



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně Mgr. Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **INA SPORT spol. s r.o.**, IČO 60740175, sídlem Dusíkova 794/3, Brno, zastoupená Mgr. Jaroslavem Bártou, advokátem, sídlem Kobližná 19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. dubna 2018 č. j. 15218/18/5200-11431-706481, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. října 2020 č. j. 31 Af 45/2018 - 119,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 7. října 2020 č. j. 31 Af 45/2018 - 119 **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalovaný rozhodnutím označeným v návěti zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dva dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“). Prvním výměrem ze dne 5. května 2017 č. j. 2277534/17/3003-52521-707951 správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. července 2010 do 30. června 2011 ve výši 1.571.680 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně (314.336 Kč). Druhým výměrem ze dne 5. května 2017 č. j. 2277909/17/3003-52521-707951 správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. července 2011 do 30. června 2012 ve výši 1.312.520 Kč a současně jí opět uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně (261.504 Kč).

[2] Důvodem pro doměření daně bylo, že žalobkyně nedoložila a neprokázala reklamní plnění na sportovních a kulturních akcích tak, jak byla deklarována na přijatých fakturách. Neprokázané bylo plnění od tří subjektů: 1) Martina Prokopa; 2) společnosti TREZE Development s. r. o., (dále jen „TREZE Development“); a společnosti MELANORE s. r. o., (dále jen „MELANORE“). Žalobkyně podle správce daně neprokázala, že výdaje spojené s těmito dodavateli vynaložila na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[3] Žalobkyně se s posouzením správce daně a žalovaného neztotožnila a podala žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem označeným v návětí rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud nejprve na základě judikatury Nejvyššího správního soudu vymezil východiska pro hodnocení výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a následně přezkoumal reklamní plnění u jednotlivých dodavatelů. V případě Martina Prokopa žalovaný podle krajského soudu důkazy neopomenul, nýbrž je nesprávně vyhodnotil. Žalobkyně tedy unesla důkazní břemeno, co se týče její spojitosti se značkou ELAN, které se týkala reklama realizovaná polepem závodního vozu na závodu *FxPro Rally Cyprus* ve dnech 4. až 6. listopadu 2010. Krajský soud tedy konstatoval, že žalobkyně prokázala vztah výhradní distribuce mezi ní a značkou ELAN, že reklamní plnění objednané u Martina Prokopa spočívající v polepu závodního vozu logy ELAN na uvedeném závodu proběhlo a že takto provedená reklama mohla mít dopad na zákazníky v České republice.

[5] Ohledně TREZE Development se dle krajského soudu žalovaný rovněž nedopustil tzv. opomenutých důkazů, nýbrž důkazy nesprávně vyhodnotil. Konkrétně žalovaný jednostranně a bez zohlednění vzájemných souvislostí s dalšími důkazními prostředky hodnotil výpovědi svědků R. J. (řidič na závodech *Ecce homo 2011* a *Hobby Open Cup*), A. M. (řidič na závodech série *LIQUI MOLY BERG CUP 2011*), a V. B. (majitel vozidla Mitsubishi Lancer EVO IX., startujícího na závodu *Fuchs Oil Rally Agropa Pačejov*) o závodech, během nichž měla dodavatelka pro žalobkyni zajišťovat reklamu umístováním jejího loga na závodních vozech. Krajský soud shledal u této dodavatelky nesprávně hodnocené důkazy také v případě sportovní akce *Starobrno Gastro CUP 2011*, kde měla zajistit reklamu značky HUMMEL, jíž je žalobkyně rovněž výhradní distributorkou. Oproti žalovanému krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně důkazní břemeno unesla jak ohledně své vazby na značku HUMMEL, tak ohledně provedení reklamy na výše uvedené sportovní akci.

[6] Při posouzení reklamního plnění od MELANORE žalovaný své rozhodnutí taktéž nezatížil vadou opomenutých důkazů, avšak dle názoru krajského soudu i v tomto případě důkazy hodnotil nesprávně. Konkrétně se jednalo o důkazy jednak o tom, že je žalobkyně výhradní distributorkou značek ELAN, HUMMEL, ALPINA a DALBELLO, a jednak ve vztahu k poskytnutí reklamních plnění na soutěžích *LOOK BELLA 2010* a *2011* a několika sportovních akcích. Podle krajského soudu žalobkyně prokázala, že reklama uvedených značek v jejím případě vede k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu a že jí reklamní plnění bylo MELANORE poskytnuto, i když se tak mohlo stát skrze subdodavatele. Krajský soud podotkl, že

pokračování

žalovaný zejména nesprávně podcenil důkazní sílu dokumentů, fotografií a URL odkazů předložených žalobkyní v odvolacím řízení.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[7] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Stran dodavatele M. P. namítal, že účelem smlouvy mezi ním a žalobkyní byla propagace obchodního jména a služeb žalobkyně. Z toho dovodil, že měl dodavatel zajistit reklamu obsahující přímo i obchodní jméno žalobkyně (INA SPORT spol. s r.o.), přičemž pouhá propagace značky ELAN dostatečná nebyla. Žalobkyně tedy měla doložit reklamní plnění týkající se přímo jejího obchodního jména, což neučinila, a proto neunesla důkazní břemeno. Dále stěžovatel argumentoval tím, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti, zda mohla objektivně očekávat přínos reklamy pro své podnikání. Reklama vylepěním loga značky ELAN na závodním vozidle v rámci kyperského podniku *rally* za účelem zvýšení prodeje lyžařského vybavení značky na území České republiky totiž podle stěžovatele není ekonomicky racionální.

[8] Stran TREZE Development stěžovatel namítal, že správce daně své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009, daňový řád (dále jen „daňový řád“), unesl, neboť zpochybnil, že předmětná reklamní plnění realizovala deklarovaná dodavatelka. Tím důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni, avšak ta nepředestřela žádnou alternativní verzi ohledně tvrzených obchodních transakcí. Co se týče svědeckých výpovědí, stěžovatel akcentoval, že při jejich hodnocení je nutné vzít v potaz právě rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Zároveň nestačí prokázat, že reklamu na příslušná místa někdo umístil, ale žalobkyně rovněž musí doložit deklarovanou dodavatelku, případně jiný subjekt, jenž pro ni reklamní plnění uskutečnil. Stěžovatel dále uvedl, že nepochybil a nehodnotil výpovědi jednostranně a odtrženě, pokud se zaměřil na to, zda jsou v kontextu dalších zjištění relevantní pro prokázání poskytnutí plnění deklarovanou dodavatelkou. Obdobně stěžovatel namítal, že v případě turnaje *Starobrno Gastro CUP 2011* žalobkyně nijak neprokázala, že reklamu značky HUMMEL dodala právě TREZE Development. Fotodokumentace ze sportovní akce totiž prokazuje pouze, že někdo reklamu vyvěsil, avšak tomu, zda ji dodala TREZE Development ve sjednaném rozsahu a za uvedenou částku, se krajský soud nevěnoval.

[9] Rovněž u MELANORE podle stěžovatele krajský soud nesprávně opomněl řádně posoudit, zda právě ona dodala ve sjednaném rozsahu a za částku uvedenou na daňovém dokladu (faktuře) reklamu na akcích v rámci projektu *LOOK BELLA* a dalších sportovních událostech. Stěžovatel namítal, že obrazový materiál předložený žalobkyní k prokázání této okolnosti nedostačuje, a na závěr shrnul, že v případě TREZE Development a MELANORE nerozporoval, zda byla na závodních vozech a sportovních či společenských akcích zobrazena loga, nýbrž zda reklamu provedly deklarované dodavatelky.

[10] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti předně uvedla, že se plně ztotožňuje s výrokem i odůvodněním rozsudku krajského soudu. Dle jejího názoru by hodnocení důkazů dle požadavků stěžovatele vedlo k praktické nemožnosti ze strany daňového subjektu prokázat, že pro něj nějaký jiný daňový subjekt provedl reklamní plnění či zajistil jeho provedení pomocí subdodavatele. V souvislosti s tím odkázala na

judikaturu Ústavního soudu, z níž plyne, že daňové břemeno, které nese daňový subjekt, nemůže být nekonečně široké. S odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalobkyně dále argumentovala, že okolnosti smluvních ujednání či vytvoření řetězce dodavatelů až k daňovému subjektu mu nemůže být bez dalšího kladeno k tíži. Žalobkyně tedy dle svého názoru unesla ve vztahu ke všem dodavatelům důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Dále žalobkyně argumentovala tím, že reklamní plnění přijala v dobré víře, což jsou orgány daňové správy povinny zkoumat.

[11] Nejvyšší správní soud zaslal stěžovateli vyjádření žalobkyně na vědomí.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je částečně důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud předesílá, že se s názorem krajského soudu ztotožňuje v části, jež se týká dodavatele M. P. V této části tedy kasační stížnost důvodná není. V případě dodavatelek TREZE Development a MELANORE naopak Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, a tudíž výdaje spojené s těmito dodavatelkami nepředstavovaly daňově účinné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pro přehlednost Nejvyšší správní soud nejprve vymezí svá východiska, a pak se postupně vyjádří k jednotlivým subjektům.

[14] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že *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.*

[15] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu (ve znění do 31. 12. 2020) *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[16] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[17] Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že aby byl výdaj daňově účinný ve smyslu výše citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů, musí být splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Zároveň je v případě pochybností na daňovém subjektu, aby prokázal, že výdaj skutečně vynaložil tak, jak deklaroval na příslušném dokladu ve svém účetnictví (viz např. rozsudky ze dne 12. dubna 2006 č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. května 2007 č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, ze dne 1. března 2010 č. j. 5 Afs 74/2009 - 111 nebo ze dne 10. února 2016 č. j. 6 Afs 15/2015 - 31).

pokračování

[18] Stejně tak Nejvyšší správní soud opakovaně judikuje, že i přes formální bezvadnost předložených účetních dokladů mohou správci daně vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2008 č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 30. října 2013 č. j. 8 Afs 75/2012 - 46, ze dne 18. července 2019 č. j. 3 Afs 270/2017 - 31 nebo ze dne 23. září 2020 č. j. 2 Afs 229/2018 - 54). V takovém případě musí správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností a označit konkrétní skutečnosti, které jej vedou k závěru o nevěrohodnosti, neúplnosti, neprůkaznosti či nesprávnosti údajů v účetnictví. Správce daně naopak nemá povinnost prokázat, že údaje jsou zaznamenávány v rozporu se skutečností. Jestliže své důkazní břemeno unese, je zase na daňovém subjektu, aby *prokázal* soulad deklarovaných obchodních případů se skutečností. Může buď setrvat na původních tvrzeních a doložit, že se sporný účetní případ i přes pochybnosti odehrál tak, jak je veden v účetnictví, anebo svá tvrzení vzhledem k existujícím pochybám korigovat a *prokázat* tato revidovaná tvrzení.

III.1. Dodavatel M. P.

[19] Stěžovatel v případě prvního sporného dodavatele namítá, že dle doložené smlouvy o pronájmu reklamních ploch měl dodavatel povinnost provést nejen propagaci služeb zadavatelky, tedy propagaci (reklamu) značky ELAN, již je žalobkyně výhradní dodavatelkou do České republiky, ale také propagaci obchodního jména žalobkyně. Rozsah tohoto plnění podle stěžovatele žalobkyně vůbec nedoložila. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel na jiném místě kasační stížnosti důkazy prokazující propagaci obchodního jména žalobkyně (zejm. tiskovou zprávu o posádce závodního vozu, značce ELAN a Kyperské Rally) sám výslovně uvádí. Podle stěžovatele jsou však dané důkazy „nevypovídající pro posouzení faktické realizace plnění dle smlouvy uzavřené s deklarovaným dodavatelem.“ Nejvyšší správní soud nicméně považuje za přesvědčivé skutkové závěry krajského soudu, který poukázal na to, že uvedená tisková zpráva zřetelně vypovídá o tom, že došlo také k propagaci obchodního jména žalobkyně. Obsahuje totiž výslovné sdělení, že partnerem závodního týmu je žalobkyně spolu s odkazem na její webové stránky a s poděkováním řidiče závodního vozu za podporu. I kdyby tedy stěžovatel chtěl „báziřovat“ na tom, že smlouva o pronájmu reklamních ploch se týkala především nebo výlučně propagace obchodního jména žalobkyně, mohl krajský soud dospět k závěru, že i k jeho propagaci v souvislosti s kyperskou *rally* došlo.

[20] Nejvyšší správní soud ohledně smlouvy s dodavatelem M. P. souhlasí s krajským soudem, že si lze představit preciznější transakční podklady, nicméně to samo o sobě nemůže stačit pro konstatování neunesení důkazního břemene žalobkyní, jak v konečném důsledku učinil stěžovatel. Žalobkyní tvrzeným cílem reklamního plnění byla motivace koncových zákazníků k nákupu zboží značky ELAN v českých obchodech. S tím je konzistentní zjištění, že reklama na závodním voze se týkala značky ELAN a že propagace vlastního obchodního jména žalobkyně byla upozaděna ve prospěch propagace této značky, již je stěžovatelka na území České republiky výhradní distributorkou.

[21] Druhá námitka stěžovatele se týká toho, zda mohla žalobkyně objektivně očekávat přínos provedené reklamy pro své podnikání. Jinými slovy, zda byl výdaj na reklamu

vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, jak požaduje § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K tomu je namístě odkázat na výklad provedený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. dubna 2004 č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, č. 264/2004 Sb. NSS, dle něhož z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů „nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů.“ Od těchto závěrů nemá Nejvyšší správní soud důvod se odchýlit ani v nyní projednávané věci.

[22] Za účelem posouzení daňové účinnosti výdaje realizovaného žalobkyní je nutné posoudit předložené důkazy jako celek, jak učinil krajský soud ve svém rozhodnutí, v němž zohlednil mj. řadu URL odkazů předložených žalobkyní. Z dokazování provedeného krajským soudem zřetelně vyplývá, že reklama na zahraničním podniku *rally* měla v rámci České republiky přinejmenším dostatečné pokrytí. Závod vysílala v přímém přenosu česká odnož kanálu Eurosport, záběry závodního vozu s reklamou se objevily také v České televizi, hned v několika videích na portálu www.youtube.com a jeho fotografie byly přiloženy k řadě článků na českých webech. Tyto skutečnosti si při hodnocení vztahu mezi výdajem a příjmem nelze odmyslet. Žalovaný (stěžovatel) je však víceméně přešel, a proto dospěl k nesprávnému závěru o nesmyslnosti reklamy, na němž staví svou kasační námitku. Prezentace značky ELAN zjevně dorazila k českému publiku se zájmem o sportovní události, a proto je Nejvyšší správní soud toho názoru, že pokud oproti výdaji za reklamu očekávala žalobkyně příjem skrze zvýšený zájem českých zákazníků o zboží této značky, jehož je výhradní distributorkou, nejednala neracionálně, jak se domnívá stěžovatel.

[23] Námitky stěžovatele vůči závěrům krajského soudu stran dodavatele M. P. tudíž nejsou důvodné, jelikož krajský soud dospěl k přesvědčivému závěru, že žalobkyně v tomto případě unesla důkazní břemeno, tedy prokázala splnění podmínek daňové účinnosti výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

III.2. Dodavatelka TREZE Development

[24] V případě TREZE Development stěžovatel namítá, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, co se týče prokázání realizace reklamního plnění deklarovanou dodavatelkou. Krajský soud se dle stěžovatele jak u automobilových závodů, tak v případě *Starobrno Gastro CUP 2011* nesprávně zaměřil pouze na to, zda byla reklama provedena, čímž nedostatečně posoudil, zda reklamu provedl deklarovaný subjekt.

[25] Nejvyšší správní soud už dříve dovodil, že pokud správce daně zpochybní výdaj vynaložený daňovým subjektem, čímž dojde k přenesení důkazního břemene, musí daňový subjekt prokázat vynaložení takového výdaje jednoznačným, transparentním způsobem,

pokračování

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 (viz rozsudek ze dne 31. května 2007 č. j. 9 Afs 30/2007 - 73). Nestačí tedy samotné prokázání faktické realizace reklamy, nýbrž „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 zajištění realizace plnění subdodavatelem (tj. musí být prokázán vztah mezi deklarovaným dodavatelem a subdodavatelem, který pro daňový subjekt poskytl tvrzené plnění)“ (rozsudek ze dne 11. února 2021 č. j. 8 Afs 24/2019 - 44, bod 27; viz též rozsudek ze dne 4. května 2017 č. j. 10 Afs 235/2015 - 75).

[26] Jak uvádí stěžovatel, správce daně v projednávané věci unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pochybnosti správce daně v případě dodavatelky TREZE Development vyvstaly zejména z toho, že společnost byla nekontaktní, nereagovala na výzvu k poskytnutí údajů a místní správce daně uvedl, že za rok 2011 nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob a za rok 2010 jí byla daň stanovena dle pomůcek, nicméně nebyla zaplacená. Zároveň správce daně při prověřování úhrad faktur z odpovědí bankovních ústavů zjistil, že tehdejší jednatel společnosti Milan Šťastný vybíral finanční prostředky za fakturovaná plnění obratem v hotovosti, což nasvědčuje nestandardnímu průběhu obchodního vztahu mezi dodavatelkou a žalobkyní. Sporné svědecké výpovědi R. J., A. M. a V. B. provedené správcem daně tak měly sloužit k vyjasnění okolností obchodních transakcí žalobkyně.

[27] Ani krajský soud stěžovateli nevytkl, že by snad neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Za této situace je to ovšem žalobkyně, která musí unést své důkazní břemeno, že k uskutečnění reklamního plnění došlo tak, jak tvrdí, aby výdaje za taková plnění mohly být uznány daňově účinnými ve smyslu zákona o daních z příjmů. Pokud za této situace krajský soud opřel svá zjištění toliko o hodnocení, že provedené svědecké výpovědi verzi žalobkyně nevyvrací, nemůže to stačit k závěru, že žalobkyně své důkazní břemeno unesla, neboť ona svou verzi musí prokázat.

[28] V této souvislosti lze zmínit, že svědek R. J. neznal obchodní jméno žalobkyně ani dodavatelku reklamy a rovněž nepotvrdil, že by na jeho vozidle byla reklama s logem žalobkyně umístěna. Pokud jeho výpověď mělo být prokázáno, že reklamní plnění zajistila deklarovaná dodavatelka a proběhlo deklarovaným způsobem, Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, že to jenom z této výpovědi dovodit nelze.

[29] Podobně ani z výpovědi A. M. neplyne, že by reklamu provedla deklarovaná dodavatelka, resp. jeho výpověď nepřispívá k vytvoření přehledného a důvěryhodného obrazu o celé transakci. Pokud se týče toho, že mu byl známý tehdejší jednatel společnosti TREZE Development Milan Šťastný, jejich kontakt popisoval pouze v obecnosti. Sice nevyloučil, že mu mohl nějakou reklamu na vůz umístit, ale rozhodně nepotvrdil umístění reklamy s logem žalobkyně, kterou neznal. Ke kontaktu s Milanem Šťastným navíc uvedl: „Někdy nepřijel ani v pátek, někdy přijel třeba až v neděli, dovezl makové buchty, slivovici, byl vždy hodně kamarádský a požádal mě o umístění polepů.“ Z jeho výpovědi dále plyne, že se s Milanem Šťastným kromě závodů nestýkali ani na sebe neměli kontakt a

že pokud k nějakému umístění reklamy z jeho strany došlo, dozvěděl se o tom vždy až na závodech.

[30] Nejvyššímu správnímu soudu se nejví také přesvědčivým závěr krajského soudu stran toho, že smluvní podklady mohly obsahovat jméno jezdce více než 24 hodin před závodem. Krajský soud konkrétně uvedl, že „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.“ A. M. uvedl, že svou účast na sporných závodech nahlásil pořadateli maximálně 24 hodin předem a k tomu kromě závodů neměl s Milanem Štastným žádný kontakt. Podle Nejvyššího správního soudu tedy není vůbec jasné, na jakém základě měly probíhat kontraktační procesy týkající se jezdce a vlastníka závodního vozu v jedné osobě, neboť výpověď A. M. prakticky vyloučila, že do nich mohl být zapojen. Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že stejné pochybnosti plynou i z výpovědi R. J. Ten v obecnosti popsal, že mu pan Štěpánek, jenž spolupracoval s TREZE Development, na vozidlo během závodů „nějakou“ reklamu umístit mohl s tím, „že až to bude nafocono a podnik dokončen, že se nějak vyrovnáme. Napíše se smlouva a tak. Pak to vždycky oddaloval a nikdy z toho nic nebylo.“ Zároveň dle jeho vyjádření logo žalobkyně neměl na voze umístěno, takže je jen velmi obtížně představitelné, že by s ním bylo nějakou formou jednáno o nájmu reklamní plochy za účelem umístění daného loga.

[31] Při hodnocení výpovědi V. B. krajský soud nadto zřejmě nevzal v úvahu jednu zásadní okolnost, a sice že svědek při výslechu předložil vlastní fotografie a smluvní dokumentaci (obojí je také ve správním spisu), které dokládají jeho tvrzení, že logo žalobkyně na závodním voze během podniku *Fuchs Oil Rally Agropa Pačejov* ve dnech 5. až 6. srpna 2011 vůbec nebylo. Svědek nejprve uvedl, že reklamní nápis s obchodním jménem žalobkyně na jeho voze nebyl, k čemuž předložil také vlastní fotodokumentaci. Poté byl konfrontován s fotografiemi od žalobkyně, na nichž polep s obchodním jménem žalobkyně byl. Svědek k tomu uvedl: „Fotografie jsou z rychlostní zkoušky ze závodu. Na těchto fotografiích vypadá, že to tam je, ale nebylo to tam. Ostatní polepy vypadají stejně. Jsou to dvě fotky z jednoho místa. Prostor, kde je polep s nápisy INA SPORT, jsem nikomu nepronal.“ Zároveň uvedl, že nezná obchodní jméno žalobkyně ani dodavatelky reklamy a skutečnosti, že během závodu na jeho voze nebyla reklama žalobkyně a že nespolečně pracoval s dodavatelkou TREZE Development, doprovodil i dalšími materiály. Pokud tedy stěžovatel hodnotil tuto výpověď v neprospěch žalobkyně, nečinil tak nedůvodně, jak se domnívá krajský soud.

[32] Nejvyšší správní soud tedy stran hodnocení uvedených svědeckých výpovědí souhlasí se stěžovatelem, že neprokazují tvrzení žalobkyně, že reklamní plnění realizovala jí deklarovaná dodavatelka reklamy, a to za sjednaných podmínek. Byť výpovědi R. J. a A. M. eventualitu umístění nějaké reklamy na jejich vozy vysloveně nevyloučily, zároveň ji v žádném případě nepotvrdily. Z obou svědeckých výpovědí dále plyne, že případné umístění reklamy (ať už jakékoliv) mohlo proběhnout pouze zdarma, bez finančního protiplnění. Poslední výpověď dokonce nejenže neprokazuje provedení reklamy deklarovanou dodavatelkou, ale vyvrací i umístění reklamy žalobkyně na závodním voze. Závěr krajského soudu o jednostranném a neobjektivním hodnocení svědeckých výpovědí

pokračování

stěžovatelem je tudíž dle Nejvyššího správního soudu nesprávný, neboť vychází z nesprávného právního východiska, jak bylo uvedeno v bodě [27] tohoto rozsudku.

[33] Dále stěžovatel namítá, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně provedení reklamy značky HUMMEL dodavatelkou TREZE Development na turnaji *Starobrno Gastro CUP 2011*. K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud přesvědčivě dovodil, že objednávky a nákupy i této značky v České republice vedou k ekonomickým ziskům žalobce. Nejvyšší správní soud má rovněž za prokázané faktické provedení reklamního plnění na turnaji, avšak ze stejných důvodů jako v případě závodů *rally* přisvědčuje stěžovateli, že to samo o sobě neprokazuje provedení reklamy právě tvrzenou dodavatelkou, resp. nestačí to k vytvoření transparentního a důvěryhodného obrazu o celé transakci. Pochybnost správce daně v tomto případě vyvstala kromě obecných okolností uvedených výše také z vyjádření svazu Brněnské malé kopané, že mezi ním a společností TREZE Development žádná spolupráce neproběhla a že neeviduje žádný doklad, který by souvisel s propagací značky HUMMEL. Důkazy předložené žalobkyní vedle účetních dokladů v podobě smluvní dokumentace a webové fotogalerie však mohou prokazovat toliko vztah mezi žalobkyní a TREZE Development a umístění banneru se značkou HUMMEL na turnaji.

III.3. Dodavatelka MELANORE

[34] Nejvyšší správní soud v případě dodavatelky MELANORE přisvědčuje krajskému soudu, že výdaje vynaložené žalobkyní na prezentaci značek ELAN, HUMMEL, ALPINA a DALBELLO pro ni mohly představovat výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně totiž prokázala, že v předmětné době byla výhradní distributorkou těchto značek pro Českou republiku. Stejně tak má Nejvyšší správní soud za přesvědčivý závěr krajského soudu o prokázané faktické realizaci reklamního plnění na akcích *LOOK BELLA 2010* a *2011* a několika dalších akcích sportovního charakteru (reklama na daných událostech fyzicky byla). To ovšem samo o sobě v daném kontextu nestačí, neboť z důkazů musí přehledně a důvěryhodně vyplývat, že deklarované plnění daňovému subjektu poskytl dodavatel uvedený na účetních dokladech, resp. že dodavatel alespoň zajistil, aby plnění poskytl subdodavatel, jak Nejvyšší správní soud uvedl již výše s odkazem na právní závěry vyplývající mimo jiné z rozsudku č. j. 8 Afs 24/2019 - 44.

[35] Aby mohl obstát závěr krajského soudu o unesení důkazního břemene žalobkyní, muselo by dokazování tedy prokázat, zda plnění poskytla deklarovaná dodavatelka. Nutno předeslat, že pochybnost správce daně vyvstala z celé řady okolností. Materiály o zhodnocení projektů *LOOK BELLA 2010* a *2011* doložené žalobkyní nebyly vypracované dodavatelkou MELANORE, nýbrž byly od společnosti PRESTIGE MODELS, s.r.o. MELANORE nekomunikovala a nezareagovala na výzvu správce daně, takže s ní nebylo možné situaci prověřit. Tehdejší jednatel společnosti Radek Roušal nebyl schopen uvést žádné konkrétní informace k objasnění faktického průběhu reklamního plnění a ke spolupráci mezi dodavatelkou reklamy a žalobkyní. Radek Roušal přitom dle informací od banky plně disponoval účtem MELANORE a obratem z něj vybíral peněžní prostředky v řádech milionů korun připsané za fakturovaná plnění, což se samo o sobě jeví jako nestandardní. Od společnosti PRESTIGE MODELS, s.r.o., správce daně zjistil, že si u ní

měla inzertní plochu za účelem propagace obchodního jména žalobkyně a jí distribuovaných značek objednat již zrušená společnost RT SPORT s.r.o., a to za zlomek ceny v porovnání s tím, jaká byla sjednána odměna mezi MELANORE a žalobkyní.

[36] Správce daně provedl rovněž výslech bývalého jednatele RT SPORT s.r.o. Jana Sedláka a tehdejšího jednatele (v době daňové kontroly ředitele a nyní opět jednatele – pozn. Nejvyššího správního soudu) PRESTIGE MODELS, s.r.o., M. Š. Ani jedna z výpovědí zřejmě nebyla způsobilá prokázat, že by na akcích *LOOK BELLA 2010* a *2011* byla reklama žalobkyně a že by dané společnosti měly nějaký vztah k dodavateli reklamy MELANORE deklarované žalobkyní. V případě sportovních událostí, na kterých měla MELANORE realizovat pro žalobkyni reklamní plnění, vyšel správce daně kromě skutečností týkajících se dodavatelky obecně rovněž ze sdělení sportovních oddílů, na jejichž zápasech měla být reklama umístěna, že logo žalobkyně ani další značky s ní spojené neprezentovaly. Jinými slovy, ani jeden ze sportovních oddílů nepotvrdil, že by měl k dispozici jakékoliv doklady o tom, že na jejich akcích byla provedena reklama tak, jak tvrdí žalobkyně. Jeden z oddílů potvrdil pouze spolupráci přímo se žalobkyní na propagaci značky HUMMEL, což správce daně zohlednil a související výdaj nerozporoval.

[37] Podle Nejvyššího správního soudu z dokazování provedeného krajským soudem nijak nevyplývá, že reklamní plnění pro žalobkyni provedla deklarovaná dodavatelka MELANORE v deklarovaném rozsahu. Dokazování krajského soudu se totiž věnovalo především ekonomickému vztahu žalobkyně a výše uvedených značek, popř. faktickému výskytu reklamy na předmětných akcích, to však ještě nestačí pro závěr o unesení důkazního břemene žalobkyní ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud tedy ze shora uvedených důvodů shledal kasační stížnost částečně důvodnou, a proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.), v němž bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud shrnuje, že v případě dodavatele Martina Prokopa souhlasí s krajským soudem, že žalobkyně unesla důkazní břemeno ohledně splnění podmínek daňové účinnosti výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Avšak v případě dodavatelek TREZE Development a MELANORE krajský soud vedle faktického umístění reklamy a ekonomického významu propagace určitých značek pro žalobkyni zohlední v dalším řízení rovněž to, že žalobkyně musí unést důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu i ohledně poskytnutí reklamního plnění jí deklarovanými dodavateli, popřípadě subdodavateli (tj. musí být *prokázán* vztah mezi deklarovaným dodavatelem a subdodavatelem, který pro daňový subjekt poskytl tvrzené plnění, jak plyne mimo jiné z citovaného rozsudku č. j. 8 Afs 24/2019 - 44).

[39] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 9. srpna 2021

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu