



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Martina Kopy, Ph.D., a Mgr. Petra Sedláka, Ph.D., ve věci

žalobce: **INA SPORT spol. s r. o.**, IČO: 607 40 175
se sídlem Dusíkova 794/3, Lesná, 638 00 Brno
zastoupený Mgr. Jaroslavem Bártou, advokátem
se sídlem Kobližná 19, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 4. 2018, č. j. 15218/18/5200-11431-706481,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5.4.2018, č.j. 15218/18/5200-11431-706481, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 13 200 Kč k rukám zástupce žalobce Mgr. Jaroslava Barty, advokáta se sídlem v Brně, Kobližná 19, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 4. 2018, č. j. 15218/18/5200-11431-706481 („rozhodnutí žalovaného“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil dva dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno III („správce daně“). Prvním z nich ze dne 5. 5. 2017, č. j. 2277534/17/3003-52521-707951, správce daně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2010 do 30. 6. 2011 o částku 1.571.680 Kč. Současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 314.336 Kč coby 20 % z doměřené daně. Druhým dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 5. 2017, č. j. 2277909/17/3003-52521-707951, správce daně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2011 do 30. 6. 2012 o částku 1.312.520 Kč. Uložil mu opět povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně. V tomto případě činilo 261.504 Kč.
2. Správce daně doměřil žalobci daň na základě zjištění plynoucích ze zprávy o daňové kontrole ze dne 24. 4. 2017, č. j. 2078840/17/3003-60563-711526 („zpráva o daňové kontrole“). Podle ní žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích nedoložil reklamní plnění na konkrétních sportovních a kulturních akcích, které uvedl na přijatých fakturách. Šlo o reklamní plnění tří dodavatelů: 1) M. P., IČO: 723 52 825 („M. P.“), 2) společnosti TREZE Development s. r. o., IČO: 282 74 547 („TREZE Development“), 3) a společnosti MELANORE s. r. o., IČO: 285 28 719 („MELANORE“). Výdaje s nimi spojené podle správce daně nepředstavovaly náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („zákon o daních z příjmů“). Žalovaný se s tímto závěrem ztotožnil.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce ve své obsáhlé žalobě namítá, že v případě všech tří dodavatelů sporná reklamní plnění prokázal. Nejprve se zaměřil na plnění od dodavatele M. P. Žalobce si od něj pronajal reklamní plochu na soutěžním vozidle během závodu „FxPro Rally Cyprus“ ve dnech 4. – 6. 11. 2010 na Kypru. Žalovaný a správce daně toto reklamní plnění neuznali, protože se na daném soutěžním vozidle neobjevilo logo žalobce. Namísto něj se na něm objevila reklama značky ELAN. Žalobce v žalobě vysvětluje, že je již od roku 1999 do současnosti výhradním dodavatelem zboží této značky pro ČR. Propagací značek, které distribuuje, si zajišťuje ekonomický přínos. Podaří-li se žalobci reklamou oslovit koncové zákazníky, kteří nakoupí zboží značky ELAN v českých obchodech, pořídí zboží, které těmto obchodům dodal žalobce jako výhradní dovozce. Tito zákazníci tak objednávkou zboží značky ELAN přispějí k dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce.
4. Žalobce poukazuje zejména na důkazní prostředky, které předložil v odvolacím řízení v elektronické podobě na CD. Obsahovaly doklady o reklamním plnění včetně URL odkazů na webové stránky, jejichž obsah navrhl k důkazu. Žalovaný se s nimi však neseznámil. Jednalo se proto o opomenuté důkazy. V žalobě pak žalobce zmiňuje televizní sestřihy závodu vysílané na české odnoži programu Eurosport a odkazuje na vystoupení posádky soutěžního vozidla v České televizi. Kromě toho cituje tiskovou zprávu, kde jeden ze členů posádky výslovně hovoří o žalobci jako o výhradním dovozci značky ELAN do ČR.
5. Ve vztahu k dodavatelům TREZE Development a MELANORE, kteří byli v průběhu daňového řízení nekontaktní, žalobce vysvětloval, že tato skutečnost nepostačuje k závěru o neunesení jeho důkazního břemene. S odkazem na judikaturu žalobce dodával, že při

posuzování uznatelnosti výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je zásadní faktické vynaložení nákladu, tj. zda poskytnutý náklad daňový subjekt skutečně vynaložil a zda mu za něj dodavatel zajistil deklarované plnění. Není rozhodné, zda reklamní skutečně provedl subjekt uvedený jako dodavatel na účetních dokladech. O provedení plateb přitom v této věci správce daně a žalovaný nepochybují. Rozhodnutí žalovaného se ani v případě těchto dvou dodavatelů nezabývá všemi předloženými důkazy. Žalovaný opět ignoroval veškeré URL odkazy uvedené v seznamu příloh na CD, které žalobce předložil v odvolacím řízení.

6. V další části žalobce namítá, že jeho tvrzení o plněních od společnosti TREZE Development. nevyvrátily ani provedené výsledky svědků. Pokud jde o výsledky jezdců závodních vozidel, ti v době plnění (zhruba 5 let před konáním výsledků) nebyli odpovědní za sledování reklamního využití jejich vozidel. Pokud nedokázali uvést, kdo konkrétně zajistil ten konkrétní reklamní polep či vyvěšení reklamy žalobce, kdy se tak stalo a v jakém smluvním uspořádání, nelze z toho vycházet. Žalobce pak v konkrétech popisuje, proč podle jeho názoru správce daně a žalovaný vyložili výsledky svědků tendenčním způsobem. Přitom z předložené fotodokumentace, kterou žalovaný nikterak nerozporoval, vyplynulo faktické uskutečnění reklamních plnění. To platí nejen pro dotčené rally závody, ale i pro sportovní akci „Starobrno Gastro Cup 2011“, kde měl tento dodavatel zajistit reklamy značky HUMMEL.
7. V případě společnosti MELANORE vznikl spor ohledně reklamního plnění na akcích LOOK BELLA 2010 a 2011 a na několika dalších sportovních akcích. Žalovaný opět přehlédl důkazní prostředky předložené žalobcem. Z dokazování vyplynulo, že některá reklamní plnění pro společnost MELANORE pravděpodobně zajišťoval její subdodavatel. Žalobce se o tom dozvěděl až v rámci daňové kontroly. V daňovém řízení nicméně prokázal, že plnění na akcích LOOK BELLA i na jednotlivých sportovních akcích proběhla, výdaje fakticky vynaložil, prokazatelně uhradil a měl je smluvně podložené. Zejména to plyne z předložené fotodokumentace či URL odkazů, pod kterými se nacházejí fotografie a videa nezávislých třetích subjektů, zachycující reklamní plnění. Žalobce v průběhu bezvadné obchodní spolupráce se společností MELANORE neměl důvod zkoumat, zda má s jednotlivými sportovními kluby určité smluvní vztahy či zda ji tyto vztahy zprostředkovávají nějakí prostředníci či mediální agentury. Bývá to ostatně součástí obchodního tajemství. Pro žalobce byla důležitá realita poskytnutí reklamy, prokázaná mnoha důkazními prostředky.
8. Žalobce shrnuje, že se žalovaný nevypořádal s uplatněnými námitkami, resp. k tomu neprovedl navržené důkazy. Ani řádně nevyložil, proč tak neučinil. Jedná se především o důkazy ze seznamu příloh odvolání, kde žalobce uvedl jednotlivé URL odkazy na fotografie, videa či články. Ty tak tvoří opomenuté důkazy. V závěru žaloby žalobce v obecné rovině odkazuje na judikaturu k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a ochraně dobré víry.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný uvedl, že prostudoval důkazní prostředky předložené žalobcem v odvolacím řízení velmi důkladně. V případě reklamních plnění Martina Prokopa zdůrazňoval, že podle nich měla na kyperském závodu reklamu značka ELAN, nikoliv obchodní jméno a služby žalobce, jak uváděla smlouva mezi žalobcem a tímto dodavatelem. Ta navíc byla velmi obecná a nekonkrétní. Žalovaný proto neviděl souvislost mezi vynaloženými výdaji

za reklamu poskytnutou M. P. a získáním daňově účinných příjmů žalobce. Reklama mohla vést pouze ke zvýšení zdanitelných příjmů u společnosti ELAN, d.o.o. (slovinšká obdoba s.r.o.). Argument, že žalobce je výhradním dodavatelem značky ELAN na český trh a reklama na Kypru pro něj byla přínosem, žalovaný označil za irelevantní a nepodložený. Nepodařilo se podle něj prokázat, že by služba sjednaná ve smlouvě skutečně proběhla.

10. Ve vztahu k dodavatelům TREZE Development a MELANORE žalovaný uvedl, že musel proběhlou obchodní transakci posoudit velmi důkladně. Nekompatibilita dodavatele byla jen pouhým strůvkem v celkovém obrazu vztahu žalobce a jeho dodavatelů. Žalobce se hrubě mylí, že postačí prokázat pouze výdaj a poskytnuté reklamní plnění. Z judikatury plyne, že správce daně a žalovaný postupovali správně, pokud zjišťovali celkový obraz o celé obchodní transakci, tedy včetně informací o provedení plnění pomocí subdodavatele. Žalobce prokázal pouze uskutečnění plateb, nikoliv však skutečnost, že mu tito dodavatelé poskytli protiplnění vyplývající ze smlouvy.
11. V otázce hodnocení důkazů žalovaný odkazuje na § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád („daňový řád“), ze kterého vyplývá zásada volného hodnocení důkazů. Hodnocení důkazů včetně výpovědí vyslychaných svědků by mělo probíhat podle volného uvážení správce daně. Žalovaný setrvává na svém závěru, že se žalobci nepodařilo prokázat vynaložení výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V případě turnaje „Starobrnno Gastro Cup 2011“ je situace analogická se situací týkající se společnosti ELAN. Nelze jednoznačně prokázat souvislost mezi výdaji žalobce na reklamu značky HUMMEL a dosažením, zajištěním a udržením jeho zdanitelných příjmů.
12. Žalovaný se neztotožňuje s výkladem žalobce, který se snaží zakrýt pochybnosti o celé obchodní transakci odkazem na obchodní tajemství nebo konstatováním, že ho provedení reklamního plnění subdodavatelem nemusí zajímat. Každý daňový subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění zákonných podmínek možného odečtení výdajů od základu daně ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

IV. Jednání před krajským soudem

13. Dne 7. 10. 2020 se věci konalo jednání. Účastníci řízení odkázali na svá písemná podání a setrvali na svých procesních stanoviscích. Krajský soud během jednání provedl dokazování na základě URL odkazů, které žalobce předložil žalovanému již v odvolacím řízení a odkazoval na ně i v žalobě. Šlo o videa, fotografie či obsah webových stránek, které jako takové spisový materiál doposud neobsahoval. Krajský soud je proto provedl a založil je do spisu. Při jednání žalobce navrhl k provedení důkazu potvrzení společnosti ELAN, d.o.o. o jejím vztahu se žalobcem. Krajský soud tomuto návrhu vyhověl a dané potvrzení k důkazu provedl. Kromě toho krajský soud z vlastní iniciativy provedl k důkazu jednu konkrétní část webových stránek žalobce, která se týká otázky jeho výhradní distribuce určitých sportovních značek v ČR. Po provedeném dokazování tak spisový materiál obsahuje veškeré důkazní podklady pro skutkové závěry, které krajský soud poté činí v odůvodnění tohoto rozsudku. Krajský soud si pro přehlednost dovoluje na jednotlivé provedené důkazy odkázat níže v rámci relevantních pasáží odůvodnění.

V. Posouzení věci krajským soudem

14. Krajský soud na základě včas podané žaloby přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní; „s. ř. s.“). Posoudil i řízení vedoucí k vydání rozhodnutí žalovaného. Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
15. Jádrem sporu je otázka, zda žalobce v případě reklamních plnění od tří dodavatelů – M. P. a společností TREZE Development a MELANORE – prokázal, že výdaje za tato reklamní plnění představovaly náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud bude odůvodnění dále strukturovat do tří částí podle uvedených dodavatelů. Než tak učiní, vymezí jen stručně základní judikatorní východiska k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, na jejichž základě tuto věc posoudil.
16. V rozsudku ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„[d]aňová teorie mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky:*
 1. *Výdaje musí poplatník skutečně vynaložit.*
 2. *Výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů.*
 3. *Musí být vynaloženy ve zdaňovacím období.*
 4. *Za výdaje je považuje zákon.*

Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 věty první: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení, správce daně je v pozici vrchnostenské, zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít. Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene mezi obě strany (...).“ Z toho vyplývá, že pokud žalobce uplatňuje odečet podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, musí mimo jiné prokázat, že došlo k faktickému plnění objednané služby.
17. Již dříve, v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, Nejvyšší správní soud dospěl k názoru, že *„[p]ro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. [...] Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze (...) dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.“ Má-li správce daně pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění ovlivňujícího základ daně a daň, pak daňový subjekt musí*

prokázat toto plnění (obchodní případ, vynaložený náklad) nejen po formální stránce daňovým dokladem (fakturou, výdajovým pokladním dokladem), ale také po stránce faktické. Má tedy povinnost prokázat, že se plnění skutečně realizovalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37).

18. Důkazní povinnost daňového subjektu však není bezbřehá. Daňový subjekt prokazuje to, co uvede v daňovém přiznání a co se týká jeho vlastní daňové povinnosti. Jak ostatně zdůraznil Nejvyšší správní soud ve vztahu k dřívější daňově-procesní úpravě, jejíž podstata však v této otázce zůstává stejná, „[z]e skutečnosti, že daňový subjekt nese důkazní břemeno (...), nemohou pro daňový subjekt – zejména s ohledem na § 31 odst. 8 písm. c) daň. ř., který daňové břemeno ohledně existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přesouvá na správce daně – plynout další důkazní povinnosti, které daňovému subjektu zákon neukládá. Daňové břemeno, které nese daňový subjekt, není nekonečně široké – ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř. nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (...). Z toho vyplývá, že zejména nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS).

V. a) Dodavatel M. P.

19. V případě dodavatele M. P. se sporné reklamní plnění týkalo propagace značky ELAN na závodu s názvem „FxPro Rally Cyprus“ ve dnech 4. – 6. 11. 2010 na Kypru. Žalobce namítal, že vynaložení výdajů za tuto reklamu a jejich účelnost ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokázal nejpozději v odvolacím řízení. Během něj předložil žalovanému CD s několika elektronickými důkazními prostředky včetně URL odkazů, které realizaci reklamního plnění prokazovaly. Žalovaný se však podle žalobce s těmito důkazními prostředky v potřebné míře neseznámil, neprovedl je a nevyvodil z nich odpovídající důkazy, aniž by to adekvátně zdůvodnil. Proto podle žalobce šlo o opomenuté důkazy.
20. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení. Žalovaný to v této věci učinil a podle vlastních slov se s důkazními prostředky na CD, které žalobce předložil v odvolacím řízení, „důkladně seznámil“. Rozhodnutí žalovaného pak výslovně pracuje jen s katalogem žalobce na zimu 2010/2011 („Katalog 2010/2011“) a s rozhovorem s rally jezdce J. T. Z nich podle žalovaného nelze dovodit důkaz o tvrzeních žalobce. K přiloženým fotografiím žalovaný ve svém rozhodnutí zmiňuje vozidlo s polepem značky ELAN. Ale dodává, že na jednom snímku vůz projíždí vodou a není téměř vidět polep. Druhý snímek popisuje tak, že na něm vozidlo projíždí zaprášenou cestou a nelze identifikovat, o jaký závod se jedná. Zdůrazňuje pak svůj hlavní argument, že reklama propaguje značku ELAN a nelze dovodit její souvislost s žalobcem. Poté konstatuje, že tiskovou zprávu s názvem „J. T. s Elanem na startu Kyperské rally“ nelze akceptovat jako

důkaz o reklamě pokryté smlouvou mezi žalobcem a M. P. To podle žalobce platí i pro zmínku o spojení značky ELAN se žalobcem.

21. Podle krajského soudu lze z právě uvedeného dovodit, že rozhodnutí žalovaného netrpí vadou opomenutých důkazů. Žalovaný se sice opravdu adresně nevypořádal se všemi důkazními návrhy žalobce. Nezdůvodnil podrobně, co z kterého plyne a proč z něj (ne)dovodil určité skutečnosti. Uznává ovšem, že se s obsahem CD předloženým žalovaným seznámil a prostudoval jej. V odůvodnění rozhodnutí žalovaného pak prezentuje vlastní pohled na skutkové okolnosti věci. Na nich založil svůj právní závěr, podle kterého žalobce nedoložil, že by výdaje za daná reklamní plnění splňovaly kritéria § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Takové zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí žalovaného. Tím žalovaný minimálně *implicitně* vypořádal i důkazní návrhy žalobce na předloženém CD. Podle krajského soudu proto rozhodnutí žalovaného netrpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů v důsledku tzv. opomenutých důkazů (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014-78, bod 23). Tato konkrétní námitka žalobce je proto nedůvodná.
22. Námitky žalobce v této části však jsou důvodné po meritorní stránce, tedy v otázce, zda unesl důkazní břemeno co do splnění podmínek pro uznání jeho výdajů za reklamní plnění ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Důkazy plynoucí z důkazních prostředků předložených žalobcem v odvolacím řízení totiž žalovaný nesprávně vyhodnotil.

Vztah výhradní distribuce mezi žalobcem a značkou ELAN

23. Krajský soud se nejprve zaměřil na otázku spojitosti žalobce se značkou ELAN. Žalobce tvrdí, že je jejím výhradním dovozcem do ČR a její propagace má proto přímý dopad i na jeho obchodní příjmy. Žalovaný tomuto tvrzení neuvěřil. Naopak namítá, že reklama značka ELAN nemá spojitost se žalobcem.
24. Z potvrzení společnosti ELAN, d.o.o., které krajský soud provedl k důkazu při jednání, a které bylo součástí CD předloženého v odvolacím řízení, ovšem plyne, že žalobce je od roku 1999 výhradním distributorem zboží značky ELAN v ČR. Vazbu žalobce se společností ELAN stvrzují také smlouvy o marketingové podpoře, předložené v odvolacím řízení. V tomto případě má relevanci zejména smlouva za období let 2010-2011. Žalovaný tyto skutečnosti plynoucí z důkazních prostředků předložených v odvolacím řízení ve svém rozhodnutí nijak nevyvrací.
25. Roli žalobce jako výhradního dodavatele značky ELAN lze dovozovat i z webové stránky žalobce provedené k důkazu při jednání soudu, kde se v sekci „Vize společnosti“ (<https://www.inasport.cz/ina-sport/#vize-spolecnosti>) uvádí: „V současné době zastupujeme jako výhradní dovozci na českém trhu slovinské firmy ALPINA (patří mezi největší světové výrobce lyžařské běžecké a sjezdové obuvi a obuvi pro trekking) a ELAN (jeden z největších světových výrobců lyží a snowboardů), dánskou firmu HUMMEL (jednoho z nejvýznamnějších světových výrobců sportovního vybavení).“ Exkluzivitu žalobce coby dovozce značky ELAN do ČR stvrzuje i tisková zpráva s názvem „J. T. s Elanem na startu Kyperské rally“ (dostupná na: <http://www.rally-mania.cz/news.php?id=10085>), kterou krajský soud provedl k důkazu při jednání. Výslovně se v ní uvádí: „Posádka Czech Ford Rally Teamu se totiž pro start v Kyperské Rally již podruhé v letošní sezoně spojila se společností INA SPORT“

(www.inasport.cz), která je výhradním dovozcem značky Elan do České republiky a významnou společností v oblasti sportovního vybavení v ČR. Ford Fiesta S2000 pilotovaný J. T. se tak v Rally Kypr představí v barvách značky Elan.“ K tomu lze připočíst i doložený rozpad obratu podle velkého množství odběratelů zboží značky ELAN od žalobce za období 2010-2011, který žalobce předložil v odvolacím řízení, a který tak tvoří součást správního spisu.

26. Ze všech těchto důkazů lze dovodit, že žalobce opravdu je a v relevantní době byl výhradním dodavatelem zboží značky ELAN. Z toho logicky plyne, že objednávky a nákupy tohoto zboží v ČR vedou k jeho ekonomickým ziskům. Proto výdaje související s propagací značky ELAN v ČR – za podmínky jejich prokázání a doložení – mohly spadat do kategorie výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Poskytnutí reklamního plnění na závodu „FxPro Rally Cyprus“ ve dnech 4. – 6. 11. 2010

27. Navazující otázkou, kterou krajský soud musel posoudit, bylo, zda reklamní plnění, které si žalobce smluvil s dodavatelem M. P., na závodu „FxPro Rally Cyprus“ ve dnech 4. – 6. 11. 2010 proběhlo a mohlo motivovat zákazníky v ČR, aby si zakoupili zboží značky ELAN.
28. Z důkazních prostředků předložených žalobcem v odvolacím řízení poté podle krajského soudu plyne, že se tak stalo. Krajský soud považuje za průkazné zejména videa pod URL odkazy na You Tube, která provedl k důkazu při jednání. Lze na nich v žalobcem upřesněných časech shlédnout záběry závodního vozu s reklamou značky ELAN (<https://www.youtube.com/watch?v=4T8xWr3peGE> – čas 00:23, <https://www.youtube.com/watch?v=bbFM5ZMNiDg> – čas 01:18, <https://www.youtube.com/watch?v=wcpaf9jx3Nw> – čas 02:16, <https://www.youtube.com/watch?v=jOU8WRIf7Ek> – čas 0:02). Nic na těchto záběrech nevyvolává pochybnosti, že by nemělo jít o záběry z dané kyperské rally.
29. Podobně článek na stránce Drivers Web, který krajský soud provedl k důkazu při jednání, popisuje průběh kyperského závodu a jeho výsledky: (http://www.driversweb.cz/clanky/Motorsport/IRC_FxPro_Cyprus_Rally_2010#clanek-kotva-zpet-na-galerii). Hned v jeho záhlaví a jako předposlední fotografie v celém článku jsou dvě fotografie závodního vozu se značkou ELAN, které v odvolacím řízení předložil i žalobce. Žalovaný je vyhodnotil výše popsáním způsobem jako neprůkazné (bod 20). V kontextu provedených videí ovšem průkazné jsou. Ačkoliv žalovaný tvrdí opak, polep značky ELAN je na nich viditelný na přední části kapoty vozidla. Jde přitom o fotografie z kyperského závodu, na nějž dopadala smlouva mezi žalobcem a dodavatelem M. P. Lze tedy dojít k závěru, že reklama značky ELAN, která je v ekonomickém zájmu žalobce, na závodu „FxPro Rally Cyprus“ ve dnech 4. – 6. 11. 2010 proběhla.
30. Co se týče jejího zprostředkování pro případné koncové zákazníky v ČR, žalobce kromě výše odkazované tiskové zprávy a článku na stránce Drivers Web žalobce doložil, že kyperský závod přenášela česká odnož kanálu Eurosport. Krajský soud k tomu provedl důkaz webovou stránkou s televizním programem tohoto kanálu ze dne 5. 11. 2010, ze kterého plyne, že v tento den v 10:00 a 15:00 Eurosport vysílal z tohoto závodu přímý přenos (<https://www.fdb.cz/tv/16-eurosport-eurosport-2->

extremesports.html?datum=1288911600&cas_od=0). O kyperské rally posádka vozu, na němž byly reklamními polepy, hovořila i ve vysílání České televize. Relevantní část pořadu „Dobré ráno s Českou televizí ze dne 11. 10. 2010“, ve které člen posádky T. popisuje přípravy na kyperskou rally, krajský soud opět provedl při jednání k důkazu (<https://www.ceskatelevize.cz/porady/10274470705-dobre-rano/310292320120098/video/128664>). O závodu referoval i portál Autosport.cz, který do závěru svého článku umístil i fotku závodního vozu s reklamou značky ELAN. Krajský soud i tuto webovou stránku provedl k důkazu při jednání (<http://www.autosport.cz/clanek.php?cl=11494>). Média tedy českým divákům a čtenářům zprostředkovala kyperskou rally. Mohli ji vidět (včetně reklamy značky ELAN) v televizi. Mohli si o ní (včetně fotografií s reklamou značky ELAN) číst. A měli informace o konání této rally. Reklama značky ELAN na závodu „FxPro Rally Cyprus“ ve dnech 4. – 6. 11. 2010 je tedy mohla motivovat k nákupu zboží značky ELAN.

31. Krajský soud pro úplnost doplňuje, že na těchto závěrech nic nemění nedůvěřivá kritika žalovaného vůči smlouvě o pronájmu reklamních ploch uzavřené mezi žalobcem a dodavatelem M. P. Žalovaný ji popisuje jako velmi obecnou a nekonkrétní. Chyběla v ní podle něj úprava mnoha důležitých otázek. Proto žalovaný reklamní plnění zpochybňuje. Byť i krajský soud musí uznat, že by si dokázal představit preciznější transakční podklady, nemůže se ztotožnit s výkladem a důsledky, které z ní vyvozuje žalovaný. Naopak považuje za rozumné vysvětlení žalobce, že předmětem smlouvy byl pronájem reklamních ploch na soutěžním vozidle v průběhu závodu na Kypru. Účelem smlouvy byla propagace obchodního jména a služeb zadavatele během tohoto závodu na vozidle. Zmíněnými službami žalobce coby zadavatele reklamy je jeho velkoobchodní činnost a výhradní zastoupení vybraných sportovních značek na území ČR. Přes dílčí nedostatky smluvní dokumentace proto krajský soud konstatuje, že žalovaný jejich význam při hodnocení splnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů přeceňuje.

Závěrečné hodnocení

32. Z výše popsanych důkazů - hodnocených ve vzájemné souvislosti – tedy plyne, že reklamní plnění, které si žalobce u dodavatele M. P. objednal, ve skutečnosti proběhlo. Toto reklamní plnění mělo za cíl motivovat koncové zákazníky k nákupu zboží značky ELAN v českých obchodech, tedy aby si pořídili zboží, které právě těmto obchodům dodal žalobce jako výhradní dovozce značky ELAN do ČR. Takto motivovaní zákazníci proto mohli přispět k dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce jako daňového subjektu. Tak lze podle krajského soudu popsat dostatečný obraz o celé obchodní transakci žalobce s M. P. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 51/2012-38). Reklamní plnění proto bylo plněním pořízeným za účelem uskutečňování ekonomické činnosti daňového subjektu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce totiž slovy judikatury skutečně v relevantním zdaňovacím období vynaložil výdaje, které za výdaje považuje zákon, a učinil tak v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů. K těmto skutečnostem unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu.
33. Žalobní námitky související s dodavatelem M. P. jsou proto důvodné.

V. b) Dodavatel TREZE Development

34. V případě dodavatele TREZE Development se námitky žalobce dají rozdělit do dvou částí: 1) hodnocení výpovědí svědků o rally závodech, 2) reklama na turnaji „Starobrnno Gastro CUP 2011“. Krajský soud takto rozdělí i své odůvodnění v této části. Úvodem jen podotýká, že se žalovaný ani tentokrát nedopustil vady tzv. opomenutých důkazů. Tato námitka žalobce je proto podobně jako v případě M. P. nedůvodná. Krajský soud si dovoluje odkázat na bod 21 výše, odkud lze odůvodnění vypořádání této námítky plně převzít i do této části odůvodnění.

Hodnocení svědeckých výpovědí

35. V návaznosti na žalobní body je prvním sporným bodem hodnocení výsledků svědků, kteří vypovídali o reklamních plněních na závodech rally, jež měla podle tvrzení žalobce poskytnout společnost TREZE Development. Tato reklamní plnění měla vést k propagaci firmy samotného žalobce. V rozhodnutí žalovaného vystupují konkrétně svědci R. J. (řidič na závodech „Ecce homo 2011“ a „Hobby Open Cup“), A. M. (řidič na dvou závodech série „LIQUI MOLY BERG CUP 2011“) a V. B. (majitel vozidla Mitsubishi Lancer Evo IX., startujícího na závodu „Fuchs Oil Rally/Agropa Pačejov“).
36. Krajský soud se při hodnocení žalobních námitek mířících na hodnocení výpovědí svědků nejprve zaměřil na výpověď svědka R. J. V rozhodnutí žalovaného se obecně uvádí, že ze svědeckých výpovědí vyplynuly jiné skutečnosti než z důkazů předložených žalobcem. Ke svědkovi R. J. žalovaný ve svém rozhodnutí (bod 58) zmiňuje, že podle jeho výpovědi mohl na jeho vůz reklamu umístit pouze on. Mohlo se tak stát pouze v depu před závodem a reklama žalobce na jeho voze nebyla. Žalovaný poté ve svém rozhodnutí popisuje, že „závody Motoristická akce – Hobby Open Cup dne 9. 7. 2011 (...) nejel, pro závod se rozhodl ze dne na den“ (sic!). Z toho žalovaný dovozuje, že není možné, aby smluvní dokumentace předložená žalobcem obsahovala jméno jezdce na konkrétní závod několik dní před závodem.
37. Ze zprávy o daňové kontrole a protokolu o výsledku R. J. (č. j. 60267/16/3003-60563-711526 ze dne 12. 1. 2016) ovšem vyplývá něco jiného. Zejména se v nich uvádí, že umístění některých polepů mohl iniciovat pan Š., který již nežije. K tomu je třeba doplnit, že podle výpovědi Ing. M. Š., jednatele společnosti TREZE Development (viz bod 79 rozhodnutí žalovaného a protokol č. j. 3939427/17/3003-60563-711526), pan Š. s touto společností pracoval a zajišťoval realizaci reklamních plnění. R. J. dokonce zmínil, že pan Š. určitou reklamu na jeho vůz umístil. To odpovídá žalobním tvrzením žalobce. Nestvrzuje to naopak verzi žalovaného. R. J. si navíc spíše jen nebyl jistý přesným termínem konání závodu „Hobby Open Cup“. Ani nevypověděl, že by reklama žalobce na jeho vozidle nebyla. Jen uvedl, že si to nepamatuje. Správce daně přitom tomuto svědkovi podle protokolu nepředložil k vyjádření fotodokumentaci, kterou měl od žalobce.
38. Výše uvedenou citaci z rozhodnutí žalovaného o rozhodnutí R. J. jet na závodu „Hobby Open Cup“ pak krajský soud považuje za vnitřně rozpornou. Pokud žalovaný nejprve interpretuje výpověď svědka tak, že daný závod vůbec nejel a současně uvádí, že se pro něj svědek rozhodl ze dne na den, nejde o logicky slučitelné tvrzení. Z výsledku svědka navíc plyne, že se daného závodu zúčastnil a že na jeho voze během závodu zůstaly polepy ze závodu „Ecce Homo 2011“. Z fotografie pod URL odkazem <http://www.dovrchu.cz/cz/jezdec/jezek-radim#76168>, kterou krajský soud provedl k důkazu při jednání, plyne, že na závodě „Ecce Homo 2011“ reklama firmy žalobce na

vozidle R. J. byla. Pokud tedy svědek vypověděl, že se stejnými polepy jel i na závodě „Hobby Open Cup“, lze z toho dovozovat, že i na něm reklamní plnění proběhlo. Závěr žalovaného, že není možné, aby smluvní dokumentace předložená žalobcem obsahovala jméno konkrétního jezdce na konkrétní závod již několik dní před samotným závodem, proto nestojí na odpovídajícím skutkovém základě.

39. V hodnocení výpovědi jezdce A. M. (řidič na dvou závodech série „LIQUI MOLY BERG CUP 2011“) se žalovaný ve svém rozhodnutí opět zaměřuje na otázku, zda mohlo být jeho jméno smluvním stranám známo dříve než 24 hodin před závodem. Není to podle něj reálné (bod 59 rozhodnutí žalovaného). Žalovaný shrnuje, že si svědek nebyl jistý, zda reklama žalobce na jeho vozidle byla. Zmiňuje také, že fotodokumentace předložená žalobcem k prokázání reklamního plnění na závodě série „LIQUI MOLY BERG CUP 2011“ ve Slavkově se podle tohoto svědka týkala jiného závodu. Z toho žalovaný dovodil, že předložené fotografie nemohou sloužit jako důkaz o umístění dané reklamy na tomto závodě a naplnění sporné reklamní smlouvy.
40. Zpráva o daňové kontrole (s odkazem na protokol o výsledku svědka č. j. 1012025/16/3003-60563-711526 ze dne 18. 3. 2016) však opět popisuje výsledek A. M. v poněkud jiném světle. Lze z ní vyčíst nejistotu svědka, zda na vozidle reklamu žalobce měl. Nebyl si ve výsledku jistý, kdo ji tam mohl umístit. Ačkoliv uvedl, že společnost TREZE Development nezná, zmínil v té souvislosti známost jejího jednatele Ing. M. Š. Žalobce pak sice sám uznal, že v případě závodů, na kterých vozidlo s reklamou jeho firmy řídil A. M., mohl nedopatřením zaměnit fotodokumentaci. Je z ní však zřejmé, že reklamní spolupráce s tímto svědkem v rámci série „LIQUI MOLY BERG CUP 2011“ v daném období probíhala. Výpověď A. M. to nevyvrací.
41. Žalobce navíc doložil smluvní dokumentaci pokrývající slavkovský závod, výsledkovou listinu se jménem daného svědka i fotografie dokládající reklamu na vozidle tohoto svědka v relevantním období (byť nedopatřením z jiného závodu série). Celkově spíše nejistá výpověď A. M., podaná po cca 5 letech od relevantních událostí, proto neměla takovou důkazní váhu vůči posuzovaným skutkovým okolnostem, jakou jí žalovaný přiznává. Pokud žalovaný ve svém rozhodnutí z výpovědi A. M. vyvozuje, že smluvní podklady nemohly obsahovat jeho jméno a že žalobce nedoložil naplnění reklamní smlouvy na slavkovském závodě série „LIQUI MOLY BERG CUP 2011“, pak opět podle krajského soudu nehodnotí tuto výpověď správně.
42. Krajský soud nejprve opakuje svůj závěr, že smluvní podklady mohly obsahovat jméno (pravděpodobného) jezdce dříve než 24 hodin před závodem. Považuje naopak za rozumné vysvětlení, které uvádí v žalobě žalobce, podle kterého předpoklad účasti konkrétních jezdců vzniká mnohem dříve a v návaznosti na něj již lze se jménem jezdce smluvně pracovat. Těsně před závodem dochází spíše jen k definitivnímu potvrzení účasti konkrétního jezdce. Pokud by se krajský soud přiklonil k názoru žalovaného, pak by reklamní smlouvy mohly obsahovat tuto specifikaci až po tomto finálním potvrzení jezdce, což by prakticky znemožňovalo si podobnou specifikaci do smlouvy zavést. Jestliže by tento údaj v reklamních smlouvách chyběl, žalovaný by nepochybně opět tuto skutečnost daňovým subjektům vytkl. Proto krajský soud nesdílí pohled žalovaného, který z výpovědi A. M. vyvodil závažné pochybnosti o smluvním vztahu žalobce a společnosti TREZE Development jako takovém.

43. To platí i pro jeho závěr o neprůkaznosti fotografií od žalobce ve vztahu ke slavkovskému závodu série „LIQUI MOLY BERG CUP 2011“. Byť by byly z jiného závodu, žalovaný měl hodnotit výpověď svědka v kontextu dalších důkazních prostředků předložených žalobcem (viz úvod bodu 39). Jestliže tedy žalovaný poté použil výpověď A. M. jako jeden z hlavních podkladů pro svůj závěr, že smluvené reklamní tvrzení na slavkovském závodu neproběhlo, pak ji opravdu hodnotil nesprávně, jak žalobce namítá.
44. Žalovaný poté v rozhodnutí pracuje i s výpovědí svědka V. B. (majitel vozidla Mitsubishi Lancer Evo IX. - závod „Fuchs OilRally/Agropa Pačejov“). Z výpovědi tohoto svědka mělo vyplynout, že na jeho voze nebyl reklamní polep s uvedením jména žalobce. Předložená fotografie, na niž reklama se jménem žalobce byla, podle V. B. nebyla z daného závodu, protože toto místo na autě nikomu nepronal. Podle žalovaného jeho výpověď tedy neprokázala, že by společnost TREZE Development fakturované činnosti pro žalobce skutečně vykonávala.
45. Podle protokolu o výsledku V. B. ze dne 27. 4. 2016, č. j. 2110454163003-60563-711526, mu správce daně předložil výše zmíněné fotografie, na kterých byl jeho vůz s reklamou žalobce. Startovní číslo na fotografiích odpovídalo číslu, pod kterým podle výsledkové listiny i vlastních slov svědka daný vůz na daném závodě startoval. Svědek po předložení fotografie uvedl, že to podle ní opravdu vypadá, že reklama žalobce na voze byla, a že jde o fotku z rychlostní zkoušky závodu „Fuchs OilRally/Agropa Pačejov“. Tento svědek tedy netvrdil, že by šlo o fotku z jiného závodu, jak uvádí žalovaný. Nejprve tvrdil, že reklamu žalobce na svém vozidle neměl, aby poté po předložení fotodokumentace ve snaze zachovat si důvěryhodnost opakoval, že podle jeho názoru polep s reklamou žalobce na jeho voze nebyl. To vše navíc se značným časovým odstupem skoro 5 let po závodě.
46. Žalovaný však tuto výpověď opět vyhodnotil v neprospěch žalobce, ač pro to podle krajského soudu nebyl důvod. Nevyvrátila skutečnost, že reklama žalobce na závodním voze svědka během závodu „Fuchs OilRally/Agropa Pačejov“ byla. Reklamní plnění pak žalobce dokládá dalšími důkazními prostředky. Hodnocení, že tato výpověď nepotvrdila tvrzení žalobce o reklamní spolupráci se společností TREZE Development, na kterém poté žalovaný postavil svůj závěr o nesplnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, proto opět podle krajského soudu trpí jednostranností a nepřipadnou odtržeností od zbylých důkazů.
47. Krajský soud proto shrnuje, že žalobce důvodně poukazuje na nesprávné hodnocení svědeckých výpovědí ze strany žalovaného. Ten k tomuto hodnocení přistoupil jednostranně. Nehodnotil je objektivně, ve vzájemných souvislostech s dalšími důkazními prostředky. V dalším řízení proto žalovaný bude muset tyto vady v hodnocení svědeckých výpovědí, které se týkají rally závodů pokrytých smluvním vztahem žalobce a společnosti TREZE Development, napravit a posoudit svědecké výpovědi v návaznosti na výše uvedené závěry krajského soudu.

Reklamní plnění na turnaji „Starobrno Gastro CUP 2011“

48. Druhým sporným bodem, který se týká společnosti TREZE Development, je reklama značky HUMMEL na sportovní akci „Starobrno Gastro CUP 2011“. Jako hlavní východisko dalších úvah krajský soud musí zdůraznit, že vzal za prokázanou roli žalobce coby výhradního dovozce značky HUMMEL do ČR v relevantním období. Plyne to ze

soudem provedené webové stránky žalobce (viz bod 24 výše). Stejně jako v případě značky ELAN lze i v případě značky HUMMEL dovozovat, že objednávky a nákupy tohoto zboží v ČR vedou k ekonomickým ziskům žalobce. Proto opět platí, že výdaje za propagaci značky HUMMEL v ČR – za podmínky jejich prokázání a doložení – lze považovat za daňově uznatelné výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

49. Ve vztahu k prokázání tvrzeného reklamního plnění na sportovní akci „Starobrno Gastro CUP 2011“ se žalovaný ve svém rozhodnutí spokojil s vyjádřením svazu Brněnské malé kopané, že neeviduje žádný doklad, který by souvisel s prezentací loga značky HUMMEL. Svaz také uvedl, že neproběhla žádná spolupráce s dodavatelem TREZE Development. K důkazním prostředkům předloženým žalobcem v odvolacím řízení pak konstatoval, že neprokazují reálně poskytnuté reklamní plnění, které si žalobce a společnost TREZE Development sjednali. Ve vyjádření k žalobě také žalovaný namítá, že mu podobně jako v případě značky ELAN není zřejmá vazba žalobce a značky HUMMEL.
50. Jak ovšem namítá žalobce, žalovaný nesprávně vyhodnotil důkazní prostředky předložené během odvolacího řízení. Pod URL odkazem <http://www.malakopanabrno.cz/fotogalerie/16-starobrno-gastro-cup-2011>, který žalobce předložil v odvolacím řízení a uvádí jej i v žalobě, se nachází fotodokumentace, ze které krajský soud k důkazu provedl jednu průkaznou fotografii (<http://www.malakopanabrno.cz/img/gallery/00000016/rTvWv1tVrsnlZ3s4.jpg>). Je na ní zřetelný reklamní banner značky HUMMEL. Přesně v souladu s tím, co si smluvní strany sjednaly. To úspěšně zpochybňuje výše uvedená tvrzení svazu Brněnské malé kopané, o něž se žalovaný opřel. Ve vztahu k pochybám žalovaného o adekvátnosti smluvní dokumentace, které vznášá ve svém rozhodnutí, lze odkázat na závěry krajského soudu o úrovni transakčních podkladů v případě M. P. (bod 31 výše).
51. Krajský soud proto shrnuje, že shledal důvodnými námitky žalobce, které se týkají se prokázání a doložení reklamního plnění na turnaji „Starobrno Gastro CUP 2011“ z pohledu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

V. c) Dodavatel MELANORE

52. V případě společnosti MELANORE je podstata sporu ve svém jádru stejná jako v případě dodavatelů M. P. a TREZE Development. Ani v tomto případě se ovšem žalovaný nedopustil vady tzv. opomenutých důkazů, jak žalobce namítá. Tato jeho konkrétní námitka je proto stejně jako u předchozích dodavatelů nedůvodná. Krajský soud si v té souvislosti dovoluje odkázat na bod 21 výše. Vypořádání této námítky lze i na tomto místě plně uplatnit.

Vztah výhradní distribuce mezi žalobcem a značkami ELAN, HUMMEL, ALPINA a DALBELLO

53. I v případě společnosti MELANORE považuje krajský soud za vhodné vypíchnout hlavní východisko jeho úvah o otázce, zda platby za konkrétní reklamní plnění od této společnosti mohly představovat výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud jde o reklamu samotné firmy žalobce, pak o tom není pochyb. Podle krajského soudu však lze o splnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů opět hovořit i v případě doložených výdajů za propagaci jiných značek, které žalobce výhradně dovážel do České

republiky. Konkrétně jde v tomto případě o značky ELAN, HUMMEL, ALPINA či DALBELLO.

54. V případě prvních tří značek krajský soud opět odkazuje zejména na webovou stránku žalobce, kterou provedl při jednání (viz bod 25). U značky ELAN lze doplnit i další písemné podklady, které jsou součástí spisu (potvrzení od společnosti ELAN, d.o.o., smlouvy o marketingové spolupráci a rozpad obratu; viz body 24-25). Co se značky DALBELLO týče, v jejím případě pak krajský soud odkazuje na Katalog 2010/2011, který žalobce předložil v odvolacím řízení, a který je součástí správního spisu. V době rozhodování soudu totiž žalobce podle obsahu své webové stránky, provedené při jednání, již tuto značku nedistribuuje. Z Katalogu 2010/2011, ve kterém žalobce propaguje právě vybavení „svých“ značek ELAN a ALPINA a spolu s nimi i vybavení značky DALBELLO, však lze dovozovat, že měl v daňově relevantním období stejný distribuční vztah jako u značek ELAN a ALPINA i ke značce DALBELLO.

Poskytnutí reklamního plnění na akcích LOOK BELLA

55. Mezi účastníky je v souvislosti s dodavatelem MELANORE sporné nejprve reklamní plnění na soutěžích LOOK BELLA 2010 a 2011. Žalovaný ve svém rozhodnutí odkazuje na výslechy svědků, jejichž výpovědi označil za příliš obecné, nekonkrétní a nepřilíh o věci vypovídající. Zůstal proto na pochybách o reálném poskytnutí reklamy. Nijak ovšem nepracuje s důkazními prostředky, které žalobce předložil v odvolacím řízení, přestože sám tvrdí, že se s nimi důkladně seznámil a vypořádal se s nimi v napadeném rozhodnutí.
56. Krajský soud nejprve odkazuje na fotodokumentaci z akcí LOOK BELLA 2010 a 2011, kterou žalobce předložil v odvolacím řízení na CD, a která je tak součástí správního spisu. Reklama samotného žalobce, ale i značek, jejichž propagace je v jeho ekonomickém zájmu a na něž pamatovaly smluvní podklady (tj. ELAN, HUMMEL, ALPINA a DALBELLO), podle těchto fotografií na akcích LOOK BELLA proběhla. Podporou pro tento závěr jsou i URL odkazy na You Tube, které žalobce předložil v odvolacím řízení. Nachází se pod nimi videa, která krajský soud provedl při jednání: <https://www.youtube.com/watch?v=tfVcFUBiBl8> – čas 0:22, a <https://www.youtube.com/watch?v=Eo3FM18sguw> – čas 0:13, kde je v rámci LOOK BELLA 2010 viditelná reklama značky ELAN, či <https://www.youtube.com/watch?v=MUj0mwjgIdE> – čas 0:39, <https://www.youtube.com/watch?v=mQ1RDkC37xk&feature=youtu.be> – čas 01:14, https://www.youtube.com/watch?v=dCx_MEgfhwU – čas 02:57, a <https://www.youtube.com/watch?v=6nbQZUr2q-s&feature=youtu.be> – čas 02:37, kde je viditelná reklama uvedených značek pro změnu v rámci LOOK BELLA 2011.
57. Žalovaný má pravdu, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu, měl žalobce povinnost prokázat jednoznačným způsobem veškeré skutečnosti týkající se předmětných výdajů, které budou odpovídat ostatním zjištěným údajům a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé obchodní transakci. Pokud by ovšem žalovaný odpovídajícím způsobem provedl a vyhodnotil důkazní prostředky uvedené v předchozím odstavci, pak by podle krajského soudu dospěl k závěru, že žalobce tuto svoji povinnost splnil. Žalobce totiž na základě těchto důkazních prostředků prokázal, že výdaje uhrazené společnosti MELANORE za reklamu na akcích LOOK BELLA 2010 a 2011 vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Plnění na akcích LOOK BELLA

proběhla, žalobce výdaje fakticky vynaložil, prokazatelně uhradil a měl je smluvně podložené. To podle krajského soudu ke splnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních příjmů – i ve světle výše citovaných obecných východisek judikatury Nejvyššího správního soudu – postačuje.

Poskytnutí reklamního plnění na sportovních akcích

58. Druhým sporným bodem mezi účastníky řízení jsou poté sportovní akce, na kterých měla společnost MELANORE zajistit reklamu pro žalobce a jím distribuované značky. Žalobce i žalovaný zde argumentují v obecnější rovině, protože jádro sporu je stále stejné. Krajský soud na ně proto v obecnosti odůvodnění naváže. Žalovaný i v tomto případě ve svém rozhodnutí uvádí, že mu není zřejmá vazba daných sportovních značek na žalobce. Důkazní prostředky, které žalobce předložil v odvolacím řízení, podle něj neprokazovaly reklamní plnění ze strany společnosti MELANORE. Žalovaný uvedl, že nedoložil umístění daných reklamních log právě společností MELANORE. Z předložených podkladů navíc podle žalovaného nebylo zřejmé, že se jedná o tu kterou sportovní akci zmíněnou ve smluvní dokumentaci mezi žalobcem a společností MELANORE. Sportovní oddíly, které správce daně v daňovém řízení oslovil výzvou, až na jeden z nich nepotvrdily, že by prezentovaly logo žalobce nebo dalších značek, které má distribuovat. Kromě toho žalovaný opět zmiňuje nekonkrétní svědecké výpovědi, které nekořespondovaly s tvrzeními žalobce.
59. I v této části – obzvláště při zohlednění předcházejících závěrů krajského soudu – rozhodnutí žalovaného neobstojí. Nadále se projevuje hlavní mylka, kterou se žalovaný řídí, že pro žalobce nemá žádný prokazatelný ekonomický význam propagace již výše vícekrát zmiňovaných sportovních značek. Žalobce však žalovanému v odvolacím řízení předložil velmi přehledný soubor důkazních prostředků, kterými doložil, že reklama těchto značek, na něž pamatovala smluvní dokumentace, ve smluvených dnech a na akcích sjednaných s dodavatelem MELANORE proběhla.
60. Kromě fotodokumentace obsažené ve správním spisu jsou to opět videozáběry pod mnohými URL odkazy, kde se v žalobcem upřesněných časech opravdu objevují reklamy značek, jež v ČR distribuuje. Krajský soud provedl k důkazu při jednání tato videa: <https://www.youtube.com/watch?v=n-sySqQBjQo> – čas 05:07 a reklama značky HUMMEL na fotbalovém zápase mužů Vysočina Jihlava – Zbrojovka Brno dne 4. 11. 2011, <https://www.ceskatelevize.cz/porady/10128312180-futsal/311297370870001-futsal-tango-brno-balticflora-teplice/> - čas 55:05 a reklama stejné značky na futsalovém zápase mužů mezi Tango Brno a Balticflora Teplice dne 12. 10. 2011, <https://www.ceskatelevize.cz/porady/10128655975-volejbal/31129737113-kp-brno-vk-modranska-prostejov/video/?page=6> – čas 14:00 a reklama též značky na volejbalovém zápase žen mezi KP Brno a VK Modránská Prostějov, <https://www.ceskatelevize.cz/porady/10122427178-udalosti-v-regionech/311281381991124/video/> - čas 22:19 a opět reklama značky HUMMEL v reportáži z basketbalového zápasu žen mezi Valosunem Brno a rumunským týmem Satu Mare. Jak přehledně seřazená fotodokumentace, tak tyto videozáběry odpovídají tvrzením žalobce a údajům v jím předložené smluvní dokumentaci a dalších podkladech.
61. Tyto důkazní prostředky mohly žalovanému poskytnout jím žádaný ucelený obraz o obchodní transakci, pokud by se sám nesvedl na scestí tím, že je adekvátně nezohlednil.

Na toto scestí jej svedla i nedůvěra, kterou vůči žalobci pojal v otázce jeho distributorských vztahů. Krajský soud v té souvislosti souhlasí se žalobcem, že by bylo nepřiměřené po něm v konkrétních okolnostech této věci požadovat ještě detailnější vysvětlení, kdo přesně (resp. který z možných subdodavatelů společnosti MELANORE) reklamní plnění na daných sportovních akcích realizoval. Z hlediska judikatury je totiž důležité, že žalobce za tato reklamní plnění vynaložil výdaje, které za výdaje považuje zákon, a učinil tak v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů. K těmto skutečnostem unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu.

Závěrečné hodnocení

62. Krajský soud má z těchto důvodů za to, že žalobce předložil žalovanému dostatečně ucelený obraz o tom, jak obchodní transakce se společností MELANORE probíhaly. Bez závažných trhlín a nejasností ve smyslu rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014–26 či ze dne 9. 12. 2015, č. j. 3 Afs 163/2015-63, na něž žalovaný odkazuje ve svém rozhodnutí. Nešlo ani o abstraktní výdaje ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68, s nímž žalovaný taktéž pracuje. Nesrovnalosti, které žalovaný identifikoval, vznikaly jeho přespříliš formálním a skutkově izolovaným posouzením věci, v jehož rámci nehodnotil jednotlivé důkazy v jejich rozumné vzájemné souvislosti. Zejména pak nesprávně podcenil důkazní sílu dokumentů, fotografií a URL odkazů předložených žalobcem v odvolacím řízení. Z nich plyne, že reklamní plnění pokrytá smlouvu mezi žalobcem a společností MELANORE (byť možná pokrytá i skrze subdodavatele) proběhla. Výdaje za tato reklamní plnění pak – s ohledem na ekonomický vztah žalobce k distribuovaným značkám – byly výdaji, které splňovaly podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních příjmů.
63. Krajský soud proto shrnuje, že námitky žalobce – tentokrát ve vztahu k jeho výdajům za reklamní plnění dodavatele MELANORE – jsou důvodné.

VI. Shrnutí a náklady řízení

64. Soud z výše uvedených důvodů ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm žalovaného váže právní názor krajského soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
65. Právní názor krajského soudu lze shrnout těmito slovy: žalobce ve vztahu k reklamním plněním (1) M. P. na závodu „*FxPro Rally Cyprus*“, (2) společnosti TREZE Development na turnaji „*Starobrnno Gastro CUP 2011*“ a (3) společnosti MELANORE na akcích LOOK BELLA 2010 a 2011 a sportovních akcích, které byly v této věci předmětem sporu, prokázal, že výdaje za tato reklamní plnění představovaly náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Unesl v této otázce své důkazní břemeno. V případě rally závodů, na kterých měla žalobci poskytnout reklamní plnění společnost TREZE Development, pak žalovaný nesprávně hodnotil výpovědi svědků R. J., A. M. a V. B., na něž mířily žalobní námitky. Žalovaný je bude muset nově vyhodnotit. Bude tak muset učinit v souladu se závěry krajského soudu ve vztahu k těmto svědeckým výpovědím [část V. b. 1) výše] a zejména ve vzájemných souvislostech s dalšími důkazními prostředky.

66. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl ve věci úspěšný, krajský soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení žalobce sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů zástupce žalobce. Odměna zástupce činí podle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb. („advokátní tarif“) za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, seps žaloby a účast při jednání soudu) 3 x 3.100 Kč. Náhrada hotových výdajů činí podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 3 x 300 Kč. Celková výše nákladů řízení žalobce tak činí 13.200 Kč. Žalovaný ve věci úspěšný nebyl, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá.

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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 7. října 2020

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu