



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **SPEDITRANS Transport, s. r. o.**, IČ: 259 39 769
Klicperova 1391, 508 01 Hořice
zastoupen APOGEO, s. r. o.
se sídlem Rohanské nábřeží 671/15, 186 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2021, č. j. 12502/21/5200-11431-712433,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl včas podanou žalobou rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“ nebo „správní orgán“) ze dne 16. 4. 2021, č. j. 12502/21/5200-11431-712433 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný změnil rozhodnutí prvostupňového správce daně ze dne 4. 11. 2019, č. j. 1869658/19/2707-50050-603240 tak,

že snížil výši doměřené daně na částku 570 000 Kč, rozhodnutí ze dne 21. 2. 2020, č. j. 282906/20/2707-50050-603240 změnil tak, že snížil výši doměřené daně na částku 1 119 860 Kč a rozhodnutí ze dne 4. 11. 2019, č. j. 1869765/19/2707-50050-603240 změnil tak, že snížil výši doměřené daně na částku 951 330 Kč. Ve zbytku rozhodnutí prvostupňového správce daně potvrdil. Sporná mezi stranami je skutečnost, zda žalobce prokázal v deklarovaném rozsahu uskutečnění těch reklamních plnění, jejichž specifikace je vymezena v žalobě.

II. Žalobní argumentace

2. Žalobce nesouhlasí s vyhodnocením důkazních prostředků předložených za účelem prokázání reklamního plnění, neboť má za to, že závěry žalovaného jsou založeny na neúplném provedeném zjištění skutkového stavu a zároveň v rozporu se zákonem a judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Vyhodnocení důkazních prostředků k reklamním plněním od společnosti SPORTSJOB APMC s. r. o.

3. Žalovaný neuznal náklad na reklamní plnění v plné výši, neboť žalobce neprokázal umístění loga žalobce na polepech v ringu a splnění položky ve smlouvě „4x vstupenka“. Žalobce sděluje, že reklamy na polepech skutečně nebyly realizovány, byly však nahrazeny jinými plněními s adekvátní hodnotou. Žalobce poukazuje na to, že v odůvodnění žalovaného o nižší hodnotě této náhrady je ničím nepodloženou spekulací. K nepředložení vstupenky je žalobce přesvědčen, že se jedná o marginální plnění, jež po více než 6 letech není žalobce schopen prokázat s absolutní jistotou. Odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82, ze kterého žalobce dovozuje, že absolutní jistota o tom, že se reklamní plnění skutečně uskutečnilo, není nutná. Navíc žalobce navrhoval svědky, kteří by mohli prokázat faktické poskytnutí vstupenek, ale žalovaný výsledky neprovedl v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žalobce má za to, že prokázal s dostatečnou mírou jistoty, že se tvrzená plnění uskutečnila, neboť předložené důkazní prostředky prokazují uskutečnění většiny položek reklamního plnění.

Vyhodnocení důkazních prostředků k reklamním plněním přijatým od TW-INFINITY s. r. o. (Cyklomaraton 2014, Night Run 2014).

4. Žalobce uvádí, že žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nepředložil důkazní prostředky ke všem položkám smlouvy a neprokázal tak rozsah přijatých reklamních služeb. Dle smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností TW-INFINITY s. r. o. měl být žalobce prezentován na akcích v rozsahu: 2 bannery, loga na tiskových materiálech a logo na webu. Žalobce předložil rozsáhlou fotodokumentaci v rámci daňového řízení. V souvislosti s akcí Cyklomaraton, která byla dne 9. 8. pořádána v Ostravě (žalobce zmiňuje i Praha 13. 9 a Zlín 5. 10.), žalobce uvádí, že na předloženém plakátu (soubor „plakat A2 CMT OSTRAVA“) není logo žalobce, to však nebylo předmětem sjednané smlouvy a na základě toho nemůže být zpochybnován rozsah poskytnutého plnění. Žalobce prokázal umístění loga žalobce na jedné reklamní plachtě a dále předložil video zachycující záznam z akce v Berouně dne 24. 8. Ve vazbě na akci Night Run žalobce rovněž předložil fotodokumentaci prokazující reklamní plnění. Žalobce sice tvrdí, že nedoložil prezentaci loga na tiskových materiálech, ale jde opět dle jeho mínění o marginální plnění. Navíc jde o akce konané před šesti lety, proto není neobvyklé, že

žalobce nearchivuje veškeré materiály. Zároveň žalobce odkazuje na standard dokazování, kdy postačí prokázat faktické skutečnosti s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, nikoliv s absolutní jistotou.

Vyhodnocení důkazních prostředků k reklamním plněním přijatým od společnosti TRATAR WHITE s. r. o. – Activity Golf Tour 2014.

5. Žalobce uvedl, že žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal rozsah přijatých plnění a rovněž dodavatele plnění. Žalovaný vyloučil uplatněný náklad v plné výši na základě skutečnosti, že žalobce nedoložil žádný důkazní prostředek k položkám „umožnit prezentaci služeb odvolatele v rámci turnajů“, „umožnit distribuci tiskových a propagačních materiálů účastníkům turnaje“ a prezentace na plakátech a webových stránkách. Přitom žalobce předložil rozsáhlou fotodokumentaci zachycující položky reklamního plnění a je jasné, že žalobci bylo umožněno propagovat své služby. Zároveň s ohledem na časový odstup není překvapující, že žalobce neshromažďuje všechny propagační materiály. Zároveň nesouhlasí se závěrem, že neprokázal osobu skutečného dodavatele, jelikož nepředložil komunikaci s dodavatelem. Žalobce v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2018, č. j. 5 Afs 132/2017-29, a nepokládá prokázání skutečného dodavatele za obligatorní podmínku pro uznání nákladů. Žalobce předložil listinné důkazní prostředky prokazující uzavření smlouvy, vystavení faktur, prezentaci na webových stránkách, proto důkazní břemeno, že není prokázán dodavatel, tížilo žalovaného.

Vyhodnocení důkazních prostředků k reklamním plněním přijatým od společnosti TRATAR WHITE s. r. o. – Golfový turnaj Erpet.

6. Žalovaný dospěl na základě usnesení Policie ČR k závěru, že žalobce neprokázal skutečnou osobu dodavatele. V průběhu daňového řízení žalovaný nezpochybnil ceny za reklamní plnění, proto poukazuje na nepřipustnost těchto závěrů ohledně ceny v konečném rozhodnutí. Žalobce nesouhlasí s postupem žalovaného, který přebral neprokázané tvrzení Policie ČR jako důkaz svědčící o pochybení. Nelze mít za pravdivé tvrzení, že TRATAR WHITE s. r. o. není dodavatelem, neboť to z faktur a žádného usnesení nevyplývá. Žalobce navíc předložil smlouvu a fotodokumentaci a žalovaný nevyvrátil tvrzení o prokázaném dodavateli, ani nevznesl domněnku o tom, kdo byl skutečným dodavatelem, neboť poskytnutí a reálné uskutečnění plnění zpochybněno nebylo.

Vyhodnocení důkazních prostředků k reklamním plněním přijatým od společnosti SPORTSJOB AMPC s. r. o. – Alpské disciplíny.

7. Dle žalovaného bylo uskutečněno méně závodů, než bylo sjednáno a žalobce konkrétně neprokázal uskutečnění závodu v Albrechticích a v Koutech nad Desnou. Žalobce má však za to, že k těmto závodům předložil minimálně plakáty, na kterých je umístěno logo žalobce a to žalovaný nezohlednil. Žalobce vysvětlil v průběhu daňového řízení, že Český pohár v Albrechticích konaný v termínu 22 – 25. 1. 2015 byl nahrazen závodem v Peci pod Sněžkou a závod v Albrechticích byl přesunut na dny 19 – 23. 3. 2015. Nedošlo tedy k nižšímu počtu závodů, jak tvrdí žalovaný.

Vyhodnocení důkazních prostředků k reklamním plněním přijatým od společnosti RYMATI GROUP s. r. o. – BK Kondoři.

8. Žalobce zmiňuje, že dle smlouvy se dodavatel zavázal prezentovat žalobce na webových klubových stránkách, prezentovat reklamu v prostoru haly formou bannerů a roll-upů, a prezentovat logo v tiskových periodikách. Žalobce doložil všechny položky reklamních plnění, kromě dílčího plnění „prezentovat loga žalobce v tiskových periodikách“. Žalobce má však za to, že jde o minoritní část sjednaného plnění. Žalobce ve vazbě na to tvrdí, že nelze po něm požadovat archivaci všech dokladů vzhledem k časovému odstupu a také má za to, že je třeba přihlédnout k důkaznímu standardu, jenž si vyžaduje určitou míru pravděpodobnosti uskutečnění přijatého plnění, nikoliv absolutní jistotu.

Vyhodnocení důkazních prostředků k reklamním plněním přijatým od společnosti RYMATI GROUP s. r. o. – Himalayo Golf Tour.

9. Žalobce uvedl, že žalovaný dospěl k závěru, že nebyl prokázán rozsah přijatých deklarovaných reklamních služeb, neboť žalobce nedoložil důkazní prostředky ke všem položkám reklamního plnění. Žalobce má však za to, že žalovaný nebyl oprávněn vyloučit náklady v plné výši, pokud konstatoval, že uskutečnění reklamního plnění na 4 z 5 turnajů vzal za prokázané.

Vyhodnocení důkazních prostředků k reklamním plněním přijatým od společnosti CARGO STAR s. r. o. – Alfa Rádio.

10. Žalobce uvedl, že žalovaný dospěl k závěru, že nebyl prokázán rozsah přijatých deklarovaných reklamních služeb, neboť žalobce nedoložil důkazní prostředky ke všem položkám reklamního plnění. Žalovaný neuznal náklad vynaložený na reklamní služby spočívající ve vysílání spotů žalobce, neboť zjistil časy a četnost reklamních spotů, které se liší od těch uvedených ve smlouvě. Žalovaný však nezohlednil, že došlo právě z tohoto důvodu ke snížení ceny (dle smlouvy byla fakturační cena ve výši 469 200 Kč, avšak skutečně bylo fakturováno 313 650 Kč).

Vyhodnocení důkazních prostředků k reklamním plněním přijatým od společnosti CARGO STAR s. r. o. – Maveric rescue EURO CUP.

11. Žalobce uvedl, že žalovaný vyloučil náklad vynaložený na reklamní služby a konstatoval, že rozsah přijatých deklarovaných reklamních služeb žalobce neprokázal. Dle uzavřené smlouvy mezi žalobcem a společností CARGO STAR s. r. o. měl být žalobce propagován na závodním osobním automobilu formou polepů, v prostorech přípravy, v zázemí týmu a na helmě nebo oblečení. Vztah dodavatele a majitele automobilu, na kterém měla být reklama, nebyl prokázán. K tomu žalobce uvádí, že nemá povinnost prokazovat vztah svých dodavatelů a jejich obchodních partnerů. Žalobce dále tvrdí, že logo na helmě nebo oblečení jezdce opravdu nebylo umístěno, avšak tato položka byla nahrazena jiným reklamním plněním, a to umístěním dalšího loga na automobilu. Dále žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že náhrada závodu v Prachaticích závodem v Jankově Vrchu není z hlediska ceny srovnatelná. Žalobce je přesvědčen, že pokud žalovaný zpochybňuje uskutečnění reklamního plnění pouze na 1 z 5 závodů, není přípustné vyloučit vynaložený náklad v plné výši.

Vyhodnocení důkazních prostředků k reklamním plněním přijatým od společnosti Brněnská produkční s. r. o.

a) Sigma.

12. Žalovaný vyloučil náklad, jelikož nenalezl logo žalobce na webových stránkách, přičemž žalobce je přesvědčen, že žalovaný nezohlednil všechny důkazní prostředky v průběhu

daňového řízení. Žalobce poukazuje na svědeckou výpověď I. K., která potvrdila uskutečnění reklamního plnění v plném rozsahu, k čemuž žalovaný jako k důkaznímu prostředku nepřihlédl. Nadto žalobce uvádí, že je nepochybné, že umístění loga žalobce na webových stránkách bylo marginální položkou sjednaných reklamních služeb.

b) Moravské divadlo.

13. Žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že žalobce neměl povědomí o uskutečněním rozsahu poskytovaného plnění. Žalobce považuje za jednoznačné, že umístění loga žalobce na banneru na budově bylo nepochybně prokázáno prostřednictvím fotodokumentace a není relevantní, dřívější tvrzení žalobce o jeho neuskutečnění, když důkazní materiál dodal do doby před vydáním rozhodnutí. Žalobce dále dodává, že předložil rozsáhlou fotodokumentaci ke všem položkám reklamního plnění a ke všem akcím s výjimkou umístění loga na banneru na budově divadla na třech ze sedmi akcí. Žalobce zdůrazňuje, že prokázal naprostou většinu položek reklamního plnění a upozorňuje, že se akce odehrály před více než 4 lety. Žalobce nesouhlasí s vyhodnocením svědecké výpovědi I. K., neboť závěr žalovaného že, „*tvrzení svědka nelze osvědčit bez dalšího, že reklama byla skutečně poskytnuta v deklarovaném rozsahu*“ neodpovídá zákonnému požadavku, že svědecká výpověď je sama o sobě důkazním prostředkem, který není dále potřeba doplňovat dalšími důkazními prostředky. Dle názoru žalobce byl žalovaný povinen ke svědecké výpovědi.

c) ARS General.

14. Dle smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností Brněnská produkční s. r. o. mělo být logo žalobce umístěno na reklamní grafice (1x roll up, 2x beach flag, 4x látkový banner ze síťoviny a 1x kovový poutač), dále na webových stránkách a propagačních materiálech turnaje. Žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že prokázal pouze část reklamního plnění, neboť je přesvědčen, že prostřednictvím fotodokumentace prokázal beach flagy, poutač, propagační materiály (balenou vodu) a logo na webových stránkách. Žalobce má za to, že veškeré důkazní prostředky jsou ve vzájemné shodě. Oba navrhovaní svědci (I. K. a J. V.) potvrdili faktickou realizaci reklamního plnění a žalobce je přesvědčen, že žalovaný měl ke svědeckým výpovědím přihlédnout.

d) CARBON.

15. Žalovaný konstatoval, že žalobce neprokázal faktickou realizaci reklamních služeb, neboť žalobce neprováděl kontrolu uskutečnění reklamního plnění a ani předložené důkazní prostředky nesvědčí o uskutečnění reklamních služeb. Žalovaný ovšem neuvedl, v čem spatřuje nedostatečnost předložených důkazních prostředků. Žalobce doložil důkazní prostředky za účelem prokázání realizace reklamního plnění a to odvysílaný spot, potvrzení o provedení reklamního plnění a zprávu o průběhu reklamního plnění. Dále byly provedeny svědecké výpovědi A. F. a I. K., kteří shodně potvrdili realizaci reklamního plnění, a žalovaný k nim měl přihlédnout.
16. Žalobce požaduje, aby krajský soud zrušil napadené rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný odkázal předně na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a dále se vyjádřil k jednotlivým reklamním plněním.

a) dodavatel SPORTSJOB APMC s. r. o.

18. Žalovaný odkázal na body 97 až 100 napadeného rozhodnutí, přičemž setrval na svém závěru, že žalobce neprokázal, že přijal služby od výše uvedeného dodavatele v deklarovaném rozsahu. Proto nelze reklamní náklady osvědčit jako náklady daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen jako „ZDP“). Co se týče nahrazení reklamního plnění, odkazuje žalovaný na bod 104 napadeného rozhodnutí a uvádí, že náhrada roll-upem umístěným na samotné akci není adekvátní náhradou za polepy v ringu, nadto žalobce nedoložil, že smlouva byla změněna dodatkem dle reálně uskutečněného plnění. Žalovaný dodal, že reklamní plnění vyloučil primárně z důvodu absence polepů v ringu a vstupenky jako dílčí a marginální plnění již nehodnotil. Ohledně námitky týkající se míry pravděpodobnosti, kterou požaduje důkazní standard, je nutno dodat, že žalovaný nepožadoval stoprocentní jistotu uskutečnění reklamního plnění. Žalovaný sděluje, že část smlouveného reklamního plnění nebyla prokázána vůbec.
19. Žalovaný ve věci reklamního plnění na akci Alpské disciplíny odkazuje na bod 115 až 120 napadeného rozhodnutí a konstatuje, že žalobce neprokázal, že mu byla reklamní plnění poskytnuta dodavatelem SPORTSJOB APMC s. r. o. a ve sjednaném rozsahu. Samotná skutečnost, že žalobce neprokázal dodavatele, stačí k tomu, aby byl výdaj vyloučen z daňově uznatelných nákladů (viz recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 342/2020-48). Proto je dle názoru žalovaného nepodstatná diskuze o tom, zda byly uskutečněny všechny závody. Tvrzení žalobce považuje žalovaný za zmatečná, neboť žalobce tvrdí, že závod v Albrechticích byl posunut na jiný termín a zároveň také nahrazen závodem v Koutech nad Desnou, přičemž tento závod byl již zařazen v seznamu plánovaných závodů. Žalobce rovněž nedoložil uskutečnění většiny deklarovaných reklamních plnění (umístění banneru 2x, umístění loga na startovní a cílové bráně, na panelu stupni vítězů, prezentace moderátorem pořadu).
- b) dodavatel TW-INFINITY s.r.o.*
20. Žalobce poukazuje na body 128 až 137 napadeného rozhodnutí a dodává, že rozsah deklarovaného plnění spočíval mj. v prezentaci žalobce na tiskových materiálech. Pokud tedy žalobce tvrdí, že předložené plakáty týkající se akce Cyklomaraton měly pouze osvědčit, že se předmětné akce udály, je taková skutečnost nesporná, avšak deklarované reklamní plnění neprokazuje. Ohledně akce Night Run žalovaný odkazuje na bod 131 napadeného rozhodnutí a sděluje, že prezentaci na tiskových materiálech žalobce nedoložil a deklarované reklamní plnění tak neprokázal. K námitce žalobce, že již uplynulo 6 let od doby konání akce, žalovaný připomíná, že daňová kontrola byla zahájena v roce 2018 a bylo na žalobci, aby si důkazní materiály uchoval.
- c) dodavatel TRATAR WHITE s. r. o.*
21. Ohledně reklamních plnění související s akcí Activity Golf Tour 2014 žalovaný odkazuje na body 152 až 160 napadeného rozhodnutí a sděluje následující. Žalobce neprokázal, že obdržel reklamní služby ve smlouveném rozsahu od deklarovaného dodavatele. Nejen že žalobce neprokázal osobu dodavatele, ale i reklamní plnění na většině golfových turnajů, neboť některé turnaje se neuskutečnily vůbec a z původně sjednaných turnajů se uskutečnily pouze 4, dalších 5 turnajů bylo konáno jindy a na jiných místech, aniž by tyto změny byly smluvně podchyceny. Žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019-44 a dovozuje z něj, že pokud se

reklamní plnění uskutečnilo prostřednictvím subdodavatele, je žalobce povinen jej prokázat.

22. V souvislosti s akcí Golfový turnaj Erpet žalovaný odkazuje na body 161 až 171 napadeného rozhodnutí a má za to, že žalobce neprokázal uskutečnění reklamních služeb v deklarovaném rozsahu od deklarovaného dodavatele. Žalovaný se ohrazuje proti námitce žalovaného, že postavil své závěry na základě usnesení Policie ČR, neboť v souladu se zákonem zhodnotil veškeré žalobcem předložené důkazní prostředky a usnesení Policie ČR citoval až v bodě 171 napadeného rozhodnutí, a to v souvislosti s prokazováním dodavatele. Důvodné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen jako „daňový řád“) správce daně prokázal ve výzvách č. j. 1631194/18/2713-605604-60810 a č. j. 253945/18/2713-605604-608101 (spisový materiál č. 49 a 125). Poté přešlo důkazní břemeno na žalobce, který byl povinen prokázat, že vynaložené náklady lze uznat ve smyslu § 24 ZDP.

d) dodavatel RYMATI GROUP s. r. o.

23. K akci týkající se basketbalového klubu BK Kondoři Liberec žalovaný s odkazem na body 317 až 322 napadeného rozhodnutí setrvává na svém závěru, že žalobce neprokázal přijetí reklamních služeb ve smluveném rozsahu, a tudíž nebylo možné náklady osvědčit jako daňově uznatelné ve smyslu § 24 ZDP. V souvislosti s akcí Himalayo Golf Tour 2015 zpochybnil žalovaný rozsah reklamního plnění u všech 4 konaných turnajů a pátý turnaj (Beřovice 27. 5. 2015) se nekonal vůbec.

e) dodavatel CARGO STAR s. r. o.

24. Žalovaný odkazuje na body 335-356 napadeného rozhodnutí a trvá na závěru, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění reklamních plnění (reklama Alfarádio) a rovněž neprokázal přijetí reklamního plnění ve smluveném rozsahu od deklarovaného dodavatele (reklama Maveric rescue EURO CUP 2015). K námitce, že fakturovaná částka byla nižší než ta dohodnutá ve smlouvě, žalovaný připomíná, že žalobce vůbec neprokázal faktické uskutečnění reklamního plnění, které mělo být odvysíláno v Alfaradiu. Námitku o náhradě zrušeného závodu v Prachaticích považuje žalovaný za účelovou, neboť závod na Jankově vrchu se uskutečnil před uzavřením smlouvy o poskytnutí reklamního plnění. Žalovaný ve zbytku odkazuje na napadené rozhodnutí.

f) dodavatel Brněnská produkční s. r. o.

25. Žalovaný odkazuje v této souvislosti rovněž na napadené rozhodnutí, konkrétně bod 231 až 273, 20 až 304. K námitce nezohlednění všech důkazních prostředků v souvislosti s reklamou SK Sigma Olomouc žalovaný uvádí, že svědek I. K. sdělila, že plnění byla poskytnuta v plném rozsahu, nicméně tato výpověď byla jednak v rozporu s výpovědí svědka D. H., neboť hovořil pouze o reklamním banneru na stadionu a dále s informacemi na webových stránkách fotbalového klubu, kde žádné logo žalobce vyobrazeno nebylo. Ohledně námitek stran reklamního plnění u Moravského divadla žalovaný upozorňuje, že na konci odvolacího řízení žalobce předložil fotodokumentaci banneru na budově divadla, ovšem jednalo se pouze o čtyři představení ze sedmi. Žalovaný usoudil, že žalobce tak neprokázal uskutečnění deklarovaného plnění v plném rozsahu. K výpovědi svědkyně I. K. žalovaný připomíná, že tato svědkyně potvrdila vysílání audiospotu, vyhotovení roll-upu a reklamu na tištěných materiálech (protokol, č. j. 1893872/18/2713-60564-608101), avšak nepotvrdila banner u budovy divadla, což

ostatně nemohla, neboť žalobce sám uvedl, že toto se do smlouvy dostalo omylem a až poté jej dokládal. Ohledně reklamního plnění u ARS General žalovaný má za to, že žalobce předloženou fotodokumentací ani výpověďmi svědků neprokázal uskutečnění smluveného rozsahu reklamního plnění. Fotografie neobsahovaly všechny typy deklarované reklamní grafiky. Žalovaný má dále za to, že žalobce neprokázal uskutečnění reklamního plnění u společnosti CARBON v podobě vysílání spotů na reklamních obrazovkách. Předložení samotného spotu totiž neprokazuje, že byl odvysílán a o faktickém poskytnutí tohoto reklamního plnění žalobce nedoložil žádný jiný relevantní důkaz (např. fotografie či videozáznam odvysílaného spotu na reklamních obrazovkách).

26. Žalovaný uzavírá svoji argumentaci návrhem na zamítnutí žaloby.

IV. Replika

a) *dodavatel SPORTSJOB APMC s. r. o.*

27. Žalobce uvádí, že bylo telefonicky dohodnuto, že reklamní plnění v souvislosti s akcí Night of Warriors 6 bude nahrazeno jiným, které bylo následně prokázáno předloženou fotodokumentací. Žalobce má tedy za to, že většinová část reklamního plnění byla prokázána. K akci Alpské disciplíny žalobce sděluje, že založení vztahu s dodavatelem dokládá předložená Smlouva o spolupráci a propagaci ze dne 19. 12. 2014, a bylo na žalovaným, aby prokázal, že skutečným dodavatelem byla jiná osoba než deklarovaná. Žalobce doplňuje, že Český pohár v Albrechticích byl nahrazen závodem v Peci pod Sněžkou a samotný závod byl přesunut na jiný termín.

b) *dodavatel TW-INFINITY s. r. o.*

28. Žalobce sděluje, že není třeba prokazovat dílčí plnění „reklama v tiskových materiálech“, neboť žalobce s dostatečnou mírou pravděpodobnosti prokázal, že reklamní plnění byla uskutečněna v deklarovaném rozsahu.

c) *dodavatel TRATAR WHITE s. r. o.*

29. Žalobce dodává, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu vzhledem ke skutečnosti, že žalobce předložil nerozporné důkazní prostředky prokazující uskutečnění reklamního plnění.

d) *dodavatel RYMARI GROUP s. r. o.*

30. Žalobce sděluje, že prezentace v tiskovinách je pouze minoritní část sjednaného reklamního plnění a odkazuje přitom na požadavek na důkazní standard spočívající v míře pravděpodobnosti, nikoliv v absolutní jistotě.

e) *dodavatel CARGO STAR s. r. o.*

31. Žalobce nesouhlasí, že neprokázal faktické uskutečnění reklamního plnění v Alfaradiu, přičemž správce daně neprokázal součinnost za účelem prokázat skutkový stav věci. Stran reklamních plnění na akci Maveric rescue EURO CUP 2015 žalobce dodává, že žalovaný není odborně způsobilý k posouzení, které reklamní plnění má větší dosah a je přesvědčen, že poskytl fotodokumentaci, která dokazuje faktickou realizaci reklamního plnění.

f) *dodavatel Brněnská produkční s. r. o.*

32. Stran umístění loga u dodavatele SK Sigma Olomouc žalobce dodává, že svědecká výpověď I. K. zcela koresponduje s výpovědí pana J. H., neboť uvedla, že se podílela na realizaci reklamního plnění sjednaného mezi žalobcem a společností Brněnská produkční s. r. o. a pokud se svědecká výpověď neshoduje s jinými důkazními prostředky pouze v detailech, nelze pro tento důvod konstatovat nevěrohodnost svědecké výpovědi. Co se týče prezentace loga na webových stránkách, jedná se dle žalobce o minoritní část reklamního plnění. Ohledně reklamního plnění u Moravského divadla žalobce sděluje, že s dostatečnou mírou pravděpodobnosti dokázal, že se plnění uskutečnilo v celém sjednaném rozsahu a požaduje uznat alespoň část uplatněných výdajů. V souvislosti s reklamním plněním u společnosti ARS General žalobce upozorňuje, že rozpory svědecké výpovědi je třeba hodnotit vzhledem k okolnostem věci, zejména k časovému odstupu výpovědi svědka od příslušné události. Stran reklamního plnění u společnosti CARBON žalobce považuje tvrzení žalovaného o faktické kontrole za chybnou, neboť neprovedení kontroly neznamená, že reklamní plnění nebylo uskutečněno.

V. Posouzení věci krajským soudem

33. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2021, č. j. 12502/21/5200-11431-712433 v rozsahu žalobních námitek podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání ve smyslu § 51 s. ř. s. Krajský neshledal námitky žalobce jako důvodné.
34. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně a následně v odvolacím řízení i žalovaný prověřovali u žalobce ve třech zdaňovacích obdobích, a to 2014, 2015 a 2016, oprávněnost uplatnění reklamních nákladů ve smyslu § 24 ZDP. Žalovaný v napadeném rozhodnutí snížil základ doměřené daně, ovšem některá dílčí reklamní plnění vzal za neprokázaná a tato z uplatněných nákladů vyloučil. Krajský soud se v rámci žalobních námitek zabýval tím, zda napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem zejména v souvislosti s dílčími reklamními plněními, s jejichž vyhodnocením z hlediska prokázání daňově uznatelného výdaje žalobce v žalobě vyslovil nesouhlas. Krajský soud ze spisového materiálu zjistil, že žalobce zaúčtoval na nákladech, které jsou předmětem sporu, celkem 3 mil. Kč za zdaňovací období 2014, 3 943 650 Kč za zdaňovací období 2015 a 5 007 000 Kč za zdaňovací období 2016.
35. V předmětné věci se právní základ případu odvíjí od ustanovení § 24 ZDP, jež vymezuje podmínky pro uznání nákladů, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Krajský soud tedy nejprve obecně konstatuje, že aby byl výdaj daňově účinný ve smyslu výše zmíněného ustanovení, je třeba požadovat splnění čtyř zákonných podmínek, a to: „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).“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 342/2020-48). Při posuzování, zda je přiznaný náklad daňově účinný, je tedy nutné zkoumat, zda byl tvrzený náklad fakticky realizován v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů v daném zdaňovacím

období, pokud zákon jeho daňovou účinnost výslovně nezapovídá. Z výše uvedeného vyplývá, že ne každý výdaj obстоjí jako daňově účinný, neboť je v každém konkrétním případě potřeba vyhodnotit, zda jsou naplněny zákonné obligatorní podmínky pro jeho uznatelnost.

36. Z pohledu rozložení důkazního břemene je to daňový subjekt, který je povinen prokázat v případě pochybností, že přiznaný výdaj zanesený do daňového přiznání, skutečně vynaložil. Stejně tak je v případě pochybností povinen prokázat existenci přímého a bezprostředního vztahu mezi sporným výdajem a očekávanými příjmy (viz např. rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 81, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82). Krajský soud interpretuje závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu tak, že daňový subjekt sice primárně prokazuje uskutečnění reklamního plnění účetními doklady a uzavřenými smlouvami, v případě vyvstalých pochybností ze strany správce daně je však třeba doplnit důkazy, neboť účetní doklady faktickou realizaci samy o sobě neprokazují. Pokud tedy správce daně žalobci oznámil pochybnosti o stavu věci a jeho účetních dokladech, důkazní břemeno přechází opět na daňový subjekt, jenž musí tyto pochybnosti vyvrátit a prokázat tak svá tvrzení. K tomu, co daňový subjekt musí prokázat, je příhodné odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018-48, ze kterého vyplývá, že daňový subjekt musí prokázat nejen to, že transakce se skutečně uskutečnila, ale také to, že se tak stalo za účelem (a) dosažení, udržení či zajištění příjmů, (b) v tvrzeném rozsahu a (c) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech. Na daňovou účinnost sice nemá vliv, že plnění poskytla jiná osoba než ta, která je uvedena na daňových dokladech, taková skutečnost si ovšem vyžaduje, aby daňový subjekt prokázal, že plnění dodala jiná osoba než ta uvedená na daňových dokladech a poskytl tak transparentní průběh dané transakce.
37. Lze tedy uzavřít, že pokud daňový subjekt tvrdí určitou skutečnost, musí ji i náležitě prokázat. Ohledně výdajů na reklamní plnění je třeba náležitě prokázat jeho uskutečnění a je nutné počítat s tím, že pokud chce daňový subjekt náklady na reklamu uplatnit, s ohledem na nutnou míru obezřetnosti daňových subjektů, je třeba, aby si uchoval dostatečné podklady osvědčující faktickou realizaci nákladů na reklamu. Z tohoto důvodu nelze přisvědčit obecným námitkám žalobce, že nelze po daňovém subjektu požadovat, aby uchovával materiály ohledně reklamních plnění z minulých zdaňovacích období. Na tento důkazní standard nelze rezignovat. Krajský soud se tedy držel při vyhodnocení zákonnosti napadeného rozhodnutí, linie judikatury Nejvyššího správního soudu a cituje stěžení část rozsudku ze dne 20. 4. 2020, č. j. 2 Afs 326/2018-37: *„Podmínkou skutečné realizace se Nejvyšší správní soud již několikrát ve své rozhodovací činnosti zabýval. Krajský soud zcela přiléhavě citoval vybrané rozsudky (ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, ze dne 21. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37, a ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011 - 84). Z novější judikatury se jedná např. o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2019, č. j. 8 Afs 107/2017 - 64, podle nějž je na daňovém subjektu, aby jednoznačným a transparentním způsobem prokázal, že výdaje byly uskutečněny přesně tak, jak z předložených dokladů vyplývá“*. Zdejší krajský soud tedy zastal stanovisko, že pokud daňový subjekt neprokáže faktické uskutečnění jím realizovaných plnění náležitým způsobem, přesně tak, jak tvrdí a jak to vyplývá z formálních dokladů, je tvrzený výdaj daňově neúčinný.

38. Výše krajský soud naznačil právní rámec případu žalobce a následně vyslovené právní názory promítl do konkrétních jednotlivých případů dílčích reklamních plnění.

a) *SPORTSJOB APMC s. r. o. – akce Night of Warriors 6 a Alpské disciplíny*

39. Ze zprávy o daňové kontrole, č. j. 1862364/19/2714-50524-608101 vyplývá, že žalobce v rámci daňového řízení předložil smlouvu o nájmu reklamní plochy ze dne 1. 10. 2014 uzavřenou mezi SPORTSJOB APMC s. r. o a žalobcem. Dle smlouvy se pronajímatel zavázal prezentovat žalobce v rozsahu: logo na TV, polepy v ringu, 4x vstupenka, logo na elektronické tabuli a uvedení loga v reklamní kampani pronajímatele. Cena za reklamní služby byla dohodnuta za období 1. 10. 2014 – 30. 11. 2014 ve výši 600 000 Kč. Ze zprávy o daňové kontrole (viz výše, s. 8) vyplývá, že daňový subjekt předložil zmíněnou smlouvu, kopii přijaté faktury – daňový doklad č. 20141106 ze dne 1. 11. 2014 a složku v elektronické podobě s názvem Night of Warriors 6 s fotodokumentací. Odvolací orgán v napadeném rozhodnutí konstatoval, že ke všem položkám smlouvy nebyly předloženy důkazní prostředky, jež by prokazovaly faktické uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu. Konkrétně se odvolací orgán vyjádřil, že k položkám smlouvy „polepy v ringu“ a „4x vstupenka“ nebylo faktické uskutečnění prokázáno. Krajský soud seznal z napadeného rozhodnutí, žaloby a vyjádření žalovaného, že není sporu o tom, že se prezentace loga žalobce formou polepů v ringu neuskutečnila. Žalobce však namítá, že prezentace formou polepů v ringu byla nahrazena jinou položkou – a to roll-upem na akci a vážení bojovníků. Krajský soud upozorňuje, že deklarovaný rozsah uskutečněných výdajů ve smyslu § 24 ZDP musí žalobce prokázat přesně v takové výši, v jakém ji deklaroval a nelze osvědčit výdaj jako daňově účinný jen proto, že reklama sice neproběhla dle smluveného rozsahu, ale určitým způsobem byla uskutečněna. Krajský soud seznal, že cena sjednaná za reklamní služby byla v případě žalobce stanovena paušálně za konkrétně vymezené jednotlivé položky reklamního plnění. Nelze tak s jistotou určit, zda sjednaná cena za jinou formu podoby reklamního plnění, je adekvátní k ceně za deklarované plnění. Krajský soud má za to, že v určitých, zcela výjimečných případech, může žalobce uspět s uznatelností nákladů, které nebyly vynaloženy přesně tak, jak vyplývá z předložených dokladů a smluv, avšak v takovém případě by žalobce musel objasnit celý průběh uskutečnění reklamy dostatečně transparentním způsobem, aby nebylo pochyb o sjednaném rozsahu ve vztahu k ceně (např. předložit smluvní úpravu dodatkem ke smlouvě o změně rozsahu reklamního plnění, případně taktéž úpravy jeho ceny). Žalobce transparentní průběh o uskutečnění reklamního plnění nepodal, neboť žádné takové smluvní ujednání mezi dodavatelem a žalobcem nepředložil. Krajský soud se dále nebude vyjadřovat, zda žalobce prokázal plnění reklamy formou vstupenek, neboť v tomto ohledu se jedná o další dílčí část plnění, jejíž uskutečnění je sporné, přičemž jeho vyjasnění by nemělo význam vzhledem k tomu, že část reklamního plnění formou polepů v ringu nebyla žalobcem prokázána. Vzhledem k výše uvedenému žalovaný nepochybil, pokud naznal, že provedení výsledku svědka jako důkazu prokazujícího 4 vstupenky, je nadbytečné.

40. Dále s dodavatelem SPORTSJOB APMC s. r. o. uzavřel žalobce dne 19. 12. 2015 smlouvu o spolupráci a propagaci také v souvislosti se sportovními akcemi Alpské disciplíny. Dle smlouvy měl být žalobce propagován na závodech Český pohár Pec pod Sněžkou (17. – 18. 1. 2015), Albrechtice (22. – 25. 1. 2015), Karlov pod Pradědem (31. 1. – 1. 2. 2015), Malá Morávka (14. – 15. 3. 2015), Mistrovství ČR a SR, Jasná v Nízkých Tatrách (24. 3. 2015) a Kouty nad Desnou (30. – 31. 3. 2015). Na každé z těchto akcí měl

být žalobce prezentován umístěním nejméně 2 bannerů o velikosti 2 x 1 m, umístěním loga žalobce na startovní a cílové bráně, umístěním loga žalobce na panelu za stupni vítězů, umístěním loga na společném banneru 2 x 1 m umístěného u místa vyhlášení výsledků, prezentací žalobce moderátorem v místě dojezdu závodů, umístěním na všech tiskovinách a webových stránkách, dále byla sjednána možnost předávání cen vítězům, možnost prezentace tiskových materiálů společnosti divákům a účastníkům a možnost umístění vlastního prezentačního stánku. Ze spisového materiálu vyplývá (viz USB disk č. 1. 15 v č. j. 12502/21 – Reakce na seznámení se zjištěnými skutečnostmi), že žalobce předložil složky s fotografiemi, výsledkovými listinami, plakátem pouze ke třem smluveným závodům (Pec pod Sněžkou, Karlov pod Pradědem a Malá Morávka; dále závod Rokytnice nad Jizerou, který nebyl předmětem smlouvy). Krajský soud naznal, že u těchto závodů je na fotografiích vyobrazeno logo žalobce na výsledkových listinách, na plakátu a na banneru za stupněm vítězů, dále na společných i samostatných bannerech. Dále elektronická složka obsahuje plakát vyobrazující závod Albrechtice s datem 19. – 23. 3. 2015). Krajský soud se tedy ztotožňuje s názorem žalovaného, že ke všem položkám smlouvy o spolupráci a propagaci žalobce nepředložil dostatečné důkazní prostředky, které by prokazovaly uskutečnění výdajů v deklarovaném rozsahu. K závodu Albrechtice (doložena pouze fotografie plakátu), Jasná v Nízkých Tatrách a Kouty nad Desnou nepředložil žádné důkazní prostředky a neprokázal nijak žádné dílčí položky smlouvy. Co se týče dílčího plnění předmětné smlouvy nazvaného jako „možnost předávání cen, prezentace tiskových materiálů divákům a účastníkům, umístění vlastního prezentačního stánku a propagace společnosti jako oficiálního partnera u všech závodů“, tyto dílčí položky neprokázal žalobce u žádného ze závodů. Dále k závodu Jasná v Nízkých Tatrách žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, tedy ani skutečnost, že se závod uskutečnil. I s přihlédnutím k tomu, že byl tento závod nahrazen závodem ve Špindlerově Mlýně (ke kterému navíc nebyly předloženy důkazní prostředky kromě plakátu), nelze z důvodu výše uvedeného uznat reklamního plnění za prokázané v plně deklarovaném rozsahu.

b) *TW-INFINITY s. r. o. – Cyklomaraton 2014, Night Run 2014*

41. Žalobce dle zprávy o daňové kontrole (viz s. 13) předložil smlouvu o nájmu reklamní plochy ze dne 1. 7. 2014 uzavřenou s pronajímatelem. Dle smlouvy měl být žalobce prezentován v tiskovinách a reklamních kampaních, dále se pronajímatel zavázal umístit reklamní panel nebo jej zhotovit a umístit v areálu v termínech: Cyklomaraton: závody v Ústí nad Labem 2. 8., Ostrava 9. 8., Beroun 24. 8., Praha 4 – 13. 9. a Zlín 5. 10. Night Run: Brno 16. 8., Praha 20. 9., Olomouc 11. 10. a České Budějovice 25. 10. Žalobce měl být prezentován v rozsahu: 2 bannery, loga na tiskových materiálech a logo na webu. Dle smlouvy byla cena stanovena za období od 1. 8. 2014 do 5. 10. 2014 pro Cyklomaraton a pro Night Run od 15. 8. do 25. 10. 2014 ve výši 1 200 000 Kč. Dále žalobce předložil přijaté faktury a složky v elektronické podobě nazvané podle jednotlivých závodů a složku „webové stránky“ a „webovky“ (č. j. 1201005/18). Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že žalobce nepředložil k jednotlivým závodům dostatečné důkazní prostředky. Soud rovněž nemůže přisvědčit námitce žalobce, že prokázání uskutečnění dílčího plnění formou tiskových materiálů není nutné, neboť jde o marginální plnění. Propagace v tiskových materiálech představuje jednu ze tří sjednaných položek reklamního plnění a vzhledem k tomu, že cena byla stanovena paušálně, je třeba požadovat prokázání uskutečnění reklamního plnění v deklarovaném rozsahu. Pokud žalobce tvrdí, že v průběhu daňového řízení předložené plakáty neměly sloužit

k prokázání, že logo žalobce bylo vyobrazeno, ale že se akce konala, nelze vyčítat žalovanému, že logicky posuzoval plakát jako tiskový materiál a naznal, že tedy tato část reklamního plnění nebyla uskutečněna. Krajský soud nespatřuje nezákonnost v závěrech žalovaného. Mimo jiné k závodu, který se měl konat dne 2. 8. 2014 v Ústí nad Labem a k závodu, který se měl konat dne 16. 8. 2014 v Brně (z jedné fotografie, jak tvrdí žalovaný nelze seznat místo a čas pořízení) nedoložil žalobce žádné či zcela nedostatečné důkazní prostředky o prezentaci žalobce dle výše uvedené smlouvy. Je tedy zřejmé, že výdaj na reklamní služby nelze uznat jako daňově účinný ve smyslu § 24 ZDP, neboť nebyla prokázána značná část smluveného a deklarovaného rozsahu reklamního plnění.

c) *TRATAR WHITE s. r. o. – Activity Golf Tour 2014, Golfový turnaj Erpet*

42. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole a ze spisového materiálu (USB flash disk – Reakce na seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 16. 3. 2021, v č. j. 12502/21) poskytl žalobce správci daně smlouvu o reklamě ze dne 17. 4. 2014 – předmětem smlouvy byla prezentace žalobce na každém turnaji ze série Golfových turnajů (seznam zachycen v příloze 1 smlouvy). Konkrétně měl dodavatel umístit logo žalobce na reklamní panel o velikosti max. 200 x 100 cm 1x v prostoru 1 jamky a u odpaliště, umístit reklamní panel v prostoru registrace a restaurace a v prostoru vyhlášení výsledků a parkoviště, prezentovat žalobce jako hlavního partnera, umístit logo na plakáty k turnajům a na pozvánky, umožnit prezentaci služeb v rámci turnajů, umožnit distribuci tiskových a propagačních materiálů účastníkům, umístit obchodní jméno na startovních listinách a výsledkových listinách a na webových stránkách. Cena za tuto reklamní plnění byla sjednána paušálně ve výši 1 500 000 Kč + 21 % DPH. Příloha č. 1 ke smlouvě obsahuje seznam turnajů, na kterých se reklamní plnění mělo uskutečnit. Sjednanými turnaji byly: Golf Mstětice v den 25. 4., Albatross Golf Resort 21. 5., Kunětická Hora 4. 6., Ostravice 27. 6., Čeladná 28. 6., Haugschlag 15. 7., Monachus 16. 7., Linz 15. 8., Griesbach 16. 8., Zell am See-Kaprun 12. 9. a 14. 9. a Pyšely 2. 10. Dále žalobce předložil elektronickou složku AGT 2014 a související faktury. Krajský soud z předložených důkazů naznal, že elektronická složka AGT obsahuje fotky jen k některým turnajům – Mstětice, Albatross, Kunětická Hora, Čeladná a Pyšely – tedy pouze 5 z 11 turnajů. Žalovaný konstatoval, že změny termínů či případné nekonání turnajů si za účelem uznání výdajů vyžadují dodatek ke smlouvě. Žalovaný dále vysvětlil, že žalobce neprokázal „umožnit prezentaci služeb objednatel“ a „umožnit distribuci tiskových a propagačních materiálů a zároveň, že žalobce nedoložil žádné důkazní prostředky k 6 turnajům (převážně konaným v zahraničí). Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že v takovém případě, kdy žalobce neprokázal výdaje v deklarované výši, nelze je uznat jako daňově účinné dle § 24 ZDP. K 6 turnajům žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky a na ostatních neprokázal dílčí plnění, především propagaci tiskových materiálů a prezentaci služeb. Žalovaný navíc uvedl, že nebylo prokázáno, že předmětné plnění dodala výše uvedená společnost, neboť žalobce nepředložil s tímto dodavatelem žádnou komunikaci a společnost sídlí na virtuální adrese. Krajský soud má za to, že je třeba ozřejmit i osobu dodavatele za účelem prokázání uskutečnění deklarovaných nákladů na reklamní služby (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 7. 4. 2020, č. j. 29 Af 42/2018-76: *„Tyto závěry soud uvádí proto, že pro uznatelnost deklarovaných výdajů by žalobce musel prezentovat takovou verzi skutkového stavu, z níž by jasně plynulo, že sice zboží a služby nebyly pořízeny přesně v souladu s předloženými daňovými doklady, ale zároveň by bylo zřejmé, kdo, v jakém objemu a jaké ceně daňově uplatňované služby a zboží poskytl. Soud také dodává, že k daňově účinnému uznání výdajů alespoň v minimální nutně vynaložené výši ve*

smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu 28. 8. 2013, č. j. 2 Afs 18/2013-45, by mělo dojít v situaci, kdy nebyla zpochybněna samotná existence zboží či služeb (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 97/2018-35“).

43. K akci Golfový turnaj Erpet daňový subjekt předložil faktury č. 201400101 ze dne 3. 1. 2014, a složku v elektronické podobě s názvem Golfový turnaj Erpet. Nelze přisvědčit námitce žalobce, že správce daně k závěrům o neprokázání dodavatele dospěl pouze na základě usnesení policie ČR. Správce daně zjistil, že provozovatel areálu není TRATAR WHITE s. r. o, ale ERPET Group, s. r. o. (s. 18 zpráva o daňové kontrole). Správce daně měl tedy důvodné pochybnosti, zda byla společnost TRATAR WHIRE s. r. o. oprávněna při uvedené akci prezentovat žalobce. Jednatel žalobce si nepamatoval, o jaké reklamní plnění se mělo jednat, ani s jakou osobou jednal, nepředložil žádné doklady o vzájemné komunikaci např. o předání podkladů nutných k prezentaci žalobce. Žalobce tak nerozptýlil pochybnosti správce daně a neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný konstatoval, že obsah smlouvy je velice obecný. Dle smlouvy mohl dodavatel zhotovit prakticky cokoliv a předmět smlouvy není specifikován. Dle žalovaného předložil žalobce fotodokumentaci zobrazující dvě reklamní plachty s logem a není možné říct, jestli bylo plnění uskutečněno v deklarovaném rozsahu, když dle smlouvy není vůbec zřejmé, co mělo být plněno. Námitka žalobce, že žalovaný zpochybnil cenu až v napadeném rozhodnutí není pravdivá, neboť neúčinnost daňových nákladů spočívala na neprokázání dodavatele a neurčitosti sjednaného plnění, nikoliv sjednané ceně. Krajský soud rovněž v této souvislosti nespáčil nezákonnost napadeného rozhodnutí.

d) RYMATI GROUP s. r. o. – BK Kondoři, Himalayo Golf Tour

44. Ze zprávy o daňové kontrole, č. j. 220981/20/2713-60564-604292 (viz s. 34) plyne, že žalobce předložil v souvislosti s propagací žalobce prostřednictvím klubu BK Kondoři Liberec kopie daňových dokladů – č. 20150317, 20150518 a 20150602, 2 x datový nosič s fotografiemi, smlouvu o nájmu reklamních ploch uzavřenou dne 10. 3. 2015, přičemž dle ní byl pronajímatel RYMATI GROUP s. r. o. povinen prezentovat reklamu žalobce na internetových klubových stránkách, v prostoru haly formou bannerů/roll-upů, v tiskových periodikách, dodat fotomonitoring dokládající plnění smlouvy. Žalovaný dospěl k závěru, že dílčí plnění sjednané v předmětné smlouvě nebylo prokázáno. Žalovaný tak konstatoval, že k položce smlouvy „prezentovat logo klienta v tiskových periodikách“ nebyly předloženy žádné důkazní prostředky. Tuto skutečnost žalobce nerozporuje, avšak vznáší námitku, že jde o minoritní část sjednaného plnění, které s ohledem na časový odstup není třeba prokazovat. Krajský soud se přiklání, k již citované judikatuře Nejvyššího správního soudu a má za to, že deklarované plnění, které daňový subjekt uplatňuje jako daňově účinný náklad, musí prokázat přesně tak, jak tvrdí v daňovém tvrzení. V opačném případě, kdy daňový subjekt neprokáže svá tvrzení, nelze takový náklad uznat jako daňově účinný ve smyslu § 24 ZDP. Proto se zdejší soud přiklonil k názoru žalovaného, že nelze v tomto případě uznat náklady jako daňově uznatelné ve smyslu § 24 ZDP.

45. K akci Himalayo Golf Tour předložil žalobce daňové doklady, elektronickou složku „Golf“, která obsahuje pozvánky na golfové turnaje v areálu Golf Park Plzeň, Mladá Boleslav, Pyšely a Mstětice. Dále předložil smlouvu o reklamě ze dne 19. 6. 2015, dle níž se pronajímatel zavázal: zajistit 4 hrací místa na každém turnaji, logo partnera na pozvánkách pro hráče a hosty, prezentovat žalobce v partnerských médiích a na webu,

umístit 1 banner v prostorách hřiště – odpaliště, prezentovat jméno žalobce během celého dne moderátorem, umístit propagační materiály v prostorách rautu, zpracovat fotodokumentaci v elektronické a tištěné podobě. Krajský soud si ověřil, že digitální žalobcem předložené fotografie zobrazují golfový turnaj Golf Park Plzeň/Dýšina ze dne 29. 6. 2015, Golf Mstětice ze dne 4. 9. 2015, Golf Mladá Boleslav ze dne 13. 7. 2015 a Loreta Golf Club Pyšely ze dne 17. 8. 2015. Ke golfovému turnaji v Běřovicích dne 27. 5. 2015 nepředložil žalobce žádné důkazní prostředky. Tvrzení žalobce, že žalovaný vzal za prokázané plnění na 4 z 5 turnajů, není pravdivé, neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že část dílčích plnění nebyla uskutečněna na žádném ze sjednaných turnajů. Krajský soud ověřil, že z elektronické složky „Himalayo Golf Tour“, kterou žalobce předložil na USB disku (č. j. 5080/21 – Doplnění odvolání), vyplývá, že jde zcela o nedostatečnou fotodokumentaci neprokazující naplnění jednotlivých dílčích plnění (viz např. k turnaji Plzeň/Dýšina je předložena pouze pozvánka a banner (společný i samotný), k turnaji Mstětice je předložena pozvánka, banner na hřišti). Krajský soud tak souhlasí s žalovaným, že deklarované náklady nebyly žalobcem prokázány v plném rozsahu.

e) *Dodavatel CARGO STAR s. r. o.*

46. V souvislosti s reklamou Alfa rádio žalobce namítá, že prokázal uskutečnění reklamního plnění, neboť četnost odvysílaných spotů se promítla do fakturované ceny. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že dle smlouvy se dodavatel zavázal odvysílat 30 sekundový spot, který bude vysílán od 6:00 – 20:00 hod v období od 1. 7 – 31. 12. 2015 (17 reklamních spotů denně). Žalovaný konstatoval, že žalobce dodal spoty za období červenec – listopad a fakturace byla provedena za červenec až říjen, přičemž tato diskrepance nebyla vysvětlena. Správce daně zjistil, že za prosinec playlist není doložen. Dokonce není z playlistu znát, kdo jej vyhotovil, neboť neobsahuje hlavičku Alfaradia. Namátkovou kontrolou správce daně bylo zjištěno, že ne vždy playlist odpovídá 17 spotům denně. Žalovaný rovněž konstatoval, že samotný playlist neprokazuje uskutečnění odvysílání reklamního spotu, přičemž dodavatel byl nekontaktní a na výzvu správce daně k poskytnutí informací nereagoval. Žalovaný tedy naznal, že samotný výpis přehrávání v rádiu neprokazuje uskutečnění reklamního plnění. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že pochybnosti správce daně o uskutečnění reklamního plnění v podobě odvysílání spotů v internetovém rádiu žalobce nevysvětlil, neboť provozovatel rádia nebyl zjištěn a zároveň textový elektronický dokument obsahující předměty vysílání – předložený playlist, není dostatečným důkazem o reálném uskutečnění reklamního plnění, tedy není zřejmé, kdo jej vyhotovil a zda byla reklama opravdu odvysílána. Nelze tedy, z důvodu neprokázání faktického uskutečnění reklamního plnění, náklady uznat ve smyslu § 24 ZDP.

47. K akci Maverick rescue EURO CUP krajský soud konstatuje následující. Z elektronické složky (č. j. 5080/21 – Doplnění odvolání) složka „Mitsubishi MC“ vyplývá, že k závodu Bratrušov u Šumperka, Šternberk, Diváky a Jankův Vrch žalobce předložil fotografie zobrazující logo žalobce na jednom autě, dále v souvislosti se závody Jankův Vrch, Pezinská Baba, Stará Živohošť, Sosnová je z fotografií viditelný banner. Krajský soud má za to, že pokud nebylo prokázáno deklarované plnění ve výši, tak jak je žalobce přiznal (prokázán nebyl 1 z 5 turnajů), nelze předmětné výdaje uznat jako daňově účinné ve smyslu § 24 ZDP. Dále potom žalobce nepředložil důkazní prostředky k dílčímu plnění

„logo na helmě či oblečení“. Napadené rozhodnutí tedy není nezákonné, pokud žalovaný ve vazbě na výše uvedené nepřiznal deklarované náklady jako daňově uznatelné.

f) *Dodavatel Brněnská produkční s. r. o.*

I. Sigma.

48. Žalobce namítá, že žalovaný nezohlednil svědeckou výpověď I. K., která potvrdila uskutečnění reklamního plnění v plném rozsahu a zároveň je nepochybné, že dílčí plnění logo na webu je marginální položka. Reklamní plnění v souvislosti s fotbalovým klubem SK Sigma měla být uskutečněna dle smlouvy v podobě: banner na mantinelu o velikosti 1 x 6 m u hrací plochy Androva stadionu, a to ve 2. řadě na jižní tribuně v záběru kamer v období od 1. 4. 2016 do 30. 11. 2016, dále umístění loga na webu fotbalového klubu. Žalovaný naznal, že banner není umístěn na jižní tribuně, tak jak bylo sjednáno, to bylo dle výpovědi manažera fotbalového klubu D. H. změněno telefonicky. K námitce žalobce, že žalovaný nepřihlédl ke svědecké výpovědi, nelze přisvědčit, neboť svědecká výpověď byla zaznamenána do protokolu č. j. 1893872/18/2713-60564-608101 a správce daně hodnotil tuto výpověď jako důkaz i ve vzájemné souvislosti s ostatními skutečnostmi, které vyšly v průběhu daňového řízení najevo. Žalovaný vzal za prokázané, že dílčí část plnění „zobrazení loga na webových stránkách“ nebyla uskutečněna, přičemž cena byla stanovena paušálně za všechna dílčí plnění. Krajský soud tak má za to, že v takovém případě, kdy není prokázáno uskutečnění reklamního plnění v deklarovaném rozsahu, nelze výdaje uznat jako daňově uznatelné ve smyslu § 24 ZDP.

II. Moravské divadlo.

49. Žalobce má za to, že je zřejmé, že umístění loga žalobce na banneru na budově bylo nepochybně prokázáno, neboť doložil rozsáhlou fotodokumentaci ke všem položkám reklamního plnění na třech ze sedmi sjednaných akcí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konkrétně jmenoval akce, na kterých bylo reklamní plnění prokázáno, přičemž na zbývajících akcích/inscenacích nebyla prezentace loga žalobce prokázána, což však žalobce nerozporuje. Avšak nelze mu přisvědčit, že s ohledem na delší časový odstup od jednotlivých akcí, je snížena míra důkazního břemene. Žalobcem nebyly prokázány značné části sjednaného reklamního plnění, proto krajský soud nespatřuje nezákonnost v napadeném rozhodnutí, ve kterém žalovaný nepřiznal uplatněný výdaj jako daňově účinný, neboť žalobce neprokázal deklarovaná plnění přesně tak, jak je uplatnil ve smyslu § 24 ZDP. Nelze také přisvědčit žalobci v dílčí námitce, že hodnocení svědecké výpovědi I. K. nebylo provedeno v souladu se zákonem. Žalovaný provedl důkaz a hodnotil jej zcela logicky ve vzájemných souvislostech, když uvedl, že tvrzení, že „kontrolovala reklamní plnění při svých cestách“ nelze bez dalšího pojmout za dostačující důkaz o tom, že se plnění reálně uskutečnilo.

III. ARS General.

50. Krajský soud se v tomto případě ztotožňuje se závěry žalovaného obsaženými v napadeném rozhodnutí, že žalobce dostatečně neprokázal uskutečnění všech reklamních plnění, tak jak bylo deklarováno. V tomto případě tedy nelze setrvat na tom, že předložené doklady, uzavřené smlouvy a fotografie, které žalobce správci daně předložil, dostatečně prokazují uskutečnění deklarovaných nákladů, neboť na fotografiích nejsou zachyceny veškeré reklamní nosiče, které byly s dodavatelem sjednány, mj. rovněž nebyla prokázána dílčí položka reklamního plnění, a to: umístění

logotypu na pozvánkách a ostatních propagačních materiálech, umístění logotypu na webových stránkách a k závazku používat hlavní název turnaje „Speditrans cup 2016“. V hodnocení výpovědi svědků krajský soud nespatřuje žádnou nezákonnost, neboť výslech svědka J. V. i I. K. žalovaný hodnotil zcela v souladu se zákonem bez zjevných logických rozporností, přičemž naznal, že výslech svědka v tomto případě nepostačuje k prokázání uskutečnění deklarovaného reklamního plnění.

IV. CARBON.

51. Nedostatečnost důkazních prostředků spočívá, jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, v tom, že žádný důkazní prostředek nesvědčí o faktickém uskutečnění reklamního plnění, tedy odvysílání reklamních spotů ve sjednaném rozsahu. Společnost Brněnská produkční s. r. o. se ve smlouvě č. BRNPR20168501 žalobci zavázala, že zajistí vysílání spotu žalobce v síti reklamních obrazovek na Městských úřadech v Olomouci, Kroměříži a na stanicích STK v Prostějově a Přerově. Dále bylo sjednáno časové rozmezí vysílání spotu, přičemž žádný z důkazních prostředků neprokazuje faktické uskutečnění reklamního plnění, proto žalovaný nepostupoval nezákonně, pokud uplatněný výdaj neuznal ve smyslu § 24 ZDP jako daňově účinný. Ke svědeckým výpovědím shodně s předchozími závěry krajský soud dodává, že provedené výpovědi samy o sobě neprokazují uskutečnění reklamního plnění v deklarovaném rozsahu.

VI. Závěr a náklady řízení

52. Krajský soud na základě shora uvedeného uzavírá, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, proto soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
53. O náhradě nákladů soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný, který měl ve věci plný úspěch, by měl právo na náhradu nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný nárok na náhradu nákladů řízení neuplatnil a krajský soud si není vědom, že by mu nějaké náklady nad rámec jeho úřední činnosti vznikly.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 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.

Hradec Králové 28. února 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu