



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **HT GROUP Holding, s.r.o.**, IČO 27687864
sídlem Ríšova 251/2, Žebětín, 641 00 Brno
zastoupený advokátem JUDr. Janem Havlíčkem, Ph.D.
sídlem Masarykovo náměstí 110/64, 586 01 Jihlava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2019, č. j. 21420/19/5200-11431-711429,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 5. 2019, č. j. 21420/19/5200-11431-711429, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 20 890 Kč, a to k rukám JUDr. Jana Havlíčka, Ph.D., advokáta se sídlem Masarykovo náměstí 110/64, Jihlava, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 12. 2017, č. j. 4872035/17/3004-51523-712304 (dále jen „platební výměr“), žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob a penále, konkrétně za zdaňovací období roku 2013 daň vyšší o 1 309 860 Kč s tím, že současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 261 972 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 28. 5. 2019, č. j. 21420/19/5200-11431-711429 (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobce podané proti platebnímu výměru a platební výměr potvrdil.
2. Předmětem sporu mezi stranami je otázka daňové účinnosti nákladů vynaložených za reklamní plnění, které byly fakturovány společností Jet VSK s.r.o. (dále jen „Jet VSK“).

II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a namítá, že žalovaný nesprávně vyhodnotil skutkový stav. Úmrtí jednatele dodavatele nelze klást žalobci k tíži. Jet VSK potvrdila, že byla dodavatelem, vystavila daňové doklady a výnosy měla řádně zdanit. Bylo prokázáno, že náklad vznikl. Jet VSK byla oprávněna sjednat uzavřené smlouvy o reklamě, na čemž nic nemění užití nevhodného smluvního typu. Jet VSK a VSK Centrum s.r.o. (dále jen „VSK Centrum“) byly personálně propojeny a byly seznámeny se smluvními závazky. Nebyl důvod ověřovat oprávnění k uzavření smlouvy. Všechny subjekty byly seznámeny s realizací reklam a nevznikly žádné připomínky či nároky. Existence prohlášení pana D. nevylučuje existenci prohlášení pro oddíl baseballu. Ani neplatnost smlouvy by neznamenal daňovou neuznatelnost.
4. Podle žalobce bylo prokázáno, že reklama byla realizována ve sjednaném rozsahu (na bannerech v hale, na internetových stránkách, na hokejových dresech a na dalších místech). Výklad smlouvy mezi žalobcem a Jet VSK ze strany žalovaného je formalismem. Co se týče okolností dodání dresů, zjištěné skutečnosti nejsou ve vzájemném rozporu. Dresy fyzicky převzal pan O. od výrobce APER s.r.o., který nebyl dodavatelem klubu VSK Technika Brno, o.s. (dále jen „VSK Technika“), pouze fyzicky předala dresy. Žalobce dále namítá, že konstrukce žalovaného ohledně neurčitosti sjednaného rozsahu plnění je v rozporu s principy obchodování v oblasti marketingových práv. Nákup reklamního prostoru bez předem známých odběratelů je obvyklý. Ne vždy je nutné využít vše, co subjekt nakoupí, přesto to může být daňovým nákladem. Náklad se nemusí projevit pozitivně v příjmech daňového subjektu. Bylo čistě na obchodní strategii žalobce, zda se mu podaří zajistit odběratele a za jakých podmínek. Neměl povinnost využít veškerý prostor (tj. u celého hokejového oddílu a v rámci oddílu baseballu). Mezi stranami nebylo sporné, že je reklama na dresech součástí plnění. Žalobce neměl zájem sjednat reklamní plnění pro svoji potřebu, ve smlouvě je to pouze jako možnost, které nevyužil. Při použití loga HT GROUP nelze říci, že prospěch měla společnost HT GROUP a.s. Dohoda o označení ze dne 16. 6. 2010 nebyla antedatována ani dodatečně zpracována. Plakát a kalendář má i po finále reklamní účinky. Sám žalovaný potvrdil umístění reklam na doméně vsktechnika.cz. Za reklamně využitelný prostor je nutné považovat dresy, bannery v hale, ledovou plochu včetně mantinelů a další případy – to vše bylo sjednáno. Jet VSK dodala po skončení sezóny dokumentace reklamního plnění v tištěné podobě. CD disk získal žalobce až v rámci požadavků na prokazování v daňovém řízení. Je tedy logické, že na CD je i PDF soubor s dokumentací plnění. Vlastník haly (HT Real s.r.o.)

nemůže v hale umístit jakoukoliv reklamu. Majetkové propojení žalobce a vlastníka haly je irelevantní. Žalobce netvrdil, že by bannery instaloval osobně V. Š.

5. Žalobce dále namítá, že měl žalovaný uznat alespoň nezbytně vynaloženou část nákladů na zcela nesporně realizovaná plnění (esenciální výdaje). Pokud žalovaný zpochybňuje uplatněný náklad jako celek a současně nepřistoupil ke stanovení daně podle pomůcek, tak postupuje v rozporu se zákonem. Je zřejmé, že jiné výdaje žalobce nemohly pokrýt provedené plnění. Bylo by absurdní, aby správní orgán určoval cenu plnění, jež byla sjednána, ale nebyla dodána, případně jehož dodání nebylo prokázáno. Cena plnění nebyla nulová. VSK Technika obdržela sportovní vybavení. Je nutno zohlednit i náklady na realizaci, které nesl dodavatel. Žalovaný měl uznat jako náklady obvyklou cenu obdobných realizovaných plnění v místě a čase, případně stanovit daňově účinné náklady podle jiných pomůcek.
6. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Poukazuje na řadu pochybností, které nebyly v daňovém řízení odstraněny. Nelze uznat prokázání provedení deklarovaným dodavatelem. Jet VSK nebyla oprávněna sjednávat předmětné reklamní plnění. Nelze souhlasit, že reklama byla realizována v rozsahu dle Smlouvy o reklamě. Část reklamy nebyla realizována a naopak byla realizována plnění, která nebyla sjednána. Cenu poskytnutého plnění by nebylo možné určit ani náhradním způsobem. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek. Nebylo možné přezkoumat, zda výdaje byly nižší, než hodnota provedeného plnění. Při stanovení daně podle pomůcek pouze v případě sporných nákladů by došlo k nepřípustné kombinaci stanovení daně jak dokazováním, tak podle pomůcek. Dva subjekty nabízející reklamu si cenily reklamní práva na 0 Kč.

III. Dosavadní řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem

7. Zdejší soud žalobě rozsudkem ze dne 16. 2. 2021, č. j. 31 Af 50/2019-71 (dále jen „původní rozsudek krajského soudu“), vyhověl, neboť shledal, že žalobce prokázal dodavatele reklamního plnění, nikoliv již jeho rozsah. Zároveň dospěl k závěru, že neunesením důkazního břemene došlo k situaci, kdy nebylo možné stanovit daň dokazováním. Žalovaný měl proto stanovit daň podle pomůcek.
8. Na základě kasační stížnosti žalovaného následně Nejvyšší správní soud zrušil původní rozsudek krajského soudu rozsudkem ze dne 7. 9. 2021, č. j. 9 Afs 46/2021-40 (dále jen „zrušující rozsudek“) pro nepřezkoumatelnost. Dospěl totiž k závěru, že krajský soud nezdůvodnil splnění podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek, tedy že žalobce nesplnil při dokazování zákonem stanovené povinnosti.

IV. Nové posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování soud vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.

10. Žalobce předně namítá, že v rámci daňové kontroly prokázal, že reklamní plnění mu bylo poskytnuto deklarovaným dodavatelem – Jet VSK. Tuto námitku soud shledal důvodnou.
11. Krajský soud předně poznamenává, že řada pochybností vznesených správcem daně byla zcela na místě. Soud souhlasí se závěry správce daně, že předmět smlouvy o zhotovení a provedení reklamy mezi Jet VSK a žalobcem je neurčitý, že není zřejmé, v jakém rozsahu má být reklama poskytnuta, že Jet VSK nedisponovala veškerými deklarovanými právy k reklamnímu právu klubu VSK Technika, že nebyla ani oprávněna v omezeném rozsahu uzavírat reklamní smlouvy na svůj účet nebo že stránky www.vsktechnika.cz, na nichž mělo docházet k propagaci, nebyly oficiálními stránkami klubu. Stejně tak soud souhlasí se závěry, že žalobcem předkládané důkazy do věci přinášely další pochybnosti, než aby původní pochybnosti odstraňovaly. Dodatečné odůvodňování toho, že CD s dokumentací plnění ze smlouvy žalobce obdržel později od někoho jiného (aniž by uvedl od koho), je zjevně účelové. Je zřejmé, že žalobce ve snaze unést důkazní břemeno správci daně záměrně předkládal *ex post* „vyrobené“ důkazy. Za této situace, kdy žalobce dosud předloženými důkazy nebyl schopen vyvrátit pochybnosti správce daně a naopak je prohluboval, soud souhlasí se žalovaným v tom, že nebylo na místě vyhovovat dalším a dalším návrhům žalobce na doplnění dokazování. Žalobce učinil skutkovou situaci (především, co se týče rozsahu poskytnutého reklamního plnění) natolik nepřehlednou, že již nebylo možné očekávat odstranění veškerých pochybností.
12. Na druhou stranu soud dospěl k závěru, že v průběhu dokazování nakonec vyšlo najevo, že veškeré záležitosti ohledně předmětného reklamního plnění vůči žalobci zajišťoval Ing. V. Š. (snad vyjma podpisu smlouvy se žalobcem), jakožto jeden ze dvou jednatelů Jet VSK. Zároveň nevystaly žádné relevantní pochybnosti o tom, že by Ing. V. Š. v této záležitosti vystupoval právě jménem Jet VSK.
13. Nedostatek oprávnění Jet VSK propagovat jiné subjekty na účet VSK Technika má primárně soukromoprávní důsledky. Je zjevné, že Jet VSK *de facto* reklamu zajistila na svůj účet (ve svůj prospěch) a klub VSK Technika spíše „využila“ (byť ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že oddíl ledního hokeje z této nestandardní situace také profitoval nepeněžitými plněními v hodnotě 300 000 až 400 000 Kč ročně – viz výpověď svědka O.). Mohlo tak například vzniknout bezdůvodné obohacení na straně Jet VSK, podle konkrétních okolností mohlo dojít i k tomu, že smlouva uzavřená se žalobcem mohla být z hlediska soukromého práva neplatná. Daňové důsledky těchto skutkových okolností jsou však značně omezené. Jistě zakládají určité pochybnosti, a mají tudíž vliv na průkaznost samotných dokladů prvotně předložených žalobcem (faktur a smluv). Neznamená to ovšem nutně, že by se jednalo o náklady daňově neúčinné. Žalobce měl totiž možnost prokázat deklarované skutečnosti i jinak. Co se pak týče skutečnosti, že dodavatelem byla Jet VSK, ta byla podle názoru soudu prokázána. Ve prospěch toho, že skutečným dodavatelem byla Jet VSK, svědčí kromě zpochybněných listinných důkazů zejména svědecké výpovědi svědka M. Š. a svědka O.
14. Jakkoliv nelze výpovědi svědka M. Š. (druhého z jednatelů Jet VSK) hodnotit jako zcela bezvadné, soud nepovažuje za nevěrohodné to, že ve společnosti měli oba jednatele rozdělenou „agendu“, přičemž o předmětný obchod se prakticky výlučně staral Ing. V. Š. (kterého z důvodu úmrtí nebylo možné v daňovém řízení vyslechnout). M. Š. sice tedy nepotvrdil detaily předmětných transakcí, nicméně zcela potvrdil to, že předmětnou obchodní záležitost řešil Ing. V. Š. a že ji řešil jménem Jet VSK.

15. Svědek O. jakožto sportovní manažer a trenér hokejové družstva mužů VSK Technika pak jasně uvedl, že to byl Ing. V. Š., kdo určitým způsobem materiálně zajišťoval hokejový oddíl nepeněžními plněními. Uvedl také, že Ing. Š. zajistil dresy, na nichž byly reklamy zahrnované žalobcem do plnění dle smlouvy uzavřené s Jet VSK. Stejně tak potvrdil, že zná Jet VSK a oba její jednatele.
16. Výpověď svědka O. spolu s výpověďmi dalších svědků zastupujících klub VSK Technika (Ing. R. D., JUDr. B. V.) přitom umožňují pochopit onu na první pohled bizarní situaci, která vznikla ohledně propagace žalobce a jeho smluvních partnerů fakticky prostřednictvím klubu VSK Technika. Z výpovědí je patrné, že se jednalo o občanské sdružení hospodařící primárně s příspěvky hráčů (resp. rodičů) a menšími dotacemi. Funkcionáři klubu zjevně nebyli významně odměňováni a zkrátka klub neměl nikoho, kdo by byl ochoten a schopen marketingová práva využít. Svědek D. popsal, že by klub o „zpeněžení“ marketingových práv zájem měl, nicméně nebyl schopen to zajistit (není tedy pravdou, že by si klub cenil tato práva na 0 Kč, jak uvádí žalovaný; ostatně svá marketingová práva na společnost VSK Centrum nepřevěd, pouze ji zmocnil k tomu, aby mu sehnala zájemce, který by těchto práv využil, a to zjevně za úplatu ve prospěch klubu). Zároveň je ze svědeckých výpovědí patrné, že o sobě navzájem příliš nevědělo vedení klubu a jednotlivé jeho oddíly. Kromě toho zjevně v předchozích obdobích došlo k určitému rozkolu v klubu a údajně hrozil jeho zánik. To vše umožňuje pochopit, jak se mohlo stát to, že VSK Technika umožnila VSK Centrum zprostředkovat reklamu, VSK Centrum 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 (možná také všichni) ji však i tak mohli považovat za pro klub prospěšnou s ohledem na nikoliv zanedbatelná nepeněžní plnění, která z této obchodní operace vyplynula. S ohledem na to, že sám klub nebyl schopen marketingová práva „zpeněžit“, nepřisluší soudu v této věci hodnotit, zda tento nestandardní vztah (s řadou soukromoprávních vad) vykazoval spíše znaky symbiózy nebo parazitismu.
17. V každém případě řada soukromoprávních nedostatků (včetně například toho, že již VSK Centrum mohlo zjevně zprostředkovávat reklamu jen za hokejové družstvo mužů, nikoliv za celý oddíl či oddíl baseballu, jak uvádí smlouva uzavřená mezi Jet VSK a žalobcem) nezpochybňuje skutečnost, že reklamní plnění pro žalobce zajistila právě Jet VSK. Nedostatek obezřetnosti mohl žalobci jistě přinést negativní soukromoprávní důsledky a mohl ztížit jeho důkazní situaci v daňovém řízení, nicméně žalobce přesto své důkazní břemeno ohledně osoby dodavatele unesl.
18. Na druhou stranu se nestandardnosti tohoto obchodního případu promítly do neschopnosti žalobce prokázat deklarovaný rozsah poskytnutého reklamního plnění, respektive vazbu poskytnutého plnění na jeho cenu, neboť soud souhlasí se závěrem žalovaného, že v daňovém řízení byla prokázána reklamní plnění, která nebyla mezi Jet VSK a žalobcem 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.
19. Podle názoru soudu není sama o sobě problematická vágnost smluvních ujednání, nýbrž spíše to, že fakticky realizované plnění se zjevně smlouvy nedrželo. Tato skutečnost určitým způsobem zapadá do kontextu posuzované věci. Ing. Š. se prezentoval jako člověk, který se pohybuje kolem klubu VSK Technika a zjevně byl schopen reklamu u

tohoto klubu „v nějakém rozsahu“ zajistit. Žalobcova pohnutka k uzavření předmětné smlouvy pramenila možná spíše ze snahy podpořit hokejové družstvo mužů, než ze snahy v první řadě propagovat sebe a své partnery (tato propagace, která ovšem zjevně daňové důsledky má, pak byla primárně nástrojem pro dosažení žalobcova cíle – podpory hokejového družstva). S ohledem na přístup obou smluvních stran (i v kontextu výše uvedeného chaosu ohledně marketingových práv klubu VSK Technika) tak lze pochopit to, že obsah smlouvy pro ně nebyl zcela podstatný. Podstatné bylo to, zda Jet VSK zajistí „nějaké“ reklamní plnění, které uspokojí žalobce a jeho smluvní partnery. Výsledkem bylo to, že reklama byla zajištěna pouze u hokejového družstva mužů (nikoliv u celého oddílu hokeje a nikoliv u oddílu baseballu, jak bylo sjednáno), nebo že byla zajištěna reklama na dresech, ačkoliv to nebylo písemně ujednáno. Interpretaci žalobce, že dresy spadají pod „propagačně využitelnou reklamní plochu“ soud považuje za účelovou. Čl. III, bod 1. smlouvy o zhotovení a provedení reklamy totiž hovoří o propagačně využitelné reklamní ploše „v rámci sportovišť VSK Technika“. Dresy zcela jistě nelze považovat za reklamní plochu sportoviště (mimo jiné jsou reklamní partneři na dresech prezentováni také na sportovištích soupeřů). Soud nepochybně, že mezi žalobcem a Jet VSK mohla být neformální dohoda, v rámci níž byla reklamní plnění upřesněna či doplněna. To, že taková dohoda nebyla formálně zachycena, však má dopad na to, v jaké míře je žalobce schopen objasnit rozdíly mezi obsahem smlouvy a prokázanými skutkovými zjištěními.

20. Žalobci se podařilo v daňovém řízení prokázat reklamní plnění v určitém rozsahu – dresy, bannery v hale, kalendář (ten je nutno považovat za reklamní plnění, neboť bezesporu na potenciální zákazníky a partnery působí jako reklama, byť v období následujícím po ukončení předmětné hokejové sezóny), webové stránky www.vsktechnika.cz. Nepodařilo se mu 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. Dokumentace o reklamním plnění tuto část plnění nezaznamenává. V těchto částech sice navrhoval žalobce důkazy svědeckými výpověďmi, nicméně tato plnění ani blíže nespecifikoval. Předmětem dokazování přitom mohou být pouze konkrétní tvrzení daňového subjektu. V situaci, kdy daňový subjekt netvrdí, v čem konkrétně plnění spočívalo (jakou mělo podobu), pak neexistuje tvrzení, které by mohlo být předmětem dokazování. Kromě toho soud opakuje, že návrhy na důkazy učinil žalobce v situaci, kdy řadu svých tvrzení neprokázal a naopak předkládal zjevně *ex post* vytvořené důkazy (dokumentaci o reklamním plnění na CD nosičích). Další návrhy na doplnění dokazování proto správce daně mohl oprávněně považovat za účelovou snahu žalobce toliko oddalovat výsledek daňové kontroly.
21. Nelze zcela souhlasit s žalobcovou argumentací, že cena plnění je shodná bez ohledu na to, kolik z prostoru pro propagaci žalobce využil. Tomu by bylo možné přisvědčit pouze v případě, že by byl onen maximální rozsah jasně specifikován. Pokud je rozsah plnění písemně zachycen jen vágně a ve skutečnosti se v čase mění, logicky se zásadním způsobem mění i jeho hodnota, neboť ta závisí na tom, jak je reklama schopna zaujmout diváka. Pokud by žalobce využil pouze reklamu ve VIP prostorách nebo na vstupenkách, zcela jistě by byla hodnota takového plnění nepoměrně nižší, než reklama na dresech a bannerech. Pokud je reklama pro smysly diváka ve větší míře a snadněji dostupná, je jistě hodnotnější. Proto hraje roli velikost či rozmístění potisku na dresech, bannerů v halách apod. Stejně tak má nutně rozdílnou hodnotu reklama toliko v rámci hokejového oddílu nebo vedle toho také v rámci oddílu baseballu. Jakkoliv z pohledu žalobce, jehož

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 mají tyto skutečnosti zásadní význam. 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 výdaj, který měl původně zcela směřovat na propagaci daňového subjektu (a tím být vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmů), k tomuto účelu směřoval (a tím byl skutečně vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmů). Jinými slovy nelze zjistit, v jakém rozsahu náklad směřoval na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a v jakém rozsahu žalobce toliko rezignoval na realizaci smlouvy (tj. v jakém rozsahu žalobce vyplatil Jet VSK část smluvené ceny bez toho, že by byla vynaložena na propagaci žalobce a jeho smluvních partnerů).

22. Jakkoliv mohla být spolupráce mezi Jet VSK, žalobcem a jeho smluvními partnery z hlediska podnikatelského bezproblémová (neboť samotná ústní dohoda mohla mít pro aktéry zásadnější význam, než vágní písemná ujednání), z hlediska daňového se žalobce dostal do důkazní nouze a nebyl schopen prokázat rozsah, v jakém byl náklad vynaložen na dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů. V této části tedy soud shledal žalobu nedůvodnou.
23. Žalobce však dále namítá, že za dané situace mu měla být daň z příjmů doměřena podle pomůcek s tím, že mu měly být uznány tzv. esenciální výdaje. Této námitce soud přisvědčil.
24. V prvé řadě soud poznamenává, že Nejvyšší správní soud již jasně deklaroval, že institut tzv. esenciálních výdajů je aplikovatelný pouze na případy, kdy je daň vyměřována podle pomůcek (v podrobnostech viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2020, č. j. 1 Afs 204/2020-45). Zohledňování esenciálních výdajů tedy není nepřipustnou kombinací daně stanovené dokazováním a podle pomůcek. Podmínkou pro použití tohoto institutu je ovšem závěr o tom, že daň nelze stanovit dokazováním.
25. 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. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.
26. Klíčovou otázkou je v projednávané věci to, zda neunesením důkazního břemene (tj. nesplněním povinnosti při dokazování) ve vztahu k tomu, v jakém rozsahu byl uplatněný náklad vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmů, došlo k situaci, kdy žalobci nebylo možné stanovit daň dokazováním.
27. Podmínka nesplnění povinnosti při dokazování je v dané věci splněna právě tím, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Jak uvedl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33, „i neunesení důkazního břemene se podle ustálené judikatury zdejšího soudu považuje za nesplnění povinnosti při dokazování daňového subjektu, která je jedním ze zákonných předpokladů pro vyměření daně podle pomůcek“. Tento názor je přitom Nejvyšším správním soudem zastáván skutečně konstantně a napříč jednotlivými senáty – viz rozsudky ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71, ze dne 6. 5. 2010, č. j. 5 Afs 105/2009-135, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, ze dne 26. 3. 2014, č. j. 6. 3. 2014, č.

- j. 1 Afs 19/2014-39, nebo ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69. Zopakoval jej i v případě, že byl posuzován jediný obchodní případ – viz rozsudky ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90, ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014-27, nebo ze dne 10. 1. 2019, č. j. 3 Afs 138/2017-49. Zřejmě také proto žalovaný v kasační stížnosti, na základě níž byl předchozí rozsudek krajského soudu zrušen, výslovně uvedl: „Obecně nelze mít pochyb o tom, co znamená porušení některé z povinností daňového subjektu. V daném případě se jednalo o neunesení důkazního břemene.“
28. Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku uvedl následující: „Nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu nelze bez dalšího spatřovat pouze v tom, že žalobkyně ve vztahu k jedné konkrétní transakci, jakkoliv významné, neunesla důkazní břemeno.“ Krajský soud proto pečlivě vážil, k čemu přesně byl zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu zavázán. Dospěl přitom k závěru, že za závazný právní názor je nutno považovat požadavek na to, aby krajský soud své rozhodnutí lépe zdůvodnil, nikoli aby je zdůvodnil konkrétním způsobem a aby dospěl ke konkrétnímu závěru. Ostatně takový závazný právní názor by nemohl být vysloven, nebylo-li možné předchozí rozsudek krajského soudu vůbec přezkoumat. Krajský soud má proto za to, že své povinnosti náležitého odůvodnění předchozím odstavcem dostal a závazný právní názor Nejvyššího správního soudu naplnil.
29. Pro úplnost soud poznamenává, že výše uvedené závěry nejsou v rozporu ani s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 320/2019-28, na který Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku odkazoval. Z něj totiž neplyne, že by neunesení důkazního břemene nebylo postačující pro závěr o nesplnění povinnosti pro dokazování, nýbrž to, že neunesení důkazního břemene není bez dalšího postačující pro závěr o splnění všech podmínek pro přechod na pomůcky. V této souvislosti soud dodává, že ani v této věci nespátřuje jako jediný důvod pro přechod na pomůcky to, že žalobce neunesl důkazní břemeno, nýbrž zejména to, že z tohoto důvodu nebylo možné stanovit daň dokazováním, což vyplývá jak z následných úvah krajského soudu, tak z úvah ohledně průkaznosti jednotlivých důkazů uvedených v odstavcích 11. až 22.
30. Posouzení nemožnosti stanovit daň dokazováním se odvíjí od konkrétních okolností projednávané věci. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech.
31. Jak však naznačuje přehled rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu shrnutý v jeho rozsudku ze dne 12. 11. 2020, č. j. 1 Afs 204/2020-45, rozsah zpochybnění účetnictví daňového subjektu hraje zcela zásadní roli při posuzování otázky, zda lze ještě stanovit daň dokazováním. Ačkoliv zpochybnění jednoho nákladu zpravidla nevede ke zpochybnění účetnictví jako celku a k nemožnosti stanovit daň dokazováním (viz žalovaným citovaný rozsudek ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68), v posuzované věci je nutno vzít v úvahu, že nyní zpochybněvaný 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. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014-27, důvod pro stanovení daně podle pomůcek může být dán i tehdy, neunesl-li daňový subjekt důkazní břemeno pouze zčásti, tj. jestliže bylo plnění přinejmenším částečně prokazatelně poskytnuto a nebylo pouze prokázáno, že by rozsah plnění odpovídal rozsahu deklarovanému v účetních dokladech.

32. Soud poznamenává, že v případě výdajů za reklamní služby je nutno rozlišovat to, zda se jedná o výdaj na vlastní propagaci nebo o výdaj na propagaci jiných subjektů (tedy zprostředkování reklamní služby). V prvním případě totiž bude možné jen velmi obtížné hovořit o esenciálním výdaji, neboť by nebylo možné říci, že by bez tohoto výdaje nedošlo ke konkrétnímu plnění na příjmové stránce (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2020, č. j. 10 Afs 255/2018-39). V druhém případě naproti tomu jednoznačně existují konkrétní příjmy, které by bez těchto výdajů nevznikly.
33. Ačkoliv to ze zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu přímo neplyne, že by Nejvyšší správní soud považoval za nepřezkoumatelnou také úvahu ohledně nemožnosti stanovit daň dokazováním, krajský soud z opatrnosti shrnuje následující. Nemožnost stanovit daň dokazováním nedovodil soud z pouhého neunesení důkazního břemene žalobcem. Stejně tak ji nedovodil z pouhého zpochybnění jedné transakce. Nedovodil ji ani pouze z toho, že by bylo zpochybněno více než 90% nákladů žalobce. Dovodil ji ze všech okolností případů, tj. mimo jiné také z toho, jak hodnotil jednotlivé důkazy výše (v odstavcích 11. až 22.). Ve věci bylo provedeno rozsáhlé dokazování, a přesto se podařilo na jednu stranu žalobci prokázat to, že reklamní služby byly v nezanedbatelném rozsahu poskytnuty a kým byly poskytnuty. Nepodařilo se mu pouze prokázat to, že by byla poskytnuta některá dílčí plnění.
34. Tyto skutečnosti lze přitom zohlednit při stanovení daně podle pomůcek. Stejně tak lze v rámci tohoto postupu zohlednit to, že částka 7 000 000 Kč možná neodráží hodnotu služeb, jak tvrdí žalovaný, a to například proto, že z části možná představuje pouhý sponzoring bez protiplnění. Správce daně totiž disponuje relativně širokým správním uvážením při určení, v jakém rozsahu byly dané výdaje skutečně esenciální.
35. Klíčovým úkolem v rámci stanovení daně podle pomůcek tedy bude určení hodnoty esenciálních výdajů s ohledem na prokázaný rozsah reklamního plnění. Konkrétní výběr pomůcek bude přitom v dalším řízení v diskreci žalovaného. Soud se však již v tuto chvíli může vyjádřit k některým úvahám žalovaného, které jej vedou k pochybnostem o možnosti stanovit obvyklou cenu sporného plnění.
36. Soud se v první řadě ztotožňuje s názorem žalovaného, že hodnotu reklamního plnění nelze určit na základě smlouvy o zhotovení a provedení reklamy, neboť z ní nelze zjistit hodnoty jednotlivých dílčích plnění. Nelze však souhlasit s tím, že by snad přístup zástupců VSK Technika či VSK Centrum signalizoval nulovou hodnotu tohoto plnění. Pro VSK Technika měla jejich marketingová práva zjevně určitou hodnotu, pouze nebyla schopna tuto hodnotu „zpeněžit“, přičemž na VSK Centrum tato práva nepřevědla zdarma, nýbrž tuto společnost pouze zmocnila k onomu zpeněžení, ovšem na účet VSK Technika. Co se týče přístupu pronajímatele haly HT Reality, s.r.o., který dal nájemcům reklamní plochy zdarma volně k užívání, ani z něj nelze dovozovat nulovou hodnotu

reklamních práv. Nositelem oné hodnoty, která je předmětem marketingu, byl totiž až nájemce – klub VSK Technika, nikoliv majitel haly. Osobní propojení pronajímatele haly a žalobce neznamena ani to, že by mohl žalobce reklamu v hale umisťovat zdarma. I kdyby byl poskytovatelem takového plnění HT Reality, s. r. o. (s čímž se soud neztotožňuje, neboť nositelem hodnoty reklamních práv byl hokejový klub), nic by to neměnilo na tom, že by za plnění mohl od žalobce požadovat úplatu a výdaj na toto plnění by byl daňově uznatelným. Osobní propojenost by toliko mohla být zohledněna úpravou základu daně dle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Nutno poznamenat, že koncept esenciálních výdajů má v zásadě podobné důsledky jako toto ustanovení – tj. zohlednění výdajů, nikoliv však nutně v uplatňované výši.

37. Nelze vyslovit závěr, že by stanovení daně podle pomůcek bylo zcela nemožné. Jakkoliv soud nemůže v tuto chvíli zasahovat do diskrece žalovaného v rámci výběru pomůcek v dalším řízení, musí soud uvést, že pro stanovení daně minimálně přichází v úvahu srovnání s reklamním plněním u jiných hokejových klubů ve srovnatelném postavení, nebo s reklamními plněními pro hokejové družstvo mužů VSK Technika v jiném období.
38. K úvahám žalovaného ohledně propagace na stránkách www.vsktechnika.cz musí soud pro účely dalšího řízení doplnit následující. Předně soud nesouhlasí s poměrně úzkostlivým rozlišováním mezi doménou vsktechnika.cz a stránkami www.vsktechnika.cz a hokej.vsktechnika.cz. Jestliže bylo plnění realizováno na stránkách hokej.vsktechnika.cz, odpovídá toto plnění smlouvě o zhotovení a provedení reklamy. Na tom nic nemění ani to, že se nejedná o oficiální stránky VSK Technika. Lapidárně řečeno, co si žalobce objednal, to dostal. Skutečnost, že nejde o oficiální stránky VSK Technika, se však může promítnout do hodnoty realizované propagace, tj. do určení výše esenciálních výdajů. Propagace na oficiálních stránkách sportovního oddílu může mít jistě jinou hodnotu než propagace na stránkách, které si zaregistruje třetí osoba.

IV. Shrnutí a náklady řízení

39. Soud z výše uvedených důvodů ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
40. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl ve věci úspěšný, soud mu proto vůči žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti. Náklady řízení žalobce sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů zástupce žalobce. Odměna zástupce činí dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů za čtyři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsání žaloby, účast na jednání soudu a sepsání vyjádření ke kasační stížnosti) 4 x 3 100 Kč a náhrada hotových výdajů sestává z částky 4 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 citované vyhlášky a cestovních náhrad ve výši 1 185 Kč (cesta k jednání soudu Jihlava – Brno a zpět; 194 km; průměrná spotřeba 6,3 l na 100 km; cena pohonných hmot dle vyhlášky č. 259/2020 Sb. 27,20 Kč za 1 l; základní náhrada dle téže vyhlášky 4,40 Kč na 1 km). Jelikož je zástupce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o částku odpovídající této dani, tj. o 3 105 Kč.

Celková výše nákladů řízení žalobce tak činí 20 890 Kč. Soud nepřiznal žalobci náhradu nákladů řízení ve výši, v jaké ji požadoval, neboť žalobce při výpočtu odměny zástupce vycházel z nesprávné tarifní hodnoty sporu.

Poučení:

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

Kasační stížnost je nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 8. prosince 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu