



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Karly Cháberové a soudců Jana Kratochvíla a Štěpána Výborného ve věci

žalobce

Milkpol spol. s r.o.

IČO: 629 17 897

se sídlem Reinerova 23, Praha 6

zastoupený advokátem, JUDr. Petrem Trubačem, Ph.D, LL.M

sídlem Jánský vršek 6, Praha 1

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství

se sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2014, č. j. 31383/14/5200-11431-711360

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 12. 2014, č. j. 31383/14/5200-11431-711360, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 19 456 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce JUDr. Petra Trubače, Ph.D, LL.M, advokáta.

Odůvodnění:

I.

Rekapitulace předchozího řízení a obsah správního spisu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 6 (dále jen „finanční úřad“) ze dne 26. 2. 2014, č. j. 1001686/14/2006-24904-110285.
2. Finanční úřad tímto platebním výměrem doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za rok 2009 ve výši 5 914 600 Kč a penále ve výši 1 182 920 Kč. Toto rozhodnutí bylo založeno na výsledku zprávy o daňové kontrole ze dne 13. 2. 2014.
3. V rámci daňové kontroly finanční úřad neshledal některé výdaje vynaložené žalobcem v roce 2009 za daňově uznatelné ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Jednalo se o tři okruhy výdajů, které byly vyloženy na propagaci žalobce: a) poskytnutí reklamních a propagačních služeb společností Váš Asistent s.r.o. ve výši 360 000 Kč; b) poskytnutí reklamních služeb panem S. P. ve výši 3 210 000 Kč; c) poskytnutí reklamních služeb společností Sport Relations & Management B. V. ve výši 26 000 000 Kč.
4. V případě ad a) finanční úřad rozporoval výdaje žalobce vynaložené na vypracování dokumentu Strategie a plánování pro prezentaci klienta za období červenec – prosinec 2009; provádění kontrol plnění smluv s jinými dodavateli, konkrétně při zajištění reklamy společností Sport Relations & Management B. V.; a vyhotovení polepu karoserie osobních automobilů logem žalobce.
5. Finanční úřad zjistil, že listiny Strategie a plánování pro prezentaci klienta za měsíce červenec a srpen 2009 obsahují návrh možných řešení reklamních aktivit pro druhou polovinu roku 2009, za měsíc září 2009 jde o plán kontrol na domácích utkáních Mattoni NBL celku BK Synthesia Pardubice (kontrola a umístění loga klienta v hale BK v Pardubicích na bannerech okolo plochy a na horní kostce v hale při domácích utkáních, na dresech hráčů, internetových stránkách, vstupenkách a programu) a za měsíce říjen, listopad a prosinec 2009 dokumenty žalobci obsahují přehledy provedených kontrol na těchto utkáních.
6. Podle finančního úřadu však Strategie a plánování pro prezentaci klienta za červenec 2009 obsahuje pouze obecný popis marketingových aktivit a není zřejmá souvislost s obchodními aktivitami daňového subjektu. Nebylo tedy prokázáno, že by tento výdaj souvisel s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů. Ani návrh možných řešení ze strategie a plánování pro prezentaci klienta za srpen 2009 žalobce nevyužil k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů, neboť neprokázal koupi reklamního prostoru v médiích, např. TV, rozhlas, periodika.
7. Finanční úřad dále uvedl, že Strategie a plánování pro prezentaci klienta za září 2009 obsahuje pouze veřejně přístupnou informaci o termínech domácích utkání Mattoni NBL celku BK Synthesia Pardubice na podzim 2009. Strategie a plánování pro prezentaci klienta za říjen 2009 obsahuje úkoly a údajné výsledky kontroly z 1,2,4,6 a 8 kola Mattoni NBL. Na závěr je uveden výsledek kontroly, a že smlouva o reklamě je řádně plněna ze strany partnera, tedy BK Synthesia Pardubice. Strategie a plánování pro prezentaci klienta za listopad 2009 obsahuje úkoly a údajné výsledky kontroly z 10,14 a 16 kola Mattoni NBL. Strategie a plánování pro prezentaci klienta za prosinec 2009 obsahuje úkoly a údajné výsledky kontroly z 18 a 20 kola Mattoni NBL. Pokud by

společnost Váš Asistent s.r.o. skutečně poskytla předmětné plnění, tak by též zjistila, že se na běžných vstupenkách žádné logo neuvádí. Finanční úřad v těchto případech tedy neshledal, že by bylo poskytnuto plnění, jak bylo uvedeno ve smlouvě mezi žalobcem a společností Váš Asistent s.r.o., tedy provádění kontrol plnění smluv s jinými dodavateli.

8. Co se týče polepu karosérií, finanční úřad obdobně shledal, že žalobce neprokázal, že by plnění uvedená ve smlouvě byla realizována a daňovým subjektem fakticky přijata. Žalobce předložil finančnímu úřadu fotografie, na kterých jsou dvě auta polepena logem žalobce. Na autech je také výtisk novin Mladé fronty DNES, kde je vidět titulní strana s článkem „Marek Benda: festival výmluv“. Podle finančního úřadu však důkazy předložené daňovým subjektem nebyly sto tvrzené skutečnosti prokázat. Předložené fotografie byly pro finanční úřad neprůkazné. Ani u jednoho ze dvou vozidel nebylo prokázáno, při jakých jízdách bylo k reklamním službám použito, v případě vozidla Lexus by tiskoviny na vozidle v případě jízdy nevydržely, v případě vozidla Volvo by sotva vozidlo mohlo vjet na pozemní komunikace v případě umístění loga v blízkosti SPZ, neboť takový postup platný právní předpis zakazuje. Na předmětných fotografiích stojí obě vozidla před sídlem společnosti Milkpol spol. s r. o., na kterém se nachází nápis MILKPOL, mnohonásobně větší, než na předmětných vozidlech. Vzhledem k této skutečnosti není zřejmé, koho, kdy a kde tato reklama mohla oslovit a jak mohla souviset s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt nepředložil žádný věrohodný důkazní prostředek, kdo grafický návrh reklamních materiálů realizoval, tj. kdo předmětný návrh vyrobil a na vozidla umístil. Správce daně považuje za nevěrohodné, že by odborná firma umístila reklamu na místo na vozidle, kde její umístění být nesmí, reklama je nakřivo a v rozích zjevně nepřiléhá ke karosérii.
9. V případě ad b) finanční úřad rozporoval výdaje žalobce zaplacené fyzické osobě Slavoji P. za účelem zajištění reklamy v oblasti několika sportovních akcí – jezdeckví, házená, futsal, tenis a stolní tenis, a také prezentaci loga žalobce na DVD skupiny Inflagranti.
10. U jezdeckví mělo jít o výrobu a umístění loga na přepravním boxu, výstroji a výzbroji koní a jezdců společnosti Kalupro s.r.o. U dalších sportů mělo jít o grafické zpracování, výrobu a umístění reklamních panelů a log na turnajích. U hudební skupiny poté o grafické zpracování a umístění loga na DVD.
11. Podle finančního úřadu předložené důkazní prostředky, které zahrnují fotografie z různých sportovních utkání a kopii DVD skupiny Inflagranti, neprokazují, jaké reklamní služby skutečně poskytl S. P.. Fotografie neobsahují datum, neprokazují kdo, z jakého materiálu a kdy označení logem a názvem společnosti Milkpol vyrobil, ani kdy a po jakou dobu bylo toto označení umístěno na přepravním boxu, výstroji a výzbroji koní a jezdců, na dresech hráčů a ve sportovní hale. Finanční úřad tedy přistoupil k výsledku S. P. jako svědka. Svědek však na většinu otázek reagoval tak, že zakázky řešil subdodavatelsky, ale na konkrétní subdodavatele si z hlavy nepamatuje.
12. Podle finančního úřadu dodavatel S. P. neuvedl, které koně a jezdce měl vystrojit a vyzbrojit, ani nebyl schopen uvést, kdy a kde byla předložená fotodokumentace vyhotovena, ani kdo záběry koní a jezdců pořídil, neboť fotografie neobsahují datum. Daňový subjekt předložil správci daně přehled údajného pohybu přepravního boxu po Česku v roce 2009, dle kterého měla přeprava koní začít dne 11. 4. 2009 a skončit dne 31. 12. 2009.
13. Finanční úřad považoval za nevěrohodné, že by žalobce výrobu a umístění loga objednal u S. P., ten dále u KALUPRO, s.r.o., které jezdeckým oddílem není, tj. uvedená reklama je mimo ve smlouvě tvrzená sportovní odvětví. Dle čl. IV smlouvy mezi žalobcem a S. P. mělo jít o reklamu – formu přesvědčovacího procesu, kterým měli být hledáni odběratelé služeb. Uskutečnění reklamy formou přesvědčovacího procesu a hledání odběratelů služeb nebylo prokázáno. V průběhu daňového řízení nebyla prokázána výroba ani provedení reklamy dodavatelem S. P..

Daňový subjekt neprokázal, že by dodavatel S. P. reklamu zpracoval a ani, že by jí veřejně šířil ve smyslu ustanovení § 1 odst. 6 a 7 zákona o regulaci reklamy.

14. Na návrh žalobce byl vyslechnut další svědek, který měl zpracovávat grafické návrhy výšivek a polep přepravního boxu. Svědek však vypověděl, že zakázka proběhla mezi roky 2004 až 2006. Provozovna, co ji zpracovávala, již není funkční. Podle finančního úřadu tedy ani tento důkaz neprokázal poskytnutí služeb S. P. v roce 2009. Finanční úřad neshledal, že na věci něco mění předložené smlouvy mezi S. P. a firmou KALUPRO s.r.o. o reklamě a marketingu. Na základě těchto smluv měla firma KALUPRO s.r.o. v roce 2009 zajistit reklamu pro žalobce na svém přepravním boxu a výstroji a výzbroji vlastních koní.
15. Žalobce neprokázal, že by plnění uvedená ve smlouvě byla realizována a fakticky přijata. Důkazy předložené žalobcem nebyly sto tvrzené skutečnosti prokázat. Nepředložení způsobilých důkazních prostředků ze strany daňového subjektu znamená neunesení důkazního břemene. Nebyly předloženy žádné důkazy, které by vedly k jednoznačnému závěru, že reklamní služby byly poskytnuty dodavatelem S. P..
16. Ke stejnému závěru finanční úřad dospěl i ohledně výdajů na umístění loga na obalu DVD skupiny Inflagranti a dalších sportovních akcích.
17. Finanční úřad zjistil, že na obalu předmětného DVD je společně s jinými uvedeno logo žalobce. Finanční úřad kontaktoval společnost „R“, vydavatele uvedeného DVD, který mu sdělil, že předmětné DVD bylo vyrobeno v roce 2010, uvedeno na trh 20. 2. 2010 a vydáno na základě licenční smlouvy se společností „A“, která vlastnila práva na záznam koncertu a řešila veškeré záležitosti ohledně partnerů, uváděných na zadní části obalu předmětného DVD. Společnost „A“ v odpovědi na výzvu k poskytnutí informací správci daně sdělila, že v období roku 2008 - 2011 se S. P. nespolupracovala. Správce daně dále vyzval společnost „O“, která je uvedena na zadní straně obalu DVD jako producent, k poskytnutí informace ohledně zajištění reklamy obsahující název Milkpol. Společnost „O“ sdělila, že pro pana S. P. ani pro společnost „C“ v období roku 2009-2012 žádnou reklamu nezajišťovala. Reklamu obsahující název Milkpol však našla v dokumentaci společnosti v roce 2009 na několika akcích, které pořádala a to na reklamních plochách, které byly za úplatu převedeny na třetí osoby. Správce daně v průběhu daňové kontroly ani z předložených dokladů, ani vlastním šetřením, nezjistil žádné hodnověrné skutečnosti, ze kterých by mohl dovodit zajištění reklamy dodavatelem S. P. přímo, případně s využitím třetích osob, jak je uvedeno ve smlouvě o zajištění reklamy mezi žalobcem a S. P. ze dne 16. 10. 2009.
18. Dodavatel S. P. neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, že reklamní služby, tak jak jsou uvedeny ve smlouvě o zajištění reklamy, poskytl. Smlouva neobsahuje žádný konkrétní předmět závazků, S. P. neví, s kým jednal, u koho konkrétně reklamu zajistil ani co konkrétně u údajných subdodavatelů objednal. Z předložených fotografií a videí přitom finanční úřad nemohl dovodit, že reklamní služby poskytl S. P..
19. V případě ad c) finanční úřad rozporoval výdaje žalobce na zajištění své propagace na akcích NATLAND Golf Tour a na zápasech Mattoni NBL (první basketbalové ligy), konkrétně sponzoringu celku BK Synthesia Pardubice.
20. Finanční úřad zjistil, že žalobce nebyl hlavním partnerem NATLAND Golf Tour, jak tvrdil a jak bylo předmětem smlouvy mezi žalobcem a společností Sport Relations&Management BV. Žalobce tak neprokázal, že by plnění uvedená ve smlouvě, byla realizována a daňovým subjektem fakticky přijata. Žalobcem předložené důkazní prostředky neprokázaly naplnění jednotlivých bodů smlouvy, tj. poskytnutí a přijetí služeb ve smlouvě sjednaných a v souvislosti s tím oprávněnost zahrnutí částky ve výši 3 000 000 Kč do výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
21. Co se týče výdajů na reklamu na basketbalových utkáních, tak finanční úřad zjistil, že podle Přílohy č.1 smlouvy mezi žalobcem a Sport Relations&Management BV se mělo jednat o

následující: logo umístěné na LED panely během 22 domácích utkání, délka reklamního spotu 15 vteřin; logo vysílané v televizním on-line přenosu (ČT 4 sport, ČT) - minimálně 5 x za sezonu; logo umístěné na přední straně dresu; logo umístěné na kostce pro vysílání televizních spotů v ČEZ Aréně (domácí hřiště), 22x za sezonu, v délce 15 vteřin; VIP box vedle basketbalového hřiště (pro 6 osob); VIP permanentní vstupenky; propagace na bannerech webových stránek; a účast basketbalových hráčů na akcích partnera.

22. Finanční úřad však zjistil z podkladů, předložených daňovým subjektem, že v období do 31. 12. 2009 nemohl dodavatel zajistit reklamu během 22 domácích utkání, neboť do 31. 12. 2009 bylo odehráno pouze 10 domácích zápasů, a play-off se nehrálo vůbec. Daňový subjekt ani neprokázal, že prezentaci žalobce na utkáních Mattoni NBL v ČEZ Aréně Pardubice v roce 2009 zajistila společnost Sport Relations&Management BV. U VIP permanentních vstupenek žalobce neprokázal souvislost s dosažením, zajištěním a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt neprokázal žádné své akce, na kterých se účastnili basketbaloví hráči.
23. Finanční úřad dále zjistil, že ve smlouvě o propagaci a reklamě mezi Sport Relations&Management BV jako poskytovatelem a žalobcem jako partnerem je žalobce označován jako generální partner. V rámci odpovědi k výzvě k poskytnutí informací od společnosti „P“ správce daně zjistil, že v kalendářním roce 2009 byl žalobce hlavním partnerem BK Synthesia Pardubice, nikoliv generálním partnerem. Přitom ve smlouvě byla sjednána cena 18 000 000 Kč za tyto služby. Správce daně však na veřejně přístupných webových stránkách www.bkpardubice.cz dne 12. 3. 2013 zjistil, že u nabízených reklamních služeb u typu partnerství hlavní partner je uvedena cena v rozmezí 200 000 Kč až 2 000 000 Kč.
24. Finanční úřad tedy uzavřel, že nepochybně skutečnost, že reklama existovala, ale zpochybňuje provedení reklamy dodavatelem Sport Relations&Management BV a zejména nebylo prokázáno naplnění jednotlivých bodů smlouvy, tj. poskytnutí a přijetí služeb ve smlouvě sjednaných a v souvislosti s tím oprávněnost zahrnutí částky ve výši 18 000 000 Kč do výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
25. K odvolání žalobce žalovaný platební výměr finančního úřadu potvrdil.
26. Ohledně nákladů na dokumenty Strategie a plánování firmy Váš asistent s.r.o. žalovaný souhlasil s finančním úřadem, že za měsíc červenec a srpen jde pouze o obecný popis marketingových aktivit a není zřejmá souvislost s aktivitami žalobce. Žalovaný nepochyboval, že marketing je důležitým nástrojem, jakým je možné zvýšit odbyt společnosti a právě z tohoto pohledu by měl být kladen důraz na jeho účelnost a kvalitní zadání a zpracování marketingových strategií. Obecně nelze konstatovat, že každý náklad zúčtovaný jako náklad na marketing či reklamu je automaticky daňově účinný. Daňovou účinnost každého konkrétního zúčtovaného nákladu je daňový subjekt povinen ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokázat. Konkrétní souvislosti mezi výnosy daňového subjektu a plněním od společnosti Váš Asistent s.r.o. nevyplývají, a to i s ohledem na skutečnost, že daňový subjekt nepředložil žádné důkazní prostředky, jež by svědčily o naplánování konkrétní marketingové strategie pro daňový subjekt společnosti Váš Asistent s.r.o. Zahrnutí nákladů na propagaci do základu daně je limitováno předpokladem, že její provedení bude prokázáno způsobem vylučujícím jakékoliv pochybnosti o tom, že byla skutečně provedena.
27. Žalovaný dále podotkl, že žalobce ani nekonkretizoval, jakým způsobem Váš Asistent s.r.o. realizovala svou další činnost, která byla předmětem reklamní smlouvy. Nepředložil žádný relevantní výstup její činnosti - prokazující věcnou realizaci deklarovaných služeb - týkající se průzkumu trhu, zpracování finančních plánů a rozpočtů na marketingovou kampaň.
28. Co se týče kontrolní činnosti, kterou měla společnost Váš asistent pro žalobce provádět, tak žalovaný uvedl, že žalobce nedoložil jediný důkaz o faktickém uskutečnění kontroly předmětné

reklamy. Žalovaný souhlasil, že existuje řada nesrovnalostí v kontrolní činnosti (např. zprávy ze zápasů, které se nekonaly, či se konaly v jiném termínu). Zjištěné rozpory tak svědčí ve prospěch pochybností správce daně o účelnosti vyhotovení předložených listin Strategie a plánování pro prezentaci klienta za měsíce říjen, listopad a prosinec 2009. Žalovaný zdůraznil, že nestačí jen obecně tvrdit, že k plnění došlo, ale je nutno plnění doložit relevantními důkazními prostředky, které by tvořily přehledný a důvěryhodný obraz o deklarovaných službách.

29. K polepům na autech žalovaný uvedl, že z předložených fotografií je sice patrné umístění loga Milkpol na předmětných vozidlech, ovšem již nelze nijak určit, kdo a kdy je nafotil a také koho, kdy a kde mohla reklama oslovit. Kdy byla fotodokumentace pořízena nelze určit ani z novin umístěných na kapotě vozidla Lexus, neboť datum vydání novin není čitelné. Vyfocený denní tisk na kapotě vozidla ostatně sám o sobě nijak nepotvrzuje okamžik pořízení předmětné fotografie, neboť to nijak nevylučuje možnost použití novin staršího data než je okamžik pořízení snímku. Žalovaný souhlasí se správcem daně, že pochybnosti o věrohodnosti poskytnutého plnění vzbuzuje taktéž neodborné provedení reklamních polepů na předmětných vozidlech, kdy jsou loga umístěna nakřivo a v rozích zjevně nepřiléhají ke karoserii a v jednom případě je logo umístěno v těsné blízkosti SPZ. Z fotografií je tedy patrné umístění loga daňového subjektu na autech, uvedené fotografie ovšem neprokazují poskytnutí reklamních služeb v deklarovaném rozsahu, tj. není z nich patrné datum a čas jejich pořízení, ani kdy a po jakou dobu bylo na předmětných vozidlech toto označení umístěno a veřejně šířeno.
30. Co se týče výdajů za služby poskytované S. P., žalovaný opět souhlasil s finančním úřadem. U reklamy v rámci jezdeckví dodal, že cílem každé podnikatelské činnosti je úspěch a zisk. Reklama je jedním z faktorů, jak úspěch firmy ovlivnit a propagovat. Jen cílená a promyšlená reklama či celá reklamní kampaň na konkrétní okruh zákazníků má své ekonomické opodstatnění. V tomto obchodním případě se však cíleností reklamy, vlivem na obrat společnosti, ať už na ten předpokládaný či ten skutečně dosažený, tj. efektivitou reklamy nikdo ze zúčastněných stran podstatně nezabýval. A to ani při její přípravě, ani po jejím ukončení, což svědčí pro pochybnosti správce daně i odvolacího orgánu o faktickém průběhu realizace předmětného plnění a vynaložení těchto nákladů za účelem zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Odvolací orgán tak souhlasí se správcem daně, že daňový subjekt neprokázal, že by dodavatel S. P. reklamu zpracoval a ani, že by jí veřejně šířil.
31. Pan S. P. ani v dodatečném vyjádření neuvádí žádné relevantní skutečnosti, jež by byly schopny osvědčit, na kterých akcích měla být plošná reklama ve formě loga na přepravním boxu, výstroji a výzbroji koní a jezdců prezentována a veřejně šířena. Dle smlouvy o zajištění reklamy ze dne 2. 3. 2009, jakož i smlouvy o zajištění reklamy ze dne 16. 10. 2009 se dodavatel S. P. v čl. VI zavázal každý měsíc při všech reklamně sportovních akcích kontrolovat a eventuálně upřesňovat finanční plnění. Žádné bližší informace však S. P. ani v dodatečném vyjádření nesdělil a pouze odkazuje na fotografie předložené správcem daně. Z nich však nelze určit, kde byly pořízeny, kdo je na předmětných fotografiích a nelze určit ani dobu pořízení. Ostatně pan S. P. uvedl, že zajišťoval reklamu v jezdeckví i před rokem 2009 a předmětná fotodokumentace nijak neosvědčuje její pořízení v daném roce. U smluv mezi S. P. a společností KALUPRO, s.r.o. žalovaný odkázal na strohý a nekonkrétní věcný rámec zajištění reklamy v předmětných smlouvách. Nebylo v nich stanoveno, na jakých sportovních reklamních akcích budou loga daňového subjektu šířena a na koho mají působit.
32. U reklamy dalších sportů žalovaný zopakoval, že předmětná foto a videodokumentace může prokázat pouze uskutečnění služby, avšak v žádném případě nemůže prokázat, kým byla tato služba uskutečněna, v jakém rozsahu a za jakou cenu.
33. Ohledně reklamy zajišťované dodavatelem Sport Relations&Management BV žalovaný předně uvedl, že v dožádání nizozemských orgánů žádné pochybení nespatřuje. Z odpovědi na dožádání nevyplynuly žádné konkrétní skutečnosti, jakým způsobem společnost předmětné služby zajistila,

čeho konkrétně se reklamní akce týkaly, kde a kdy byly přesně poskytovány a neuvedl žádné relevantní informace týkající se předmětných služeb. K námitce žalobce, že nizozemský správce daně jednoznačně potvrdil, že společnost Sport Relations&Management BV vykazala všechny předmětné faktury ve svém účetnictví, odvolací orgán konstatuje, že uvedené prokazuje pouze formální stránku, což je pro osvědčení o faktickém provedení reklamy deklarovaným dodavatelem nedostatečné. K chybnému překladu požadované informace, žalovaný uvedl, že tento neměl žádný vliv na rozhodnutí ve věci.

34. Ani z druhé odpovědi nizozemského správce daně nevyplynuly žádné konkrétní skutečnosti, jež by byly schopny osvědčit, že předmětná reklamní plnění byla zajištěna a uskutečněna v rozsahu a cenách deklarovaných na dodavatelských fakturách. K akci NATLAND Golf tour nizozemský správce daně nesdělil vůbec žádné informace a nebyly ani označeny žádné důkazní prostředky, které by byly schopné hodnověrně prokázat uskutečnění reklamních služeb touto společností.
35. Co se týče samotné reklamy na golfových a basketbalových akcích, tak žalovaný ani finanční úřad nezpochybňovaly, že daňovému subjektu v předmětném období vzrostly obraty prodeje do řetězců, nicméně tím daňový subjekt neprokázal, že tento nárůst souvisel právě s předmětnými reklamními službami na akcích NATLAND Golf Tour a Mattoni NBL. Golfové turnaje měly sloužit na budování obchodních vztahů. Přesto ani jeden z jednatelů žalobce neměl konkrétní povědomost o prezentaci značky Milkpol na tour. Pan Ing. P. uvedl, že ani neví, kdo turnaje pořádá, a pan J. K. uvedl, že většina obchodních partnerů daňového subjektu ani golf nehraje. Ani jeden z jednatelů přitom neuvedl, kdo se turnajů ze společnosti zúčastnil a pan J. K. dokonce vypověděl, že mu není známo, že by tam ze společnosti někdo byl. Odvolacímu orgánu tedy není zřejmé, jak probíhala verbální komunikace značky Milkpol na golfových turnajích a v případě propagace formou reklamních ploch a oficiálních tiskovin daňový subjekt ani neprokázal, že byly uskutečněny.
36. Žalovaný zdůraznil, že z důkazních prostředků je jednoznačné, že žalobce nebyl hlavním partnerem golfových turnajů, jak má vyplývat z reklamní smlouvy. Značnou pochybnost o uskutečnění předmětných reklamních služeb vzbuzuje také skutečnost, že v souhrnu z celkového počtu 1496 fotografií umístěných na oficiálních stránkách NATLAND Golf Tour 2009 není ani z jedné patrné, že by v rámci turnajů bylo umístěno logo Milkpol, a to ani na diplomech předávaných po skončení turnaje. Dle přílohy č. 1 k předmětné smlouvě, má být mj. logo propagováno v rámci všech čtyř turnajů i na diplomech. Žalovaný zároveň k 15 fotografiím předloženým žalobcem v reakci na výsledek kontrolního zjištění podotkl, že ve většině případů jsou shodné s fotografiemi umístěnými na oficiálních stránkách NATLAND Golf Tour, a to až na čtyři fotografie obsahující logo daňového subjektu. V případě dvou fotografií, které obsahují logo Milkpol, lze dokonce říci, že na oficiálních stránkách NATLAND Golf Tour k nalezení jsou, ale již s odlišnou reklamou.
37. Co se týče reklamy na basketbalových utkáních, tak z provedených důkazů jednoznačně vyplývá, že nebyl naplněn rozsah sjednané smlouvy. Do konce roku 2009 bylo odehráno pouze deset domácích zápasů a pokud jde o play-off, tak to začalo až 24.4.2010. Tedy takto zjištěné informace časově nesouvisí s uzavřenou smlouvou. Zároveň podle reklamní smlouvy měl být žalobce generálním partnerem klubu BK Pardubice, za což byla dohodnuta cena ve výši 18 000 000 Kč. Žalobce byl však pouze hlavním partnerem. Hlavní partnerství bylo daným klubem nabízeno za částku 200 000 až 2 000 000 Kč. Nebylo tedy prokázáno, že by společnost Sport Relations&Management BV zajistila dohodnutá plnění.
38. Žalovaný doplnil, že cílem každé podnikatelské činnosti je úspěch a zisk, reklama je jedním z faktorů, jak úspěch firmy ovlivnit a propagovat. Jen cílená a promyšlená reklama či celá reklamní kampaň na konkrétní okruh klientů má své ekonomické opodstatnění. Jediným očekávaným výsledkem reklamní akce je vliv na obrát společnosti. Na efektivitě reklamy má proto každá společnost enormní zájem. Vynaložené náklady na reklamu na akcích Mattoni NBL nelze

jednoznačně považovat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

II.

Argumentace účastníků a shrnutí jednání

39. Žalobce namítal, že žalovaný špatně posoudil právní otázku oprávněnosti zahrnutí částek vynaložených žalobcem do nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nejednal v mezích zásady volného hodnocení důkazů a napadené rozhodnutí je v rozporu s principem právní jistoty a legitimního očekávání. Jednotlivé námitky žalobce budou zmíněny podrobně níže, kde se s nimi bude soud vypořádávat.
40. Žalovaný trval na tom, že napadené rozhodnutí je v souladu se zákonem.
41. Při jednání dne 7. 6. 2018 zástupci obou účastníků zopakovali a odkázali na svou argumentaci v písemných podáních.
42. Soud provedl důkaz výpisem z digitálního archivu Mladé fronty dnes, podle něž titulní stranu s článkem „Marek Benda: festival výmluv“ obsahovalo vydání Mladé fronty DNES ze dne 3. 11. 2009.

III.

Posouzení žaloby

III.1 Úvod

43. Městský soud v Praze na základě žaloby v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 soudního řádu správního), přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 soudního řádu správního).
44. Soud se bude nejdříve věnovat hlavnímu žalobnímu bodu, že žalovaný nesprávně posoudil daňovou uznatelnost nákladů žalobce.
45. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje 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.
46. Podle ustálené judikatury správních soudů o daňově účinný výdaj se dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72; ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73; či ze dne 13. 4. 2017, čj. 10 Afs 310/2016-35, bod 21).
47. Aby mohla být určitá částka daňově uznána, je třeba, aby poplatník tyto výdaje skutečně vynaložil v prokázané výši, aby je vynaložil v souvislosti se snahou o dosažení zdanitelných příjmů a v časové souvislosti s posuzovaným zdaňovacím obdobím. Daňový subjekt musí v případě pochybností správce daně prokázat nejen, že náklad skutečně vynaložil, ale i to, že se tak stalo způsobem deklarovaným na příslušném účetním dokladu. Nejvyšší správní soud (viz např.

rozsudek ze dne 10. 5. 2007, č. j. 9 Afs 39/2007-47) soustavně konstatuje, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Ne každý uplatněný výdaj proto obстоjí jako výdaj daňově uznatelný (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2017, č. j. 7 Afs 330/2016-29, bod 18). Pokud k plnění mělo dojít na základě smlouvy, musí být věrohodně být prokázáno, že k plnění skutečně došlo, a to v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2007, č. j. 2 Afs 25/2005-117). Mezi vynaloženými výdaji a podnikatelskou činností daňového subjektu musí také existovat jasná vazba, přičemž neuznatelné jsou takové výdaje, které zřetelně neodpovídají ekonomicky racionálnímu (přiměřenému) chování, tj. nedávají z ekonomického hlediska smysl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2011, č. j. 8 Afs 19/2010-125).

48. V těchto sporech je často klíčová otázka rozložení důkazního břemene. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č.j. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 5.10.2016, č.j. 6 Afs 176/2016 – 36; či ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod 23).
49. Co se týče samotného hodnocení důkazů a otázky unesení důkazního břemene, tak podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
50. Podle městského soudu hodnocení důkazů podle své úvahy však neznamená libovůli. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud volné hodnocení důkazů ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamená libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22). Volné hodnocení důkazů však neznamená ani to, že správce daně může hodnotit důkazy takovým způsobem, která prakticky v důsledku vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno.
51. Ústavní soud ve své judikatuře zdůrazňuje, že vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti může dojít k porušení základních práv účastníka řízení. Podle Ústavního soudu „žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti“ (nález sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014 (N 156/74 SbNU 333), bod 30). Městský soud se s tímto názorem ztotožňuje, a zdůrazňuje, že správce daně nemůže po daňovém subjektu aplikovat takový důkazní standard, který bude nemožné splnit. Správce daně musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) pro unesení důkazního břemeno žalobcem. Správci daně se tedy musí ptát, zda z předložených důkazů lze předmětný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty. Dostatečná míra jistoty je dosažena tehdy, pokud důkazy jsou přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný

závěr učinit bez vážných pochybností. Nemůže však v žádném případě požadovat jistotu úplnou. Ta je totiž v realitě nedosažitelná.

52. Městský soud se nyní bude věnovat postupně jednotlivým námitkám žalobce podle jednotlivých výdajů. Ty bude hodnotit s ohledem na právě předestřené úvahy.

III.2 Výdaje vyplacené společností Váš asistent s.r.o.

53. Žalovaný jako daňově uznatelné neuznal dva výdaje žalobce: a) výdaje na vypracování dokumentu Strategie a plánování pro prezentaci klienta za období červenec – prosinec 2009 a zajištění kontroly plnění smluv se společností Sport Relations&Management BV na basketbalových utkáních Mattoni NBL a b) zhotovení polepů osobních automobilů.
54. Ad a) Soud obecně souhlasí s námitkou žalobce, že žalovaný není expert na marketingové služby. To však neznamená, že nemůže zhodnotit, zda některý náklad je nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. To je v působnosti žalovaného a je dokonce povinen tuto otázku posuzovat. Podle soudu tedy do určité míry žalovaný musí posuzovat účelnost vynaložených nákladů. Jak se soud přesvědčil sám z dokumentů ve správním spise, tak závěry finančního úřadu a žalovaného, že u marketingové studie za měsíc červenec a srpen není zřejmá souvislost s aktivitami žalobce, ob stojí. Studie za měsíc červenec obsahuje pouze poměrně neuspořádaný a zcela obecný seznam a definice marketingových metod. Není vůbec zřejmá souvislost s podnikáním žalobce. Za měsíc srpen jde pouze o jeden odstavec, kde je žalobci opět zcela obecně doporučováno, aby se v druhé polovině roku 2009 zaměřil na koupi reklamního prostoru v médiích a spojil firemní značku s nějakou konkrétní akcí ve větším rozsahu, např. sponzorství na celou sezónu, koncertní turné, apod. Z dokumentu není vůbec zřejmé, na základě jaké analýzy k tomuto doporučení firma Váš asistent s.r.o. dospěla a proč zrovna žalobci tyto strategie doporučuje.
55. V rozsudku ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005-79, Nejvyšší správní soud ohledně daňové uznatelnosti marketingové studie jako nákladu dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů konstatoval, že náklad daňového subjektu na pořízení marketingové studie lze považovat za daňově uznatelný pouze v případě, že marketingová studie poslouží k naplňování konkrétního podnikatelského záměru, tj. k rozvoji podnikatelských aktivit či vztahů v rámci zapsaného předmětu podnikání daňového subjektu. Daňový subjekt nutně musí vynaložit určité úsilí k naplnění podnikatelského záměru, a to v přímé souvislosti s provedenou marketingovou studií. Podle soudu materiály předložené společností Váš asistent s.r.o. jsou tak obecné, že jejich realizace jako konkrétního záměru je stěží představitelná.
56. Soud je tedy stejně jako žalovaný názoru, že žalobce neprokázal, že by se mohlo jednat o náklad splňující podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Náklady za tyto „studie“ nelze dle soudu považovat za ekonomicky racionální jednání žalobce. Pokud za tyto „studie“ žalobce zaplatil dle faktury 100 000 Kč, tak celou transakci nelze vysvětlit racionálním ekonomickým motivem, ale spíše snahou o krácení daně z příjmů.
57. V této souvislosti soud odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které „s každým podnikáním je vždy spojeno určité riziko, že ne všechny činnosti a záměry podnikatele přinesou ve svém důsledku zisk. Toto riziko by mělo jít – jak se to z podání žalobkyně jeví – k tíži státního rozpočtu v tom smyslu, že podnikatelé mohou vynakládat své peníze jakýmkoli způsobem, budou-li přitom tvrdit, že je jejich jednání vedeno úmyslem dosáhnout zisku, a poté si o tyto výdaje mohou snížit základ daně. Tento předpoklad je ale nesprávný. Riziko podnikání nese především podnikatel sám; co se pak výdajů k dosažení a udržení příjmů týče, je v první řadě na něm, aby zvážil, jakých zisků je reálně schopen dosáhnout, a aby k dosažení cíle zvolil prostředky tomu přiměřené. Nejsou-li jeho úvaha a jeho volba založeny na seriózním odhadu, nemůže následky svého jednání přenášet na stát formou daňové ztráty či nižší daňové povinnosti. Je na daňovém subjektu, jak nakládá se svými prostředky, jaké ekonomické úvahy je k tomu vedou, a zda jeho výdaje jsou vedeny cílem

dosáhnout později zisku, nebo cílem jiným; pro to, zda bude částka uznána jako daňový výdaj, je však nevýznamné tvrzení daňového subjektu o tom, že výdaje byly vynaloženy účelně“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2007, čj. 1 Afs 23/2006-105).

58. Co se týče zajištění kontroly plnění smluv se společností Sport Relations&Management BV na basketbalových utkáních Mattoni NBL, které společnost Váš asistent s.r.o. měla provádět v měsících září až prosinec 2009, tak o uskutečnění tohoto plnění panují vážné pochybnosti. Podle soudu skutečnost, že tato společnost údajně kontrolovala reklamu na zápasech, které se však ve skutečnosti vůbec neodehrály, respektive se odehrály jinde, není pouhým administrativním nedopatřením, které by bylo možno přehlédnout. Naopak z této skutečnosti lze spíše dovodit, že ve skutečnosti žádné kontroly činy nebyly a do zpráv byly pouze zahrnuty výsledky zápasů z veřejně dostupných zdrojů.
59. Soud také upozorňuje, že dle smlouvy mezi žalobcem a společností Váš asistent s.r.o. ze dne 1. 7. 2009 a obdobně dle dodatku ke smlouvě ze dne 1. 10. 2009, měla tato společnost provést marketingový průzkum trhu, konzultační činnost s dodavateli reklamních služeb, zpracování finančních plánů a rozpočtů pro realizaci reklamní kampaně, jakož i zadání a výběr subjektů vhodných pro realizaci grafických návrhů. Žalobce však nijak neprokázal, že by tyto služby společnost Váš asistent s.r.o. skutečně poskytla. Tyto výdaje tedy nelze uznat jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V tomto ohledu tedy soud nepovažoval za nutné předvolávat svědky, kteří by mohli dosvědčit, že společnost Váš asistent s.r.o. skutečně osobně prováděla kontroly na utkáních pardubického týmu. I kdyby tomu tak bylo, tak by to nic nezměnilo na závěru, že by žalobce neprokázal, že bylo poskytnuto plnění ujednané ve smlouvě.
60. Soud závěrem uvádí, že skutečnost, že jako subjekt kontroly byl ve zprávách uveden BK Pardubice a nikoliv Sport Relations&Management BV, sice shodně se žalobcem považuje za nepodstatné administrativní pochybení, avšak to nic nemění na výše uvedeném závěru. Obdobné platí pro údajnou dezinterpretaci výpovědí jednatelek žalobce. Podstatné pro rozhodnutí ohledně uznatelnosti těchto nákladů totiž není, zda v hale v Pardubicích skutečně byla reklama umístěna, ale zda společnost Váš asistent s.r.o. žalobci poskytla služby, za které žalobce uplatňuje daňově uznatelný náklad. To však prokázáno nebylo.
61. Ad b) Podle smlouvy mezi žalobcem a společností Váš asistent s.r.o. ze dne 1. 7. 2009 a dodatku ze dne 1. 10. 2009 měla společnost Váš asistent s.r.o. zajistit realizaci a provozování reklamy na motorových vozidlech v měsících červenec až prosinec 2009, za což žalobci bylo fakturováno 10 000 Kč měsíčně bez DPH. Žalobce tuto skutečnost vedle samotné smlouvy prokazoval fotografiemi dvou automobilů polepenými logy žalobce. Na fotografiích byl na kapotě auta výtisk Mladé fronty DNES ze dne 3. 11. 2009.
62. Podle žalovaného z fotografií není patrné datum a čas jejich pořízení, ani kdy a po jakou dobu bylo na předmětných vozidlech toto označení umístěno a veřejně šířeno. Správci daně nepovažovaly denní tisk za důkaz o datu pořízení fotografie, neboť „to nijak nevylučuje možnost použití novin staršího data než je okamžik pořízení snímku.“ K označení data pořízení fotografie považuje soud za potřebné poukázat na to, že případné digitální datum na fotografii také těžko může být průkazné, neboť i to lze jednoduše ve fotoaparátu nastavit. Podle soudu naopak fotografie s novinami je více vypovídající důkaz. Se žalovaným lze souhlasit, že i tuto dataci lze zfalzifikovat způsobem popsaným žalovaným. To však již vyžaduje poměrně sofistikovanou přípravu, aby žalobce v roce 2012 někde našel výtisk tři roky starých novin a fotografii takto naaranžoval. To se soudu nejvíce jako příliš pravděpodobné.
63. Co se týče toho, že žalovaný neměl prokázáno, zda reklama někoho skutečně oslovila, tak soud uvádí, že lze těžko předpokládat, že by auta nejezdila v provozu a zůstávala někde zaparkována. V každém případě tato skutečnost by musela být prokázána žalovaným. Při běžném stavu věcí lze naopak předpokládat, že auta jsou v provozu a reklama může být tedy shlednuta širokým okruhem osob.

64. Soud však musí přisvědčit argumentaci žalovaného, že pochybnosti o věrohodnosti poskytnutého plnění vzbuzuje neodborné provedení reklamních polepů na předmětných vozidlech, kdy jsou loga umístěna nakřivo a v rozích zjevně nepřiléhají ke karoserii. Že by polepy byly nějak zásadně nakřivo, z fotografií patrné není. Je však pravdou, že rohy polepů zcela nepřiléhají. Soud zde musí odmítnout námitku žalobce, že by snad správce daně nebyl schopen posoudit, že polep měl odchlíplý roh. Podle soudu to může posoudit každý člověk a není k tomu potřeba žádných zvláštních vlastností.
65. Podle soudu z těchto odchlíplých rohů lze dovodit, že v běžném provozu by polepy na autě nevydržely až do konce prosince 2009 (za předpokladu, že jde o fotografie z 3. 11. 2009), či že by naopak mohly být na autech již několik měsíců předtím. V konečném důsledku je tedy nutno žalovanému přisvědčit, že fotografie neprokazují, že by polepy na autech byly po celou dobu trvání reklamní smlouvy. Žalobce tedy ani zde své důkazní břemeno neunesl, respektive průkaznost a věrohodnost předložených důkazních prostředků žalovaný a finanční úřad kvalifikovaně a přesvědčivě vyvrátily. Předložené fotografie z důvodů odchlíplých rohů polepů nejsou průkaznými důkazy o tom, že reklama žalobce byla na autech společnosti Váš asistent s.r.o. od července do prosince 2009.
66. Podle soudu na tomto závěru nemohla nic změnit případná svědecká výpověď obchodního ředitele žalobce. Žalobce nijak nespecifikuje, jak by tato výpověď vzhledem ke konkrétním výše uvedeným skutečnostem mohla na věci něco změnit. Žalovaný tedy nepochybil, pokud jej považoval za nadbytečnou.
67. Soud tedy shrnuje, že žalovaný ani finanční úřad nepochybily, pokud za daňově uznatelný výdaj nepovažovaly částku 360 000 Kč vyplacenou žalobcem společností Váš asistent s.r.o.

III.2 Výdaje vyplacené Slavoji P.

68. Žalovaný jako daňově uznatelné neuznal tři okruhy výdajů žalobce: a) výdaje na reklamu u společnosti Kalupro; b) výdaje na reklamu na DVD skupiny Inflagranti; c) výdaje na reklamu na halových sportech, tenisových turnajích a turnaji ve stolním tenise.
69. Žalobce předně nesouhlasí s tím, že správce daně vyvodil negativní důsledky z toho, že S. P. si u výsledku v lednu 2012 nepamatoval na podrobnosti událostí z roku 2009. Podle žalobce finanční úřad měl zohlednit dodatečné vyjádření S. P..
70. Soud souhlasí se žalovaným v tom, že výpověď S. P. byla neprůkazná. Svědek si na události nepamatoval. Není však pravdou, že by žalovaný ignoroval dodatečné dokumenty předložené S. P.. S těmi se se vypořádal na s. 21 a 22 napadeného rozhodnutí. Žalovaný tedy vzal dodatečné vyjádření v potaz.
71. **Ad a)** Žalobce zdůrazňuje, že společnost Kalupro má v předmětu podnikání chov zvířat a jejich výcvik. Ze smluv mezi žalobcem a S. P. plyne, že reklama mohla být umístěna v rámci jezdeckého oddílu či společnosti, což tedy bylo splněno.
72. Podle čl. VI smlouvy mezi žalobcem a S. P. ze dne 2. 3. 2009 měl S. P. zajistit reklamu na přepravním boxu, výstroji a výzbroji koní a jezdců některého jezdeckého závodního oddílu, klubu nebo společnosti. Podle čl. VI smlouvy mezi žalobcem a S. P. ze dne 16. 10. 2009 měl S. P. zajistit reklamu na přepravním boxu, výstroji a výzbroji koní a jezdců některého jezdeckého závodního oddílu či klubu.
73. Žalobce toto plnění doložil dvěma smlouvami mezi S. P. a společností Kalupro s.r.o., podle kterých měla společnost Kalupro zajistit reklamu pro žalobce v prvním, respektive druhém pololetí 2009. Reklama měla spočívat v umístění reklamy na přepravní box, výstroj a výzbroj koní a jezdců. Žalobce dále doložil fotografie, kde je vidět jeho reklama na přepravním boxu pro koně,

výstroji koní a jezdců. Žalobce také doložil dokument zaznamávající období, kdy byl přepravní box pronajímán a doložil i fakturu za zapůjčení přepravního boxu třetí osobě. Podle žalovaného však tyto důkazy nejsou průkazné.

74. Žalovaný předně uvádí, že S. P. nesplnil druhou ze smluv, neboť společnost Kalupro není jezdeckým oddílem ani klubem. Soud však předně konstatuje, že tímto není nijak zpochybněno plnění v prvním pololetí roku 2009, kde podle smlouvy bylo možno reklamu zajistit u jezdecké společnosti. Touto společností Kalupro, která vlastní koně, přepravní box na koně a má i jezdce, je. Soud však i pro druhé pololetí argument žalovaného považuje za nepřipustně formalistický. Ze smlouvy nijak nevyplývá, že by žalobce výslovně trval na tom, aby reklama byla umístěna v rámci registrovaného jezdeckého oddílu. Není ani specifikováno o jaký klub by se mělo jednat. Spíše, i s ohledem na to, že žalobce se domnívá, že S. P. splnil, co bylo ve smlouvě ujednáno, lze dovodit, že žalobce měl zájem o reklamu v jezdeckém odvětví. To společnost Kalupro splnila. Neobstojí tedy názor finančního úřadu, že reklama byla mimo ve smlouvě tvrzená sportovní odvětví. Jde stále o jezdecký sport, jediným „problémem“ je to, že společnost Kalupro není jako jezdecký klub či oddíl registrována.
75. Soud se neztotožnil ani s argumentem žalovaného, že uskutečnění reklamy mělo být formou přesvědčovacího procesu a hledání odběratelů služeb. V tomto případě totiž předmětem smlouvy specifikovaném v čl. VI obou smluv byla reklama na přepravním boxu, výstroji a výzbroji koní a jezdců. O žádný přesvědčovací proces se tedy nejednalo, ale jednalo se právě o prezentaci loga na těchto místech. Prezentace loga žalobce na přepravním boxu, výstroj a výzbroj koní a jezdců je bezpochyby reklamou ve smyslu zákona č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů. Jde o prezentaci firmy žalobce skrze polep přepravního boxu a nášivky na výstroji jezdců a koní. Kdokoliv, kdo vidí přepravní box, koně a jezdce, může vidět i logo žalobce, čímž je prezentována firma žalobce (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu, ze dne 22. 7. 2010, č. j. 5 As 48/2009-76, kde soud považoval za šíření reklamy polep na automobilu).
76. Soud však přisvědčuje argumentu žalovaného, že S. P. ani v dodatečném vyjádření neuvádí žádné relevantní skutečnosti, jež by byly schopny osvědčit, na kterých akcích měla být plošná reklama ve formě loga na přepravním boxu, výstroji a výzbroji koní a jezdců prezentována a veřejně šířena. Dle smlouvy o zajištění reklamy ze dne 2. 3. 2009, jakož i smlouvy o zajištění reklamy ze dne 16. 10. 2009 se dodavatel S. P. v čl. IV zavázal každý měsíc při všech reklamně sportovních akcích kontrolovat a upřesňovat finanční plnění. Z předložených fotografií nijak nevyplývá, kdy byly pořízeny a na jakých akcích. Tato skutečnost nevyplývá ani z dokumentu o pohybu přepravního boxu. Z něj je pouze patrné, v kterých dnech měl být box pronajat. Není však jasné komu a za jakým účelem. Navíc po většinu dní pak přepravní box měl být používán pro přepravu vlastních koní na hospodářství v Horní Brusnici. To naopak spíše svědčí o tom, že přepravní box se na žádných veřejných akcích nenacházel. Podle soudu je s podivem, že pokud měl S. P. kontrolovat měsíčně plnění smlouvy, tak není schopen, respektive žalobce není schopen předložit nějaké důkazní prostředky, kde přesně byla reklama prezentována.
77. V tomto ohledu soud souhlasí se žalovaným, že jen cílená a promyšlená reklama či celá reklamní kampaň na konkrétní okruh zákazníků má své ekonomické opodstatnění. V případě reklamy u společnosti Kalupro se však cíleností reklamy, vlivem na obrát společnosti, ať už na ten předpokládaný či ten skutečně dosažený, tj. efektivitou reklamy nikdo ze zúčastněných stran podstatně nezabýval, a to ani při její přípravě, ani po jejím ukončení. To vyplývá z toho, že žalobce nijak neprokázal, kde přesně byla jeho reklama prezentována. I kdyby tedy soud akceptoval, že předložené fotografie byly pořízeny v roce 2009, tak z nich nijak nevyplývá, kde byly pořízeny. Na fotografiích (až na dvě výjimky) žádní další lidé nejsou a není tedy prokázáno, že logo žalobce bylo prezentováno někde na veřejnosti. Ty dvě výjimky se týkají pouze přepravního boxu. Žalobce tedy neprokázal, že by šlo o výdaj vynaložený za účelem zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

78. Soud tedy dospěl k závěru, že u výdajů na zajištění výroby a umístění loga na přepravním boxu, výstroji a výzbroji koní a jezdců některého jezdeckého závodního oddílu či klubu podle smlouvy ze dne 2. 3. 2009 i 16. 10. 2009 žalobce neprokázal, že by byly vynaloženy za účelem zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů. Žalobce neprokázal, po jakou dobu byla reklama uskutečňována a na jakých akcích byla prezentována a zda tedy mohla vůbec na někoho působit.
79. **Ad b)** Co se týče reklamy na DVD kapely Inflagranti, tak soud poznamenává, že žalovaný nerozporuje, že k plnění skutečně došlo, ale uvádí, že není prokázáno, že službu zajistil S. P.. S. P. se ve smlouvě ze dne 16. 10. 2009 zavázal k zajištění grafického zpracování a umístění loga na reprezentačním DVD dívčí hudební skupiny Inflagranti. Rozsah byl tedy, dle soudu, jednoznačně určen a reklama v tomto rozsahu byla skutečně uskutečněna, jak vyplývá z obalu DVD založeného ve spise. Jinými slovy žalobce podle soudu unesl své důkazní břemeno tím, že správci daně přeložil důkazy o tom, že plnění bylo poskytnuto a předložil i smlouvu, na základě které mělo být plnění poskytnuto konkrétní osobou – S. P..
80. Na tyto důkazy a tvrzení však finanční úřad reagoval tím, že vyslechl pana S. P.. Ten však neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, že reklamní služby, tak jak jsou uvedeny ve smlouvě o zajištění reklamy, poskytl. Finanční úřad také kontaktoval společnost „R“, vydavatele uvedeného DVD, který mu sdělil, že předmětné DVD bylo vyrobeno v roce 2010, uvedeno na trh 20. 2. 2010 a vydáno na základě licenční smlouvy se společností „A“, která vlastnila práva na záznam koncertu a řešila veškeré záležitosti ohledně partnerů, uváděných na zadní části obalu předmětného DVD. Společnost „A“ v odpovědi na výzvu k poskytnutí informací správci daně sdělila, že v období roku 2008 - 2011 se S. P. nespolečně pracovala. Správce daně dále vyzval společnost „O“, která je uvedena na zadní straně obalu DVD jako producent, k poskytnutí informace ohledně zajištění reklamy obsahující název Milkpol. Společnost „O“ sdělila, že pro pana S. P. ani pro společnost „C“ v období roku 2009-2012 žádnou reklamu nezajišťovala.
81. Podle soudu správce daně těmito provedenými důkazy vyvrátil věrohodnost a průkaznost, důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem a důkazní břemeno se tedy přeneslo zpět na žalobce. Žalobce však neoznačil jinou osobu, která měla předmětnou službu poskytnout. Zde lze připomenout, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu u daně z příjmů není zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však daňový subjekt musí určit a prokázat konkrétního poskytovatele plnění (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31). Žalobce ani nepředložil žádné další důkazy, které by správce daně, potažmo nyní i soud, mohly přesvědčit o tom, že předmětnou službu zajištění reklamy na DVD poskytl skutečně pan S. P.. Závěr žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně tohoto výdaje, je tedy správný.
82. **Ad c)** K opačnému závěru však soud dospěl ohledně dalších výdajů žalobce za služby vyplacené S. P. na základě smlouvy ze dne 16. 10. 2009. Konkrétně jde o reklamu na halových sportech, tenisových turnajích a turnaji ve stolním tenise. Žalobce předložil správci daně rozsáhlou foto a video dokumentaci prokazující, že reklama byla uskutečněna. Tyto náklady však žalovaný odmítl uznat se stejným odůvodněním jako u DVD skupiny Inflagranti, neboť neměl za to, že bylo prokázáno, že plnění poskytl S. P..
83. Soud dospěl k závěru, že žalobce své prvotní důkazní břemeno ohledně těchto nákladů unesl. Žalobce předložil smlouvu mezi ním a panem S. P., že pan S. P. má zajistit propagaci žalobce na halových sportech, tenisových turnajích a turnaji ve stolním tenise. Zároveň doložil seznam smluvních partnerů, se kterými pan S. P. na poskytnutí těchto služeb spolupracoval. Uskutečnění této propagace žalobce doložil rozsáhlou foto a videodokumentací předloženou na CD a DVD.
84. Co se týče rozsahu poskytnuté služby, tak dle smlouvy ze dne 16. 10. 2009 mělo jít o logo firmy při akcích halových sportů házená a futsál v listopadu a prosinci 2009, dvou tenisových turnajů mužů, tenisovém turnaji žen ZUBR CUP, tenisovém mistrovství ČR žen v Milovicích, logo na

podiu při vyhlášení ankety o nejlepšího tenistu ČR – Zlatý kanár a logo při turnaji ve stolním tenise o Pohár ČT. Poskytnutí služeb v tomto rozsahu je podpořeno důkazními prostředky předloženými žalobcem – konkrétně výše zmíněnou foto a video dokumentací. Z ní je patrné, že logo žalobce bylo přítomno při vyhlášení ankety o nejlepšího tenistu ČR v roce 2009 (fotodokumentace i videozáznam České televize), při turnajích v házené (fotodokumentace i videozáznam České televize – reklama na LCD displeji), při tenisových turnajích mužů (foto i videodokumentace), tenisovém turnaji žen ZUBR Cup i (fotodokumentace i videozáznam České televize), tenisovém turnaji žen v Milovicích, turnaji ve stolním tenise (foto dokumentace i videozáznam České televize). Skutečnost, že se jednalo o události v roce 2009 je ve většině případů zřejmá z foto a videodokumentace, které zaznamenaly i datum. Pouze u tenisového turnaje žen v Milovicích dokumentace datum nikde nezaznamenala. To lze však odvodit z data pořízení fotografií. Byť z této skutečnosti nelze vyvodit úplnou jistotu, tak je podstatné, že správní orgány nijak věrohodným způsobem toto datum pořízení fotografií nezpochybnily. Navíc, jak soud vyložil výše, stoprocentní jistotu získat při dokazování prakticky nelze.

85. Soud tedy dospěl k závěru, že závěr správce daně, že žalobce neunesl své prvotní důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, je chybný. Správce daně zde na žalobce kladl nadměrné důkazní břemeno.
86. Soud nepovažuje argument žalovaného o tom, že nebylo prokázáno, že dané plnění poskytl S. P., za dostatečný, aby byla vyvrácena věrohodnost či průkaznost těchto důkazních prostředků. Pokud byla daná služba poskytnuta a měla ji dle smlouvy poskytnout konkrétní osoba, tak zpravidla tuto službu poskytne právě tato osoba. Není jasné, proč by to měl být někdo jiný a na základě čeho by tak činil. Pokud tuto okolnost chce správce daně zpochybnit, tak nestačí pouze říci, že to není prokázáno, ale měl by předestřít jinou verzi události, která bude podložena důkazy. Případně musí provedenými důkazy alespoň přesvědčivě zpochybnit závěr, že službu poskytla osoba uváděná daňovým subjektem.
87. Správce daně patrně za tímto účelem zpochybnění žalobcem předložených důkazů oslovoval společnosti, které pan S. P. označil za partnery, se kterými zajištění propagace žalobce uskutečňoval. Společnost „C“, jejímž jednatelem byl pan S. P., však označila konkrétní akce, kde reklamu žalobce zajišťovala a prostřednictvím jakých společností. Seznam těchto akcí odpovídá akcím, ke kterým žalobce přeložil výše zmíněnou foto a videodokumentaci. Správce daně poté oslovoval tyto další tři společnosti označené S. P.. Od dvou společností odpověď neobdržel. Třetí společnost „N“ mu sdělila, že v roce 2009 skutečně se společností „C“ spolupracovala, avšak není jí již známo, které akce se týkaly žalobce.
88. Na základě těchto okolností soud nedospívá k závěru, že by finanční úřad, potažmo žalovaný unesly své důkazní břemeno, které v této fázi bylo na nich, aby zpochybnily věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných žalobcem. Okolnosti zjištěné finančním úřadem, tak spíše svědčí o tom, že službu přes další prostředníky skutečně poskytl pan S. P. (konkrétně přes společnosti „C“ a „N“). Ohledně dalších subdodavatelů správci daně nic nezjistily. To je podstatný rozdíl od výše uvedené reklamy na DVD, kde dotázané společnosti sdělily, že s panem S. P. v daném období nespolečně pracovaly. Soud dodává, že skutečnost, že jednatelem společnosti „C“ byl také pan S. P., automaticky neznamená, že její tvrzení není důvěryhodné. To zejména, pokud její tvrzení bylo částečně podpořeno tvrzením další osoby, konkrétně společností „N“.
89. Soud tedy shrnuje, že žalobce unesl své základní důkazní břemeno ohledně výdajů vynaložených na plnění smlouvy mezi žalobcem a S. P. ze dne 16. 10. 2009 jako výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pokud se týče výdajů na reklamu na halových sportech, tenisových turnajích a turnaji ve stolním tenise. Správce daně ani žalovaný přitom nevyvrátil věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných žalobcem. V tomto ohledu

tedy správní orgány pochybily, pokud tyto výdaje žalobce za dané důkazní situace neuznaly jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

III.4 Výdaje vyplacené společností Sport Relations&Management BV

90. Finanční úřad a žalovaný neuznaly výdaje vynaložené na a) zajištění reklamy na sérii golfových turnajů NATLAND Golf Tour 2009 a b) na zajištění reklamy při domácích basketbalových utkáních ligy Mattoni NBL u družstva BK Synthesia Pardubice v sezoně 2009.
91. **Ad a)** V případě golfových turnajů žalovaný předně zpochybňoval, že došlo k danému plnění. Správce daně na základě svého šetření zjistil, že logo žalobce se neobjevuje na žádných oficiálních fotografiích turnaje NATLAND Golf Tour 2009. K dodatečným fotografiím správce daně uvedl, že pouze čtyři z nich obsahují logo daňového subjektu, avšak u dvou fotografií, které obsahují logo Milkpol, lze říci, že na oficiálních stránkách NATLAND Golf Tour k nalezení jsou, ale již s odlišnou reklamou. Podle soudu tedy tyto skutečnosti vzbuzují vážnou pochybnost, zda k uskutečnění daného plnění skutečně došlo. Správce daně tak průkaznost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem vyvrátil. Žalobce žádné další důkazy nepředložil a proto je závěr žalovaného, že žalobce zde neunesl důkazní břemeno správný.
92. Podle soudu je dále v této věci zcela zásadní, že dle smlouvy ze dne 15. 4. 2009 mezi žalobcem a společností Sport Relations&Management BV měl být žalobce hlavním partnerem golfových turnajů NATLAND Golf Tour v roce 2009. Poskytnutí této služby však žalobce nijak neprokázal, neboť na dodaných důkazních prostředcích je žalobce veden pouze jako partner. Soud zdůrazňuje, že je povinností daňového subjektu prokázat přijetí deklarovaného plnění, včetně jeho rozsahu. Žalobce tedy neprokázal, že reklama pro něj byla uskutečněna tak, jak je uvedeno v předložených fakturách a smlouvách.
93. **Ad b)** Co se týče reklamy prostřednictvím družstva BK Synthesia Pardubice, tak výdaje na ni žalovaný neuznal, neboť nebyl prokázán rozsah sjednaných služeb. Podle Přílohy č. 1 smlouvy mezi žalobcem a společností Sport Relations&Management BV ze dne 30. 6. 2009 měla být reklama zajištěna během 22 domácích utkání. Do konce roku 2009 však mělo být a bylo odehráno pouze deset domácích zápasů. Toto plnění tedy nemohlo být v roce 2009 poskytnuto. Zároveň podle reklamní smlouvy měl být žalobce generálním partnerem klubu BK Pardubice, za což byla ve smlouvě dohodnuta cena ve výši 18 000 000 Kč. Žalobce byl však pouze hlavním partnerem. Hlavní partnerství bylo daným klubem nabízeno za částku 200 000 až 2 000 000 Kč. Žalobce tedy neprokázal, že by Společnost Sport Relations&Management BV v roce 2009 zajistila dohodnutá plnění, za něž žalobce za rok 2009 uplatňuje výdaje.
94. Soud zde opět podotýká, že žalovaný průkaznost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem vyvrátil. Žalobce přitom nepředložil, ani nenavrl žádné důkazní prostředky, kterými by rozsah dohodnutých plnění doložil. Vzhledem k povaze argumentů správce daně si takové důkazy lze těžko představit. Žalobce by jediné musel vyvrátit správnost tvrzení žalovaného. To však nečiní a tím méně prokazuje.
95. S ohledem na tuto skutečnost soud neprovedl další žalobcem navrhované důkazy, kterými chtěl prokazovat uskutečnění prezentace loga žalobce na utkáních BK Synthesia Pardubice. Důvodem je, že není zpochybňováno samotné uskutečnění reklamy, či jeho zajištění společností Sport Relations&Management BV, ale její rozsah. Žalobce nijak neuvádí, že by se předložené důkazní prostředky měly vztahovat k rozsahu reklamy, která nebyla v souladu s rozsahem dohodnutým ve smlouvě. v tomto ohledu by tedy ani další svědci a další důkazní prostředky nemohli na správnosti závěrů žalovaného ničeho změnit.

96. S ohledem na tento závěr soud nepovažuje za nutné zabývat se dalšími námitkami žalobce týkajícími se dopadu reklamy na obrat žalobce, či mylným překladem dokumentů zaslaných na dožádání nizozemským správce daně. Tyto nemohou na výše uvedeném závěru ničeho změnit.
97. Soud tedy shrnuje, že výdaje vynaložené žalobcem na plnění smlouvy mezi ním a společností Sport Relations&Management BV v celkové výši 26 000 000 Kč nelze považovat za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce ohledně nich neunesl důkazní břemeno, že služby byly poskytnuty v takovém rozsahu, v jakém byly sjednány ve smlouvě.

III.5 Další námitky žalobce

98. Žalobce dále namítá, že žalovaný porušil § 8 odst. 1 daňového řádu, podle kterého správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalobce je přesvědčen, že žalovaný a před ním finanční úřad postupovaly tendenčně a důkazy hodnotily pouze v neprospěch žalobce.
99. Soud však k této obecné námitce obecně uvádí, že rozhodnutí žalovaného i zpráva o daňové kontrole, která slouží jako odůvodnění prvostupňového rozhodnutí, jsou odůvodněny pečlivě. Oba správní orgány pečlivě přihlížely ke všemu, co v řízení vyšlo najevo, včetně toho, co uvedl žalobce. Soud žádné přehlížení důkazů v postupu správních orgánů nespatřuje. Skutečnost, že se žalobce s hodnocením některých důkazů neztotožňuje, a dokonce ani skutečnost, že se ani soud se všemi závěry správních orgánů neztotožňuje, ještě nezakládá rozpor s § 8 odst. 1 daňového řádu. K jednotlivým námitkám ohledně hodnocení důkazů se soud věnoval již výše.
100. Žalobce dále namítá, že napadené rozhodnutí je v rozporu s principem právní jistoty a legitimního očekávání. Interpretace a hodnocení důkazů, proti čemuž žalobce v této námitce brojí, však není podle soudu otázkou právní jistoty či legitimního očekávání.
101. Princip ochrany tzv. legitimního očekávání je v judikatuře soudů České republiky v čele s Ústavním soudem uznáván jako součást souboru základních principů demokratického právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky). Tento princip je v oboru správního práva úzce spojen s principy ochrany právní jistoty, spravedlivosti a předvídatelnosti aktů veřejné moci a důvěry v ně a s principem zákazu libovůle [srov. nálezy Ústavního soudu sp.zn. Pl. ÚS 12/14 ze dne 16. června 2015, N 109/77 SbNU 577; 177/2015 Sb., podle kterého: „[p]ro demokratický právní stát je charakteristický princip právní jistoty, spočívající mimo jiné v tom, že právní pravidla budou jasná a přesná a budou zajišťovat, že právní vztahy a jejich důsledky zůstanou pro adresáty pravidel předvídatelné. Závazky a sliby, které na sebe stát vezme vůči jednotlivcům, by měly být dodržovány (princip legitimního očekávání).“]. V rozsudku ze dne 27. 4. 2017, č. j. 4 As 86/2016-38, Nejvyšší správní soud shledal, že: „Ideovým základem konceptu ochrany legitimního očekávání je přesvědčení, že ti, kdo jednájí v oprávněné důvěře v existující právo, resp. v právo, jak se jim s přihlédnutím k okolnostem a dobré víře obsahově jeví, by neměli být zklamáni ve svých očekáváních, že v souladu s právem jednájí a že jejich jednání také právo demokratického právního státu nakonec poskytne svou ochranu. V nejtypičtější podobě se ochrana legitimního očekávání, ve vazbě na ochranu právní jistoty, v oboru správního práva upíná k vázanosti správy vlastní ustálenou správní praxí, ustáleným výkladem procesních i hmotných právních pravidel, veřejně deklarovanou politikou v mezích správního uvážení, interní výkladovou či aplikační směrnicí, anebo k závaznosti konkrétního a kvalifikovaného ujištění o právu či procesním postupu, poskytnutého orgánem veřejné moci adresátu jeho správy.“ Legitimní očekávání tedy zakládá ustálená správní praxe nebo i jiná forma jednání správního orgánu, která v adresátech veřejné správy vyvolá očekávání, že jednájí v souladu s právem, a že jejich jednání bude poskytnuta právní ochrana (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2018, č. j. 4 As 257/2017-82).

102. S takto definovaným principem legitimního očekávání či právní jistoty se však argumentace žalobce míjí. Žalobce sice namítá, že finanční úřad a žalovaný aplikovaly zákon v rozporu s předchozí praxí. Tuto námitku však nijak nerozvádí. Soudu také není zřejmé, v čem by měl tento rozpor spočívat a žádný v napadeném rozhodnutí neshledal.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

103. Byť tedy městský soud vyhověl pouze některým námitkám žalobce, respektive pouze námitkám ohledně některých neuznaných výdajů, tak žalobou napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 soudního řádu správního jako celek. Napadené rozhodnutí obsahuje pouze jeden výrok, který nijak nerozlišuje mezi jednotlivými neuznanými náklady. Jiný postup než zrušení celého napadeného rozhodnutí tedy nepřipadá v úvahu. Podle § 78 odst. 4 soudního řádu správního soud poté věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na žalovaném nyní bude, aby o odvolání žalobce znovu rozhodl, přitom právním názorem vyjádřeným v tomto rozsudku je žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 soudního řádu správního).
104. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 soudního řádu správního, podle kterého 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. Plný úspěch znamená, že bylo vyhověno návrhu v celém rozsahu jeho petitu, byť se soud neztotožní se všemi námitkami žalobce. V řízení měl plný úspěch žalobce, a proto mu náleží plná náhrada nákladů řízení.
105. Žalobce byl v této věci zastoupen advokátem a má tedy právo na náhradu nákladů řízení za toto zastoupení podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Jeho náklady řízení tvoří jednak zaplacený soudní poplatek z podané žaloby ve výši 3 000 Kč a jednak odměna zástupci. Odměna zástupce činí čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, podání repliky, účast na jednání) a související náhrada hotových výdajů po 300 Kč podle citované vyhlášky č. 177/1996 Sb., plus DPH ve výši 21 %. Žalobci tak bude na náhradě nákladů zaplacená žalovaným celková částka 19 456 Kč k rukám jeho zástupce.

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.

Praha 7. června 2018

JUDr. Karla C h á b e r o v á, v.r.
předsedkyně senátu