



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců
JUDr. Václava Štencla, MA, a Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., ve věci

žalobce: **NAVOS, a. s.**, IČO 47674857
sídlem Čelakovského 1858/27, 767 01 Kroměříž
zastoupený daňově poradenskou společností 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 rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2023, č. j. 32588/23/5200-11432-709204,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Specializovaný finanční úřad žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 8. 2022, č. j. 144037/22/4227-21793-607756 a č. j. 144138/22/4227-21793-607756, (dále „platební výměry“) doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014 celkem vyšší o 38 000 Kč. Současně mu stanovil penále v celkové částce 7 600 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 29. 9. 2023, č. j. 32588/23/5200-11432-709204, zamítl odvolání žalobce podané proti platebním výměrům a platební výměry potvrdil.
2. Důvodem doměření daně byl závěr, že žalobce neprokázal přijetí reklamního plnění od společnosti Farma Čapí hnízdo, a.s. a jejího právního nástupce IMOBA, a.s., a to v podobě logotypu na panelu všech partnerů v kryté multifunkční aréně v areálu dodavatele.

II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce se domáhá zrušení správních rozhodnutí obou stupňů a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že daňová kontrola byla zahájena (a tudíž i daň stanovena) až po uplynutí zákonné lhůty pro stanovení daně. Prodloužení lhůty dle § 38r zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, by bylo v rozporu se smyslem této právní úpravy, neboť správce daně nezačal kontrolu za období, kdy daňová ztráta vznikla. Nemůže tak nastat potřeba odstranit uplatněnou daňovou ztrátu, kterou uvádí důvodová zpráva k novele č. 170/2017 Sb. Závěr žalovaného je nesprávný a také nepřezkoumatelný, neboť se žalovaný s posouzením účelu daného ustanovení nevypořádal. Žalobce dále namítá, že předložil dostatečné důkazní prostředky. Většina svědků si vybavila bannery / roll-upy umístěné sice převážně v kongresovém sále, nicméně přemísťované i na jiná místa areálu, včetně multifunkční arény. Na podporu tohoto závěru žalobce rekapituluje skutečnosti potvrzené některými svědky. Není pravdou, že žádný ze svědků nevypověděl, že by se v prověřovaných obdobích vyskytovala v areálu dodavatele pouze reklama společností z holdingu AGROFERT. Žalovaný neposuzoval všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a učinil nelogický závěr, že dodavatel umístil logo pouze na některé ze sjednaných reklamních nosičů. Uplatnil nepřiměřený důkazní standard fakticky v úrovni jistoty a nezohlednil časový odstup. Neprokázal žádné konkrétní skutečnosti, ze kterých by plynuly závažné pochybnosti. Nepřihlédl k tomu, že velká část reklamních nosičů byla vyrobena již na začátku spolupráce. Policejní orgán zkoumal předložené doklady detailněji a ověřil, že v případě faktury od dodavatele Petra Šístka šlo o výrobu 6 kusů roll-upů s motivy koní a logy skupiny AGROFERT. Všichni svědci potvrdili, že reklamu žalobce nebo dalších korporací ze skupiny AGROFERT v areálu dodavatele v předmětných obdobích viděli. Současně daňové orgány neidentifikovaly žádné závažnější rozpory mezi výpověďmi. Reklamní panely jsou také na fotografiích v dokumentaci reklamního plnění. Obě smluvní strany tedy tyto reklamní nosiče chápaly jako součást plnění smluv o reklamě. Z fotografií není možné učinit závěr, že se v multifunkční aréně nenachází. Skutečnost, že dodavatel nad rámec sjednaného plnění uvedl logo žalobce také v TV prezentaci nebo tištěných materiálech, nemůže mít za následek neuznání nákladů souvisejících s naopak výslovně sjednaným reklamním nosičem. Pokud by bylo umístění nosiče specifikováno obecněji, žádné pochybnosti by nenastaly a správce daně by výdaj uznal. Závěr, že žádný ze svědků nepotvrdil umístění roll-upů v aréně, je v rozporu s výpovědí svědka K. Pokud nemá žalovaný důkaz, že by areál dodavatele sloužil pro reklamní účely jiným subjektům, je racionální předpokládat, že svědek hovořil o panelech s logy společností ze skupiny AGROFERT. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu je nutné se zaměřit na to, zda byl naplněn účel sjednaného plnění. Závěrem žalobce shrnuje, že o umístění reklamy v areálu dodavatele nemůže být pochyb, vyžadovaný důkazní standard neodpovídá požadavkům

judikatury, dané plnění bylo zcela standardní transakcí a postup žalovaného je v hrubém rozporu se základními principy daňového řízení a dokazování.

4. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. K námitkám uplynutí prekluzivní lhůty opakuje dříve vyslovené závěry a námitky žalobce vyvrací odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020-38. Pokud jde o námitky týkající se důkazního břemene, je žalobcova argumentace podle žalovaného vnitřně rozporná. Svědecké výpovědi a fotografie, jakkoli významné pro určení, že nějaká reklama byla uskutečněna, nemohou vyvrátit pochybnosti o rozsahu skutečně realizované reklamy. Daňové orgány nevyžadovaly doložení tvrzených skutečností s absolutní jistotou. Hodnocení pracuje s mírou pravděpodobnosti, což ovšem neznamená, že by část deklarovaných nákladů na reklamu mohla zůstat zcela nepodepřena věrohodnými důkazními prostředky. Žalobce neprokázal ani s rozumnou mírou pravděpodobnosti skutečný rozsah realizované reklamy. K odkazu žalobce na usnesení Policie České republiky žalovaný poukazuje na odlišnost trestního a daňového řízení s tím, že postupy jednotlivých orgánů se nepodmiňují a hodnocení policejních orgánů nezavazuje správce daně. Správce daně z veřejných zdrojů zjistil, že v multifunkční aréně se v předmětných zdaňovacích obdobích nikdy žádné reklamní panely nenacházely. Jejich přemísťování do multifunkční arény nepotvrdila ani výpověď svědka K. a svědek N. evidentně hovořil o odlišném typu reklamy. Pouhá existence roll-upů umístěných na jiném než sjednaném místě k prokázání skutečného rozsahu tohoto plnění nepostačuje. Žalovaný dále provádí rozbor jednotlivých svědeckých výpovědí a uzavírá, že nebyly způsobitelné věrohodně prokázat sporné skutečnosti a odstranit pochybnosti správce daně.
5. Na vyjádření žalovaného reaguje žalobce replikou. Nad rámec žalobních námitek doplňuje, že žalovaným citovaná judikatura se netýká výkladu § 38r zákona o daních z příjmů. Uvádí, že žalobce předložil důkazní prostředky ke všem sjednaným formám plnění a žalovaný nepředložil natolik vážné a důvodné pochyby o souladu se skutečností, že činí účetnictví nevěrohodným, neprůkazným nebo nesprávným. Není pravdou, že správce daně prokázal, že se žádné roll-upy v multifunkční aréně nikdy nenacházely. Žalobce svou argumentaci nepovažuje za vnitřně rozpornou a opakuje, že žalovaný uplatňoval při hodnocení důkazních prostředků mnohem přísnější požadavky, než v jiných srovnatelných případech. Ve vztahu k žalobním námitkám poukazujícím na časový odstup kontrolovaných období a na usnesení Policie České republiky žalobce poukazuje na to, že žalovaný na jejich podstatu nereagoval.

III. Posouzení věci krajským soudem

6. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného a řízení předcházející jeho vydání v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní; dále „s. ř. s.“). Vycházel při tom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
7. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu, že se žalovaný podle žalobce nezabýval posouzením účelu § 38r zákona o daních z příjmů.

8. Nepřezkoumatelnost je jednou z nejzávažnějších vad, kterou může být správní rozhodnutí zatíženo. Aby bylo rozhodnutí přezkoumatelné, z odůvodnění musí být zřejmé, jaký skutkový stav vzal žalovaný za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech a jak se vypořádal s uplatněnými námitkami. Nepřezkoumatelnost je tedy objektivní překážkou, která znemožňuje věcný přezkum napadeného rozhodnutí, tj. zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, nebo rozsudky ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45, nebo ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).
9. Popsanými nedostatky napadené rozhodnutí netrpí. Je z něj zcela zřejmé, jak žalovaný interpretuje § 38r zákona o daních z příjmů a proč nepovažuje argumentaci žalobce za případnou. V odstavci 69 napadeného rozhodnutí žalovaný konkrétně rozvádí, v čem je žalobcem citovaná judikatura nepřiléhavá a proč novelizace provedená zákonem č. 170/2017 Sb. ani text důvodové zprávy k tomuto zákonu nemohou na věci nic změnit. Napadené rozhodnutí tedy v této části není nepřezkoumatelné.
10. Dále se soud zabýval věcnou správností závěru žalovaného, že v posuzované věci byla daň stanovena před uplynutím zákonné lhůty. Tento závěr se opírá mimo jiné o úvahu, že v dané věci byla lhůta prodloužena na základě aplikace § 38r zákona o daních z příjmů. A právě tuto úvahu žalovaného žalobce rozporuje a namítá, že aplikace tohoto ustanovení v nyní projednávané věci neodpovídá smyslu a účelu daného ustanovení.
11. Sporné ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů zní následovně: Bylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu nebo její část jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která byla stanovena, lhůta pro stanovení daně za období, za které byla daňová ztráta stanovena, a za všechna následující zdaňovací období, ve kterých bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit; pokud byla daňová ztráta nebo její část uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně ve zdaňovacím období předcházejícím období, za které byla daňová ztráta stanovena, končí lhůta pro stanovení daně za toto zdaňovací období současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Vzdal-li se poplatník práva na uplatnění daňové ztráty pro zdaňovací období následující po období, za které se tato daňová ztráta stanoví, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, které předchází období, za které byla daňová ztráta stanovena, a ve kterém byla daňová ztráta uplatněna, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za období, ve kterém byla daňová ztráta stanovena. Tímto způsobem se postupuje také při uplatnění daňové ztráty po převodu obchodního závodu, fúzi obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace.
12. Žalobce nerozporuje, že v roce 2013 převzal jako právní nástupce vyměřenou daňovou ztrátu společnosti Zemědělské zásobování a nákup Nový Jičín, a.s. za rok 2012 a že si tuto daňovou ztrátu mohl v souladu s § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatňovat od zdaňovacího období roku 2013 až do zdaňovacího období roku 2017. Tato situace již na první pohled odpovídá hypotéze obsažené ve větě první § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, neboť v letech 2013 až 2017 bylo možné uplatnit uvedenou daňovou ztrátu jako položku odčitatelnou od základu daně. Jakkoliv se může zdát dané ustanovení komplikované, jeho jazykový výklad je v tomto směru zcela jasný.

13. Proti jazykovému výkladu staví žalobce výklad teleologický. Podle žalobce je totiž smyslem prodloužení prekluzivní lhůty podle tohoto ustanovení poskytnutí delší lhůty správci daně ke kontrole vzniklé daňové ztráty. Žalobce v této souvislosti odkazuje na důvodovou zprávu k zákonu č. 170/2017 Sb., podle níž je nutno při zrušení daňové ztráty umožnit odstranění odčitatelné položky v následujícím roce, což je možné pouze tehdy, pokud bude lhůta pro stanovení daně pro následující rok zachována.
14. Argumentaci žalobce však nelze přisvědčit hned z několika důvodů.
15. Zaprvé, žalobce chybně dovozuje účel právní úpravy z důvodové zprávy k novele, která se sice daného ustanovení týká, nicméně se spíše snaží znění daného ustanovení precizovat (ač poněkud nadbytečně – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020-38). Z dané důvodové zprávy nelze dovodit žalobcem prezentovanou vůli zákonodárce při prvotním zakotvení pravidla o prodloužení lhůty pro stanovení daně do § 38r do zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. K tomu ostatně došlo o 17 let dříve, konkrétně zákonem č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách. A přesto, že zákonodárce považoval za potřebné provést za tuto dobu v tomto ustanovení celou řadu dílčích změn, nikdy nepřistoupil ke změně základního pravidla, podle něhož k prodloužení lhůty pro stanovení daně postačuje vznik daňové ztráty a možnost ji uplatňovat v následujícím období. Prodloužení lhůty nebylo nikdy podmíněno zahájením daňové kontroly za období, v němž daňová ztráta vznikla.
16. Zadruhé, žalobce dovozuje účel právní úpravy z judikatury Nejvyššího správního soudu, která se týkala specifických situací a která není pro danou věc přílehlavá. Rozsudek ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-52, se týkal problematiky tzv. řetězení ztrát (tj. *de facto* dalšího prodloužování již jednou prodloužené lhůty pro stanovení daně). K takové situaci v nyní posuzované věci nedošlo a krajskému soudu ani není zcela zřejmé, v jakém směru by měl tento rozsudek podporovat interpretaci zastávanou žalobcem.
17. Zatřetí, interpretace zastávaná žalobcem vede k absurdním důsledkům. Žalobce zjevně připouští, že k prodloužení lhůty pro stanovení daně může dojít, dokud je možné prověřovat původní daňovou ztrátu. Pouze po tuto dobu totiž může zároveň existovat potřeba odstranit uplatněnou odčitatelnou položku. Tato úvaha má však jeden háček, který spočívá v tom, že lhůta pro stanovení daně končí podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů pro všechna dotčená zdaňovací období ve stejný okamžik (nedojde-li u nich posléze k rozdílnému přetržení či stavení), a to navíc později, než obecná lhůta pro ona následná zdaňovací období. Vztaheno na žalobcovu situaci, až do 2. 7. 2021 by při akceptaci žalobcovy interpretace nebylo možné určit konec lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období let 2013 a 2014, neboť do té doby bylo možné zahájit daňovou kontrolu za rok 2012. Lhůta pro stanovení daně za roky 2013 a 2014 by byla do té doby jakousi Schrödingerovou lhůtou v superpozici dvou stavů – zároveň prodlouženou dle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a zároveň neprodlouženou. Až do pomyslného otevření krabice (v tomto případě do zahájení daňové kontroly za rok 2012 nebo do marného uplynutí lhůty pro stanovení daně za tento rok) by nebylo možné délku lhůty určit. Takový stav považuje krajský soud z hlediska právní jistoty za nepřijatelný.
18. Krajský soud proto uzavírá, že žalovaný správně interpretoval i aplikoval § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů na nyní posuzovanou věc. Jelikož žalobce nezpochybňuje žádné jiné dílčí úvahy žalovaného týkající se běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně, považuje soud ve zbytku za postačující odkázat na podrobný popis jejího běhu uvedený v odstavcích

60 až 70 napadeného rozhodnutí. Krajský soud považuje tento popis za správný a s úvahami žalovaného se ztotožňuje. Daň tedy nebyla v nyní posuzované věci stanovena po uplynutí zákonné lhůty.

19. Zbývající žalobní námitky směřují proti hodnocení důkazů ze strany daňových orgánů. Žalobce má za to, že prokázal přijetí sporných plnění a že žalovaný ve vztahu k nim naopak neformuloval a neprokázal závažné pochybnosti.
20. Dle § 92 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud 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“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].
21. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; všechna zde citovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz).
22. Pokud jde o rozsah daňových tvrzení, která musí daňový subjekt prokazovat, tvrdí-li, že jeho náklady jsou daňově účinné, zde je nutno vyjít zejména z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle něj platí, že 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. Daňový subjekt tak musí v první řadě prokázat, že došlo k plnění, na které byl náklad vynaložen (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6 Afs 34/2017-71). Poté je nutno postupně zkoumat, zda 1) náklady poplatník skutečně vynaložil, 2) zda je vynaložil v souvislosti se získáváním zdanitelných

příjmů, 3) zda byly vynaloženy ve zdaňovacím období a 4) zda je za náklady považuje zákon (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111).

23. Z výzvy ze dne 16. 9. 2020, č. j. 134156/20/4227-21793-604128, je patrné, že správce daně považoval žalobcem předložené účetní doklady za formálně bezvadné, avšak neprokazující faktické přijetí reklamních služeb. Proto žalobce vyzval k předložení relevantních důkazních prostředků k jejich prokázání a sdělení bližších okolností (vyjmenovaných ve výzvě) přijetí těchto služeb. Správce daně sice uvedl, že z dokladů a evidencí mu vyvstaly pochybnosti, nicméně žádné konkrétní pochybnosti ve výzvě uvedeny nejsou. Tato výzva tedy sama o sobě nesplňuje požadavky § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32).
24. Pro přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt však není rozhodující pouhý obsah výzvy k prokázání skutečností. Podstatné je, zda daňový spis obsahuje dostatečné podklady pro závěr o tom, že správce daně relevantně vyvrátil věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost stěžovatelkou předložených formálních dokladů, zda byly tyto skutečnosti daňovému subjektu sděleny a zda měl daňový subjekt dostatečný prostor na výtky správce daně reagovat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2023, č. j. 3 Afs 81/2021-58, nebo shora uvedený rozsudek č. j. 5 Afs 191/2019-32). Tyto předpoklady byly v posuzované věci splněny nejpozději sdělením dosavadního výsledku kontrolního zjištění ze dne 18. 10. 2021, č. j. 163191/21/4227-21793-604128. Stručně řečeno, správce daně v této listině vyhodnotil všechny dosud shromážděné důkazy a poukázal na skutečnost, že na žádné z fotografií není zachycen panel všech partnerů s logem žalobce, který by byl umístěn v multifunkční aréně. Žalobce si nejpozději od tohoto okamžiku musel být vědom toho, proč správce daně pochybuje o věrohodnosti, průkaznosti a správnosti žalobcem předložených formálních dokladů. Musel tedy vědět nejen to, co správce daně požaduje prokázat, ale také z jakého důvodu (proč pochybuje o předložených dokladech). Správce daně tedy své důkazní břemeno unesl a žalobce byl povinen pochybnosti správce daně vyvrátit a svá daňová tvrzení prokázat.
25. V průběhu daňové kontroly žalobce za účelem unesení svého důkazního břemene předložil řadu důkazů a i po obdržení dosavadního výsledku kontrolního zjištění měl široký prostor pro doplnění důkazních návrhů. Tohoto prostoru také využil. Své důkazní břemeno však podle názoru soudu neunesl.
26. Žalobcem předložené listinné důkazy (včetně fotografií) i svědecké výpovědi prokazují, že byl dříve (před posuzovanými zdaňovacími obdobími) vyroben reklamní panel (roll-up) s větším počtem log, včetně loga žalobce, s motivem koní na bílém pozadí. Tento panel může odpovídat označení „panel všech partnerů“. Výrobu takového panelu ostatně daňové orgány přímo nezpochybňovaly, pouze této skutečnosti nepřikládaly význam s ohledem na závěr, že nebylo prokázáno vystavování tohoto panelu všech partnerů v multifunkční aréně v posuzovaných zdaňovacích obdobích. Jelikož ani soud nevidí důvod pro zpochybňování samotné výroby tohoto panelu, považuje za bezpředmětnou námitku žalobce, že tuto výrobu na počátku spolupráce měly vzít daňové orgány za prokázanou z usnesení Policie České republiky ze dne 22. 6. 2022, č. j. KRPA-477120-500/TČ-2018-000097-MIK. Ačkoliv se argumentace žalovaného ohledně nezávaznosti závěrů Policie České republiky poněkud mýjí s podstatou této žalobní námitky, má soud zároveň za to, že se žalobní námitka poněkud mýjí s podstatou věci (tou je prokazování umístování panelu všech partnerů s logem žalobce v multifunkční aréně v letech 2013 a 2014).

27. Žalobcem předložené fotografie dále prokazují, že roll-upů s motivem koní na bílém pozadí bylo vyrobeno více a roll-upy bylo možné vystavit vedle sebe tak, že tvořily jeden souvislý obraz s motivem koní. Fotografie a svědecké výpovědi potvrzují, že takto byly roll-upy vystavovány. Na fotografiích je zachyceno vystavení třech kusů roll-upů tvořících jeden souvislý obraz. Žalobcem předložené fotografie dále prokazují, že ostatní roll-upy (nikoliv onen panel všech partnerů s větším počtem log společností) někdy obsahovaly pouze logo jediného partnera (AGROFERT a AGROTEC), jindy loga čtyř partnerů (v jednom případě Kostecké uzeniny, Vodňanské kuře, Penam a HYZA, v druhém případě PREOL, Lovochemie, DUSLO a skw).
28. Fotografie pořízená při místním šetření dne 16. 5. 2018 u daňového subjektu IMOBA, a.s. zachycuje dva roll-upy s motivy koní na bílém pozadí. Na jedné fotografii je vedle roll-upu se čtyřmi logy (Fatra, Synthesia, Precheza a DEZA) umístěn roll-up s logem AGROFERT, na druhé je vedle něj umístěn zjevně jiný roll-up s logem končícím "OTEC". Na jedné fotografii jsou tři roll-upy s motivem koní na bílém pozadí, ale není na nich patrné logo žalobce.
29. Žalobcem předložené fotografie nejsou datovány, a přímo proto prokazují pouze skutečnost, že v blíže neurčeném období byl roll-up s logem žalobce umístěn v exteriéru nebo kongresovém sále (stodole). Jedna z těchto fotografií byla pravděpodobně pořízena v roce 2011 (tedy před posuzovanými zdaňovacími obdobími), neboť zachycuje také prezentaci výsledků skupiny AGROFERT za rok 2010.
30. Žádná z výpovědí svědků izolovaně nepotvrdila umístění roll-upu s logem žalobce v posuzovaných zdaňovacích obdobích v multifunkční aréně (označované také jako jízdárna nebo čapí hnízdo). Při komplexním vyhodnocení výpovědí svědků V., Š., K., H., D., Š., B., H., H., K., Melichara, N., P., A., B., R., K. a V. lze mít za prokázané, že nějaké roll-upy s motivy koní byly v posuzovaných obdobích umísťovány různě po areálu dodavatele. Z výpovědí svědků H. a K. lze mít za prokázané také umístění roll-upů tohoto typu v blíže neurčené době a v blíže neurčené frekvenci taktéž v multifunkční aréně.
31. Shrne-li soud výše uvedená skutková zjištění, provedené dokazování neprokázalo umístění roll-upu (panelu všech partnerů) s logem žalobce přímo v multifunkční aréně v letech 2013 a 2014. Pro takový závěr neexistuje přímý důkaz (fotografie ani svědecká výpověď, která by hovořila právě o tomto panelu). Neexistuje však ani ucelený řetězec nepřímých důkazů, které by takovou skutečnost ve svém souhrnu prokazovaly. Klíčové totiž je, že svědecké výpovědi hovoří pouze obecně o bannerech, potažmo pouze něco málo konkrétněji o roll-upech s motivy koní. Roll-upů s motivy koní však žalobce prokazatelně nechal vyrobit celou řadu, přičemž většina z nich logo žalobce neobsahovala. Fotografie zároveň potvrzují, že skladba více roll-upů s motivem koní tak, aby tvořily ucelený obraz, nebyla vždy shodná. Na fotografiích jsou zachyceny sestavy roll-upů se stejnými motivy, které logo žalobce prokazatelně neobsahují. Navíc nelze mít ani za prokázané, že by byly vždy tři vedle sebe. Na fotografiích zachycených při místním šetření dne 16. 5. 2018 jsou dva vedle sebe. A nakonec sám žalobce tvrdil, že nechal vyrobit roll-upy s motivy koní nejen na světlém pozadí, ale také na tmavém. Nejen počet různých roll-upů, ale také počet jejich možných kombinací při společném vystavení (i při splnění omezující podmínky v podobě vytvoření uceleného obrazu běžících koní, pro což postačují dva roll-upy), neumožňují ani s rozumnou mírou pravděpodobnosti předpokládat, že svědci hovořili konkrétně o panelu všech partnerů s logem žalobce.

32. Krajský soud má za to, že žalovaný hodnotil důkazy logicky, jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. Hodnocení žalovaného nevykazuje prvky libovůle a nelze hovořit ani o nepřiměřeném důkazním standardu požadovaném žalovaným. Nosným důvodem napadeného rozhodnutí není závěr o tom, že žalobce neprokázal přijetí plnění s absolutní jistotou. Závěr žalovaného byl takový, že žalobce neprokázal přijetí plnění. Po přezkumu úvah žalovaného a posouzení důkazů opatřených v daňovém řízení musí soud konstatovat, že důkazní standard vyžadovaný žalovaným nijak nevybočil ze zákonných mezí. Žalobce totiž neprokázal přijetí plnění ani s rozumnou mírou pravděpodobnosti.
33. Lze souhlasit s tím, že správce daně má při hodnocení důkazů přihlídnout k odstupu času – zejména mezi datem svědecké výpovědi a skutečností, kterou má tato výpověď prokazovat. Tento požadavek však směřuje především k tomu, že nelze bez dalšího svědeckou výpověď hodnotit jako nevěrohodnou, jestliže si svědek vše nepamatuje do detailu nebo jestliže si s ohledem na odstup času vybaví dílčí skutečnost jinak, než jak plyne z ostatních důkazů. Plynutí času má tedy vliv na hodnocení věrohodnosti výpovědi svědka, nemůže však vést ke snížení důkazního standardu. Daňový subjekt musí být schopen prokázat přijetí plnění s rozumnou mírou pravděpodobnosti po celou dobu trvání lhůty pro vyměření, respektive doměření daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54). Lze po něm vyžadovat přiměřenou míru obezřetnosti, a volba formy a kvality důkazních prostředků pro možné budoucí prokazování vlastních tvrzení je proto také čistě jeho odpovědností (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2023, č. j. 4 Afs 221/2022-59, nebo ze dne 17. 9. 2021, č. j. 10 Afs 368/2020-63). Hodlá-li se daňový subjekt spoléhat primárně na výpovědi svědků, musí také dopředu počítat s tím, že kapacita lidské paměti je omezená a plynutím času se vzpomínky oslabují či zkreslují. Je pouze na něm, zda hodlá do budoucna podstoupit riziko, že v důsledku tohoto objektivně předvídatelného vývoje nebude schopen unést své důkazní břemeno.
34. Pro posuzovanou situaci není přílehlavý odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60, týkající se nepodstatných odchylek od sjednaného plnění. O nepodstatné odchylce by bylo možné v posuzované věci uvažovat například tehdy, bylo-li by prokázáno, že roll-up s logem žalobce byl skutečně umístován v posuzovaných zdaňovacích obdobích do multifunkční arény, avšak nadto by bylo zjištěno, že byl nad rámec konkrétně sjednaného plnění ojediněle umístován i na jiná místa (exteriér či kongresový sál). V posuzované věci však předně vůbec prokázáno poskytnutí sjednaného plnění (umístění daného roll-upu v multifunkční aréně). Navíc toto reklamní plnění bylo dle smluv o reklamě zcela samostatným plněním se samostatně vyčíslenou hodnotou, která představovala 40 % celkové ceny veškerých reklamních služeb. Ani v tomto ohledu tedy nešlo o marginální část celkově sjednaného plnění. Navíc, kdyby soud nahlížel na celé toto plnění skutečně pouze jako na dílčí část reklamní služby, platilo by i tak, že daňový subjekt musí prokázat rozsah poskytnuté reklamy, tj. prokázat každou dílčí část reklamní služby (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2021, č. j. 10 Afs 368/2020-63, nebo ze dne 11. 8. 2022, č. j. 8 Afs 42/2020-58).

IV. Shrnutí a náklady řízení

35. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.
36. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něj 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. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 26. března 2025

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu