



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **HT GROUP Holding s.r.o.**, se sídlem Ríšova 251/2, Brno - Žebětín, zast. JUDr. Janem Havlíčkem, Ph.D., advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 110/64, Jihlava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2019, č. j. 21420/19/5200-11431-711429, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 2. 2021, č. j. 31 Af 50/2019 - 71,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 2. 2021, č. j. 31 Af 50/2019 - 71, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 5. 2019, č. j. 21420/19/5200-11431-711429, zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 12. 2017, č. j. 4872035/17/3004-51523-712304. Jím správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 vyšší o 1 309 860 Kč a uložil jí uhradit penále ve výši 261 972 Kč. Správce daně na základě daňové kontroly ukončené dne 12. 12. 2017 neuznal za daňově účinné ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), náklady vynaložené v roce 2013 na reklamu a propagaci v částce 6 700 000 Kč, které žalobkyni vyfakturovala dvojicí faktur ze dnů 30. 1. 2013 a 28. 3. 2013 společnost JET VSK, s. r. o. (dále jen „Jet VSK“), na základě Smlouvy o zhotovení a provedení reklamy uzavřené v září 2012. Podle žalovaného žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala ani rozsah obdrženého reklamního plnění, ani jeho původce. Klub VSK Technika, na jehož dresech, webových stránkách a ve formě bannerů v hokejové hale při jeho zápasech měla být reklama především realizována, sice prohlášením převedl reklamní a marketingová práva na společnost VSK Centrum, s. r. o., ta ovšem uzavřela s Jet VSK

pouze smlouvu o obchodním zastoupení, nepřenesla na ni však reklamní a marketingová práva, která Jet VSK podle Smlouvy o zhotovení a provedení reklamy dále poskytla žalobkyni. Žalobkyně pak tyto služby prodala partnerským společnostem ve zdaňovacím období za celkem 7 000 000 Kč.

[2] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který je rozsudkem ze dne 16. 2. 2021 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Přitakal žalovanému, že řada pochybností vznesených správcem daně a potvrzených žalovaným byla zcela namístě, neboť předmět smlouvy o zhotovení a provedení reklamy mezi Jet VSK a žalobkyní je neurčitý; není zřejmé, v jakém rozsahu měla být reklama poskytnuta; Jet VSK nedisponovala veškerými deklarovanými právy k marketingu klubu VSK Technika; nebyla ani oprávněna uzavírat reklamní smlouvy na svůj účet; a stránky www.vsktechnika.cz, na nichž mělo docházet k propagaci, nebyly oficiálními stránkami klubu. Stejně tak krajský soud souhlasil s tím, že žalobkyní předkládané důkazy do věci spíše přinášely další pochybnosti, než aby původní pochybnosti odstraňovaly. Dodatečné odůvodňování toho, že CD s dokumentací plnění ze smlouvy žalobkyně obdržela později od někoho jiného (aniž by uvedla od koho), je zjevně účelové. Ve snaze unést důkazní břemeno žalobkyně správci daně záměrně předkládala *ex post* „vyrobené“ důkazy.

[3] V rámci daňové kontroly nicméně prokázala, že nějaké reklamní plnění jí bylo poskytnuto, a to deklarovaným dodavatelem Jet VSK, za něž vůči ní převážně jednal jakožto jeden ze dvou jednatelů Ing. V. Š., kterého z důvodu úmrtí (dne 25. 8. 2014 ve věku 85 let) nebylo možné v daňovém řízení vyslechnout. On také podle výpovědi svědka V. O. (tehdejšího sportovního manažera a trenéra hokejového oddílu) materiálně zajišťoval hokejový oddíl nepeněžními plněními, neboť zajistil dresy, na nichž byly reklamy zahrnované žalobkyní do plnění dle smlouvy uzavřené s Jet VSK. Nedostatek oprávnění Jet VSK propagovat jiné subjekty na účet VSK Technika mělo primárně soukromoprávní důsledky v podobě možného bezdůvodného obohacení, nikoli daňové důsledky, neboť Jet VSK reklamu zajistila na svůj účet a klub VSK Technika spíše „využila“. Daňové důsledky těchto skutkových okolností zakládají určité pochybnosti, a mají tudíž vliv na průkaznost faktur a smluv předložených žalobkyní. Neznamená to ovšem nutně, že by se jednalo o náklady daňově neúčinné, neboť žalobkyně měla možnost prokázat deklarované skutečnosti i jinak. Výpovědi dalších svědků vysvětlují bizarní situaci, kdy byli žalobkyně a její smluvní partneři propagováni fakticky prostřednictvím klubu VSK Technika. Z výpovědí je patrné, že se jednalo o občanské sdružení hospodařící primárně s příspěvky hráčů či rodičů a menšími dotacemi. Funkcionáři klubu zjevně nebyli významně odměňováni a klub neměl nikoho, kdo by byl ochoten a schopen marketingová práva využít. Ze svědeckých výpovědí je patrné, že o sobě navzájem příliš nevědělo vedení klubu a jeho jednotlivé oddíly. V předchozích obdobích navíc došlo k rozkolu v klubu a údajně hrozil jeho zánik. To umožňuje pochopit, jak se mohlo stát, že klub VSK Technika umožnil společnosti VSK Centrum, s. r. o., zprostředkovat reklamu, VSK Centrum, s. r. o., toto oprávnění převedla na Jet VSK a Jet VSK toho zneužila tím způsobem, že sice reklamu zajistila, nicméně fakticky na svůj účet. Za popsané situace některým zástupcům klubu tato skutečnost mohla uniknout, jiní ji však i tak mohli považovat za prospěšnou pro klub s ohledem na nikoliv zanedbatelná nepeněžní plnění, která z této obchodní operace vyplynula. Řada soukromoprávních nedostatků (VSK Centrum, s. r. o., například mohla zjevně

pokračování

zprostředkovávat reklamu jen za hokejové družstvo mužů, nikoliv za celý oddíl či oddíl baseballu, jak uvádí smlouva uzavřená mezi Jet VSK a žalobkyní) nezpochybňuje skutečnost, že právě Jet VSK zajistila reklamní plnění pro žalobkyni. Nedostatek obezřetnosti jí mohl přinést negativní soukromoprávní důsledky a ztížit její důkazní situaci v daňovém řízení, své důkazní břemeno ohledně osoby dodavatele však žalobkyně unesla.

[4] Nestandardnosti smlouvy se však promítly do neschopnosti žalobkyně prokázat deklarovaný rozsah poskytnutého reklamního plnění, respektive vazbu poskytnutého plnění na jeho cenu. I podle krajského soudu byla v daňovém řízení prokázána reklamní plnění, která nebyla mezi Jet VSK a žalobkyní písemně ujednána, a naopak nebyla prokázána plnění, která mezi nimi ujednána byla. Zároveň smlouva o zhotovení a provedení reklamy neumožňovala určit ani hodnotu jednotlivých dílčích plnění v ní zahrnutých. Fakticky realizované plnění se totiž zjevně smlouvy nedrželo. Pohnutka žalobkyně k uzavření dané smlouvy pramenila podle krajského soudu spíše ze snahy podpořit hokejové družstvo mužů, než ze snahy propagovat sebe a své partnery. S ohledem na přístup obou smluvních stran a na chaos ohledně marketingových práv klubu VSK Technika lze pochopit, že obsah smlouvy pro ně nebyl zcela podstatný. Podstatné bylo, že Jet VSK zajistí „nějaké“ reklamní plnění, které uspokojí žalobkyni a její smluvní partnery. Reklama tak byla zajištěna pouze u hokejového družstva mužů (nikoliv u celého oddílu hokeje a nikoliv u oddílu baseballu, jak bylo sjednáno), a to na dresech, ačkoliv to nebylo písemně ujednáno. Mezi žalobkyní a Jet VSK mohla být neformální dohoda, v jejímž rámci byla reklamní plnění upřesněna či doplněna. To, že taková dohoda nebyla formálně zachycena, však má dopad na to, v jaké míře je žalobkyně schopna objasnit rozdíly mezi obsahem smlouvy a prokázanými skutkovými zjištěními. Podařilo se jí v daňovém řízení prokázat reklamní plnění v určitém rozsahu – dresy, bannery v hale, kalendář, webové stránky www.vsktechnika.cz. Nepodařilo se jí však již prokázat reklamní plnění v dalších částech, které byly smluvně ujednány – u celého hokejového oddílu, oddílu baseballu, ve VIP prostorách, na vstupenkách či upomínkových předmětech, neboť dokumentace o reklamním plnění tuto část plnění nezaznamenává a žalobkyně k ní předkládala zjevně *ex post* vytvořené důkazy, například dokumentaci o reklamním plnění na CD nosičích. Z pohledu žalobkyně, jejímž primárním cílem mohla být podpora družstva a nikoliv prezentace sebe a svých partnerů, nemusí hrát roli, zda využije veškerý dostupný reklamní prostor. Z pohledu daňového však mají tyto skutečnosti zásadní význam, neboť není-li realizována smlouva o zhotovení a provedení reklamy prakticky ani z poloviny (v části k realizaci prokazatelně nedošlo, v části nebylo tvrzené reklamní plnění prokázáno) a nad rámec smlouvy je naopak realizována další reklama, aniž by došlo k jakýmkoliv změnám ceny sjednané ve smlouvě, pak není zřejmé, v jakém rozsahu směřoval uplatňovaný náklad na propagaci žalobkyně či jejích partnerů. Nelze tedy zjistit, v jakém rozsahu náklad směřoval na dosažení, zajištění a udržení příjmů a v jakém rozsahu žalobkyně rezignovala na realizaci smlouvy a vyplatila Jet VSK část smluvené ceny bez toho, že by byla vynaložena na propagaci žalobkyně a jejích smluvních partnerů. Žalobkyně tudíž nebyla schopna prokázat rozsah, v jakém byl náklad vynaložen na dosažení, zajištění či udržení jejích příjmů.

[5] Krajský soud však přitakal námitce, podle níž bylo namístě, aby byla žalobkyni daň vyměřena podle pomůcek. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68, sice zpochybnění jednoho nákladu zpravidla nevede ke zpochybnění účetnictví jako celku a k nemožnosti stanovit daň dokazováním. V posuzované věci však zpochybňovaný náklad představuje zpochybnění více než 90 % nákladů žalobkyně v daném daňovém období, k nimž se pojí více než 90 % výnosů z téhož období. Žalobkyně prokazatelně zprostředkovala „v určitém rozsahu“ reklamní služby a toto plnění se promítá z více než 90 % do její příjmové i výdajové stránky hospodaření. Rozsah plnění ovšem nelze určit dokazováním, takže v daném případě nelze stanovit daň dokazováním. Správce daně měl proto přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek, při kterém měl zohlednit esenciální náklady žalobkyně. Krajský soud proto žalovanému uložil, aby v rámci stanovení daně podle pomůcek určil hodnotu esenciálních nákladů podle prokázaného rozsahu reklamního plnění, například na základě srovnání s reklamním plněním u jiných hokejových klubů ve srovnatelném postavení, nebo s reklamními plněními pro hokejové družstvo mužů VSK Technika v jiném období.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Trvá na tom, že nebyla prokázána osoba deklarovaného dodavatele, a proto nelze shledat žalobkyní uplatněné náklady daňově účinnými ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně totiž neprokázala, že jí reklamní a propagační služby dodal deklarovaný dodavatel Jet VSK. Připomněl, že již ve svém napadeném rozhodnutí vyjádřil následující pochybnosti: Jet VSK neměla oprávnění ke sjednání smlouvy o reklamě; neprokázala žalobkyni, že disponuje reklamními právy hokejového družstva VSK Technika; Ing. V. Š. neprokázal oprávnění jednat za Jet VSK, neboť pouhá vizitka nepostačuje; lze pochybovat o dobré víře žalobkyně, že Jet VSK disponuje veškerými reklamními právy, ovšem na žalobkyni mohla převést pouze ta práva, jimiž sama disponovala; absence a neurčitost cenových podmínek, jež nedokázal vysvětlit jednatel M. Š., neboť dané obchodní případy sjednával výlučně jeho otec jako druhý jednatel ve věku 84 let. Uvedené pochybnosti žalobkyně nerozptýlila. Do důkazní nouze se sice dostala zčásti z objektivního důvodu, totiž kvůli smrti Ing. V. Š. jako organizátora obchodních případů. Nicméně pokud sjednávala s Jet VSK coby dodavatelem milionová reklamní plnění, jistě muselo dojít k osobnímu kontaktu s Ing. V. Š. a muselo být zjevné, že se jedná o pána v letech. Bylo tudíž rozumné mít navíc i dokumentaci či e-mailovou komunikaci. Naopak z výpovědi pana M. Š. nelze mít za prokázané, že deklarovaným dodavatelem byla Jet VSK, neboť jeho svědecká výpověď je nekonzistentní a na řadu otázek odpověděl jen „nevím“. Z pohledu daňové účinnosti nákladů dle § 24 zákona o daních z příjmů nelze akceptovat abstraktní vydání peněz bez přiřazeného dodavatele. Žalobkyně neprokázala deklarovaného dodavatele, ani dodavatele jiného, tudíž neunesla důkazní břemeno ohledně účinnosti daňových nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud navíc v bodě 14 rozsudku pracuje se svědeckými výpověďmi tak, že z nich kompletuje příběh a ve prospěch žalobkyně dotváří skutkový děj.

pokračování

[8] Dále stěžovatel nesouhlasí s názorem, že bylo namístě přejít na doměření daně podle pomůcek. K tomu by totiž bylo potřebné kumulativní splnění podmínek stanovených v § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS, nelze vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech. K přechodu na pomůcky tedy nemusí dojít ani tehdy, je-li účetnictví daňového subjektu zpochybněno v rozsahu nyníjších 90 %. Skutečnost, že nebyla prokázána osoba deklarovaného dodavatele, ani jiného dodavatele, ve spojení s tím, že byl znevěrohodněn také rozsah plnění a poskytnutí reklamních ploch ze strany hokejového družstva VSK Technika, které bylo v podstatě bezúplatné, zakládají natolik intenzivní pochybnosti, že zcela vylučují uznání dotčených nákladů spjatých s reklamními plněními, a to i jen v nějaké části formou esenciálních nákladů. Je sice zřejmé, že nějaká část reklamy poskytnuta byla, ale rozsah je odlišný od toho, který měl být údajně sjednán s Jet VSK. Dále není známo, kdo byl deklarovaným dodavatelem skutečně poskytnutého plnění a na základě jakého smluvního vztahu došlo k jeho poskytnutí a za jakou cenu. Jedná se tedy o plnění poskytnuté mimo tvrzený smluvní vztah s Jet VSK coby deklarovaným dodavatelem, a proto k němu není možné vztáhnout vyloučený náklad. Žalobkyně platila za služby společnosti, která neměla oprávnění tuto službu prodávat, a navíc reklamní plochy (stěny v hokejové hale) vlastnila ze 70 % přes kapitálovou propojenost právě ona sama, takže mohla realizovat výnosy i pouze s uznanými 10 % nákladů. Domáhala se sice přechodu na pomůcky, nijak však neprokazovala, že by jí oněch 10 % nákladů nemohlo na dosažení jejich výnosů stačit.

[9] Z rozsudku také nelze jednoznačně určit, zda by esenciální náklady měly být určeny pouze k rozsahu nákladů, který byl v souladu s uzavřenou smlouvou, nebo k veškerému fakticky uskutečněnému plnění. Pokud krajský soud zamýšlel, aby esenciální náklady byly určeny ve vztahu k fakticky realizovanému reklamnímu plnění, šlo by o extenzivní výklad, jelikož žalobkyně neprokázala, že by se jednalo opravdu o plnění realizovaná na základě uzavřeného smluvního vztahu. Závěr krajského soudu, kterým je v dalším řízení stěžovatel vázán, je tak fakticky nerealizovatelný a nelze z něj dovodit s ohledem na specifické skutkové okolnosti reálné řešení. V tom stěžovatel spatřuje vadu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Navrhuje proto, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

[10] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti trvá na tom, že z případné neplatnosti smlouvy o poskytnutí reklamy a propagace ještě nutně neplyne daňová neuznatelnost odpovídajících nákladů. Pokud závazek fakticky existoval, neboť byl realizován a měl dopady do majetkových poměrů zúčastněných stran, zpravidla se odrazí také v daňové oblasti. Pochybnost o realizaci plnění deklarovaným dodavatelem nemůže založit vysoký věk jeho jednatele, zde Ing. V. Š., který následně zemřel. Druhý jednatel dodavatele, M. Š., sice při výslechu u správce daně několikrát vypověděl, že neví, z toho však neplyne, že by jeho výpověď byla nekonzistentní a nemohla doplňovat ostatní důkazy. Nesouhlasí ani se stěžovatelovým tvrzením, že za ni krajský soud „kompletoval“ příběh uskutečnění reklamního plnění. Za irrelevantní označuje argument o své propojenosti s majitelem haly, z ní totiž ještě neplyne, že by sama mohla

realizovat v této hale reklamní plnění, neboť disponovat s reklamními právy může jen sportovní klub a jde o zcela běžné postupy v oblasti sportovního marketingu. Souhlasí s krajským soudem, že v daném případě nebylo možno stanovit daň dokazováním a bylo třeba přistoupit k doměření daně podle pomůcek. Zcela jasný je i pokyn krajského soudu ohledně aplikace esenciálních nákladů. Navrhuje proto, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] NSS posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná.

[12] Klíčová námitka kasační stížnosti brojí proti tomu, že v posuzovaném případě nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, a tedy ani pro určení tzv. esenciálních nákladů pro dosažení deklarovaného výnosu žalobkyně.

[13] Podle § 98 odst. 1 daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.

[14] Podle ustálené judikatury NSS shrnuté v rozsudku ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020 - 39, je stanovení daně podle pomůcek náhradní způsob stanovení daně v případě, že jsou splněny tři podmínky: „1) *daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování*, 2) *bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním* a 3) *daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě*. Tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Samotné neunesení důkazního břemene přitom nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35).“ Dále zde NSS shrnul, že tzv. esenciální náklady lze zohlednit v situaci, kdy je zpochybněna podstatná část účetnictví daňového subjektu, a proto je třeba stanovit daň podle pomůcek, a kdy není pochyb o existenci nákladů (sporná je jen jejich výše). Přiznat tzv. esenciální náklady však není namístě tehdy, pokud daňové orgány zpochybní samotné dodání zboží či služby, na které měly být sporné náklady vynaloženy: „Z judikatury lze dále dovodit jednoznačný závěr, že esenciální výdaje je možno přiznat toliko za situace, v níž není pochyb o existenci určitých výdajů, byť může být sporná jejich výše (jak zdůraznil NSS v rozsudku č. j. 5 Afs 169/2019 - 43; zároveň, jak bylo výše uvedeno, musí platit, že došlo k naplnění podmínky pro stanovení daně podle pomůcek). Jinými slovy tak nebude namístě esenciální výdaje přiznat tehdy, pokud daňové orgány zpochybní samotné uskutečnění plnění, na které měly být sporné výdaje vynaloženy. Není tak možno přisvědčit závěru stěžovatele, že minimálně nutné (esenciální) náklady (výdaje) lze přiznat pouze tehdy, jestliže z dokazování plyne, že práce byly poskytnuty, je znám jejich rozsah a kdo je vykonal. ... Měl-li správce daně v posuzované věci pochybnosti, zda byly konkrétní výdaje vynaloženy na zajištění, dosažení či udržení zdanitelných příjmů, bylo povinností žalobce tyto pochybnosti vyvrátit. Jestliže své důkazní břemeno neunesl, nemůže si tyto výdaje odečíst od základu daně. Ačkoliv neuznání těchto výdajů (a to alespoň v minimálně nutné výši) může vést k tomu, že dochází k pomínutí určitých výdajů žalobce, které možná musel vynaložit pro získání prokázaných příjmů (což se jednak může žalobci jevit jako nespravedlivé, a jednak jako nesprávné s

pokračování

ohledem na požadavek na stanovení daně ve správné výši), je třeba vzít v potaz, že tuto situaci sám žalobce zapříčinil svou vlastní neopatrností při výběru obchodních partnerů, resp. nepředestřením přehledného a důvěryhodného obrazu o celé transakci (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 39/2011 - 109).“

[15] Co se týče podmínky pro stanovení daně podle pomůcek v podobě nesplnění zákonných povinností daňového subjektu, jejich demonstrativní výčet uvádí např. komentář k daňovému řádu: „*Základní podmínkou pro možnost stanovení daně za užití pomůcek je nesplnění svých zákonných povinností daňovým subjektem. Mezi tyto povinnosti patří zejména podání daňových tvrzení v zákonných lhůtách, resp. k výzvě správce daně, a to ve tvaru a formě, kterou zákon požaduje (srov. § 135 a násl., § 145), podání daňového tvrzení v souvislosti s rozhodnutím o úpadku (srov. § 244 odst. 6) či dědictvím (srov. § 239 odst. 3), řádné vedení účetnictví (je-li daňový subjekt účetní jednotkou) v souladu se zák. o účetnictví, tedy tak, aby účetní závěrka sestavená na základě řádného účetnictví podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, splnění povinnosti registrace k jednotlivým daním (srov. § 125 a násl.), splnění povinnosti součinnosti při dokazování (srov. § 92), splnění povinnosti součinnosti při zahájení daňové kontroly § 87 odst. 5 (nevyhovění výzvě nebo neposkytnutí součinnosti), podrobení se řádně prováděné daňové kontrole, splnění povinnosti poskytnutí součinnosti k výzvě správce daně při postupu k odstranění pochybností (srov. § 90 odst. 4), součinnost daňového subjektu při postupu správce daně k zajištění úhrady na nesplacenou či dosud nestanovenou daň (srov. § 167 odst. 4).“ (Baxa, J. in Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář. II. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, komentář k § 98).*

[16] K podmínce, že daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním, se NSS opakovaně vyjadřoval ve své judikatuře. Ke stanovení daně podle pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních nákladů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a vyvolat nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 11/2011 - 68). Rozšířený senát v usnesení č. j. 4 Afs 87/2015 - 29 zdůraznil, že „*pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a nepřikazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.*“

[17] Nejprve je tedy nutné posoudit, zda jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, jak byly vymezeny shora citovanou judikaturou. V tomto ohledu je nutno zkoumat konkrétní okolnosti případu a výlučně na jejich základě posoudit, jestli byly dány podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek. Dospějí-li daňové orgány k závěru, že jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, zohlední tzv. esenciální náklady, pokud není pochyb o existenci určitých nákladů, byt může být sporná jejich výše.

[18] Krajský soud sice v bodech 26 až 30 napadeného rozsudku poměrně podrobně rozebral, jaká kritéria by měl žalovaný zohlednit při výběru pomůcek a jak by měl zohlednit esenciální náklady žalobkyně, samotnou otázku splnění zákonných podmínek pro vyměření daně podle pomůcek však rozebral pouze v bodě 25, a to nepřezkoumatelně. Zde k nim totiž nad rámec citací judikatury NSS pouze konstatoval, že *„v posuzované věci je nutno vzít v úvahu, že nyní zpochybňovaný náklad (resp. jeho rozsah) představuje zpochybnění více než 90 % nákladů žalobce v daném daňovém období, k nimž se pojí více než 90 % výnosů z téhož období. Tato skutečnost je patrná již z daňového přiznání a výkazu zisku a ztráty. Za situace, kdy žalobce prokazatelně zprostředkoval ‚v určitém rozsahu‘ reklamní služby a toto plnění se promítá z více než 90 % do jeho příjmové i výdajové stránky hospodaření a jeho rozsah nelze určit dokazováním, je podle názoru soudu nutno učinit závěr, že v daném případě nelze stanovit daň dokazováním. Mělo být proto přistoupeno ke stanovení daně podle pomůcek, při kterém měly být zohledněny esenciální výdaje žalobce.“*

[19] Jinak řečeno, splnění druhé podmínky § 98 odst. 1 daňového řádu, tedy že daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním, zde krajský soud konstatoval, ovšem tento svůj závěr opřel pouze o to, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně jedné transakce, která představuje 90 % jejích celkových nákladů v daném zdaňovacím období. Splnění první podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek, tedy že žalobkyně nesplnila při dokazování zákonem stanovené povinnosti, krajský soud nezdůvodnil vůbec.

[20] Nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu nelze bez dalšího spatřovat pouze v tom, že žalobkyně ve vztahu k jedné konkrétní transakci, jakkoli významné, neunesla důkazní břemeno. V bodech 21 a 22 rozsudku ze dne 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 320/2019 - 28, NSS nedávno shrnul, že závěr správce daně, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, sám o sobě neznámá, že by nesplnil zákonem stanovené povinnosti, a posouzení určitých nákladů jako daňově neúčinných z důvodu neunesení důkazního břemene daňovým subjektem, neznámá, že by byl obraz jeho hospodaření zatemněn. *„Pokud daňový subjekt nesplní svoji povinnost dle § 92 odst. 3 daňového řádu a neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke konkrétnímu nákladu (či skupině nákladů), neznámá to bez dalšího, že by byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Stanovení daně podle pomůcek není prostředkem k tomu, aby daňový subjekt mohl dosáhnout zohlednění alespoň nějakých (esenciálních) nákladů v situaci, kdy neunesl své důkazní břemeno. Následkem neunesení důkazního břemene je neuznání nákladu jako daňově účinného, což zpravidla (bez přistoupení dalších okolností) nebrání tomu, aby daň byla stanovena dokazováním. Byť se může takto stanovená daňová povinnost jevit stěžovateli jako nesprávná ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu či logicky nesmyslná, jedná se o přímý důsledek toho, že neunesl své důkazní břemeno. Pouze v situaci, kdy by bylo zjištěno, že jsou splněny obě podmínky pro stanovení daně podle pomůcek (...), je třeba stanovit daň tímto způsobem. Měl-li správce daně v posuzované věci pochybnosti, zda byly konkrétní náklady vynaloženy na zajištění, dosažení či udržení zdanitelných výnosů, bylo povinností stěžovatele tyto pochybnosti vyvrátit. Jestliže své důkazní břemeno neunesl, nemůže si tyto náklady odečíst od základu daně. Ačkoliv neuznání těchto nákladů (a to alespoň v minimálně nutné výši) může vést k tomu, že dochází k pomínutí určitých nákladů stěžovatele, které možná musel vynaložit pro získání prokázaných výnosů (což se může stěžovateli jevit jednak jako nespravedlivé, jednak jako nesprávné s ohledem na požadavek na*

pokračování

stanovení daně ve správné výši), je třeba vzít v potaz, že tuto situaci sám stěžovatel zapříčinil. Stěžovateli nelze přisvědčit, že by v takovýchto případech bylo namíste „pravidelně“ přistupovat ke stanovení daně podle pomůcek a přiznávat daňovým subjektům tzv. esenciální náklady. Ve svém důsledku by to znamenalo, že i zpochybnění marginální části účetnictví by vedlo ke stanovení daně na základě pomůcek, což by tento způsob stanovení daně učinilo primárním (nikoliv náhradním). Takový přístup by byl i v rozporu se zásadou rovnosti daňových subjektů, neboť by mohlo dojít i k určitému znevýhodnění těch subjektů, které plní své povinnosti řádně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 206/2020 - 39).“

[21] Obdobně již v rozsudku č. j. 9 Afs 11/2011 - 68 NSS uvedl: „Ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých ze stěžovatelem deklarovaných nákladů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové užitelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobitelné zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním. Jinak řečeno, stěžovatel v projednávané věci sice nesplnil některé ze svých důkazních povinností, nicméně nelze zároveň říci, že bez této jeho součinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním. Ke stanovení daně za použití pomůcek tedy v daném případě nebyl dán zákonný důvod a daň mohla být stanovena prostřednictvím dokazování, samozřejmě i s přihlédnutím k tomu, že stěžovatel vynaložení některých z jím deklarovaných nákladů neprokázal.“

[22] V nyní posuzovaném případě není zpochybňováno, že žalobkyně dosáhla výnosů ve výši 7 000 000 Kč od svých smluvních partnerů, jimž poskytla reklamní služby. V částce 6 700 000 Kč, kterou žalobkyně zaplatila Jet VSK, však dle stěžovatele nebyla prokázána ani povaha a množství těchto plnění, ani jejich původce (v tomto směru dospěl krajský soud k jinému závěru). Navíc část plnění spočívala v poskytnutí reklamních ploch v hokejové hale v prostorách Sportovního centra dětí a mládeže za Lužánkami, Brno. Tuto halu vlastnila společnost HT Real, většinově vlastněná žalobkyní, a byla pronajímána právě sportovnímu klubu VSK Technika, přičemž reklamní plochy měly být poskytovány k nájmu jako nadstandardní služba a vyvěšení reklam záleželo na domluvě mezi nájemci, což lze podle bodu 44 rozhodnutí žalovaného vyložit tak, že žalobkyně mohla vyvěšovat reklamy v této hale bezplatně.

[23] I sám krajský soud pak v bodě 17 rozsudku uváděl, že pohnutka žalobkyně k uzavření smlouvy s Jet VSK, na jejímž základě měla zaplatit oněch 6 700 000 Kč, „pramenila možná spíše ze snahy podpořit hokejové družstvo mužů, než ze snahy v první řadě propagovat sebe a své partnery“. I podle krajského soudu tedy nebyl prokázán vztah mezi nezpochybněnými zdanitelnými výnosy žalobkyně ve výši 7 000 000 Kč a jí uplatněnými náklady, protože stěžovatel přesvědčivě zpochybnil, že tato částka neodráží hodnotu služeb, která obdržela od Jet VSK. Krajský soud akceptoval, že část této částky mohla odrážet nikoli hodnotu přijatých plnění (jejichž hodnota nebyla prokázána a zčásti měla podle stěžovatele spočívat i v pronájmu reklamních ploch od společnosti HT Real), ale snahu finančně podpořit hokejové družstvo mužů.

[24] Zejména se pak krajský soud ztotožnil se stěžovatelovým názorem, že se žalobkyni nepodařilo vůbec prokázat obdržený rozsah reklamních plnění (jakkoli se se stěžovatelem dále neshodl v otázce prokázání osoby dodavatele), která se nepřekrývala

se smlouvou o reklamě uzavřenou s Jet VSK. I krajský soud tak viděl pochybení žalobkyně pouze v neunesení důkazního břemene ve vztahu k této transakci. Neunesení důkazního břemene však nebylo důsledkem porušení zákonem stanovených povinností (např. ve vedení účetnictví), ale důsledkem důkazní nouze na straně žalobkyně.

[25] Z napadeného rozsudku tedy nelze seznat, v čem krajský soud spatřoval splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu, což odpovídá důvodu nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatel sám sice spatřoval vadu ve smyslu tohoto ustanovení až v tom, že krajský soud podle něj nesrozumitelně aplikoval na daný případ judikaturu NSS týkající se uplatnění tzv. esenciálních nákladů. Otázku splnění podmínek pro přechod k vyměření daně podle pomůcek však musel krajský soud posoudit z povahy věci ještě předtím, než se mohl zabývat následující otázkou, zda v rámci doměření podle pomůcek měl stěžovatel zohlednit esenciální náklady. Tuto prvotní otázku posoudil krajský soud nepřezkoumatelně, což je vada, k níž přihlédně NSS podle § 109 odst. 4 s. ř. s. z úřední povinnosti.

[26] Vzhledem k tomu, že NSS shledal vadu nepřezkoumatelnosti při posouzení klíčového důvodu, pro nějž krajský soud přikročil ke zrušení stěžovatelova rozhodnutí, nepokládal již za nutné se zabývat druhou námitkou směřující proti tomu, že krajský soud dal žalobkyni zapravdu v otázce prokázání, kdo byl dodavatelem části poskytnutých plnění. Toto konstatování krajského soudu totiž neměnilo nic na tom, že zamítl první žalobní námitku, podle níž měla být platba ve výši 6 700 000 Kč uznána jako daňově uznatelný výdaj. Na odůvodnění zrušujícího důvodu krajského soudu pak uvedené konstatování zrušujícího důvodu nemohlo nic změnit, neboť prokázání dodavatele nemohlo být ani důvodem odůvodňujícím splnění podmínek pro přechod na pomůcky, ani důvodem, který by měl být zohledněn při určování esenciálních nákladů. Pro ně totiž osoba dodavatele plnění není rozhodná, jak plyne z rozsudku 1 Afs 206/2020 - 39, neboť rozhodný je vztah esenciálních nákladů k realizaci zdanitelných výnosů.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] NSS proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud bude v souladu se závazným právním názorem NSS (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) povinen o žalobě rozhodnout znovu.

[28] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. září 2021

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu