



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Gumárny Zubří, akciová společnost**, se sídlem Hamerská 9, Zubří, zast. Mgr. Markem Svojanovským, advokátem se sídlem Dvorek 16, Laškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 1. 2021, č. j. 1894/21/5200-11431-711413, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 1. 2023, č. j. 30 Af 20/2021-105,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :****I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu**

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (stěžovatelka) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (krajský soud), kterým byla zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný k odvolání stěžovatelky změnil dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob ze dne 1. 8. 2019 č. j. 1678990/19/3307-50523-806767, a to tak, že doměřenou daň snížil z částky ve výši 962 160 Kč na částku ve výši 810 160 Kč a uložené penále z částky ve výši 192 432 na částku ve výši 162 032 Kč.

[2] V projednávané věci správce daně Finanční úřad pro Zlínský kraj, Územní pracoviště v Rožnově pod Radhoštěm („správce daně“) na základě daňové kontroly doměřil stěžovatelce za zdaňovací období roku 2013 daň z příjmů právnických osob z důvodu neprokázání daňově účinných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (zákon o daních z příjmů) vynaložených za pronájem vysílacího

reklamního času od dodavatele ROYAL ADVERTISING s.r.o. (ROYAL) na interiérových obrazovkách umístěných v lokalitě ZOO Brno, BIG ONE FITNESS na ulici Benešova, Galerie Orlí, GRAND Hotel Brno, Ústřední autobusové nádraží Zvonařka. Na základě smlouvy z 21. 12. 2012 o poskytnutí vysílacího reklamního času a o mediálním partnerství měla ROYAL poskytnout stěžovatelce vysílací čas pro reklamní účely, konkrétně umístit reklamní klip stěžovatelky na zobrazovacích jednotkách umístěných v komerčních prostorách dle nabídky. Celkový vysílací čas byl sjednán na 150 minut týdně, proporcionálně rozložený k době otevření prostor, ve kterých byly zobrazovací jednotky instalovány. Cena byla paušálně sjednaná ve výši 250 000 Kč bez DPH měsíčně.

[3] Žalovaný v napadeném rozhodnutí částečně vyhověl odvolacím námitkám a konstatoval, že v řízení o dani z přidané hodnoty nebyly za shodné skutkové situace v lokalitě Galerie Orlí a Ústředního autobusového nádraží Zvonařka zjištěny rozpory, a proto náklady vynaložené za reklamní spoty ve vztahu k těmto lokalitám za období od září do prosince 2013 uznal jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dne 19. 8. 2013 byl totiž uzavřen dodatek ke smlouvě, ve kterém byla zvýšena finanční částka za poskytnutý reklamní čas na 350 000 Kč bez DPH měsíčně, přičemž v příloze smlouvy byl ve vztahu k jednotlivým lokalitám nově sjednán celkový počet spotů v dané lokalitě (měsíčně), cena jednoho spotu a celková cena měsíčně za danou lokalitu. V průběhu daňové kontroly vyšlo najevo, že zobrazovací zařízení (LCD obrazovky) ve skutečnosti provozovala společnost YOTIVA a.s., (YOTIVA), přičemž vztah mezi ní a ROYAL nebyl zcela objasněn.

[4] Krajský soud vycházel při posouzení věci z judikatury NSS (např. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-93), která konstantně uvádí, že o daňově účinný výdaj (náklad) se jedná jen tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj (náklad) byl skutečně vynaložen, 2) výdaj (náklad) byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů (výnosů), 3) výdaj (náklad) byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (náklad). Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil. Dále také zdůraznil, že spornými výdaji jsou v projednávané věci výdaje vynaložené na reklamu, které jsou pod drobnohledem správců daně dlouhodobě. U nich je proto nutné *„počítat s tím, že daňový subjekt bude muset být schopen dobře prokázat, (...) že se příslušná reklama opravdu uskutečnila“* (Morávek, Z. Reklama daňově a účetně, Účetnictví v praxi, 1/2021).

[5] Připomenul, že ve skutkově shodné věci, týkající se zákonnosti doměření daně z přidané hodnoty (DPH) dospěl v rozsudku ze dne 30. 5. 2022, č. j. 30 Af 64/2020-74, k závěru, že stěžovatelka neprokázala přijetí tvrzené reklamy (její faktické uskutečnění) ve zdaňovacích obdobích červenec a srpen 2013. Dále v rozsudku ze dne 30. 5. 2020, č. j. 30 Af 70/2020-56, týkajícím se zdaňovacího období září, říjen, listopad a prosinec 2013, soud potvrdil správnost doměření DPH z důvodu neuznání nároku na odpočet DPH ve vztahu k lokalitě ZOO Brno a GRAND Hotel Brno. Přestože podmínky pro uplatnění odpočtu DPH z přijatých zdanitelných plnění dle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a daňové uznatelnosti nákladů vynaložených na reklamu dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu jsou odlišné, předmětem projednávané věci i věci řešené v rozsudcích č. j. 30 Af 64/2020-74 a č. j. 30 Af 70/2020-56 bylo posouzení, zda reklamní

pokračování

spoty proběhly způsobem tvrzeným stěžovatelkou. Krajský soud proto i v projednávané věci vycházel ze závěrů vyslovených v uvedených rozsudcích.

[6] Námitku, že žalovaný nepostupoval jednotně, neboť v případě daně z přidané hodnoty za období září-prosinec 2013 uznal shodné plnění ve vztahu k lokalitě BIG ONE FITNESS (rozhodnutí ze dne 15. 7. 2020, č. j. 26655/20/5300-22443-712876), soud neshledal důvodnou. Z uvedeného rozhodnutí je zřetelně seznatelné, že žalovaný nárok na odpočet daně uznal pouze z důvodu nedostatečně objasněného skutkového stavu, který z důvodu blízkého se konce lhůty pro stanovení daně nebylo možno doplnit o navrhované výslechy svědků.

[7] V nyní projednávané věci daně z příjmů právnických osob je však procesní situace odlišná. Jednak stěžovatelka v odvolacím řízení nepožadovala zopakování svědeckých výpovědí v její přítomnosti podle § 93 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (s výjimkou výslechu svědka Adámka), jednak žalovaný některé výslechy ze své vlastní vůle provedl z procesní opatrnosti za přítomnosti zástupce stěžovatelky. Z tohoto důvodu neměl žalovaný ve vztahu k uvedené lokalitě důvod postupovat stejně jako ve věci týkající se daně z přidané hodnoty.

[8] Stěžovatelce lze nicméně přisvědčit v tom, že žalovaný měl svůj odlišný procesní postup ve věci daně z příjmů právnických osob v napadeném rozhodnutí vysvětlit podrobněji. Tento dílčí nedostatek odůvodnění však nemá vliv na zákonnost (přezkoumatelnost) žalobou napadeného rozhodnutí.

[9] K provedenímu dokazování krajský soud mj. uvedl, že předložené videozáznamy (celkem 5), které zachycují smyčku reklam na LCD televizorech, realizaci reklamy v rozhodném období neprokazují. Přímo na obraze záběrů z daných lokalit není zobrazen žádný časový údaj. Všechny reklamní spoty jsou přibližně stejně dlouhé, přičemž spot stěžovatelky je na přiloženém záznamu vždy mezi 10.-12. minutou. Krátký časový okamžik pořízení záznamů, jež je uveden ve vlastnostech souborů, vzbuzuje nevěrohodnost těchto předložených záznamů (čas pořízení je mezi 12:06-12:12 dne 15. 10. 2013, přičemž některé lokality jsou vůči sobě relativně vzdálené). Soud měl ve shodě se správcem daně za prakticky nemožné, aby někdo pořídil záběry z pěti různých míst v naprosto stejný čas. Správce daně navíc prokázal, že videozáznam z GRAND Hotelu Brno obsahuje v první sekundě úryvek z novin (srovnáním titulních stránek novin Mladé fronty dnes) z 11. 3. 2013 (dostupné na <https://www.mfdnes.cz/archiv.aspx?d=11.+3.+2013>). Soud se ztotožnil se správcem daně, že nelze předpokládat, že by v Lobby baru hotelu byly hostům nabízeny noviny staré 7 měsíců. Tato skutečnost je pouze dalším střípkem způsobujícím nevěrohodnost předložených videozáznamů, respektive časový údaj jejich pořízení. Nelze-li určit čas pořízení předložených videozáznamů, mohou se vztahovat k jinému zdaňovacímu období v průběhu spolupráce obou subjektů. Nejsou proto průkazné jako celek. Pochybnosti se tu netýkají pouze onoho jednoho záznamu, který je ve věci data pořízení prokazatelně zmanipulovaný (viz strana 45 zprávy o daňové kontrole č. j. 1671304/19/3307-60562-711699).

[10] Obdobně realizaci reklamních spotů neprokazují ani svědecké výpovědi. Z některých svědectví vyplynulo, že s ROYAL nebo YOTIVOU provozovatelé služeb

v daných komerčních lokalitách spolupracovaly různě dlouhou dobu a mohla proto existovat reklamní smyčka, která se vztahovala k více zdaňovacím obdobím, některé výpovědi spolupráci naopak vyloučily. Zástupci společností, u nichž měla reklama probíhat, nekontrolovali poskytovanou reklamu vůbec, nebo o kontrolách nemají žádné záznamy. Někteří svědci (zaměstnanci, bývalí zaměstnanci, členové statuárních orgánů těchto společností) reklamní spot buď nikdy neviděli nebo nevěděli, v jakém období jim dodavatel ROYAL nebo YOTIVA reklamu dodával.

[11] Stěžovatelka zejména neprokázala, že reklamní smyčka, na kterou opakovaně odkazuje, byla vysílána v rozhodném období.

[12] O věrohodnosti svědka Fuchse (jednatel dodavatele reklamních spotů ROYAL a bývalý člen představenstva YOTIVA) měl soud stejné pochybnosti jako správce daně (viz zpráva o daňové kontrole na str. 36, č. l. 10 správního spisu). Jeho svědecká výpověď nekoresponduje s ostatními výpověďmi či jinými důkazy, ROYAL navíc nebyla vlastníkem žádné z televizí, na kterých mělo docházet k vysílání reklamních spotů a svědek nedokázal vysvětlit jak konkrétně probíhala spolupráce s prostředníky, přes které dodavatel ROYAL reklamu poskytoval. Přestože tyto skutečnosti nelze klást k tíži stěžovatelky, její důkazní situaci výslech svědka Fuchse nezlepšil.

[13] Argumentaci týkající se nepřipustného prokazování skutečností, jež jsou zcela mimo sféru vlivu daňového subjektu v kontextu rozsudku NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, a dále nemožnost prokázání skutečností přesahujících jeho reálné a očekávané možnosti v kontextu rozsudku NSS ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, krajský soud nepovažoval za přílehlavou. Bylo na stěžovatelce, aby si zajistila vysoký standard důkazů, z nichž bezpochyby vyplyne, že reklama skutečně byla realizována tak, jak bylo tvrzeno. Zejména, pokud šlo o plnění v řádu stovek tisíc. Bylo proto i v jejím zájmu ověřit si, že ROYAL službu poskytla a opatřit si o vynaloženém úsilí alespoň nějaký doklad. Nedostatečnost a nevěrohodnost předkládaných důkazů nelze klást k tíži žalovaného s argumentem, že stěžovatelce bylo znemožněno unést důkazní břemeno. Závěry uvedených rozsudků na věc nedopadají.

[14] Žalovaný převzal v rámci odvolacího řízení do spisu protokoly o výsleších svědků uskutečněných v řízení jiného daňového subjektu (jehož dodavatelem byla také ROYAL). V souvislosti s tím následně pověřil správce daně, aby z procesní opatrnosti provedl výslechy konkrétních osob v daňovém řízení stěžovatelky. Žalovaný zde vycházel pravděpodobně z obavy, aby požadavek na výslech daných svědků nebyl uplatněn až těsně před koncem lhůty pro stanovení daně, k čemuž došlo v řízení o doměření DPH (viz také body [6] a [7] tohoto rozsudku). Je zřejmé, že v odvolacím řízení nedošlo k zopakování celého dokazování, ale k jeho doplnění. Postup, který žalovaný využil, daňový řád umožňuje. Nelze tak mít za to, že by doplnění dokazování v odvolacím řízení představovalo vadu proběhlého daňového řízení. Žalovaný stěžovatelku v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení a poskytl ji lhůtu k vyjádření. Postup žalovaného tak byl zcela v souladu s daňovým řádem.

[15] Krajský soud nepovažoval ve smyslu rozsudku NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, neprovedení stěžovatelkou navrhovaných výslechů svědků za vadu

pokračování

řízení. Návrh se týkal všech zaměstnanců pracujících na pokladnách ZOO Brno v rozhodném období, zaměstnanců GRAND Hotel Brno (respektive společnosti AUSTRIA Hotels CZ s.r.o., dále „AH“) pracujících na pozici recepční hotelu a na pozici technického zabezpečení IT, případně výsledk hostů hotelu v daném období. Navrhovaní svědci buď neměli vzhledem k umístění obrazovek pozorovatelný obsah vysílání, nebo nebyli nijak do vysílání zapojeni. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89 lze *„neakceptování návrhu na provedení důkazů založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potenci. Odmítnutí provedení důkazu může být konečně zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto.“* Tyto důvody byly v posuzované věci naplněny. Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný řádně vysvětlil, že by provedení navrhovaných důkazů nebylo způsobilé prokázat faktickou realizaci reklamy.

[16] Námitce, že žalovaný nesprávně uznal jako daňově účinné náklady za vysílání reklamních spotů v lokalitě Galerie Orlí a Ústřední autobusové nádraží Zvonařka pouze v období od září do prosince 2013, nikoliv v období leden až srpen 2013 (tj. před uzavřením dodatku ke smlouvě), soud nepřisvědčil. Na plnění spočívající v poskytnutí vysílacího času a reklamního partnerství je vhodné nahlížet jako na jeden celek. Pokud jeden subjekt poskytuje druhému plnění, které sestává z více dílčích plnění (relativně samostatných), nemůže nicméně platit absolutní závěr, že takové plnění je nedělitelné a zpochybněním jedné části je zpochybněno celé plnění. Zejména to platí, pokud je jejich společným znakem pouze smluvní zakotvení. Vždy bude záležet na tom, jak jsou jednotlivé části plnění provázány a jaké důkazy daňový subjekt v řízení předložil.

[17] V daném případě ve smlouvě o poskytnutí vysílacího reklamního času ze dne 21. 12. 2012 byla cena za poskytnutí reklamy stanovena paušálně ve výši 250 000 Kč bez DPH měsíčně s tím, že celkový vysílací čas byl sjednán na 150 minut týdně. Z dané smlouvy neplyne žádné bližší určení ceny ve vztahu k jednotlivým lokalitám. To se změnilo až uzavřením dodatku ke smlouvě ze dne 19. 8. 2013, na jehož základě došlo od 1. 9. 2013 ke zvýšení finanční částky za poskytnutý reklamní čas na částku 350 000 Kč bez DPH měsíčně, přičemž v příloze smlouvy byl ve vztahu k jednotlivým lokalitám poprvé sjednán celkový počet spotů v dané lokalitě (měsíčně), cena jednoho spotu a celková cena měsíčně za danou lokalitu. V případě lokality BIG ONE FITNESS, ZOO Brno a GRAND Hotel Brno se jednalo o 5 000 spotů měsíčně, cena jednoho spotu 10 Kč, celková cena za jednotlivou lokalitu 50 000 Kč. V případě lokality Galerie Orlí a Ústředního autobusového nádraží Zvonařka byla sjednána cena jednoho spotu 10 Kč, počet spotů měsíčně na 10 000 a celková cena za dané lokality měsíčně 100 000 Kč (viz č. l. 32 správního spisu).

[18] Ve vztahu k období leden až srpen 2013 (tedy před uzavřením dodatku) existuje kromě formálně dohodnuté paušální ceny za 150 minut vysílacího času týdně řada faktorů, které činí sjednanou reklamu ve vztahu k jednotlivým lokalitám nedělitelnou. Správce daně prakticky vyloučil vysílání reklamy ve třech lokalitách. Předložené videozáznamy, které mají plnění prokazovat, jsou pochybné a přinejmenším jeden z nich je zmanipulovaný (viz bod [9] výše). Taktéž vztah mezi stěžovatelkou a ROYAL, která měla jako dodavatel

reklamní čas poskytovat, se ukázal jako problematický, neboť ROYAL nevlastní a nemá v nájmu žádné z míst, kde se měla reklama přehrávat. To, že v případě lokality Galerie Orlí a Ústředního autobusového nádraží Zvonařka žalovaný náklady na reklamu z důvodu konzistentního rozhodování uznal (ve věci DPH byla plnění uznána s ohledem na dílčí základ daně vztahující se ke každé z lokalit), neznamená, že tak měl postupovat i v případě časového období leden až srpen 2013, tedy před uzavřením dodatku.

[19] Soud proto akceptoval postup žalovaného, který byl podrobně vysvětlen v bodech 85, 87 a 88 žalobou napadeného rozhodnutí. V období od ledna do srpna 2013 bylo na sjednané reklamní plnění oprávněně nahlíženo jako na poskytnutí jedné reklamní služby, přičemž zjištěné závažné pochybnosti o faktické realizaci reklamních spotů způsobily, že náklady na ně vynaložené nebyly daňově uznány jako celek. V období od září do prosince 2013 byly s ohledem na změnu smlouvy náklady ve vztahu k lokalitám Galerie Orlí a Ústředního autobusového nádraží Zvonařka uznány. Dílčí cena byla u obou lokalit sjednána ve výši 100 000 Kč měsíčně/lokality, proto žalovaný uznal náklad na reklamní vysílání v těchto lokalitách ve výši 800 000 Kč. Správnost úvahy o oddělitelnosti plnění pro období září až prosinec 2013 soud nebyl oprávněn přezkoumávat, neboť stěžovatelka napadené rozhodnutí v tomto ohledu logicky nezpochybnila. Na uvedeném závěru nemohl nic změnit ani opětovný výslech svědka Fuchse (svědek Fuchs byl v rámci daňového řízení po učiněném návrhu stěžovatelky vyslechnut za přítomnosti jejího zástupce a bylo mu umožněno klást otázky, čehož zástupce využil), ani účastnický výslech statutárního orgánu stěžovatelky pana Vingrála.

[20] Soud souhlasil se žalovaným, že u lokalit ZOO Brno, GRAND Hotel Brno a BIG ONE FITNESS přetrvaly významné pochybnosti o faktické realizaci reklamního plnění, proto v této části nebylo možné vynaložené náklady daňově uznat dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Digitální záznamy s ohledem na svou nevěrohodnost tyto pochybnosti nevyvrací. Odkaz na rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84, který se zabýval prokazováním nároku na odpočet z reklamního plnění, není v daném případě relevantní. Závěr, že k prokázání skutečnosti postačuje řetězec nepřímých důkazů, soud nezpochybnuje. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku formuloval kvality, které takový řetězec musí mít – *„logická, ničím nenarušená a uzavřená soustava vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které vcelku shodně a spolehlivě dokazují skutečnost nebo skutečnosti, které jsou v takovém příčinném vztahu k dokazované skutečnosti, že z nich je možno vyvodit jen jediný závěr a současně vyloučit možnost jiného závěru.“* Vyslovil, že po daňovém subjektu nelze chtít, aby prokazoval každé přehrávání reklamy, ale postačí, pokud v obecných rysech prokáže, že reklamní spot existoval a přehrával se v daném místě a čase. To ale v žádném případě není důkazní situace, ve které se nachází stěžovatelka. Stěžovatelka vidí uzavřený okruh důkazů v tom, že kromě jí formálně předložených dokladů svědčí o poskytnutém plnění také tvrzení svědka Fuchse (jednatele společnosti ROYAL a bývalého člena představenstva společnosti YOTIVA) a předložené videozáznamy. Promítání reklamy však v daných třech lokalitách přímo potvrzují de facto pouze videozáznamy, k jejichž slabé věrohodnosti se krajský soud již vyjádřil v bodě 42 svého rozsudku.

## II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky stěžovatelky

pokračování

[21] Rozsudek krajského soudu napadla stěžovatelka kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[22] Nezpochybnuje, že v daňovém řízení nese daňový subjekt břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Namítá však, že důkazní břemeno nemůže být vykládáno tak extenzivně, aby ho stěžovatelka nemohla unést. Odmítnutím důkazních návrhů pro nadbytečnost se správce daně a žalovaný dopustili procesního pochybení, proti kterému se krajský soud ani neohradil, ačkoliv jí fakticky znemožnilo důkazní břemeno unést.

[23] Stěžovatelka vytýká soudu, že rezignoval na námitku, dle které nebylo správci daně odůvodněno, proč svědecké výpovědi se stejnými závěry byly jednou správci daně vyhodnoceny jako důkazy vyvracející pochybnost o realizovaném zdanitelném plnění a podruhé nikoliv. Soudy nemohou v rámci volného hodnocení důkazů pouze stroze uvést, že je prakticky na správním orgánu, jestli si ty samé důkazy vyhodnotí rozdílně. S ohledem na právní jistotu a předvídatelnost rozhodnutí by mezi shodnými případy neměly být neodůvodněné rozdíly, v opačném případě jde o libovůli.

[24] Ve věci neprovedení navrhovaných důkazů se krajský soud dovolává závěrů rozsudku NSS č. j. 5 Afs 147/2004-89, který na věc nedopadá (poukaz na to, že není třeba dokazovat skutečnost, prokázanou jiným důkazem, dále na důkazy, pro řízení nedůležité či důkazy, které nemohou vyvrátit zjištěné závěry). Sdělila-li stěžovatelka, k čemu navrhuje provést ten či onen důkaz a z toho mělo být zjištěno, že se v rozhodnou dobu reklamní spot odvíšil, nemohou krajský soud či správci daně návrh pro jeho důkazní nezpůsobilost bez provedení odmítnout. Jakkoli je soudní řízení správní postaveno na zásadě subsidiarity, nemůže soud za situace, kdy stěžovatelce bylo znemožněno předkládat důkazy (navíc odkazem na nesprávnou judikaturu) rezignovat na procesní práva stěžovatelky, ale je jeho povinností do věci vstoupit a minimálně žalobou napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Postup soudu je v projednávané věci projevem libovůle.

[25] Po stěžovatelce, která předložila své evidence jakož i záznam o faktické realizaci sporné služby, nelze požadovat, aby prokazovala skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jejího vlivu a jež nemůže ověřit (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38). Správce daně by na ni neměl klást větší požadavky, než jsou kladeny v občanskoprávním řízení. Stěžovatelka nezná všechny návštěvníky ZOO Brno, pokojů GRAND HOTELU Brno, avšak prokázala jak realizaci reklamních spotů, tak jejich úhradu (viz zejména výpovědi svědků Fuchse, A. a Vingrálka.; záznamy z reklamních spotů, faktury, výpisy z účtů, smlouva a její dodatek). Logicky v takové situaci potřebovala součinnost správce daně či žalovaného. Odmítnutím navrhované důkazy provést jí správce daně a žalovaný odepřeli právo na spravedlivý proces.

[26] Ve vztahu k lokalitě ZOO Brno svědkové H. a K. vysílání reklamních spotů v rozhodné době potvrdili. Pouze s odstupem času si nedokázali vybavit o jaké reklamní spoty šlo. Svědek K. také zpochybnil, že by dostal pokyn k odpojení obrazovek, naopak potvrdil, že reklamní spoty běžely i v roce 2014 a vybavil si i spot na pneumatiky. Reklamní spoty pro stěžovatelku potvrdil i svědek A. Ve vztahu k lokalitě GRAND HOTEL Brno je to obdobné. Kdyby správce daně nerozhodoval s odstupem 8 let, byla by pro stěžovatelku situace výhodnější.

[27] Nesprávný procesní postup správce daně spatřuje i v odmítnutí výsledku svého jednatele Vingrálka a svědka Fuchse ke spornému výkladu uzavřené smlouvy o poskytnutí vysílacího reklamního času a mediálního partnerství ve vztahu k „esenciálním nákladům“ za období leden až srpen 2013. Nesouhlasí proto se závěrem krajského soudu o nedělitelnosti reklamy z důvodu paušálně kalkulované ceny a nemožnosti zjistit, jaká část zdanitelného plnění připadla na každou z lokalit. Namítá, že pro každou z lokalit měla být dle vzájemné dohody stran uznána částka ve výši 50 000 Kč, bez DPH, což bylo zjistitelné právě dotazem u smluvních stran. Kdo jiný by mohl objasnit výklad smlouvy než ti, kteří stáli na začátku kontraktačního jednání a následně smlouvu podepsali. Rovněž bylo možné celkovou fakturovanou částku vydělit počtem lokalit, tj. pěti. V tomto ohledu stěžovatelka považuje za neodůvodněnou tvrdost zákona „*nevyhovění celému nároku, když ve vztahu k 3 z 5 lokalit [žalovaný] považoval zdanitelné plnění za prokázané*“.

[28] Přestože stěžovatelka předložila veškeré potřebné důkazy prokazující, že došlo k objednání a poskytnutí služeb spočívajících v umístění hotových reklamních klipů na zobrazovacích jednotkách instalovaných v komerčních prostorách specifikovaných v nabídce poskytovatele, bylo povinností soudu i s ohledem na to, že v jiných případech je žalovaný považoval za dostačující, označit závěry správců daně za předčasné.

[29] Navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Dále navrhuje, aby ji NSS přiznal náhradu nákladů řízení jak v řízení před krajským soudem, tak v řízení před NSS.

[30] Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že rozsudek krajského soudu považuje za zcela přezkoumatelný. K rozdílnému hodnocení důkazů stěžovatelka nic bližšího neuvedla, žalovaný se domnívá, že se jedná o uznání části nákladů vynaložených ve vztahu k lokalitám galerie Orlí a autobusového nádraží Zvonařka. Vysvětluje, že k jejich uznání ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů došlo z důvodu konzistence v rozhodování. To bylo způsobeno skutkovým závěrem provedeným v jiném daňovém řízení ve věci daně z přidané hodnoty, pro stěžovatelku navíc příznivým. Dále dovozuje, že případné rozpory by se mohly možná týkat výpovědi svědka Fuchse, který vypovídal i k těmto lokalitám. Jeho výpověď však nebyla považovaná pro rozpor s jinými zjištěnými skutečnostmi za věrohodnou.

[31] Nesouhlasí s argumentací, dle které bylo stěžovatelce znemožněno prokazovat jí tvrzené skutečnosti, či že krajský soud nesprávně vyhodnotil neprovedení stěžovatelkou navržených důkazů. V podrobnostech odkazuje jak na odůvodnění krajského soudu, tak na žalobou napadené rozhodnutí. Nesouhlasí s tím, že svědecké výpovědi byly provedeny s příliš velkým časovým odstupem od relevantních událostí. Nevedou-li tyto výpovědi k prokázání plnění, nelze to přičítat ku prospěchu stěžovatelky. Projednávaná věc se týká daňového řízení, nikoli řízení občanskoprávního, kde je důkazní standard upraven odlišným způsobem.

[32] Konečně pokud jde o neuznání alespoň částí nákladů vynaložených na reklamní spoty v období před uzavřením dodatku (leden až srpen 2013), žalovaný zdůrazňuje, že poskytnutí reklamy bylo v tomto období zpochybněno jako celek. Stěžovatelka tuto



pokračování

argumentaci nebere v potaz. Není žádný rozumný důvod domnívat, se že by obsah smlouvy před její úpravou dodatkem neodpovídal vůli smluvních stran.

[33] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[34] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je řádně zastoupena (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Rovněž ověřoval, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[35] Úvodem NSS předesílá, že kasační stížnost obsahuje řadu námitek, které NSS není oprávněn přezkoumat, protože jednak doslovně opakují žalobní argumentaci nebo brojí proti závěrům správců daně, nikoli krajského soudu.

[36] Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví, jímž se účastník řízení, z něhož takové rozhodnutí vzešlo, domáhá zrušení soudního rozhodnutí. Z toho plyne, že aby byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě závěry krajského soudu. V žádném případě nepostačuje, aby kasační stížnost toliko doslovně opakovala žalobní námítky. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4 051/2020 Sb. NSS, „*kasační stížnost, která beze změny opakuje žalobní tvrzení a nijak nereaguje na argumentaci krajského soudu, neobsahuje důvody podle § 103 s. ř. s., a bude proto jako nepřípustná odmítnuta (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).*“

[37] Shoda textu kasační stížnosti se žalobou se v daném případě týká kasačních námitek rekapitulovaných v bodech [22], [25], [26] tohoto rozsudku. Ty totiž zcela odpovídají části žalobních námitek uvedených v bodech 1, 14 a 7 žaloby. Těmito námítkami se proto NSS věcně zabývat nemohl.

[38] Obdobně jsou nepřípustné kasační důvody, které směřují proti postupu v daňovém řízení či výlučně proti rozhodnutí žalovaného, a nikoliv proti závěrům krajského soudu (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Takovými kasačními námítkami jsou v projednávané věci námítky, dle kterých správní orgány vyložily důkazní břemeno natolik extenzivně, že jej stěžovatelka nemohla unést a tímto postupem porušily její právo na spravedlivý proces. Tvrzení, že se krajský soud proti těmto závěrům ani neohradil, za projednatelnou kasační námítku považovat nelze (srov. bod [22] tohoto rozsudku).

[39] Soud se dále zabýval námítkou nepřezkoumatelnosti. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní

soud přihlíží i bez námitky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Veškerá výše uvedená kritéria rozsudek krajského soudu splňuje. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí, které je vyčerpávajícím způsobem odůvodněno. Z jeho odůvodnění je zcela zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[40] Stěžovatelka bez dalšího spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že z jeho odůvodnění není zřejmé, proč některé důkazní prostředky byly způsobilé k prokázání plnění v některých lokalitách a v jiných nikoli. Nepřezkoumatelnost odůvodnění přezkoumává NSS jak již bylo shora uvedeno z úřední povinnosti. S ohledem na obecnost uvedené námitky (není zřejmé, o které důkazy se jedná) se NSS zaměřil na ty části odůvodnění, ve kterých se krajský soud zabýval rozdílným postupem žalovaného.

[41] NSS konkrétně z napadeného rozsudku ověřil, že k námitce nejednotného postupu žalovaného se krajský soud podrobně vyjádřil v bodě 51 svého odůvodnění. Uvedl, že v případě daně z přidané hodnoty za období září až prosinec 2013 byla situace odlišná, neboť žalovaný nárok na odpočet daně uznal pouze z důvodu nedostatečně objasněného skutkového stavu, který pro blížící se konec lhůty pro stanovení daně nebylo možno doplnit o navrhované výslechy svědků. V případě daně z příjmů právnických osob však byla procesní situace odlišná, což krajský soud také náležitě odůvodnil (srov. také body [6] až [8] tohoto rozsudku, kde jsou závěry krajského soudu k nejednotnému postupu zrekapitulovány). K úvaze žalovaného o rozdílném posouzení sjednané reklamy, resp. nákladů na reklamu vynaložených před změnou smlouvy a po její změně dodatkem z 19. 8. 2013, se krajský soud podrobně a přezkoumatelným způsobem vyjádřil v bodech 53 až 56 svého odůvodnění.

[42] K věcnému přezkumu NSS uvádí, že vyhodnocení krajského soudu ve věci neprovedení stěžovatelkou navrhovaných výslechů svědků považuje za správné a v souladu s judikaturou NSS včetně jeho rozsudku č. j. 5 Afs 147/2004-89. Stěžovatelka pojala svoji námitku obecně, bez označení, které navrhované důkazy má konkrétně na mysli. Z obsahu napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud vyhodnotil jako správné neprovedení navrhovaných výslechů všech zaměstnanců pracujících na pokladnách ZOO Brno v rozhodném období, zaměstnanců GRAND Hotel Brno (res. společnosti AH) pracujících na pozici recepční hotelu a na pozici technického zabezpečení IT, případně výslechy ubytovaných hostů v hotelu v daném období.

[43] Stěžovatelka účelově opomíjí, že krajský soud se hodnocením zjištěného skutkového stavu včetně provedení dokazování podrobně zabýval a dospěl k závěru, že stěžovatelka vidí uzavřený okruh důkazů v tom, že kromě jí formálně předložených dokladů, svědčí realizaci reklamy také tvrzení svědka Fuchse a předložené videozáznamy. Předložené videozáznamy krajský soud označil – vzhledem ke krátkému časovému okamžiku jejich pořízení na různých místech od sebe vzdálených a vzhledem ke zjevné manipulaci jednoho z nich, za nezpůsobilé faktickou realizaci reklamy věrohodným způsobem prokázat. Svědecká výpověď Fuchse neodpovídá ostatním výpovědím či jiným důkazům. Svědek Fuchs je osobu ve věci zaujatou, neboť je jednatelem ROYAL, která měla reklamní spoty stěžovatelce dodat, a člen představenstva YOTIVA, která měla spoty údajně přes prostředníky realizovat (ROYAL nebyla vlastníkem žádné z televizí, na kterých mělo docházet k vysílání reklamních spotů). Jeho výpověď byla neprůkazná i v tom, že nebyl

pokračování

schopen vysvětlit, jak konkrétně probíhala spolupráce s prostředníky, přes které ROYAL reklamu poskytovala. Krajský soud uzavřel, že uvedené skutečnosti nelze klást stěžovatelce k tíži, její důkazní situaci však svědek Fuchs nezlepšil. Realizace reklamy nebyla prokázána ani touto výpovědí.

[44] Další provedené svědecké výpovědi faktickou realizaci reklamy v rozhodném období také nepotvrdily. Zástupci společností, v jejichž komerčních prostorech měla reklama probíhat, nekontrolovali poskytovanou reklamu vůbec, nebo o kontrolách neměli žádné záznamy. Někteří svědci (zaměstnanci, bývalí zaměstnanci, členové statutárních orgánů těchto společností) vysílání reklamního spotu v rozhodném období buď zcela vyloučili (např. svědkyně H. pracující v ZOO, vlastník hotelu AH), spot nikdy neviděli (např. svědkyně M. a P., obě pracující v rozhodném období na recepci BIG ONE FITNESS) nebo nevěděli, v jakém období jim dodavatel ROYAL (nebo YOTIVA) reklamu dodával (např. svědek Hauer pracující na recepci BIG ONE FITNESS, či svědek Adámek pracující pro YOTIVU).

[45] Za této skutkové situace krajský soud hodnotil neprovedení dalších stěžovatelkou navrhaných důkazů. S jeho hodnocením se NSS zcela ztotožňuje. Jestliže totiž zaměstnanci ZOO Brno pracující na pokladnách neměli z vnitřního prostoru pokladen možnost pozorovat obsah vysílání na daných obrazovkách, logicky nemohl jejich výslech přispět k prokázání, že spoty, za které stěžovatelka vynaložila sporné náklady v rozhodném období, v ZOO skutečně běžely. Obdobně, byla-li v rámci GRAND Hotelu Brno obrazovka, na které měly spoty běžet (s výjimkou pokojů), umístěna pouze v Lobby baru, přičemž z recepce hotelu lze na této obrazovce pozorovat obsah vysílání s obtížemi a obsah vysílání navíc měla zabezpečovat YOTIVA (nikoli IT oddělení či jiní pracovníci hotelu), nelze hodnocení krajského soudu o neprovedení těchto výslechů považovat za nezákonné. Pro úplnost NSS uvádí, že ve vztahu k výslechu všech hostů, kteří v rozhodném období byli v hotelu ubytováni, krajský soud odkázal na bod 78 žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný vysvětlil, z jakého důvodu tento návrh odmítl (pro množství hostů a velký časový odstup mezi daňovou kontrolou a dobou jejich ubytování, navíc za situace, kdy vůbec není zřejmé, zda si na pokojích hosté TV pouštěli).

[46] NSS nesouhlasí s námitkou nesprávného posouzení krajského soudu ohledně reklamy sjednané v období před uzavřením dodatku ke smlouvě a nutnosti výslechu jednatele Vingrálka či svědka Fuchse ve vztahu ke stěžovatelkou tvrzenému spornému obsahu smlouvy.

[47] Obsah smlouvy, jakož i obsah jejího dodatku z 19. 8. 2013, nebudí žádné výkladové nejasnosti. Ze smlouvy je zcela zřejmé, že cena za reklamní spoty za období leden až srpen 2013 byla sjednána paušálně za 150 minut vysílacího času týdně napříč lokalitami, bez ohledu na počet spotů v příslušné lokalitě. Ve vztahu k jednotlivým lokalitám totiž nebyl sjednán ani celkový počet spotů v dané lokalitě, ani cena za jeden odvysílaný spot v dané lokalitě. Tak tomu bylo až po uzavření uvedeného dodatku a jeho přílohy. V příloze byl ve vztahu k jednotlivým lokalitám poprvé sjednán celkový počet spotů v dané lokalitě (měsíčně), cena jednoho spotu a celková cena měsíčně za danou lokalitu. V případě lokality BIG ONE FITNESS, ZOO Brno a GRAND Hotel Brno se jednalo o 5 000 spotů měsíčně, cena jednoho spotu 10 Kč, celková cena za jednotlivou lokalitu 50 000 Kč. V případě lokality

Galerie Orlí a Ústředního autobusového nádraží Zvonařka byla sjednána cena jednoho spotu 10 Kč, počet spotů měsíčně na 10 000 a celková cena za dané lokality měsíčně 100 000 Kč (viz č. l. 32 správního spisu).

[48] Námitka působí účelovým dojmem, protože posuzovaná smluvní ujednání žádnými výkladovými nejasnostmi netrpí, a proto tvrzený důvod, pro který měl být v daňovém řízení vyslechnut jednatel stěžovatelky Vingrálek a jednatel ROYAL Fuchs, neobstojí.

[49] Námitku stěžovatelky, dle které je nedůvodnou tvrdostí zákona „*nevyhovění celému nároku za situace, kdy správce k 3 z 5 lokalit považoval zdanitelné plnění za prokázané*“, NSS považuje za směřující spíše do řízení ve věci daně z přidané hodnoty. V obecné rovině lze nicméně uvést, že v projednávané věci stěžovatelka neprokázala daňovou účinnost nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V období leden až srpen 2013 byly vyloučeny na základě dokazování z daňově uznatelných nákladů náklady vynaložené na reklamní služby, jejíž faktická realizace nebyla z velké části (u tří z pěti lokalit) v rozhodném období prokázána. Za této situace neměl žalovaný povinnost zohlednit esenciální náklady, ostatně ty v případě nákladů na reklamu podle rozsudku NSS ze dne 26. 3. 2020, č. j. 10 Afs 255/2018-39, ani zohlednit nelze. V tomto rozhodnutí NSS zdůraznil, že esenciální náklady lze zohlednit v obecné rovině pouze při stanovení daně podle pomůcek, kdy je zpochybněna podstatná část účetnictví daňového subjektu a pochyby správce daně se týkají vlastního předmětu podnikání daňového subjektu. Dále zdůraznil, že tzv. esenciální náklady (výdaje) nemohou být uznány i proto, že v jím posuzované věci byly spornými náklady na reklamu, nikoli náklady vynaložené na zboží či služby, kterých by bylo pro předmět podnikání žalobkyně nevyhnutelně třeba a bez nichž by z povahy věci nemohla dosáhnout vůbec žádných příjmů.

[50] K namítané tvrdosti zákona NSS závěrem uvádí, že k odstranění případné tvrdosti zákona slouží zcela jiné řízení [srov. prominutí daně či příslušenství dane dle § 259 a prominutí penále dle § 259a daňového řádu].

#### IV. Závěr a náklady řízení

[51] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[52] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 23. června 2023

JUDr. Barbara Pořízková  
předsedkyně senátu