



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Jitky Zavřelové a Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **ARC-Heating s.r.o.**, se sídlem Domažlická 1276/171, Plzeň, zastoupená Mgr. Tomášem Zarázem, advokátem se sídlem U Radbuzy 429/4, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2018, čj. 35246/18/5200-11433-700681, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 1. 2021, čj. 30 Af 48/2018-53,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 1. 2021, čj. 30 Af 48/2018-53, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 12. 2017, čj. 2052222/17/2301-51523-403544, doměřil žalobkyni daňovou ztrátu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 nižší o částku 1 200 000 Kč a současně jí uložil penále ve výši 12 000 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru se žalobkyně odvolala. Žalovaný shora označeným rozhodnutím odvolání zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Předmětem sporu jsou daňově účinné náklady vynaložené na reklamy na LCD obrazovkách, vyloučené daňovými orgány z důvodu neprokázaného rozsahu plnění.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. Tvrdila, že unesla důkazní břemeno ohledně odvysílání reklam a poukázala na řadu důkazů podporující její tvrzení. Žalovaný též nesprávně zjistil skutkový stav, jelikož záznamy předložené žalobkyní

nebyly vytvořeny dodatečně. Žalovaný zaměňuje datum vytvoření videa se dnem, kdy došlo k vytvoření CD disku za účelem poskytnutí důkazů. Žalovaný rovněž nesprávně odmítl výslech Mgr. L. T., přestože jednatelkou žalobkyně v rozhodné době nebyla.

[3] Krajský soud v Plzni se s žalobou částečně ztotožnil a napadené rozhodnutí žalovaného v záhlaví označeným rozsudkem zrušil. Předně konstatoval, že Mgr. T. byla v rozhodné době jednatelkou žalobkyně, tudíž nemohla být v postavení svědka. Nedůvodnou shledal i námitku záměny data předložených důkazů (videa), jelikož žalobkyně na podporu svého tvrzení neuvedla nic konkrétního. Daňové orgány své závěry navíc vystavěly i na dalších důkazech. Datum vytvoření videozáznamu byla pouze jednou z okolností, navíc se zanedbatelným dopadem. U samotného odvysílání reklamy sice krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala celý rozsah plnění. Žalovaný ovšem pochybil, jelikož neuznal žalobkyni žádné uplatněné náklady, přestože nebylo prokázáno, že se žádné odvysílání reklam v roce 2012 neuskutečnilo.

II. Obsah kasační stížnosti, jejího doplnění a vyjádření žalobkyně

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. Má za to, že žalobou napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, protože stěžovateli chybně vytýká jeho zákonný postup, nepředkládá žádné alternativní řešení a není z něj zjevné, jakým způsobem má stěžovatel postupovat v dalším řízení. Dále namítá, že krajský soud nesprávně aplikuje důkazní břemeno. Žalobkyně je ta, kterou důkazní břemeno tížilo. Ta jej neunesla a neobjasnila rozsah poskytnutého plnění, tudíž nelze sporný náklad uznat jako daňově účinný. Krajský soud pochybil, pokud po stěžovateli vyžaduje, aby vysvětlil, z jakého důvodu neuznal jakékoliv daňově účinné náklady. Pokud krajský soud svým závěrem mířil na přiznání minimálně nutných (esenciálních) nákladů, pak je tento závěr nesprávný. Daň bylo možné stanovit dokazováním, jelikož nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví. Nelze tak daň stanovit dle pomůcek a přiznat esenciální náklady. Náklady na reklamu navíc nejsou esenciální (rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2020, čj. 10 Afs 255/2018-39, *VIASERVIS*).

[5] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti tvrdí, že žalobou napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Krajský soud není povinen správnímu orgánu určovat, jak má postupovat v rozhodovací činnosti. Právní názor soud vyslovil v bodě 36. napadeného rozsudku. Zde konstatoval, že stěžovatel v dalším řízení uvede na pravou míru, jaké výdaje byly prokázány. Hodnocení těchto skutečností ovšem ponechal na stěžovateli. Žalobkyně rovněž tvrdí, že v případě, že je část plnění nepochybně prokázána, měla by mít nárok na přiznání přiměřené výše nákladů. Výsledek bude nepochybně spravedlivější než zamítnutí nákladů jako celku. Námitka stěžovatele je tak v rozporu se základními principy správy daně. Dále zopakovala, že rozsah plnění prokázala tak, jak jen to lze po ní rozumně požadovat. I poměrné snížení nákladů proto není správné. Žalobkyně v žalobě, ani krajský soud v napadeném rozsudku, nic netvrdí ohledně esenciálních nákladů, popř. ohledně přechodu na stanovení daně dle pomůcek. Přesto na této argumentaci stěžovatel založil svoji kasační stížnost.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

pokračování

[6] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost je důvodná.

[8] Stěžovatel uplatnil kasační námitky, které lze podřadit pod důvody kasační stížnosti vymezené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Podstata sporu se týká především prokázání rozsahu u uplatněných daňově účinných nákladů.

[9] Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu vychází z toho, že jiná vada v řízení před soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. s vlivem na zákonnost rozhodnutí ve věci samé nastává mimo jiné tehdy, pokud soud překročí rámec stanovený žalobou a (mimo zákonem či judikaturou stanovené výjimky) zruší žalobou napadené rozhodnutí správního orgánu z důvodu, který nebyl v žalobě uveden (viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2012, čj. 1 Afs 67/2012-68).

[10] Podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí žaloba obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobkyně napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Toto ustanovení žalobkyni ukládá povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobkyni a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobkyně napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Žalobkyně je též povinna vylicít, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči ní dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinna ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). Takto vymezenými žalobními body (rozsahem přezkumu) je soud vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).

[11] Podle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s., rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může žalobce jen ve lhůtě pro podání žaloby.

[12] Podle § 72 odst. 1 s. ř. s., žalobu lze podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou.

[13] Nejvyšší správní soud shrnuje, že žalobkyně v žalobě mimo jiné namítala pouze unesení svého důkazního břemene a prokázání uskutečnění reklamního plnění. Teprve během ústního jednání u soudu (které se konalo po více než dvou letech po uplynutí lhůty pro podání žaloby) uvedla, že pokud by se krajský soud s námitkou unesení důkazního břemene ohledně rozsahu plnění s žalobkyní neztotožnil, pak má za to, že jí nemohly být vyloučeny veškeré náklady na reklamu. Tvrdila, že bylo možné vyloučit maximálně část nákladu, jelikož o odvysílání alespoň některých reklam nebyl pochyb. Krajský soud se s těmito námitkami vypořádal velmi stručně. V bodě 36. napadeného rozsudku konstatoval, že se žalobkyni nepodařilo prokázat vše. Závěry krajského soudu je pak nutno

chápat v tom smyslu, že pokud žalobkyně prokázala uskutečnění reklamního plnění alespoň v určitém rozsahu, měly by jí být přiznány odpovídající náklady. Dle krajského soudu by k odepření veškerých uplatněných nákladů muselo být v řízení prokázáno, že se reklamní plnění neuskutečnilo.

[14] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené zdůrazňuje, že žalobkyně námitkou uplatněnou v žalobě mířila pouze na unesení důkazního břemene a nikterak (ani nepřímo) se nedomáhala přiznání částečných, či esenciálních nákladů. Bylo tedy na místě, aby se krajský soud zabýval pouze vypořádáním námitky ohledně unesení důkazního břemene. Argumentaci, vznesenou poprvé až během ústního jednání, ohledně přiznání nákladů v odlišném rozsahu, popř. esenciálních nákladů, přitom nelze považovat za rozhojnění námitky týkající se unesení důkazního břemene. Jedná se o argumentaci kvalitativně zcela odlišnou od námitky původní a nemůže být proto rozvinutím námitky již dříve uplatněné. Krajský soud tak rozsah přezkumu, jak plyne z výše uvedeného, překročil, jelikož se zabýval opožděnou námitkou, v návaznosti na kterou rozhodnutí stěžovatele zrušil.

[15] Tím, že krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí pro vady (nedostatky) tohoto rozhodnutí či předchozího řízení, které žalobkyně včas nenamítala, přičemž tyto vady ani nebránily přezkumu jiných uplatněných žalobních bodů, překročil rozsah přezkumu, jímž byl vázán, a zatížil řízení o žalobě vadou s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], k čemuž je Nejvyšší správní soud povinen přihlédnout *ex officio* (rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2012, čj. 1 Afs 67/2012-48, bod 26). Z tohoto důvodu se Nejvyšší správní soud ani nemůže zabývat jednotlivými kasačními námitkami stěžovatele.

[16] Nejvyšší správní soud závěrem nad rámec rozhodovacích důvodů ve stručnosti podotýká, že i při akceptaci krajským soudem vymezeného rámce řízení by jeho závěry ohledně důkazního břemene bylo nutno označit za nesrozumitelné. Nelze z nich totiž rozpoznat, zda má krajský soud za to, že žalobkyně uskutečnění části plnění prokázala a tudíž měla nárok na přiznání souvisejících nákladů, zda měly (mohly) daňové orgány žalobkyni přiznat minimálně nutné (esenciální) náklady v rámci stanovení daně podle pomůcek, či zda je žalobou napadené rozhodnutí nezákonné (popř. nepřezkoumatelné) z jiného důvodu, např. z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Jistě není třeba trvat na tom, aby správní soud v rámci závazného právního názoru do všech detailů popsal správnímu orgánu postup v dalším řízení, základní rámec však musí být vymezen dostatečně přesně. Nejvyšší správní soud rovněž podotýká, že přiznáním esenciálních nákladů za reklamní plnění se již zabýval rozsudku *VIASERVIS*. V něm (v bodě 30) dospěl k závěru, že náklady na reklamu nelze považovat za esenciální, jelikož se nejedná o náklady na zboží či služby, kterých by bylo pro podnikání nevyhnutelně třeba a bez nichž z povahy věci nelze dosáhnout vůbec žádných příjmů. Jak navíc přílehlavě poukázal stěžovatel, důkazní břemeno ohledně prokázání nákladů tížilo žalobkyni. Daňové orgány tak neměly povinnost prokazovat, že k obchodním případům došlo jinak, než je žalobkyně deklarovala. Postačovalo jim poukázat na skutečnosti, které založily důvodné pochybnosti o deklarovaných obchodech (rozsudek NSS ze dne 17. 9. 2021, čj. 10 Afs 368/2020-63, bod 29).

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost s ohledem na výše uvedené důvodnou, a napadený rozsudek krajského soudu proto zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v dalším řízení vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), tedy zejména přezkum žalobou napadeného rozhodnutí provede toliko v rámci projednatelných žalobních bodů (vyjma zákonem či judikaturou dovozených výjimek). V dalším řízení rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně 18. ledna 2023

Milan Podhrázký
předseda senátu