



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **PURE BODY, s. r. o.**
sídlem Pekařská 402/10, Brno
zastoupeného advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2020, čj. 36314/20/5300-21444-712211

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „finanční úřad“) zahájil u žalobce daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2013. Na základě provedeného řízení doměřil finanční úřad dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 9. 2019, čj. 4207827/19/3001-51523-712755 (dále též „platební výměr“) žalobci DPH za 4. čtvrtletí 2013 ve výši 63 000 Kč a penále ve výši 12 600 Kč. Důvodem bylo neuznání nároku na odpočet DPH z přijatého plnění, které spočívalo v poskytnutí reklamních služeb společností

ROYAL ADVERTISING, s. r. o. (dále též „Royal“ nebo „dodavatel“), dle faktury č. 43092013 ze dne 31. 12. 2013 na částku 300 000 Kč.

2. Odvolání žalobce proti citovanému platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 30. 11. 2020.

II. Argumentace žalobce

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušit. Ze smluv o poskytnutí reklamního plnění vyplývá, že společnost Royal poskytla v kontrolovaných zdaňovacích obdobích plnění reklamní povahy – vysílání spotů žalobce na LCD obrazovkách na pěti dohodnutých místech. Vedle fakturace předložila společnost Royal CD s videozáznamem, které zachycuje poskytnutí reklamního plnění. Na základě těchto důkazů a na základě namátkových kontrol byl žalobce přesvědčen, že mu dodavatel reklamní plnění poskytuje. Žalobce proto neměl pochybnosti o tom, že v budoucnu unese důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti uplatněného nároku. O nesrovnalostech videozáznamů (z lokality GRAND Hotel, který měl vzniknout 23. 9. 2013, ovšem objevují se na něm záběry novin ze dne 14. 2. 2014) se žalobce dozvěděl až v rámci daňového řízení. Samotná nevěrohodnost určité části videozáznamů však nemůže *a priori* znamenat nevěrohodnost tohoto důkazu jako celku. Neznamená to, že společnost Royal neposkytla žalobci žádné plnění. Rozdílné reklamní smyčky (reklamní spot žalobce s reklamními spoty jiných společností) se navzájem liší a vytvářejí unikátní řetězec důkazů svědčících o časové příslušnosti videozáznamů k příslušným zdaňovacím obdobím. To prokazuje poskytnuté plnění.
4. Navíc pokud by společnost Royal skutečně plnění neposkytla, měl by žalobce nárok na náhradní plnění (nikoliv vrácení uhrazené odměny). Žalovaný proto nezohlednil odběratelsko-dodavatelské vztahy. Ačkoliv finančnímu úřadu nevznikly pochybnosti ohledně všech míst poskytování plnění (GRAND Hotel, Galerie Orli a ÚAN Zvonařka), přenesl na žalobce důkazní břemeno ve vztahu ke všem místům poskytování reklamy, ačkoliv místa vyvolávající pochybnosti (BIG ONE Fitness, ZOO Brno) bylo možné oddělit. Žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2013, čj. 8 Afs 29/2012 - 126, podle kterého nese správce daně důkazní břemeno k důvodnosti pochyb o předložených listinách. Není správný závěr žalovaného, že s ohledem na délku jednotlivých záznamů (obvykle 5 minut) nelze určit, zda byl reklamní spot skutečně vyslán ve stanoveném množství opakování. Podle Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Afs 55/2011 - 84) postačí, pokud daňový subjekt prokáže existenci reklamní prezentace a to, že byla v podstatných parametrech odvysílána – nemusí prokazovat každé jednotlivé odvysílání. Tyto reklamní smyčky proto prokazují nejen opakovanost, ale také deklarovaný rozsah poskytnutého plnění.
5. Podle žalobce se finanční úřad dopustil procesního pochybení, jelikož neumožnil právnímu zástupci žalobce projednat kontrolní zjištění a na ně navazující zprávu o daňové kontrole. Žalobce se nestihl vyjádřit a nemohl navrhnout případné doplňující důkazy. Tím finanční úřad zatížil případné budoucí odvolací rozhodnutí nepřezkoumatelností.
6. Právo stanovit daň nadto prekludovalo. Mezinárodní dožádání, provedené finančním úřadem, nezpůsobilo přerušení běhu lhůty podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Finanční úřad byl již před tímto úkonem připraven neuznat žalobcův nárok. Proto bylo mezinárodní dožádání neúčelné.

III. Argumentace žalovaného

7. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout. Podle něj učinil finanční úřad taková zjištění, která popírají uskutečnění minimálně části předmětného plnění. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací a finanční úřad neměl povinnost zjišťovat nad rámec vyjádřených pochybností další důkazní prostředky. Plnění neprokazují ani videozáznamy. Žalobce sám

přiznává možnou manipulaci s metadaty doložených záznamů. Údajné kontrolní prohlídky realizované žalobcem zůstaly v rovině tvrzení. Žalovaný nesouhlasí, že by se předmětné pochybnosti týkaly pouze některých lokalit. Ke všem lokalitám se vztahovala pochybnost, že LCD obrazovkami disponovala společnost YOTIVA, a. s. Nebylo nijak prokázáno, že by tyto obrazovky postoupila společnosti Royal (tedy dodavateli žalobce). Žalovaný se navíc domnívá, že předmětné plnění je nutno posuzovat jako jeden celek a nelze jej rozdělit.

8. Žalovaný stejně tak odmítá nezohlednění specifik soukromoprávního vztahu. Tvrzení žalobce, že mu nárok na odpočet DPH vznikl i při faktickém neuskutečnění takového plnění, je nesprávné. Smluvní ujednání mezi žalobcem a společností Royal nemá vliv na vznik nároku na předmětný odpočet.
9. Finanční úřad přistoupil k vydání zprávy o daňové kontrole ve chvíli, kdy dospěl k závěru, že žalobce se vyhýbá jejímu projednání. O tom svědčí i to, že žalobce odmítl zprávu dne 18. 9. 2019 projednat, neboť mu bude doručena datovou schránkou. Navíc nemohlo dojít k poškození procesních práv žalobce. Ten se k výsledku kontrolních zjištění vyjádřil 12. 8. 2019 (jakož i k návrhu na další důkazy). V době zaslání zprávy o daňové kontrole žalobci uplynula lhůta k vyjádření (stanovená rozhodnutím finančního úřadu ze dne 19. 7. 2019) a samotné projednání zprávy bylo toliko formálním ukončením daňové kontroly.
10. Právo stanovit daň neprekludovalo. Mezinárodní dožádání směřovalo k majiteli GRAND Hotelu a tedy jedné z dotčených lokalit. Existoval jasný vztah k předmětnému plnění a takový úkon proto nelze označit za neúčelný.

IV. Posouzení věci krajským soudem

11. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť žádná ze stran jednání nepožadovala.
12. Žaloba **není důvodná**.

Skutková zjištění

13. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí a ze správního spisu (v němž soud ověřoval skutečnosti, které byly podle žalobce sporné), a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
14. Žalobce uzavřel dne 16. 9. 2013 se společností Royal smlouvu o poskytnutí vysílacího reklamního času. Na jejím základě měla společnost Royal umožnit žalobci řádné využívání dohodnutého reklamního času na indoorových obrazovkách. Příloha této smlouvy obsahovala specifikaci, že tento závazek trvá v období od 1. 10. 2013 do 31. 12. 2013 na vnitřních LCD obrazovkách umístěných v pěti lokalitách v Brně - BIG ONE Fitness na ulici Benešova, Galerie Orlí, GRAND Hotel Brno, ZOO Brno a Ústřední autobusové nádraží Zvonařka, reklamní čas v rozsahu 6 000 spotů/jedna lokalita za dané období. Příloha obsahovala také ujednání ceny, která byla sjednána na 10 Kč za jeden reklamní spot. K prokázání tohoto plnění žalobce předložil kromě smlouvy také fakturu za poskytnutí reklamního času na 363 000 Kč a výpis z účtu o úhradě. Žalobce předložil také DVD, které obsahuje pět videozáznamů, a to jeden z každé lokality a s datem změny 29. 11. 2013, 11:33 hod. V průběhu kontroly vyšlo najevo, že LCD obrazovky ve skutečnosti provozovala společnost YOTIVA, a. s. (dále též „Yotiva“), přičemž vztah mezi ní a žalobcovým dodavatelem Royal nebyl objasněn. Zřejmě měl Royal nakupovat vysílací čas pro žalobce od Yotivy.
15. K lokalitě BIG ONE Fitness vyslechl finanční úřad S. V., která je předsedkyní představenstva společnosti GESTE, vlastníka BIG ONE. Uvedla, že v letech 2013 a 2014 byly obrazovky v tomto podniku vypnuté a reklamní vysílání na obrazovkách neprobíhalo. Finanční úřad vyslechl V. V., který uvedl, že v roce 2013 byl osloven ve věci vysílání reklamních spotů, přičemž

na spolupráci se nedohodl, nepodepsal žádnou smlouvu. Žalovaný také vyslechl osoby pracující na recepci BIG ONE (svědci P., H. a S.). Z nich k věci uvedla relevantní skutečnosti pouze svědkyně P., která uvedla, že v době své přítomnosti v prostorách BIG ONE reklamní vysílání na obrazovce nezaznamenala.

16. K lokalitě ZOO Brno vyslechl finanční úřad Ing. M. K., který potvrdil, že v této lokalitě byla na obrazovkách vysílána reklama společnosti Yotiva do 30. 11. 2012. Svědek nevyloučil, že i po tomto datu mohla společnost Yotiva vysílat (vzhledem k dálkovému přístupu) reklamu na těchto obrazovkách. Bc. J. H. k této věci uvedla, že po ukončení spolupráce se společností Yotiva dne 30. 11. 2012 podle ní neprobíhalo žádné reklamní vysílání – společnost Yotiva poskytla obrazovky společnosti ZOO Brno k bezplatnému užívání.
17. K lokalitě ÚAN Zvonařka finanční úřad zjistil, že společnost HITmedia pronajala společnosti Yotiva dvě obrazovky v čekárně a svědek Ing. S. (jednatel HITmedia) neví, jaké subjekty byly na obrazovkách propagovány. Tato spolupráce trvala od 1. 12. 2011 do 31. 12. 2015. Současně uvedl, že za společnost Yotiva jednal pan Š. a Bc. P. F.
18. Svědkyně S. a M. (ředitelky GRAND Hotelu) shodně uvedly, že obrazovky obsluhovala společnost Yotiva, přičemž k reklamě nemohou nic podstatného uvést. V případě lokality Galerie Orlí provedl finanční úřad výslech správkyně galerie Ing. H., která pouze obecně uvedla, že televize v galerii byla v roce 2013 a ještě cca jeden rok.

Podstata uplatněného nároku na odpočet

19. Podstatou věci je, zda žalobce prokázal, že mu společnost Royal poskytla reklamní čas na místech a v rozsahu, jak deklarovala v předložených listinách.
20. Podmínky pro uplatnění odpočtu DPH stanovuje § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Chce-li daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty]. Svá tvrzení musí daňový subjekt pochopitelně prokázat. To činí typicky svým účetnictvím, ovšem svůj nárok může prokázat i jinak. Jak mnohokrát zdůraznil Nejvyšší správní soud (srov. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 13. 8. 2008, čj. 9 Afs 204/2007 - 72, ze dne 9 Afs 306/2017 - 139 nebo ze dne 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 191/2019 - 32), přestože je prokazování odpočtu DPH prvotně záležitostí dokladovou, je nezbytné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Je-li proto odpočet podpořen sice formálně správnými podklady, ovšem daňový subjekt nevyvrátí pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění, nelze takový odpočet přiznat.
21. Žalobce doložil formálně správné doklady, o čemž není sporu. Smlouva, faktura a videozáznam o provedené reklamě na první pohled prokazují jeho nárok. Primární důkazní břemeno žalobce splnil. V souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přešlo důkazní břemeno na finanční úřad, který vyvrací věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených dokladů. Aby finanční úřad své důkazní břemeno unesl, musí identifikovat konkrétní skutečnosti, které znevěrohodňují předložené doklady. Jak uvádí Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku čj. 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.“ Finanční úřad musí své pochybnosti formulovat tak, aby daňový subjekt věděl, na základě čeho předložený doklad neobstojí a co způsobuje jeho neprůkaznost.
22. Finanční úřad těmto nárokům vyhověl. Než se soud pustí do hodnocení skutkových podrobností případu, je vhodné podívat se na plnění jako celek. Pokud jeden subjekt poskytuje druhému plnění, které sestává z více dílčích plnění (relativně samostatných), nemůže platit absolutní závěr, že takové plnění je nedělitelné a zpochybněním jedné části je zpochybněno celé plnění. Zejména to platí, pokud je jejich společným znakem pouze smluvní zakotvení. Vždy

bude záležet na tom, jak jsou jednotlivé části plnění provázány a jaké důkazy daňový subjekt předloží. V nynějším případě žalovaný svědeckými výpověďmi zpochybnil, že by k vysílání žalobcových reklamních spotů mohlo docházet na dvou z celkem pěti míst. U dalšího místa pak analýzou digitálního záznamu zjistil, že pochází z jiného (pozdějšího) zdaňovacího období. Zpochybnil tedy většinu z pěti plnění, jež byla stejné povahy a měla být poskytnuta týž dodavatelem na základě téže smlouvy. Nadto poukázal i na podezřelou okolnost vztahující se ke všem předloženým digitálním záznamům bez rozdílu, totiž stejný čas jejich vyhotovení. Za těchto okolností se podle krajského soudu získané pochybnosti přirozeně „rozprostřely“ na všechna deklarovaná plnění bez rozdílu.

23. Soud připomíná, že pochybnosti finančního úřadu pramenily zejména ze skutečnosti, že osoby spojené s lokalitou BIG ONE Fitness vyloučily promítání jakékoliv reklamy v předmětném období. Zaměstnanci BIG ONE Fitness, kteří pracovali na recepci, příliš podnětné svědectví neposkytli. Nelze ovšem přejít fakt, že manželé V. zcela jasně vyloučili promítání jakékoliv reklamy ve zmíněné společnosti. To značným způsobem zpochybňuje podklady žalobce, podle kterých tam dodavatel reklamu přehrával. Soud nemůže souhlasit se žalobcem, že svědectví V. V. je rozporné a nelze z něj vycházet. Žalovaný správně poukázal na to, že jde o nezaújatou osobu. Jím sdělené skutečnosti potvrzují (nepřímo) další svědci ze společnosti BIG ONE Fitness. Výpovědi svědků tak žalobcovy daňové tvrzení dostatečně pádně zpochybňují. To v duchu výše citované judikatury stačí pro to, aby finanční úřad přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce.
24. Ke stejnému závěru došel krajský soud v případě lokality ZOO Brno. Finančním úřadem a žalovaným provedené důkazy prokazují, že společnost Yotiva (u které měla Royal zprostředkovaně nakupovat reklamní čas pro žalobce) měla LCD obrazovky v této lokalitě v nájmu pouze do 30. 11. 2012. Pak je bezplatně poskytla ZOO Brno. Svědectví Ing. K. a Bc. H. je shodná, pokud jde o ukončení spolupráce se společností Yotiva již v roce 2012. Žalobcova tvrzení jsou tak zpochybněna i v tomto případě.
25. Žalobce předložil pět videozáznamů ze všech lokalit, které zachycují reklamní spot na LCD televizorech. Deklarované plnění však neprokazují. V první řadě obsahují zcela shodný čas vytvoření. Je prakticky nemožné, aby někdo pořídil záběry z pěti různých míst v naprosto stejný čas, přesně na sekundy. Ani v samotném záznamu není časový údaj, podle kterého by bylo možné jej časově zařadit. Za druhé, finanční úřad prokázal, že videozáznam z GRAND Hotelu obsahuje úryvek z novin pocházejících z roku 2014. Minimálně tento videozáznam proto nemohl vzniknout v roce 2013. Za třetí žalobce uvádí, že spolupracoval se společností Royal od roku 2012 do 2015. Nelze-li určit čas pořízení těchto videozáznamů, mohou se vztahovat k jinému zdaňovacímu období v průběhu spolupráce obou subjektů. Nejsou proto průkazné jako celek. Pochybnosti se tu netýkají pouze onoho jednoho záznamu, který je ve věci data pořízení prokazatelně zmanipulovaný.
26. Minimálně u dvou lokalit proto existují významné pochybnosti o deklarovaném plnění. Digitální záznamy s ohledem na svou nevěrohodnost tyto pochybnosti nevyvrací. Žalobcův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Afs 55/2011 - 84, není relevantní. To, že k prokázání skutečnosti postačuje řetězec nepřímých důkazů, soud nezpochybňuje. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku formuloval kvality, které takový řetězec musí mít – logická, ničím nenarušená a uzavřená soustava vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, z nichž je možné vyvodit jen jediný závěr. Nepřímé důkazy v této věci takovou kvalitu rozhodně nemají. Žalobce vidí uzavřený okruh důkazů v tom, že kromě jím předložených dokladů svědčí o poskytnutém plnění také tvrzení Bc. F. (jednatel společnosti Royal a bývalého člena představenstva společnosti Yotiva) a zástupců jiných společností, které měly reklamní spoty na stejných místech.

27. O věrohodnosti svědka F. má soud stejné pochybnosti jako daňové orgány. Jeho svědecká výpověď nekoresponduje s ostatními důkazy – minimálně v případě lokalit BIG ONE Fitness a ZOO Brno. K tomu přistupuje skutečnost, že svědek F. je zaujatou osobou s vazbou na dodavatele Royal. Společnost Royal přitom nebyla vlastníkem žádné z televizí, na kterých měla hrát reklama. Neměla je ani v nájmu. Výpověď svědka F. je neprůkazná také v tom, jak konkrétně probíhala spolupráce s prostředníky, přes které Royal plnění poskytoval. Žádné doklady nepředložil. To jistě nelze klást k tíži žalobce. Jeho důkazní situaci však tento výsledek nezlepšuje.
28. Tvzení zástupců jiných společností také neprokazuje žalobcův nárok. Všichni z nich prakticky shodně uvedli, že jim Royal nebo Yotiva poskytovaly reklamní služby. Přitom je nutno opravit argumentaci žalobce, který směšuje oba dodavatele. Například uvádí, že „*společnost ČIBA SPORTATHLETIC přijala zdanitelné plnění od společnosti ROYAL ADVERTISING s. r. o.*“ – jednatel Nezdařil ovšem řekl, že společnost Royal vůbec nezná (viz protokol o výsledku svědka čj. 3287726/19/3001-60564-712062). Svědek Nezdařil přitom ke kontrole plnění uvedl, že „*určitě jsem viděl Grand, Orlí, bylo toho tolik, já to vždycky nějak objížděl. Já jsem samozřejmě reklamu viděl, ale v kterém roce, už těžko říct.*“ Tento důkaz v žádném případě nepodporuje žalobcův nárok. I z tvrzení představitelů ostatních společností (FLEX-CLEAN, PEGAS, GARFIELD, aj.) plyne, že plnění kontrolovali pouze nahodile a nemají o tom žádný záznam. Mnozí z nich si přitom ani nepamatovali, kdy konkrétně promítání reklamy kontrolovali a v jakých obdobích jim dodavatel reklamu poskytoval.
29. Reklamní smyčky, na které žalobce poukazuje, rovněž nejsou průkazné. Jsou zde různá svědectví zúčastněných společností, které spolupracovaly s Royal nebo Yotivou různě dlouhou dobu. Mohla proto existovat reklamní smyčka, která se vztahovala k více zdaňovacím obdobím. Navíc není ani prokázáno, že reklamní smyčka, na kterou žalobce odkazuje, byla vysílána v předmětném období. Zástupci reklamovaných společností totiž (i) nekontrolovali poskytovanou reklamu vůbec, nebo (ii) o kontrolách nemají žádné záznamy. Někteří svědci z těchto firem navíc nevěděli, kdy přesně jim Royal (nebo Yotiva) reklamu dodával. Reklamní smyčky by proto mohly být relevantním důkazem za situace, kdy by bylo postaveno na jisto, že: (i) společnosti v předmětném spotu spolupracovaly s Royal v nyní řešeném zdaňovacím období, (ii) existuje důkaz, že reklamní spot se přehrával a obsahuje právě ty společnosti, které spolupráci stvrdily – např. videozáznam pořízený některou ze zúčastněných společností či jiný věrohodný důkaz.
30. Povaha vztahu žalobce a Royal je druhotná. Jak soud výše konstatoval, smluvní ujednání posiluje důkazní pozici žalobce a umožňuje mu prokázat uplatněný nárok (minimálně v rovině formálních dokladů). Je ovšem absurdní, pokud žalobce odůvodňuje svůj nárok na odpočet tím, že dodavatel Royal je mu stejně povinen poskytnout plnění, pokud se prokáže, že tak v deklarovaném rozsahu neučinil. Uplatněný odpočet se vždy vztahuje k plnění, které již proběhlo. Pokud neproběhlo, nenáleží nárok na odpočet. Domluva obou subjektů, jak budou řešit případné porušení smluvních závazků, je v této otázce irelevantní.
31. Žalobce uvádí, že plnění v jednotlivých lokalitách lze od sebe spolehlivě oddělit a pokud se pochybnosti týkaly pouze dvou lokalit, měl je finanční úřad posoudit zvlášť. To soud zvažoval, neboť jednotlivá místa od sebe lze do jisté míry separovat. Po zralé úvaze však této argumentaci krajský soud nepřisvědčil. Ačkoliv by to povaha plnění umožňovala, jsou zde faktory, které činí plnění nedělitelným. Šlo o vztah mezi žalobcem a společností Royal, která jako dodavatel měla žalobci poskytnout reklamní čas. V řízení se ukázalo, že společnost Royal nevlastní a nemá v nájmu žádné z míst, kde měla reklamu žalobce přehrávat. Navíc finanční úřad zjistil, že u dvou míst je vysílání reklamy prakticky vyloučeno. Videozáznamy, které mají plnění prokazovat, jsou pochybné (viz bod 26 tohoto rozsudku) a přinejmenším jeden z nich zmanipulovaný. Z toho vyvstávají pochybnosti, zda Royal poskytl žalobci vůbec nějaké plnění. Vzhledem ke zjištěnému skutkovému stavu proto finanční úřad úspěšně zpochybnil celé plnění, byť se pochybnosti

vztahovaly jen k některým lokalitám. Pokud by nějaký předložený důkaz bezpochyby prokazoval uskutečnění plnění alespoň na některé z domluvených lokalit, jistě by bylo možné ji od zbytku oddělit. Takový důkaz však ve spise není. V případě ostatních lokalit totiž zjištěné důkazy neprokazují, že tam reklama žalobce skutečně hrála – pouze nevylučují možnost, že tomu tak bylo. A to je málo.

32. Přenos důkazního břemene zpět na žalobce byl proto zcela v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2013, čj. 8 Afs 29/2012 - 126, který žalobce sám cituje. Své pochybnosti finanční úřad odůvodnil a soud jim přisvědčil. Pokud jde o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Afs 55/2011 - 84, který se zabývá prokazováním nároku na odpočet z reklamního plnění, žalobce jeho závěry dezinterpretuje. Nejvyšší správní soud tam vyslovil logickou úvahu, že nelze po daňovém subjektu chtít, aby prokazoval každé přehrávání reklamy – např. v tomto případě, aby žalobce prokázal 60 000 přehrávání jeho reklamního spotu. Postačí, pokud daňový subjekt v obecných rysech prokáže, že reklamní spot existoval a přehrával se v daném místě a čase. To ale v žádném případě není žalobcova situace. Vyslechnutí svědci u dvou míst přímo vyloučili přehrávání reklamy. Promítání reklamy přímo potvrzují *de facto* pouze videozáznamy, k jejichž slabé věrohodnosti se soud již vyjádřil výše.
33. Snad jen na okraj soud podotýká, že tvrzení o dobré víře žalobce je liché. Jistě bylo v souladu s péčí řádného hospodáře, aby si žalobce ověřil, že je mu plnění poskytnuto. Zejména, pokud jde o plnění za stovky tisíc. Výstupem reklamního plnění není určitý produkt, který je hmatatelný. Mohlo by se velmi jednoduše stát, že reklamní plnění by žalobce vůbec neobdržel a nezjistil by to. Bylo proto i v jeho zájmu ověřit si, že Royal plnění poskytl – a opatřit si o vynaloženém úsilí alespoň nějaký doklad.

Procesní pochybení

34. Žalobce tvrdí, že mu finanční úřad neumožnil projednat zprávu o daňové kontrole. Proto nemohl uplatnit svá práva v souladu s daňovým řádem. S tím nelze souhlasit. Ze správního spisu soud zjistil, že finanční úřad seznámením ze dne 15. 2. 2019 žalobci sdělil kontrolní zjištění a vyzval jej k reakci (vyjádření, důkazní návrhy). Dále finanční úřad sdělením ze dne 19. 7. 2019 (zástupci žalobce doručeno 22. 7. 2019) žalobce informoval o výsledku kontrolních zjištění podle § 88 odst. 2 daňového řádu a umožnil mu podle § 88 odst. 3 daňového řádu, aby se k výsledku vyjádřil a navrhl doplnění. Krajský soud proto nemá za to, že byl žalobce ochuzen o své právo reagovat na kontrolní zjištění či navrhopvat důkazy. Žalobce navrhoval důkazy též v odvolání proti platebnímu výměru. I tomu daňové orgány vyhověly (viz doplnění spisového materiálu ze dne 29. 7. 2020, čj. 3479815/20/3001-60564-712062) a důkazy provedly.
35. Je pravdou, že postup finančního úřadu byl přinejmenším zmatený. Finanční úřad odeslal sdělení termínu projednání zprávy o daňové kontrole zástupci žalobce s tím, že očekával rychlé doručení (s ohledem na předchozí postup žalobcova zástupce). Ten si však sdělení převzal až uplynutím lhůty pro doručení dne 6. 9. 2019 a termín projednání byl 10. 9. 2019 nebo 11. 9. 2019. Finanční úřad pochopitelně nemůže „počítat“ s tím, že si subjekt vyzvedne písemnost ihned, protože to tak v minulosti činil. Lhůtu k projednání zprávy o daňové kontrole měl finanční úřad stanovit tak, aby i v případě, že sdělení bude žalobci doručeno poslední den zákonné lhůty, měl žalobce dostatek času. Nyní mu finanční úřad poskytl 2/3 pracovní dny. Postup finančního úřadu proto nebyl správný. Následné chování žalobce ovšem vzbuzuje pochybnosti o jeho čistých úmyslech. Zástupce žalobce informoval finanční úřad o nedostatku času k přípravě stížností až 10. 9. 2019 ve večerních hodinách, tedy v den, kdy měla být zpráva o daňové kontrole projednána. Ve stížnosti zástupce žalobce deklaroval, že finanční úřad následující den (11. 9. 2019) telefonicky kontaktuje za účelem domluvení nového termínu. Neučinil tak. Finanční úřad proto žalobci zaslal zprávu o daňové kontrole do datové schránky (doručena 19. 9. 2019).
36. Podle § 88 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, platilo, že nedojde-li na základě dřívějšího vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze

v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění. Jelikož je to i žalobcuv případ, mělo samotné projednání zprávy o daňové kontrole charakter formálního ukončení daňové kontroly. Námitka žalobce je proto jen formální. Žalobce si stěžuje na procesní postup finančního úřadu, ovšem nenamítá, že by daňové orgány neprovedly konkrétní důkazy. Krajský soud proto tuto námitku hodnotil jako obsahově prázdnu a bez dopadu do žalobcových práv.

Prekluze práva stanovit daň

37. Podle žalobce prekludovalo právo stanovit daň, neboť finančním úřadem provedené mezinárodní dožádání bylo formálním úkonem jen za účelem prodloužení lhůty. I této námitce soud nepřisvědčil. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu neběží lhůta pro stanovení daně po dobu od odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci do obdržení odpovědi. Takový efekt však má pouze mezinárodní dožádání, které (i) souvisí s daňovým řízením, a (ii) je důvodné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, čj. 6 Afs 56/2014 - 39, nebo ze dne 29. 7. 2021, čj. 2 Afs 39/2020 - 56).
38. Finanční úřad se v rámci mezinárodní spolupráce (na č. l. A28) obrátil na rakouské úřady za účelem výslechu svědkyně A. B. Ta byla jednatelkou společnosti AUSTRIA Hotels, která vlastnila GRAND Hotel v řešeném zdaňovacím období. Finanční úřad u všech lokalit, kde měla být vysílána reklama žalobce, oslovoval jejich vlastníky. Informace získané mezinárodním dožádáním mohly ovlivnit daňové řízení – svědkyně mohla potvrdit či vyloučit, že reklama žalobce skutečně hrála v lokalitě GRAND Hotel. Jinými slovy, provedený úkon souvisel s daňovým řízením a byl důvodný (relevantní).

V. Závěr a náklady řízení

39. Soud na závěr shrnuje, že žalobce neprokázal uskutečnění plnění dle předložených dokladů. Zjištěné důkazy zpochybňují, že společnost Royal vůbec poskytla reklamní plnění na dvou z pěti lokalit. Vzhledem k provázanosti plnění a podezřelým okolnostem vztahujícím se k digitálním záznamům, jež měly jako hlavní důkaz prokazovat vysílání reklamních spotů, nezbylo soudu než konstatovat, že se finančním úřadem vyjádřené pochybnosti vztahují k celému plnění a v tomto rozsahu. Proto důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce. Ten jej neunesl. Řetězec nepřímých důkazů, který se snaží konstruovat, jeho nárok neprokazuje.
40. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

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

Brno 28. 4. 2022

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu