



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **HT GROUP Holding s.r.o.**, se sídlem Ríšova 251/2, Brno, zast. JUDr. Janem Havlíčkem, Ph.D., advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 110/64, Jihlava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2019, č. j. 21420/19/5200-11431-711429, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 12. 2021, č. j. 31 Af 50/2019-107,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 12. 2021, č. j. 31 Af 50/2019-107, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 5. 2019, č. j. 21420/19/5200-11431-711429, zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 12. 2017, č. j. 4872035/17/3004-51523-712304. Jím správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 vyšší o 1 309 860 Kč a uložil jí uhradit penále ve výši 261 972 Kč. Správce daně totiž na základě daňové kontroly ukončené dne 12. 12. 2017 neuznal za daňově účinné ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), náklady vynaložené v roce 2013 na reklamu a propagaci ve výši 6 700 000 Kč, které žalobkyni vyfakturovala dvojicí faktur ze dnů 30. 1. 2013 a 28. 3. 2013 společnost JET VSK, s. r. o. (dále jen „Jet VSK“), na základě Smlouvy o zhotovení a provedení reklamy uzavřené v září 2012. Podle žalovaného žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala ani rozsah obdrženého reklamního plnění, ani jeho původce. Klub VSK Technika, na jehož dresech, webových stránkách a ve formě bannerů v hokejové hale při jeho zápasech měla být reklama především realizována, totiž sice prohlášením převedl reklamní a marketingová práva na společnost VSK Centrum, s. r. o. (dále jen „VSK Centrum“). Ta však uzavřela s Jet VSK pouze smlouvu o obchodním zastoupení a nepřenesla na ni reklamní a marketingová práva, která Jet VSK podle Smlouvy o zhotovení a provedení reklamy dále poskytla žalobkyni. Žalobkyně pak tyto služby prodala partnerským společnostem ve zdaňovacím období za celkem 7 000 000 Kč.

[2] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který jej rozsudkem ze dne 16. 2. 2021, č. j. 31 Af 50/2019-71, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) vyhověl rozsudkem ze dne 7. 9. 2021, č. j. 9 Afs 46/2021-40 (dále též „první rozsudek NSS“), a to z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v tom, že krajský soud dostatečně neodůvodnil, v čem spatřoval splnění podmínek pro povinnost správce daně doměřit daň podle pomůcek.

[3] Krajský soud následně nyní přezkoumávaným rozsudkem ze dne 8. 12. 2021 shodně jako ve svém prvním rozsudku přitakal žalovanému, že řada pochybností vznesených správcem daně a potvrzených žalovaným byla zcela namístě, neboť předmět smlouvy o zhotovení a provedení reklamy mezi Jet VSK a žalobkyní je neurčitý; není zřejmé, v jakém rozsahu měla být reklama poskytnuta; Jet VSK nedisponovala veškerými deklarovanými právy k marketingu klubu VSK Technika; nebyla ani oprávněna uzavírat reklamní smlouvy na svůj účet; a stránky www.vsktechnika.cz, na nichž mělo docházet k propagaci, nebyly oficiálními stránkami klubu. Stejně tak krajský soud souhlasil s tím, že žalobkyní předkládané důkazy do věci spíše přinášely další pochybnosti, než aby původní pochybnosti odstraňovaly. Dodatečné odůvodňování toho, že CD s dokumentací plnění ze smlouvy žalobkyně obdržela později od někoho jiného (aniž by uvedla od koho), je zjevně účelové. Ve snaze unést důkazní břemeno žalobkyně správci daně záměrně předkládala *ex post* „vyrobené“ důkazy.

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

pokračování

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

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

[6] Krajský soud na tomto základě i v tomto svém druhém rozsudku přitakal námitce, podle níž bylo namístě, aby byla žalobkyni daň vyměřena podle pomůcek, neboť byly splněny podmínky stanovené v § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť žalobkyně neunesla důkazní břemeno.

Podle rozsudku NSS ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68, sice zpochybnění jednoho nákladu zpravidla nevede ke zpochybnění účetnictví jako celku a k nemožnosti stanovit daň dokazováním. Podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, navíc nelze vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, u něž je již třeba přejít na vyměření podle pomůcek, ale je nutno neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech. Z judikatury NSS však lze dovodit, že rozsah zpochybnění účetnictví daňového subjektu hraje zcela zásadní roli při posuzování otázky, zda lze ještě stanovit daň dokazováním. V posuzované věci zpochybněný náklad představuje více než 90 % nákladů žalobkyně v daném daňovém období, k nimž se pojí více než 90 % výnosů z téhož období. Za situace, kdy žalobkyně prokazatelně zprostředkovala v určitém rozsahu reklamní služby a toto plnění se promítá z více než 90 % do její výnosové i nákladové stránky hospodaření a jeho rozsah nelze určit dokazováním, nelze podle názoru krajského soudu stanovit daň dokazováním a mělo být přistoupeno ke stanovení daně podle pomůcek, při kterém měly být zohledněny esenciální náklady žalobkyně.

[7] V případě nákladů na reklamní služby je nutno rozlišovat, zda se jedná o náklad na vlastní propagaci, u něž je možné jen obtížně hovořit o esenciálním nákladu, neboť by nebylo možné říci, že by bez tohoto nákladu nedošlo ke konkrétnímu plnění na výnosové stránce (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2020, č. j. 10 Afs 255/2018-39); nebo o náklad na propagaci jiných subjektů, tedy zprostředkování reklamní služby, u něž naopak jednoznačně existují konkrétní výnosy, které by bez těchto nákladů nevznikly. V nynější věci bylo provedeno rozsáhlé dokazování a žalobkyni se podařilo prokázat, že reklamní služby byly v nezanedbatelném rozsahu poskytnuty a kým byly poskytnuty. Nepodařilo se jí pouze prokázat to, že by byla poskytnuta některá dílčí plnění. Při stanovení daně podle pomůcek může správce daně zohlednit tyto skutečnosti, stejně jako to, že částka 7 000 000 Kč možná neodráží hodnotu služeb, protože z části představuje pouhý sponzoring bez protiplnění. Správce daně nicméně disponuje relativně širokým správním uvážením při určení, v jakém rozsahu byly dané náklady skutečně esenciální.

[8] Krajský soud se ztotožnil 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. Krajský soud však odmítl, že by přístup zástupců Klubu VSK Technika či VSK Centrum signalizoval nulovou hodnotu tohoto plnění. Pro klub VSK Technika měla jejich marketingová práva zjevně určitou hodnotu, pouze nebyl schopen tuto hodnotu „zpeněžit“, přičemž na VSK Centrum tato práva nepřevěděl zdarma, nýbrž tuto společnost pouze zmocnil k onomu zpeněžení, ovšem na účet klubu VSK Technika. Ani z přístupu pronajímatele haly HT Reality, s. r. o. (dále jen „HT Reality“), který dal nájemcům reklamní plochy zdarma volně k užívání, 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 žalobkyně neznamená, že by mohla reklamu v hale umísťovat zdarma. I kdyby byla poskytovatelem takového plnění HT Reality, přesto by za plnění mohla od žalobkyně požadovat úplatu a náklad na toto plnění by byl daňově uznatelným. Osobní propojenost by toliko mohla být zohledněna úpravou základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Stanovení daně podle pomůcek každopádně není v posuzovaném případě nemožné. Pro stanovení daně lze využít srovnání s reklamním plněním u jiných hokejových klubů ve srovnatelném postavení nebo s reklamními plněními pro hokejové družstvo mužů VSK Technika v jiném období.

pokračování

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

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

[10] Vzhledem k tomu, že krajský soud kromě bodů 27 až 30, reagujících na první rozsudek NSS, ponechal odůvodnění svého právního názoru beze změny, zopakoval stěžovatel svůj nesouhlas se zbytkem tohoto rozsudku, stejně jako ve své předchozí kasační stížnosti. Trvá na tom, že nebyla prokázána osoba deklarovaného dodavatele, a proto nelze shledat žalobkyní uplatněné náklady daňově účinnými ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně totiž neprokázala, že jí reklamní a propagační služby dodal deklarovaný dodavatel Jet VSK. Připomněl, že již ve svém napadeném rozhodnutí vyjádřil následující pochybnosti: Jet VSK neměla oprávnění ke sjednání smlouvy o reklamě; neprokázala žalobkyni, že disponuje reklamními právy hokejového družstva VSK Technika; Ing. Vlastislav Švec neprokázal oprávnění jednat za Jet VSK, neboť pouhá vizitka nepostačuje; lze pochybovat o dobré víře žalobkyně, že Jet VSK disponuje veškerými reklamními právy, ovšem na žalobkyni mohla převést pouze ta práva, jimiž sama disponovala; absence a neurčitost cenových podmínek, jež nedokázal vysvětlit jednatel Michal Švec, neboť dané obchodní případy sjednával výlučně jeho otec jako druhý jednatel ve věku 84 let. Uvedené pochybnosti žalobkyně nerozptýlila. Do důkazní nouze se sice dostala zčásti z objektivního důvodu smrti Ing. Vlastislava Švece jako organizátora obchodních případů. Nicméně pokud sjednávala s Jet VSK coby dodavatelem milionová reklamní plnění, jistě muselo dojít k osobnímu kontaktu s Ing. Vlastislavem Švecem a muselo být zjevné, že se jedná o staršího člověka. Bylo tudíž rozumné mít navíc i dokumentaci či e-mailovou komunikaci. Naopak z výpovědi pana Michala Švece nelze mít za prokázané, že deklarovaným dodavatelem byla Jet VSK, neboť jeho svědecká výpověď je nekonzistentní a na řadu otázek odpověděl jen „nevím“. Z pohledu daňové účinnosti nákladů dle § 24 zákona o daních z příjmů nelze akceptovat abstraktní vydání peněz bez přiřazeného dodavatele. Žalobkyně neprokázala deklarovaného dodavatele, ani dodavatele jiného, tudíž neunesla důkazní břemeno ohledně účinnosti daňových nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud v bodě 14 rozsudku fakticky pracuje se svědeckými výpověďmi tak, že z nich kompletuje příběh a ve prospěch žalobkyně dotváří skutkový děj.

[11] Dále stěžovatel nesouhlasí s názorem, že bylo namístě přejít na doměření daně podle pomůcek. K tomu by totiž bylo podle bodu 14 prvního rozsudku NSS potřebné kumulativně splnit trojici podmínek stanovených v § 98 daňového řádu, tedy že (i) daňový subjekt nesplní některou ze svých zákonných povinností, (ii) pročez nelze daň stanovit dokazováním, a (iii) daň lze prostřednictvím pomůcek stanovit dostatečně spolehlivě. Krajský soud se ovšem spokojil s konstatováním v bodě 27 rozsudku, že neunesení důkazního břemene založilo nesplnění povinností při dokazování. To odporuje bodu 20 prvního rozsudku NSS, podle nějž závěr správce daně, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, sám o sobě neznamená, že by nesplnil zákonem stanovené povinnosti. V nynějším případě nebylo neunesení důkazního břemene důsledkem porušení zákonem stanovených povinností (např. ve vedení účetnictví), ale důsledkem důkazní nouze na straně žalobkyně. Krajský soud tedy ve svém nyní přezkoumávaném rozsudku nerespektoval závazný právní názor NSS.

[12] K přechodu na pomůcky nemusí dojít ani tehdy, je-li účetnictví daňového subjektu zpochybněno v rozsahu nyníjších 90 %. Ostatně i podle rozsudku NSS ze dne 15. 3. 2021, č. j. 6 Afs 85/2020-54, nemusí ani zpochybnění účetnictví v rozsahu 84 % být nutně důvodem pro přechod na pomůcky. Skutečnost, že nebyla prokázána osoba deklarovaného dodavatele, ani jiného dodavatele, ve spojení s tím, že byl znevěrohodněn také rozsah plnění a poskytnutí reklamních ploch ze strany hokejového družstva VSK Technika, které bylo v podstatě bezúplatné, zakládají intenzivní pochybnosti, které vylučují uznání dotčených nákladů spjatých s reklamními plněními, a to i jen v části, formou esenciálních nákladů. Je sice zřejmé, že nějaká část reklamy poskytnuta byla, ale rozsah je odlišný od toho, který měl být údajně sjednán s Jet VSK. Dále není známo, kdo byl skutečným dodavatelem skutečně poskytnutého plnění a na základě jakého smluvního vztahu došlo k jeho poskytnutí a za jakou cenu. Jedná se tedy o plnění poskytnuté mimo tvrzený smluvní vztah s Jet VSK coby deklarovaným dodavatelem, a proto k němu není možné vztáhnout vyloučený náklad. Žalobkyně platila za služby společnosti, která neměla oprávnění tuto službu prodávat, a navíc reklamní plochy (stěny v hokejové hale) vlastnila ze 70 % přes kapitálovou propojenost právě sama žalobkyně, takže mohla realizovat výnosy i pouze s uznanými 10 % nákladů. Domáhala se sice přechodu na pomůcky, nijak však neprokazovala, že by jí oněch 10 % nákladů nemohlo na dosažení jejich výnosů stačit.

[13] Z rozsudku krajského soudu také nelze jednoznačně určit, zda by esenciální náklady měly být určeny pouze k tomu rozsahu nákladů, který odpovídal uzavřené smlouvě, nebo k veškerému fakticky uskutečněnému plnění. Krajský soud totiž ve svém rozsudku konstatuje, že fakticky realizované plnění se smlouvy zjevně nedržel, jelikož její obsah nebyl pro její strany zcela podstatný. Žalobkyně chtěla podpořit sportovní klub a bylo jí prakticky jedno, jakou formu reklamy za to získá. Tím krajský soud uznává jakousi skrytou formu sponzoringu a vůbec nebere v potaz, že reklamní služby žalobkyně nepožadovala za účelem své vlastní propagace, ale aby je přeprodala dalším subjektům, tj. za účelem přímé realizace zisku. Současně však krajský soud také konstatuje, že nelze zjistit, v jakém rozsahu náklad směřoval na dosažení, zajištění a udržení výnosů a v jakém rozsahu žalobkyně rezignovala na realizaci smlouvy. Navíc podle aktuální judikatury NSS platí, že pokud není prokázán rozsah, ve kterém se mělo plnění uskutečnit, není namístě přistoupit ke stanovení esenciálních nákladů, jelikož není zřejmé, k čemu by měly být esenciální náklady stanoveny. V nyní posuzované věci žalobkyně neprokázala rozsah uskutečněného plnění. Sporná je nadále i samotná existence daného nákladu. Závěr krajského soudu, kterým je v dalším řízení stěžovatel vázán, je tak fakticky nerealizovatelný a nelze z něj s ohledem na specifické skutkové okolnosti dovodit reálné řešení. V tom stěžovatel spatřuje vadu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Navrhuje proto, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

[14] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti označuje napadený rozsudek za přezkoumatelný, neboť krajský soud neustal na stěžovatelem tvrzeném vágním konstatování o splnění podmínek pro přechod na pomůcky, ale naopak jasně specifikoval důvody, proč k takovému závěru dospěl. Z napadeného rozsudku jasně vyplývá i to, jaké pomůcky mají být použity.

[15] Trvá na tom, že z případné neplatnosti smlouvy o poskytnutí reklamy a propagace ještě nutně neplyne daňová neuznatelnost odpovídajících nákladů. Pokud závazek fakticky existoval, neboť byl realizován a měl dopady do majetkových poměrů zúčastněných stran, zpravidla se odrazí také v daňové oblasti. Pochybnost o realizaci plnění deklarovaným

pokračování

dodavatelem nemůže založit vysoký věk jeho jednatele, zde Ing. Vlastislava Švece, který po rozhodném zdaňovacím období zemřel. Druhý jednatel dodavatele, Michal Švec, sice při výslechu u správce daně několikrát odpověděl pouze: „Nevím.“ Z toho však neplyne, že by jeho výpověď byla nekonzistentní a nemohla doplňovat ostatní důkazy. Žalobkyně nesouhlasí ani se stěžovatelovým tvrzením, že za ni krajský soud „kompletoval“ příběh uskutečnění reklamního plnění. Za irelevantní označuje argument o své majetkové propojenosti s majitelem haly. Z ní totiž ještě neplyne, že by sama mohla realizovat v této hale reklamní plnění, neboť disponovat s reklamními právy může jen sportovní klub a jde o zcela běžné postupy v oblasti sportovního marketingu.

[16] Souhlasí s krajským soudem, že v daném případě nebylo možno stanovit daň dokazováním a bylo třeba přistoupit k doměření daně podle pomůcek. Přijetí stěžovatelova názoru by naopak znamenalo, že subjektu, který sice spolupracuje se správcem daně, ale neunesl svoje důkazní břemeno a neprokáže z důvodu důkazní nouze svoje tvrzení, bude stanovena daň bez zohlednění esenciálních nákladů; zatímco subjektu, který nespolečně spolupracuje se správcem daně, případně neplní svoje povinnosti, budou esenciální náklady přiznány, jelikož neunesení důkazního břemene bude důsledkem porušení zákonem stanovených povinností. Takový výklad by vedl ke zvýhodnění subjektu, jenž porušuje zákon (např. nevede účetnictví), před subjektem, který se dostane do důkazní nouze, a to ani ne vlastní vinou (v jejím případě v důsledku úmrtí jednatele jejího dodavatele). V praxi by to znamenalo, že pro subjekt bude v mnoha případech výhodnější se správcem daně nespolečně spolupracovat, „ztratit“ účetnictví a vyčkat na přiznání esenciálních nákladů, protože takový subjekt bude mít jistotu, že nějakou část nákladů mu správce daně v rámci stanovení daně zohlední. Naopak pokud bude spolupracovat, vystavuje se riziku, že v případě neprokázání nákladů nebudou náklady uznány vůbec. Takový přístup je však zjevně v rozporu se smyslem a účelem daňového řízení a vůbec celé správy daní. Podle žalobkyně proto má platit, že esenciální náklady lze přiznat při nesplnění povinností bez ohledu na to, zda je daňový subjekt v důkazní nouzi, nebo nikoliv. Navrhuje proto, aby byla kasační stížnost, vycházející z opačného právního názoru, zamítnuta.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[18] Jelikož se v projednávané věci jedná o opakovanou kasační stížnost, NSS se nejprve zabýval otázkou, zda je kasační stížnost přípustná dle § 104 odst. 3 s. ř. s. Možnost účastníků řízení napadnout rozhodnutí krajského soudu poté, co NSS jeho původní rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, je totiž omezena § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle něhož je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž krajský soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí zrušil NSS.

[19] Ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura NSS dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování zajišťuje dodržení smyslu a účelu rozhodování NSS. Dané ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy NSS vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu

rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS). I v těchto případech se však námitky opakované kasační stížnosti musejí pohybovat v rámci již vysloveného právního názoru a následování pokynu NSS nebo musejí směřovat k právní otázce, která v první kasační stížnosti nebyla řešena a kvůli vadnému procesnímu postupu nebo vadě obsahu rozhodnutí krajského soudu řešena být nemohla (srov. usnesení NSS ze dne 1. 7. 2021, č. j. 9 As 22/2021-37). V nynějším případě je třeba zdůraznit, že původní rozsudek krajského soudu byl zrušen z důvodu nepřezkoumatelnosti jeho posouzení splnění podmínek pro přechod na stanovení daně dle pomůcek. Nadto stěžovatel namítá, že krajský soud v nyní posuzovaném rozsudku nerespektoval závazný právní názor NSS vymezující, jaké podmínky musejí být splněny, aby byl přechod na stanovení daně dle pomůcek možný. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[20] Nejprve je třeba posoudit kasační námitku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy že krajský soud nerespektoval závazný právní názor NSS a ani v novém rozsudku dostatečně neodůvodnil, proč pokládá podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek za splněné. K tomu NSS konstatuje, že posouzení této otázky v bodech 23 až 38 napadeného rozsudku krajského soudu sice zčásti vychází z posouzení, které provedl ve svém prvním rozsudku, v bodech 29, 33 a 34 však doplnil úvahy, které jeho posouzení této otázky přenesly těsně za hranu nepřezkoumatelnosti. Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. již tedy není naplněn.

[21] Ohledně skutkového stavu je krajský soud ve shodě s žalovaným, ostatně s jejich posouzením se ztotožnil i NSS v bodech 22 až 24 svého prvního rozsudku. Nejvyšší správní soud proto i v nynějším rozsudku vychází z toho, že žalobkyně získala výnosy ve výši 7 000 000 Kč od svých smluvních partnerů, jimž poskytla reklamní služby. Stěžovatel však přesvědčivě zpochybnil, zda částka 6 700 000 Kč, kterou žalobkyně zaplatila Jet VSK, odrážela hodnotu reklamních služeb, které od ní sama obdržela, neboť nebyla prokázána ani povaha a množství těchto plnění, ani jejich původce (v tomto směru dospěl krajský soud k jinému závěru než stěžovatel) a navíc část plnění spočívala v poskytnutí reklamních ploch v hokejové hale v prostorách Sportovního centra dětí a mládeže za Lužánkami, Brno. Tuto halu vlastnila HT Reality, většinově vlastněná žalobkyní, a byla pronajímána právě sportovnímu klubu VSK Technika, přičemž reklamní plochy měly být poskytovány k nájmu jako nadstandardní služba a vyvěšení reklam záleželo na domluvě mezi nájemci, což lze podle bodu 44 rozhodnutí žalovaného vyložit tak, že žalobkyně mohla vyvěšovat reklamy v této hale bezplatně. I sám krajský soud pak v bodě 19 nyní posuzovaného rozsudku uváděl, že pohnutka žalobkyně k uzavření smlouvy s Jet VSK, na jejímž základě měla zaplatit oněch 6 700 000 Kč, „*pramenila možná spíše ze snahy podpořit hokejové družstvo mužů, než ze snahy v první řadě propagovat sebe a své partnery*“. I podle krajského soudu tedy nebyl prokázán vztah mezi nezpochybněnými zdanitelnými výnosy žalobkyně ve výši 7 000 000 Kč a jí uplatněnými náklady, protože stěžovatel přesvědčivě zpochybnil, že tato částka neodráží hodnotu plnění, která obdržela od Jet VSK. I krajský soud akceptoval, že část této částky mohla odrážet nikoli hodnotu přijatých plnění (jejichž hodnota nebyla prokázána a zčásti měla podle stěžovatele spočívat i v pronájmu reklamních ploch od HT Reality), ale snahu finančně podpořit hokejové družstvo mužů. Krajský soud se ztotožnil se stěžovatelovým názorem, že se žalobkyni nepodařilo vůbec prokázat obdržení rozsah reklamních plnění (jakkoli se se stěžovatelem neshodl v otázce prokázání osoby dodavatele), která se nepřekrývala se smlouvou o reklamě uzavřenou s Jet VSK. I krajský soud tak viděl pochybení žalobkyně pouze v neunesení důkazního břemene ve vztahu k této transakci.

pokračování

Hlavní důvod neunesení důkazního břemene však nespočíval v nesplnění zákonných povinností (například v nesprávném vedení účetnictví), ale v tom, že zemřel svědek Ing. Vlastislav Švec, který měl se žalobkyní za Jet VSK reklamní plnění sjednávat a mohl vysvětlit okolnosti jeho sjednávání.

[22] Svou klíčovou námitkou stěžovatel trvá na tom, že v posuzovaném případě nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, a tedy ani pro určení tzv. esenciálních nákladů pro dosažení deklarovaných výnosů žalobkyně, jež po něm požaduje krajský soud.

[23] 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.

[24] Svou dosavadní judikaturu ke splnění uvedených podmínek NSS obsáhle shrnul v bodech 14 až 21 svého prvního rozsudku v této věci, na něž lze v tomto směru pouze odkázat. Při nynějším posouzení věci je splnění podmínek, za nichž je namístě přikročit ke stanovení daně podle pomůcek a zohlednit při něm tvrzené esenciální náklady, nutno posoudit pohledem nedávného usnesení rozšířeného senátu ze dne 13.2.2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, *ARNOŠT*, ostatně právě vyčkávání na toto usnesení bylo důvodem, pro nějž bylo nynější řízení přerušeno.

[25] Rozšířený senát v jeho bodech 38 a 39 jasně odmítl judikatorní větev, z níž v nynější věci vycházel krajský soud, a dospěl k závěru, že daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokazuje daňový subjekt. Pokud daňový subjekt prokáže, že jím uplatněný výdaj (náklad) skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť i za jiných okolností (včetně jiné výše), než je uvedeno na dokladu, je možné jej za splnění dalších zákonných podmínek uznat za daňově účinný výdaj. Neprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nemá správce daně bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží.

[26] Konkrétně v bodech 43 až 46 uvedeného usnesení rozšířený senát uvedl:

„[43] Při posuzování uznatelnosti daňového výdaje, kterou tvrdí a prokazuje daňový subjekt (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), je rozhodné, zda bylo prokázáno, že výdaj byl vynaložen v určité výši, případně zda bylo prokázáno, že deklarovaný výdaj vynaložen v minimálně určité výši musel reálně být, a to za existující plnění (při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto výdaje).

[44] Pokud daňový subjekt bez vážných pochybností prokáže, že deklarovaný výdaj splňující podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí i vynaložení esenciálního výdaje prokázat.

[45] *Jinými slovy je to daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno, a je tedy na něm, aby hodnověrným způsobem prokázal, že musel minimálně takovou výši finančních prostředků na pořízené zboží či služby skutečně vynaložit. Je tedy nutné, aby daňový subjekt korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nabradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné prvotní doklady. Jedná se však stále o primární způsob stanovení daně, tj. stanovení daně na základě dokazování.*“ (zvýraznil nyní NSS)

[27] Pohledem právě citovaného právního názoru rozšířeného senátu nyní přezkoumávaný rozsudek krajského soudu neobstojí, a to hned ze dvou důvodů.

[28] Zaprvé, z výše provedeného shrnutí skutkového stavu, jak byl shodně konstatován stěžovatelem i krajským soudem, a s nímž se již ve svém prvním rozsudku v této věci ztotožnil i NSS, je zjevné, že žalobkyně nesplnila podmínky, aby jí byly uznány esenciální náklady. Vzhledem k povaze jí poskytovaných služeb (tedy reklama a marketing) nebylo nijak prokázáno, že by na dosažení výnosů ve výši 7 000 000 Kč – slovy rozšířeného senátu – musela reálně vynaložit náklady v určité výši, byť ne právě ve výši 6 700 000 Kč, jež plynula z dvojice faktur od společnosti JET VSK. Z důvodu výše popsanych soukromoprávně nejasných vztahů mezi subjekty podílejícími se na poskytování reklamních služeb i z důvodu majetkové účasti samotné žalobkyně na hale, v níž měly být pronajímány plochy obsahující uvedenou reklamu, není zjevné, že by nějaké náklady v konkrétní výši opravdu musela vynaložit. Naopak, i sám krajský soud přiznává, že smyslem pohybu peněz od žalobčiny odběratelů přes žalobkyni, JET VSK a VSK Centrum až ke klubu VSK Technika nebylo vytvářet skutečné služby o deklarované hodnotě, na jejichž vytvoření by bylo třeba vynaložit konkrétní náklady, ale sponzorovat tento sportovní klub. Žádné konkrétně určitelné náklady, které by musela žalobkyně vynaložit na dosažení zdaněného výnosu, tedy nebyly prokázány, natožpak „*bez vážných pochybností*“.

[29] Druhým důvodem, pro nějž právní názor krajského soudu nemůže obstát, je skutečnost, že i kdyby se žalobkyni podařilo takové esenciální náklady prokázat a určit jejich konkrétní výši, nebylo by to důvodem k přechodu na stanovení daně podle pomůcek, jak stěžovateli uložil krajský soud, nýbrž k tomu, aby při zohlednění jejích tvrzení a předložených důkazů byla určena výše jejích esenciálních nákladů, ovšem stále na základě dokazování, v němž by žalobkyni tížilo důkazní břemeno ve smyslu bodu 45 právě citovaného usnesení rozšířeného senátu. I z tohoto důvodu nemůže obstát právní názor krajského soudu, který stěžovateli uložil přejít na doměření daně podle pomůcek. Právní názor krajského soudu tedy neobstojí pohledem právního názoru vyjádřeného v usnesení rozšířeného senátu ve věci ARNOŠT.

[30] Není zároveň opodstatněná obava žalobkyně, že nespolupracující daňový subjekt by byl při přijetí stěžovatelova právního názoru zvýhodněn oproti daňovému subjektu spolupracujícímu. Podle názoru vyjádřeného v usnesení rozšířeného senátu je totiž i při určování esenciálních nákladů na daňovém subjektu, aby spolupracoval se správcem daně a unesl důkazní břemeno ve vztahu k výši a prokázání svých nákladů (výdajů).

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Nejvyšší správní soud proto jeho rozsudek zrušil pro nesprávné zodpovězení právní otázky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1

pokračování

s. ř. s.). Krajský soud bude v souladu se závazným právním názorem NSS (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) povinen o žalobě rozhodnout znovu.

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

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

V Brně dne 30. května 2024

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu