat, *„zda má krajský soud za to, že žalobkyně uskutečnění části plnění prokázala a tudíž měla nárok na přiznání souvisejících nákladů, zda měly (mohly) daňové orgány žalobkyni přiznat minimálně nutné (esenciální) náklady v rámci stanovení daně podle pomůcek, či zda je žalobou napadené rozhodnutí nezákonné (popř. nepřezkoumatelné) z jiného důvodu, např. z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu. (...) důkazní břemeno ohledně prokázání nákladů tížilo žalobkyni. Daňové orgány tak neměly povinnost prokazovat, že k obchodním případům došlo jinak, než je žalobkyně deklarovala.“*

pokračování

[35] Kasační námitku, v níž stěžovatelka namítala omyl, do něhož ji uvedl dodavatel ROYAL, shledal nedůvodnou zdejší soud již v rozsudku č. j. 7 Afs 111/2022-27, bodě 19. S odkazy na relevantní judikaturu vysvětlil, že bylo výhradně na stěžovatelce, aby si zajistila dostatek důkazů pro účely nároku na odpočet daně. Nyní lze pouze zopakovat a doplnit, že tvrzená dobrá víra, že řádné videozáznamy realizace reklamy dle smluv a faktur provádí dodavatel ROYAL, nezprošťují stěžovatelku povinnosti doložit uskutečnění plnění a jeho rozsah. Byla to ona, kdo uplatnil náklady na reklamu jako náklady odečitatelné od základu daně podle § 24 odst. 1 zákona o DP. Laxní přístup společnosti ROYAL k protokolaci promítání reklam nemá jakýkoliv vliv na veřejnoprávní povinnost stěžovatelky doložit, že náklady odečitatelné od základu daně uplatňuje oprávněně. Nejvyšší správní soud dává zapravdu žalovanému, že nedostatek důkazů nelze zhojit tvrzeními o absurdnosti závěrů žalovaného či krkolomnými úvahami o údajném omylu, do něž měl dodavatel stěžovatelku uvést.

[36] Není ani pravdou, že žalovaný či krajský soud upřednostnili fiskální zájem státu před správným stanovením daně. Krajský soud v bodě 26 napadeného rozsudku skutečně poukázal na odbornou literaturu, v níž autor konstatoval, že každý výdaj odečtený z přiznaných příjmů snižuje příjmy státního rozpočtu. Nejvyšší správní soud tento odkaz chápe jako podpůrné (doplňkové) vysvětlení toho, že je v zájmu státu zkoumat oprávněnost uplatněných nákladů. Z tohoto odkazu však v žádném případě nelze dovodit rezignaci krajského soudu či žalovaného na důkladné zjišťování, zda stěžovatelka uplatnila náklady oprávněně. Správce daně i žalovaný vynaložili přiměřené úsilí ke správnému stanovení daně a poskytli stěžovatelce mnoho příležitostí k doložení důkazů.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] S ohledem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 odst. 2 s. ř. s.).

[38] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému nevznikly náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. srpna 2023

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu