



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: **HC Technika Brno, a. s.**, IČO 28318455
sídlem Ríšova 251/2, 641 00 Brno
zastoupený advokátem Mgr. Vojtěchem Hamanem
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 9. 2. 2021, č. j. 2938/21/5200-11434-703000,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 26. 6. 2018, č. j. 3288086/18/3004-51522-712304, č. j. 3289213/18/3004-51522-712304 a č. j. 3322940/18/3004-51522-712304 (dále jen „platební výměry“), žalobci

doměřil daň z příjmů právnických osob a penále. Konkrétně za zdaňovací období roku 2013 doměřil daň vyšší o 1 024 100 Kč, za zdaňovací období roku 2014 daň vyšší o 788 310 Kč při současném zrušení daňové ztráty ve výši 161 377 Kč a za zdaňovací období roku 2015 daň vyšší o 30 590 Kč. Zároveň žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 204 820 Kč, 159 275 Kč a 4 505 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 9. 2. 2021, č. j. 2938/21/5200-11434-703000 (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 platebním výměrům a platební výměry potvrdil.

2. Předmětem sporu mezi stranami je otázka daňové účinnosti nákladů vynaložených za reklamní plnění, které byly fakturovány společnostmi Jet VSK s.r.o. (dále jen „Jet VSK“) a HT Group Racing Team s. r.o. (dále jen „HT Racing“).

II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá nezákonnost zahájení daňové kontroly z důvodu, že správce daně měl vyzvat žalobce k podáním dodatečného daňového přiznání. Byly mu známy skutečnosti, které nasvědčovaly nesprávnému stanovení daně. Zjištění o vadách smluvních ujednání mezi Vysokoškolský sportovní klub Technika Brno, o.s. (dále jen „VSK Technika“), VSK Centrum, s. r. o. (dále jen „VSK Centrum“) a Jet VSK jsou platná i pro zde projednávaný případ. Žalobce popisuje svůj smluvní vztah s Jet VSK a dále vztahy se svými odběrateli. Bylo prokázáno, že Jet VSK byla dodavatelem žalobce, žalobce s žádnou jinou společností nebo Ing. Š. žádný jiný vztah neměl. Všechna sjednaná plnění realizoval Jet VSK. Za jakých podmínek plnění zajistil, není a nebylo žalobci známo. Dodavatel následně také vyhotovil dokumentaci reklamních plnění. Dokumentace představovala důkaz o realizaci části sjednaných plnění. Bylo prokázáno, že reklama partnerů žalobce byla skutečně realizována. Žalobce dále podrobně rozebírá důkazy prokazující uskutečnění dílčích reklamních plnění a zpochybňuje relevanci některých zjištění správce daně. Zároveň vždy k jednotlivým okolnostem předkládá argumentaci podporující standardní povahu těchto okolností. M. Š. byl obeznámen s rozsahem poskytnutých reklamních plnění, smluvní zajištění zařizoval jeho otec. Výrobce dresů neměl k dispozici loga partnerů žalobce od Jet VSK nebo někoho, kdo jej od dodavatele získal. Vůči žalobci však vystupoval vždy pouze Jet VSK. Reklamu na ledové ploše je možné zahrnout pod "prezentaci loga v rámci činnosti oddílu ledního hokeje VSK Technika". V rámci sjednané smlouvy nebyl omezen počet smluvních partnerů. Bylo na obchodní strategii žalobce, zda se mu podaří zajistit odběratele a za jakých podmínek. Žalobce nestanovil svým partnerům cenu na základě velikosti reklamní plochy či nějakých exaktních skutečností, ale vždy to bylo otázkou dohody o ceně za sjednaná plnění. Bylo prokázáno, že dodavatelem byla společnost Jet VSK, byla prokázána realizace plnění a nesporná je i částka, za kterou žalobce plnění získal. Předmětné náklady byly náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Žalobce uzavřel smlouvu se společností HT Racing v návaznosti na vady plnění dodaného společností Jet VSK. Nelze ztotožňovat jednotlivé nároky plynoucí z uzavřených smluvních vztahů. Jedná se o samostatné právní vztahy se samostatnými závazky a důsledky. Tímto nákladem žalobce zajistil své příjmy do té míry, že nedošlo ze strany konečného inzerenta k odstoupení od smlouvy. Žalobce prokázal vazbu mezi vynaložením částky 1,5 milionu Kč za plnění od společnosti HT Racing a zdanitelnými příjmy. Na závěr žalobce namítá, že žalovaný měl stanovit daň podle pomůcek a žalobci měl uznat esenciální náklady. Při vyloučení nákladů a současném konstatování o

faktickém uskutečnění plnění je zřejmé, že daň není stanovena ve správné výši. Někaké náklady musely být vynaloženy a je povinností správce daně náklady odpovídající poskytnutému plnění žalobci přiznat.

4. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí a opakuje své stěžejní závěry. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by správce daně měl před zahájením daňové kontroly jakékoliv poznatky o důvodech, pro které měl žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobce neodstranil pochybnosti správce daně a neprokázal, že předmětná plnění se uskutečnila tak, jak bylo deklarováno předloženými daňovými doklady. U výdajů vyúčtovaných společností HT Racing neprokázal, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Výpověď pana Švece nelze hodnotit izolovaně. Obecně formulované znění smlouvy o zhotovení provedení reklamy vyvolalo pochybnosti v rozsahu sjednaných plně a o skutečně realizovanému obsahu služeb. Zjištěné skutečnosti vylučují uznání dotčených nákladů, a to i jen v nějaké jeho části formu esenciálních výdajů. Neprokázání oprávněnosti konkrétního výdaje není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek, a není tedy samo o sobě důvodem pro stanovení daně podle pomůcek. Sporné náklady představují 37 %, respektive 50 % celkových nákladů. Žalovaný proto závěrem navrhuje, aby soud žalobu zamítl.
5. V rámci soudního jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích.

III. Posouzení věci krajským soudem

6. 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.

III.a Zákonnost zahájení daňové kontroly

7. Žalobce předně namítá nezákonnost zahájení daňové kontroly z důvodu, že nebyl správcem daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzván k podání dodatečného daňového přiznání.
8. Dle § 145 odst. 2 daňového řádu „[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu“.
9. V návaznosti na námitku žalobce je nejprve nutno vyjasnit v obecné rovině otázku, kdy je správce daně podle citovaného ustanovení povinen před případným zahájením daňové kontroly vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. K této otázce se již několikrát vyjádřil Nejvyšší správní soud. Ustálenou judikaturu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, či rozsudky ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65, ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, ze dne 2. 3. 2016, č. j. 79/2015-39, publ. pod č. 3398/2016 Sb. NSS; všechna zde citovaná rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz) k dané otázce lze shrnout tak, že správce daně má povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení před případným

zahájením daňové kontroly tehdy, může-li důvodně předpokládat doměření daně, přičemž důvodný předpoklad se musí opírat o konkrétní skutečnosti tak, aby byl správce daně schopen formulovat jasné věcné důvody pro vydání výzvy. Možnost vydání výzvy se odvíjí od množství a kvality informací, jimiž správce daně disponuje. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří. Vydání výzvy není automatickou povinností správce daně před tím, než zahájí daňovou kontrolu.

10. Soud po provedené revizi správního spisu (včetně jeho neveřejné části) shledal, že správce daně v době zahájení daňové kontroly neměl konkrétní poznatky, které by osvědčovaly, že žalobci bude doměřena daň. Ostatně k doměření daně (resp. snížení daňové ztráty) ani po provedení rozsáhlého dokazování v průběhu daňové kontroly nedošlo na základě toho, že by bylo prokázáno, že se obchodní případy odehrály jinak, nýbrž na základě toho, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Správce daně přitom může jen stěží před zahájením daňové kontroly předvídat, jaké důkazy žalobce předloží či navrhne a zda žalobce unese důkazní břemeno či nikoliv. V daném případě nelze za konkrétní poznatky o budoucím doměření daně považovat ani zjištění učiněná v souvisejících daňových věcech ohledně smluvních vztahů mezi VSK Technika, VSK Centrum a Jet VSK. Jednak zjištění ohledně těchto smluvních vztahů rozhodně nepostačovala k tomu, aby bylo možné předpokládat doměření daně, jednak podle názoru soudu ani tato zjištění nebyla pro doměření daně rozhodná (viz dále). Ve stručnosti lze uvést, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly určité poznatky, které mu umožňovaly formulovat pochybnosti o tom, že se transakce realizovaly tak, jak žalobce deklaroval. Nemohl však předvídat, jak tyto pochybnosti žalobce osvětlí, jakými důkazními prostředky bude disponovat a zda se mu podaří pochybnosti vyvrátit a soulad svých tvrzení se skutečností prokázat. Ačkoliv lze tedy se žalobcem souhlasit v tom, že pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu není nutné, aby měl správce daně jistotu, že daň bude doměřena, musí mít k dispozici alespoň takové poznatky, aby mohl důvodně předpokládat doměření daně. Takové poznatky však správce daně v projednávané věci neměl.
11. Soud proto uzavírá, že pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu v projednávané věci nebyl dán zákonný důvod a daňová kontrola nebyla zahájena v rozporu s tímto ustanovením. Žaloba je v této části nedůvodná.
12. Pouze pro úplnost soud poznamenává, že případné porušení § 145 odst. 2 daňového řádu by nemělo za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí jako celku, jak namítá žalobce. Tato nezákonnost by se totiž promítala „pouze“ do (ne)zákonnosti předpisu penále (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2019, čj. 9 Afs 364/2018-76).

III.b Náklady na reklamní plnění od dodavatele Jet VSK

13. Správce daně po provedené daňové kontrole shledal, že žalobce neprokázal, že náklad v částce 9 700 000 Kč, vynaložený na propagaci a reklamu v rámci sportovišť VSK Technika, je daňovým výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Zpochybnil především rozsah poskytnutého plnění, jeho cenu a skutečnost, že mu jej poskytl deklarovaný dodavatel – Jet VSK.

14. Žalobce vůči těmto závěrům předně namítá, že v rámci daňové kontroly prokázal, že reklamní plnění mu bylo poskytnuto deklarováním dodavatelem – Jet VSK. Tuto námitku soud shledal důvodnou.
15. 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 ze dne 22. 7. 2013 (dále jen „smlouva o zhotovení a provedení reklamy“) je neurčitý, že není zřejmé, v jakém rozsahu má být reklama poskytnuta, že Jet VSK nedisponovala veškerými deklaroványými reklamními právy klubu VSK Technika, že nebyla ani oprávněna v omezeném rozsahu uzavírat reklamní smlouvy na svůj účet, že klub neměl pronajaty VIP prostory, v nichž měla probíhat propagace, nebo že stránky www.vsktechnika.cz, na nichž mělo docházet k propagaci, nebyly jedinými stránkami, na kterých byly zveřejňovány informace ze zápasů hokejového mužstva a umístěna loga reklamních partnerů. Stejně tak soud souhlasí se závěry, že provedené dokazování pochybnosti správce daně zcela nerozptýlilo (viz dále).
16. 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., jakožto jeden ze dvou jednatelů Jet VSK. Zároveň podle názoru soudu nevystaly žádné relevantní pochybnosti o tom, že by Ing. V. Š. v této záležitosti vystupoval právě jménem Jet VSK.
17. 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 výpovědi svědka V. O. ve věcech daňových subjektů Jet VSK a VSK Technika, která je přílohou úředního záznamu č. j. 4911127/17/3005-60561-705877). 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. Jisté 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.
18. 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 jednatelé rozdělenou „agendu“ (viz výslech M. Š. ve věci daňového subjektu HT GROUP ADVERTISING s.r.o.), přičemž o sjednávání reklamních zakázek ohledně hokeje 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.

19. 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.
20. Soud v této souvislosti poznamenává, že obdobnou skutkovou situací se zabýval v rozsudku ze dne 8. 12. 2021, č. j. 31 Af 50/2019-107, v němž si na základě výpovědi svědků učinil obraz o tom, jak spolupráce všech zúčastněných subjektů fungovala. Tento obraz sice není zcela stěžejní pro posouzení věci, nicméně umožňuje soudu pochopit kontext věci a posoudit věrohodnost některých výpovědí. Soud proto považuje za vhodné na tyto úvahy odkázat i v nyní projednávané věci (podklady pro uvedené úvahy byly ostatně učiněny součástí správního spisu i v této věci – viz úřední záznam č. j. 4911127/17/3005-60561-705877): *„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 nepřevodil, 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 brozil 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 vylýnula. 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.“*
21. Jak ale již soud uvedl, na posouzení otázky, kdo byl skutečným dodavatelem žalobce, popsané skutečnosti nemají vliv. Ani řada soukromoprávních nedostatků dotčených smluvních vztahů totiž přímo nevyvrací skutkovou verzi žalobce (že dodavatelem plnění byla Jet VSK), která je jako jediná podpořena několika důkazy (zejména výpověďmi Ing. P. H., M. Š. a V. O.). Jestliže Ing. Š. prokazatelně obecně vystupoval jako jednatel Jet VSK, která v rozhodné době prokazatelně (jak plyne jednak z výpovědi uvedených svědků, jednak ze skutečnosti, že reklamní plnění bylo uskutečňováno již v minulých obdobích) fungovala a prokazatelně plnila své smluvní závazky, není žádný důvod se domnívat, že v této konkrétní věci Ing. Š. vystupoval v jiném postavení než jako jednatel této společnosti. Zdejší soud má proto za to, že žalobce přes zjištěné nestandardnosti unesl své důkazní břemeno ohledně osoby dodavatele.

22. 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. V daňovém řízení byla totiž 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.
23. Z hlediska prokázání rozsahu poskytnutého plnění je problematické zejména to, že fakticky realizované plnění se zjevně smlouvy o zhotovení a provedení reklamy nedržel. Tato skutečnost určitým způsobem zapadá do kontextu posuzované věci. Jednak mohl být žalobce primárně motivován snahou podpořit hokejové družstvo mužů, jednak Ing. P. H. jednající jménem žalobce mohl mít z dřívějšího období osvědčeno, že Jet VSK skutečně realizuje reklamu u hokejového klubu VSK Technika. Obě tyto skutečnosti mohly vést k tomu, že žalobce nebyl veden primárně snahou perfektně smluvně zajistit své závazky s Jet VSK a obsah smlouvy nemusel být v době uzavírání smlouvy určující. Soud chápe, že v případě fungujících obchodních vztahů (a v daném případě bylo reklamní plnění v minulosti prokazatelně zajištěno) mohli všichni zúčastnění spoléhat spíše na ústní ujednání či ústní upřesnění písemně uzavíraných smluv. Žalobce si však měl být vědom toho, že v důsledku nedostatečně vymezeného rozsahu reklamního plnění či realizace výslovně neujednaného plnění se může v daňovém řízení dostat do důkazní nouze. Žalobce by sice mohl prokázat i jinými způsoby, že plnění bylo poskytnuto v deklarovaném rozsahu a že uhrazená cena odpovídá deklarovanému rozsahu plnění, nicméně v projednávané věci se mu to nepodařilo.
24. Pochybnosti ohledně rozsahu realizovaného plnění, respektive toho, že fakturovaná cena odpovídala realizovanému rozsahu plnění, pramení už z již zmíněné vágnosti smlouvy o zhotovení a provedení reklamy. Předně bylo velmi neurčitě sjednáno, že žalobci byla poskytnuta propagačně využitelná reklamní plocha v rámci sportovišť VSK Technika, aniž by byly tyto plochy blíže vymezeny. Nebyla sjednána konkrétní povaha plnění, rozměry, počet a umístění firemních log. Ačkoliv plnění bylo realizováno pouze v rámci hokejového oddílu mužů, podle předmětu smlouvy mělo být plnění realizováno v rámci sportovní činnosti klubu VSK Technika, „zejména“ oddílu ledního hokeje, přičemž dle textu smlouvy měla být reklama realizována dokonce v na první pohled ještě širším rozsahu – v rámci objednatelům určených sportovních disciplín.
25. Pokud se jedná o dílčí plnění spočívající v umístění reklamních bannerů, nesdílí soud přesvědčení správce daně, že tyto bannery nemohla umístit společnost Jet VSK. To, že žalobce nedoložil písemná ujednání ohledně umístění či velikosti bannerů nebo ohledně předání logotypu, může mít vliv na prokázání vazby poskytnutého rozsahu plnění na sjednanou cenu (tj. na to, zda smluvená cena odpovídala původně požadovanému rozsahu a zda se tedy jednalo o náklad na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, nebo zda bylo plnění realizováno například v menším než smluveném rozsahu a náklad je tak zčásti projevem rezignace na vynucení smluvního závazku). To, že plnění poskytl právě Jet VSK, však tato skutečnost nijak nevyvrací. Pochybnosti ohledně souladu mezi sjednaným a skutečně realizovaným rozsahem plnění pak vzbuzuje i skutečnost, že banner HT GROUP byl v hale umístěn i v roce 2014, tj. po ukončení platnosti smlouvy s touto skupinou. Ve prospěch tohoto subjektu bylo tedy plnění poskytnuto prokazatelně ve větším rozsahu, než bylo sjednáno.

26. V případě reklamy na webových stránkách www.vsktechnika.cz krajský soud souhlasí se žalovaným v tom, že uskutečnění reklamního plnění na těchto stránkách nebylo prokázáno. Dokumentace plnění ze smlouvy sice obsahovaly snímky internetových stránek, které budí dojem realizace sjednaného plnění, nicméně na snímcích chybí horní lišta se záložkami otevřených stránek. Úplně stejná podoba stránek jako v sezóně 2013/2014 přitom byla vložena také do dokumentací reklamního plnění za sezónu 2014/2015, které však měly pocházet ze stránek www.hctechnika.cz. Skutečnost, že existovalo více oficiálních či neoficiálních stránek klubu (vedle již zmíněných také www.technikahokjej.cz), podle názoru soudu není pro účely nyní posuzované věci až tak podstatná. Podstatné však je, že předložené důkazy rozhodně nepostačují k prokázání toho, že loga společností byla prezentována právě na stránkách www.vsktechnika.cz, natož že by se jednalo o loga s přímým odkazem na webové adresy smluvních partnerů (což v obecné rovině prokázat lze archivováním webových stránek či využitím veřejných archivů, jako např. <https://web.archive.org>).
27. Dle smlouvy o zhotovení a provedení reklamy měla být reklama realizována také v rámci vstupenek, programů, kalendářů, upomínkových předmětů, neveřejných nebo VIP prostorů. V tomto rozsahu také tvrdil skutečnou realizaci reklamního plnění sám žalobce. Svědek M. Š. potvrdil plnění v rozsahu vstupenek, kalendářů a VIP zóně (kde měl být umístěn banner s logy). Svědek Ing. J. H. potvrdil zcela obecně pouze reklamu na kalendáři a ve VIP prostorech. Výpovědi tedy zcela nekorespondovaly, přičemž soud souhlasí se správcem daně, že výpověď M. Š. nelze v této části považovat za zcela věrohodnou, neboť v jiných otázkách vesměs uváděl, že mu okolnosti daného případu nejsou známy, neboť reklamu u VSK Technika měl na starosti jeho otec, Ing. V. Š. Ze svědeckých výpovědí proto podle názoru soudu nelze mít za prokázané žádné z uvedených plnění. Nad rámec výpovědí byl přitom žalobce schopen doložit pouze umístění log čtyř smluvních partnerů žalobce na jednom kalendáři za rok 2014 a umístění loga HT GROUP na charitativním kalendáři na rok 2014. Existenci programu vzal správce daně za prokázanou na základě plakátu, který byl převzat ze související věci HT ADVERTISING. A nakonec o upomínkových předmětech nevypovídá žádný důkaz, tj. ani výpovědi svědků. V případě VIP prostorů navíc vyvstává další pochybnost pramenící z toho, že takové prostory nebyly předmětem smluv o pronájmu ledové plochy uzavřených mezi HT Real s. r. o. a VSK Technika.
28. Pokud jde o reklamní plnění na dresech hráčů, její faktickou realizaci správce daně nepochybnil. Vznese pochybnosti pouze ohledně rozsahu smluvního ujednání, výroby a dodání hokejových dresů. Soud předně poznamenává, že pochybnosti ohledně výroby a dodání hokejových dresů podle jeho názoru nejsou relevantní pro účely posouzení daňové povinnosti žalobce. V této souvislosti je podstatné, že žalobce reklamní plnění s Jet VSK sjednal, toto reklamní plnění bylo poskytnuto a soud (na rozdíl od správce daně) nemá relevantní pochybnosti o tom, že toto plnění zařídil právě Jet VSK (což potvrzuje mimo jiné výpověď svědka O.). Jakým způsobem tak učinil, není pro posouzení této věci podstatné. Na základě skutečnosti, že společnost APER s. r. o. nepředložila žádné smluvní ujednání s Jet VSK, nelze činit žádné konkrétní zjištění důkazem opaku, neboť pro takový postup by bylo nezbytné provedení výslechu osob, které za společnost APER s. r. o. v dané věci jednaly. Z absence písemného ujednání nelze dovozovat absenci jakéhokoliv ujednání. I kdyby přitom Jet VSK zajistila realizaci reklamního plnění pro žalobce tak, že by přiměla (jakýmkoliv způsobem) společnost APER s. r. o. k výrobě a darování dresů, bylo by nutné považovat reklamní plnění za splněné, a to právě společností Jet VSK.

29. Pochybnosti správce daně ohledně rozsahu smluvního ujednání v případě reklamy na dresech podle názoru soudu také nemají za následek zpochybnění, že by bylo plnění poskytnuto tak, jak bylo deklarováno na účetních dokladech. Soud rozumí tomu, že žalobce sjednal možnosti umístění reklamy jako „balík“, a bylo na něm, v jakém rozsahu reklamu zajistí pro své smluvní partnery, a do jaké míry tak využije zakoupených reklamních možností. Podstatné tedy je, že reklama na dresech byla ujednána a také poskytnuta. Skutečnost, že na dresech byla také loga subjektů, které se žalobcem smlouvu neuzavřely (Heineken Česká republika, a. s. nebo PS KŘÍDLA, s. r. o.) nebo jejichž smlouva se na dresy nevztahovala (skupina HT GROUP) má přímý vliv na posuzování rozsahu plnění poskytnutého žalobcem těmto osobám, nikoliv na rozsah plnění poskytnutého společností Jet VSK žalobci.
30. Reklamu na hrací ploše (dle tvrzení žalobce na mantinelech a na ledové ploše) dokumentace reklamního plnění nedokládala. Žalobce přitom doložil pouze nedatované fotografie, které však nepochází ze sezóny 2013/2014 (viz odpověď na výzvu k prokázání skutečností č. j. 2260353/17/3005-60561-705877). Umístění reklamy sice potvrdili Ing. J. H. a Ing. D. L., nicméně tito svědci byli silně motivováni realizací reklamního plnění potvrdit, neboť vystupovali jménem partnerů žalobce, o jejichž reklamní plnění šlo a zjištění správce daně v této věci se proto nutně mohla promítnout do výsledku daňových řízení u těchto partnerů. Jejich výpovědi proto soud nepřikládá zásadní význam. Vlastník hokejové haly HT Real s. r. o. správci daně přitom poskytl fotografie, které podle něj byly pořízeny v roce 2013 a které zachycovaly na mantinelu pouze logo Vysokoškolského sportovního klubu. Loga na ledové ploše však bylo potvrzeno fotografiemi ze stránek www.sportcentrumluzanky.cz a videozáznamy ze zápasů, které ovšem opět vyvrací umístění reklam na mantinelech.
31. Byť soud například v případě reklamy na dresech neshledal zásadní pochybnosti o tom, že plnění bylo realizováno v souladu s původním ujednáním, nelze náklady uznat pouze z části z důvodu, že jednotlivá dílčí plnění nebyla nijak samostatně oceněna. Soud rozumí postupu žalobce, který nakoupil možnost umístění reklamy jako „balík“ s tím, že bylo čistě na něm, v jakém rozsahu zajistí partnery a tuto možnost „zpeněží“. To mohlo být důvodem, proč nebyla dílčí plnění dále specifikována a samostatně oceněna. V případě bezvadnosti a průkaznosti poskytnutí plnění v rozsahu plně odpovídajícím smluvnímu ujednání by byl celý náklad na takto realizované plnění daňově uznatelným. V případě zpochybnění byť jen dílčího plnění je však u takto koncipovaného souhrnného reklamního plnění fakticky zpochybněn celý „balík“ a není možné dokazováním zjistit tu část nákladů, kterou by bylo možné považovat za způsobitelné náklady. Není totiž možné prokázat, z jaké části žalobce skutečně využil pro své obchodní partnery zakoupený reklamní prostor (a náklad tudíž vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů) a z jaké části na jeho využití rezignoval, respektive jeho využití neprokázal (a nešlo tudíž o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů). Této skutečnosti si měl být žalobce v rámci standardní obezřetnosti vědom. Jestliže reklamní plnění sjednal v písemné podobě spíše vágně a bez ocenění jednotlivých dílčích plnění, lze po něm spravedlivě žádat, aby nesl negativní důsledky neunesení svého důkazního břemene k tvrzení, že plnění bylo jako celek realizováno v rozsahu, v jakém si je sjednal a v jakém jeho realizaci také deklaroval.
32. Soud proto uzavírá, že byť žalobce prokázal to, že plnění mu bylo poskytnuto společností Jet VSK, neprokázal, že mu bylo poskytnuto ve sjednaném a deklarováném rozsahu, a

neprokázal cenu plnění v části, v jaké byla prokázána jeho částečná realizace. Jak přitom zdůraznil Nejvyšší správní soud, výdaje za reklamu lze uznat do daňových nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jen tehdy, pokud poplatník dostatečně, jasně a transparentně prokáže skutečnou realizaci této reklamy způsobem, jakým sám tvrdí (viz rozsudek ze dne 20. 4. 2020, č. j. 2 Afs 326/2018-37). Obdobně v rozsudku ze dne 23. 10. 2019, č. j. 8 Afs 107/2017-64, uvedl, že je pouze na poplatníkovi, aby prokázal, že došlo k realizaci jím objednané a třeba i zaplacené reklamní služby přesně tak, jak z předložených dokladů vyplývá.

33. Jelikož správce daně směrem k rozsahu skutečně realizovaného plnění předložil řadu pochybností, došlo k přechodu důkazního břemene na žalobce (viz § 92 daňového řádu a související judikaturu – např. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Bylo pak na žalobci, aby vznesené pochybnosti rozptýlil a nad rámec formálních dokladů prokázal, že předmětný náklad na propagaci v částce 9 700 000 Kč byl jako celek daňovým nákladem (výdajem) ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. To se žalobci nepodařilo, proto správce daně a žalovaný zcela v souladu se zákonem neuznali tento náklad jako daňově účinný.
34. Výše uvedený závěr se pak logicky promítá do zdaňovacího období roku 2015, neboť ve zdaňovacím období roku 2014 byla s ohledem na výše uvedené snížena daňová ztráta na 0 Kč, a žalobci tak v roce 2015 nevznikl nárok na uplatnění daňové ztráty jako položky odečitatelné od základu daně dle § 34 odst. 1 ZDP.

III.c Náklady na reklamní plnění od dodavatele HT Racing

35. Správce daně dále shledal, že žalobce neprokázal, že náklad v částce 1 500 000 Kč vynaložený na zajištění reklamy u HT Racing je daňovým výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Konkrétně správce daně zpochybnil, že by se jednalo o náklad na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů.
36. Krajský soud k této obchodní transakci nejprve uvádí, že skutkovou verzi žalobce, tak jak jím byla vylíčena, lze v obecné rovině (nevznesl-li by správce daně tak zásadní pochybnosti, jaké vznesl) považovat za logickou a uvěřitelnou. Žalobce ve stručnosti prezentuje situaci tak, že Jet VSK poskytovala vadné plnění, a proto, aby udržel své příjmy z reklamních plnění od svých smluvních partnerů, které měla zajistit Jet VSK, dohodnul se s ním na smluvní pokutě 1 500 000 Kč a jako kompenzaci svým smluvním partnerům zajistil reklamu v jiné oblasti sportu, u HT Racing, za kterou uhradil taktéž 1 500 000 Kč. Argumentaci, že žalobce k prosazení tohoto řešení využil možnosti odstoupení od smlouvy jako nátlakový prostředek, aby došlo k uzavření dohody o narovnání, považuje soud taktéž za uvěřitelnou. Snaha vyhnout se soudnímu sporu, ale zároveň prosadit alespoň zčásti své obchodní zájmy i za pomoci „nátlakových“ právních prostředků, o jejichž využití reálně obchodník v konečném důsledku neusiluje (zde odstoupení od smlouvy), podle názoru soudu odpovídá realitě obchodních vztahů. Pokud by skutečně k transakci došlo tak, jak žalobce uvádí, bylo by podle názoru soudu možné považovat náklad na zajištění reklamy u HT Racing za náklad na udržení zdanitelných příjmů od smluvních partnerů, jejichž propagace měla původně proběhnout pouze u hokejového oddílu VSK Technika.

37. Výše nastíněné racionální vysvětlení má ovšem zcela zásadní trhliny, které se žalobci nepodařilo odstranit. Správce daně poukázal na celou řadu skutečností, které s vysvětlením žalobce zcela nekorespondují, dále na dílčí změny ve vysvětleních Ing. P. H. a také na v některých částech neodpovídající vyjádření dalších svědků.
38. Žalobce v průběhu daňové kontroly předložil k uvedené transakci několik dokumentů. Podle obsahu Výzvy k provedení nápravy byly dne 25. 3. 2014 zjištěny závady v prezentaci log smluvních partnerů v prostoru ledové hrací plochy. Podle Odstoupení od smlouvy společnost Jet VSK přestala plnit své závazky k datu 4. 3. 2014. Se smluvními partnery žalobce byly uzavřeny odpovídající dodatky již 18. 3. 2014 (tedy před zjištěním vad plnění dle výše uvedené výzvy). Smlouvu s HT Racing žalobce uzavřel dokonce již dne 15. 3. 2014. Dne 16. 4. 2014 pak byla uzavřena dohoda o narovnání, podle níž smlouva o reklamě nebyla odstoupením ukončena a byla plněna do 30. 4. 2014.
39. Pochybnosti vzbuzuje již samotný popis vad, který měl k výše uvedeným právním jednáním vést. Nejprve žalobce sdělil, že vady spočívaly v tom, že někteří hráči nastoupili k zápasům v jiné výstroji (bez log smluvních partnerů) s tím, že na vady byl upozorněn Ing. V. Š. Ing. P. H. začátkem měsíce března 2014. Ing. P. H. při své první výpovědi dne 6. 12. 2016 uvedl, že vady plnění spočívaly v ústrojní kázni hráčů. Domníval se, že je zjistil v únoru, přičemž komunikace zprvu probíhala špatně, neboť Ing. Š. byl nekontaktní z důvodu nemoci. Již při porovnání vyjádření žalobce, výpovědi Ing. H. a Výzvy k provedení nápravy jsou zřejmé nesrovnalosti, kdy měly být vlastně zjištěny vady plnění. Kromě toho však všechny uvedené údaje vůbec nekorespondují s tím, že dresy bez log partnerů nosili někteří hráči (brankáři a hráč s číslem 10) zcela zjevně po celou sezónu, byli takto zachyceni i v dokumentaci plnění ze smlouvy skupiny HT GROUP. Jestliže Ing. H. prováděl kontrolu plnění tak, že byl přítomen na každém zápase VSK Technika, musel jím uváděné vady plnění zjistit již mnohem dříve.
40. K odstranění pochybností rozhodně nevedla další výpověď Ing. P. H. a M. Š. dne 11. 1. 2018. Naopak výpovědi pochybnosti spíše prohloubily, neboť jako vady byly označeny jiné skutečnosti – poškození reklamních nosičů nebo bannerů, nefunkční VIP zóna, resp. dokonce nesplnění nenapsaného cíle – postup do první ligy. Také další svědci (Ing. J. H. a Ing. D. L.) sice taktéž popisovali vady plnění, nicméně ne zrovna v souladu s tvrzením žalobce ani s obsahem Výzvy k provedení nápravy. Např. konec fungování VIP prostorů Ing. D. L. časově zařadil již do konce roku 2013 a také Ing. J. H. spíše neurčitě popsal, že v období po Vánocích už to neběželo tak hladce, jako dřív.
41. K pochybnostem dále přispěla skutečnost, že společnost TRIKAYA Czech Republic a. s. předložila správci daně jinou verzi dodatku ke smlouvě, než předložil žalobce. Časová nesouslednost jednotlivých právních jednání (nejprve smlouva mezi žalobcem a HT Racing dne 15. 3. 2014, poté dodatky s partnery žalobce dne 18. 3. 2014 a teprve následně výzva k provedení nápravy vad zjištěných dne 25. 3. 2014) spolu s různými verzemi písemných právních jednání podtrhují zcela zásadní pochybnosti o tom, že se obchodní transakce odehrála tak, jak žalobce deklaroval. S ohledem na tyto pochybnosti přešlo důkazní břemeno opět na žalobce (viz shora citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu), ten však pochybnosti nerozptýlil, a neprokázal tudíž mimo jiné to, že náklad na reklamu u HT Racing byl skutečně nákladem na udržení zdanitelných příjmů. Také v této části proto soud shledal žalobu nedůvodnou.

III.d Možnost uznání esenciálních nákladů

42. Žalobce dále namítá, že v případě neuznání nákladu měla být žalobci stanovena daň podle pomůcek, respektive stanovit esenciální náklady realizovaných plnění.
43. Této námitce soud nepřisvědčil.
44. V první 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.
45. 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.
46. 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.
47. 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.
48. Co se týče druhé podmínky, tj. nemožnosti stanovit daň dokazováním, její naplnění 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.
49. 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 případě, že by v důsledku toho byly zpochybněny takřka všechny náklady prokazatelně generující

uznané výnosy, bylo by možné hovořit o nemožnosti stanovit daň dokazováním (takto zdejší soud posoudil související věc v rozsudku ze dne 8. 12. 2021, č. j. 31 Af 50/2019-107).

50. V projednávané věci je však situace oproti situaci posuzované v citovaném rozsudku č. j. 31 Af 50/2019-107 jiná, neboť nyní neuznané náklady představují pouze přibližně 37 % nákladů žalobce ve zdaňovacím období roku 2013 a přibližně 50 % nákladů žalobce ve zdaňovacím období roku 2014 (přičemž výnosy správce daně zpochybnil pouze ve zdaňovacím období roku 2014 v rozsahu 17 %). Vezme-li soud v úvahu, že se tyto náklady týkají pouze dvou provázaných obchodních případů, nemohou tyto skutečnosti ani v souhrnu se všemi okolnostmi posuzované věci vést k závěru, že by bylo účetnictví žalobce jako celek „zatemněno“, a že by tudíž nebylo vůbec možné stanovit daň dokazováním. Žalovaný proto dospěl ke správnému závěru, že v dané věci nebylo na místě stanovit daň podle pomůcek. V důsledku toho nemohly být zohledněny ani esenciální náklady žalobce.

IV. Shrnutí a náklady řízení

51. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
52. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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.

Brno 4. května 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu