



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobkyně: **Chládek a Tintěra, a.s.**, IČ 25253361
sídlem K Vápence 2677, 530 02 Pardubice
zastoupená daňovým poradcem Rödl & Partner Tax, k. s.
sídlem Platněřská 191/2, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2021, č. j. 383/21/5200-11431-712433,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Rozhodnutí správce daně a žalovaného

1. Rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu, územního pracoviště v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 10. 2019, č. j. 173029/19/4227-24791-603568 byla

Shodu s prvopisem potvrzuje

žalobkyni doměřena daň z příjmu právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období 1. 4. 2014 až 31. 3. 2015 ve výši 1.900.000 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 380.000 Kč. Napadeným rozhodnutím pak žalovaný změnil výše citované rozhodnutí správce daně, a to tak, že nově byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 4. 2014 až 31. 3. 2015 ve výši 1.520.000 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 304.000 Kč.

II. Podstata věci

2. Žalobkyně je česká stavební společnost. V daňovém priznání k dani z příjmů právnických osob uplatnila daňově účinné náklady v částce 8.000.000 Kč, představující služby spojené s propagací na golfových turnajích poskytnuté společností DEG Czech republic a.s. (dále jen „DEG“).
3. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole ze dne 25. 9. 2019, byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“), jak uvedeno shora. Základ daně byl zvýšen o náklady na propagaci na golfových turnajích ve výši 8 000 000 Kč od spol. DEG Czech republic a.s. (dále jen „DEG“) a o náklady na propagaci prostřednictvím motoristického sportu ve výši 2 000 000 Kč od spol. Abolendo media s.r.o. (dále jen „ABOLENDO“).
4. Vzhledem k tomu, že žalovaný vyhověl odvolání žalobkyně a uznal daňovou uznatelnost nákladů vynaložených na přijatá plnění od spol. ABOLENDO, není tato část žalovaného rozhodnutí předmětem žaloby. Předmětem žaloby tedy zůstává žalovaným potvrzené rozhodnutí správce daně týkající se nákladů spojených se službami propagace od společnosti DEG.

III. Žalobní body

5. Žalobkyně považuje rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně za nezákonná.
6. Žalovaný podle žalobkyně nesprávně hodnotil důkazy. Žalobkyně předložila řadu důkazních prostředků k prokázání skutečnosti, že spol. DEG pro ni zajišťovala reklamní služby týkající se golfových turnajů. Jednalo se například o výpověď svědků S. a D. Z jejich výpovědi je mimo jiné zřejmé, jaký byl vztah mezi spol. DEG a PERFORM PRODUCTION, s.r.o (dále jen „PERFORM“). Spol. DEG totiž při zajištění reklamních služeb pro žalobkyni využila know-how spol. PERFORM při pořádání golfových turnajů. Žalovaný přesto aproboval závěr správce daně o tom, že žalobkyně nepředložila dostatek důkazních prostředků, které by prokázaly náklady spojené s reklamními službami ve sjednaném rozsahu, osobu dodavatele a skutečného výrobce reklamních materiálů.
7. Závěr žalovaného o neprokázání toho, že spol. DEG zajišťovala pro žalobkyni reklamní služby, nemá oporu ve správním spisu. Žalovaný zcela rezignoval na řádné hodnocení důkazních prostředků. Podle žalobkyně není z hlediska daně z příjmů právnických osob relevantní, zda deklarované plnění bylo ve skutečnosti poskytnuto subjektem, který je uveden na daňovém dokladu. K tomu žalobkyně obsáhle cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 4. 7. 2018, č. j. 5 Afs 132/2017–29.
8. Skutečnost, že reklamní služby byly poskytnuty ve smluveném rozsahu, plyne jak z již zmíněných výsledků paní S. a pana D., tak rovněž z osobní přítomnosti pana H. Pan H. se všech turnajů osobně zúčastnil. Rovněž prokurista žalobkyně pan P. dosvědčil, že všechna

smluvní ujednání byla dodržena. Žalobkyně má za to, že byla prokázána i realizace reklamy na LED obrazovkách.

9. Podle žalobkyně není významné, kdo vyrobil reklamní předměty či vytvořil grafický návrh. Důležité je, že plnění dle smlouvy bylo naplněno. Nebylo povinností žalobkyně ověřovat, koho si spol. DEG zvolí jako svého subdodavatele. Navíc správce daně a žalovaný účelově zkreslili výpovědi paní S. a pana D. v její neprospěch. Žalovaný, pokud měl za to, že výpovědi svědků jsou rozporné, měl znovu provést výslech svědků.
10. Podle žalobkyně není pravdou, že by smlouva byla neurčitá. Znění smlouvy odpovídalo přesně zamýšlenému účelu a cíli reklamy na jednotlivých golfových turnajích. Nadto všech golfových turnajů se zúčastnil zástupce žalobkyně pan H. a mohl tak v případě nespokojenosti reklamní služby reklamovat.
11. Žalobkyně také nesouhlasí se závěrem žalovaného o tom, že náklady za pronájem hřišť, hostesky, catering a moderátora jsou daňově neuznatelnými náklady na reprezentaci. Ze smlouvy se spol. DEG plyne, že žalobkyni měly být poskytnuty reklamní služby související s pořádáním čtyř golfových turnajů. Skutečnost, kolik a za co společnost DEG platila společnosti PERFORM není významné. Žalobkyně totiž o takových skutečnostech ani nemohla vědět. Žalobkyně v této souvislosti odkázala na rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2005, č. j. 5 Afs 152/2004–55, ve kterém se kasační soud věnuje rozdílu mezi reklamou a reprezentací. Žalovaný tento rozsudek odmítl s tím, že se jedná o odlišný charakter služby (v citovaném rozsudku se jednalo o propagační ohňostroj). Žalovaný však svůj závěr nijak přesvědčivě nevysvětlil.
12. Také skutečnost, že docházelo k hotovostním výběrům z bankovních účtů společností DEG a PERFORM, leží mimo vědomost žalobkyně. Nemůže jí tedy taková skutečnost být kladena k tíži.
13. Pokud žalobkyně podle žalovaného prokázala souvislost vynaložených nákladů na reklamní služby od spol. DEG s jejími výnosy, měl žalovaný povinnost předmětné náklady osvědčit jako daňově uznatelné.
14. Žalovaný také postupoval nezákonně, když odmítl zohlednit objektivně nutné náklady na reklamní služby. K tomu žalobkyně citovala judikaturu NSS. Pokud měl správce daně za to, že žalobkyně neprokázala veškeré deklarované reklamní služby, bylo jeho povinností zohlednit tzv. esenciální náklady, které žalobkyně musela vynaložit.

IV. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný shrnul průběh daňového řízení a odkázal na žalované rozhodnutí. Podle žalovaného žalobkyně v žalobě nepředkládá žádné nové skutečnosti. Žalovaný zopakoval, že smlouva na reklamní služby byla neurčitá. Navíc uskutečnění části reklamního plnění nebylo vůbec prokázáno. Účast zástupce žalobkyně pana H. na golfových turnajích nemá žádnou důkazní hodnotu stran prokázání rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Žalovaný také poukázal na rozpory ve svědeckých výpovědích paní S. a pana D. Značnou část nákladů na služby hrazených žalobkyní je třeba považovat za náklady na reprezentaci. Pokud jde o esenciální výdaje, takový postup by byl spojen s přechodem ze stanovení daně dokazováním na stanovení daně pomůckami. Takový postup však není na místě, pokud není zpochybněna podstatná část účetnictví či účetnictví jako celek. V tomto případě nebylo možné zohlednit esenciální výdaje. V podrobnostech pak žalovaný odkázal na obsah a závěry napadeného rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje

V. Replika k vyjádření žalovaného

16. K vyjádření žalovaného podala žalobkyně obsáhlou repliku. V ní se ohradila proti tvrzení žalovaného o absenci důkazů prokazujících existenci plakátů a distribuci letáků. Žalobkyně předložila několik tabulek týkajících se videozáznamů golfových turnajů, z nichž má být patrný přesný čas výskytu určitého druhu reklamního nosiče. Spisový materiál podle žalobkyně obsahuje takové důkazní prostředky, které prokazují, že žalobkyni byly dodány od spol. DEG reklamní služby v deklarovaném rozsahu. Žalovaný podle žalobkyně nesprávně zaměňuje osobu výrobce reklamních nosičů a poskytovatele reklamy. Spol. DEG je třeba chápat jako poskytovatele reklamy. Žalobkyně opětovně rozporuje názor žalovaného o tom, že náklady za pronájem hřišť, hostesky, catering a moderátora představují neuznatelné náklady na reprezentaci. Žalobkyně si neobjednala golfový turnaj, neboť se jednalo o akci spol. DEG a na této společnosti bylo, jaké služby účastníkům turnaje poskytne. Závěrem se žalobkyně též vyjádřila k efektivnosti reklamy.

VI. Posouzení věci krajským soudem

17. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
18. Na tomto místě vzhledem k obsáhlosti žaloby považuje soud za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobkyně odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobkyně v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13).
19. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry [proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13, rozhodnutí NSS dostupná na www.nssoud.cz), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, odstavec 4 odůvodnění, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10, odstavec 5 odůvodnění, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09, odstavec 6 odůvodnění, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobkyně odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces,

jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

20. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: „...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítka, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na náleze Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“
21. Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19: „Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlost žaloby zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že

podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat ‚přezkoumatelný‘ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

22. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné stejně jako další citovaná rozhodnutí Ústavního soudu na <http://nalus.usoud.cz>).
23. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47). Obdobně též aktuálně v nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20.
24. Předmětem nyní projednávané věci je oprávněnost snížení základu daně z příjmů právnických osob o náklady na propagaci na golfových turnajích ve výši 8.000.000 Kč jako nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).
25. Podle § 23 odst. 1 ZDP platí, že „[z]ákladem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.“
26. Podle § 24 odst. 1 věta první ZDP platí, že „[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.“
27. Podle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP platí, že „výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dar; za dar se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně.“
28. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu „Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“
29. Ještě před samotným přezkumem považuje soud za vhodné zmínit, že zdejší soud již v nedávné době projednával žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného, který zamítl její odvolání proti dodatečným platebním výměřům, kterými byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období květen až srpen 2014, a to ve vztahu k uplatnění nároku odpočtu DPH za reklamní plnění poskytované spol. ABOLENDO a spol. DEG. Rozsudkem ze dne 6. 10. 2021, č.j. 52 Af 4/2021–253 žalobu zamítl, přičemž o kasační

stížnosti žalobkyně vedené pod sp. zn. 4 Afs 397/2021 nebylo dosud (ke dni vyhlášení tohoto rozhodnutí) rozhodnuto. Reklamní plnění poskytované spol. DEG, kterých se doměření DPH v uvedené věci týkalo, jsou totožná s reklamními službami, resp. s náklady za reklamu, na jejichž základě si žalobkyně snížila základ daně a jež jsou předmětem nyní projednávané žaloby. Rozhodnutí správce daně a žalovaného vzešlo v obou případech z daňové kontroly na DPPO a DPH zahájené u žalobkyně dne 28. 2. 2017.

30. K jednotlivým žalobním bodům soud uvádí následující.

Hodnocení důkazů, poskytovatel - výrobce a rozsah reklamního plnění

31. K otázce hodnocení důkazních prostředků se již dříve vyjádřil zdejší soud v již citovaném rozsudku ze dne 6. 10. 2021, č. j. 52 Af 4/2021-253. V uvedeném řízení se jednalo o nárok na odpočet DPH, přičemž v nynějším řízení jde o snížení základu daně, tedy uplatnění nákladů souvisejících s přijatými reklamními službami. Předmět plnění však zůstává totožný. V bodech 19 až 24 citovaného rozsudku zdejší soud dospěl k závěru, že předloženými důkazními prostředky nebylo prokázáno, kdo reklamní materiály skutečně vyrobil, v jakém rozsahu a za jakou cenu. V nyní projednávané věci není důvod se od takového závěru odchýlit. Žalobkyni se nepodařilo prokázat skutečný rozsah reklamního plnění. V replice k vyjádření žalovaného sice předložila rozbor videozáznamů, ani takový rozbor však nijak nevyvrací závěr žalovaného o neprokázání skutečného rozsahu reklamních služeb. Videozáznamy bylo prokázáno, že žalobkyni byly určité služby poskytnuty, nebyl však prokázán jejich rozsah. Není pravdou, že žalovaný požadoval po žalobkyni, aby se na videozáznamu nutně objevilo všech údajných 5 000 ks letáků. Prokázat poskytnutí této reklamní služby bylo možné i jinými způsoby. Tvrzení žalobkyně o tom, že se turnajů účastnil osobně pan H. jako zástupce žalobkyně a právě jeho prostřednictvím byl rozsah poskytnutých reklamních služeb kontrolován, rovněž neobstojí jako důkazní prostředek k prokázání skutečného rozsahu poskytnutých reklamních služeb. Také pokud jde o rozsah poskytnutých reklamních služeb, nelze nezmínit, že žalobkyně vůbec neprokázala reklamu formou spotů na LED obrazovkách v jednotlivých městech. Správci daně předložila pouze ony reklamní spoty, které měly být vysílány. To však v žádném případě neprokazuje, že tyto spoty vysílány byly. Právě tento druh reklamy byl podle soudu způsobilý zasáhnout neurčitý počet potenciálních zákazníků. Žalobkyně přijetí tohoto reklamní plnění však neprokázala.
32. Rozpory pak lze spatřovat i ve svědeckých výpovědích V. S. a B. D. ve vztahu k otázce, kdo reklamní materiály skutečně vyrobil. Tyto měla podle spol. DEG zajišťovat spol. PERFORM, nicméně její jednatel pan D. takové tvrzení popřel ve své svědecké výpovědi.
33. Svědkyně S. potvrdila, že v roce 2014 spol. DEG poskytovala reklamní služby, inzertní činnost, pořádání večírků, přehlídek a sportovních akcí. Spol. DEG jednala s klienty, uzavírala smlouvy, vystavovala daňové doklady a inkasovala peněžní prostředky, zatímco veškeré další služby, tj. pronájem golfových hřišť, moderátora, hostesky, rauty, dopravu, výrobu a distribuci reklamních materiálů, fotodokumentaci a videodokumentaci zajišťovala spol. PERFORM. Logo žalobkyně obdržela svědkyně údajně od M. H. (člen představenstva žalobkyně) a předala je panu D. (spol. PERFORM), aby mohl vytvořit reklamní materiály, které i přivezl. K přípravě grafického návrhu svědkyně uvedla, že faktické zpracování provedla spol. PERFORM. Grafický návrh byl konzultován s B. D. a M. H. a po odsouhlasení poslán B. D. Na distribuci a instalaci reklamních materiálů se podílela spol. DEG, přičemž B. D. a hostesky roznášely letáky. Jednotlivých golfových

turnajů se dle svědkyně účastnil za žalobkyni M. H. Skutečnost, zda byly sjednávány dodatky ke smlouvě (tedy o tom, že reklamní materiály dodá spol. DEG), si svědkyně nepamatovala. Žalovaný proto vyhodnotil, dle krajského soudu zcela správně, v souladu s obsahem poskytnuté výpovědi, že svědkyně potvrdila poskytnutí reklamních služeb žalobkyni, avšak nepotvrdila, tedy nebyl prokázán, konkrétní rozsah těchto poskytnutých služeb.

34. B. D. vypověděl, že spol. PERFORM se zabývá marketingovými akcemi na golfových turnajích přibližně od roku 2001, když zajišťuje pronájem golfových hřišť, catering, hostessing a instalaci brandigu (reklamních nosičů). Zadavatelem golfových turnajů byla dle svědka žalobkyně a spol. DEG. Svědek byl v kontaktu s M. H. (člen představenstva žalobkyně), se kterým řešil změny ve startovních listinách a další organizační záležitosti. Reklamní služby žalobkyni dle svědka poskytovala spol. DEG. K výrobě reklamních materiálů svědek uvedl, že nemá tušení, kdo v případě golfových turnajů Chládek a Tintěra zajišťoval výrobu (tisk) a dodávku reklamních materiálů a kdo dělal grafické návrhy bannerů a plakátů. Již hotové materiály byly obchodní společnosti předávány před golfovými turnaji. Svědek dále uvedl, že dozoroval instalaci reklamních bannerů a plakátů, kterou prováděli pracovníci hřiště. Distribuci letáků dle svědka zajišťovaly hostesky. Jednotlivé golfové turnaje byly dle svědka uzavřené jen pro pozvané hráče, avšak samotný areál golfového hřiště a tréninkové plochy nebyly pro veřejnost uzavřeny. Žalovaný proto zcela správně v souladu se svědeckou výpovědí učinil ten závěr, že spol. DEG poskytovala žalobkyni reklamní služby na golfových turnajích, zatímco organizaci těchto turnajů zajišťovala spol. PERFORM. Výpovědi svědka přitom nebyl prokázán konkrétní rozsah poskytnutých reklamních plnění.
35. Okolnost rozsahu a s ní související otázka výrobce reklamních materiálů zůstala nezodpovězena. Svědkyně S. si nepamatuje na ústní dodatek ke smlouvě a svědek D. vylučuje, že by spol. PERFORM zajišťovala výrobu reklamních materiálů (viz předchozí body tohoto rozsudku). Je tedy na místě závěr žalovaného, že nebylo prokázáno, že žalobkyni byly skutečně poskytnuty reklamní služby v tvrzeném rozsahu od spol. DEG. Z předložených videozáznamů je sice zřejmé, že určité reklamní plnění bylo poskytnuto (například letáky, bannery, plakáty), otázkou však zůstává, jaký efekt měla taková sebe prezentace na fakticky uzavřené akci, a to zejména ve vztahu k počtu a skladbě osob tam přítomných.
36. Odkaz na rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2007, sp. zn. 9 Afs 81/2007, který se zabývá hranicí požadavku na dokládání důkazních prostředků, není případný. V nyní projednávané věci totiž není vůbec zřejmé, kdo skutečně reklamní materiály vyrobil, ostatně ani v žalobě či replice žalobkyně výrobce nespecifikuje. A jak již uvedeno výše, svědek D. coby jednatel spol. PERFORM popřel, že by tato společnost výrobu zajišťovala. Jakkoli se pak v podané replice snažila žalobkyně vysvětlit rozdíl mezi poskytovatelem reklamy a jejím výrobcem, ani z toho není patrné, kdo reklamní materiály vyrobil. Žalobkyně také nijak nevysvětlila již zmíněný rozpor ve svědeckých výpovědích V. S. a B. D. Požadavek na znovuprovedení jejich výpovědi rovněž není důvodný. Jak správně poukázal žalovaný, NSS v rozsudku ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018-42 (bod 28) jednoznačně vyslovil nepřipustnost opakování výsledku za účelem přimět svědka ke změně výpovědi ohledně již zodpovězených otázek, jestliže byl výslech řádně proveden, což žalobkyně v dané věci nespороvala.

K charakteru vynaložených nákladů

37. Krajský soud také souhlasí se závěrem žalovaného o tom, že v částce, kterou žalobkyně hradila spol. DEG jsou zahrnuty náklady na reprezentaci, které nejsou daňově uznatelnými. Uvedené zjištění správce daně plyne z výpovědi svědka D. jako jednatele spol. PERFORM, který uvedl mimo jiné, že spol. PERFORM neposkytovala reklamní služby, ale poskytla pronájem hřišť, hostesky, catering a moderátora (viz také bod 34 tohoto rozsudku). Neobstojí tvrzení žalobkyně, že ona sama si golfové turnaje neobjednala. Již ze smlouvy uzavřené žalobkyní se podává, že tato si objednala kompletní reklamní služby související s pořádáním golfových turnajů „Chládek a Tintěra GOLF TOUR 2014“. Objednání golfových turnajů pak bylo potvrzeno i svědeckou výpovědí V. S. Žalovaný správně připomněl, že se jednalo o turnaj pouze pro pozvané hosty (obchodní partnery), přítomnost moderátora, který vyhlášoval ceny v turnaji a hostesky, které předávaly ceny a diplomy. Nevěrohodné je v tomto ohledu tvrzení žalobkyně o tom, že neměla možnost jakkoliv ovlivnit, zda na golfových turnajích bude přítomen moderátor, hostesky či catering. Zde lze odkázat na článek 2.1 písm. b) předmětné smlouvy o poskytování reklamních služeb, kde se předpokládá zajištění výše uvedených služeb.

K tvrzení o výnosech souvisejících s výdaji

38. Krajský soud se neztotožňuje s názorem žalobkyně o tom, že právě díky výše uvedeným poskytnutým službám mohlo být dosaženo účinné reklamy a prezentace daňových subjektů na golfových turnajích. Jak již uvedeno výše, předmětné golfové turnaje měly v podstatě charakter uzavřené akce pro pozvané hosty a poskytnuté služby tak měly jednoznačně charakter daňově neuznatelných nákladů na reprezentaci. Pokud jde o žalobkyní odkazovaný rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2005, č. j. 5 Afs 152/2004–55, jakkoli zde kasací soud uvedl, že výčet výdajů na reprezentaci je v ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP pouze demonstrativní, vyslovil však také, že uvedené ustanovení dává určitý rámec pro vymezení obsahu daného pojmu pro daňové účely a definuje jeho charakteristické rysy. NSS v dané věci skutečně označil propagační ohňostroj za reklamní službu, uvedl k tomu, že se jedná o typově jiné plnění, než plnění uvedená v předmětném ustanovení zákona o daních z příjmů. Propagační ohňostroj měl z povahy věci jistě potenciál oslovit širší veřejnost a tím i propagovat svoji obchodní značku a oslovit nové klienty. V nyní projednávané věci správce daně zjistil, že spol. PERFORM zajistila pronájem hřišť, hostesky, catering a moderátora pro golfové turnaje žalobkyně. Tedy takové služby, které typově odpovídají službám demonstrativně uvedeným v ust. § 25 odst. 1 písm. t) ZDP.
39. V této souvislosti lze také odkázat na rozsudek NSS ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018–37, kde se NSS věnoval otázce zdanitelných plnění za reklamní služby spočívající v propagaci na golfových turnajích, přičemž vyjádřil pochybnost, zda propagace a účast na uzavřených golfových turnajích s velmi omezeným okruhem týchž účastníků a s občerstvením je skutečně propagací její činnosti spojenou s možností akvizice potenciálních nových obchodních partnerů a nikoliv např. reprezentace.
40. Ve shodě se závěry žalovaného je i komentářová literatura k předmětnému ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP.¹ Podle ní je typickým znakem reklamy ta skutečnost, že je určena obecnému okruhu subjektů s cílem ovlivnit rozhodování spotřebitelů. Výdaje na reprezentaci chápe autor komentáře jako určité bonusy, jejímž účelem není získání

¹ Pelc, V. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 664 s. Dostupné také na Beck-Online.

primárně informovat či přesvědčit, aby se obrátili se zakázkou právě na poplatníka, což je příznačné právě pro reklamu. Ostatně pojem reprezentace vychází z latinského *repraesento*, což v překladu podle kontextu znamená opět zpřítomnit, postavit před oči.

41. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného předložila tabulku obchodní spolupráce s jednotlivými účastníky golfových turnajů. Podle žalobkyně došlo v souvislosti s konáním golfových turnajů k utužování a navázání nových obchodních vazeb. To ale podle soudu ničeho nemění na tom, že se jednalo v podstatě o uzavřenou akci pro omezený okruh účastníků a poskytnuté služby nebyly určeny obecnému okruhu subjektů, jako je tomu typicky u reklamy. Účastníky golfových turnajů byli obchodní partneři žalobkyně, velmi stěží však potenciální noví zákazníci. Charakter akce v podstatě ani neumožňoval, aby se golfových turnajů účastnil obecný okruh subjektů, tedy potenciálních nových zákazníků žalobkyně, jako je tomu v případě reklamy. Lze sice připustit skutečnost, že mohlo dojít k uzavření nových obchodů se stávajícími klienty žalobkyně, to však ničeho nemění na celkovém posouzení vynaložených nákladů, které dle předmětné nelze rozdělit.
42. Jak uvedl NSS již v rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, publikovaném pod č. 264/2004 Sb. NSS, „z ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. skutečně nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn., že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období.“ Rovněž první senát NSS v rozsudku ze dne 4. 4. 2007, č. j. 1 Afs 23/2006-105 setrval na těchto závěrech, když judikoval, že „*Tento vzájemný vztah výdajů a příjmů, který bývá v judikatuře také označován jako „věcná a časová souvislost“, je pro daňovou účinnost výdaje určující. Po daňovém subjektu nelze žádat, aby vždy po uplatněném výdaji následoval skutečný příjem, protože ne vždy se i přes vynaložené náklady podaří příjmu dosáhnout. Je však třeba, aby mezi výdajem a očekávaným příjmem existoval přímý a bezprostřední vztah; jinak nelze výdaj uznat (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, publikovaný pod č. 264/2004 Sb. NSS).*“ V nyní projednávané věci tento vztah prokázán nebyl. Z žalobkyní předložené tabulky nelze bez dalšího učinit závěr o tom, že nové zakázky pro žalobkyni měly vzniknout právě v důsledku účasti zástupců daných společností jako zákazníků žalobkyně na předmětných golfových turnajích. Zejména však, jak již uvedeno shora, nebylo prokázáno získání nových obchodních partnerů. Ani v případě prokázání souvislosti mezi vynaloženými náklady na reklamní plnění a výnosy by bez dalšího nebylo možné učinit závěr o tom, že žalobkyně splnila podmínky pro daňovou uznatelnost. Žalobkyně totiž musí, jak již uvedeno výše, prokázat například také to, že reklamní služby byly poskytnuty v ujednaném rozsahu a za cenu odpovídající smluvnímu ujednání.
43. Žalovaný tedy podle krajského soudu dospěl ke správnému závěru o tom, že celou část poskytnutých služeb (pronájem golfových hřišť, catering, hostesky) je nutno označit jako daňově neuznatelné náklady na reprezentaci, přičemž vynaložené náklady nelze rozdělit. Ostatně sama žalobkyně setrvala uvádí, že se jednalo o komplexní reklamní služby.

Posouzení tzv. esenciálních nákladů

44. Žalobkyně v závěru žaloby namítala rovněž porušení povinnosti zohlednit tzv. esenciální náklady. Podle žalobkyně není sporu o tom, že byly dodány reklamní služby dle předmětné smlouvy. Krajský soud i zde musí dát za pravdu žalovanému, neboť v nyní

projednávané věci nelze zohlednit esenciální výdaje. Jak totiž správně uvedl žalovaný, NSS se v rozsudku ze dne 11. 10. 2013, č. j. 8 Afs 39/2012–126 zabýval stanovením, resp. zohledněním esenciálních nákladů a dospěl k závěru, že takový postup je spjat s přechodem ze stanovení dokazováním na stanovení daně pomůckami. Žalovaný k tomu uvedl, že v případě žalobkyně nebylo zpochybněno účetnictví ani jeho část, a proto nepřicházel v úvahu přechod na stanovení daně podle pomůcek. Ke stejnému závěru dospěl NSS i v rozsudku ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 205/2020–45, bod 58. Navíc problematičností stanovení daně podle pomůcek v případě výdajů na reklamu se zabýval NSS i v rozsudku ze dne 26. 3. 2020, č. j. 10 Afs 255/2018–39, kde uvedl: „V nynější věci ale nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví žalobkyně a pochyby správce daně se ani netýkaly vlastního předmětu podnikání žalobkyně, protože neobstála pouze skupina dokladů vztahující se k výdajům na reklamu na závodních vozidlech. V takové situaci nemůže být daň stanovena podle pomůcek, nýbrž má být stanovena dokazováním. Tzv. esenciální výdaje nemohou být žalobkyni uznány i proto, že v této věci jsou sporné výdaje na reklamu, nikoli na zboží či služby, kterých by bylo pro její předmět podnikání nevyhnutelně třeba a bez nichž by z povahy věci nemohla dosáhnout vůbec žádných příjmů.“ Žalobkyně z citovaného rozsudku v žalobě vyvozuje pouze to, že kasační soud apriori nevyloučil zohlednění esenciálních nákladů v oblasti výdajů na reklamu.

45. V případě žalobkyně je však stěžejní, že podstatná část údajně poskytnutých reklamních služeb měla charakter výdajů na reprezentaci (zejména catering, moderátor a hostesky), tedy daňově uznatelných výdajů. Propagace na třech LED obrazovkách v městech konání turnajů pak nebyla vůbec prokázána, jak již soud uvedl výše (žalobkyně předložila správci daně pouze reklamní spot, který se měl na panelech vysílat). Z videozáznamů je sice zřejmé, že na turnajích byly k dispozici letáky, bannery a plakáty, jakkoliv nebylo prokázáno, že byly vyrobeny v počtu kusů dle smlouvy. Nicméně i v takovém případě vyvstává otázka, jaký význam mělo například rozdávání letáků informujících o obchodní činnosti žalobkyně stávajícím obchodním partnerům, kteří na golfové turnaje byli pozváni. Uvedené skutečnosti v souhrnu nepodporují tvrzení žalobkyně o tom, že se jednalo o výdaje na reklamu, ale spíše to, že golfové turnaje měly charakter určitého zviditelnění se u stávajících obchodních partnerů, s nimiž žalobkyně již v minulosti spolupracovala.

VII. Závěr a náklady řízení

46. Ze shora uvedených důvodů tak správce daně nemohl žalobkyni předmětné náklady osvědčit jako daňově uznatelné dle ust. § 24 odst. 1 ZDP. Žalobkyně podmínky pro daňovou uznatelnost dle předmětného ustanovení nesplnila.
47. Jak tedy uvedeno a podrobně ke každé žalobní námitce argumentováno výše, krajský soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou.
48. S ohledem na shora uvedené závěry nebyla žaloba shledána důvodnou, krajský soud ji dle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
49. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně v řízení úspěšná nebyla. Žalovanému náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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. 1 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice, 27. dubna 2022

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu