



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

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

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

takto:

- I. Výrok I. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 4. 2018, č. j. 15218/18/5200-11431-706481, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku se žaloba **zamítá**.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 10.000 Kč, k rukám Mgr. Jaroslava Barty, advokáta se sídlem Kobližná 19, 602 00 Brno, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

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

## II. Obsah žaloby

3. Žalobce ve své obsáhlé žalobě namítá, že v případě všech tří dodavatelů sporná reklamní plnění prokázal. Nejprve se zaměřil na plnění od dodavatele M. P. Žalobce si od něj pronajal reklamní plochu na soutěžním vozidle během závodu *FxPro Rally Cyprus* ve dnech 4. – 6. 11. 2010 na Kypru. Žalovaný a správce daně toto reklamní plnění neuznali, protože se na daném soutěžním vozidle neobjevilo logo žalobce. Namísto něj se na něm objevila reklama značky ELAN. Žalobce v žalobě vysvětluje, že je již od roku 1999 do současnosti výhradním dodavatelem zboží této značky pro ČR. Propagační značek, které distribuuje, si zajišťuje ekonomický přínos. Podaří-li se žalobci reklamou oslovit zákazníky, kteří nakoupí zboží značky ELAN v českých obchodech, pořídí zboží, které těmto obchodům dodal žalobce jako výhradní dovozce. Tito zákazníci tak objednávkou zboží značky ELAN přispějí k dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce.
4. Žalobce poukazuje zejména na důkazní prostředky, které předložil v odvolacím řízení v elektronické podobě na CD. Obsahovaly doklady o reklamním plnění včetně URL odkazů na webové stránky, jejichž obsah navrhl k důkazu. Žalovaný se s nimi však neseznámil. Jednalo se proto o opomenuté důkazy. V žalobě pak žalobce zmiňuje televizní sestřihy závodu vysílané na české odnoži programu Eurosport a odkazuje na vystoupení posádky soutěžního vozidla v České televizi. Kromě toho cituje tiskovou zprávu, kde jeden ze členů posádky výslovně hovoří o žalobci jako o výhradním dovozci značky ELAN do ČR.
5. Ve vztahu k dodavatelům *TREZE Development* a *MELANORE*, kteří byli v průběhu daňového řízení nekontaktní, žalobce vysvětloval, že tato skutečnost nepostačuje k závěru o neunesení jeho důkazního břemene. S odkazem na judikaturu žalobce dodával, že při posuzování uznatelnosti výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je zásadní

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

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

### III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný uvedl, že prostudoval důkazní prostředky předložené žalobcem v odvolacím řízení velmi důkladně. V případě reklamních plnění *M. P.* zdůrazňoval, že podle nich měla na kyperském závodě reklamu značka *ELAN*, nikoliv obchodní jméno a služby žalobce, jak uváděla smlouva mezi žalobcem a tímto dodavatelem. Ta navíc byla velmi obecná a nekonkrétní. Žalovaný proto neviděl souvislost mezi vynaloženými výdaji za reklamu poskytnutou *M. P.* a získáním daňově účinných příjmů žalobce. Reklama mohla vést pouze

ke zvýšení zdanitelných příjmů u společnosti *ELAN, d.o.o.* (slovinská obdoba s.r.o.). Argument, že žalobce je výhradním dodavatelem značky *ELAN* na český trh a reklama na Kypru pro něj byla přínosem, žalovaný označil za irelevantní a nepodložený. Nepodařilo se podle něj prokázat, že by služba sjednaná ve smlouvě skutečně proběhla.

10. Ve vztahu k dodavatelům *TREZE Development* a *MELANORE* žalovaný uvedl, že musel proběhlou obchodní transakci posoudit velmi důkladně. Nekompatibilita dodavatele byla jen pouhým střípkem v celkovém obrazu vztahu žalobce a jeho dodavatelů. Žalobce se hrubě mýlí, že postačí prokázat pouze výdaj a poskytnuté reklamní plnění. Žalobce neprokázal, že mu tito dodavatelé poskytli protiplnění vyplývající ze smlouvy. V případě turnaje *Starobrno Gastro Cup 2011* je situace analogická se situací týkající se společnosti *ELAN*. Nelze jednoznačně prokázat souvislost mezi výdaji žalobce na reklamu značky *HUMMEL* a dosažením, zajištěním a udržením jeho zdanitelných příjmů.
11. Žalovaný se neztotožňuje s výkladem žalobce, který se snaží zakrýt pochybnosti o celé obchodní transakci odkazem na obchodní tajemství nebo konstatováním, že ho provedení reklamního plnění subdodavatelem nemusí zajímat. Každý daňový subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro možné odečtení výdajů od základu daně ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

#### IV. Další procesní vývoj věci

12. Dne 7. 10. 2020 se ve věci konalo první jednání. Krajský soud během jednání provedl dokazování na základě URL odkazů, které žalobce předložil žalovanému v odvolacím řízení a odkazoval na ně i v žalobě. Šlo o videa, fotografie či obsah webových stránek, které jako takové spisový materiál doposud neobsahoval. Krajský soud je proto provedl a založil je do spisu. Při jednání žalobce navrhl k provedení důkazu potvrzení společnosti *ELAN, d.o.o.* o jejím vztahu se žalobcem. Krajský soud tomuto návrhu vyhověl a dané potvrzení k důkazu provedl. Kromě toho krajský soud z vlastní iniciativy provedl k důkazu jednu konkrétní část webových stránek žalobce, která se týká otázky jeho výhradní distribuce určitých sportovních značek v ČR. Po provedeném dokazování tak spisový materiál obsahuje veškeré důkazní podklady pro skutkové závěry, které krajský soud poté činí v odůvodnění tohoto rozsudku. Krajský soud pro přehlednost odkazuje na provedené důkazy níže v relevantních pasážích odůvodnění.
13. Krajský soud v den prvního jednání vyhlásil rozsudek č. j. 31 Af 45/2018-119 („původní rozsudek krajského soudu“), kterým rozhodnutí žalovaného zrušil. Byl toho názoru, že žalobce sporná reklamní plnění od všech tří dodavatelů prokázal a výdaje za tato reklamní plnění představovaly náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
14. Žalovaný nicméně proti původnímu rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost. Nejvyšší správní soud poté rozsudkem ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 342/2020-48 („rozsudek NSS“), původní rozsudek krajského soudu zrušil. V případě dodavatele *M. P.* souhlasil s krajským soudem, že žalobce unesl důkazní břemeno ohledně splnění podmínek daňové účinnosti výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V případě dodavatelů *TREZE Development* a *MELANORE* však měl opačný názor. Krajskému soudu uložil, aby vedle faktického umístění reklamy a ekonomického významu propagace určitých značek pro žalobkyni zohlednil v dalším řízení rovněž to, že žalobce musí unést důkazní břemeno i ohledně poskytnutí reklamního plnění jím deklarovanými dodavateli, popřípadě subdodavateli.

Musel se v této věci prokázat vztah mezi deklarovaným dodavatelem, resp. subdodavatelem, který pro daňový subjekt poskytl tvrzené plnění, jak dovodil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019-44 („rozsudek osmého senátu“).

15. Dne 1. 2. 2022 se po několika odročeních z důvodů na straně žalobce i soudu souvisejících s pandemií koronaviru konalo ve věci další jednání. Žalobce nad rámec toho, co obsahuje správní spis, navrhl, aby krajský soud vyslechl tři svědky: 1) Ing. J. J. - jednatele společnosti *ELEKTROINSTA Brno s. r. o.*, 2) J. P. – jednatele společnosti *AQUASYS spol. s r. o.*, a 3) R. R. – dřívějšího jednatele společnosti *MELANORE*. Společnosti *ELEKTROINSTA Brno s. r. o.* a *AQUASYS spol. s r. o.* měly mít obdobné obchodní vztahy se společností *MELANORE* jako žalobce. V kontextu výpovědí jejich jednatelů měl opakovaně vypovídat i R. R., který již vypovídal jako svědek v daňovém řízení, aby tyto výpovědi dokreslil.
16. Krajský soud ovšem důkazním návrhům žalobce nevyhověl. Výsledky Ing. J. J. a J.P., tedy jednatelů společností, kterým měla společnost *MELANORE* poskytnout reklamní plnění v podobných obchodních vztazích, jaký měla se žalobcem, *neměly potenciál něco skutkově přinést* při hledání odpovědi na poměrně úzkou otázku, zda to opravdu byla právě společnost *MELANORE*, kdo žalobci poskytl konkrétní sporná reklamní plnění (viz části V. c níže). To platí i pro výsledek R. R., který již proběhl v daňovém řízení. Žalobce v daném rámci neuvedl přesvědčivý důvod, proč by měl probíhat znovu. Krajský soud proto tyto tři důkazní návrhy žalobce (stejně jako předtím žalovaný, viz body 132-134 jeho rozhodnutí) zamítl jako nadbytečné.
17. Žalobce ani žalovaný další důkazní návrhy neměli. Při svém závěrečném návrhu žalobce navrhl zrušení rozhodnutí žalovaného jako celku. Žalovaný naopak navrhl, aby krajský soud zrušil jen výrok I. jeho rozhodnutí, který dopadá na dodavatele *M. P.*, případně i první platební výměr z důvodu prekluze. Ve zbytku navrhl zamítnutí žaloby. K nákladům řízení žalovaný navrhl, aby je soud nepřiznal žádnému z účastníků řízení. Po krátkém přerušení krajský soud vyhlásil tento rozsudek.

#### V. Posouzení věci krajským soudem

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

2. *Výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů.*

3. *Musí být vynaloženy ve zdaňovacím období.*

4. *Za výdaje je považuje zákon.*

*Smyslem a účelem této právní úpravy je vymežit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoli výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 věty první: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení, správce daně je v pozici vrchnostenské, zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít. Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene mezi obě strany (...).“ Z toho vyplývá, že pokud žalobce uplatňuje odečet podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, musí mimo jiné prokázat, že došlo k faktickému plnění objednané služby.*

21. *Daňové řízení stojí 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. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění do 31. 12. 2020 („daňový řád“), proto daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které musí uvádět v daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Přes formální bezvadnost předložených účetních dokladů mohou správci daně vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. V takovém případě musí správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností realitou a označit konkrétní okolnosti, které jej vedou k závěru o nevěrohodnosti, neúplnosti, neprůkaznosti či nesprávnosti údajů v účetnictví. Správce daně naopak nemá povinnost prokázat, že zaznamenávané údaje odporují skutečnosti. 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 jej uvádí účetnictví, anebo svá tvrzení vzhledem k existujícím pochybám korigovat a prokázat tato revidovaná tvrzení (rozsudek NSS, bod 18).*
22. *Je třeba doplnit právní názor plynoucí z rozsudku osmého senátu vydaného až po původním rozsudku krajského soudu, o nějž se významně opírá rozsudek NSS. Dodavatel plnění, za které daňový subjekt poskytl úhradu, kterou uplatňuje jako daňově účinný výdaj, může podle rozsudku osmého senátu samozřejmě přenechat faktickou realizaci plnění pro daňový subjekt subdodavatel. Jestliže plnění pro daňový subjekt realizoval subdodavatel, pak se ovšem musí jednoznačně prokázat vztah mezi daňovým subjektem a dodavatelem plnění, kterého deklarují předložené doklady. A dále se musí prokázat, že plnění deklarovaného dodavatele pro daňový subjekt spočívalo přinejmenším v zajištění realizace plnění subdodavatelem, tj. musí se prokázat vztah mezi deklarovaným dodavatelem a subdodavatelem, který pro daňový subjekt poskytl tvrzené plnění (rozsudek osmého*

senátu, bod 27). Rozsudek NSS zavázal krajský soud k posouzení věci právě z hlediska těchto východisek (srov. bod 38 rozsudku NSS).

#### V. a) Dodavatel M. P.

23. V případě dodavatele M. P. se sporné reklamní plnění týkalo propagace značky *ELAN* na závodu s názvem *FxPro Rally Cyprus* ve dnech 4. – 6. 11. 2010 na Kypru. Žalobce namítal, že vynaložení výdajů za tuto reklamu a jejich účelnost prokázal nejpozději v odvolacím řízení. Během něj předložil žalovanému CD s několika elektronickými důkazními prostředky včetně URL odkazů, které realizaci reklamního plnění prokazovaly. Žalovaný se však podle žalobce s těmito důkazními prostředky neseznámil, neprovedl je a nevyvodil z nich odpovídající důkazy, aniž by to adekvátně zdůvodnil. Proto podle žalobce šlo o opomenuté důkazy.
24. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení. Žalovaný to v této věci učinil. Podle vlastních slov se s důkazními prostředky na CD, které žalobce předložil v odvolacím řízení, „*důkladně seznámil*“. Rozhodnutí žalovaného pak výslovně pracuje jen s katalogem žalobce na zimu 2010/2011 („Katalog 2010/2011“) a s rozhovorem s rally jezdcem J. T. Z nich podle žalovaného nelze dovodit důkaz o tvrzeních žalobce. K přiloženým fotografiím žalovaný ve svém rozhodnutí zmiňuje vozidlo s polepem značky *ELAN*. Ale dodává, že na jednom snímku vůz projíždí vodou a není téměř vidět polep. Druhý snímek popisuje tak, že na něm vozidlo projíždí zaprášenou cestou a nelze identifikovat, o jaký závod se jedná. Zdůrazňuje pak svůj hlavní argument, že reklama propaguje značku *ELAN* a nelze dovodit její souvislost s žalobcem. Poté konstatuje, že tiskovou zprávu s názvem „*J. T. s Elanem na startu Kyperské rally*“ nelze akceptovat jako důkaz o reklamě pokryté smlouvou mezi žalobcem a M. P. To podle žalobce platí i pro zmínku o spojení značky *ELAN* se žalobcem.
25. Podle krajského soudu lze z právě uvedeného dovodit, že rozhodnutí žalovaného netrpí vadou opomenutých důkazů. Žalovaný se sice opravdu adresně nevypořádal se všemi důkazními návrhy žalobce. Nezdůvodnil podrobně, co z kterého plyne a proč z něj (ne)dovodil určité skutečnosti. Uznává ovšem, že se s obsahem CD předloženým žalovaným seznámil a prostudoval jej. V odůvodnění rozhodnutí žalovaného pak prezentuje vlastní pohled na skutkové okolnosti věci. Na nich založil svůj právní závěr, podle kterého žalobce nedoložil, že by výdaje za daná reklamní plnění splňovaly kritéria § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Takové zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí žalovaného. Tím žalovaný minimálně *implicite* vypořádal i důkazní návrhy žalobce na předloženém CD. Podle krajského soudu proto rozhodnutí žalovaného netrpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů v důsledku tzv. opomenutých důkazů (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014-78, bod 23). Tato konkrétní námitka žalobce je proto nedůvodná.
26. Námitky žalobce v této části však jsou důvodné v otázce, zda *unesl důkazní břemeno* co do splnění podmínek pro uznání jeho výdajů za reklamní plnění ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Důkazy plynoucí z důkazních prostředků předložených žalobcem v odvolacím řízení totiž žalovaný vyhodnotil nesprávně.

*Vztah výhradní distribuce mezi žalobcem a značkou ELAN*

27. Krajský soud se nejprve zaměřil na otázku spojitosti žalobce se značkou *ELAN*. Žalobce tvrdí, že je jejím výhradním dovozcem do ČR a její propagace má proto přímý dopad i na jeho obchodní příjmy. Žalovaný tomuto tvrzení neuvěřil. Naopak namítá, že reklama značka *ELAN* nemá spojitost se žalobcem.
28. Z potvrzení společnosti *ELAN, d.o.o.*, které krajský soud provedl k důkazu při jednání, a které bylo součástí CD předloženého v odvolacím řízení, ovšem plyne, že žalobce je od roku 1999 výhradním distributorem zboží značky *ELAN* v ČR. Vazbu žalobce se značkou *ELAN* stvrzují také smlouvy o marketingové podpoře, předložené v odvolacím řízení. V tomto případě má relevanci zejména smlouva za období let 2010-2011. Žalovaný tyto skutečnosti plynoucí z důkazních prostředků předložených v odvolacím řízení ve svém rozhodnutí nijak nevyvrací.
29. Roli žalobce jako výhradního dodavatele značky *ELAN* lze dovozovat i z webové stránky žalobce provedené k důkazu při jednání soudu, kde se v sekci „Vize společnosti“ (<https://www.inasport.cz/ina-sport/#vize-spolecnosti>) uvádí: „V současné době zastupujeme jako výhradní dovozci na českém trhu slovenské firmy *ALPINA* (patří mezi největší světové výrobce lyžařské běžecké a sjezdové obuvi a obuvi pro trekking) a *ELAN* (jeden z největších světových výrobců lyží a snowboardů), dánskou firmu *HUMMEL* (jednoho z nejvýznamnějších světových výrobců sportovního vybavení).“ Exkluzivitu žalobce coby dovozce značky *ELAN* do ČR stvrzuje i tisková zpráva s názvem „J. T. s Elanem na startu Kyperské rally“ (dostupná na: <http://www.rally-mania.cz/news.php?id=10085>), kterou krajský soud provedl k důkazu při jednání. Výslovně se v ní uvádí: „Posádka Czech Ford Rally Teamu se totiž pro start v Kyperské Rally již podruhé v letošní sezoně spojila se společností *INA SPORT* ([www.inasport.cz](http://www.inasport.cz)), která je výhradním dovozcem značky *Elan* do České republiky a významnou společností v oblasti sportovního vybavení v ČR. Ford Fiesta S2000 pilotovaný J. T. se tak v Rally Kypr představí v barvách značky *Elan*.“ K tomu lze připočít i doložený rozpad obratu podle velkého množství odběratelů zboží značky *ELAN* od žalobce za období 2010-2011, který žalobce předložil v odvolacím řízení, a který tak tvoří součást správného spisu.
30. Ze všech těchto důkazů lze dovodit, že žalobce opravdu v relevantní době byl výhradním dodavatelem zboží značky *ELAN*. Z toho logicky plyne, že objednávky a nákupy tohoto zboží v ČR vedou k jeho ekonomickým ziskům. Proto výdaje na propagaci značky *ELAN* v ČR – za podmínky jejich prokázání a doložení – mohly spadat do kategorie výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

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

31. Navazující otázkou, kterou krajský soud musel posoudit, bylo, zda reklamní plnění, které si žalobce smluvil s dodavatelem *M. P.*, na závodu *FxPro Rally Cyprus* ve dnech 4. – 6. 11. 2010 proběhlo, jak s ním bylo dohodnuto, a mohlo motivovat zákazníky v ČR, aby si zakoupili zboží značky *ELAN*.
32. Z důkazních prostředků předložených žalobcem v odvolacím řízení poté podle krajského soudu plyne, že se tak stalo. Krajský soud považuje za průkazné zejména videa pod URL odkazy na *You Tube*, která provedl k důkazu při jednání. Lze na nich v žalobcem upřesněných časech vidět záběry vozu s reklamou značky *ELAN* (<https://www.youtube.com/watch?v=4T8xWr3peGE> – čas 00:23, <https://www.youtube.com/watch?v=bbFM5ZMNiDg> – čas 01:18,

<https://www.youtube.com/watch?v=wcpaf9jx3Nw> – čas 02:16, <https://www.youtube.com/watch?v=jOU8WRIIf7Ek> – čas 0:02). Nic na těchto záběrech nevyvolává pochybnosti, že by nemělo jít o záběry z dané kyperské rally.

33. Podobně článek na webové stránce *Drivers Web*, který krajský soud provedl k důkazu při jednání ([http://www.driversweb.cz/clanky/Motorsport/IRC\\_FxPro\\_Cyprus\\_Rally\\_2010#clanek-kotva-zpet-na-galerii](http://www.driversweb.cz/clanky/Motorsport/IRC_FxPro_Cyprus_Rally_2010#clanek-kotva-zpet-na-galerii)), popisuje průběh kyperského závodu a jeho výsledky: Hned v jeho záhlaví a jako předposlední fotografie v celém článku jsou dvě fotografie závodního vozu se značkou *ELAN*, které v odvolacím řízení předložil i žalobce. Žalovaný je vyhodnotil jako neprůkazné (bod 24 výše). V kontextu provedených videí ovšem průkazné jsou. Ačkoliv žalovaný tvrdí opak, polep značky *ELAN* je na nich viditelný na přední části kapoty vozidla. Jde přitom o fotografie z kyperského závodu, na něž dopadala smlouva mezi žalobcem a dodavatelem *M. P.* Lze tedy dojít k závěru, že reklama značky *ELAN*, která je v ekonomickém zájmu žalobce, na závodu *FxPro Rally Cyprus* ve dnech 4. – 6. 11. 2010 proběhla tak, jak si žalobce s dodavatelem *M. P.* dohodl.
34. Co se týče jejího zprostředkování pro případné koncové zákazníky v ČR, žalobce kromě výše odkazované tiskové zprávy a článku na stránce *Drivers Web* žalobce doložil, že kyperský závod přenášela česká odnož kanálu *Eurosport*. Krajský soud k tomu provedl důkaz webovou stránkou s televizním programem tohoto kanálu ze dne 5. 11. 2010, ze kterého plyne, že v tento den v 10:00 a 15:00 *Eurosport* vysílal z tohoto závodu přímý přenos ([https://www.fdb.cz/tv/16-eurosport-eurosport-2-extremesports.html?datum=1288911600&cas\\_od=0](https://www.fdb.cz/tv/16-eurosport-eurosport-2-extremesports.html?datum=1288911600&cas_od=0)). O kyperské rally posádka vozu, na němž byly reklamními polepy, hovořila i ve vysílání České televize. Relevantní část pořadu „*Dobré ráno s Českou televizí ze dne 11. 10. 2010*“, ve které člen posádky T. popisuje přípravu na kyperskou rally, krajský soud opět provedl při jednání k důkazu (<https://www.ceskatelevize.cz/porady/10274470705-dobre-rano/310292320120098/video/128664>). O závodu referoval i portál *Autosport.cz*, který do závěru svého článku umístil i fotku závodního vozu s reklamou značky *ELAN*. Krajský soud i tuto webovou stránku provedl k důkazu při jednání (<http://www.autosport.cz/clanek.php?cl=11494>). Média tedy českým divákům a čtenářům zprostředkovala kyperskou rally. Mohli ji vidět (včetně reklamy značky *ELAN*) v televizi. Mohli si o ní (včetně fotografií s reklamou značky *ELAN*) číst. A měli informace o konání této rally. Reklama značky *ELAN* na závodu *FxPro Rally Cyprus* ve dnech 4. – 6. 11. 2010 je tedy mohla motivovat k nákupu zboží značky *ELAN*.
35. Krajský soud pro úplnost doplňuje, že na těchto závěrech nic nemění nedůvěřivá kritika žalovaného vůči smlouvě o pronájmu reklamních ploch uzavřené mezi žalobcem a dodavatelem *M. P.* Žalovaný ji popisuje jako velmi obecnou a nekonkrétní. Chyběla v ní podle něj úprava mnoha důležitých otázek. Proto žalovaný reklamní plnění zpochybňuje. Byť i krajský soud musí uznat, že by si dokázal představit preciznější transakční podklady (s čímž souhlasí i rozsudek NSS, viz jeho bod 20), nemůže se ztotožnit s výkladem a důsledky, které z ní vyvozuje žalovaný. Naopak považuje za rozumné vysvětlení žalobce, že předmětem smlouvy byl pronájem reklamních ploch na soutěžním vozidle v průběhu závodu na Kypru. Účelem smlouvy byla propagace obchodního jména a služeb zadavatele během tohoto závodu na vozidle. Zmíněnými službami žalobce coby zadavatele reklamy je jeho velkoobchodní činnost a výhradní zastoupení vybraných sportovních značek na území ČR. Přes dílčí nedostatky smluvní dokumentace proto krajský soud konstatuje, že

žalovaný jejich význam při hodnocení splnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů přeceňuje.

#### *Závěrečné hodnocení*

36. Z výše popsaných důkazů tedy plyne, že reklamní plnění, které si žalobce u dodavatele *M. P.* objednal, ve skutečnosti proběhlo tak, jak smluvní strany sjednaly. Z důkazů plyne, že ho tento dodavatel poskytl. Dané reklamní plnění pak mělo za cíl motivovat koncové zákazníky k nákupu zboží značky *ELAN* v českých obchodech, tedy aby si pořídili zboží, které právě těmto obchodům dodal žalobce jako výhradní dovozce značky *ELAN* do ČR. Takto motivovaní zákazníci proto mohli přispět k dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce jako daňového subjektu. Tak lze podle krajského soudu popsat dostatečný obraz o celé obchodní transakci žalobce s *M. P.* Reklamní plnění proto bylo plněním pořízeným za účelem uskutečňování ekonomické činnosti daňového subjektu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce totiž skutečně v relevantním zdaňovacím období vynaložil výdaje, které za výdaje považuje zákon, a učinil tak v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů. K těmto skutečnostem unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu.
37. Žalobní námitky související s dodavatelem *M. P.* jsou proto důvodné. Tyto závěry stvrdil rozsudek NSS (srov. jeho body 19-23). Původní rozsudek krajského soudu v tomto rozsahu obstál v kasačním přezkumu.

#### **V. b) Dodavatel *TREZE Development***

38. V případě dodavatele *TREZE Development* se námitky žalobce dají rozdělit do dvou částí: 1) hodnocení výpovědí svědků o rally závodech, 2) reklama na turnaji *Starobrno Gastro CUP 2011*. Krajský soud takto rozdělí i své odůvodnění v této části. Úvodem jen podotýká, že se žalovaný ani tentokrát nedopustil vady tzv. opomenutých důkazů. Tato námitka žalobce je proto podobně jako v případě *M. P.* nedůvodná. Krajský soud si dovoluje odkázat na bod 25 výše, odkud lze odůvodnění vypořádání této námitky plně převzít i do této části odůvodnění.
39. Důležitým východiskem posouzení námitek žalobce týkajících se dodavatele *TREZE Development* je sledovat, kdo měl ve věci ve vztahu k jaké skutečnosti důkazní břemeno. Jak plyne z rozsudku NSS (srov. jeho bod 26), správce daně jej unesl ve vztahu ke svým pochybnostem o souladu předložených záznamů se skutečností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Vystaly zejména z toho, že společnost *TREZE Development* 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. Za rok 2010 jí správce daně stanovil daň podle pomůcek. Daná společnost ji nicméně nezaplatila. Zároveň správce daně při prověřování úhrad faktur z odpovědí bankovních ústavů zjistil, že tehdejší jednatel společnosti *M. Š.* vybíral finanční prostředky za fakturovaná plnění obratem v hotovosti. To nasvědčuje nestandardnímu průběhu obchodního vztahu mezi tímto dodavatelem a žalobcem. *Důkazní břemeno proto přešlo na žalobce, který měl prokázat, že k uskutečnění reklamního plnění došlo tak, jak tvrdí* (srov. bod 27 rozsudku NSS).
40. Hlavní roli v tomto směru a v právě popsané perspektivě hraje hodnocení výpovědí svědků, kteří jako jezdci závodili na dotčených rally závodech: 1) *R. J.* (řidič na závodech *Ecce homo 2011* a *Hobby Open Cup*), 2) *A. M.* (řidič na dvou závodech série *LIQUI MOLY*

*BERG CUP 2011*) a 3) V. B. (majitel vozidla Mitsubishi Lancer Evo IX., startujícího na závodě *Fuchs OilRally/Agropa Pačejov*).

41. Co se týče výpovědi R. J., žalovaný ve svém rozhodnutí (bod 58) zmiňuje, že podle jeho výpovědi mohl na jeho vůz reklamu umístit pouze on. Mohlo se tak stát pouze v depu před závodem a reklama žalobce na jeho voze nebyla. Žalovaný poté ve svém rozhodnutí popisuje, že „závody *Motoristická akce – Hobby Open Cup dne 9. 7. 2011 (...)* nejel, pro závod se rozhodl ze dne na den“. Z toho žalovaný dovozuje, že není možné, aby smluvní dokumentace předložená žalobcem obsahovala jméno jezdce na konkrétní závod několik dní před závodem. Svědek R. J. ani neznal obchodní jméno žalobce a dodavatele reklamy. Jeho výpověď tedy neprokazuje, že by reklamní plnění zajistila společnost *TREZE Development*, a že proběhlo deklarovaným způsobem (srov. rozsudek NSS, bod 28).
42. Opačný závěr nelze dovozovat ani z toho, že podle výsledku R. J. měly na jeho voze během závodu *Hobby Open Cup* zůstat polepy ze závodu „*Ecce Homo 2011*“. Z fotografie pod URL odkazem <http://www.dovrchu.cz/cz/jezdec/jezek-radim#76168>, kterou krajský soud provedl k důkazu při jednání, sice plyne, že na závodě *Ecce Homo 2011* reklama firmy žalobce na vozidle R. J. byla. Ve světle rozsudku NSS to ovšem neprokazuje - s ohledem na další obsah výpovědi R. J. -, že by reklamní plnění od společnosti *TREZE Development* opravdu proběhlo i na závodě *Hobby Open Cup*. R. J. obecně popsal, že mu pan Š., jenž spolupracoval se společností *TREZE Development*, na vozidlo během závodů „nějakou“ reklamu umístit mohl s tím, „že až to bude nafoceno a podnik dokončen, že se nějak vyrovnáme. Napiše se smlouva a tak. Pak to vždycky oddaloval a nikdy z toho nic nebylo.“ Zároveň podle jeho vyjádření logo žalobkyně na voze neměl. Takže si lze jen velmi obtížně představit, že by s ním v nějaké formě probíhalo jednání o nájmu reklamní plochy za účelem umístění loga (srov. bod 30 rozsudku NSS).
43. Podobně ve prospěch unesení důkazního břemene žalobce nesvědčí ani výpověď svědka A. M. Žalovaný se ve svém rozhodnutí zaměřuje na otázku, zda mohlo být jeho jméno smluvním stranám známo dříve než 24 hodin před závodem. Není to podle něj reálné (bod 59 rozhodnutí žalovaného). Žalovaný shrnuje, že si svědek nebyl jistý, zda reklama žalobce na jeho vozidle byla. Zmiňuje také, že fotodokumentace předložená žalobcem k prokázání reklamního plnění na závodě série *LIQUI MOLY BERG CUP 2011* ve Slavkově se podle tohoto svědka týkala jiného závodu. Z toho žalovaný dovodil, že předložené fotografie nemohou sloužit jako důkaz o umístění dané reklamy na tomto závodě a naplnění sporné reklamní smlouvy.
44. Závěry žalovaného uznal i rozsudek NSS (srov. jeho bod 29). Z výpovědi A. M. podle něj neplyne, že by reklamu provedl deklarovaný dodavatel, resp. jeho výpověď nepřispívá k vytvoření přehledného a důvěryhodného obrazu o celé transakci. Pokud se týče toho, že znal tehdejšího jednatele společnosti *TREZE Development* M. Š., jejich kontakt popisoval pouze v obecnosti. Nevyločil sice, že mu mohl nějakou reklamu na vůz umístit. Ale rozhodně nepotvrdil umístění reklamy s logem žalobce, kterého neznal. Z jeho výpovědi podle rozsudku NSS plyne, že se s M. Š. kromě závodů nestýkali. Ani na sebe neměli kontakt. A pokud k nějakému umístění reklamy z jeho strany došlo, dozvěděl se o tom vždy až na závodech.
45. A. M. navíc uvedl, že svou účast na sporných závodech nahlásil pořadateli maximálně 24 hodin předem. S M. Š. neměl kromě závodů žádný kontakt. Podle rozsudku NSS tedy není vůbec jasné, na jakém základě měly probíhat kontraktační procesy týkající se jezdce a

vlastníka závodního vozu v jedné osobě. Výpověď A. M. prakticky vyloučila, že by se do nich mohl zapojit (srov. bod 30 rozsudku NSS).

46. Poslední relevantním svědkem byl V. B. Z výpovědi tohoto svědka mělo podle žalovaného vyplynout, že na jeho voze nebyl reklamní polep s uvedením jména žalobce. Předložená fotografie, na níž reklama se jménem žalobce byla, podle V. B. nebyla z daného závodu, protože toto místo na autě nikomu nepronajal. Podle žalovaného jeho výpověď tedy neprokázala, že by společnost *TREZE Development* fakturované činnosti pro žalobce skutečně vykonávala.
47. Svědek B. při výslechu předložil vlastní fotografie a smluvní dokumentaci (obojí je ve správním spisu), které dokládají jeho tvrzení, že logo žalobce na závodním voze během podniku *Fuchs Oil Rally Agropa Pačejov* ve dnech 5. - 6. 8. 2011 vůbec nebylo. Poté ho žalobce konfrontoval s fotografiemi, na nichž polep s obchodním jménem žalobkyně byl. Svědek B. 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 nepronajal.*“ Zároveň uvedl, že nezná obchodní jméno žalobce ani dodavatele reklamy. Skutečnosti, že během závodu na jeho voze nebyla reklama žalobce a že nespolečnost *TREZE Development*, doprovodil i dalšími materiály (bod 31 rozsudku NSS).
48. *Svěddecké výpovědi jezdců J., M. a B. tedy neprokazují tvrzení žalobce, že reklamní plnění realizovala za sjednaných podmínek jím deklarovaný dodavatel reklamy.* Byť výpovědi R. J. a A. M. eventualitu umístění nějaké reklamy na jejich vozy vysloveně nevyloučily, zároveň ji 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 deklarovaným dodavatelem, ale vyvrací i umístění reklamy žalobce na závodním voze. *Žalobce tedy neunesl své důkazní břemeno, že k uskutečnění reklamního plnění od společnosti TREZE Development na předemtných rally závodech došlo tak, jak tvrdí* (bod 32 rozsudku NSS). Výdaje za taková plnění proto správce daně nemohl uznat jako daňové účinné ve smyslu zákona o daních z příjmů.

#### *Reklamní plnění na turnaji Starobrno Gastro CUP 2011*

49. Druhým sporným bodem, který se týká společnosti *TREZE Development*, je reklama značky *HUMMEL* na sportovní akci *Starobrno Gastro CUP 2011*. Krajský soud vzal za prokázanou roli žalobce coby výhradního dovozce značky *HUMMEL* do ČR v relevantním období. Plyne to ze soudem provedené webové stránky žalobce (viz bod 29 výše). Stejně jako v případě značky *ELAN* lze i v případě značky *HUMMEL* dovozovat, že objednávky a nákupy tohoto zboží v ČR vedou k ekonomickým ziskům žalobce. Proto opět platí, že výdaje za propagaci značky *HUMMEL* v ČR – za podmínky jejich prokázání a doložení – lze považovat za daňově uznatelné výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (srov. bod 33 rozsudku NSS).
50. Za prokázané lze považovat i faktické provedení reklamního plnění na turnaji (srov. bod 33 rozsudku NSS). Pod URL odkazem <http://www.malakopanabrno.cz/fotogalerie/16-starobrno-gastro-cup-2011>, který žalobce předložil v odvolacím řízení a uvádí jej i v žalobě, se nachází fotodokumentace, ze které krajský soud k důkazu provedl jednu fotografii

(<http://www.malakopanabrno.cz/img/gallery/00000016/rTvWv1tVrsnlZ3s4.jpg>). Je na ní zřetelný reklamní banner značky *HUMMEL*.

51. Právě uvedené skutečnosti ovšem podle rozsudku NSS *neprokazují provedení reklamy právě tvzeným dodavatelem, resp. nestačí k vytvoření transparentního a důvěryhodného obrazu o celé transakci* (srov. bod 33 rozsudku NSS). Pochybnost správce daně v tomto případě vyvstala zejména z vyjádření svazu Brněnské malé kopané, že mezi ním a společností *TREZE Development* žádná spolupráce neproběhla a že neneviduje žádný doklad, který by souvisel s propagací značky *HUMMEL*. Důkazy předložené žalobcem vedle účetních dokladů v podobě smluvní dokumentace a webové fotogalerie však mohou prokazovat toliko vztah mezi žalobcem a *TREZE Development* a umístění banneru se značkou *HUMMEL* na turnaji. Nic více. Námitky žalobce, které se týkají prokázání a doložení reklamního plnění na turnaji *Starobrno Gastro CUP 2011*, proto nejsou důvodné.

#### *Závěrečné hodnocení*

52. Krajský soud tedy shrnuje, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal reklamní plnění od společnosti *TREZE Development* coby deklarovaného dodavatele. Při jednání soudu ani nenavrhl k provedení jakékoliv důkazní prostředky, na jejichž základě by mohl své důkazní břemeno unést. Nesplnil tedy zákonné předpoklady pro to, aby související jím uváděné výdaje byly výdaji daňově účinnými z pohledu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

#### V. c) Dodavatel *MELANORE*

53. V případě společnosti *MELANORE* je podstata sporu ve svém jádru stejná jako v případě dodavatelů *M. P.* a *TREZE Development*. Jde o to, zda žalobce jako výhradní distributor určitých značek vynaložil za reklamu těchto značek, již mu měla zajistit společnost *MELANORE*, výdaje splňující podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ani v tomto případě se ovšem žalovaný nedopustil vady tzv. opomenutých důkazů, jak žalobce namítá. Tato jeho konkrétní námitka je proto stejně jako u předchozích dodavatelů nedůvodná. Krajský soud si v té souvislosti i zde dovoluje odkázat na bod 25 výše. Vypořádání této námitky lze i na tomto místě plně uplatnit.

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

54. Krajský soud i zde považuje za vhodné vypíchnout východisko jeho úvah o otázce, zda platby žalobce za konkrétní reklamní plnění poskytnutá od společnosti *MELANORE* mohly představovat výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud jde o reklamu samotné firmy žalobce, pak o tom není pochyb. Podle krajského soudu však mohly podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů splnit i případně doložené výdaje za propagaci jiných značek, které žalobce výhradně dovážel do České republiky. Konkrétně jde v tomto případě o značky *ELAN*, *HUMMEL*, *ALPINA* či *DALBELLO*.
55. V případě prvních tří značek krajský soud opět odkazuje zejména na webovou stránku žalobce, kterou provedl při jednání (viz bod 29 výše). U značky *ELAN* lze doplnit další písemné podklady ve spise (potvrzení od společnosti *ELAN, d.o.o.*, smlouvy o marketingové spolupráci a rozpad obratu; viz body 28-29 výše). Co se značky *DALBELLO* týče, v jejím případě pak krajský soud odkazuje na Katalog 2010/2011, který žalobce předložil v odvolacím řízení. V době rozhodování soudu totiž žalobce podle obsahu své

webové stránky, provedené při jednání, již tuto značku nedistribuuje. Z Katalogu 2010/2011, ve kterém žalobce propaguje právě vybavení „svých“ značek *ELAN* a *ALPINA* a spolu s nimi i vybavení značky *DALBELLO*, však lze dovozovat, že měl v daňově relevantním období stejný distribuční vztah jako u značek *ELAN* a *ALPINA* i ke značce *DALBELLO*.

56. Žalobce tedy prokázal, že v předmětné době byl výhradním distributorem těchto značek pro Českou republiku (srov. bod 34 rozsudku NSS).

*Poskytnutí reklamního plnění na akcích LOOK BELLA*

57. Krajský soud má také za prokázanou faktickou realizaci reklamního plnění na akcích *LOOK BELLA 2010* a *2011*, tedy že reklama na daných událostech fyzicky byla (srov. bod 34 rozsudku NSS). Krajský soud nejprve odkazuje na fotodokumentaci z akcí *LOOK BELLA 2010* a *2011*, kterou žalobce předložil v odvolacím řízení na CD, a která je tak součástí správního spisu. Reklama samotného žalobce, ale i značek, jejichž propagace je v jeho ekonomickém zájmu a na něž pamatovaly smluvní podklady (tj. *ELAN*, *HUMMEL*, *ALPINA* a *DALBELLO*), podle těchto fotografií na akcích *LOOK BELLA* proběhla.
58. Podporou pro tento závěr jsou i URL odkazy na *You Tube*, které žalobce předložil v odvolacím řízení. Nachází se pod nimi videa, která krajský soud provedl při jednání: <https://www.youtube.com/watch?v=tfVcFUBiBl8> – čas 0:22, a <https://www.youtube.com/watch?v=Eo3FM18sguw> – čas 0:13, kde je v rámci *LOOK BELLA 2010* viditelná reklama značky *ELAN*, či <https://www.youtube.com/watch?v=MUj0mwjgIdE> – čas 0:39, <https://www.youtube.com/watch?v=mQ1RDkC37xk&feature=youtu.be> – čas 01:14, [https://www.youtube.com/watch?v=dCx\\_MEgfhwU](https://www.youtube.com/watch?v=dCx_MEgfhwU) – čas 02:57, a <https://www.youtube.com/watch?v=6nbQZUr2q-s&feature=youtu.be> – čas 02:37, kde je viditelná reklama uvedených značek pro změnu v rámci *LOOK BELLA 2011*.
59. Správce daně nicméně opět unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Jeho pochybnosti vyvstaly z celé řady okolností. Materiály o zhodnocení projektů *LOOK BELLA 2010* a *2011* doložené žalobci nevypracovala společnost *MELANORE*, ale jiná společnost *PRESTIGE MODELS, s.r.o.* Společnost *MELANORE* nekomunikovala a nezareagovala na výzvu správce daně, takže s ní nebylo možné situaci prověřit. Tehdejší jednatel společnosti R. R. nedokázal uvést žádné konkrétní informace k objasnění faktického průběhu reklamního plnění a ke spolupráci mezi dodavatelem reklamy a žalobcem. R. R. přitom podle 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 žalobce a jí distribuovaných značek objednat již zrušená společnost *RT SPORT s.r.o.* Za zlomek ceny v porovnání s odměnou sjednanou mezi společnostmi *MELANORE* a žalobcem (srov. bod 34 rozsudku NSS).
60. Správce daně vyslechl i bývalého jednatele *RT SPORT s.r.o.* J. S. a tehdejšího jednatele (v době daňové kontroly ředitele a nyní opět jednatele) společnosti *PRESTIGE MODELS, s.r.o.*, M. Š. Ani jedna z výpovědí zřejmě nebyla způsobilá prokázat, že by dané společnosti měly nějaký vztah k dodavatelce reklamy *MELANORE* deklarované žalobcem (srov. bod 36 rozsudku NSS). Žalovaný ve svém rozhodnutí odkazuje na tyto výsledky svědků, jejichž

výpovědi označil za příliš obecné, nekonkrétní a nepříliš o věci vypovídající. Zůstal proto na pochybách o reálném poskytnutí reklamy.

61. Důkazní břemeno přešlo opět na žalobce, který měl prokázat, že k uskutečnění reklamního plnění došlo tak, jak tvrdí. Z důkazů by muselo přehledně a důvěryhodně vyplývat, že mu deklarované plnění poskytla společnost *MELANORE*, jak to uváděly účetní doklady, resp. že tato společnost alespoň zajistila, aby plnění poskytl subdodavatel, jak Nejvyšší správní soud zdůraznil v rozsudku osmého senátu. To se již žalobci – na rozdíl od vztahu výhradní distribuce a existence reklamy na daných akcích – prokázat nepodařilo. *Své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu v tomto směru neunesl* (viz bod 37 rozsudku NSS).

#### *Poskytnutí reklamního plnění na sportovních akcích*

62. Druhým sporným bodem týkajícím se společnosti *MELANORE* jsou sportovní akce, kde měla zajistit reklamu pro žalobce a jím distribuované značky.
63. I v této části má krajský soud za prokázanou faktickou realizaci reklamního plnění. Kromě fotodokumentace obsažené ve správním spisu to opět prokazují videozáběry pod mnohými URL odkazy, kde se v žalobcem upřesněných časech opravdu objevují reklamy značek, jež v ČR distribuuje. Krajský soud provedl k důkazu při jednání tato videa: <https://www.youtube.com/watch?v=n-sySqQBjQo> – čas 05:07 a reklama značky *HUMMEL* na fotbalovém zápase mužů Vysočina Jihlava – Zbrojovka Brno dne 4. 11. 2011, <https://www.ceskatelevize.cz/porady/10128312180-futsal/311297370870001-futsal-tango-brno-balticflora-teplice/> - čas 55:05 a reklama stejné značky na futsalovém zápase mužů mezi Tango Brno a Balticflora Teplice dne 12. 10. 2011, <https://www.ceskatelevize.cz/porady/10128655975-volejbal/31129737113-kp-brno-vk-modranska-prostejov/video/?page=6> – čas 14:00 a reklama též značky na volejbalovém zápase žen mezi KP Brno a VK Modřanská Prostějov, <https://www.ceskatelevize.cz/porady/10122427178-udalosti-v-regionech/311281381991124/video/> - čas 22:19 a opět reklama značky *HUMMEL* v reportáži z basketbalového zápasu žen mezi Valosunem Brno a rumunským týmem Satu Mare. Jak přehledně seřazená fotodokumentace, tak tyto videozáběry odpovídají tvrzením žalobce a údajům v jím předložené smluvní dokumentaci a dalších podkladech.
64. Sportovní oddíly, které správce daně v daňovém řízení oslovil výzvou (až na jeden z nich), ovšem nepotvrdily, že by prezentovaly logo žalobce nebo dalších značek, které má distribuovat. Žalovaný kromě toho opět zmiňuje nekonkrétní svědecké výpovědi, které nekorespondovaly s tvrzeními žalobce. Sportovní oddíly nepotvrdily, že by měly k dispozici jakékoliv doklady o tom, že na jejich akcích byla provedena reklama tak, jak tvrdí žalobce. Jen jeden potvrdil pouze spolupráci přímo se žalobcem na propagaci značky *HUMMEL*, což správce daně zohlednil a související výdaj nerozporoval. Spolu se skutečnostmi o společnosti *MELANORE* to tak opět vedlo k přenosu důkazního břemene na žalobce (srov. bod 36 rozsudku NSS).
65. *Žalobce ovšem skutečnost, že to byla právě společnost MELANORE (či její konkrétní subdodavatelé), kdo mu poskytl reklamní plnění na uvedených sportovních akcích, nedoložil.* Zůstal jen v rovině realizace reklamy, zajištění jejího poskytnutí společností *MELANORE* ovšem z důkazů přehledně a důvěryhodně nevyplývá (srov. bod 37 rozsudku NSS).

#### *Závěrečné hodnocení*

66. Z důkazů týkající se společnosti *MELANORE* tedy lze dovozovat ekonomický vztah žalobce a výše uvedených značek, popř. faktický výskyt reklamy na předmětných akcích *LOOK BELLA* a výše uvedených sportovních událostech. *To však ještě podle rozsudku NSS nestačilo pro závěr o unesení důkazního břemene žalobcem ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu.* Žalobce to nenapravit ani při jednání po zrušení původního rozsudku krajského soudu rozsudkem NSS. Jeho důkazní návrhy soud musel zamítnout pro nadbytečnost, protože *neměly potenciál prokázat, že právě společnost MELANORE žalobci poskytla sporná reklamní plnění*, popisovaná v této části rozsudku. Krajský soud proto shrnuje, že námitky žalobce – tentokrát ve vztahu k jeho výdajům za reklamní plnění dodavatele *MELANORE* – nejsou důvodné.

## VI. Shrnutí a náklady řízení

67. Krajský soud z výše uvedených důvodů podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil žalobou výrok I. rozhodnutí žalovaného a věc v tomto rozsahu vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Ve zbytku žalobu pro nedůvodnost zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.). Důvodem pro zrušení výroku I. rozhodnutí žalovaného je *nezákonnost jeho závěrů ve vztahu k dodavateli M. P.* V jeho případě žalobce prokázal, že výdaje za tato reklamní plnění představovaly náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tyto výdaje spadaly do zdaňovacího období od 1. 7. 2010 do 30. 6. 2011, které pokrýval první platební výměr, jenž žalovaný potvrdil právě výrokiem I. svého rozhodnutí. Výrok II. rozhodnutí žalovaného ovšem s ohledem na nedůvodnost zbylých námitek ve světle rozsudku NSS obstal.
68. Krajský soud si uvědomuje, že výrok I. rozhodnutí žalovaného pokrývá i plnění, která měly poskytnout společnosti *TREZE Development* a *MELANORE*. V jejich případě přitom žalobce neunesl své důkazní břemeno, že k uskutečnění reklamního plnění od těchto dvou společností došlo tak, jak tvrdí. *Výrok I. rozhodnutí žalovaného je tak nezákonný jen částečně.* Krajskému soudu ovšem procesní předpisy neumožňují odpovídajícím „chirurgickým řezem“ ve výroku rozsudku tuto částečnou nezákonnost zohlednit. Výrok I. rozhodnutí žalovaného nicméně zkrátka není „ze 100 %“ zákonný, proto krajskému soudu za daných okolností nezbylo, než ho zrušit celý.
69. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 *in fine* s. ř. s. Žalobce byl ve věci *částečně úspěšný*, krajský soud mu proto přiznal právo na *poměrnou náhradu nákladů řízení* vůči žalovanému. Z formálně-výrokového hlediska byl žalobce úspěšný z jedné poloviny. Úplné náklady řízení žalobce by se sestávaly ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů zástupce žalobce. Odměna zástupce činí podle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb. („advokátní tarif“) za pět úkonů právní služby (příprava a převzetí věci, sepsání žaloby, dvě účasti při jednání soudu a vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného) 5 x 3.100 Kč. Náhrada hotových výdajů činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 5 x 300 Kč. Zástupce žalobce nedoložil, že by byl plátcem DPH.
70. Pokud by žalobce byl plně úspěšný, náleželo by mu tedy na náhradě nákladů řízení 20.000 Kč. S ohledem na to, že krajský soud zrušil jen jeden ze dvou výroků napadeného rozhodnutí žalovaného, je ovšem namístež tuto částku o polovinu ponížít na 10.000 Kč.
71. Žalovaný žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevyčísлил. Byť měl ve věci poloviční úspěch, krajský soud mu náhradu nákladů řízení nepřiznal.

**Poučení:**

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

Brno 1. února 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.  
předsedkyně senátu