



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudců Mgr. Věry Jachurové a Mgr. Marka Zimy v právní věci

žalobkyně: **Milkpol spol. s r. o.**, IČO: 629 17 897  
se sídlem Reinerova 1657/23, Praha 6  
zastoupené advokátem JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M.  
se sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2019, č. j. 16378/19/5200-11431-711360

takto:

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

**Odůvodnění:**

*I. Základ sporu a dosavadní průběh řízení*

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též jen „správce daně“) ze dne 26. 2. 2014, č. j. 1001686/14/2006-24904-110285 (dále též jen „dodatečný platební výměr“) tak, že dodatečný platební výměr byl částečně změněn. Dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň

z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 ve výši 5 914 600 Kč a zároveň žalobkyni vznikla povinnost uhradit penále ve výši 1 182 920 Kč. Napadeným rozhodnutím byla výše doměřené daně změněna na částku 4 144 600 Kč a výše penále na částku 828 920 Kč.

## II. Žalobní body, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

2. V **první žalobní námitce** žalobkyně namítla, že se žalovaný nesprávně vypořádal s jejími tvrzeními, nesprávně zhodnotil zjištěný skutkový stav a chybně právně posoudil otázku oprávněnosti zahrnutí částky ve výši 360 000 Kč, kterou žalobkyně vynaložila na služby společnosti Váš Asistent s.r.o., IČ: 27936457, se sídlem Na nivách 1019/25, 141 00 Praha, nyní Tintern Abbey s.r.o., se sídlem Mokrá 1284/13a, 149 00 Praha (dále jen „Váš Asistent s.r.o.“), týkající se mj. reklamy na motorových vozidlech ve vlastnictví této společnosti, do nákladů žalobkyně ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
3. Podle závěrů Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82 (dále též „zrušující rozsudek“) uvedených v odstavcích 64 a 65, které přijal i žalovaný, bylo provedení reklamy považováno za prokázané a existují pouze pochyby o tom, že byl dodržen časový rozsah sjednaného plnění. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nepřesně hovořil o pochybách o věrohodnosti plnění, ačkoli jej co do jeho poskytnutí nezpochybnil. Z provedeného dokazování je zřejmé, že polepy byly na motorových vozidlech od července 2009 do 3. 11. 2009 (ze kdy pochází fotografie polepů). Ohledně poskytnutí služeb po 3. 11. 2009 žalobkyně již v daňovém řízení uznala, že se dostala do důkazní nouze.
4. Žalovaný dle názoru žalobkyně pochybil tím, že výdaj vynaložený na reklamu na motorových vozidlech odmítl pokládat za oprávněný náklad žalobkyně ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v celém jeho rozsahu, ačkoli nebyly pochyby o tom, že plnění bylo ve větší části sjednaného rozsahu poskytnuto. Pokud byl sjednán časový rozsah plnění červenec až prosinec 2009 a plněno bylo bez pochyb v období červenec až říjen 2009, měl být tento výdaj jako oprávněný náklad uznán alespoň poměrně, tedy ve dvoutřetinové výši. Úplné odepření uznání tohoto výdaje bylo v rozporu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů i se základními zásadami daňového řízení týkajícími se povinnosti správného stanovení daně. Nadto pro určení výše poměrné části uznatelných nákladů jsou ve spisu obsaženy veškeré nutné informace, neboť žalobkyně na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vynaložila částku 47 600 Kč, kterou měl žalovaný v napadeném rozhodnutí uznat za daňově uznatelný náklad a podanému odvolání měl v tomto rozsahu vyhovět.
5. Ve **druhé žalobní námitce** žalobkyně uvedla, že žalovaný pochybil při hodnocení důkazů a právním posouzení otázky uznatelnosti nákladů vynaložených na zhotovení reklamy na reprezentačním DVD a na koncertu dívčí skupiny INFLAGRANTI. Žalovaný citoval správce daně, který dospěl k závěru, že „*předmětné DVD bylo vyrobeno až v roce 2010 a uvedeno na trh dne 20. 2. 2010*“, což mělo zpochybnit tvrzení žalobkyně, že vynaložila náklady na reklamu ve zdaňovacím období roku 2009. Z dokladů předložených žalobkyní je však zjevné, že k faktickému vynaložení nákladů na reklamu došlo již v roce 2009, neboť předmětný koncert, z něhož byl zvukově - obrazový záznam vyhotoven, se uskutečnil na podzim roku 2009.

6. Žalovaný v napadeném rozhodnutí rovněž dospěl k závěru, že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, že jí byly tyto služby skutečně poskytnuty ze strany dodavatele S. P. (dále jen „S. P.“). Žalobkyně v této souvislosti upozornila na právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 97/2018 – 35, podle kterého platí, že pokud *„nastane situace, kdy daňovým subjektem předložené daňové doklady byly správcem daně náležitě zpochybněny, aniž byla zpochybněna samotná existence zboží, a v rámci následného dokazování se nepodařilo prokázat skutečnou výši výdajů spojených s pořízením zboží, je namístě daňovému subjektu uznat výdaj alespoň v minimální nutně vynaložené výši.“* Jelikož žalobkyně v řízení jednoznačně prokázala uskutečnění plnění a s tímto hodnocením dokazování souhlasil i městský soud ve zrušujícím rozsudku, měl žalovaný v této situaci uznat výdaje na toto plnění alespoň v minimální výši.
7. Ve **třetí žalobní námitce** žalobkyně namítala, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k nesprávným skutkovým závěrům, které neodpovídají provedenému dokazování, postupoval svévolně a striktně při hodnocení provedeného dokazování a kladl na žalobkyni nadměrné důkazní břemeno.
8. Žalovaný pochybil při hodnocení důkazů vztahujících se k využití marketingové studie vypracované společností Váš Asistent s.r.o. Ačkoli v napadeném rozhodnutí uvádí, že žalobkyně marketingový záměr vyplývající z listin za červenec a srpen 2009 nevyužila, je ze spisového materiálu zřejmé, že žalobkyně v období po vypracování marketingové studie využila některá doporučení vyplývající z vypracovaného materiálu (např. sponzorství sportovních akcí na celou sezonu, které jí bylo doporučeno v podkladu ze srpna 2009). Napadené rozhodnutí tak v tomto bodě uvádí závěry, které neodpovídají zjištěnému skutkovému stavu.
9. Ve **čtvrté žalobní námitce** k ostatním plněním, která žalovaný nepovažoval za uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, žalobkyně pouze obecně uvedla, že na ní bylo ze strany žalovaného kladeno nadměrné důkazní břemeno a provedené důkazy byly svévolně hodnoceny v její neprospěch. K podobnému závěru měl při předchozím přezkumu postupu žalovaného dospět také městský soud. Žalobkyně proto pokládá za překvapivé, že žalovaný v nezákonném hodnocení provedených důkazů po zrušení svého předchozího rozhodnutí pokračoval a dospěl k závěru, že žalobkyně nároky na snížení základu daně o příslušné výdaje neprokázala.
10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.
11. K **první žalobní námitce** uvedl, že odmítá dezinterpretaci závěrů městského soudu, jíž se žalobkyně dopustila. V napadeném rozhodnutí citoval část rozsudku, avšak, shodně jako soud nedospěl k závěru, že provedení reklamy žalobkyně prokázala.
12. Zdůraznil, že z doložených fotografií nebylo možné nijak určit, kdo a kdy je nafotil a také koho, kdy a kde mohla reklama oslovit. Fotografie neprokázaly poskytnutí reklamních služeb v deklarovaném rozsahu a z napadeného rozhodnutí se výslovně podává, že pochybnosti o věrohodnosti poskytnutého plnění vzbudilo neodborné provedení reklamních polepů na vozidlech, na kterých jsou loga umístěna nakřivo, v rozích zjevně nepřiléhají ke karoserii a v jednom případě je logo umístěno v těsné blízkosti SPZ. Této argumentaci žalovaného přisvědčil rovněž městský soud v předchozím zrušujícím rozsudku. Nadto zdůraznil, že sama žalobkyně v rámci doplnění odvolání ze dne 24. 10. 2018 připustila, že ohledně reklamy na motorových vozidlech se dostala do důkazní nouze.

13. Ke **druhé žalobní námitce** žalovaný uvedl, že žalobkyně svá tvrzení vytrhla z kontextu dalších zjištění popsaných v napadeném rozhodnutí. Žalovaný od vydavatele DVD zjistil, že bylo vyrobeno a na trh uvedeno roce 2010, a dovodil tak s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, že propagace žalobkyně na předmětném DVD nemohla souviset se zdaňovacím obdobím roku 2009. Správci daně navíc vyvstaly důvodné pochybnosti o tom, zda pro žalobkyni reklamu zajistil S. P., neboť zjistil, že držitel licenční smlouvy ani producent s S. P. ani s jeho společností nespolečně pracovali.
14. Žalovaný poukázal na závěry městského soudu uvedené v bodech 79 až 81 zrušujícího rozsudku, které jsou v souladu se závěrem žalovaného, že žalobkyně ohledně tohoto výdaje neunesla důkazní břemeno. Žalobkyně nepředložila žádné důkazy, které by správce daně mohly přesvědčit o tom, že reklamu na DVD zajistil skutečně S. P. Žalobkyně ani neurčila a neprokázala konkrétního poskytovatele plnění, byť odlišného od S. P. V této souvislosti žalovaný odkázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu k prokazatelnosti nákladů doložených zpochybněnými doklady, podle níž nestačí jen obecně tvrdit, že k plnění určitě došlo a někdo jej poskytnout musel, ale je nutné vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.
15. Ke **třetí žalobní námitce** žalovaný uvedl, že žalobkyně podsouvá nepravdivé informace o tom, že ze spisového materiálu má být zřejmé, že v období po vypracování marketingové studie využila některá doporučení vyplývající z vypracovaného materiálu. Zdůraznil, že v dokumentech *Strategie a plánování pro klienta* jsou uvedeny pouze nekonkrétní teoretické poznatky běžně dostupné nejenom v odborné literatuře, nýbrž i pro laickou veřejnost. Listiny neobsahují žádný návrh konkrétní akce. Žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky, z nichž by bylo zřejmé, že pro ni společnost Váš Asistent s.r.o. naplánovala konkrétní marketingovou strategii. Uvedeného si je vědoma samotná žalobkyně, která v doplnění odvolání ze dne 24. 10. 2018 souhlasila s tím, že své důkazní břemeno neunesla.
16. Uváděla-li žalobkyně, že v období po vypracování marketingové studie využila např. doporučení v podobě sponzorství sportovních akcí na celou sezonu, jedná se o pouhé obecné a ničím nepodložené tvrzení, přičemž ze spisového materiálu a provedeného dokazování je zřejmé, že žalobkyně marketingový záměr za červenec 2009 a srpen 2009 nevyužila. V projednávaném případě žalobkyně ani na výzvy správce daně nedoložila žádné důkazní prostředky svědčící o poskytnutí marketingových služeb společností Váš Asistent s.r.o. S ohledem na obecnost a nekonkrétnost informací je jejich realizace jako konkrétního záměru stěží přestavitelná a logo žalobkyně na basketbalových utkáních Mattoni NBL (první basketbalové ligy) bylo uvedeno ještě před vyhotovením marketingové strategie za srpen 2009.
17. Ke **čtvrté žalobní námitce** žalovaný uvedl, že správce daně prvotní důkazní prostředky předložené žalobkyní zpochybnil, jelikož mu vznikly důvodné pochybnosti o souladu žalobkyní předložených dokladů se stavem faktickým. V okamžiku, kdy správce daně se svými pochybnostmi žalobkyni seznámil a příslušnými výzvami k prokázání skutečností ji vyzval k prokázání, že uplatněné náklady jsou náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a dále k tomu, aby předložila konkrétní důkazní prostředky prokazující faktické uskutečnění fakturovaných služeb, přešlo na žalobkyni důkazní břemeno. Žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila řadu důkazních prostředků, avšak nepředložila žádné relevantní

důkazy, na jejichž základě by bylo možno vzít za prokázané naplnění ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a deklarované výdaje uznat jako daňově účinné. V této souvislosti žalovaný poukázal rovněž na zrušující rozsudek, v němž se soud zabýval jednotlivými plněními, přičemž nedospěl k závěru, že na žalobkyni bylo kladeno nadměrné důkazní břemeno.

18. Žalobkyně na vyjádření žalovaného reagovala replikou, ve které k **prvnímu žalobnímu bodu** uvedla, že soud ve zrušujícím rozsudku jednoznačně zhodnotil důkaz fotografií s přiloženým denním tiskem jako důvěryhodný důkaz prokazující to, že dne 3. 11. 2009 se polepy na automobilech nacházely a považoval poskytování deklarovaného plnění k tomuto dni za prokázané. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí zpochybňuje kvalitu provedení polepů, nemůže nyní tvrdit, že žalobkyně provedení reklamy vůbec neprokázala. V rámci doplnění odvolání žalobkyně skutečně uznala, že se dostala do důkazní nouze, v kontextu zrušujícího rozsudku je však toto tvrzení třeba vykládat tak, že důkazní nouze se týkala výlučně otázky, zda polepy byly umístěny na automobilech po celou dobu deklarovaného poskytování plnění, tedy po 3. 11. 2009.
19. Ke **druhému žalobnímu bodu** žalobkyně v replice poukázala na skutečnost, že žalovaný se ve vyjádření věnuje výhradně otázce časového zařazení nákladů na propagaci na DVD uvedené skupiny, avšak zcela pomíjí otázku reklamy na koncertě v roce 2009. Žalobkyně přitom k provedení této reklamy předložila průkazné fotografie. Na danou věc tak měly být aplikovány závěry plynoucí z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 97/2018 – 35 a ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73. Daň byla stanovena v rozporu se zjištěným skutkovým stavem a napadené rozhodnutí je pro nezákonnost třeba zrušit.

### *III. Obsah správního spisu a dosavadní průběh řízení*

20. Správce daně dodatečným platebním výměrem doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za rok 2009 ve výši 5 914 600 Kč a penále ve výši 1 182 920 Kč. Toto rozhodnutí bylo založeno na výsledku zprávy o daňové kontrole ze dne 13. 2. 2014, č. j. 1567365/13/2006-05404-109565 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“).
21. V rámci daňové kontroly správce daně neshledal některé výdaje vynaložené žalobkyní v roce 2009 za daňově uznatelné ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Jednalo se o tyto tři druhy výdajů, které měly být vyloženy na propagaci žalobkyně:
  - a) poskytnutí reklamních a propagačních služeb společností Váš Asistent s.r.o. ve výši 360 000 Kč;
  - b) poskytnutí reklamních služeb dodavatelem S. P. ve výši 3 210 000 Kč;
  - c) poskytnutí reklamních služeb společností Sport Relations & Management B. V. ve výši 26 000 000 Kč.
22. V případě poskytnutí reklamních a propagačních služeb společností Váš Asistent s.r.o., správce daně rozporoval výdaje vynaložené žalobkyní na vypracování dokumentu Strategie a plánování pro prezentaci klienta za období červenec – prosinec 2009; provádění kontrol plnění smluv s jinými dodavateli, konkrétně při zajištění reklamy společností Sport Relations & Management B. V., a vyhotovení polepu karoserie osobních automobilů logem žalobkyně.
23. Správce daně zjistil, že listiny Strategie a plánování pro prezentaci klienta za měsíce červenec a srpen 2009 obsahují návrh možných řešení reklamních aktivit pro druhou

polovinu roku 2009, za měsíc září 2009 jde o plán kontrol na domácích utkáních Mattoni NBL celku BK Synthesia Pardubice (kontrola a umístění loga klienta v hale BK v Pardubicích na bannerech okolo plochy a na horní kostce v hale při domácích utkáních, na dresech hráčů, internetových stránkách, vstupenkách a programu) a za měsíce říjen, listopad a prosinec 2009 dokumenty žalobkyně obsahují přehledy provedených kontrol na těchto utkáních.

24. Podle správce daně však Strategie a plánování pro prezentaci klienta za červenec 2009 obsahuje pouze obecný popis marketingových aktivit a není zřejmá souvislost s obchodními aktivitami daňového subjektu. Nebylo tedy prokázáno, že by tento výdaj souvisel s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů. Ani návrh možných řešení ze strategie a plánování pro prezentaci klienta za srpen 2009 žalobkyně nevyužila k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů, neboť neprokázala koupi reklamního prostoru v médiích (např. TV, rozhlas, periodika).
25. Správce daně dále uvedl, že Strategie a plánování pro prezentaci klienta za září 2009 obsahuje pouze veřejně přístupnou informaci o termínech domácích utkání Mattoni NBL celku BK Synthesia Pardubice na podzim 2009. Strategie a plánování pro prezentaci klienta za říjen 2009 obsahuje úkoly a údajné výsledky kontroly z 1., 2., 4., 6. a 8. kola Mattoni NBL. Na závěr je uveden výsledek kontroly a to, že smlouva o reklamě je řádně plněna ze strany partnera, tedy BK Synthesia Pardubice. Strategie a plánování pro prezentaci klienta za listopad 2009 obsahuje úkoly a údajné výsledky kontroly z 10., 14. a 16. kola Mattoni NBL. Strategie a plánování pro prezentaci klienta za prosinec 2009 obsahuje úkoly a údajné výsledky kontroly z 18. a 20. kola Mattoni NBL. Pokud by společnost Váš Asistent s.r.o., skutečně poskytla předmětná plnění, tak by též zjistila, že se na běžných vstupenkách žádné logo neuvádí. Správce daně v těchto případech tedy neshledal, že by bylo poskytnuto plnění, které bylo uvedeno ve smlouvě mezi žalobkyní a společností Váš Asistent s.r.o., tedy provádění kontrol plnění smluv s jinými dodavateli.
26. Co se týče polepu karosérií, žalobkyně dle správce daně neprokázala, že by plnění uvedená ve smlouvě byla realizována a daňovým subjektem fakticky přijata. Žalobkyně předložila správci daně fotografie, na kterých jsou dvě auta polepená logem žalobkyně. Na autech je také výtisk novin Mladé fronty DNES, na kterém je vidět titulní strana s článkem „*Marek Benda: festival výmluv*“. Podle správce daně však důkazy předložené žalobkyní nebyly s to tvrzené skutečnosti prokázat. Předložené fotografie byly pro správce daně neprůkazné. Ani u jednoho ze dvou vozidel nebylo prokázáno, při jakých jízdách bylo k reklamním službám použito, v případě vozidla Lexus by tiskoviny na vozidle v případě jízdy nevydržely, v případě vozidla Volvo by vozidlo nemohlo vjet na pozemní komunikace kvůli umístění loga v blízkosti SPZ, neboť takový postup platný právní předpis zakazuje. Na předmětných fotografiích stojí obě vozidla před sídlem žalobkyně, na kterém se nachází nápis „MILKPOL“, mnohonásobně větší, než na předmětných vozidlech. Vzhledem k této skutečnosti nebylo dle správce daně zřejmé, koho, kdy a kde tato reklama mohla oslovit a jak mohla souviset s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně nepředložila žádný věrohodný důkazní prostředek, kdo grafický návrh reklamních materiálů realizoval, tj. kdo předmětný návrh vyrobil a na vozidla umístil. Správce daně považoval za nevěrohodné, že by odborná firma umístila reklamu na místo na vozidle, kde její umístění být nesmí, navíc nakřivo a tak, že v rozích zjevně nepřiléhá ke karoserii.

27. V případě poskytnutí reklamních služeb dodavatelem S. P. správce daně rozporoval výdaje žalobkyně zaplacené fyzické osobě za poskytnutí reklamních služeb dodavatelem S. P. za účelem zajištění reklamy v oblasti několika sportovních akcí – jezdeckví, házená, futsal, tenis a stolní tenis, a také prezentaci loga žalobkyně na DVD skupiny INFLAGRANTI.
28. U jezdeckví mělo jít o výrobu a umístění loga na přepravním boxu, výstroji a výzbroji koní a jezdců společnosti KALUPRO, s.r.o., IČ: 271 66 015, sídlem Družicová 724, 161 00 Praha (dále jen „KALUPRO, s.r.o.“). U dalších sportů mělo jít o grafické zpracování, výrobu a umístění reklamních panelů a log na sportovních turnajích a u hudební skupiny o grafické zpracování a umístění loga na DVD.
29. Podle správce daně předložené důkazní prostředky, které zahrnují fotografie z různých sportovních utkání a kopii DVD skupiny INFLAGRANTI, neprokazují poskytnutí reklamních služeb dodavatelem S. P. Fotografie neobsahují datum, neprokazují kdo, z jakého materiálu a kdy označení logem a názvem žalobkyně vyrobil, ani kdy a po jakou dobu bylo toto označení umístěno na přepravním boxu, výstroji a výzbroji koní a jezdců, na dresech hráčů a ve sportovní hale. Správce daně přistoupil k výsledku dodavatele S. P. jako svědka, ten ale na většinu otázek reagoval tak, že zakázky řešil subdodavately, ale na konkrétní subdodavatele si z hlavy nepamatoval.
30. Podle správce daně dodavatel reklamních služeb S. P. neuvedl, které koně a jezdce měl vystrojit a vyzbrojit, ani nebyl schopen uvést, kdy a kde byla předložená fotodokumentace vyhotovena, ani kdo záběry koní a jezdců pořídil, neboť fotografie neobsahují datum. Žalobkyně předložila správci daně přehled údajného pohybu přepravního boxu po České republice v roce 2009, dle kterého měla přeprava koní začít dne 11. 4. 2009 a skončit dne 31. 12. 2009.
31. Správce daně považoval za nevěrohodné, že by žalobkyně výrobu a umístění loga objednala u dodavatele S. P., ten dále u KALUPRO, s.r.o., které jezdeckým oddílem není, tj. uvedená reklama je mimo ve smlouvě tvrzená sportovní odvětví. Dle čl. IV smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a S. P. mělo jít o reklamu – formu přesvědčovacího procesu, kterým měli být hledání odběratelé služeb. Uskutečnění reklamy formou přesvědčovacího procesu a hledání odběratelů služeb nebylo prokázáno. V průběhu daňového řízení nebyla prokázána výroba ani provedení reklamy dodavatelem poskytnutí reklamních služeb, panem S. P. Žalobkyně neprokázala, že by dodavatel poskytnutí reklamních služeb S. P. reklamu zpracoval, ani to, že by ji veřejně šířil ve smyslu ustanovení § 1 odst. 6 a 7 zákona č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy (dále jen „zákon o regulaci reklamy“).
32. Na návrh žalobkyně byl vyslechnut další svědek, který měl zpracovávat grafické návrhy výšivek a polep přepravního boxu. Svědek však vypověděl, že zakázka proběhla mezi roky 2004 až 2006. Provozovna, která ji zpracovávala, již není funkční. Ani tento důkaz tedy neprokázal poskytnutí služeb ze strany S. P. v roce 2009. Správce daně neshledal, že na věci něco mění předložené smlouvy mezi S. P. a společností KALUPRO, s.r.o., o reklamě a marketingu. Na základě těchto smluv měla společnost KALUPRO, s.r.o., v roce 2009 zajistit reklamu pro žalobkyni na svém přepravním boxu a výstroji a výzbroji vlastních koní.
33. Žalobkyně neprokázala, že by plnění uvedená ve smlouvě byla realizována a fakticky přijata. Důkazy předložené žalobkyní nebyly s to tvrzené skutečnosti prokázat. Nepředložení způsobilých důkazních prostředků ze strany žalobkyně znamená neunesení důkazního břemene. Nebyly předloženy žádné důkazy, které by vedly k jednoznačnému

závěru, že reklamní služby byly poskytnuty dodavatelem poskytnutí reklamních služeb panem S. P.

34. Ke stejnému závěru správce daně dospěl i ohledně výdajů na umístění loga na obalu DVD skupiny INFLAGRANTI a dalších sportovních akcích. Zjistil, že na obalu předmětného DVD je společně s jinými uvedeno logo žalobkyně. Správce daně kontaktoval vydavatele uvedeného DVD, společnost „R“, který mu sdělil, že předmětné DVD bylo vyrobeno v roce 2010, uvedeno na trh 20. 2. 2010 a vydáno na základě licenční smlouvy se společností „A“, která vlastnila práva na záznam koncertu a řešila veškeré záležitosti ohledně partnerů uváděných na zadní části obalu předmětného DVD. Společnost „A“ v odpovědi na výzvu k poskytnutí informací správci daně sdělila, že v období roku 2008 - 2011 při poskytnutí reklamních služeb s panem S. P. nespolupracovala. Správce daně dále vyzval společnost „O“, která je uvedena na zadní straně obalu DVD jako producent, k poskytnutí informace ohledně zajištění reklamy obsahující název žalobkyně. Společnost „O“ sdělila, že pro pana S. P. ani pro společnost „C“ v období roku 2009-2012 žádnou reklamu nezajišťovala. Reklamu obsahující název žalobkyně však našla v dokumentaci společnosti v roce 2009 na několika akcích, které pořádala, a to na reklamních plochách, které byly za úplatu převedeny na třetí osoby. Správce daně v průběhu daňové kontroly z předložených dokladů ani vlastním šetřením nezjistil žádné hodnověrné skutečnosti, ze kterých by mohl dovodit zajištění reklamy dodavatelem poskytnutí reklamních služeb panem S. P. přímo, případně s využitím třetích osob, jak je uvedeno ve smlouvě o zajištění reklamy a poskytnutí reklamních služeb mezi žalobkyní a panem S. P. ze dne 16. 10. 2009.
35. Dodavatel poskytnutí reklamních služeb S. P. neuvedl žádné konkrétní skutečnosti svědčící o tom, že reklamní služby tak, jak jsou uvedeny ve smlouvě o zajištění reklamy, poskytl. Smlouva neobsahuje žádný konkrétní předmět závazků, S. P. nevěděl, s kým jednal, u koho konkrétně reklamu zajistil, ani co konkrétně u údajných subdodavatelů objednal. Z předložených fotografií a videí přitom správce daně nemohl dovodit, že reklamní služby poskytl S. P.
36. V případě poskytnutí reklamních služeb společností Sport Relations & Management B. V. správce daně rozporoval výdaje vynaložené žalobkyní na zajištění své propagace na akcích NATLAND Golf Tour a na zápasech Mattoni NBL, konkrétně sponzoringu celku BK Synthesia Pardubice. Správce daně zjistil, že žalobkyně nebyla hlavním partnerem NATLAND Golf Tour, jak tvrdila a jak bylo předmětem smlouvy mezi žalobkyní a společností Sport Relations & Management BV. Žalobkyně tak neprokázala, že by plnění uvedená ve smlouvě byla realizována a daňovým subjektem fakticky přijata. Žalobkyní předložené důkazní prostředky neprokázaly naplnění jednotlivých bodů smlouvy, tj. poskytnutí a přijetí služeb ve smlouvě sjednaných a v souvislosti s tím oprávněnost zahrnutí částky ve výši 3 000 000 Kč do výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
37. Co se týče výdajů na reklamu na basketbalových utkáních, správce daně zjistil, že podle Přílohy č.1 smlouvy mezi žalobkyní a Sport Relations & Management B. V. se mělo jednat o následující: logo umístěné na LED panely během 22 domácích utkání, délka reklamního spotu 15 vteřin; logo vysílané v televizním on-line přenosu (ČT 4 Sport, ČT) - minimálně 5 x za sezónu; logo umístěné na přední straně dresu; logo umístěné na kostce pro vysílání televizních spotů v ČEZ Aréně (domácí hřiště), 22 x za sezónu, v délce 15 vteřin; VIP box vedle basketbalového hřiště (pro 6 osob); VIP permanentní vstupenky; propagace na bannerech webových stránek; a účast basketbalových hráčů na akcích partnera.

38. Správce daně zjistil z podkladů předložených žalobkyní, že v období do 31. 12. 2009 nemohl dodavatel zajistit reklamu během 22 domácích utkání, neboť do 31. 12. 2009 bylo odehráno pouze 10 domácích zápasů a play-off se nehrálo vůbec. Žalobkyně ani neprokázala, že její prezentaci na utkáních Mattoni NBL v ČEZ Aréně Pardubice v roce 2009 zajistila společnost Sport Relations & Management B. V. U VIP permanentních vstupenek žalobkyně neprokázala souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Žalobkyně neprokázala žádné své akce, na kterých se účastnili basketbaloví hráči.
39. Správce daně dále zjistil, že ve smlouvě o propagaci a reklamě mezi Sport Relations & Management B. V. jako poskytovatelem a žalobkyní jako partnerem je žalobkyně označována jako generální partner. V rámci odpovědi k výzvě k poskytnutí informací od společnosti „P“ správce daně zjistil, že v kalendářním roce 2009 byla žalobkyně hlavním partnerem BK Synthesia Pardubice, nikoliv generálním partnerem. Přitom ve smlouvě byla sjednána cena 18 000 000 Kč za tyto služby. Správce daně na veřejně přístupných webových stránkách basketbalového klubu dne 12. 3. 2013 zjistil, že u nabízených reklamních služeb u typu partnerství hlavní partner je uvedena cena v rozmezí 200 000 Kč až 2 000 000 Kč.
40. Správce daně uzavřel, že nepochybně skutečnost, že reklama existovala, ale zpochybňuje provedení reklamy dodavatelem Sport Relations & Management B. V. Zejména nebylo prokázáno naplnění jednotlivých bodů smlouvy, tj. poskytnutí a přijetí služeb ve smlouvě sjednaných a v souvislosti s tím oprávněnost zahrnutí částky ve výši 18 000 000 Kč do výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
41. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 12. 2014, č. j. 31383/14/5200-11431-711360. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, o které rozhodl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82 tak, že žalobě vyhověl a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud ve zrušujícím rozsudku označil za nesprávné závěry správce daně týkající se výdajů žalobkyně za služby vyplacené S. P. na základě smlouvy ze dne 16. 10. 2019 za reklamu na halových sportech, tenisových turnajích a turnaji ve stolním tenise (srov. body 82-89 zrušujícího rozsudku). V případě reklamy prostřednictvím družstva BK Synthesia Pardubice na Mattoni NBL soud dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala rozsah ve smlouvě ze dne 30. 6. 2009 dohodnutých plnění, ačkoliv správce daně a potažmo žalovaný zpochybňovali i faktické zjištění reklamy společnosti (srov. body 93-97 zrušujícího rozsudku). Ostatní žalobní námitky soud vyhodnotil jako nedůvodné.
42. V dalším řízení žalovaný postupoval v intencích zrušujícího rozsudku, přičemž jako důvodnou uznal námitku ohledně poskytnutí reklamy na sportovních akcích od dodavatele S. P., a z toho důvodu napadeným rozhodnutím změnil výši doměřené daně a penále tak, jak je uvedeno shora.
43. Co se týče služeb poskytnutých žalobkyni společností Váš Asistent s. r. o., uvážil žalovaný následovně:
44. K listinám *Strategie a plánování pro prezentaci klienta* poukázal na obecnost informací v nich obsažených, které svým obsahem zjevně nemohly být z hlediska obchodních aktivit žalobkyni prospěšné a zjevně neodpovídají fakturované ceně. Jedná se o nekonkrétní teoretické poznatky běžně dostupné jak v odborné literatuře, tak i dostupné pro laickou veřejnost. Žalobkyně nijak nedoložila, že by některou z navrhovaných metod využila, a

prokázala tak vazbu mezi poskytnutým plněním a faktickým použitím a aplikací v praxi (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006-108 a ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73). Listiny neobsahují žádný návrh konkrétní akce, např. v konkrétním časopise, rozhlase, či jakékoliv sportovní akce a neobsahují ani žádný cenový rozpočet či bližší marketingový průzkum.

45. Žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky ani k ostatním plněním vyplývajícím z Reklamní smlouvy ze dne 1. 7. 2009, jež by svědčily o provedení marketingového průzkumu trhu, provedení konzultační činnosti s dodavatelem reklamních služeb, zpracování finančních plánů a rozpočtů pro realizaci reklamní kampaně včetně zadání a výběru subjektů vhodných pro realizaci grafických návrhů společností Váš Asistent s.r.o., a rovněž z její strany nebyly nijak doloženy analýzy vývoje trhu, které měly být provedeny na základě Dodatku č. 1 ze dne 1. 10. 2009 k této smlouvě, a podklady svědčící o navržené optimalizaci reklamních služeb. Žalobkyně nekonkretizovala, jakým způsobem společnost Váš Asistent s.r.o., realizovala svou činnost, resp. nepředložila žádný relevantní výstup její činnosti vyplývající přímo ze smlouvy a v doplnění odvolání souhlasila s tím, že své důkazní břemeno v tomto směru neunesla.
46. K *reklamě na motorových vozidlech* žalovaný uvedl, že žalobkyní předložené důkazní prostředky jsou pouze formální povahy a samy o sobě nemohou prokázat, že plnění byla uskutečněna tak, jak tvrdí žalobkyně. Úhrady faktur dokládají pouze skutečnost, že žalobkyně poukázala na účet deklarovaného dodavatele peněžní prostředky, neprokazují však faktické provedení předmětných služeb. Ani odpověď na dožádání od společnosti Váš Asistent s.r.o., nebyla schopna odstranit pochybnosti správce daně o provedené reklamě, neboť její příloha obsahovala stejné zpochybněné fotografie vozidel, jaké správce daně obdržel i od žalobkyně. Rozhodující pro daňové řízení je vždy faktická stránka věci, a jakékoliv doklady lze proto akceptovat jen tehdy, je-li nesporné, že plnění bylo uskutečněno tak, jak je v těchto dokladech uvedeno. Pouhá existence uzavřené smlouvy, předložení formálně bezvadných dokladů a zpochybněné fotodokumentace jsou bez dalšího nedostatečné pro přijetí závěru o prokázání souladu žalobkyní uplatněných nákladů s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
47. Žalovaný zdůraznil, že pochybnosti o věrohodnosti poskytnutého plnění vzbuzuje neodborné provedení reklamních polepů na předmětných vozidlech, neboť loga jsou umístěna nakřivo a v rozích zjevně nepřiléhají ke karoserii a v jednom případě je logo umístěno v těsné blízkosti SPZ. Toto ostatně shledal i soud ve zrušujícím rozsudku.
48. Ohledně služeb poskytnutých dodavatelem S. P. uvážil žalovaný následovně:
49. K *reklamě na přepravním boxu, výstroji a výzbroji jezdců* uvedl, že svědek S. P. byl dotazován ve věci spolupráce s žalobkyní opakovaně, přesto na podstatné otázky nebyl schopen odpovědět nebo vypovídal, že si na konkrétní skutečnosti nepamatuje. Takto nekonkrétní svědeckou výpověď nelze považovat za důkaz o tom, že výdaj v deklarované výši v souvislosti s tímto obchodním případem skutečně byl vynaložen. Ani doložená fotodokumentace a pohyb přepravního boxu nemohly žádným způsobem zhojit pochybnosti o uskutečnění reklamního plnění, jehož rozsah a forma nebyla v rozhodných parametrech předem stanovena.
50. Z výsledku dodavatele společnosti KALUPRO, s.r.o., pro kterou měl tento zajistit výrobu a umístění loga na přepravním boxu a výstroji a výzbroji koní a jezdců, žalovaný zjistil, že společnost Didot.Litografické studio, spol. s.r.o., která měla zpracovat grafické návrhy,

vyrobila reklamu pro společnost KALUPRO, s.r.o., s logem žalobkyně již v roce 2005, což však nijak neosvědčuje, jakým způsobem a na jakých jezdeckých akcích bylo logo žalobkyně veřejně šířeno a zda bylo reklamní plnění fakticky uskutečněno v roce 2009.

51. Ve vztahu ke smlouvě mezi S. P. a společností KALUPRO, s.r.o., pak žalovaný poukázal na strohý a nekonkrétní věcný rámec zajištění reklamy v předmětných smlouvách, v nichž opětovně nebylo stanoveno, na jakých sportovních reklamních akcích budou loga daňového subjektu šířena a na koho mají působit.
52. Ke *koncertu a reprezentačnímu DVD skupiny INFLAGRANTI* žalovaný uvedl, že zjištění správce daně od společnosti vlastníci práva na záznam koncertu skupiny nepotvrdila účast S. P. na poskytnutí reklamy. Jak vyplývá z judikatury, to, kdo a kdy fakticky reklamu provedl, je spolu se zjištěním jejího skutečného rozsahu, výše její ceny a její uhrazení zcela zásadní pro posouzení otázky, zda daňový subjekt prokázal faktické uskutečnění služby. Na základě výše uvedeného žalovaný konstatoval, že žalobkyně neuvedla a neprokázala veškeré okolnosti týkající se nákladů na její propagaci při koncertu skupiny INFLAGRANTI, které by potenciálně byly v souladu s ostatními zjištěnými údaji a vytvářely by přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Správce daně důkazy vyvrátil věrohodnost a průkaznost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem a důkazní břemeno přenesl zpět na žalobkyni.
53. Žalovaný uzavřel, že předmětné náklady vynaložené v souvislosti s propagací na koncertu skupiny INFLAGRANTI nelze považovat za daňové uznatelné, přičemž ani DVD z koncertu časově nesouvisí se zdaňovacím obdobím roku 2009.
54. K *reklamě na sportovních akcích*, za které žalobkyně vyplatila S. P. 2 850 000 Kč, žalovaný uvedl, že společnost „C“, jejímž jednatelem byl S. P., označila konkrétní akce, kde reklamu žalobkyně zajišťovala a prostřednictvím jakých společností. Seznam těchto akcí odpovídal akcím, ke kterým žalobkyně přiložila foto a videodokumentaci. Správce daně poté oslovil další tři společnosti označené panem S. P. Od dvou společností odpověď neobdržel a třetí společnost „N“ mu sdělila, že v roce 2009 skutečně se společností „C“ spolupracovala, avšak není jí již známo, které akce se týkaly žalobkyně. Ani soud ve zrušujícím rozsudku nedospěl k závěru, že by správce daně a žalovaný neunesli své důkazní břemeno.
55. Žalovaný konstatoval, že doklady formálně odpovídající z hlediska náležitostí či účtování zákonné úpravě nejsou samy o sobě způsobilé prokázat daňovou účinnost uplatněných nákladů, existují-li na straně správce daně vážné a důvodné pochybnosti o skutečnostech v nich uvedených. V takovém případě je povinností daňového subjektu, aby prokázal správnost svého původního tvrzení dalšími důkazy, které by toto zpochybnění jednoznačně a transparentně vyvrátily. Toto těžiště důkazního konfliktu mezi daňovým subjektem a správcem daně vyplývá z ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) zákona o daních z příjmů. V daném ohledu správce daně nesdělil dostatečné pochybnosti svědčící o nevěrohodnosti účetnictví a uplatněných nákladů a z uvedeného důvodu žalovaný shledal námitky žalobkyně důvodné (pro úplnost viz odst. 111 až 115 napadeného rozhodnutí).
56. Co se týče služeb poskytnutých společností Sport Relations & Management B. V., uvážil žalovaný následovně:
57. K akci *Natland Golf Tour* žalovaný uvedl, že předmětem smlouvy se společností Sport Relations & Management B. V. byla propagace žalobkyně jako hlavního partnera. Z finálního monitoringu, diplomu i novoročenky bylo dle žalovaného zřejmé, že za hlavní

partnery jsou považovány jiné společnosti, nikoliv však žalobkyně. S tímto zjištěním byla žalobkyně správcem daně řádně seznámena, avšak tento rozpor nikterak nevysvětlila.

58. Z fotografií předložených v rámci finálního monitoringu, které obsahují logo žalobkyně, není zřejmé, kdy a kde byly pořízeny a zda souvisí s předmětnými turnaji v rámci série NATLAND Golf Tour 2009. Ani následné fotografie předložené v rámci dalšího vyjádření nebylo možné označit jako důkaz o uskutečnění předmětné propagace. Oficiální internetové stránky NATLAND Golf Tour obsahovaly ještě k datu 19. 1. 2015 fotogalerii turnajů pořádaných v roce 2009. Značnou pochybnost o uskutečnění předmětných reklamních služeb společností Sport Relations & Management B. V. vzbuzovala skutečnost, že v souhrnu z celkového počtu 1496 fotografií umístěných na oficiálních stránkách NATLAND Golf Tour 2009 nebylo ani z jedné patrné umístění loga žalobkyně. Nadto detailní shodnost některých snímků doložených žalobkyní se snímky na oficiálních stránkách NATLAND Golf Tour 2009, až na odlišnost reklamního loga na nich zachycených, nastiňuje otázku zjevné fotomontáže ze strany žalobkyně. Žalovaný se tak ztotožnil se správcem daně, který neoznačil Finální monitoring 2. ročníku NATLAND Golf Tour 2009, diplom, novoročenku, pozvánku na turnaj a sadu fotografií za důkaz o uskutečnění reklamních služeb.
59. S ohledem na cenu tvrzeného obchodu bylo možné předpokládat od vyslechnutého svědka L. P. (dále jen „L. P.“), jednatele žalobkyně, povědomost o obchodním případu, a to i s ohledem na skutečnost, že ho jednak sám dojednával a dále s ohledem na to, že na golfových turnajích mělo dle jeho tvrzení docházet k verbální komunikaci značky. V daném případě žalobkyně nepředložila důkazní prostředky svědčící o provedení předmětných služeb.
60. K akci *Mattoni NBL* žalovaný uvedl, že v případě reklamy prostřednictvím družstva BK Synthesia Pardubice na Mattoni NBL dospěl soud ve zrušujícím rozsudku k závěru, že žalobkyně neprokázala rozsah ve Smlouvě 2009/2010 dohodnutých plnění a z uvedeného důvodu shledal náklady vynaložené v souvislosti s akcí Mattoni NBL daňově neuznatelné. Důvodem daňové neúčinnosti nákladů nebylo zpochybnění samotného uskutečnění reklamy či její zajištění společností Sport Relations & Management B. V., ale skutečnost, že žalobkyně neprokázala, že byla poskytnuta od této společnosti v deklarovaném rozsahu. V daném kontextu žalovaný podotkl, že kontrolní zjištění správce daně ve Zprávě o daňové kontrole se odvíjí nejen od neprokázaného rozsahu poskytnutých služeb, ale i od skutečnosti, že nebylo prokázáno zajištění ze strany společnosti Sport Relations & Management B. V. Žalovaný proto přistoupil k opětovnému přezkoumání předmětné věci. Uvedl, že žalobkyní nebyly nijak odstraněny správcem daně zjištěné rozpory týkající se uskutečnění služeb uvedených v Příloze č. 1 Smlouvy 2009/2010. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správcem daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem, současně však, pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. Ostatně i z odpovědi na výzvu k poskytnutí informací od společnosti BK Pardubice, a.s., ze dne 26. 6. 2013 správce daně zjistil, že žalobkyně byla v roce 2009 prezentována pouze jako hlavní partner a nikoliv jako generální partner basketbalového klubu BK Synthesia Pardubice, čemuž dopovídá i seznam hlavních partnerů dohledatelných v archivu stránek klubu. V posuzovaném případě žalobkyně neprokázala, že zpochybněné a následně vyloučené náklady za dodání deklarovaných služeb byly skutečně vynaloženy v uváděném rozsahu, a náklad ve výši 18 000 000 Kč uplatněný na

základě Smlouvy 2009/2010 za rok 2009 tak skutečně sloužil k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

61. Pokud se jedná o Smlouvu 2008/2009, žalovaný souhlasil se žalobkyní, že faktické uskutečnění nebylo správcem daně zpochybněno. Skutečnost, že žalobkyně byla prezentována v probíhající sezóně 2008/2009 jako hlavní partner basketbalového klubu v souladu s předloženou smlouvou, dokládá i žalobkyně v doplnění odvolání doložená historie internetových stránek BK Pardubice k datu 18. 4. 2009. Žalovaný tak uvedl, že v případě nákladů ve výši 3 mil. Kč uplatněných žalobkyní na základě faktury č. 11/2009 vydané společností Sport Relations & Management B. V., se správci daně nepodařilo prokázat důvodnost svých pochybností ohledně věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti účetnictví týkajících se poskytnutí služeb, obzvlášť za situace, kdy realizace byla zajištěna přes společnost BK Pardubice, a.s., a z uvedeného důvodu žalovaný v této části vyhověl odvolání.
62. Žalovaný souhlasil se žalobkyní, která poukázala na to, že základním cílem správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Z tohoto ustanovení vyplývá správci daně nejen povinnost stanovit daň, ale i povinnost stanovit daň ve správné výši. V daném ohledu žalovaný přihlížel ke Smlouvě 2008/2009, v rámci níž žalobkyně uplatnila jako hlavní partner basketbalového klubu BK Synthesia Pardubice v základu daně za sezónu probíhající v první polovině roku 2009 náklady ve výši 3 000 000 Kč, které nebyly ze strany žalovaného zpochybněny. Dle žalobkyní předložené fotodokumentace byl za druhé pololetí roku 2009 poskytnut shodný rozsah plnění na basketbalových utkáních jako v prvním pololetí roku 2009. Z uvedeného důvodu žalovaný ponechal žalobkyni v souvislosti se Smlouvou 2009/2010 v základu daně rovněž 3 mil. Kč vztahující se k druhému pololetí roku 2009. Celkově tedy žalovaný uznal žalobkyni ve spojení s akcí Mattoni NBL jako daňově uznatelné náklady ve výši 6 mil. Kč. Pokud žalobkyně dále v odvolání namítala, že její jednatel potvrdil, že reklamu viděl osobně při několika basketbalových utkáních, kterých se zúčastnil, a uváděla, že i další její jednatel podrobně popsal, kde všude se reklama daňového subjektu při basketbalových utkáních vyskytovala, uvedené žalovaný nerozporoval, nicméně ani tato sdělení osob nevyjasnila správcem daně zjištěné rozpory.
63. Žalovaný uzavřel, že v posuzovaném případě žalobkyně neprokázala, že zpochybněné a následně vyloučené náklady za dodání deklarovaných služeb byly skutečně vynaloženy v uváděném rozsahu, a že náklad ve výši 15 000 000 Kč zaúčtovaný v souvislosti se Smlouvou 2009/2010 za rok 2009 skutečně sloužil k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V případě nákladů ve výši 3 mil. Kč uplatněných v souvislosti se Smlouvou 2008/2009 a ve výši 3 mil. Kč uplatněných z prokazaného smluvního rozsahu dle Smlouvy 2009/2010 tedy žalovaný odvolání vyhověl.
64. K *propagaci od Sport Relations & Management B. V., mezinárodní výměně informací a vlivu na obrat žalobkyně* žalovaný uvedl, že v případě akce Mattoni NBL neměl pochybnosti o zajištění služeb společností Sport Relations & Management B. V., ale o rozsahu smlouvou deklarovaných služeb, které nebyly odstraněny ani prostřednictvím mezinárodní výměny informací. Žalovaný souhlasil se správcem daně, že ani z druhé odpovědi nizozemského správce daně nevyplynuly žádné konkrétní skutečnosti, jež by byly schopny osvědčit, že předmětná reklamní plnění dle Smlouvy 2009/2010 byla zajištěna a uskutečněna v rozsahu a cenách deklarovaných na předmětných dodavatelských fakturách přijatých od společností Sport Relations & Management B. V. V předmětném dožádání je sice uvedeno,

že společnost Sport Relations & Management B. V. zajistila umístění LED banneru na basketbalových utkáních, čímž zajistila TV reklamu, a že zajistila VIP vstupenky, žalovaný ovšem uvedl, že správce daně neobdržel informaci, jakých konkrétních zápasů se reklama týkala a neobdržel žádné konkrétní podrobnosti o reklamních akcích i přes skutečnost, že správce daně toto v dožádání požadoval.

65. Žalovaný uvedl, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění služeb, nizozemský správce daně k této reklamě rovněž nesdělil vůbec žádné informace a nebyly ani označeny žádné důkazní prostředky, které by byly schopné hodnověrně prokázat jejich realizaci.
66. Žalovaný přitom nepochybně, že žalobkyni v předmětném období vzrostly obraty prodeje do řetězců, nicméně tím žalobkyně neprokázala, že tento nárůst souvisel právě s předmětnými reklamními službami na akcích NATLAND Golf Tour a Mattoni NBL. Za situace, kdy žalobkyně neprokázala, že reklamní služby byly byť jen částečně uskutečněny, nelze dle žalovaného usuzovat, že vyplacená částka ve výši 5 000 000 Kč byla nákladem bezprostředně souvisejícím s výnosy, tedy že byla nákladem dle § 24 zákona o daních z příjmů.
67. Žalovaný dodal, že jen cílená a promyšlená reklama či celá reklamní kampaň zaměřená na konkrétní okruh klientů má své ekonomické opodstatnění. Jediným očekávaným výsledkem reklamní akce je vliv na obrát společnosti, na efektivitě reklamy má proto každá společnost enormní zájem. Na základě výše uvedeného ovšem nebylo možné konstatovat, že takto vynaložené náklady na reklamu na akcích Mattoni NBL lze považovat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

#### *IV. Ústní jednání*

68. Při ústním jednání před soudem konaném dne 17. 6. 2021 právní zástupce žalobkyně odkázal na žalobu i na obsah zrušujícího rozsudku Městského soudu v Praze. Zdůraznil, že ohledně reklamních polepů na automobilech nebylo zpochybněno jejich provedení jako takové, pouze nebylo prokázáno jejich vylepení po celou uvedenou dobu, tedy nebylo zpochybněno celé uplatněné období. Žalobkyni není dále zřejmé, proč nebyly uznány výdaje na propagaci na koncertu hudební skupiny, jestliže podle judikatury je na místě uznat tyto výdaje alespoň v minimální možné výši. Žalobkyně tedy navrhl, aby soud žalobě vyhověl. Žalovaný s odkazem na písemné vyjádření k žalobě i napadené rozhodnutí navrhl žalobu zamítnout. Stran reklamních polepů na automobilech uvedl, že i ze zrušujícího rozsudku vyplývá, že žalobkyně ohledně těchto výdajů neunesla důkazní břemeno zejména vzhledem k neodbornému provedení těchto polepů, kdy bylo zřejmé, že na automobilech nemohly být po celou předchozí dobu, ani by nevydržely až do konce uvedeného období. I v případě výdajů na reklamu, která měla být umístěna po dobu koncertu skupiny INFLAGRANTI, žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť nenabídla žádné alternativní tvrzení, jestliže správce daně zpochybnil tvrzení o zajištění této reklamy uvedeným dodavatelem.

#### *V. Posouzení věci soudem*

69. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

70. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*
71. Před vlastním vypořádáním žalobních námitek soud považuje za vhodné předeslat, že s částí (v podstatně totožných) námitek se již vypořádal ve zrušujícím rozsudku, kterým sice zrušil tehdy napadené rozhodnutí žalovaného v téže věci, nicméně seznal důvodnou námitku pouze co do výdajů vyplacených S. P. na základě smlouvy ze dne 16. 10. 2009, konkrétně za výdaje na reklamu na halových sportech, tenisových turnajích a turnaji ve stolním tenise, přičemž zároveň uvedl, že nebyl prokázán rozsah sjednaných služeb prostřednictvím družstva BK Synthesia Pardubice. Na tyto závěry soudu žalovaný reagoval napadeným rozhodnutím. Je však nutné zdůraznit, že v dalších částech soud ve zrušujícím rozsudku tehdy uplatněné žalobní námítky neshledal důvodnými. S ohledem na obdobnost žalobních námitek soud nespatřuje žádný důvod, pro který by se nyní měl odchýlit od dříve vyslovených závěrů stran nedůvodnosti již předtím uplatněných žalobních námitek. Soud tak předesílá, že v části odůvodnění tohoto rozsudku bude vycházet ze stěžejních závěrů zrušujícího rozsudku, které s ohledem na znění žalobních bodů doplní o další úvahy.
72. V **prvním žalobním bodě** žalobkyně namítla, že žalovaný chybně posoudil otázku oprávněnosti zahrnutí částky ve výši 360 000 Kč, kterou měla vynaložit na služby společnosti Váš Asistent s.r.o. Dle přesvědčení žalobkyně bylo provedení reklamy na motorových vozidlech považováno za prokázané a existovaly pouze pochyby o tom, zda byl dodržen časový rozsah sjednaného plnění. Podle žalobkyně měl být oprávněný náklad uznán alespoň poměrně (od července do října 2009); úplné odepření uznání tohoto výdaje je v rozporu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
73. Žalobkyně v žalobě v této souvislosti citovala část zrušujícího rozsudku, konkrétně body 64 a 65 jeho odůvodnění, přičemž tvrdila, že soud dovodil, že provedení reklamy bylo prokázáno. Žalobkyně však této části rozsudku přisoudila jiný význam, než který je z něj lze jazykového hlediska vyvodit.
74. Soud ve zrušujícím rozsudku uvedl, že „*musí přisvědčit argumentaci žalovaného, že pochybnosti o věrohodnosti poskytnutého plnění vzbuzuje neodborné provedení reklamních polepů na předmětných vozidlech, kdy jsou loga umístěna nakřivo a v rozích zjevně nepřiléhají ke karoserii. Že by polepy byly nějak zásadně nakřivo, z fotografií patrné není. Je však pravdou, že rohy polepů zcela nepřiléhají. Soud zde musí odmítnout námitku žalobce, že by snad správce daně nebyl schopen posoudit, že polep měl odchlíplý roh. Podle soudu to může posoudit každý člověk a není k tomu potřeba žádných zvláštních vlastností.*“ Z tohoto konstatování je zcela zřejmé, a soud s tím souhlasí i nyní, že polep motorových vozidel byl proveden zcela neodborně a neodpovídá standardům, které by bylo možné očekávat při realizaci smluvního provozování reklamy na motorových vozidlech, přičemž bylo i v zájmu žalobkyně, aby polep byl proveden kvalitně, reprezentativně a profesionálně.

75. Na základě této úvahy poté soud pokračoval a uvedl, že „z těchto odchlíplých rohů lze dovodit, že v běžném provozu by polepy na autech nevydržely až do konce prosince 2009 (za předpokladu, že jde o fotografie z 3. 11. 2009), či že by naopak mohly být na autech již několik měsíců předtím. V konečném důsledku je tedy nutno žalovanému přisvědčit, že fotografie neprokazují, že by polepy na autech byly po celou dobu trvání reklamní smlouvy.“ Ani z této části odůvodnění zrušujícího rozsudku nikterak nevyplývá, že by snad soud souhlasil s tím, že reklamní polepy byly na autech v období od července do listopadu 2009. Naopak je zřejmé, že reklama byla na automobilech prokazatelně pouze v době, kdy byly vytvořeny předmětné fotografie a právě z důvodu „odchlíplých“ rohů polepů nejsou věrohodné důkazy o tom, že reklama byla na autech společnosti Váš asistent s.r.o., dříve či později, nebo snad dokonce po celé období od července do prosince 2009.
76. Soud opětovně konstatuje, že z předložených fotografií nebylo možné dovodit, že polepy byly na motorových vozidlech od 1. 7. 2009 do 3. 11. 2009, a tudíž že bylo plněno v období od července do října 2009, jak tvrdila žalobkyně. Z fotografií, které jsou založeny ve správním spise (srov. č. 1. 119 nebo 120 správního spisu), nelze zjistit, kdy byly fotografie pořízeny, ani to, kdo tyto fotografie pořídil a za jakých okolností, resp. z jakých důvodů.
77. Zároveň nelze přehlédnout, že i sama žalobkyně v doplnění odvolání ze dne 24. 10. 2018 připustila, že ohledně reklamy na motorových vozidlech se dostala do důkazní nouze, jestliže výslovně uvedla, že „souhlasí se závěrem správce daně, že v případě reklamy na motorových vozidlech a marketingového průzkumu trhu se daňový subjekt ocitl v důkazní nouzi, kterou v průběhu řízení neodstranil. Daňový subjekt však nesouhlasí se závěry správce daně, týkající se plnění od uvedeného dodavatele, upraveného dodatkem č. 1 bodu I. výše uvedené smlouvy.“ (tj. Reklamní smlouvy ze dne 1. 7. 2009 vč. Dodatku č. 1 ze dne 1. 10. 2009). Podle názoru soudu se v podaném odvolání žalobkyně zcela jednoznačně vyjádřila k existující důkazní nouzi (z její strany) ohledně realizace a provozování reklamy na motorových vozidlech dle Reklamní smlouvy ze dne 1. 7. 2009. O tom ostatně podpůrně svědčí i skutečnost, že v doplněném odvolání ve vztahu k této dílčí části již dále nikterak neargumentovala. Tvrzení žalobkyně uvedené v žalobě, že souhlasila s důkazní nouzí s výhradou k období od července do října 2009, kdy dle ní bylo plnění prokázáno, se soudu jeví jako ryze účelové. I pokud by soud přijal tvrzení žalobkyně, které však z doplnění odvolání není nikterak zřejmé, že jí připuštěná důkazní nouze se týkala výlučně otázky, zda polepy byly umístěny na automobilech po celou dobu deklarovaného poskytování plnění, tedy i po 3. 11. 2009, nelze než konstatovat, že žalobkyní předložené důkazní prostředky byly pouze formální povahy a samy o sobě nemohou prokázat, že plnění byla uskutečněna tak, jak žalobkyně tvrdí.
78. Za pouze formální lze totiž považovat nejen předložení Reklamní smlouvy ze dne 1. 7. 2009 vč. Dodatku č. 1 ze dne 1. 10. 2009, podle které se společnost Váš Asistent s.r.o., zavázala k realizaci a provozování reklamy na svých motorových vozidlech (č. 1. 6 správního spisu), ale též faktury přijaté touto společností a listiny potvrzující jejich úhradu (srov. např. č. 1. 6 nebo č. 1. 120 správního spisu). Jak již soud uvedl výše, ani předložené fotografie nevnesly kýžené světlo do objasnění skutkového stavu stran tohoto žalobkyní uplatněného daňového výdaje.
79. Nadto správce daně nepřehlédl, že polepy byly umístěny na motorových vozidlech zcela neprofesionálně a dokonce u vozidla značky Volvo v rozporu s tehdy platnou právní úpravou, podle které *na tabulku registrační značky ani do její těsné blízkosti nesmí být*

*umístěny žádné nápisy nebo vyobrazení, které by narušily její čitelnost nebo rozlišovací schopnost, pokud není v této vyhlášce nebo zvláštním právním předpisu stanoveno jinak (srov. § 28 odst. 2 vyhlášky Ministerstva dopravy a spojů o registraci vozidel č. 243/2011 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2014).* I tato skutečnost podporuje důvodnou pochybnost o tom, zda k předmětnému plnění skutečně došlo.

80. Na tomto místě je třeba odkázat na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které *„spočívá v daňovém řízení důkazní břemeno na daňovém subjektu. Nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (shodně i rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze s odkazem na § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Neunesení důkazního břemene žalobcem neznamena, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS, a ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, č. j. 1 Afs 3/2010-76, shodně též např. rozsudek ze dne 16. 3. 2021, č. j. 5 Afs 74/2020-32)
81. Nejvyšší správní soud též uvedl, že: *„[d]aňové řízení je ovládáno zásadou materiální pravdy, v řízení vznikly pochybnosti o tom, zda došlo k faktickému plnění, jehož faktickou existenci stěžovatel neprokázal a neunesl tak důkazní břemeno ve věci uplatněného nároku uplatnění daňového výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58) Pouhá existence, resp. samotné vystavení faktur není důkazem o provedení zprostředkování a uplatněné náklady nemohou být posouzeny jako náklady vynaložené k zajištění, dosažení a udržení příjmů. Ne každý uplatněný výdaj proto ob stojí jako výdaj daňově uznatelný (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2017, č. j. 7 Afs 330/2016-29). Samotná skutečnost, že byla uzavřena smlouva a byly vystaveny faktury, není dokladem toho, že bylo poskytnuto na základě smlouvy plnění, a to v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2007, č. j. 2 Afs 25/2005-117). Mezi vynaloženými výdaji a podnikatelskou činností daňového subjektu musí také existovat jasná vazba, přičemž neuznatelné jsou takové výdaje, které zřetelně neodpovídají ekonomicky racionálnímu (přiměřenému) chování, tj. nedávají z ekonomického hlediska smysl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2011, č. j. 8 Afs 19/2010-125).
82. Soud musí ve shodě se svým předchozím rozhodnutím vydaným v této věci a ve shodě s nyní napadeným rozhodnutím konstatovat, že žalovaný ani správce daně nepochybili, jestliže za daňově uznatelný výdaj nepovažovali částku, kterou měla žalobkyně vyplatit společnosti Váš Asistent s.r.o., za reklamu na motorových vozidlech. Žalobkyně neprokázala, že by dodavatel Váš Asistent s.r.o., reklamu zpracoval, ani že by ji veřejně šířil. Pouhá existence uzavřené smlouvy a předložení formálně bezvadných dokladů, jakož i fotodokumentace nekvalitně provedených polepů na vozidlech jsou bez dalšího nedostatečné pro přijetí závěru o prokázání uplatněných výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Soud proto první žalobní námitku shledal nedůvodnou.

83. Ve **druhé žalobní námitce** žalobkyně namítla pochybení žalovaného stran hodnocení důkazů a právního posouzení uznatelnosti nákladů vynaložených na zhotovení reklamy na DVD a koncertu dívčí skupiny INFLAGRANTI.
84. Soud již ve zrušujícím rozsudku konstatoval, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno tím, že předložila důkazy o tom, že plnění bylo poskytnuto a předložila i smlouvu, na základě které mělo být plnění poskytnuto konkrétní osobou, tj. S. P. *„Na tyto důkazy a tvrzení však finanční úřad reagoval tím, že vyslechl pana S. P. Ten však neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, že reklamní služby, tak jak jsou uvedeny ve smlouvě o zajištění reklamy, poskytl. Finanční úřad také kontaktoval společnost „R“, vydavatele uvedeného DVD, který mu sdělil, že předmětné DVD bylo vyrobeno v roce 2010, uvedeno na trh 20. 2. 2010 a vydáno na základě licenční smlouvy se společností „A“, která vlastnila práva na záznam koncertu a řešila veškeré záležitosti ohledně partnerů, uváděných na zadní části obalu předmětného DVD. Společnost „A“ v odpovědi na výzvu k poskytnutí informací správci daně sdělila, že v období roku 2008 - 2011 se S. P. nespolečně pracovala. Správce daně dále vyzval společnost „O“, která je uvedena na zadní straně obalu DVD jako producent, k poskytnutí informace ohledně zajištění reklamy obsahující název Milkpol. Společnost „O“ sdělila, že pro pana S. P. ani pro společnost „C“ v období roku 2009-2012 žádnou reklamu nezajišťovala.“*
85. Jak již soud uvedl ve zrušujícím rozsudku, žalovaný tím vyvrátil věrohodnost a průkaznost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, a důkazní břemeno se tedy přeneslo zpět na žalobkyni. Žalobkyně však neoznačila jinou osobu, která měla předmětnou službu poskytnout, a nepředložila ani žádné další důkazy, které by mohly svědčit o tom, že předmětnou službu spočívající v zajištění reklamy na DVD poskytl skutečně pan S. P. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31). Soud v nyní projednávané věci neshledal důvod se od svých předchozích závěrů odchýlit.
86. Podle Smlouvy o zprostředkování reklamy uzavřené dne 16. 10. 2009 mezi S. P. a žalobkyní se S. P. mimo jiné zavázal *„zajistit grafické zpracování a umístění loga na reprezentačním DVD dívčí hudební skupiny INFLAGRANTY.“* Dodatkem č. 2 k této smlouvě ze dne 19. 11. 2009 (viz č. l. 50 správního spisu) byla tato smlouva rozšířena mj. o zajištění grafického *„zpracování a umístění loga na reprezentačním DVD a koncertu dívčí skupiny hudební skupiny INFLAGRANTI“*). Fakturou č. 2009029 vystavenou dne 25. 11. 2009 byla za služby ve vztahu k této smlouvě dodavatelem S. P. žalobkyni účtována částka ve výši 2 380 000 Kč a fakturou č. 2009033 ze dne 15. 12. 2009 částka ve výši 1 314 950 Kč. Z přílohy k faktuře č. 2009033 ze dne 15. 12. 2009 (viz č. l. 50 správního spisu) vyplývá, že na propagaci žalobkyně při koncertu dívčí skupiny INFLAGRANTI byla vyčleněna částka ve výši 150 000 Kč.
87. Z výpovědi údajného dodavatele žalobkyně pana S. P. ze dne 18. 1. 2012 (viz č. l. 28 správního spisu) plyne, že svědek, nebyl schopen uvést nic konkrétního mj. k dodání žalobkyní objednaných reklam, neboť pouze uvedl, že závazek byl plněn subdodavately, nicméně nevěděl kým. Svědek taktéž na dotaz, jakou konkrétní reklamu zajistil, pouze odkázal na obecná ustanovení výše uvedené smlouvy.
88. Dne 6. 3. 2012 žalobkyně doložila fotodokumentaci v rozsahu 5 stran s razítkem S. P., která se vztahuje ke koncertu dívčí skupiny INFLAGRANTI (viz č. l. 50 správního spisu). Správce daně disponoval taktéž reprezentačním DVD z předmětné akce, které je založeno ve spisovém materiálu. I z nekvalitních fotografií lze dovodit, že na koncertě byly

umístěny reklamy žalobkyně, stejně tak je reklama umístěna i na předmětném DVD i jeho obalu.

89. Ze spisu dále vyplývá, že správce daně v této části obstaral i vlastní důkazní prostředky. Předmětné DVD bylo vydáno společností „R“, bylo vyrobeno v roce 2010 a na trh uvedeno dne 20. 2. 2010 (srov. č. 1. 21 správního spisu). DVD bylo vydáno na základě licenční smlouvy se společností „A“, která vlastnila práva na záznam koncertu a řešila veškeré záležitosti ohledně partnerů uváděných na zadní části obalu předmětného DVD. Tato společnost správci daně sdělila, že v období let 2008-2011 s S. P. nespolečně pracovala (viz č. 1. 38 správního spisu). Taktéž společnost „O“ jakožto producent DVD správci daně sdělila, že pro S. P. ani pro jeho společnost v období let 2009-2012 nic nezajišťovala, a že reklama obsahující název společnosti žalobkyně nebyla v období 2010-2011 realizována na akcích, které společnost „O“ pořádala nebo k nimž vlastnila reklamní a marketingová práva (viz č. 1. 116 správního spisu). Ani z dalších listin založených ve spise nevyplývá faktické uskutečnění reklamních služeb dle výše uvedené smlouvy se S. P.
90. Mezi účastníky je nesporné, že reklama byla realizována, že v roce 2010 bylo vydáno předmětné DVD a v roce 2009 byl realizován koncert, na kterém byly umístěny reklamy žalobkyně. Sporné však je to, zda bylo povinností žalobkyně prokázat, že výdaje učinila způsobem, který deklarovala na příslušné faktuře a smlouvě. Žalobkyně namítala, že k faktickému vynaložení nákladů na reklamu došlo již v roce 2009, byť předmětné DVD bylo vyrobeno až v roce 2010 a uvedeno na trh dne 20. 2. 2010.
91. Žalobkyně již ve vyjádření k návrhu Zprávy o daňové kontrole (srov. č. 1. 139 správního spisu) uvedla, že *„výroba DVD uvedené hudební skupiny s reklamou společnosti Milkpol byla plánována po uskutečnění koncertu dne 1. 12. 2013 (zřejmě měla na mysli 1. 12. 2009, pozn. soudu). Předmětné DVD mělo vyjít do Vánoc roku 2009, nicméně tento termín se nepodařilo dodržet a DVD vyšlo až v roce 2010. Z toho důvodu souhlasím se správcem daně, že náklady vynaložené na reklamu uvedenou na obalu DVD hudební skupiny INFLAGRANTI měly být časově rozlišeny a uplatněny až ve zdaňovacím období roku 2010, avšak náklady na reklamu během uvedeného koncertu patří do roku 2009.“* Pro danou věc je proto stěžejní, zda žalobkyně mohla v daňovém přiznání k dani z příjmů za rok 2009 uplatnit výdaje za reklamu umístěnou v sále v průběhu koncertu, který se uskutečnil v prosinci 2009.
92. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů plyne, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat výdaje takové, které poplatník: 1. skutečně vynaložil, 2. vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, 3. vynaložil v daném zdaňovacím období, 4. a o nichž tak stanoví zákon (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72 nebo ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019 - 44).
93. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Daňový subjekt je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní

břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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 „*vážné a důvodné pochyby*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). Za tímto účelem může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby prokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně (§ 92 odst. 4 daňového řádu).

94. Správce daně v průběhu daňového řízení označil konkrétní podezřelé skutečnosti (viz shora), které v něm důvodně vyvolaly pochybnosti o tom, zda reklamní služby byly žalobkyni poskytnuty panem S. P. Své pochybnosti opřel o konkrétní zjištění, ke kterým dospěl na základě provedení dokazování. Soud proto konstatuje, že správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a bylo na žalobkyni, aby k výzvě správce daně doložila skutečnosti týkající se sjednání a provedení reklamních služeb. Jelikož žalobkyně zůstala ve svých vyjádřeních toliko v rovině obecných tvrzení, aniž by blíže vyjasnila sporné a podezřelé okolnosti fakturovaných reklamních služeb, a neprokázala jednoznačným a transparentním způsobem, že reklamní služby jí byly poskytnuty S. P., případně jeho subdodavatelem, neunesla důkazní břemeno, které jí tížilo ve vztahu k prokázání toho, že výdaje uplatněné podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně vynaložila, a to tím způsobem, jaký deklarovala na předložených fakturách (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2011, č. j. 8 Afs 24/2019-44).
95. Na výše uvedených závěrech nemění nic skutečnost, že reklama byla na předmětném koncertě fakticky realizována již v roce 2009, ani to, že na účet S. P. byly žalobkyní poukázány peníze, které mohly odpovídat výši smluvně sjednané odměny.
96. Jak již bylo shora rozvedeno, správci daně vznikly pochybnosti o provedení reklamních služeb dodavatelem S. P. Ze Zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že správce daně žalobkyni s těmito pochybnostmi seznámil. Žalobkyni byl dán prostor k prokázání výdajů i jiným způsobem (např. uvedením subdodavatele). Žalobkyně však v této souvislosti nepředložila ani nenavrhla žádný důkaz, který by byl způsobilý odstranit pochybnosti správce daně o tom, zda reklamy žalobkyni skutečně poskytl pan S. P. Žalobkyně přitom nenabídla ani jiné vysvětlení průběhu sporných obchodních případů. Vzhledem k tomu, že nebylo prokázáno uskutečnění plnění ze strany S. P., nelze spolehlivě dovodit, že částky zaslané žalobkyní na jeho účet (resp. jejich poměrná část ve výši 150 000 Kč) představovaly výdaje na reklamu, a tedy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Za těchto okolností správce daně nepochybil, pokud žalobkyní tvrzené výdaje na reklamu na koncertě dívčí skupiny INFLAGRANTI neuznal coby výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to i přesto, že v průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že reklama na koncertu skutečně umístěná byla. Nelze totiž dovodit, že by

tvrzení žalobkyně byla podána jednoznačným a transparentním způsobem v souladu s ostatními zjištěnými údaji a vytvářela „přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019 – 44 a ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015-72).

97. Se správcem daně a potažmo i se žalovaným lze souhlasit, že náklady na reklamu realizované prostřednictvím DVD, které bylo vydáno v roce 2010, měly být uplatněny až ve zdaňovacím období roku 2010, zatímco náklady za reklamu uskutečněnou v rámci koncertu v roce 2009 měly být uplatněny ve zdaňovacím období roku 2009. Nicméně žalobkyni nebylo spolehlivě doloženo, že finanční prostředky, které dle předložené smlouvy a faktur uhradila S. P. za zajištění reklamy na koncertu, představovaly skutečné výdaje na tuto reklamu.
98. Pakliže žalobkyně argumentovala rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 97/2018-35, podle kterého pokud nebyla zpochybněna „*samotná existence zboží, a v rámci následného dokazování se nepodařilo prokázat skutečnou výši výdajů spojených s pořízením zboží, je namíste daňovému subjektu uznat výdaje alespoň v minimální nutně vynaložené výši*“, je třeba zdůraznit, že tento rozsudek není pro danou věc přílehlavý, neboť se jedná o skutkově odlišný případ, ve kterém bylo správcem daně přistoupeno ke zdanění příjmů z dalšího prodeje zboží. Naopak v právní větě rozsudku ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019 – 44 Nejvyšší správní soud jednoznačně uvádí, že „*[d]odavatel plnění, za které daňový subjekt uhradil částku uplatňovanou jako daňově účinný výdaj podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, může přenechat faktické poskytnutí plnění subdodavateli. V takovém případě musí být jednoznačně prokázán vztah mezi daňovým subjektem a dodavatelem plnění, který je deklarován na předložených dokladech, a dále musí být prokázáno, že plnění deklarovaného dodavatele pro daňový subjekt spočívalo přinejmenším v tom, že zajistil, aby plnění poskytl subdodavatel (tj. musí být prokázán vztah mezi deklarovaným dodavatelem a subdodavatelem).*“ Jak vyplývá z výše uvedeného, toto v posuzované věci prokázáno nebylo, neboť ani dodavatel žalobkyně nebyl schopen uvést případné subdodavatele či alespoň cokoliv bližšího ohledně uvedeného plnění.
99. Na základě shora uvedeného proto není důvodná ani druhá námitka.
100. Ve **třetí žalobní námitce** žalobkyně namítla, že žalovaný pochybil při hodnocení důkazů vztahujících se k využití marketingové studie vypracované společností Váš Asistent s.r.o. Žalobkyně však pouze namítala, že napadené rozhodnutí je rozporné, jestliže se v bodě 57 uvádí, že žalobkyně nevyužila marketingový návrh vyplývající z listin za červenec a srpen 2009, ačkoliv je ze spisového materiálu zřejmé, že žalobkyně tyto materiály využila (např. sponzorství sportovních akcí na celou sezonu, které žalobkyni bylo doručeno v podkladu ze srpna 2009).
101. Soud ve vztahu k této žalobní námitce musí poukázat na její přílišnou obecnost. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, tak „*[p]ro řízení o přezkoumání správního rozhodnutí soudem platí dispoziční zásada [§ 71 odst. 1 písm. d) a § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.], a proto obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu.*“ Neuvedla-li žalobkyně skutečnosti, kterými by zpochybňovala, jaké důkazy založené ve spisovém materiálu považuje za rozporné oproti tvrzení žalovaného uvedenému v napadeném rozhodnutí, mohl soud napadené rozhodnutí v této části přezkoumat taktéž jen v obecné rovině.

102. Žádné rozpory mezi odůvodněním napadeného rozhodnutí a materiály založenými ve správním spise však neshledal. Soud ověřil, že jak napadené rozhodnutí, tak dodatečný platební výměr obsahují všechny zákonem předpokládané náležitosti a je v nich náležitě vymezen předmět řízení i hlediska, z nichž byla rozhodnutí zkoumána. Zejména správce daně ve Zprávě o daňové kontrole a následně i žalovaný v napadeném rozhodnutí, detailně popsali rozhodný skutkový stav a rozvedli právní závěry z něho vyplývající, přičemž v rámci napadeného rozhodnutí byly napraveny předchozí vady, na které upozornil soud v Praze ve zrušujícím rozsudku. Závěry správních orgánů obou stupňů mají oporu ve správním spise.

103. Soud proto ani v této části neshledal důvod odchýlit se od závěrů, které uvedl již ve zrušujícím rozsudku a které ostatně vypořádávají i nynější (obecnou) námitku žalobkyně. Ve zrušujícím rozsudku soud uvedl, že „z dokumentů ve správním spise, tak závěry finančního úřadu a žalovaného, že u marketingové studie za měsíc červenec a srpen není zřejmá souvislost s aktivitami žalobce, ob stojí. Studie za měsíc červenec obsahuje pouze poměrně neuspořádaný a zcela obecný seznam a definice marketingových metod. Není vůbec zřejmá souvislost s podnikáním žalobce. Za měsíc srpen jde pouze o jeden odstavec, kde je žalobci opět zcela obecně doporučováno, aby se v druhé polovině roku 2009 zaměřil na koupi reklamního prostoru v médiích a spojil firemní značku s nějakou konkrétní akcí ve větším rozsahu, např. sponzorství na celou sezónu, koncertní turné, apod. Z dokumentu není vůbec zřejmé, na základě jaké analýzy k tomuto doporučení firma Váš asistent s.r.o. dospěla a proč zrovna žalobci tyto strategie doporučuje.

V rozsudku ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005-79, Nejvyšší správní soud ohledně daňové uznatelnosti marketingové studie jako nákladu dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů konstatoval, že náklad daňového subjektu na pořízení marketingové studie lze považovat za daňově uznatelný pouze v případě, že marketingová studie poslouží k naplňování konkrétního podnikatelského záměru, tj. k rozvoji podnikatelských aktivit či vztahů v rámci zapsaného předmětu podnikání daňového subjektu. Daňový subjekt nutně musí vynaložit určité úsilí k naplnění podnikatelského záměru, a to v přímé souvislosti s provedenou marketingovou studií. Podle soudu materiály předložené společností Váš asistent s.r.o. jsou tak obecné, že jejich realizace jako konkrétního záměru je stěží představitelná.

Soud je tedy stejně jako žalovaný názoru, že žalobce neprokázal, že by se mohlo jednat o náklad splňující podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Náklady za tyto „studie“ nelze dle soudu považovat za ekonomicky racionální jednání žalobce. Pokud za tyto „studie“ žalobce zaplatil dle faktury 100 000 Kč, tak celou transakci nelze vysvětlit racionálním ekonomickým motivem, ale spíše snahou o krácení daně z příjmů.“

104. V této souvislosti soud odkázal taktéž na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které „s každým podnikáním je vždy spojeno určité riziko, že ne všechny činnosti a záměry podnikatele přinesou ve svém důsledku zisk. Toto riziko by mělo jít – jak se to z podání žalobkyně jeví – k tíži státního rozpočtu v tom smyslu, že podnikatelé mohou vynakládat své peníze jakýmkoli způsobem, budou-li přitom tvrdit, že je jejich jednání vedeno úmyslem dosáhnout zisku, a poté si o tyto výdaje mohou snížit základ daně. Tento předpoklad je ale nesprávný. Riziko podnikání nese především podnikatel sám; co se pak výdajů k dosažení a udržení příjmů týče, je v první řadě na něm, aby zvážil, jakých zisků je reálně schopen dosáhnout, a aby k dosažení cíle zvolil prostředky tomu přiměřené. Nejsou-li jeho úvaha a jeho volba založeny na seriózním odhadu, nemůže následky svého jednání přenášet na stát formou daňové ztráty či nižší daňové povinnosti. Je na daňovém subjektu, jak nakládá se svými

*prostředky, jaké ekonomické úvahy je k tomu vedou, a zda jeho výdaje jsou vedeny cílem dosáhnout později zisku, nebo cílem jiným; pro to, zda bude částka uznána jako daňový výdaj, je však nevýznamné tvrzení daňového subjektu o tom, že výdaje byly vynaloženy účelně“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2007, čj. 1 Afs 23/2006-105).*

105. Žalovaný ve vyjádření k žalobě přiléhavě podotkl, že doporučení, aby se žalobkyně zaměřila na jednu z metod, která se týká přímé práce se zbožím v prostorách marketů nebo jeho okolí, nejenže postrádá jakoukoliv bližší specifikaci, na které konkrétní výrobky žalobkyně a formou jakého odbytu má být marketing zaměřen, nýbrž ani nezohledňuje, že žalobkyně neprovozuje maloobchodní prodej. Z informací uvedených ve Strategii a plánování pro prezentaci klienta za červenec 2009 proto není zřejmá přímá souvislost s obchodními aktivitami žalobkyně. Co se týče reklamní strategie za srpen 2009, soud rovněž souhlasí se žalovaným, že žalobkyně neprokázala koupi reklamního prostoru v médiích, která jí byla v předmětné strategii opět pouze obecně doporučena, a uvedené se nemohlo týkat ani reklamy na basketbalových utkáních Mattoni NBL, neboť své logo měla žalobkyně spojené s BK v Pardubicích na utkáních Mattoni NBL jak v sezóně 2008/2009, tak i v sezóně 2009/2010, tj. dříve než jí toto bylo doporučeno.
106. S ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005-75 tak lze uzavřít, že v projednávaném případě žalobkyně ani na výzvy správce daně nedoložila žádné důkazní prostředky svědčící o poskytnutí marketingových služeb společností Váš Asistent s.r.o. Nelze tudíž než přitakat závěru žalovaného, že žalobkyně neprokázala, že by se mohlo jednat o náklad splňující podmínky ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, s čímž se soud ztotožnil jak v rozsudku ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82, tak i nyní. Soud proto i třetí žalobní námitku považuje za nedůvodnou.
107. Ve **čtvrté žalobní námitce** žalobkyně opět jen zcela obecně namítala, že na ní bylo ze strany žalovaného kladeno nadměrné důkazní břemeno.
108. Jak již soud uvedl u třetí žalobní námitky, i tato námitka byla pouze obecná, a soud tedy rovněž pouze v obecné rovině uvádí, že po posouzení věci neshledal, že by na žalobkyni bylo kladeno důkazní břemeno v rozporu se zákonem či ustálenou judikaturou.
109. Nad rámec uvedeného lze připomenout, že pokud žalobkyně v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 - 128). Soud tedy s přihlédnutím k uvedeným judikатурním východiskům za dané situace předesílá, že se ztotožnil s argumentací, kterou již dříve, v návaznosti na námitky vznesené žalobkyní v odvolacím řízení, uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a se kterými se ostatně podrobně soud zabýval již ve zrušujícím rozsudku ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82.
110. Soud se přitom zcela ztotožnil se závěry napadeného rozhodnutí, které žalovaný shrnul v rámci vyjádření k podané žalobě.
111. Ohledně reklamních a propagačních služeb od společnosti Váš Asistent s.r.o., resp. strategie a plánování pro prezentaci klienta za září až prosinec 2009, lze konstatovat, že správce daně dostatečně zpochybnil zajištění kontroly plnění smluv na basketbalových utkáních zjištěními, že společnost Váš Asistent s.r.o., měla údajně kontrolovat reklamu na zápasech, které se vůbec neodehrály nebo se odehrály jinde. Žalobkyní tvrzená kontrola

reklamy na zápasech nebyla součástí smluvních podmínek Reklamní smlouvy ze dne 1. 7. 2009 ani jejího dodatku, o kontrole netvrdil ničeho ani jeden z jednatelů žalobkyně. Žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky k ostatním plněním vyplývajícím z Reklamní smlouvy ze dne 1. 7. 2009 svědčícím o provedení marketingového průzkumu atd. V podrobnostech soud odkazuje na svou dřívější argumentaci uvedenou v bodech 58 až 60 zrušujícího rozsudku.

112. U reklamních a propagačních materiálů od dodavatele S. P., resp. reklamy na přepravním boxu, výstroji a výzbroji jezdců, žalobkyně neprokázala, kde přesně byla reklama prezentována, po jakou dobu a zda vůbec mohla na někoho působit. Pochybnosti žalovaného, se kterými se soud ztotožnil, byly umocněny nekonkrétní výpovědí S. P., absencí konkrétního předmětu závazků ve smlouvách, skutečností, že se efektivitou reklamy nikdo ze zúčastněných stran nezabýval, nesrovnalostmi v datech smluv mezi žalobkyní a S. P. a smluv mezi S. P. a KALUPRO, s.r.o. Předložené fotografie nijak neosvědčily jejich pořízení v roce 2009, přičemž S. P. vypověděl, že zajišťoval reklamu jezdeckví i před rokem 2009. V podrobnostech soud pro stručnost odkazuje na svou dřívější argumentaci uvedenou v bodech 71 až 76 zrušujícího rozsudku.
113. U reklamních a propagačních služeb od dodavatele Sport Relations & Management B. V., resp. akce Natland Golf Tour, správce daně z finálního monitoringu 2. ročníku NATLAND Golf Tour 2009, diplomu, novoročenky 2010 a pozvánky na zahajovací turnaj roku 2009 žalovaný zjistil, že žalobkyně nebyla hlavním partnerem, a zpochybnil tak Smlouvu o zajištění propagace a reklamy ze dne 15. 4. 2009. Poskytnutí reklamních služeb na konkrétních golfových turnajích žalobkyně neprokázala a pochybnosti správce daně následně umocnila zjištění získaná v rámci mezinárodní výměny informací, absence umístění loga žalobkyně na fotografiích umístěných na oficiálních stránkách NATLAND Golf Tour 2009, ačkoliv se jednalo o značný počet fotografií, dále zjištění ohledně možné fotomontáže ze strany žalobkyně či obecná sdělení jednatele L. P. V podrobnostech soud odkazuje na svou dřívější argumentaci uvedenou v bodech 91 až 92 zrušujícího rozsudku.
114. U Reklamních a propagačních služeb od dodavatele Sport Relations & Management B. V., resp. akce Mattoni NBL (Mattoni NBL 2008/2009, Mattoni NBL 2009/2010) žalovaný opětovně přezkoumal případnou uznatelnost výdajů a přes neodstranění veškerých pochybností správce daně ze strany žalobkyně dospěl k závěru, že žalobkyně byla prezentována pouze jako hlavní partner a nikoliv jako generální partner basketbalového klubu BK Synthesia Pardubice, což odůvodňovalo uznání nákladů jako daňově uznatelných ve výši 6 mil. Kč. K závěru, že žalobkyně neprokázala rozsah sjednaných služeb, dospěl rovněž soud ve zrušujícím rozsudku, neboť shodně jako žalovaný poukázal na skutečnost, že ačkoliv dle přílohy č. 1 smlouvy ze dne 30. 6. 2009 měla být reklama zajištěna na 22 domácích utkáních, do konce roku mělo být a bylo odehráno pouze 10 domácích zápasů. V podrobnostech soud odkazuje na svou dřívější argumentaci uvedenou v bodech 93 až 97 zrušujícího rozsudku.
115. Soud tedy i čtvrtou žalobní námitku posoudil jako nedůvodnou.
116. Soud nevyhověl důkaznímu návrhu žalobkyně, aby si vyžádal správní spisy z daňových kontrol provedených u jiných (nespecifikovaných) daňových subjektů, které měly mít též umístěnou reklamu na basketbalových utkáních. K tomuto návrhu žalobkyně uvedla, že má informaci o tom, že v jiných případech basketbalových utkání finanční správa prováděla šetření, ale žádné doměrky nevyměřila. Tímto důkazem měla být dle žalobkyně

prokázána důvodnost námitky o nadměrném důkazním břemenu, které bylo na žalobkyni kladeno, a námitky o svévolném hodnocení provedených důkazů v neprospěch žalobkyně. Soud předně uvádí, že neshledal jakoukoli relevanci tohoto důkazního návrhu, nadto velmi neurčitě, s rovněž jen obecně uplatněnou žalobní námitkou. Naopak lze mít za to, že důkazní návrh míří zcela mimo rámec uplatněných žalobních námitek, neboť žalobkyně v žalobě ani nenaznačila souvislost jejího daňového případu s případy jiných daňových subjektů. Lze dodat, že pokud žalobkyně považovala tento důkaz za potřebný v její věci, měla jej navrhnout již v průběhu daňového řízení a nikoli až v řízení před soudem. Není přípustné, aby daňový subjekt, kterého v řízení před správcem daně tíží důkazní břemeno ohledně prokázání jím uplatněných daňových tvrzení, neunesení tohoto břemene „napravoval“ až v přezkumném soudním řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.

#### *VI. Závěr a náklady řízení*

117. Na základě shora uvedeného dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná. Správce daně provedl dokazování v potřebném rozsahu, zjistil řadu konkrétních objektivních skutečností a faktů, kterými zpochybnil oprávněnost uplatněných výdajů. Napadené rozhodnutí pak obsahuje všechny zákonem předpokládané náležitosti, je v něm náležitě vymezen předmět řízení i hlediska, z nichž bylo rozhodnutí správce daně zkoumáno. Žalovaný v něm detailně popsal rozhodný skutkový stav a rozvedl právní závěry z něho vyplývající, přičemž výrok napadeného rozhodnutí má v těchto důvodech oporu.
118. Nedůvodnou žalobu soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. prvním výrokem rozsudku zamítl.
119. O nákladech řízení soud rozhodl ve druhém výroku rozsudku podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, jemuž však v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 17. června 2021

Mgr. Martin Kříž v. r.  
předseda senátu