



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobkyně: **PREOL, a.s.**, IČO: 26311208,
sídlem Terezińska 1214, 410 02 Lovosice,
zastoupená Ernst & Young, s.r.o.,
sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 6. 2023, č. j. 21354/23/5200-11432-701996
a č. j. 21406/23/5200-11432-701996

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2023, č. j. 21354/23/5200-11432-701996, kterým byl k jejímu odvolání potvrzen dodatečný platební výměr Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ze dne 9. 9. 2022, č. j. 153335/22/4225-21791-507770, ve výši 275 500 Kč a dále se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2023, č. j. 21406/23/5200-11432-701996, kterým byl změněn

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

platební výměr správce daně na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ze dne 9. 9. 2022, č. j. 153347/22/4225-21791-507770, z doměřené daně ve výši 275 500 Kč na částku ve výši 190 000 Kč.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně uvedla, že žalovaný v napadených rozhodnutích nesprávně a nedostatečně vyhodnotil předložené důkazní prostředky, neboť uzavřel, že žalobkyně neprokázala část nákladů vynaložených na reklamní plnění od dodavatelky Farma Čapí hnízdo, a.s. a její právní nástupkyně IMOBA, a.s. (dále jen „FČH“). Předmětem sporu jsou náklady na reklamu vynaložené pouze v roce 2012 a 2013, avšak reklamní spolupráce začala již na počátku roku 2010. V tomto roce byla poprvé uzavřena samostatná smlouva o reklamě mezi oběma subjekty. Základem uzavíraných smluv o reklamě byla Dohoda o budoucí spolupráci, resp. Dohoda o spolupráci, které upravovaly základy strategického partnerství mezi mateřskou společností žalobkyně, tj. společností AGROFERT, a.s. a společností FČH. Tato informace je relevantní vzhledem k časové souvislosti s předloženými účetními doklady za výrobu některých reklamních nosičů, jimiž žalobkyně dokládala existenci reklamních nosičů, resp. vynaložení příslušných nákladů dodavatelem reklamy. Faktickou realizaci reklamy uznal žalobce na 3 reklamních nosičích z 9 v roce 2012 a na 4 reklamních nosičích z 9 v roce 2013. K prokázání reklamních nosičů, které jsou předmětem sporu, předložila žalobkyně kromě řádně uzavřených smluv o reklamě na konkrétní období, přijatých faktur vystavených dodavatelem, dokladů o úhradě na bankovní účet dodavatele, souvisejících účetních záznamů a fotodokumentace od dodavatele plnění také řadu dalších důkazních prostředků.
3. V daňovém řízení bylo provedeno celkem 24 svědeckých výpovědí, z kterých žalobkyně rekapitulovala dle jejího názoru nejdůležitější informace. Výslech svědků byl veden bezprecedentním způsobem, neboť správce daně pokládal otázky nesrozumitelnou formou a v délce, která prakticky znemožňovala si otázku v úplnosti zapamatovat. Pokud svědek otázky nerozuměl, je logické, že odpověděl „nevím“. Některé otázky byly položeny zjevně za účelem svědka znervóznit nebo s cílem odmítnutí výpovědi jako celku, např. zda svědek může popsat menu podávané na konferencích konaných před 10 lety.
4. Žalobkyně měla za to, že žalovaný požaduje nepřiměřený důkazní standard v úrovni jistoty, který neodpovídá požadavkům judikatury Nejvyššího správního soudu, neboť žalovaný poukazuje na to, že důkazní prostředky jednoznačně neprokázaly faktické uskutečnění sporných reklamních plnění. Žalovaný nijak nezohlednil čas uplynulý od doby, kdy prokazované skutečnosti nastaly.
5. K fakturám za výrobu reklamních nosičů žalobkyně uvedla, že vzhledem k tomu, že nosiče nebyly vyráběny každý rok znovu, není možné předložit doklady za výrobu nosičů ke každému roku samostatně. Doklady datované v roce 2010 však jednoznačně prokazují, že příslušné reklamní nosiče byly vyrobeny, a proto mohly být v následujících obdobích používány k propagaci žalobkyně. V rámci svědeckých výpovědí jmenovali všichni svědkové reklamu na subjekty ze skupiny AGROFERT, a.s. Navíc skutečnost, že jedním z těchto partnerů byla i žalobkyně, dokládá např. i předložené uvítací reklamní video, propagační film o areálu FČH, fotografie reklamních plachet na tenisových kurtech nebo fotografie svislých reklamních bannerů s motivy koní. Všechny tyto důkazní prostředky obsahují logo žalobkyně a pocházejí z období před rokem 2012. Naprostá většina svědků potvrdila, že v areálu byla umístěna reklama nejen mateřské společnosti, ale také dalších subjektů AGROFERT, a.s. Přítomnost reklamních nosičů s logem žalobkyně si vybavil také

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

svědek K. V přímém rozporu se skutečností žalovaný uvedl, že žádný ze svědků nepotvrdil, že by se podílel nebo byl zodpovědný za instalaci reklamních nosičů, avšak instalaci reklamních prvků výslovně potvrdilo několik osob, a to např. svědci M., K., H., D., Š., H. a další. Dále zdůraznila, že se opakovaně používaly nosiče stejného typu a představovaly součást tzv. infosystému areálu. Žalobkyně poukázala na nesprávné vyhodnocení výpovědi svědků K., H., H. a Š., a také na to, že všichni svědkové potvrdili, že reklamu žalobkyně nebo dalších korporací ze skupiny AGROFERT, a.s. v areálu FČH v předmětných obdobích viděli, aniž by byly identifikovány rozpory mezi těmito výpověďmi.

6. K prezentaci na webových stránkách za rok 2012 žalobkyně uvedla, že v rozhodném období byly používány webové stránky FČH, které obsahovaly sekci Partneři a fotografie s bannerem loga AGROFERT, a.s. V letech předcházejících i následujících žalobkyně vystupovala jako jeden z reklamních partnerů FČH. Dodavatel FČH již na začátku roku prokazatelně disponoval logem žalobkyně v elektronické podobě. Již před rokem 2012 byly na dodavatele FČH vystaveny účetní doklady od třetích stran za práce spojené s výrobou webových stránek. V letech 2013 a 2014 uznal správce daně poskytnutí této formy propagace za prokázané na základě otisku historických webových stránek FČH z let 2013 a 2014. Neobstojí závěr správce daně a žalovaného, že jediným akceptovatelným důkazním prostředkem je otisk historických webových stránek z roku 2012, ale dle judikatury Nejvyššího správního soudu postačuje i řetězec nepřímých důkazů, který žalobkyně předložila.
7. K prezentaci tištěnou reklamou žalobkyně uvedla, že existovalo více druhů tištěného firemního profilu propagujícího areál FČH (např. brožura). Předložený plánec FČH nemůže odpovědět na otázku rozsahu, četnosti a množství tištěné reklamy, ale dokládá, že již před rokem 2012 měl dodavatel plnění k dispozici logo žalobkyně pro účely výroby tištěné reklamy. Pokud jde o časový přesah tištěné reklamy, žalobkyně připomněla, že kromě dokladů z počátku roku 2010 byly dohledány také doklady za výrobu tištěných propagačních materiálů z roku 2013.
8. K prezentaci na reklamním panelu všech partnerů s motivy koní žalobkyně uvedla, že bannerů s logy subjektů skupiny AGROFERT, a.s. ve spodní části bylo vyrobeno více druhů se světlým a tmavým pozadím. Jednalo se o mobilní reklamní nosiče, které byly v areálu přemísťovány podle potřeby dle místa konání akce. Ze všech okolností jednoznačně vyplývá, že obě smluvní strany tyto reklamní nosiče chápaly jako součást plnění smluv o reklamě. Je nesprávný závěr žalovaného, že umístění jakýchkoliv reklamních nosičů v rámci kongresového sálu nebylo předmětem sjednaného reklamního plnění, protože smlouva o reklamě výslovně zmiňuje pouze reklamní panel v multifunkční aréně, nikoliv v kongresovém sále. Dle žalovaného byly prokázané bannery s logy žalobkyně a dalších firem skupiny AGROFERT, a.s. umístěny v areálu FČH bez sjednání jakékoliv úplaty. Výsledkem je absurdní situace, kdy žalovaný neuznává ve vztahu k prokázanému reklamnímu nosiči žádný náklad.
9. K reklamě u parkovacích míst žalobkyně odkázala na předložené důkazní prostředky a výpovědi svědků, zejména svědka K. Logo žalobkyně je zachyceno mezi dalšími osmi společnostmi ze skupiny AGROFERT, a.s. na předložené fotografii, přičemž popis reklamního nosiče svědkem K. odpovídá nosiči na předložené fotografii. Cedula zachycené na fotografiích žalobkyně i správce daně jsou na první pohled přenosné, tj. lze předpokládat, že se jejich umístění v areálu v návaznosti na konkrétní potřeby měnilo.

10. K prezentaci v rámci infosystému areálu žalobkyně uvedla, že stejně jako v případě jiných reklamních nosičů (reklamní bannery, tenisová plachta atd.), také v rámci tzv. infosystému bylo používáno více reklamních nosičů, přestože do fotodokumentace FČH zahrnul jako ukázkou pouze jeden z nich (směrovku na mobilním stojanu „čapí nohy“). Žalobkyně nesouhlasila se žalovaným, že stojan „čapí nohy“ je prezentován žalobkyní jako obsah dvou rozdílných plnění (parkovací místa a infosystém). V rámci infosystému se jednalo o různé směrovky, které byly umísťovány po areálu, aby navigovaly návštěvníky k místu konání určité akce. V případě reklamy u parkovacích míst se jednalo o označení parkovacích míst. Samotná podoba a účel cedulek byly jiné, pouze byly používány stojany stejného provedení. Dle žalobkyně i směrovky mohou být reklamním sdělením. K orientaci návštěvníků mohly být používány i reklamní nosiče nikoliv jen v areálu, ale zároveň i v blízkosti areálu, případně na příjezdových komunikacích, kde byl umístěn i dřevěný vůz s cedulí obsahující logo žalobkyně.
11. K prezentaci na golfovém hřišti žalobkyně uvedla, že předmětem tohoto plnění bylo umístění venkovní reklamy žalobkyně na vnitřním ohrazení prostor golfového odpaliště v areálu FČH. K faktické realizaci této reklamy poukázala žalobkyně na výsledky svědka B. a svědka K.. Z fotografie je zřejmé, že logo žalobkyně bylo umístěno na stejném místě jako logo PRECHEZA, a.s., kterou zmínil svědek B. Jak dále vyplývá z těchto svědeckých výpovědí, reklama byla umístěna na oplocení jednotlivých golfových hřišť. Správce daně opatřil fotografie, ze kterých nelze usuzovat, zda se na vnitřním dřevěném ohrazení reklama žalobkyně nachází. Tyto fotografie tedy nijak nezpochybňují důkazní prostředky předložené žalobkyní.
12. Závěrem žalobkyně uvedla, že požadavky žalovaného ohledně jejího důkazního břemene významně překračují běžně uplatňovaný důkazní standard.

Vyjádření žalovaného k žalobě

13. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis, písemné vyjádření k žalobě a navrhl její zamítnutí. K důkaznímu břemeni odkázal na napadená rozhodnutí a zdůraznil, že pro daňové řízení je vždy rozhodující faktická stránka věci, proto jakékoliv doklady lze akceptovat jen tehdy, je-li nesporné, že plnění bylo uskutečněno tak, jak je v dokladech deklarováno, tj. deklarovaným dodavatelem, v rozsahu a za cenu uvedenou na předmětných dodavatelských fakturách. Obsáhlá argumentace žalobkyně se dostává do zcela evidentního vnitřního rozporu, neboť na jedné straně tvrdí, že správce daně a žalovaný neprokázali dostatečně závažné pochybnosti, na druhé straně namítá, že je po ní požadován nepřiměřený důkazní standard.
14. Formálně bezvadné doklady nejsou nezvratnými důkazy k prokázání daňové uznatelnosti nákladů, pokud nebylo prokázáno, že předmětné reklamní služby byly žalobkyní skutečně poskytnuty a jaký byl jejich konkrétní rozsah. U předložených primárních daňových dokladů z let 2009 a 2010 není zřejmá souvislost s deklarovanými reklamními plněními na FČH ve zdaňovacích obdobích let 2012 a 2013. Ani žalobkyní odkazované fotografie od společnosti FČH nelze jakkoliv ukotvit do předmětných zdaňovacích období, neboť z fotografií není možné ověřit datum a čas jejich pořízení. Dále žalovaný odkázal na související judikaturu správních soudů, která má podporovat jeho závěry ve věci.
15. Svědecké výpovědi, popřípadě i předložené fotografie, jakkoliv jsou významné pro určení toho, že nějaká reklama byla vůbec uskutečněna, nemohou vyvrátit pochybnosti správce daně o rozsahu skutečně realizované reklamy.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

16. K jednotlivým neuznaným daňovým plněním žalovaný odkázal na konkrétní části zprávy o daňové kontrole a rozhodnutí žalovaného, jejichž závěry rovněž parafrázoval. Dále se žalovaný zvláště zabýval obsahem výpovědí všech 24 svědků, ve kterých však neshledal důvod pro změnu svého stanoviska vyjádřeného v napadených rozhodnutích.

Replika žalobkyně

17. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že předložila důkazní prostředky ke všem formám sjednaného reklamního plnění. Nebyly prokázány natolik vážné a důvodné pochyby o souladu se skutečností, že činí účetnictví nevěrohodným, neprůkazným nebo nesprávným. Bylo prokázáno, že rollupy nesly logo žalobkyně a v souvislosti s tímto mobilním nosičem neuplatnila žalobkyně žádný jiný náklad než právě částku uvedenou ve smlouvách o reklamě. Žalobkyně připomněla, že na základě fotografií z jednoho dne zcela jistě nelze uzavřít, že mobilní rollupy v multifunkční aréně nikdy během kontrolovaných let nebyly.
18. Žalobkyně žádný vnitřní rozpor ve své argumentaci neshledala, skutečnost, zda žalovaný identifikoval dostatečně závažné pochybnosti ohledně tvrzení a důkazů předložených žalobkyní nijak nesouvisí s otázkou, zda správcem daně požadovaná míra detailu prokazovaných skutečností odpovídá běžně uplatňovanému standardu. Mimo jiné je zcela neobvyklá extenzivní vyhledávací činnost správce daně, neboť správce daně zkoumal jednotlivé fotografie ze stovek soukromých alb umístěných na portálu rajce.idnes.cz nebo podrobně analyzoval záběry v rámci „street view“ na mapách Google. Například ve vztahu k plnění od dodavatele CZ Biom žalobkyně nad rámec partnerské smlouvy a souvisejících účetních dokladů předložila dále Zprávy o činnosti kampaně za roky 2012 a 2013 zpracované dodavatelem plnění. Správce v tomto případě nevyžadoval předložení originálních fotografií, nerozporoval datum vzniku Zprávy o činnosti kampaně ani neprověřoval žádné další informace na internetu, pouze bez dalšího uzavřel, že plnění považuje za prokázané.
19. Žalobkyně namítla, že žalovaný nijak nepřihlédl k významnému časovému odstupu přesahujícímu 10 let při hodnocení důkazních prostředků. Přímou na popisech účetních dokladů dodavatelů různých reklamních nosičů a souvisejících prací je často zmíněno, že se jedná o propagaci reklamních partnerů FČH, nikoliv samotné FČH. V průběhu daňového řízení nebyla zjištěna jediná skutečnost, která by zpochybňovala, že reklamními partnery FČH byly právě a pouze jen společnosti ze skupiny AGROFERT, a.s., což vyplývá i ze zjištění policejního orgánu.

Posouzení věci soudem

20. O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
21. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

22. Žalobkyně uplatnila v letech 2012 a 2013 jako daňově uznatelné výdaje reklamní plnění podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), z nichž některé byly daňovými orgány uznány a některé nikoliv. Reklamní nosiče umístěné u dodavatele FČH, které měly nést logo žalobkyně, měly být realizovány na základě smluv o reklamě z let 2012 a 2013 v následujících formách: DVD propagující areál dodavatele (uznáno), tištěný reklamní profil (neuznáno), webová prezentace dodavatele (neuznáno pro rok 2012, uznáno pro rok 2013), hotelový TV systém (uznáno), parkovací místa v areálu FČH (neuznáno), panel všech partnerů v multifunkční aréně FČH (neuznáno), tenisová plachta v areálu FČH (uznáno), infosystém areálu FČH (neuznáno), golfové hřiště FČH (neuznáno).
23. Podle § 24 odst. 1 věty první a druhé 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.
24. 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 (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-93). Daňový subjekt, který výdaj zanechá do účetnictví a následně daňového tvrzení, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil.
25. Soud konstatuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, však zpravidla samy o sobě neprokazují, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen daňový řád“), správce daně prokazuje důvodné pochybnosti o tom, že tvrzení daňového subjektu a doklady jím předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. Nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Podaří-li se správci daně takové pochybnosti prokázat, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je pak svými dalšími tvrzeními a důkazy povinen rozptýlit pochybnosti správce daně. Daňový subjekt bude zpravidla tyto skutečnosti prokazovat jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).
26. Ve vztahu k uplatnění reklamního plnění jako daňově uznatelného výdaje lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2021, č. j. 10 Afs 368/2020-63 (zejména odst. 29, 32, 36, 39), z něhož vyplývá, že nepostačuje prokázání výdaje v „nějakém“ rozsahu, ale je nutné prokázat, že došlo k deklarovaným plněním v rozsahu, jak o něm bylo daňovým subjektem účtováno. Na druhou stranu nemá správce daně povinnost prokazovat, že k obchodním případům došlo jinak, než je daňový subjekt deklaroval a musí být prokázáno, kdo a v jakém rozsahu reklamu poskytl. Za nevěrohodné označil Nejvyšší správní soud

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

počínání daňového subjektu, který interní kontrolu realizace reklamy vůbec nezařídil a následně se pokouší poskytnutí reklamy v deklarovaném rozsahu prokazovat v podstatě náhodnými svědectvími či nedatovanými fotografiemi (obdobně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2023, č. j. 4 Afs 39/2023-32).

27. Dále soud uvádí, že vzhledem k rozsáhlosti argumentace žalobkyně, není soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu vyvracet. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. 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 podrobná odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (...). To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivit a hospodárnosti řízení“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Podstatné podle Nejvyššího správního soudu je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související.
28. Žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno tím, že správci daně předložila dvě smlouvy o reklamě ze dne 4. 1. 2012 a ze dne 2. 1. 2013, ve kterých byly vymezeny jednotlivé formy reklamy a úplaty za jejich poskytnutí a dále fakturu – daňový doklad ze dne 14. 12. 2012 na částku 2 000 000 Kč a fakturu – daňový doklad ze dne 19. 11. 2013 na částku 1 500 000 Kč. Předmět plnění na fakturách byl v obou případech označen pouze „REKLAMA“ a celková částka nebyla rozepsána podle jednotlivých plnění či forem reklamy. Tím žalobkyně splnila formální podmínky nároku na odečtení výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP a důkazní břemeno přešlo na správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
29. Jak však bylo popsáno výše, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno či o tom, zda se jednalo skutečně o náklady (výdaje) dle § 24 odst. 1 ZDP. Aby správce daně své důkazní břemeno unesl, musí identifikovat konkrétní skutečnosti, které znevěrohodňují předložené doklady. Jak uvádí Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 18. 5. 2020, č. j. 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.“
30. Správce daně výzvou podle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 11. 11. 2020 vyjádřil pochybnosti o faktickém přijetí plnění reklamních služeb a mimo jiné poukázal na ustanovení čl. IV bod 1 písm. c) smluv o reklamě, kde byl vyjádřen závazek dodavatele na vlastní náklady zajistit reklamu v rozsahu, způsobem a za podmínek uvedených v čl. II. smluv o reklamě a pořídit komplexní dokumentaci (včetně obrazové) o své činnosti a tyto výstupy poskytnout do stanoveného data žalobkyni. Dále uvedl, že žalobkyně nepředložila žádný další důkazní prostředek prokazující faktické provedení reklamních služeb a vyzval ji k předložení jakýchkoliv relevantních důkazních prostředků, jež by prokázaly faktické přijetí reklamních služeb ve zdaňovacích obdobích roku 2012 a 2013. Touto výzvou správce daně vyhověl nárokům kladeným na něj ohledně unesení důkazního břemene. Předmětnou výzvou došlo podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu k přesunu důkazního břemena zpět na žalobkyni.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

31. K plnění dle smluv o reklamě „firemní logotyp v rámci tištěného firemního profilu propagující areál dodavatele“ soud konstatuje, že žalobkyně předložila primární účetní doklady vystavené dodavateli L. V. a D. P. pro FČH z přelomu let 2009 a 2010, na výrobu firemního profilu, katalogu a letáků s logy partnerů FČH. A dále bylo zjištěno, že byly společnostmi IDEA HOUSE s. r. o. prováděny dotisky za brožury a grafické práce v roce 2013. Žalobkyně však není výslovně v těchto dokladech uvedena, ani není v těchto dokladech přesněji vymezen obsah zakázky. Rovněž svědci F. Š., J. K. či J. V. hovořili obecně o reklamních kampaních žalobkyně ve FČH, ovšem nebyli schopni potvrdit či určit rozsah, obsah a časovou souvislost jednotlivých plnění. Byly sice předloženy i 3 různé druhy propagačních materiálů FČH (mapky areálu), ovšem nelze konstatovat, že se jedná o plnění podle smluv o reklamě v letech 2012 a 2013, přičemž je možno pouze uvést, že dva z těchto materiálů FČH obsahují logo žalobkyně. Sama žalobkyně uvádí, že smluvní vztah na reklamu s dodavatelem FČH trval několik let. Tím spíše je tedy nutno trvat na tom, aby byla jasně odlišitelná plnění co do obsahu i rozsahu za jednotlivá zdaňovací období, a nelze tak přistoupit na závěr, že pokud bylo prokázáno, že nějaká reklama byla dodavatelem FČH poskytnuta, platí, že byla poskytnuta v žalobkyní tvrzených letech a v tvrzeném rozsahu.
32. Soud v této souvislosti také uvádí, že je nutné odlišovat společnost AGROFERT, a.s. a žalobkyni. Pokud se tedy v dokladech nebo výpovědích svědků hovoří o holdingu AGROFERT, a.s., nebo o subjektech skupiny AGROFERT nebo o společnostech ze skupiny AGROFERT, nelze toto označení vztáhnout pro svoji neurčitost i na žalobkyni, neboť se jedná o samostatnou právnickou osobou a není zřejmé, které právnické osoby jsou takto označovány, zda všechny či některé a v jakém rozsahu. Stejně tak, pokud svědci hovoří o umístění reklamy konkrétního subjektu, např. společnost PRECHEZA, nelze považovat za prokázané, že se zároveň jednalo o umístění reklamy žalobkyně, byť oba subjekty patří do skupiny AGROFERT. Tento závěr pak platí i pro všechna níže uvedená reklamní plnění.
33. K plnění dle smluv o reklamě „firemní logotyp v rámci webové prezentace propagující areál dodavatele“ neuznaný pouze pro rok 2012 soud konstatuje, že žalobkyně předložila návrh webových stránek z roku 2010, u kterého ovšem nelze zjistit, zda obsahoval i logo žalobkyně v sekci Partneři, jako se to žalobkyni podařilo prokázat pro rok 2013 a 2014 předložením otisku webových stránek z těchto let. Vzhledem k tomu, že bylo prokázáno logo žalobkyně až v následujících letech po roce 2012 a nikoliv před tímto rokem nebo v tomto roce, nelze uzavřít, že se žalobkyni podařilo prokázat, že reklamní plnění bylo v dohodnutém rozsahu poskytnuto i v roce 2012.
34. K plnění dle smluv o reklamě „firemní logotyp na parkovacích místech v areálu“ předložila žalobkyně toliko jednu nedatovanou fotografii cedule „čapí nohy“ s logem žalobkyně u parkovacích míst. Správce daně z veřejně dostupných zdrojů opatřil další dvě fotografie téhož místa, z nichž se podává, že uvedená cedule „čapí nohy“ se na místě nenachází. Ze žalobkyní odkazovaných svědeckých výpovědí svědků Ing. J. K., F. Š., D. H., D. H. a J. P. se podává toliko, že byla zadána a zřejmě i realizována reklama prostřednictvím parkovacích tabulek na parkovišti, ovšem z výpovědí těchto svědků nelze určit, v jakém období a v jakém rozsahu toto reklamní plnění bylo poskytnuto. Soud tedy konstatuje, že se žalobkyni nepodařilo prokázat toto reklamní plnění pro roky 2012 a 2013.
35. K plnění dle smluv o reklamě „firemní logotyp na panelu všech partnerů v kryté multifunkční aréně“ žalobkyně předložila fotografie z akce nazvané Bankovní dny z let 2012 a 2013, které se však realizovaly v kongresovém sále, nikoliv v multifunkční aréně, což žalobkyně ani nerozporovala. Stejně tak z otisku webových stránek z roku 2013 předložených žalobkyní se podává, že reklamní nosič s motivem koní a logy skupiny Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

AGROFERT, včetně loga žalobkyně, byl umístěn v kongresovém sále (tzv. rollup). Dále se žalobkyně snažila prokázat uvedené plnění doklady k výrobě dotčených reklamních nosičů s motivem koní fakturami od P. Š. – Abcool a J. P. Soud, stejně jako daňové orgány, nepochybně, že uvedené rollupy byly skutečně vyrobeny, avšak z ničeho nevyplývá, že byly trvale (resp. v rozhodném období 2012 a 2013) umístěny v multifunkční hale. Tyto podstatné okolnosti nevyplývají ani ze svědeckých výpovědí E. V., R. H., J. D., F. Š. a dalších, neboť svědci vypovídali pouze obecně o druzích reklam i o existenci rollupů a bannerů, avšak nikoliv o jejich umístění v multifunkční aréně. Naopak správce daně opatřil z předmětného období fotografie interiéru multifunkční arény, kde žádné reklamy nejsou viditelné, čímž dostatečně prokázal své pochybnosti o realizovaném plnění.

36. K plnění dle smluv o reklamě „firemní logotyp v rámci golfového odpaliště na fairway“ předložila žalobkyně jednu fotografii s logy společností skupiny AGROFERT včetně loga žalobkyně, nicméně z této fotografie není zřejmé, kde a v jakém okamžiku byla pořízena. Správce daně poté opatřil veřejně dostupné fotografie golfového odpaliště, z nichž není zřejmé, že by se zde nějaká reklama nacházela. Konkrétní v tomto směru nebyly ani výpovědi svědků F. Š., M. B., J. K. či J. P., kteří pouze potvrdili existenci reklam na golfovém hřišti bez bližšího časového určení či přímo ve vztahu k logu žalobkyně.
37. K plnění dle smluv o reklamě „firemní logotyp na panelu všech partnerů v rámci infosystému v areálu“ soud uvádí, že i v tomto případě žalobkyně předložila pro obě zdaňovací období fotografii, kde je vidět reklamní panel „čapí nohy“ a na něm je cedulka s logem žalobkyně. Ačkoliv by se mělo jednat o panel všech partnerů, žádná další loga nejsou zobrazena. Navíc není zřejmé, kdy byla fotografie pořízena, a proto nejde určit časovou vazbu k předmětným zdaňovacím obdobím. V odvolacím řízení žalobkyně předložila fotografii informační cedule FČH s logem žalobkyně, umístěné na dřevěném voze mimo areál FČH (na příjezdové komunikaci) ze dne 18. 9. 2012, ačkoliv předmětem plnění měl být infosystém v areálu FČH, navíc na panelu všech partnerů. Na zmiňované cedulce je pouze logo žalobkyně, nikoliv sada log dalších subjektů, jako tomu bylo v jiných příkladech reklam předkládaných žalobkyní. Ani svědkové K. H., L. B., J. K., J. D. či T. N. nepotvrdili, že se na směrovkách, cedulích a dalších součástech informačního systému nacházela loga žalobkyně. Žalobkyní zdůrazněný výslech svědka J. V., obchodního ředitele žalobkyně, rovněž nepotvrdil způsob a rozsah poskytnutého plnění v rámci infosystému, neboť z jeho výpovědi vyplývá především to, že reklama byla žalobkyni na FČH poskytována, přímo k infosystému se tento svědek nevyjádřil. Sama žalobkyně uváděla, že součástí infosystému byly různé informační tabule rozmístěné v areálu, kde měly být umístěny trvale a celoročně, k tomuto tvrzení však žalobkyně neposkytla žádné důkazy. Předložené důkazní prostředky tedy nebyly způsobilé prokázat rozsah plnění poskytnutého dodavatelem FČH.
38. K důkaznímu standardu kladenému na žalobkyni a důkazním prostředkům předkládaných žalobkyní soud uvádí, že se svědeckými výpověďmi snažila žalobkyně unést své důkazní břemeno, nicméně vzhledem k obecnosti a nekonkrétnosti jednotlivých výpovědí se jí prokázat konkrétní plnění nepodařilo. Soud považuje za pochopitelné, že si svědci s odstupem let již konkrétní okolnosti poskytování reklam nepamatovali, nicméně tato skutečnost jde k tíži žalobkyně, nikoliv správce daně. Žalobkyně mohla a měla vyžadovat plnění z reklamních smluv zahrnující i dokumentaci poskytování reklamy [čl. IV bod 1 písm. c)]. Žalobkyně toto neučinila, zůstala pasivní, což jí dostalo do důkazní nouze.
39. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2012, č. j. 7 Afs 59/2011-91, vyplývá, že i v případě poskytování reklamy jejím odvysíláním lze tyto skutečnosti prokázat svědeckými výpověďmi, např. svědecké výpovědi zaměstnanců daňového subjektu, kteří by Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

poskytování reklamy průběžně kontrolovali v namátkou určených intervalech na různých místech, na kterých měla být reklama poskytována, stejně jako zavedením systému ověřování, spočívajícím v zachycování reklamy v konkrétních časových bodech.

40. Soud k tomu poznamenává, že odvysílání reklamy je ještě méně trvalá forma reklamního plnění, než jsou ta, která měla být poskytnuta žalobkyni. Žalobkyně tedy byla v lepším postavení než daňový subjekt v odkazovaném případě sp. zn. 7 Afs 59/2011, neboť pokud by systém ověřování žalobkyně zavedla a nebyly by pochyby o jeho věrohodnosti, jednalo by se o důkaz zásadního významu. Dalším důkazním prostředkem by mohly být fotografie reklamy, z nichž by však bylo patrné, že byly skutečně pořízeny v různých měsících rozhodného období a na různých, konkrétně identifikovatelných, místech.
41. Důkazní prostředky v takovéto kvalitě však žalobkyně nepředložila, a tak poskytnutí reklamních plnění FČH neprokázala. Pokud žalobkyně tvrdí, že některá reklamní plnění nebyla obsažena ve smlouvě o reklamě, avšak prokazatelně byla poskytnuta, aniž by toto plnění správce daně zohlednil (reklama v kongresovém sále na Bankovních dnech 2012 a 2013, resp. reklamní banner s motivy koní), k tomu je třeba uvést, že bez daňových tvrzení žalobkyně k tomuto plnění a zejména prokázání okolností jako je cena, doba, po kterou bylo plnění poskytováno, právní důvod (nelze vyloučit ani bezúplatné plnění), jak bylo žalobkyní o plnění účtováno, apod., nelze toto plnění jako daňově uznatelný výdaj zohlednit, a daňové orgány tedy postupovaly správně.
42. Soud neshledal ani pochybení správce daně při kladení otázek svědkům, neboť zástupce žalobkyně byl těmto svědectvím přítomen a mohl klást doplňující otázky v situacích, kde by mu připadalo, že se svědek v tématu ztrácí a nevyjadřuje se dostatečně konkrétně.
43. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že se žalobkyni nepodařilo zpochybnit správnost závěrů žalovaného uvedených v žalobou napadených rozhodnutích, soud tedy žalobu vyhodnotil jako zcela nedůvodnou, a proto ji výrokem I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
44. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, z tohoto důvodu soud výrokem II. rozsudku vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu

a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 9. července 2024

JUDr. Petr Černý, Ph.D. v.r.
předseda senátu