



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **HT GROUP Holding s.r.o.**, se sídlem Ríšova 251/2, Brno, zast. JUDr. Janem Havlíčkem, Ph.D., advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 110/64, Jihlava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2019, č. j. 21420/19/5200-11431-711429, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 8. 2024, č. j. 31 Af 50/2019-145,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

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

Centrum“). Ta však uzavřela s Jet VSK pouze smlouvu o obchodním zastoupení a nepřenesla na ni reklamní a marketingová práva, která Jet VSK podle Smlouvy o zhotovení a provedení reklamy dále poskytla žalobkyni. Žalobkyně pak tyto služby prodala partnerským společnostem ve zdaňovacím období za celkem 7 000 000 Kč.

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

[3] Krajský soud následně druhým rozsudkem ze dne 8. 12. 2021, č. j. 31 Af 50/2019-107, rozhodnutí žalovaného opět zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Přitakal námitce, podle níž bylo namístě, aby byla žalobkyni daň vyměřena podle pomůcek, neboť byly splněny podmínky stanovené v § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Tento rozsudek NSS zrušil rozsudkem ze dne 30. 5. 2024, č. j. 9 Afs 231/2021-46, v němž poukázal na sjednocení judikatury k otázce podmínek, za nichž je namístě přikročit ke stanovení daně podle pomůcek, a kdy lze zohlednit tvrzené esenciální náklady, provedené v usnesení rozšířeného senátu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, ARNOŠT.

[4] Nyní posuzovaným třetím rozsudkem ze dne 27. 8. 2024, č. j. 31 Af 50/2019-145, krajský soud žalobu zamítl. Přitakal žalovanému, že řada pochybností vznesených správcem daně byla zcela namístě. Předmět smlouvy o zhotovení a provedení reklamy mezi Jet VSK a žalobkyní byl neurčitý, nebylo zřejmé, v jakém rozsahu má být reklama poskytnuta, Jet VSK nedisponovala veškerými deklarovanými reklamními právy klubu VSK Technika, nebyla ani oprávněna v omezeném rozsahu uzavírat reklamní smlouvy na svůj účet a stránky www.vsktechnika.cz, na nichž mělo docházet k propagaci, nebyly oficiálními stránkami klubu. Stejně tak krajský soud akceptoval, že žalobkyní předkládané důkazy do věci přinášely spíše další pochybnosti, než aby původní pochybnosti odstraňovaly. Dodatečné odůvodňování toho, že CD s dokumentací plnění ze smlouvy žalobkyně obdržela později od někoho jiného (aniž by uvedla od koho), bylo zjevně účelové. Ve snaze unést důkazní břemeno záměrně předkládala správci daně *ex post* „vyrobené“ důkazy. Žalobkyně tedy dosud předloženými důkazy nebyla schopna vyvrátit pochybnosti správce daně, a naopak je prohlubovala, takže nebylo namístě vyhovovat jejím dalším a dalším návrhům na doplnění dokazování. Žalobkyně učinila skutkovou situaci v otázce rozsahu poskytnutého reklamního plnění natolik nepřehlednou, že již nebylo možné očekávat odstranění veškerých pochybností.

[5] Řada soukromoprávních nedostatků (včetně například toho, že již VSK Centrum mohlo zjevně zprostředkovávat reklamu jen za hokejové družstvo mužů, nikoliv za celý oddíl či oddíl baseballu, jak uvádí smlouva uzavřená mezi Jet VSK a žalobkyní) sice nepochybňuje samotnou skutečnost, že reklamní plnění pro žalobkyni zajistila právě Jet

pokračování

VSK. Nestandardnosti tohoto obchodního vztahu se však promítly do neschopnosti žalobkyně prokázat deklarovaný rozsah poskytnutého reklamního plnění, respektive vazbu poskytnutého plnění na jeho cenu, neboť v daňovém řízení byla prokázána reklamní plnění, která nebyla mezi Jet VSK a žalobkyní písemně ujednána, a naopak nebyla prokázána plnění, která mezi nimi smluvně ujednána byla. Smlouva o zhotovení a provedení reklamy navíc neumožňovala určit ani hodnotu jednotlivých dílčích plnění v ní zahrnutých. Uskutečněné plnění se zjevně smlouvy nedrželo. Žalobkyni se sice podařilo v daňovém řízení prokázat reklamní plnění v určitém rozsahu – dresy, bannery v hale, kalendář, webové stránky www.vsktechnika.cz. Nepodařilo se jí však prokázat reklamní plnění v dalších částech, které byly smluvně ujednány – u celého hokejového oddílu, oddílu baseballu, ve VIP prostorách, na vstupenkách či upomínkových předmětech.

[6] Krajský soud vyšel při posouzení takto zjištěného skutkového stavu ze závazného právního názoru vyjádřeného v rozsudku č. j. 9 Afs 231/2021-46 a z usnesení rozšířeného senátu ve věci *ARNOŠT* a na rozdíl od svých dvou předešlých rozsudků zamítl námitku žalobkyně, že za dané situace jí měla být daň z příjmů právnických osob doměřena podle pomůcek a měly jí být uznány tzv. esenciální náklady. Pohledem závěrů vyjádřených v usnesení rozšířeného senátu žalobkyně nesplnila podmínky pro to, aby jí byly uznány esenciální náklady. Vzhledem k povaze služeb poskytovaných žalobkyní (tedy reklama a marketing) nebylo nijak prokázáno, že by na dosažení výnosů ve výši 7 000 000 Kč musela reálně vynaložit konkrétní náklady v určitelné výši, byť třeba ne právě ve výši 6 700 000 Kč, jež plynula z dvojice faktur od společnosti Jet VSK. Z důvodu soukromoprávně nejasných vztahů mezi subjekty podílejícími se na poskytování reklamních služeb i z důvodu majetkové účasti samotné žalobkyně na hokejové hale, v níž měly být pronajímány plochy obsahující uvedenou reklamu, není zjevné, že by nějaké náklady v konkrétní výši opravdu musela vynaložit. Smyslem pohybu peněz od odběratelů žalobkyně přes ni, Jet VSK a VSK Centrum až ke klubu VSK Technika, zjevně nebylo vytvářet skutečné služby o deklarované hodnotě, na jejichž vytvoření by bylo třeba vynaložit konkrétní náklady, ale sponzorovat tento sportovní klub. Pohnutka žalobkyně k uzavření smlouvy pramenila dle krajského soudu spíše ze snahy podpořit hokejové družstvo mužů, než ze snahy v první řadě propagovat sebe a své partnery. Žádné konkrétně určitelné náklady, které by musela žalobkyně vynaložit na dosažení zdaněného výnosu, tedy nebyly prokázány, natožpak „bez vážných pochybností“, jak požaduje usnesení rozšířeného senátu ve věci *ARNOŠT*.

[7] I pokud by se jí podařilo takové náklady prokázat a určit jejich konkrétní výši, nebylo by to důvodem k přechodu na stanovení daně podle pomůcek, nýbrž k tomu, aby při zohlednění jejich tvrzení a předložených důkazů byla určena výše jí vynaložených nákladů, ovšem stále na základě dokazování, v němž by jí tížilo důkazní břemeno ve smyslu bodu 45 usnesení rozšířeného senátu ve věci *ARNOŠT*.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření ke kasační stížnosti

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podřazených pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatelka zdůrazňuje, že se jí i podle názoru krajského soudu podařilo v daňovém řízení prokázat reklamní plnění v určitém rozsahu (dresy, bannery v hale, kalendář a webové

stránky www.vsktechnika.cz). Nepodařilo se jí pouze prokázat reklamní plnění v dalších částech, které byly smluvně ujednány – u celého hokejového oddílu, oddílu baseballu, ve VIP prostorách, na vstupenkách či upomínkových předmětech. Stěžovatelka již v průběhu odvolacího řízení namítala, že vzhledem k prokázané části plnění je namíste přiznat jako daňově účinné náklady tzv. esenciální náklady. Krajský soud to však neakceptoval (stejně jako před ním žalovaný), neboť jen formalisticky převzal závěry zrušujícího rozsudku NSS a usnesení rozšířeného senátu ve věci *ARNOŠT*. Jeho závěry však nelze v nynějším případě aplikovat. I podle usnesení rozšířeného senátu ve věci *ARNOŠT* bylo posuzování esenciálních nákladů v soudní praxi nejednoznačné. V době vydání rozhodnutí o odvolání v její věci, tedy v květnu 2019, bylo ještě standardní posuzování esenciálních nákladů v rámci stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatelce nelze klást k tíži, že judikatura o pět let později dovodila odlišnou aplikaci rozhodných ustanovení zákona a překonala část judikatorních závěrů a že stěžovatelka v době před vydáním usnesení rozšířeného senátu zvolila obranu svých práv dle jiného – do té doby soudně připuštěného – přístupu. Krajský soud tedy na její případ aplikoval právní úpravu podle výkladu, jenž nebyl v době vedení daňového řízení znám, a zamítl její žalobní námitku o povinnosti přiznat jí esenciální náklady s odůvodněním, že je neprokázala. V době daňového řízení však nebylo známo, že jde o povinnost daňového subjektu, a proto stěžovatelka tímto směrem dokazování nevedla. Pokud by o této součásti svého důkazního břemene věděla, mohla minimálně část nákladů prokázat.

[10] Takovou část srovnatelných nákladů určil žalovaný v rozhodnutí o odvolání ze dne 3. 3. 2024, č. j. 3089/24/5200-11431-712032, vydaném v návaznosti na druhý zrušující rozsudek krajského soudu. Ačkoliv toto „nové“ rozhodnutí o odvolání pozbylo nyní napadeným rozsudkem účinnost, je jeho obsahem prokázáno, že na základě podkladů žalovaného byly určeny esenciální náklady ve výši 1 269 104 Kč ve zdaňovacím období roku 2013 a ve výši 5 853 084 Kč ve zdaňovacím období roku 2014. Tyto částky tak mohla stěžovatelka prokázat, pokud by o povinnosti prokázání věděla. Místo toho pouze postupovala v souladu s tehdejší výkladem právních předpisů a soudních rozhodnutí. Rozsudkem krajského soudu tedy bylo zasaženo do jejích práv, jelikož důvodem zamítnutí žaloby bylo neprokázání esenciálních nákladů, avšak o povinnosti prokázání se stěžovatelka dozvěděla až pět let po vydání žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání. Je tedy namíste zrušit rozhodnutí o odvolání a umožnit stěžovatelce hájit svá práva v souladu se závěry rozšířeného senátu, tedy prokázat v daňovém řízení výši esenciálních nákladů za prokázaná a nesporná reklamní plnění poskytnutá dodavatelem.

[11] Krom toho stěžovatelka polemizuje s tvrzením z bodu 31 rozsudku krajského soudu, že žádné konkrétně určitelné náklady, které by musela vynaložit na dosažení zdaněného výnosu, nebyly prokázány, natožpak „bez vážných pochybností“. Stěžovatelka zdůrazňuje, že část reklamních plnění byla poskytnuta podle smlouvy (dresy, bannery v hale, kalendář a webové stránky www.vsktechnika.cz, což akceptuje i napadený rozsudek v bodě 22). Náklady na realizaci těchto plnění tedy zcela jasně musely být (včetně přiměřeného zisku dodavatele) vynaloženy. Bez vynaložení nákladů na daná plnění by stěžovatelka nesplnila závazky vůči svým odběratelům, takže jde o náklady související s dosažením příjmů. Závěr krajského soudu je vnitřně rozporný a nepřezkoumatelný, pokud na jedné straně má daná plnění za prokázaná a současně v bodě 31 rozsudku konstatuje, že „žádné konkrétně určitelné náklady, které by musel žalobce vynaložit na dosažení zdaněného výnosu, tedy nebyly prokázány“.

pokračování

[12] Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby byl napadený rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vznesl otázku, zda není nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., a to alespoň v rozsahu některých námitek. Neztotožňuje se s výtkou, že krajský soud formalisticky přejal závěry NSS; ve skutečnosti pouze postupoval dle § 110 odst. 4 s. ř. s., podle nějž byl vázán právním názorem vysloveným NSS.

[14] Věcně pak trvá na tom, že bylo jednoznačně prokázáno, že stěžovatelka nesplnila podmínky pro uznání tzv. esenciálních nákladů, které by jí s odkazem na závěry vyplývající z usnesení rozšířeného ve věci *ARNOŠT* bylo možné přiznat. V průběhu řízení totiž nebyly prokázány žádné konkrétně určitelné náklady, které by musela stěžovatelka na dosažení zdaněného výnosu vynaložit, a smyslem pohybu peněz bylo spíše sponzorování sportovního klubu než vytváření skutečné služby o deklarované hodnotě.

[15] K námitce, že na stěžovatelku nelze vztahovat závěry z usnesení ve věci *ARNOŠT*, žalovaný připomíná, že prokázání tvrzených skutečností, ať již nastaly způsobem uvedeným na dokladu nebo jiným způsobem, bylo již před tímto usnesením odpovědností daňového subjektu. V tomto ohledu je správní praxe zcela jednoznačná a předvídatelná a závěry vyplývající z usnesení *ARNOŠT* na vlastní důkazní povinnost daňového subjektu nijak nedopadá a nemění ji. Ke stěžovatelkou namítané změně soudní praxe žalovaný odkázal na princip, dle kterého soudy rozhodující ve správním soudnictví mají od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu povinnost postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních podle tam zaujatého právního názoru.

[16] Kasační stížností napadený rozsudek nelze ani považovat za nepřezkoumatelný a vnitřně rozporný, jak namítá stěžovatelka. Krajský soud v něm pouze uvedl, že v průběhu řízení byla prokázána realizace určitého plnění, nikoli však faktické poskytnutí sjednané služby společností Jet VSK ve smluvně dohodnutém rozsahu za deklarovanou cenu. K témuž závěru ostatně dospěl i NSS ve svém druhém rozsudku v této věci. Stěžovatelka tvrzení soudu vytrhla z kontextu a chybně interpretovala, což mohlo vést k tomu, že vnímala napadený rozsudek jako vnitřně rozporný.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Takové vady NSS neshledal, přistoupil tedy k posouzení kasačních námitek a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

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

[19] Ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura NSS dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování zajišťuje dodržení smyslu a účelu rozhodování NSS. Dané ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy NSS vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS). I v těchto případech se však námitky opakované kasační stížnosti musejí pohybovat v rámci již vysloveného právního názoru a následování pokynu NSS nebo musejí směřovat k právní otázce, která v první kasační stížnosti nebyla řešena a kvůli vadnému procesnímu postupu nebo vadě obsahu rozhodnutí krajského soudu řešena být nemohla (srov. usnesení NSS ze dne 1. 7. 2021, č. j. 9 As 22/2021-37).

[20] V nynějším případě je třeba konstatovat, že je nepřipustná námitka, kterou stěžovatelka vytýká krajskému soudu, že na ni aplikoval závěry usnesení rozšířeného senátu ve věci *ARNOŠT*. Otázka jeho aplikovatelnosti na její případ totiž byla závazně vyřešena v bodech 22 až 30 předchozího rozsudku č. j. 9 Afs 231/2021-46.

[21] Nedůvodná, byť přípustná, je pak stěžovatelčina námitka, že krajský soud pouze „formalisticky“ převzal závěry NSS a opomněl podstatu věci. Krajský soud totiž skutečně postupoval přesně podle § 110 odst. 4 s. ř. s.: *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.* Závěry, k nimž krajský soud dospěl v bodech 31 až 33 svého rozsudku a jež se týkají neprokázání reálného vynaložení nákladů v určité výši a hypotetických situací v souvislosti s možností určení výše vynaložených nákladů, vycházejí plně z bodů 28 až 30 předchozího zrušujícího rozsudku č. j. 9 Afs 231/2021-46. Krajský soud tak při jejich převzetí postupoval plně v souladu s příkazem obsaženým v § 110 odst. 4 s. ř. s.

[22] Přípustná je i námitka, že krajský soud při aplikaci tohoto závazného právního názoru NSS dospěl v bodech 31 a 22 napadeného rozsudku k vnitřně rozporným závěrům. Důvodná však také není. V bodě 22 krajský soud skutečně akceptoval, že se stěžovatelce podařilo prokázat, že obdržela reklamní plnění v určitém rozsahu od dodavatele Jet VSK: dresy, bannery v hale, kalendář či webové stránky www.vsktechnika.cz. S tím však není v rozporu následné tvrzení obsažené v bodě 31 napadeného rozsudku, jehož klíčovou část je namísto ocitovat: *„Vzhledem k povaze žalobcem poskytovaných služeb (tedy reklama a marketing) nebylo nijak prokázáno, že by na dosažení výnosů ve výši 7 000 000 Kč – slovy rozšířeného senátu – musel reálně vynaložit náklady v určité výši, byť ne právě ve výši 6 700 000 Kč, jež plynula z dvojice faktur od společnosti JET VSK. Z důvodu výše popsaných soukromoprávně nejasných vztahů mezi subjekty podílejícími se na poskytování reklamních služeb i z důvodu majetkové účasti samotného žalobce na hale, v níž měly být pronajímány plochy obsahující uvedenou reklamu, není zjevné, že by nějaké náklady v konkrétní výši opravdu musel vynaložit. Naopak, smyslem pohybu peněz od žalobcových odběratelů přes žalobce, JET VSK a VSK Centrum až ke klubu VSK Technika nebylo vytvářet skutečné služby o deklarované hodnotě, na jejichž vytvoření by bylo třeba vynaložit konkrétní náklady, ale sponzorovat tento sportovní klub. Žádné konkrétně určitelné náklady, které by musel žalobce vynaložit na dosažení*

pokračování

zdaněného výnosu, tedy nebyly prokázány, natožpak ,bez vážných pochybností.“ (zvýraznil nyní NSS)

[23] Krajský soud tedy zdůraznil, že jakkoli stěžovatelka obdržela od Jet VSK nějaká plnění, není vůbec jasná jejich hodnota, jednak pro jejich specifickou povahu, jednak proto, že původním zdrojem některých hodnot poskytovaných stěžovatelce od Jet VSK (pronájem reklamních ploch v hale) byla zčásti samotná stěžovatelka.

[24] Nic na tom nemění ani tvrzení, že sám žalovaný v rozhodnutí o odvolání ze dne 3. 3. 2024, č. j. 3089/24/5200-11431-712032, vydaném v návaznosti na druhý zrušující rozsudek krajského soudu, považoval určitou výši nákladů za daňově uznatelnou. Toto rozhodnutí, jak uvádí sama stěžovatelka, pozbylo účinnosti v důsledku vydání nyní přezkoumávaného rozsudku krajského soudu, a nemůže tedy v nynějším řízení vyvolávat žádné právní účinky. Jde o jakousi slepou uličku, do níž řízení nemělo odbočit a odbočilo do ní jen v důsledku druhého rozsudku krajského soudu č. j. 31 Af 50/2019-107, jehož nezákonnost byla deklarována v předchozím zrušujícím rozsudku č. j. 9 Afs 231/2021-46.

[25] NSS má na straně druhé pochopení pro stěžovatelčin pocit, že kdyby od počátku zvolila v daňovém řízení zcela jinou strategii uplatňování tvrzení a důkazů, tedy kdyby namísto uplatňování faktur ve výši 6 700 000 Kč, jejichž převážná nepodloženost skutečným plněním odpovídajícím souběžně smlouvám i realitě byla shledána v předchozích rozhodnutích NSS, uplatnila pouze ty náklady, které by odpovídaly smlouvám i skutečnému plnění, možná by jí správce daně takto prokázanou část nákladů uznal.

[26] Skutečnost, že tak nepostupovala a neunesla důkazní břemeno ve vztahu k prokázání těchto rozsáhlých plnění, je však namístě přičítat pouze jí samotné. Bylo její vlastní volbou, že již v daňovém řízení neoddelila možné skutečně vynaložené náklady, které by mohla prokázat, od nákladů fiktivních či neprokazatelných, respektive vynaložených na plnění, jež ve skutečnosti nepřijala, či jejichž skutečná hodnota neodpovídala hodnotě deklarované.

[27] Je pravdou, že pokud by daňové orgány rozhodovaly ještě před usnesením rozšířeného senátu ve věci *ARNOŠT*, mohly jí část vynaložených nákladů uznat jako esenciální náklady na základě pomůcek, jak požadoval krajský soud ve svém druhém zrušeném rozsudku. Skutečnost, že se tato cesta uzavřela v důsledku usnesení rozšířeného senátu ve věci *ARNOŠT*, však není způsobena jakousi překvapivostí tohoto usnesení, jak stěžovatelka naznačuje v kasační stížnosti. Rozšířený senát v tomto usnesení ani neprovedl judikatorní odklon, jako tomu bylo v případě kritizovaném nedávno v nálezu Ústavního soudu ze dne 5. 2. 2025, sp. zn. II. ÚS 1732/23 (v němž šlo navíc o změnu procesních pravidel mající za následek nemožnost soudního přezkumu, a tedy zásah do práva na spravedlivý proces), pouze sjednotil judikaturu tím, že označil za nesprávnou menšinovou větev judikatury, která umožňovala uznat část uplatněných nákladů jako esenciální náklady na základě pomůcek a která by v nynější věci mohla být pro stěžovatelku výhodnější (tato judikatorní větev však rozhodně nepředstavovala „ustálenou judikaturu“, která by se rozhodnutím rozšířeného senátu měnila, jako tomu bylo v nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11). Tím však rozšířený senát pouze splnil svou úlohu sjednocovatele judikatury podle § 17 s. ř. s.

[28] Devátý senát pak v rozsudku č. j. 9 Afs 231/2021-46 musel tento právní názor rozšířeného senátu respektovat a aplikovat na věc stěžovatelky a krajský soud následně musel podle § 110 odst. 4 s. ř. s. respektovat názor vyjádřený devátým senátem NSS. To je postup souladný s usnesením rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 6 As 7/2005-97, podle jehož bodu 57 platí, že „pokud, jako je tomu v kupříkladu v projednávané věci, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu sjednotí doposud rozdílný přístup senátů zdejšího soudu stejně jako krajských soudů rozhodujících ve věcech správního soudnictví, účinky tohoto rozhodnutí jsou orientovány výlučně do budoucna. (...) Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních.“

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[30] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. února 2025

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu