



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 PKF APOGEO, s. r. o., daňovým poradcem
se sídlem Rohanské nábřeží 671/15, 186 00 Praha 8 – Karlín

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 zpochybňován 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 nesevďčí 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 svědkyně 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 odvysílání spotu na reklamních obrazovkách).

26. Žalovaný uzavírá svoji argumentaci návrhem na zamítnutí žaloby.

IV. Replika žalobce

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 žalovaném, 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 a zejména k časovému odstupu výpovědi svědka od příslušné události. Stran reklamního plnění u společnosti CARBON žalobce považuje tvrzení žalovaného o faktické kontrole za chybné, neboť neprovedení kontroly neznamená, že reklamní plnění nebylo uskutečněno.

V. Posouzení věci krajským soudem

33. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v řízení 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. a žalobu jako nedůvodnou zamítl. Toto rozhodnutí Nejvyšší správní soud na základě žalobcem podané kasační stížnosti rozsudkem ze dne 25. 8. 2022, č. j. 1 Afs 88/2022-54 zrušil a věc zdejšímu soudu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že rozsudek krajského soudu netrpí s výjimkou bodů 50 a 51 - v nichž se krajský soud nedostatečně vypořádal s obsahem svědeckých výpovědí - nepřezkoumatelností, neboť krajský soud adresně přezkoumal jednotlivé úvahy uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Na rozsudek Nejvyššího správního soudu pak žalovaný i žalobce reagovali následujícími vyjádřeními:

VI. Vyjádření žalovaného po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu

a) Reklamní plnění od ARS General

34. Žalovaný odkázal na bod [258] žalobou napadeného rozhodnutí, kde hodnotil výpověď svědkyně I. K. v tom smyslu, že výpověď nebyla průkazná. Svědkyně osvědčila spolupráci s panem J. V., potvrdila kontrolu plnění na golfových turnajích a dále uvedla, že informace o kontrole předávala klientovi a panu H. Žalovaný hodnotil výpověď této svědkyně jako ne zcela věrohodnou, a to vzhledem k jiným zjištěním. Odkázal přitom na body [251] a [252] žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný mj. konstatoval, že poskytnuté fotografie nezachycují žádný reklamní nosič s logem žalobce (bod [251]), další fotografie pak nezahrnují všechny nasmlouvané reklamní nosiče. Nevěrohodnost tvrzení svědkyně K. ohledně kontroly reklamních plnění dokumentoval i na jejím tvrzení ohledně reklamních plnění u Moravského divadla, kde svědkyně potvrdila i kontrolu reklamních plnění na budově divadla, která však nebyla poskytnuta a do smlouvy se dostala omylem (k tomu blíže bod [245] žalobou napadeného rozhodnutí). Žalovaný dále uvedl, že krajský soud v bodě 49 zamítavého rozsudku oprávněně konstatoval, že potvrzení kontroly ze strany svědkyně nelze bez dalšího pojmout za dostačující důkaz o tom, že se plnění reálně uskutečnilo. K hodnocení výpovědi svědka V. odkázal žalovaný na body [254] až [256] žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný upozornil, že svědek osvětlil termín „reklamní grafika“, což je 1x roll-up, 2x beach-flag, 4x látkový banner a 1x

kovový poutač. Porovnáním předložených fotografií však bylo zjištěno, že nebyly zdokumentovány veškeré typy reklamní grafiky. Dále lze konstatovat, že k umístění logotypu žalobce na pozvánkách a ostatních propagačních materiálech nebyly předloženy žádné důkazní prostředky. Svědek sice uvedl, že propagační materiály byly rozdávány v rámci vyhodnocení turnaje, a že pozvánky byly zasílány elektronickou poštou, ale nijak neosvědčil umístění loga žalobce na těchto pozvánkách či předmětech. Žalovaný tak měl za to, že ani výpovědi svědků K. a V. neosvědčily (a to ani ve spojení s dalšími důkazy), že reklamní služby, které měly být uskutečněny v rámci golfových turnajů pořádaných společnostmi ARS General, byly poskytnuty v deklarovaném rozsahu.

b) Reklamní plnění od CARBON

35. Žalovaný odkázal na body [263] a [264] žalobou napadeného rozhodnutí, kde se vyjádřil k výpovědím svědků I. K. a A. F. Svědkyně K. vypovídala dne 12. 11. 2018, přičemž do protokolu č. j. 1893872/18/2713-60564-608101 uvedla, že reklamní plnění bylo vysíláno na obrazovkách umístěných na dopravních inspektorátech, a že plnění kontrolovala při svých cestách namátkově, přičemž informace o kontrole předávala klientovi a panu H. Výpověď je tak dle názoru žalovaného velmi obecná, a informace o namátkové kontrole velmi vágní. Žalovaný má za to, že ani tento důkazní prostředek neprokazuje faktické poskytnutí tohoto plnění (vysílání reklamních spotů na obrazovkách umístěných na jednotlivých městských úřadech). Uskutečnění reklamních plnění rovněž neprokázala ani výpověď svědka A. F., kterou žalovaný shrnul a vyhodnotil v bodech [263] a [264] žalobou napadeného rozhodnutí. Tento svědek totiž uvedl, že on sám se do daného města nejel podívat na kontrolu reklamního plnění pro žalobce. Přímo tedy uskutečnění reklamních plnění svědek F. neosvědčil. Žalovaný si je vědom, že svědek sice uvedl, že ověření vysílání prezentace prováděl technik nebo účetní (sekretářka), nicméně toto obecné tvrzení svědka žádné ostatní provedené důkazy nepotvrdily (k tomu blíže hodnocení dalších důkazů v bodě [270] žalobou napadeného rozhodnutí).

VII. Replika žalobce po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu

a) Reklamních plnění od ARS General

36. Žalobce uvedl, že žalovaný ve věci reklamních plnění u ARS General obhajuje argumentaci obsaženou v žalobou napadeném rozhodnutí, kdy neuznává jako dostatečně věrohodnou výpověď paní K., stejně jako výpověď svědka pana V., neboť nekorespondují s ostatními důkazními prostředky. Žalobce nicméně opakovaně poukázal na fakt, že případné rozpory je třeba hodnotit i s ohledem na konkrétní okolnosti dané věci, v tomto případě zejména s přihlédnutím k časovému odstupu výpovědi svědka od příslušné události. Pokud se obsah výpovědi svědka liší od jiných zjištěných skutečností pouze v dílčích detailech, nelze pro tento důvod konstatovat nevěrohodnost výpovědi (zejména vyjadřuje-li se k událostem starým několik let). Žalobce tak odmítá označení výpovědí svědků K. a V. za obecné, resp. nedostatečně věrohodné jenom proto, že neobstál dílčí detail jejich svědecké výpovědi. Jak žalobce již uvedl, svědecká výpověď by měla odpovídat zejména zásadám správního vnímání, zapamatování si a reprodukce, být logická, bez zjevných mezer a rozporů a odpovídat ostatním zjištěným důkazním prostředkům (nikoliv pouze ostatním svědeckým výpovědím).

b) Reklamních plnění od společnosti CARBON

37. Argumentaci žalovaného ve vztahu k faktické kontrole reklamních plnění od společnosti CARBON považoval žalobce za nedůvodnou. Samotná skutečnost, že nebyla provedena faktická kontrola přijetí reklamních plnění, totiž neznamená, že uvedené reklamní plnění nebylo skutečně realizováno. V ostatním žalobce odkázal na svou žalobu, přičemž setrval na svých stanoviscích v ní uvedených. Žalobce trval na tom, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem a že žalobcem vznesené námitky jsou důvodné.

VIII. Přezkum rozhodnutí provedený krajským soudem v návaznosti na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku sp. zn. 1 Afs 88/2022

38. Krajský soud ve smyslu závazných názorů Nejvyššího správního soudu znovu přistoupil k přezkoumání napadeného rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. a k věci konstatuje:
39. 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.
40. 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 obstojí jako daňově účinný, neboť je v každém konkrétním případě potřeba vyhodnotit, zda jsou naplněny zákonné obligatorní podmínky pro jeho uznatelnost.
41. 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 dokladů, 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.

42. 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 stěženi 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 přílehavě 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.
43. 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*
44. 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 smlouveného 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 výslechu svědka jako důkazu prokazujícího 4 vstupenky, je nadbytečné.

45. 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 vyhlásování 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 smlouveným 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 závodům 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 závodům 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.

46. K těmto závěrům krajského soudu Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 88/2022 konstatoval, že *„V souzeném případě však stěžovatel výše uvedené důkazní povinnosti nedostál. Nijak neprokázal, že poskytnuté plnění bylo cenově srovnatelné, a že skutečně došlo k nahrazení „polepů v ringu“ uvedeným „roll-upem“. Krajský soud zcela správně v této souvislosti uvedl, že ve výjimečných případech je možno uznat adekvátní náhradní plnění, je však na daňovém subjektu, aby celý proces změny původní dohody věrohodně doložil. Toliko fotodokumentace zachycující existenci roll-upů je v této souvislosti nedostatečná. Proces změny původní smlouvy mohl stěžovatel například doložit dodatkem k původní smlouvě, nebo svědeckou výpovědí, což neučinil. Za této situace bylo vskutku zbytečné zabývat se dále důkazními návrhy osvědčujícími existenci vstupenek, neboť i kdyby prokázaly tvrze skutečnosti, nijak by to nezvrátilo celkový závěr o neprokázání reklamního plnění v původně deklarovaném rozsahu. Zcela jinak by samozřejmě soud nazíral na situaci, ve které by jediným sporným dílem plnění byly právě tyto vstupenky. V rámci závodů Alpské disciplíny krajský soud i žalovaný uzavřeli, že daňový subjekt „k závodům Albrechtice (doložena pouze fotografie plakátu), Jasná v Nízkých Tatrách a Kouty nad Desnou nepředložil žádné důkazní prostředky a neprokázal nijak žádné dílčí položky smlouvy“. Uvedené stěžejní závěry stěžovatel nijak nezpochybil, zaměřil se však na jiné sporné dílčí části sjednaného plnění a následně uzavřel že „většina uskutečněných závodů a položek smlouvy prokázána byla“. Tato argumentace je však lichá, neboť k uznání daňového nákladu ve smyslu § 24 zákona o dani z příjmů nepostačuje prokázání toliko „většiny“ deklarovaného rozsahu. I kdyby tak kasační argumentace stěžovatele byla stran jím selektivně zvolených dílčích skutečností důvodná, nic by to nezměnilo na skutečnosti, že ve vztahu k závodům Jasná v Nízkých Tatrách a Kouty nad Desnou nepředložil žádné důkazní prostředky, a relevantní náklad tak uznat nelze.“*

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

47. 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 smlouveného a deklarovaného rozsahu reklamního plnění.

48. K těmto závěrům krajského soudu Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 88/2022 konstatoval, že *„Mezi účastníky řízení je v zásadě nesporné, že stěžovatel nedoložil umístění svého loga na tiskových materiálech. Stěžovatel k tomu uvádí, že logo na tiskových materiálech je pouze marginální část plnění, a že soud i žalovaný nezohlednili, že v době daňové kontroly uplynuly již cca 4 roky od doby, kdy bylo dané plnění poskytnuto. Této námitce však nelze vyhovět. Jak správně uvedl krajský soud v bodě 41 napadeného rozsudku, mimo absenci loga na tiskových materiálech stěžovatel nedoložil rovněž další dílčí plnění vztahující se 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. Ani tento výčet však není kompletní, neboť nad rámec chybějících plnění uvedených v odkazovaném bodě rozsudku, nebyla prokázána ani další plnění, viz body 129 a následující napadeného rozhodnutí žalovaného. V průběhu daňové kontroly nadto stěžovatel doložil řadu plakátů z jednotlivých závodů, na kterých jeho logo nebylo uvedeno. Správce daně tak zcela v souladu se zjištěným stavem věci zpochybnil poskytnutí reklamního plnění v rozsahu tvrzeném stěžovatelem, a to nikoliv v zanedbatelné části. Uplynutí 4 let od doby údajného poskytnutí reklamních plnění nepředstavuje skutečnost, jež by stěžovatele mohla zbavit důkazního břemene, které jej ve smyslu shora citované judikatury tíží.“*

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

49. 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 tato 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).

50. 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 cokoli 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 nespatriil nezákonnost napadeného rozhodnutí.
51. K těmto závěrům krajského soudu Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 88/2022 konstatoval, že „*Daňová kontrola byla zahájena v roce 2018 a časový odstup toliko*

4 let není natolik významný, aby daňovému subjektu zabránil v doložení daných skutečností (rovněž viz výše - vyjádření k důkaznímu standardu). Ve shodě s krajským soudem a žalovaným lze proto uzavřít, že k 6 turnajům stěžovatel nepředložil žádné důkazní prostředky a na ostatních neprokázal dílčí plnění, především propagaci tiskových materiálů a prezentaci služeb. Za této situace nelze daný náklad ve smyslu § 24 zákona o dani z příjmů uznat. Pokud jde následně o osobu dodavatele, pak tato skutečnost je již podružná, neboť primárně byla posuzováno doložení uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu. Obdobně ve vztahu k akci Golfový turnaj Erpet jakkoliv bylo zjištěno osoby skutečného dodavatele plnění relevantní, nejednalo se o rozhodnou skutečnost vedoucí k závěru žalovaného. Krajský soud nadto zcela správně konstatoval, že správce daně nevycházel pouze z usnesení policie ČR (zde lze soubhlasit se stěžovatelem, že z něj nelze přejímat bez dalšího právní závěry), ale podstatné bylo, že obsah smlouvy byl natolik obecný a neurčitý, že umožňoval poskytnutí téměř jakékoliv reklamy v libovolném rozsahu. Jednatel stěžovatele si nadto 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. Jediným důkazem (avšak bez větší vypovídající hodnoty) tak zůstaly dvě fotografie zachycující reklamní plachty s logem, což žalovaný a krajský soud zcela správně považovali za nedostatečné. Ostatně tyto skutečnosti stěžovatel v kasáční stížnosti fakticky ani nijak nerozporuje.“

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

52. 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.
53. 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.

54. K těmto závěrům krajského soudu Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 88/2022 konstatoval, že *„K reklamnímu plnění poskytovanému klubem BK Kondoři Liberec stěžovatel opětovně uvedl, že po něm nelze požadovat prokázání plnění s absolutní jistotou, tedy celého plnění. Jak již vysvětlil kasační soud výše, tato námitka není důvodná. V souladu s judikaturou správních soudů je povinností daňového subjektu prokázat deklarované plnění v celém rozsahu, přičemž „prezentace loga v tiskových periodikách“ nelze považovat za zcela marginální dílčí plnění, což ostatně stěžovatel výslovně připouští, byť následně nemístně bagatelizuje. K akci Himalayo Golf Tour 2015 předložil stěžovatel daňové doklady, smlouvu o reklamě, dle níž se dodavatel RYMATI GROUP zavázal zajistit 4 hrací místa na každém z pěti určených turnajů, logo partnera na pozvánkách pro hráče a hosty, prezentovat stěžovatele v partnerských médiích a na webu, umístit 1 banner v prostorách hřiště, prezentovat jméno stěžovatele během celého dne moderátorem, umístit propagační materiály v prostorách rautu, zpracovat fotodokumentaci v elektronické a tištěné podobě. Krajský soud i žalovaný dospěli k závěru, že část dílčích plnění nebyla uskutečněna na žádném ze sjednaných turnajů, přičemž k jednomu golfovému turnaji chybí důkazní prostředky zcela. Za této situace stěžovatel přiznává neunesení důkazního břemene, avšak požaduje uznání alespoň části uskutečněných nákladů. Této námitce však nelze přisvědčit (viz právní závěry kasačního soudu uvedené v bodech 20 a následujících tohoto rozhodnutí).“*

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

55. 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.

56. 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.
57. K těmto závěrům krajského soudu Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 88/2022 konstatoval, že *„K prokázání plnění stěžovatel doložil mimo jiné playlisty, které však správce daně neakceptoval jako dostatečné, uvedl přitom (viz shrnutí v bodě 335 a následující napadeného rozhodnutí), že z playlistu nelze seznat, kdo jej vyhotovil, neboť neobsahuje hlavičku Alfaradia, provozovatel rádia je zcela nekontaktní, dodaný playlist se týká období červenec – listopad roku 2015, avšak fakturace byla provedena za červenec až říjen roku 2015 a dle smlouvy mělo být plněno denně v rozmezí červenec až prosinec roku 2015. Nesoulad zjistil rovněž co do počtu spotů, tak i smluvených časů vysílání. Stěžovatel zde poukázal na ústní dohodu, kterou byla změněna původní písemná smlouva a kterou správce daně přehlíží. Jak však kasační soud vyložil již výše, této námitce nelze přisvědčit. Zákon sice nezapovídá změnu sjednané smlouvy ústní formou, to však nezabavuje daňový subjekt povinnosti obstarat si jiné důkazní prostředky, kterými věrohodně doloží rozsah uskutečněního reklamního plnění a celé transakce. Žádné jiné důkazní návrhy však stěžovatel v této souvislosti nevznesl. Kasační soud na tomto místě shrnuje, že v této věci správce daně posuzoval nejenom předložený playlist, ale též ostatní relevantní důkazy (viz body 355 a následující napadeného rozhodnutí) a skutečnosti, a to jak jednotlivě, tak ve vzájemné souvislosti, které vedly k závěru o neuznání uvedeného nákladu. Namítá-li stěžovatel, že „stejně mohl správce daně zpochybnit i ostatní důkazy, například snímky obrazovky“, pak tato námitka je ryze hypotetická a spekulativní. Kasační soud proto nemíní hodnotit „teoretický“ postup správce daně, ale toliko jeho postup skutečný. Výše uvedené závěry stran nutnosti věrohodně prokázat i ústní změnu smlouvy platí rovněž pro propagaci stěžovatele na akci Maveric rescue EURO CUP 2015, kde stěžovatel rovněž nedoložil původně deklarovaný rozsah reklamních služeb, protože ten měl být ústní dohodou nahrazen jiným plněním. Pokud stěžovatel uvedl, že náhradou za zrušený závod v Prachaticích měl být závod na Jankově vrchu, pak toto vysvětlení nepovažuje kasační soud za věrohodné, neboť jak upozornil žalovaný, závod na Jankově vrchu se uskutečnil ve dnech 23. až 24. 5. 2015, což bylo ještě před uzavřením reklamní smlouvy dne 30. 6. 2015 (viz www.maverickrescue.cz/archiv/sezona-2015/).“*

f) Dodavatel Brněnská produkční s. r. o.

I. Sigma.

58. 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.
59. K těmto závěrům krajského soudu Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 88/2022 konstatoval, že *„Stěžovatel uzavřel s dodavatelem Brněnská produkční smlouvu o pronájmu, jejímž předmětem byl pronájem reklamních ploch na poskytování reklamních služeb ve formě umístění logotypu stěžovatele u více dodavatelů, včetně klubu SK Sigma Olomouc a.s., kde se konkrétně jednalo o umístění reklamního banneru na stadionu a umístění logotypu stěžovatele na webových stránkách klubu. Správce daně i krajský soud uzavřeli, že daňový subjekt neprokázal umístění loga na webových stránkách klubu. Stěžovatel k tomu namítá, že se jedná toliko o marginální, doprovodné plnění, a že po něm nelze požadovat doložení „absolutní jistoty“ celého plnění. Stěžovatel však účelově přehlíží, že v řízení bylo prokázáno (viz například body 235 a následující napadeného rozhodnutí), že deklarované plnění formou umístění loga na webových stránkách klubu nebylo poskytnuto, což potvrdil rovněž samotný klub SK Sigma. V případě, ve kterém není prokázáno uskutečnění reklamního plnění v deklarovaném rozsahu, nelze takové náklady ve smyslu § 24 zákona o dani z příjmů uznat.“*

II. Moravské divadlo.

60. 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.

61. K těmto závěrům krajského soudu Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 88/2022 konstatoval, že „*Další reklamní plnění se týká Moravského divadla Olomouc, u kterého mělo být dle smlouvy sjednáno mimo jiné umístění reklamního banneru na budově divadla u vymezených představení. Stěžovatel nerozporuje, že neprokázal některá dílčí plnění u tří ze sedmi představení, požaduje však uznání alespoň částečné hodnoty plnění. Této námitce však nelze vyhovět, jak již kasační soud odůvodnil výše (viz body 21 a následující tohoto rozhodnutí). Pro úplnost pak kasační soud odkazuje na bod 244 napadeného rozhodnutí, kde správce daně porovnal smlouvu uzavřenou mezi stěžovatelem a Brněnskou produkční a následně smlouvu uzavřenou mezi Brněnskou produkční a Moravským divadlem a zjistil, že v druhé uvedené smlouvě se plnění ve formě „umístění reklamního banneru na budově divadla u vymezených představení“ vůbec neobjevuje.“*

Shrnutí hodnocení provedeného krajským soudem

62. Ze shora uvedeného, tedy bodů 44 až 61 uvedených v rozsudku, vyplývá, že Nejvyšší správní soud přisvědčil závěrům krajského soudu, dle nichž žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že výdaje spojené se shora uvedenými reklamami byly žalobcem uplatněny v souladu s ust. § 24 ZDP. Na svých závěrech tak krajský soud v souladu s názory vyslovenými Nejvyšším správním soudem nadále setrvává.
63. Nejvyšší správní soud však krajskému soudu vytkl, že se nedostatečně vypořádal s návrhy žalobce na provedení svědeckých výpovědí, když nevysvětlil, proč považuje navrhané a provedené svědecké výpovědi za nedostatečné. Tento nedostatek nepřezkoumatelnosti krajskému soudu vytkl v souvislosti s uskutečněním reklamních plnění od ARS General a CARBON. Krajský soud tedy ve smyslu závazného právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem k věci konstatuje:

III. ARS General

64. Krajský soud posouzením důkazů ve správním spise obsažených dospěl k závěru, že předložené doklady, uzavřené smlouvy a fotografie předložené žalobcem dostatečně neprokazují uskutečnění deklarovaných nákladů, neboť na fotografiích nejsou zachyceny veškeré reklamní nosiče, které byly s dodavatelem reklamy sjednány. Dále považuje krajský soud ve shodě s názorem žalovaného za zřejmé, že 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“.
65. Žalobce na podporu svého postupu při uplatňování daňových nákladů navrhl výsledky dvou svědků a to I. K. a J. V. Jejich výsledky byly provedeny již v průběhu daňové kontroly a byly zaznamenány v protokolech č. 1893872/18/2713-60564-608101 a č.16686/19/2713-60565-609187. Tyto výsledky nebylo v souladu s ustálenou judikaturou nutno opakovat, neboť žalobce neuvedl žádné důvody ani vysvětlení, které by takový postup vyžadovaly. Svědkyně I. K. ve své výpovědi na otázku, zda reklamní služby pro žalobce kontrolovala a jakým způsobem, uvedla, že v případě golfu provedla kontrolu osobně. O kontrole reklamní služby pro žalobce poskytovala informace panu H. a klientovi. Tato svědecká výpověď potvrdila provedení reklamních služeb pouze rámcově v obecné poloze. V žádném případě ji nelze považovat za důkaz splňující podmínky ust. § 24 ZDP a to jak jednotlivě tak i jako doplňující ke shora vzpomínaným listinným důkazům. Pokud měl žalobce za to, že svědecká výpověď mohla prokázat i jiné skutečnosti, na které nebyla svědkyně dotazována, mohl se formou doplňujících otázek

při výslechu prokázání takových skutečností domáhat. To však neučinil. Při posuzování svědecké výpovědi uvedené svědkyně nelze odhlédnout od skutečnosti, že svědkyně při dokazování jiné reklamní činnosti, než která souvisí se shora vzpomínaným subjektem, potvrdila provedení reklamy, když následně bylo zjištěno, že ta nebyla vůbec poskytnuta. Hodnověrnost tvrzení této žalobkyně je tak značně narušena.

66. Při prokazování uvedené reklamní činnosti navrhoval žalobce výslech dalšího svědka J. V. Ten uvedl, že byl v roce 2016 členem statutárního orgánu a akcionářem společnosti ARS General. Uvedl, že obdržel logo a od žalobce převzal bannery, vlajky, beach-flagy a další propagační materiály, které se rozdávaly a předávaly v rámci vyhodnocení turnaje. Na otázku správce daně, kde se turnaje Speditrans cup 2016 dne 12. 5. 2016 a 15. 9. 2016 konaly, svědek odpověděl: „První turnaj Park golf a.s., Roudnická, Hradec Králové, druhý turnaj byl Mystěves. Měly se oba turnaje konat v Hradci Králové, ale vzhledem k určitým organizačním problémům (hřiště procházelo úpravami) se druhý turnaj konal v Mystěvsi. O změně byla informována Brněnská produkční s.r.o. i SPEDITRANS CZ s.r.o.“ Svědek uvedl, že logo žalobce bylo umístěno na webové stránky www.golf2016.cz, pro společnost ARS General to dělal smluvní partner. Konstatoval, že pozvánky na turnaje chodily elektronickou poštou, část pozvánek šla z www.arsgeneral.cz a část pozvánek šla z mailové adresy viavini.cz. Turnaj byl jen pro zvané, cca 40-60 hráčů. Svědek na výzvu správce daně popsal, co vše zahrnuje pojem reklamní grafika (roll-up 1x, beach-flag 2x, látkový banner ze síťoviny 4x, kovový poutač 1x). K reklamnímu plnění na webových stránkách www.golf2016.cz svědek uvedl, že vlastníkem domény www.golf2016.cz byla společnost ARS General a již není aktivní, každý rok je nová doména daného roku. Dále soud shledal, že v příloze protokolu o výslechu svědka jsou uloženy mj. fotografie z balíčku č. 4 – 6 x foto, kde je logo daňového subjektu na malém pevném banneru, 2x na banneru ze síťoviny a 2x na vlajkovém banner, dle svědka však nejde o fotografie z roku 2016. Svědek k fotografiím uvedl, že roku 2016 se týkají balíčky č. 1, č. 2 a č. 3. Fotografie z turnaje v Hradci Králové jsou v balíčku č. 1 a 2 a fotografie z turnaje v Mystěvsi jsou v balíčku č. 3. Na fotografiích z balíčku č. 1 je logo žalobce vidět na dvou vlajkových bannerech a papírových krabicích. Na fotografiích z balíčku č. 2 je logo daňového subjektu vidět pouze na papírových krabicích. Na fotografiích z balíčku č. 3 není logo daňového subjektu zachyceno vůbec.
67. Krajský soud ve shodě s názorem žalovaného konstatuje, že porovnáním fotografií a výčtu reklamní grafiky, které uvedl svědek J. V., je zřejmé, že na předložených fotografiích nebyly zdokumentovány veškeré typy reklamní nosičů. K umístění logotypu na pozvánkách a ostatních propagačních materiálech turnaje nebyly předloženy v daňové kontrole žádné důkazní prostředky. Rovněž tak k umístění logotypu na webových stránkách turnaje www.golf2016.cz turnaje nebyly v daňové kontrole předloženy žádné důkazní prostředky. K závazku používat hlavní název turnaje „Speditrans cup 2016“ a logo na veškerých materiálech a v písemné komunikaci s tímto turnajem nebyly v daňové kontrole předloženy žádné důkazní prostředky.
68. Krajský soud tak uzavírá, že obě svědecké výpovědi a žalobcem předložené listinné důkazy a to jak jednotlivě tak i ve vzájemných souvislostech nelze v žádném případě považovat za dostačující důkaz o tom, že se reklamní služby uskutečnily v deklarovaném rozsahu. Tento názor nemůže být vyvrácen poukazováním žalobce na fakt, že *„případné rozpory je třeba hodnotit i s ohledem na konkrétní okolnosti dané věci, v tomto případě zejména s přihlédnutím k časovému odstupu výpovědi svědka od příslušné události. Pokud se*

obsah výpovědi svědka liší od jiných zjištěných skutečností pouze v dílčích detailech, nelze pro tento důvod konstatovat nevěrohodnost výpovědi (zejména vyjadřuje-li se k událostem starým několik let). Žalobce tak odmítá označení výpovědi svědků K. a V. za obecné, resp. nedostatečně věrohodné jenom proto, že neobstál dílčí detail jejich svědecké výpovědi. Jak žalobce již uvedl, svědecká výpověď by měla odpovídat zejména zásadám správného vnímání, zapamatování si a reprodukce, být logická, bez zjevných mezer a rozporů a odpovídat ostatním zjištěným důkazním prostředkům (nikoliv pouze ostatním svědeckým výpovědím).“ K tomu krajský soud konstatuje, ve vazbě na shora uvedené, že povinností daňového subjektu je v případě uplatnění daňových nákladů unést důkazní břemeno, tedy obstarat si a uchovat takové důkazní prostředky, kterými svůj požadavek na zohlednění výdajů v daňovém řízení řádně doložil. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku sp. zn. 1 Afs 88/2022 konstatoval, že v projednávané věci bylo povinností žalobce příslušnými důkazními prostředky disponovat. Za takové situace není vůbec namístě dovolávat se zohlednění časového odstupu výpovědi svědka od příslušné události. Navíc problém v projednávané věci nespočívá v tom, že by se výpovědi svědků od ostatních důkazů nějak markantně lišily. Problém spočívá v tom, že veškeré důkazní prostředky a to jak listinné tak i svědecké výpovědi, reklamní činnost v deklarovaném rozsahu neprokázaly.

IV. CARBON

69. K danému reklamnímu plnění krajský soud z obsahu správního spisu zjistil, že 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. Žalobce předložil dne 29. 5. 2018 v rámci protokolu o ústním jednání k reklamnímu plnění u společnosti CARBON potvrzení od CARBON o provedení reklamy za různé měsíce roku 2017 a spot ve formátu mp4 o délce 20 s. Dne 16. 7. 2018 správce daně obdržel odpověď na výzvu, v níž společnost Brněnská produkční poskytla správci daně potvrzení o provedení reklamního plnění od CARBON a reklamní spot „speditrans.mpg“ o délce 20 s. V potvrzení o provedení reklamního plnění společnost CARBON konstatovala poskytnutí reklamních plnění v termínu 1. 5. 2016 – 31. 12. 2016. Společnost CARBON poskytla správci daně Smlouvu na mediální prezentaci v síti TISMEDIA ze dne 13. 5. 2016, daňový doklad č. 106906049 a doklad o úhradě. Ve smlouvě bylo sjednáno, kde budou prezentace promítány, délka spotu a četnost zveřejnění a od kdy do kdy budou promítány. U četnosti zveřejnění je uvedena informace 4x – 6x za hodinu.
70. Svědkyně I. K. k reklamě od CARBON při své svědecké výpovědi (viz protokol 1893872/18/2713- 60564-608101 ze dne 12. 11. 2018) uvedla, že poskytnuté služby namátkově kontrolovala při svých cestách, podklady k prezentaci žalobce předávala klientovi a panu H. a umístění spotu zajišťoval technik z CARBON. Konstatovala, že reklamní plnění bylo vysíláno na obrazovkách umístěných na dopravních inspektorátech.
71. Dále byl proveden výslech svědka A. F. (viz protokol ze dne 9. 1. 2019, č. j. 16642/19/2713-60565-609187), který zajišťoval jako podnikající fyzická osoba klienty pro vysílání v síti CARBON. Svědek sdělil, že se podílel na uzavření smlouvy mezi CARBON a Brněnskou produkční. Dále popsal, jakým způsobem dochází k nasazení spotu (reklamy) na televizní obrazovky a jakým způsobem technicky probíhá jejich provoz. Dále uvedl, že se do daného města nejel osobně podívat, ale byl informován, že je

kampaň nasazena. Ověření probíhalo osobně nebo i telefonicky, kdy sekretářka nebo technik společnosti CARBON obvolali úřady, zda DVD dorazilo a pověřený technik úřadu DVD v nosiči vyměnil.

72. Krajský soud ve shodě s názorem žalovaného konstatuje, že svědeckou výpovědí A. F. nebylo prokázáno faktické vysílání reklamního spotu žalobce ve sjednaném rozsahu. Kontrolu faktického uskutečnění tohoto plnění neprováděl žalobce ani jeho dodavatel. Brněnskou produkční i společností CARBON předložený reklamní spot neprokazuje, že byl reklamní spot odvysílán. Nasazení reklamního spotu do vysílání, které měl svědek A. F. zabezpečovat a které si svědek telefonicky na úřadech ověřil, nemůže prokázat a neprokazuje, že byla prezentace žalobce vysílána, a to ve sjednaném rozsahu 6x za hodinu. Žádný důkazní prostředek shromážděný v průběhu daňové kontroly nespovídá o faktickém poskytnutí tohoto plnění dle uzavřené smlouvy.
73. Krajský soud konstatuje, že žádný důkazní prostředek shora uvedený a to jak jednotlivě tak i ve vzájemných souvislostech nelze v žádném případě považovat za dostačující důkaz o tom, že se reklamní služby uskutečnily v deklarovaném rozsahu. Je tak nepochybné, že tyto důkazní prostředky nespovídají a ani nemohou svědčit o faktickém poskytnutí reklamního plnění prostřednictvím CARBON dle uzavřené smlouvy, tedy konkrétně vysílání spotů 6x za hodinu v síti reklamních obrazovek na městských úřadech (Olomouc, Kroměříž) a na stanicích STK (Prostějov, Přerov) v termínu 1. 5. 2016 – 31. 12. 2016. Tento názor nemůže být vyvrácen poukazováním žalobce na fakt, že *„samotná skutečnost, že nebyla provedena faktická kontrola přijetí reklamních plnění, totiž neznamená, že uvedené reklamní plnění nebylo skutečně realizováno.“*... Žalovaný ovšem neuvedl, v čem spatřuje nedostatečnost předložených důkazních prostředků. Žalobce doložil důkazní prostředky za účelem prokázání realizace reklamního plnění a to odvysílání 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 přihlídnout.“
74. Na základě shora uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že uvedené důkazní prostředky neprokazují, že reklamní služby byly realizovány v deklarovaném rozsahu v souladu s uzavřenou smlouvou. Krajský soud dále uvádí, že důkazní pozici žalobce nemohly posílit ani svědecké výpovědi v průběhu daňového řízení provedené. Svědkyně I. K. sice v souladu se smlouvou vypověděla, že reklamy byly vysílány na obrazovkách umístěných na dopravních inspektorátech, nicméně pokud by její kontrolní zjištění měla mít důkazní hodnotu, musela by uvést konkrétní data kontroly a konkrétní rozsah reklamy. Pokud však uvedla, že reklamní plnění kontrolovala jen namátkově, nelze než uzavřít, že taková výpověď neprokazuje a ani nemůže prokázat, že se reklamní plnění uskutečnilo v deklarovaném rozsahu. Při posuzování svědecké výpovědi uvedené svědkyně nelze odhlédnout od skutečnosti, jak ostatně již krajský soud shora konstatoval, že svědkyně při dokazování jiné reklamní činnosti, než která souvisí se shora vzpomínaným subjektem, potvrdila provedení reklamy, když následně bylo zjištěno, že ta nebyla vůbec poskytnuta. Hodnověrnost tvrzení této svědkyně je tak značně narušena. Stejně tak lze, jako nedostatečnou, hodnotit svědeckou výpověď A. F., který dokonce uvedl, že on sám v tom kterém městě kontrolu neprováděl, když samotné ověření prováděl technik nebo sekretářka (účetní). Toto své tvrzení nepodpořil žádnými konkrétními podklady, které by od těchto osob obdržel a které by mohly mít určitou vypovídací sílu o poskytnuté reklamě.

IX. Závěr a náklady řízení

75. 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.).
76. 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). Připadne-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 dne 18. ledna 2023

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu