



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobkyně: **ARC-Heating s. r. o.**, IČ 27984575, Domažlická 1276/171, 318 00 Plzeň,  
zastoupené Mgr. Tomášem Zarázem, advokátem, U Radbuzy 429/4, 301 00 Plzeň,

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043, Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2018, č.j. 35246/18/5200-11433-700681,

takto:

- I. Žaloba se zamítá
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[I] Předmět věci

1. Žalobou ze dne 1. 10. 2018, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne, se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2018, č.j. 35246/18/5200-11433-700681 (dále jen „napadené rozhodnutí“) a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“ nebo „prvoinstanční správní orgán“) ze dne 21. 12. 2017, č.j. 2052222/17/2301-51523-403544 (dále jen „dodatečný platební výměr“ nebo „prvoinstanční rozhodnutí“). Dodatečným platebním výměrem na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob byla žalobkyni podle § 38n odst. 2

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“, nebo „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena z moci úřední daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 nižší o částku 1 200 000 Kč; současně žalobkyni vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu ve výši 1 % z částky doměřené daňové ztráty, tj. 12 000 Kč. Žalobkyně navrhovala též zrušení dodatečného platebního výměru.

2. Daň z příjmu právnických osob byla v rozhodném období upravena zákonem o daních z příjmů ve znění účinném pro rok 2012. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje daňový řád.

### [III] Žaloba

3. Žalobkyně považovala napadené rozhodnutí za formalistické, zneužívající institut důkazního břemene k vyžadování dalších a dalších důkazů k prokázání skutečností, jejichž prokázání v natolik detailním rozsahu, jaký žalovaný požadoval, nebylo s ohledem na časový odstup možné.
4. Žalobkyně byla přesvědčena, že přístup žalovaného k důkaznímu břemeni souvisí se současným trendem, kdy výběr daní je tou nejvyšší hodnotou, které se musí podřídit vše, a to i za cenu rezignace na základní principy proporcionality a spravedlnosti. V této souvislosti je třeba připomenout, že podnikání v oblasti moderních technologií je činností nejen náročnou z odborného hlediska, ale i z hlediska nutnosti dodržování stále narůstajícího počtu regulací a administrativy. Žalobkyně tedy jen těžko mohla podřídit veškerou svoji činnost tomu, aby si zajišťovala zcela jasné a nezpochybnitelné důkazy o tom, že obdržela plnění, které si objednala ve formě digitálního vysílání na veřejných místech. Zvláště, když sama o této skutečnosti neměla žádný důvod pochybovat, neboť tyto LED obrazovky sama viděla, dávala k nim podklady a měla ohlasy od svých zákazníků.
5. Žalobkyně považovala napadené rozhodnutí za nezákonné skrze následující žalobní body:
  - 1) **Žalobkyně měla za to, že v rámci daňového řízení unesla důkazní břemeno ohledně odvysílání reklamy na LED obrazovkách**
6. Žalobkyně v rámci nalézacího řízení předložila celou řadu důkazů, ze kterých jednoznačně vyplývá, že reklama odvysílána byla, když tuto skutečnost kromě žalobkyně potvrdili:
  - dodavatel reklamy (E-profit, a. s.), jež tvrdil a doložil, že reklamu odvysílal a že za ni obdržel sjednanou částku, kterou zahrnul do svých příjmů,
  - subdodavatel reklamy (BONUSS-CZ, s. r. o.), jež tvrdil a doložil, že dodavateli poskytl prostor pro reklamu, za který mu dodavatel reklamy zaplatil na základě řádně vystavených faktur,
  - dodavatel reklamy v Polsku (Chart media Sp. z o. o.), jež potvrdil, že na jeho obrazovce se vysílala reklama daňového subjektu,
  - vyslechnutí svědci, kteří reklamu viděli,
  - zákazníci daňového subjektu, kteří reklamu daňového subjektu viděli a dokonce potvrdili, že díky tomu s daňovým subjektem navázali spolupráci,
  - klip předložený daňovým subjektem, který byl vysílán, a totožný klip doložil subdodavatel reklamy (BONUSS-CZ, s. r. o.).

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

7. Zároveň žalobkyně připustila, že smlouva uzavřená s poskytovatelem reklamy není příliš kvalitní, a že se v předchozích vyjádřeních dopustila některých nepřesností, které byly způsobeny tím, že z jejího hlediska se jedná o dlouhodobé poskytování reklamních služeb, resp. se jedná o závazek trvající kontinuálně od roku 2011 do roku 2017. V průběhu trvání tohoto závazku docházelo z marketingových důvodů ke změnám v umístění obrazovek, na kterých byla reklama vysílána, přičemž pro žalobkyni je logicky problematické s časovým odstupem pěti let zpětně vyhodnocovat, kdy a k jaké změně došlo. K chybě ve vyjmenování umístění došlo navíc z důvodu, kdy žalobkyně chtěla rychle vyhovět žalovanému jako kontrolujícímu finančnímu orgánu, aniž by domyslela, jak bude žalovaný s touto informací tvrdě zacházet. V důsledku toho se v tvrzení daňového subjektu objevily nepřesnosti a nesrovnalosti, což ale neznamená, že by k plnění ze strany dodavatele reklamy nedošlo. Žalovaný však výše uvedené zcela ignoruje a v podstatě nepřátelským způsobem se snaží využít každé nepřesnosti či detailu v neprospěch žalobkyně.
8. Žalobkyně již od počátku namítala, že po ní nelze spravedlivě požadovat, aby na ní byla kladena povinnost prokázat tvrzené skutečnosti jednoznačně a bez jakýchkoliv pochybností, když takové důkazní nároky jsou v konečném důsledku nesplnitelné.
9. Uvedenému dává za pravdu i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č.j. 7 Afs 55/2011-84, na který poukázala sama žalovaná a v němž je mj. uvedeno: *„Nebylo by jisté přiměřené po stěžovateli požadovat, aby prokázal poskytnutí každé jednotlivé části reklamní služby, jednalo-li se o odvysílání periodicky se opakujícího reklamního spotu na světelných reklamních tabulích v několika různých městech po dobu devíti měsíců, a to několikrát během každého dne. Stěžovateli tedy stačilo, aby prokázal, že sjednaná prezentace jako reklamní spot existovala, což prokázal CD nosičem se zaznamenaným spotem, a že v podstatných parametrech byla také odvysílána ve sjednaném rozsahu. Nebylo nezbytné, aby poskytl správci daně kompletní přehled o jednotlivých časech odvysílání reklamy po každý jednotlivý den ve sjednaném devítiměsíčním období, nicméně pokud by takový přehled (jakýsi playlist) měl k dispozici, ať již poskytnutý dodavatelem, což si stěžovatel dodatečně pokoušel opatřit, nebo např. subjektem poskytujícím monitoring odvysílané reklamy, jeho důkazní situaci by to významně vylepšilo. I playlist by ještě nemusel skutečné poskytnutí plnění prokazovat, neboť by se mohlo jednat o dodatečně uměle "vytvořený" účelový dokument nebo dokument z jiných důvodů obsahově neodpovídající skutečnosti. Pokud by však u dodavatele reklamy zpracování takového dokumentu a jeho poskytnutí stěžovateli bylo obvyklou praxí, u níž by nebylo konkrétních důvodů pochybovat o souladu obsahu poskytovaných dokumentů s realitou, jistě by takový dokument byl významným důkazem.“*
10. Vzhledem k tomu, že žalobkyně ani dodavatel reklamy nemá „playlist“ k dispozici, přistoupila žalobkyně v souladu s výše citovaným rozsudkem k dokazování jiným způsobem, a to formou předložení odvysílaného klipu, potvrzením dodavatele reklamy i zákazníků žalobkyně, kteří reklamu viděli (či dokonce na jejím základě navázali s žalobkyní spolupráci) a svědeckých výpovědí zaměstnanců žalobkyně. Dále žalobkyně podpořila svá tvrzení přehledem nárůstu obrátu společnosti, ke kterému došlo zejména na základě získání zakázek na polském trhu, a to mimo jiné i v souvislosti s odvysílanou reklamou. K podpoře svých tvrzení žalobkyně rovněž předložila záznam z porady, kdy docházelo k vyhodnocování účinnosti reklamy.
11. Z těchto důkazů nepochybně vyplývá, že v roce 2012 došlo k odvysílání reklamy žalobkyně prostřednictvím společnosti E-profit, a. s. Pokud se některá z osob, které reklamu viděly, dopustila nepřesnosti (např. záměnou roku, kdy reklamu viděla), jedná se o důsledek toho,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

že správce daně přistoupil k finanční kontrole až s odstupem řady let, a tím sám vlastním postupem oslabil důkazní možnosti žalobkyně.

## 2) Žalovaný neprovedl navržené důkazy, když nevyslechl svědkyni Mgr. L. T.

12. Žalovaný, resp. správce daně odmítl provedení výslechu Mgr. L. T. s poukazem, že se jedná o jednatelku žalobkyně. V této souvislosti poukázal rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č.j. 6 Afs 237/2017-23. Podle tohoto rozsudku však platí, že: *„Ačkoli poslední věta citované pasáže rozsudku č.j. 7 Afs 15/2013-99 svádí k závěru, že poté, co osoba přestane být v postavení statutárního orgánu daňového subjektu - právnické osoby, její výslech jako svědka o skutečnostech proběhnuvších v době výkonu funkce již přichází v úvahu, takový výklad neodpovídá procesním předpisům upravujícím soudní řízení (srov. § 126a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. ledna 2011, č.j. 5 Afs 6/2010-101). V rozsudku ze dne 27. listopadu 2013, č.j. 8 Afs 31/2031-52, Nejvyšší správní soud - ve vztahu k dokazování v daňovém řízení - konstatoval, že postavení svědka v jakémkoli řízení (ať už správním či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoliv svědka samotného (tento závěr pro daňové řízení výslovně stanoví § 8 odst. 1 věta první daňového řádu). Pro srovnání je možno odkázat na podrobnější úpravu postavení svědka v předpisech občanského práva procesního. Občanský soudní řád (jehož ustanovení o postavení svědka se s ohledem na § 64 s. ř. s. uplatňují i v soudním řízení správním) stanoví, že výslech fyzické osoby, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, se provede jako výslech účastníka řízení, nikoliv jako výslech svědka (§ 126a ve spojení s § 131 o. s. ř.). Z citované judikatury vyplývá, že bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka, týká-li se výslech období, kdy vykonával svoji funkci.“* Z výše uvedeného žalobkyně dovodila, že rozhodující skutečností je, zda byla osoba navržená jako svědek členem statutárního orgánu v době, jíž se výslech týká. Vzhledem k tomu, že Mgr. L. T. byla navržena, aby jako svědek vypovídala k tomu, co viděla, slyšela a zažila v roce 2012, tedy v době, kdy jednatelkou žalobkyně nebyla, měla žalobkyně za to, že její výslech jako svědka byl přípustný.

## 3) Žalovaný nesprávně zjistil skutkový stav ve vztahu k předloženým videím a jiným záznamům v elektronické formě

13. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (např. bod [52]) došel ke skutkovému závěru, že předložené video prokazuje stav v době svého vzniku, tj. 16. 10. 2016, nikoliv v roce 2012. Z napadeného rozhodnutí však není zcela zřejmé, jak žalovaný došel ke skutkovému závěru, že předmětné video bylo vytvořeno 16. 10. 2016. K tomu žalobkyně upozornila, že datum uvedený v počítači u souboru není automaticky datem vytvoření videa, toto datum se mění v souvislosti s ukládáním, přesouváním nebo vytvořením samotného CD disku. Je tedy velmi pravděpodobné, že žalovaný zaměnil datum vytvoření videa se dnem, kdy došlo k vytvoření disku CD, a to právě za účelem poskytnutí materiálů žalovanému.
14. Na závěr žalobkyně uvedla, že jí objednaná reklama byla odvíšována a žalobkyně neměla důvod vynakládat finanční prostředky na plnění, které by neobdržela. Pokud žalovaný v bodě [81] napadeného rozhodnutí uvedl, že v době uzavření smlouvy žalobkyně nemohla daňovou ztrátu předpokládat, pak žalobkyně namítala, že ke dni uzavření smlouvy měla za společností PILSEN STEEL s. r. o. po splatnosti již 24 faktur. Finanční problémy společnosti PILSEN STEEL s. r. o. se řešily i veřejně prostřednictvím médií. Tvrzení žalovaného ve smyslu umělého vytváření nákladů v podstatě dehonestuje daňový subjekt. Rozhodně nelze

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

tvrdit, že daňovou ztrátu žalobkyně nemohla v době uzavření smlouvy o reklamě předpokládat. V rámci insolvence žalobkyně od dlužníka v podstatě žádné finanční prostředky neobdržela. Nebýt investic do reklamy a vlastní obchodní a výrobní iniciativy, mohla mít sama žalobkyně velké finanční problémy, což by se samozřejmě odrazilo i v odvodech do veřejného rozpočtu.

### [III] Vyjádření žalovaného k žalobě

15. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 19. 12. 2018, v němž nejprve stručně popsal průběh daňového řízení a zrekapituloval hlavní žalobní námitky.
16. Žalovaný s právními názory žalobkyně uvedenými v žalobě nesouhlasil. K věci uvedl, že skutkový stav a právní posouzení byly podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakožto i v celém předloženém spisovém materiálu. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakého důvodu, na základě jakých skutečností a na základě jakých právních norem bylo v řízeních rozhodováno, přičemž žalobkyně v žalobě nepředložila žádné nové skutečnosti. Žalovaný proto v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí a v něm vyslovené závěry, na nichž i nadále trval.
17. K unesení důkazního břemene žalovaný v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí (zejména na body [70] až [75] s provedeným shrnutím), kde je zevrubně popsán celý průběh řízení a učiněné závěry.
18. Žalobkyně v rámci této námitky dosti obecným způsobem tvrdila, že unesla své důkazní břemeno, a namítala, že žalovaný postupoval formalisticky a snažil se nepřátelským způsobem využít každé nepřesnosti. Žalovaný v této souvislosti připomněl, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu je to daňový subjekt, kdo prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. 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 břemeno důkazní. V daném případě však důkazní prostředky předložené žalobkyní (tj. faktury, smlouva, fotografie, video-spoty, svědecké výpovědi a prohlášení zákazníků) neobsahovaly informace o tom, v jakém rozsahu a období bylo odvysílání reklamních spotů zabezpečeno, jelikož v nich nebyl uveden počet odvysílaných spotů na LED obrazovkách podle jednotlivých lokalit a měsíců, a nebylo jimi potvrzeno ani faktické poskytnutí dohodnutého plnění, tj. kdy a kolikrát byly reklamní spoty odvysílány, ani že vysílání spotů bylo zrealizováno na všech místech tvrzených v dotčené smlouvě a na žalobkyní jmenovaných místech.
19. Pokud se obchodní případ na základě vlastního rozhodnutí žalobkyně udál za nejasných podmínek, bylo právě na žalobkyni, aby důkazní břemeno unesla a předložila takové důkazní prostředky, kterými místo, čas a rozsah přijatého plnění prokáže. Žalovaný měl zároveň za to, že správce daně v rámci daňového řízení vyvíjel snahu o zjištění pravdivého a úplného skutkového stavu věci, a to s ohledem na všechny okolnosti daného případu tak, aby mohl objektivně posoudit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Správce daně v daném případě provedl rozsáhlá šetření u provozovatele, na místech umístění LED obrazovek, provedl navrhovaný výslech svědků, vzal v úvahu prohlášení zákazníků, přesto se místo, čas a rozsah dodané služby jednoznačně ověřit nepodařilo.
20. Vzhledem ke skutečnosti, že se v průběhu dokazování kumulovaly nesrovnalosti ohledně realizace této služby, tj. kde a kdy byla reklamní zařízení umístěna, aby mohla být reklama

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

vysílána, a v jakém rozsahu byla vysílána, přičemž žalobkyně i její dodavatel svá tvrzení v průběhu daňové kontroly měnili a opravovali na základě konfrontace se zjištěními správce daně, je zcela v souladu se zákonem, že náklady nebyly uznány jako daňové účinné.

21. Žalovaný zároveň dodal, že správce daně hodnotil v daňovém řízení provedené důkazní prostředky v souladu s § 8 daňového řádu, respektoval právo žalobkyně na předkládání a navrhopování důkazních prostředků, žalobkyní navržené důkazní prostředky provedl a vyhodnotil, případně se vypořádal s tím, proč navrhované důkazy neprovedl. Správce daně neměl povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, má pouze povinnost demonstrovat daňovému subjektu závažné a důvodné pochybnosti v dané věci a daňový subjekt musí v případě vzniklých pochybností správce daně o oprávněnosti uplatněného výdaje (nákladu) prokázat nejen to, že náklad skutečně vynaložil, ale i to, že se tak stalo způsobem deklarovaným na příslušném účetním dokladu.
22. Žalobkyně v daném případě neodstranila pochybnosti o faktickém průběhu obchodního případu a dle závěrů žalovaného neprokázala naplnění podmínek daných v § 24 odst. 1 ZDP. Žalovaný proto považoval tuto žalobkyninu námitku za nedůvodnou.
23. K neprovedení výslechu Mgr. L. T. žalovaný uvedl, že považuje za podstatné, že dotčená osoba byla v době probíhajícího daňového řízení jednatelkou žalobkyně, byla tedy osobou oprávněnou jednat jménem žalobkyně v souladu s § 24 odst. 2 daňového řádu. V tomto ohledu tedy žalobkyni nic nebránilo v tom, aby rozhodné skutečnosti uvedla a sdělila správci daně kdykoli v průběhu daňového řízení, a to v rámci libovolného podání či v průběhu ústního jednání.
24. Rovněž Nejvyšší správní soud přitom v bodě [16] svého rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č.j. 6 Afs 237/2017-23, upozorňuje na skutečnost, že dle § 93 odst. 1 daňového řádu je tvrzení daňového subjektu třeba považovat za zvláštní druh důkazního prostředku, odlišného od svědecké výpovědi. Žalovaný tak tuto námitku považoval za nedůvodnou, přičemž se s ní vypořádal již v bodě [78] napadeného rozhodnutí.
25. K nesprávnému zjištění skutkového stavu ve vztahu k předloženým videím žalovaný opětovně konstatoval, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly nedoložila takové důkazní prostředky, kterými by prokázala vynaložené výdaje jednoznačným a transparentním způsobem. Žalobkyně neprokázala veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětných výdajů, které by byly v souladu s ostatními zjištěnými údaji a měly by vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Z předloženého videozáznamu nelze určit dobu, kdy byl pořízen, nemůže se tak jednat o důkazní prostředek prokazující uskutečnění obchodního případu. Správce daně i žalovaný zároveň v daném případě posuzovali celou řadu doložených podkladů a zjištěných skutečností. V případě videonahrávky se tedy nejedná o jedinou okolnost, na níž by bylo založeno rozhodnutí správce daně či žalovaného (v podrobnostech viz body [33] až [69] napadeného rozhodnutí).
26. Závěrem žalovaný připomněl, že rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 12. 2011, č.j. 7 Afs 55/2011-84, zdůraznil zájem daňového subjektu pamatovat při sjednání reklamní služby i na prokázání jejího dodání. Žalovaný tuto žalobní námitku rovněž shledal nedůvodnou a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

#### **[IV] První rozsudek krajského soudu, rozsudek Nejvyššího správního soudu**

27. Rozsudkem ze dne 20. 1. 2021, č.j. 30 Af 48/2018-53 (dále jen „první rozsudek“), krajský soud shledal žalobu částečně důvodnou a napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

k dalšímu řízení. Důvodnou byla shledána první z žalobních námitek, naopak námitky vyjedené jaké druhá a třetí důvodné nebyly.

28. Nosná argumentace soudu stran první námitky byla uvedena v bodech 35. a 36. prvního rozsudku, kde soud dospěl mj. k těmto závěrům: „V případě prokazování odvysílání reklamních spotů je především velmi obtížně prokazovat, zda se tak stalo v tvrzeném rozsahu. Dále, není pochyb o tom (a uznala to i žalující strana), že orgány daňové správy zjistily nepřesnosti a označily ‚slabá místa‘ v žalobkyniných tvrzeních [at' se jednalo o odvysílání spotů v Pardubicích (Dům služeb), umístění LED obrazovek ve Špindlerově Mlýně, či pochybnosti týkající odvysílání spotů v Polsku], u nichž se dá závěrům správce daně, potažmo žalovaného přitakat. Avšak rozsah vytýkaných nedostatků nebyl daňovými orgány vyjeden natolik perfektně, aby bylo možné se ztotožnit se závěrem o odmítnutí všech uplatněných výdajů, tedy 4 x 300 000 Kč. (...) Ano, žalovaný má jistě pravdu v tom, že se žalobkyni nepodařilo prokázat vše, resp. že žalobkynina důkazní situace nebyla stoprocentní. Na druhé straně ovšem nelze odhlédnout od toho, že žalovaný neuznal žádné uplatněné náklady, tedy 1 200 000 Kč, byť zároveň nedospěl k jednoznačnému závěru, že nic z toho, co žalobkyně tvrdila, nebylo v roce 2012 odvysíláno. A právě to musí být v následujícím řízení uvedeno na pravou míru, neboť není-li uznáno nic z tvrzených nákladů, musí být jednoznačně vyjeden, proč tomu tak je, tedy, že realizováno nebylo skutečně nic.“
29. Žalovaný brojil proti prvnímu rozsudku kasační stížností. Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 18. 1. 2023, č.j. 8 Afs 152/2021-47 (dále jen „zrušující rozsudek“), první rozsudek zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Kasační soud dospěl mj. k těmto závěrům:

[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 nepřímou) 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

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

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 přihlídnout ex offo (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 v 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 příležitostně 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).

#### [V] Nové posouzení věci soudem

30. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
31. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
32. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
33. Podle § 110 odst. 4 soudního řádu správního, zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.
34. Při jednání před soudem dne 17. 7. 2024 zástupce žalobkyně i žalovaný setrvali na svrchu rekapitulované argumentaci.
35. Žaloba není důvodná.
36. Řešení první žalobní námitky bylo předurčeno zrušujícím rozsudkem. Krajský soud proto opakuje že, žalobkyně námitkou uplatněnou v žalobě mířila pouze na unesení důkazního břemene a nikterak (ani nepřímo) se nedomáhala přiznání částečných, či esenciálních nákladů. Argumentaci ohledně přiznání nákladů v odlišném rozsahu, popř. esenciálních nákladů, žalobkyně přednesla poprvé až během ústního jednání, které se konalo po více než dvou letech po uplynutí lhůty pro podání žaloby, a nelze ji 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

37. Podle § 72 odst. 1 soudního řádu správního, 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.
38. Podle § 71 odst. 2 věty třetí soudního řádu správního, rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může [žalobce] jen ve lhůtě pro podání žaloby.
39. Vzhledem k tomu, že žalobkyně vznesla námitky ohledně přiznání nákladů v odlišném rozsahu, popř. esenciálních nákladů, až po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby, soud konstatuje jejich opožděnost.
40. Soud se proto v rámci první námitky zaměřil na včas uplatněná tvrzení, tedy na unesení důkazního břemene ohledně odvysílání reklamy na LED obrazovkách. I tu bylo podstatné vyjeveno ve zrušujícím rozsudku, konkrétně v bodě 16.
41. Nejvyšší správní soud tam předně konstatoval (s odkazem na svůj rozsudek „VIASERVIS“, tedy rozsudek ze dne 26. 3. 2020, č.j. 10 Afs 255/2018-39), 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.
42. Kasační soud dále přitakal názoru žalovaného, podle kterého 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2021, č.j. 10 Afs 368/2020-63, bod 29).
43. Ve věci řešené krajským soudem, stejně jako ve věci vedené u NSS pod sp. zn. 10 Afs 368/2020, nebylo mezi stranami sporné, že žalobkyně reklamu v „nějakém“ rozsahu obdržela. Žalobkyně a žalovaný se prou o to, zda k deklarovaným plněním došlo v takovém rozsahu. Žalobkyně nenamítala, že by správce daně nevyjevil pochybnosti o deklarovaných obchodech důvodně, resp. kvalifikovaně. Měla ovšem za to, že svou reakcí na výzvu správce daně unesla své důkazní břemeno.
44. Nicméně, byla to sama žalobkyně, kdo v žalobě uvedl, že „*smlouva uzavřená s poskytovatelem reklamy není příliš kvalitní*“, že „*se v předchozích vyjádřeních dopustila některých nepřesností*“, když „*k chybě ve vyjmenování umístění došlo z důvodu, kdy žalobkyně chtěla rychle vyhovět žalovanému jako kontrolujícímu finančnímu orgánu, aniž by domyslela, jak bude žalovaný s touto informací zacházet*“. V důsledku toho „*se v tvrzení daňového subjektu objevily nepřesnosti a nesrovnalosti, to ale neznamená, že by k plnění ze strany dodavatele reklamy nedošlo*“. Ergo, žalobkyně sama otevřeně připustila nedostatky vlastní argumentace o deklarovaných obchodech, což v situaci, kdy důkazní břemeno leželo na ní, nelze vyhodnotit jinak, než že ono břemeno neunesla. A protože včas uplatnila pouze žalobní námitku spočívající v tvrzení, že tomu tak bylo, nezbylo soudu, než tuto námitku zamítnout jako nedůvodnou.
45. Stran námitek 2 a 3 soud inspirativně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2024, č.j. 9 As 66/2023-72 (publ. pod č. 4615/2024 Sb. NSS), jehož závěry byly vtěleny do právní věty: „*Krajský soud je při opakovaném posuzování stejné věci vázán svým dříve vysloveným právním názorem, a to bez ohledu na konkrétní senát, kterému byla věc přidělena [§ 78 odst. 5 s. ř. s.]. To platí za předpokladu, že se v období mezi jeho jednotlivými rozhodnutími nezměnily skutkový nebo právní stav věci ani soudní judikatura pro krajský soud závazná.*“ Prizmatem tohoto názoru dospěl krajský soud ohledně druhé a třetí námitky ke

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

stejnému rozhodnutí jako v prvním rozsudku (Nejvyšší správní soud se ve zrušujícím rozsudku posouzením těchto námitek krajským soudem nezabýval).

46. Stran neprovedení výslechu Ing. L. T. (námitka č. 2) se soud neztotožnil s názorem a tvrzením žalující strany, naopak přitakal názoru žalovaného.
47. Pokud má být vyslýchán jednatel společnosti v době, kdy tuto funkci vykonává, je lhostejno, zda se má vyjadřovat ke skutečnostem týkajícím se společnosti, které vyvstaly v době trvání oné funkce, nebo v době, kdy tímto jednatelem nebyl. V tomto případě bylo žalovaným správně poukázáno na rozsudek kasačního soudu ze dne 20. 9. 2017, č.j. 6 Afs 237/2017-23, z něhož lze jako relevantní ocitovat především závěr, že „*postavení svědka v jakémkoli řízení (ať už správním či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoliv svědka samotného*“. Jestliže Ing. L. T. byla v inkriminované době jednatelkou společnosti žalobkyně, nemohla být v postavení svědka, měla-li vypovídat o činnosti společnosti žalobkyně.
48. Nedůvodnou soud shledal i námitku č. 3, která byla uvozena nadpisem o nesprávně zjištěném skutkovém stavu. Vlastní text však činil spornou pouze dataci videozáznamu. Jistě, pravdou může být, že onen 16. říjen 2016 mohl být datem případné změny tohoto souboru, mohl být datem jeho uložení na jiný nosič. Žalobkyně však na podporu svého tvrzení neuvedla nic konkrétního, pouze takříkajíc „naslepo“ zpochybňovala závěr správce daně. Nadto, prvoinstanční správní orgán i žalovaný vystavěli své finální závěry na množství dalších skutečností a datum vytvoření videozáznamu byl jejich téměř zanedbatelnou součástí.
49. Soud na základě výše uvedeného žalobu jako nedůvodnou zamítl (podle § 78 odst. 7 s. ř. s.).
50. Soud neprovedl důkaz navržený žalobkyní – výsledkem Ing. J. F., člena správní rady E-Profit, a.s. (dodavatel žalobkyně) – neboť by to bylo, vzhledem k důvodům, které vedly soud k zamítnutí žaloby, zjevně nadbytečné.

#### [VI] Náklady řízení

51. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo. Soud pro úplnost uvádí, že pro výrok o nákladech řízení je rozhodující finální úspěch ve věci, nikoliv úspěch mezitímní.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 17. 7. 2024

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Shodu s prvopisem potrzuje H. K.