



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **SPRINKLER GROUP, s. r. o.**, se sídlem Mezilesí 750/43, Praha 9, zastoupená JUDr. Mgr. Slavomírem Hrinkem, advokátem se sídlem Jičínská 2348/10, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2020, čj. 19638/20/5300-21444-711869, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 10. 2024, čj. 14 Af 31/2020-92,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný je **p o v i n e n** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku **13 007,50 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Mgr. Slavomíra Hrinka, advokáta.

O d ů v o d ň ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení

[1] Žalobkyně se v rozhodném období zabývala projektováním, dodávkou a montáží hasicích zařízení pro obchodní společnosti a bytové domy. Na základě smlouvy o poskytnutí služeb uzavřené s nyní již zaniklou společností DOMUM Finance, s. r. o., jež byla 7. 3. 2024 vymazána z obchodního rejstříku (dále „DOMUM Finance“), 20. 7. 2015 ve znění dodatku z 3. 11. 2015 se zavázala přijmout od této dodavatelky reklamní služby (propagace její značky a produktů) na sportovních utkáních, jež se měla konat do konce roku 2015 na vyjmenovaných sportovních stadionech. Žalobkyně zaplatila vyúčtovanou cenu za poskytnutá reklamní plnění co do částky 3 025 000 Kč (2 215 000 Kč bezhotovostně a 810 000 Kč v hotovosti). Tři faktury na zbývající částku zůstaly nezaplaceny. Z vyúčtovaných

plnění pak žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2015 v částce 1 207 500 Kč.

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále „správce daně“) u žalobkyně zahájil nejprve postup k odstranění pochybností a posléze daňovou kontrolu. Na základě provedeného dokazování pak dospěl k závěru, že nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od společnosti DOMUM Finance ve výši 1 207 500 Kč byl žalobkyní uplatněn neoprávněně, neboť neprokázala přijetí posuzovaných plnění v souladu s předloženými daňovými doklady. Vydal proto platební výměr z 19. 11. 2018, čj. 8545141/18/2009-52523-111410, kterým vyměřil žalobkyni nižší nadměrný odpočet, konkrétně ve výši 1 972 841 Kč.

[3] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a platební výměr potvrdil.

I.A Původní rozsudek městského soudu a zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji rozsudkem z 16. 1. 2023, čj. 14 Af 31/2020-45 (dále „původní rozsudek městského soudu“) zamítl.

[5] Dospěl k závěru, že správce daně dostatečně vymezil a odůvodnil své pochybnosti přinejmenším o průkaznosti a správnosti důkazních prostředků uplatněných žalobkyní, a důkazní břemeno proto přešlo na ni. Důvodnými neshledal ani námitky směřující proti hodnocení provedených důkazů. Žalovaný důkazy individuálně popsal, shrnul, co z nich správce daně zjistil, vyjádřil se v rozsahu odvolacích námitek ke způsobu provedení důkazů a vyhodnotil souvislosti mezi nimi. Žalobkyně podle městského soudu nepředložila ucelený řetězec částečných a nepřímých důkazů prokazující její tvrzení. Jelikož došlo k přenosu důkazního břemene na žalobkyni, bylo na ní, aby nesla odpovědnost za rozsah dokazování, a tedy i za otázky kladené svědkům. Lze stěží klást k tíži správci daně, že nevedl výslech podrobněji, pokud svědci nebyli schopni ozřejmit ani základní skutečnosti.

[6] Městský soud nepřisvědčil ani námitce nedostatečného poučení žalobkyně. Poučovací povinnost se týká procesních práv a povinností, nikoliv hmotného práva. Daňový subjekt je plně odpovědný za nesení svého důkazního břemene a daňové orgány nemají povinnost předem sdělovat, do jaké míry shledávají jeho důkazní povinnost za splněnou. Tvrzení žalobkyně o možném nátlaku na svědka H. motivovaném snahou mu v podání výpovědi zabránit zůstává v rovině domněnek. Svědek se opakovaně k výslechu nedostavoval a odepření výpovědi předem avizoval. Ve vztahu k námitkám týkajícím se nátlaku na samotnou žalobkyni a délky daňového řízení městský soud odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, které považoval za dostatečné.

[7] Jako nedůvodnou vyhodnotil také námitku neúplnosti spisového materiálu, neboť žalobkyně nespecifikovala, které konkrétní jí dříve doložené a pro věc rozhodné listiny by měly v daňovém spisu chybět. Po seznámení se spisovým materiálem městský soud shledal, že závěry daňové kontroly i rozhodnutí žalovaného korespondují s obsahem spisu a ten nepostrádá nic, co by pro věc bylo rozhodující.

[8] Pro úplnost městský soud též podrobněji zdůvodnil, proč na posouzení věci neměl dopad judikатурní posun vyplývající z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci C-

pokračování

154/20, *Kemwater ProChemie*, a navazujícího rozsudku rozšířeného senátu NSS z 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS.

[9] Ke kasační stížnosti žalobkyně Nejvyšší správní soud rozsudkem z 15. 7. 2024, čj. 8 Afs 23/2023-50 (dále „zrušující rozsudek NSS“), zrušil původní rozsudek městského soudu pro dílčí nepřezkoumatelnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[10] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými tři ze čtyř dílčích kasačních námitek nepřezkoumatelnosti původního rozsudku městského soudu, jakož i věcnou kasační námitku proti tomu, jak městský soud posoudil skutečnost, že zástupce žalobkyně nemohl ověřit, jestli nebyl ze strany správce daně činen na svědka nátlak (body 15, 16, 20 a 21 zrušujícího rozsudku NSS).

[11] Důvodnou naopak shledal poslední, čtvrtou, dílčí námitku nepřezkoumatelnosti původního rozsudku městského soudu v části, v níž městský soud reagoval na žalobní námitku ohledně chybějících podkladů v daňovém spisu (bod [7] výše). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžejní východisko, na němž městský soud svůj závěr založil, tj. nedostatečná konkretizace žalobní námítky, je nesprávné a závěr městského soudu týkající se této námítky je v důsledku toho nepřezkoumatelný. Podle Nejvyššího správního soudu bylo z bodů 9 a 23 žaloby přinejmenším ve vztahu k „protokolům a CD s dokumentací“ zřejmé, jaké konkrétní podklady žalobkyně ve spisu postrádá, což koresponduje i s odkazy na konkrétní části jiných písemností obsažených v daňovém spisu, které s obsahem žalobní argumentace skutečně souvisejí. V daných pasážích – ale také např. na straně 31 zprávy o daňové kontrole z 12. 11. 2018, čj. 4229651/18/2009-60564-109156 (dále „zpráva o daňové kontrole“) – je totiž dokumentován postoj jak žalobkyně, tak správce daně ve vztahu k daným podkladům, tj. předávacím protokolům ke každé reklamě a k nim vytvořeným CD předloženým v rámci postupu k odstranění pochybností. Městský soud se však těmito podle žalobkyně chybějícími podklady vůbec nezabýval a jeho obecná úvaha, že daňový spis nepostrádá nic, co by pro věc bylo rozhodující, nepředstavuje kvalifikovanou reakci na uvedenou žalobní námitku. Napadený rozsudek je proto v této části nepřezkoumatelný. Jelikož věcně bylo rozhodnutí žalovaného založeno na závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyně a podklady, které mají podle žalobkyně v daňovém spisu chybět, podle ní mají dokládat skutečnosti, které měla podle daňových orgánů prokázat, nelze podle Nejvyššího správního soudu zjištěné pochybení městského soudu považovat toliko za formální.

[12] Zjištěná vada nepřezkoumatelnosti zároveň bránila Nejvyššímu správnímu soudu ve věcném posouzení kasačních námitek týkajících se samotného unesení důkazního břemene žalobkyně a správcem daně. S ohledem na nevyjasněný okruh podkladů, které měly být obsaženy v daňovém spisu, by totiž takové hodnocení bylo předčasné.

[13] Nejvyšší správní soud proto zrušujícím rozsudkem zavázal městský soud, aby v dalším řízení posoudil důvodnost i žalobních námitek týkajících se žalobkyně konkrétně označených chybějících podkladů v daňovém spisu. V případě, že na základě těchto námitek shledá pochybení daňových orgánů, vyhodnotí zároveň, zda taková vada mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

I.B Nové posouzení věci městským soudem

[14] Městský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[15] Předně uvedl, že přes zásah Nejvyššího správního soudu je nadále vázán svými závěry v původním rozsudku ohledně zbývajících žalobních bodů, na něž plně odkázal, aniž je znovu opakoval. Dodal však, že s ohledem na důvody, které jej vedly ke zrušení rozhodnutí žalovaného nadále neobstojí závěr, že žalobkyně neunesla své „sekundární“ důkazní břemeno ve vztahu ke všem reklamním akcím, které ji dodala společnost DOMUM Finance.

[16] Vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku NSS městský soud dále detailně zkoumal obsah daňového spisu. Z něho vyplynulo, že správce daně u ústního jednání s žalobkyní 3. 3. 2016 do daňového spisu založil jeden předávací protokol stran reklamy na stadionu ČEZ Basketball Nymburk, dále fotodokumentaci, která se patrně vztahovala k této reklamě, a pak 7 barevných fotografií zachycujících reklamu žalobkyně na stadionu HC Sparta Praha z průběhu zápasu mezi HC Sparta Praha a Piráty Chomutov. Vedle toho žalobkyně téhož dne předložila také daňové doklady, které vystavila společnost DOMUM Finance (č. 150100277, č. 150100280, č. 150100290, č. 150100295, č. 150100300, č. 150100335). V daňovém spisu byl také volně založený CD nosič stran reklamy na stadionu ČEZ Basketball Nymburk, který byl podle souhlasných tvrzení účastníků předložen u ústního jednání 3. 3. 2016. Městský soud rovněž nepominul, že již 2. 3. 2016 předložila společnost DOMUM Finance mj. osm předávacích protokolů stran reklamních plnění, která poskytovala žalobkyni.

[17] Z tohoto omezeného hlediska podle městského soudu nevyplývalo, že by v daňovém spisu cokoli podstatné scházelo. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku však správně upozornil na to, že žalobkyně poukázala na str. 6 protokolu o výsledku svědka z 25. 6. 2018, čj. 5306161/18/2009-60564-109156 (dále „protokol z 25. 6. 2018“). Během výsledku svědka správce daně podle městského soudu vskutku nesprávně uváděl, že má ve spisu založený pouze jeden předávací protokol. Jak je patrné ze shora uvedeného výčtu podkladů, které předložila společnost DOMUM Finance, v době výsledku svědka měl ve spisu založených všech osm sporných předávacích protokolů. Samotné toto pochybení je podle městského soudu vadou.

[18] Podle městského soudu k ní však přistoupila závažnější vada spočívající v chybějících podkladech v daňovém spisu. Správce daně totiž na str. 31 zprávy o daňové kontrole uvedl, že si v rámci daňové kontroly *namátkově* vybral jednu zdokumentovanou akci (Basketball Nymburk) a důkazní prostředky k ní vyhodnotil ve sdělení z 15. 11. 2017, čj. 7855940/17/2009-60564-109156 (dále „sdělení výsledku kontrolních zjištění“). Podle správce daně žalobkyně předložila k ostatním akcím také předávací protokoly, fotodokumentaci a CD s obrazovou dokumentací (dále „CD“). K tomu správce daně uvedl, že způsob zdokumentování sportovních akcí byl obdobný, z fotografií nemohl určit, kde se sportovní utkání konaly ani jejich termín. Na fotografiích nebyly údaje o datu, čase, místě jejich pořízení ani údaj o tom, kdo je pořídil. Tento skutkový závěr správce daně, který posléze potvrdil žalovaný, však městský soud nemohl ověřit, neboť podle něj ve spisu skutečně scházejí některé podklady. Je-li totiž pravdivé výše uvedené sdělení správce daně, že žalobkyně 3. 3. 2016 předložila obdobné podklady ke každé z reklamních akcí, tak k těmto dalším akcím musela předložit také rozsáhlejší fotogalerii jako u reklamy uskutečněné na

pokračování

stadionu ČEZ Basketball Nymburk (obsah CD založeného ve spisu). O kvalitě či rozsahu „podrobnější“ fotodokumentace ke zbylým reklamním akcím městský soud nemohl spekulovat, protože ji ve spisu nedohledal. Nelze za ni považovat ani prezentace s fotodokumentací z jednotlivých akcí na č. 1. 94 a 95, neboť obsahují vždy jen několik málo fotografií. Chybějící fotodokumentaci v její kompletnosti tak musí do spisu zažurnalizovat nejprve daňové orgány, opět ji pečlivě vyhodnotit a teprve na základě takto podložených skutkových okolností může následně městský soud přezkoumat jejich skutkové závěry ohledně toho, zda žalobkyně skutečně neunesla důkazní břemeno stran jí tvrzených reklamních plnění.

[19] Podle městského soudu je nepřipustné, aby daňové orgány ve spisu namátkově či selektivně posuzovaly podklady, které daňové subjekty předkládají za účelem unesení jejich důkazního břemene. To, že k určitému závěru dospějí na základě zkoumání podkladů jednoho obchodního případu, neznamená, že stejný závěr lze bez dalšího a zejména bez náležité „stopy v daňovém spisu“ učinit u jiných obchodních případů téhož daňového subjektu. Uzavřel, že daňové orgány bez dostatečné opory v daňovém spisu nepřipustně paušalizovaly jejich zjištění ohledně jedné reklamní akce na všechny ostatní reklamy, které měla žalobkyně poskytnout společnost DOMUM Finance. Potvrzením takového postupu žalovaný zatížil své rozhodnutí nezákonností. Za těchto okolností městský soud nemohl posoudit, zda žalobkyně u každého z deklarovaných reklamních plnění rozptýlila pochybnosti správce daně, či nikoliv.

[20] Městský soud proto žalovaného zavázal, aby v dalším řízení vyžádal od žalobkyně chybějící části jí předložených podkladů, jejich kopie založil do spisu a zejména se opětovně – s ohledem na tyto dosud chybějící podklady – vypořádal s námitkami žalobkyně.

II. Kasační stížnost a další vyjádření účastníků

II.A Kasační stížnost

[21] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podal proti (druhému) rozsudku městského soudu kasační stížnost, jíž navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[22] Stěžovatel předně namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost, jelikož městský soud nepostavil najisto, která konkrétní fotodokumentace měla ve spisu chybět. Platí to tím spíše, že chybějící podklady dostatečně nekonkretizovala ani žalobkyně. Své tvrzení navíc v průběhu daňového a soudního řízení měnila – zatímco v rámci odvolání namítla (jen) chybějící předávací protokoly, v žalobě již postrádala protokoly a CD s dokumentací. Stěžovatel tak nemůže předjímat, které chybějící doklady má po žalobkyni žádat k předložení a založit je do spisu. Závěry městského soudu jsou proto nesrozumitelné.

[23] Dále namítl nesprávnost závěru městského soudu o paušalizaci zjištění ohledně jedné reklamní akce na všechny ostatní reklamní akce. Podle stěžovatele z daňového spisu (především ze zprávy o daňové kontrole) plyne, že žalobkyně neprokázala přijetí reklamního plnění od společnosti DOMUM Finance tak, jak plyne z předložených daňových dokladů (č. 150100277, č. 150100280, č. 150100290, č. 150100295, č. 150100300, č. 150100335). V rámci daňové kontroly ani v průběhu odvolacího řízení nedoložila žádné důkazní prostředky k faktické realizaci uvedených služeb, přičemž ani z dalšího ověřování

a dokazování provedeného správcem daně nebyla prokázána tvrzení žalobkyně ohledně přijetí deklarovaného reklamního plnění, případně byla dokonce provedeným dokazováním vyvrácena. Podrobné vyhodnocení všech důkazních prostředků (včetně předložené fotodokumentace) a zjištění, jakož i pochybnosti o rozsahu sporného plnění a jeho dodavateli, jsou rozebrány jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v rozhodnutí žalovaného. Jelikož nebylo možné určit rozsah sjednaného plnění a zásadní pochybnosti panovaly i o osobě dodavatele těchto plnění, žalobkyně nesplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Není tak správný závěr městského soudu, že daňové orgány dospěly k závěru o neprokázání přijetí reklamního plnění od společnosti DOMUM Finance dle předložených dokladů na základě paušalizace zjištění týkajících se jedné reklamní akce i na ostatní reklamní plnění, a to bez opory ve spisu.

[24] Podle stěžovatele se tak daňové orgány zabývaly rozhodnými skutečnostmi i námitkami žalobkyně, hodnotily všechny důkazní prostředky doložené žalobkyní i získané vlastním šetřením. Z předložené fotodokumentace nelze seznat poskytovatele reklamního plnění, ani to, kdo fotografie pořídil, a ani rozsah plnění (tj. rozměry, četnost, množství atp.). Ostatně, fotodokumentace ani není důkazním prostředkem, který by sám o sobě mohl rozptýlit důvodné pochybnosti ohledně dodání plnění dodavatelem DOMUM Finance. Rozsah plnění zároveň nebyl prokázán ani dalšími předloženými důkazními prostředky.

[25] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem městského soudu o chybějících podkladech v daňovém spisu. Městský soud v bodu 27 napadeného rozsudku sice poukázal na fotodokumentaci předloženou žalobkyní 3. 3. 2016, jež má podle městského soudu chybět ve spisové dokumentaci. Podle stěžovatele je však z daňového spisu, konkrétně z protokolu o ústním jednání z 3. 3. 2016, čj. 1393229/16/2009-60564-109156 (dále „protokol z 3. 3. 2016“), patrné, že při tomto ústním jednání byl předložen pouze jeden předávací protokol s CD a fotodokumentací, jejichž kopie jsou přílohou tohoto protokolu. Z něj tak podle stěžovatele vůbec neplyne, že by žalobkyně předložila vícero předávacích protokolů, vícero CD či vícero fotodokumentací k několika sportovním akcím. Navíc, pokud by žalobkyně měla výhrady k okopírování listin, mohla vznést výhrady proti obsahu protokolu z 3. 3. 2016 přímo při jednání. Uvedený protokol však žádné výhrady neobsahuje. Výčet podkladů předložených na ústním jednání 3. 3. 2016 je uveden i na str. 3 zprávy o daňové kontrole. Je tak patrné, že ve správním spisu nic nescházelo a bylo tam založeno vše, co žalobkyně předložila.

[26] Městský soud v bodu 26 napadeného rozsudku odkázal na str. 31 zprávy o daňové kontrole, v níž správce daně uvedl, že si v rámci daňové kontroly namátkově vybral jednu zdokumentovanou akci (Basketball Nymburk) a důkazní prostředky k ní vyhodnotil ve sdělení výsledku kontrolních zjištění, přičemž způsob zdokumentování ostatních sportovních akcí byl obdobný – z fotografií správce daně nemohl určit, kde se sportovní utkání konaly ani jejich termín, na fotografiích nebyly údaje o datu, čase, místě jejich pořízení ani údaj o tom, kdo je pořídil.

[27] Podle stěžovatele však městský soud přehlédl, že na str. 31 zprávy o daňové kontrole jsou pouze citovány skutečnosti uvedené ve sdělení z 8. 8. 2018 o projednání zprávy o kontrole DPH, čj. 6495459/18/2009-60564-110263 (dále „sdělení z 8. 8. 2018“), což nic nevypovídá o provedeném detailním dokazování ze strany správce daně v rámci daňové kontroly ani o jeho komplexním hodnocení předložených důkazních prostředků. Správce daně dle stěžovatele „trochu nešťastně“ tuto reakci zanesl do uvedeného sdělení, byť ji měl

pokračování

uvést samostatně ve zvláštní písemnosti, neboť takto se promítla jako součást výsledku kontrolního zjištění do zprávy o daňové kontrole. Přesto reakci správce daně nelze interpretovat tak, jak učinil městský soud v napadeném rozsudku, tedy jako paušalizaci závěrů stran jedné reklamní akce i na akce ostatní. Nabízí se totiž i výklad jiný, tedy že správce daně vyhodnotil důkazní prostředky předložené žalobkyní i k ostatním reklamním akcím, a jelikož měly obdobné nedostatky, dospěl i u nich k obdobným závěrům. Nadto, nejde o vyhodnocení předložených důkazních prostředků, jak tvrdí městský soud, nýbrž toliko o odpověď správce daně na dotaz zástupce žalobkyně.

[28] Stěžovatel dále uznal, že podle str. 6 protokolu z 25. 6. 2018 správce daně v reakci na dotaz zástupce žalobkyně, proč je ve spisu pouze jeden předávací protokol a DVD [pozn. NSS: myšleno CD] z jedné akce a nebyly převzaty do spisu další předávací protokoly a DVD k ostatním akcím, uvedl, že ve spisu je uložen pouze předávací protokol a DVD z jedné akce jako příklad a ostatní byly žalobkyni vráceny.

[29] Podle stěžovatele však správce daně zřejmě jen opomněl, že součástí daňového spisu byly všechny předávací protokoly, neboť je předložila společnost DOMUM Finance (bod [16] výše). Toto nesprávné tvrzení správce daně však nelze považovat za vadu s vlivem na zákonnost rozhodnutí žalovaného, přičemž ani městský soud nevysvětlil, v čem by takový vliv měl spočívat. Ze spisového materiálu je evidentní, že obsahoval veškeré protokoly, což potvrdil i městský soud v bodu 25 napadeného rozsudku. Toho si musela být vědoma i žalobkyně, protože sama či prostřednictvím svého zástupce opakovaně nahlížela do spisu a pořizovala si z něj opisy. Žádné výhrady k vedené spisu však nevznikli.

[30] Městský soud tak své závěry opřel pouze o tvrzení žalobkyně a zohlednil jen část zprávy o daňové kontrole, aniž posuzoval komplexní závěry vyplývající ze zprávy o daňové kontrole, tzn. co správce daně hodnotil a jakými důkazními prostředky se zabýval.

II.B Vyjádření žalobkyně a jeho doplnění

[31] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhla její zamítnutí. Uvedla, že napadený rozsudek je správný a řádně odůvodněný. Již samotné zdlouhavé vysvětlování stěžovatele, proč je či není něco v daňovém spisu a jak to vlastně správce daně ve skutečnosti myslel, ale nakonec napsal ve zprávě o daňové kontrole jinak, resp. zcela opomenul napsat, svědčí o netransparentním vedení celého daňového řízení a o nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole. Kasační stížnost nedává prostor stěžovateli dodatečně doplňovat či dokonce měnit odůvodnění zprávy o daňové kontrole.

[32] Dále poukázala na to, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole jasně uvedl, že žalobkyní předloženou fotodokumentaci hodnotil tak, že namátkově vybral jenom jednu akci. Takový postup je nesprávný a nepřezkoumatelný a rovněž v rozporu s § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Ze zprávy o daňové kontrole není jasné jak a v čem je ona další dokumentace obdobná. Neobstojí ani vyjádření správce daně, že nelze určit čas pořízení fotografií, jelikož byl povinen posoudit všechny důkazy v jejich souvislostech, přičemž mimo jiné z provedených výpovědí svědků lze fotodokumentaci jasně časově zařadit. Navíc, měl-li správce daně pochybnosti, mohl vyslechnout jednatele žalobkyně, což však v reakci na její výslovný návrh odmítl, protože nejde o svědky. Z judikatury však plyne možnost v daňovém řízení provést i účastnický výslech.

[33] Spolu s doplněním svého vyjádření žalobkyně Nejvyššímu správnímu soudu zaslala výzvu z 20. 1. 2025, čj. 243253/25/2009-60565-109156 (dále „výzva“), již ji správce daně vyzval, aby k doložení kompletní fotodokumentace, kterou předložila správci daně v rámci ústního jednání 3. 3. 2016. Podle žalobkyně výzvu učinil věcně nepřislušný správce daně, jelikož napadeným rozsudkem byla věc vrácena žalovanému, nikoli správci daně, což je patrné i z odůvodnění výzvy. Zároveň je podle žalobkyně zřejmé, že správce daně kompletní fotodokumentaci ze strany společnosti DOMUM Finance měl v daňovém spisu a současně ji již nemá – zjevně ji ztratil, což však nemůže jít k tíži žalobkyně. Neměl ji ani při svém prvostupňovém rozhodnutí, a proto se jí vůbec nezabýval. Je velice pravděpodobné, že tuto skutečnost chtěl prvostupňový správce daně zakrýt tím, že v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že podklady posoudil namátkově. Jak plyne i z bodu 24 napadeného rozsudku, fotodokumentaci předložila společnost DOMUM Finance. Výzva by proto měla směřovat na ni, nikoliv na žalobkyni, aby to za správce daně od společnosti DOMUM Finance znovu zajistila, zvláště když uvedená společnost již neexistuje. V tomto je odůvodnění v bodu 30 napadeného rozsudku nesprávné.

II.C Repliky stěžovatele

[34] Stěžovatel v první replice uvedl, že v doplnění kasační stížnosti žádným způsobem dodatečně nedoplňoval ani neměnil odůvodnění zprávy o daňové kontrole. Pouze vysvětlil a poukázal na důležité informace, které vyplývaly z písemností v daňovém spisu. Vyjádření správce daně ve zprávě o daňové kontrole o namátkovém výběru jedné reklamní akce není komplexním vyhodnocením předložených důkazních prostředků, nýbrž pouze reakcí na jeden konkrétní dotaz zástupce žalobkyně. K tomu zopakoval část své kasační argumentaci shrnuté již výše v bodech [23], [24] a [27].

[35] K nevyslechnutí jednatelů stěžovatel uvedl, že žalobkyně navrhovala v průběhu daňové kontroly jejich výsledky jako svědků, což ale daňový řád (§ 96) neumožňuje, jak vysvětlil již správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Až ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně zmínila možnost účastnického výsledku. Již správce daně uvedl, že všichni tři jednatele žalobkyně měli po celou dobu trvání daňové kontroly možnost kdykoliv předkládat důkazní prostředky a sdělovat správci daně skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně. Vzhledem k toliko podpůrnému charakteru účastnického výsledku správce daně nebyl povinen jej provést, jelikož žalobkyně mohla přijetí deklarovaných reklamních plnění doložit jinými důkazními prostředky.

[36] Ve druhé replice stěžovatel uvedl, že z doplnění kasační stížnosti nevyplývá, že by správní spis fotodokumentaci předloženou žalobkyní 3. 3. 2016 neobsahoval ani že by ji stěžovatel či správce daně v průběhu daňového řízení ztratili. Stěžovatel toliko postupoval se závazným právním názorem městského soudu v napadeném rozsudku. Přesto trvá na tom, že při ústním jednání žalobkyně předložila pouze jeden předávací protokol s CD a fotodokumentací. Doplnění podkladů uložil stěžovatel správci daně v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu. Výzva tedy nebyla provedena věcně nepřislušným správcem daně, ale zákonem předpokládaným postupem. Předně však vydání výzvy nemůže mít vliv na posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

[37] K tvrzení žalobkyně, že výzva měla směřovat na společnost DOMUM Finance, která podklady správci daně předložila, stěžovatel poukázal na to, že ve svých předchozích podáních žalobkyně uváděla, že fotodokumentaci předložila správci daně ona sama. Z

pokračování

uvedeného je zřejmé, že žalobkyně účelově překrucuje určité skutečnosti či uvádí zcela zjevně nepravdivá tvrzení, která následně využívá jako premisy pro svou argumentaci o nezákonnosti rozhodnutí žalovaného.

II.D Duplika žalobkyně

[38] Repliky stěžovatele podle žalobkyně nepřináší nic nového, jen se snaží obhájit svůj postup v daňovém řízení a odůvodnit kroky, které učinil či stále činí. Na postup po napadeném rozsudku žalobkyně poukázala pouze pro ukázkou toho, že celé daňové řízení vedené správcem daně je v rozporu s daňovým řádem a s jeho zásadami a stává se stále více nepřehledným. Například, nové odůvodnění stěžovatele, proč nebyl proveden účastnický výslech jednatelů žalobkyně, tedy že správce daně měl dostatek jiných důkazných prostředků, je až dodatečné a není zaznamenáno nikde v daňovém spisu a už vůbec ne v rozhodnutích. Jde navíc o odůvodnění nesprávné, protože správce daně postavil své dokazování na namátkovém výběru důkazů bez ohledu na důkazy, které provedl či měl k dispozici.

[39] O tom, že stěžovatel uložil správci daně, aby doplnil podklady pro rozhodnutí, se žalobkyně dozvěděla až z druhé repliky stěžovatele, jež obdržela od Nejvyššího správního soudu k případnému vyjádření. O takovém rozhodnutí stěžovatele žalobkyně před tím nebyla nijak vyrozuměna a neplyne ani ze samotné výzvy. Uvedená jednorázová změna věcné příslušnosti je v rozporu s daňovým řádem, jelikož žalobkyně nemá možnost se proti tomuto postupu správce bránit, například podáním stížnosti podle § 261 daňového řádu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[40] Kasační stížnost není důvodná.

III.A Přípustnost opakované kasační stížnosti a jednotlivých kasačních námitek

[41] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. *je kasační stížnost dále nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*

[42] Aplikaci § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. pak nebrání ani skutečnost, že předchozí a následnou kasační stížnost podali rozdílní účastníci řízení před krajským (městským) soudem, jako tomu bylo v nyní projednávané věci. Byla-li rozhodná právní otázka Nejvyšším správním soudem plně vyřešena k předchozí kasační stížnosti jiného účastníka, mohou i osoby odlišné od původního stěžovatele k této otázce v následné kasační stížnosti přípustně namítat pouze to, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu [nález ÚS z 2. 7. 2019, sp. zn. III. ÚS 926/19 (N 129/95 SbNU 66), bod 23, či na něj navazující rozsudek NSS z 30. 1. 2025, čj. 8 Afs 44/2024-59, bod 48].

[43] Nejvyšší správní soud zrušil původní rozsudek městského soudu „pouze“ pro jeho nepřezkoumatelnost v části, v níž městský soud (nedostatečně) reagoval na žalobní námitku týkající se chybějících podkladů v daňovém spisu. Až v návaznosti na závazný právní názor zrušujícího rozsudku NSS městský soud v dalším řízení posoudil důvodnost i žalobních námitek týkajících se žalobkyní konkrétně označených chybějících podkladů v daňovém spisu. A shledal pochybení daňových orgánů spočívající v chybějících podkladech

rozhodnutí, přičemž tato vada mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, pročej jej zrušil.

[44] Nejvyšší správní soud se proto v předchozím řízení o kasační stížnosti (ve zrušujícím rozsudku) z podstaty věci nemohl zabývat otázkami, jež se staly poprvé předmětem posouzení městského soudu až v dalším řízení v důsledku zrušení jeho původního rozsudku (závazného názoru Nejvyššího správního soudu), a jež městský soud prvně zodpověděl až v nyní napadeném rozsudku. Teprve v nynějším řízení o kasační stížnosti stěžovatele se Nejvyšší správní může poprvé v rozsahu uplatněných kasačních námitek zabývat správností (zákonností) úvah a závěrů městského soudu stran chybějících podkladů v daňovém spisu. Nadto, stěžovatel namítl též nepřezkoumatelnost nyní napadeného rozsudku. Stěžovatel tak nyní v kasační stížnosti napadá závěry městského soudu, jež v předchozím řízení o kasační stížnosti žalobkyně logicky nemohly být předmětem přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu, a proto se k nim nemohl jakkoli, natož závazně vyjádřit (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, bod 24, či na něj navazující rozsudek NSS z 22. 2. 2024, čj. 8 As 1/2023-72, bod 22).

[45] Ačkoli tak městský soud ve věci rozhodoval znovu po zrušení jeho původního rozsudku Nejvyšším správním soudem, není tato kasační stížnost nepřijatelná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

III.B Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[46] Nejvyšší správní soud se jako první zabýval kasační námitkou dílčí nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku (pro jeho nesrozumitelnost), o čemž si ostatně musí učinit úsudek i bez uplatněné námity (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[47] Má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvažil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Nepřezkoumatelné je tedy takové rozhodnutí, které nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností.

[48] Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jsou-li rozhodné důvody opřeny o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem nebo pokud je zcela opomenuta některá z námitek účastníka řízení – zpravidla žalobce. Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné. Nepřezkoumatelnost je však třeba vykládat v souladu s jejím skutečným smyslem, neboť jde o jednu z nejzávažnějších vad řízení, kterou lze konstatovat pouze v případě, že pro výše uvedené důvody skutečně nelze seznat, jak soud rozhodl, eventuálně proč rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku posuzovaného rozhodnutí, resp. proč považoval vznesené námitky za nedůvodné (rozsudek NSS ze 4. 3. 2022, čj. 5 As 158/2021-36, bod 18, a tam citovaná judikatura).

pokračování

[49] Stěžovatel namítl, že městský soud nepostavil najisto, která konkrétní fotodokumentace měla ve spisu chybět, a stěžovatel tak nemůže předjímat, které chybějící doklady má po žalobkyni žádat k předložení a založit je do spisu. Namítl tak nesrozumitelnost závazného právního názoru městského soudu.

[50] Jak ale plyne již ze závěru v bodu 18 zrušujícího rozsudku NSS, jímž je Nejvyšší správní soud nyní vázán (usnesení rozšířeného senátu NSS z 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS, a na něj navazující usnesení rozšířeného senátu NSS z 22. 10. 2019, čj. 4 As 3/2018-50, č. 4015/2020 Sb. NSS, body 38 až 40), z bodů 9 a 23 žaloby přinejmenším ve vztahu k „protokolům a CD s dokumentací“ bylo zřejmé, jaké konkrétní podklady žalobkyně ve spisu postrádá (bod [11] výše). K tomu žalobkyně odkázala na str. 6 protokolu z 25. 6. 2018 a str. 18 zprávy o daňové kontrole, Nejvyšší správní soud pak poukázal též na str. 31 zprávy o daňové kontrole.

[51] Městský soud z uvedeného závazného závěru Nejvyššího správního soudu v dalším řízení vyšel, přičemž v bodu 27 nyní napadeného rozsudku dospěl k závěru, že v daňovém spisu „*skutečně scházejí některé podklady, které minimálně dle s. 31 zprávy o daňové kontrole žalobkyně předložila správci daně k prokázání uskutečnění deklarovaných reklamních plnění. Nejde o předávací protokoly, faktury či výdajové pokladní doklady, které jsou tak či tak založeny na jiných místech daňového spisu, ale o fotodokumentaci, kterou žalobkyně předkládala 3. 3. 2016, o jejíž kvalitě a rozsahu soud nemůže spekulovat*“ [zvýraznění provedl NSS].

[52] Podle Nejvyššího správního soudu z uvedeného plyne, že (s ohledem na logickou praktickou nemožnost zjistit, které konkrétní podklady správce daně nepočetl za součást daňového spisu), městský soud v dané situaci s maximální možnou mírou konkretizace jasně a srozumitelně identifikoval, které z podkladů předložených žalobkyní podle jeho názoru nebyly založeny do daňového spisu, a proto je třeba je opětovně od žalobkyně vyžádat. V tomto ohledu Nejvyššímu správnímu soudu není jasné, jakou přesnější konkretizaci chybějících podkladů městským soudem by si stěžovatel za daných okolností představoval, když právě skutečnost, že podle městského soudu ve spisu část podkladů předložených žalobkyní chyběla byla důvodem nemožnosti městského soudu se s těmito podklady jakkoli blíže seznámit, a vedla ke zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci k dalšímu řízení.

[53] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že závazný právní názor městského soudu v nyní napadeném rozsudku není nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost.

[54] Podle Nejvyššího správního soudu napadený rozsudek netrpí ani žádnou jinou vadou nepřezkoumatelnosti, ať již pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů, jak ji vykládá ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudky NSS z 6. 2. 2020, čj. 5 Afs 344/2019-30, bod 16, a čj. 5 As 158/2021-36, bod 18, a tam citovaná judikatura). Přes poněkud stručné důvody uvedené městským soudem pro závěr o chybějících podkladech v daňovém spisu, je z napadeného rozsudku jasně seznatelné, na základě kterých úvah městský soud dospěl ke svým závěrům. Zároveň, ani pro účely (ne)přezkoumatelnosti napadeného rozsudku nelze úvahy městského soudu vnímat izolovaně od daňového spisu, jehož obsah městský soud „*detailem zkoumal*“ a vycházel z něj (body 22 a násl. napadeného rozsudku). Nelze pak odhlížet ani od toho, že stěžovatel podrobnou argumentaci, proč podle jeho názoru žádné podklady předložené žalobkyní v daňovém spisu nechybí, poprvé uplatnil až v kasační stížnosti. Z toho důvodu městský soud ani neměl důvod, resp. možnost,

na jednotlivé argumenty stěžovatele založené na obsahu konkrétních podkladů (listin) ve spisu reagovat v takové míře podrobnosti.

[55] Jde-li o dílčí související poukaz na to, že žalobkyně své tvrzení v průběhu daňového a soudního řízení měnila, má stěžovatel pravdu potud, že zatímco v rámci odvolání namítla (jen) chybějící předávací protokoly, v žalobě postrádala protokoly a CD s dokumentací. V této souvislosti však stěžovatel přehlíží, že žalobkyně již v průběhu daňového řízení, konkrétně v rámci daňové kontroly při ústním jednání konaném 25. 6. 2018, výslovně poukázala nejen na chybějící protokoly, ale i (více) *„DVD o provedených reklamách“* (str. 6 protokolu z 25. 6. 2018), jak ostatně zmínil sám stěžovatel v bodu 41 doplnění kasační stížnosti z 3. 12. 2024 (dále „doplnění kasační stížnosti“). Nelze tedy tvrdit, že by žalobkyně poukázala na chybějící DVD (CD) poprvé až v soudním řízení (v žalobě). Nadto, žalobkyni by ani obecně nic nebránilo poukázat na chybějící DVD (CD) poprvé až v žalobě (usnesení rozšířeného senátu NSS z 26. 8. 2008, čj. 7 Afs 54/2007-62, č. 1742/2009 Sb. NSS, a na něj navazující rozsudek NSS z 26. 2. 2024, čj. 8 As 277/2021-66, č. 4587/2024 Sb. NSS, bod 42).

III.C Chybějící podklady v daňovém spisu

[56] Nejvyšší právní soud si je vědom skutečnosti, že městský soud za chybějící podklady nepovažoval *„předávací protokoly, faktury či výdajové pokladní doklady, které jsou tak či tak založeny na jiných místech daňového spisu, ale ... fotodokumentaci, kterou žalobkyně předkládala 3. 3. 2016“* – myšleno tištěnou i na CD (body 27 a 28 napadeného rozsudku). Nicméně, z kontextu nyní projednávané věci podle Nejvyššího správního soudu jednoznačně plyne existence úzké souvislosti (přímé vazby) mezi předávacími protokoly a CD. A to v tom smyslu, že ke každé reklamní akci, jež se měla uskutečnit na jednom ze sportovišť, byl vyhotoven předávací protokol (bod 24 napadeného rozsudku) a, dle tvrzení žalobkyně a přesvědčení městského soudu, též CD. To ostatně plyne též z toho, že přílohou protokolu z 3. 3. 2016 je předávací protokol a CD právě k jedné konkrétní reklamní kampani konané na stadionu ČEZ Basketball Nymburk (bod 22 napadeného rozsudku). Z toho důvodu se Nejvyšší správní soud při vypořádání této otázky zaměřil nejen na samotné(á) CD, ale i s nimi úzce spojené předávací protokoly.

[57] V rámci okruhu kasačních námitek, jimiž stěžovatel brojí proti závěru městského soudu o chybějících podkladech v daňovém spisu, stěžovatel namítl, že z daňového spisu, konkrétně z protokolu z 3. 3. 2016, vůbec neplyne, že by žalobkyně předložila více předávacích protokolů, více CD či více fotodokumentací k několika sportovním akcím. Naopak je z něj podle stěžovatele patrné, že při tomto ústním jednání byl předložen pouze jeden předávací protokol s CD a fotodokumentací, jejichž kopie jsou přílohou tohoto protokolu.

[58] Stěžovatel uvedené dovozuje z toho, že v bodu 4 na str. 3 protokolu z 3. 3. 2016 je uvedeno, že žalobkyně předložila a byly pořízeny fotokopie níže uvedených dokladů: *„předávací protokol + CD + prezentace“*, a na str. 6, že *„všechny písemnosti předložené při tomto ústním jednání byly v pořádku vráceny, kromě následujících písemností: vše vráceno, fotokopie viz bod 4. protokolu“*.

[59] K tomu Nejvyšší správní soud předně uvádí, že poznámka o vrácení všech písemností žalobkyni po pořízení jejich fotokopií, z podstaty věci nic (výslovně) nevypovídá o tom, jak

pokračování

bylo naloženo s předloženým(i) CD, ať již jedním či vícero, neboť CD jistě není písemností, a nelze tak ani vytvořit jeho fotokopii.

[60] Nejvyššímu správnímu soudu tedy není zcela jasné, na základě čeho má stěžovatel za to, že z bodu 4 protokolu z 3. 3. 2016 plyne, že žalobkyně nepředložila vícero předávacích protokolů, vícero CD či vícero fotodokumentací k několika sportovním akcím. Dovozuje-li to snad stěžovatel z užití jednotného čísla pro spojení „předávací protokol“, je třeba druhým dechem dodat, že ze zkratky „CD“ ani slova „prezentace“ nelze – pro shodu prvního pádu jednotného i množného čísla – na jejich množství jakkoli usuzovat.

[61] Krom toho, Nejvyšší správní soud z daňového i soudního spisu ověřil, že daňové orgány, tj. i stěžovatel, opakovaně uváděly, že žalobkyně v průběhu ústního jednání 3. 3. 2016 předložila „předávací protokoly“ (v množném čísle). Zatímco tak na str. 3 sdělení výsledku kontrolních zjištění v rámci shrnutí dosavadního průběhu daňového řízení správce daně uvedl, že 3. 3. 2016 žalobkyně předložila „*předávací protokol včetně CD a obrazové prezentace*“. Na str. 11 v rámci shrnutí důkazních prostředků předložených žalobkyní naopak uvedl, že předložila „*předávací protokoly ... prezentaci na CD a obrazovou dokumentaci*“, aniž žalobkyně po ústním jednání 3. 3. 2016 předložila jakékoli další (jiné) předávací protokoly. Správce daně ve sdělení z 8. 8. 2018 ani ve zprávě o daňové kontrole, kde je obsah uvedeného sdělení shrnut, v rámci reakce na námitku žalobkyně stran chybějících podkladů, nikterak nespороval ani se nepokoušel vyvrátit tvrzení žalobkyně, že předložila vícero předávacích protokolů, vícero CD a vícero fotodokumentací.

[62] Především však sám stěžovatel přímo v bodu 64 svého rozhodnutí výslovně uvedl, že „...3. 3. 2016 *předávací protokoly předložil v rámci ústního jednání i odvolatel* [pozn. NSS: žalobkyně], *přičemž ze spisového materiálu vyplývá, že prvostupňový správce daně si do spisu založil jeden z předávacích protokolů včetně obrazové dokumentace*“. Tato reakce stěžovatele, včetně užití množného čísla „předávací protokoly“, plně odpovídá vyjádření (reakci) správce daně na str. str. 7 sdělení z 8. 8. 2018, jehož závěry jsou shrnuty na str. 31 zprávy o daňové kontrole shrnuty, a z nichž vyšel městský soud. Shodně se stěžovatel vyjádřil rovněž v bodu 23 svého vyjádření k žalobě z 9. 11. 2020, jakož i bodu 38 svého vyjádření z 16. 3. 2023 k předchozí kasační stížnosti žalobkyně. A též v bodu 15 vyjádření a doplnění argumentace z 12. 8. 2024 a bodu 5 sdělení ze 4. 9. 2024, tj. obojí již po zrušujícím rozsudku NSS.

[63] Až v kasační stížnosti stěžovatel poprvé argumentuje, že žalobkyně při ústním jednání 3. 3. 2016 předložila pouze jeden předávací protokol s CD a fotodokumentací. V kontextu výše uvedených vyjádření správce daně a samotného stěžovatele však tato argumentace, resp. snaha přesvědčit Nejvyšší správní soud, nemůže obstát. Stejně tak neobstojí „vysvětlování“ stěžovatele, že správce daně svoji reakci na námitku žalobkyně stran chybějících podkladů „*trochu nešťastně*“ zanesl do sdělení z 8. 8. 2018, ani snaha nabídnout jiný výklad vyjádření správce daně o namátkovém výběru a vyhodnocení jedné reklamní akce (body 43 až 45 doplnění kasační stížnosti). Na uvedeném pak nemůže nic změnit ani skutečnost, že žalobkyně nevznesla výhrady proti obsahu protokolu z 3. 3. 2016. V tomto ohledu je totiž stěžejní to, že (oprávněně) vznesla výhrady proti obsahu daňového spisu, a to jak v průběhu daňového řízení (str. 6 protokolu z 25. 6. 2018, odvolání), tak i v žalobě.

[64] Podle stěžovatele městský soud přehlédl, že na str. 31 zprávy o daňové kontrole jsou pouze citovány skutečnosti uvedené ve sdělení z 8. 8. 2018, což nic nevypovídá o provedeném

detailním dokazování ze strany správce daně v rámci daňové kontroly ani o jeho komplexním hodnocení předložených důkazních prostředků.

[65] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že na str. 31 zprávy o daňové kontrole jde skutečně o přepis vyjádření správce daně ze str. 7 sdělení z 8. 8. 2018, v němž se správce daně písemně vyjádřil k námitkám (dotazu) žalobkyně stran chybějících podkladů (včetně CD z jednotlivých reklamních akcí), jež vznesla v rámci ústního jednání konaného 25. 6. 2018, na němž se kde se správce daně k písemné reakci zavázal (str. 6 protokolu z 25. 6. 2018). Uvedené však nic nemění na tom, že tuto svou reakci spočívající v popisu svého předchozího postupu, včetně postupu při způsobu vyhodnocení žalobkyní předložených podkladů (namátkový výběr) správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl v rámci shrnutí průběhu kontroly a dosavadních kontrolních zjištění, resp. v rámci (dosavadního) hodnocení důkazních prostředků předložených žalobkyní. Ze zprávy o daňové kontrole, jež se podle § 147 odst. 3 (dříve 4) daňového řádu považuje za odůvodnění platebního výměru jako prvostupňového rozhodnutí, nikterak nelyne, že by správce daně tento svůj předchozí postup či závěry z něj plynoucí pro účely platebního výměru jakkoli revidoval či přehodnotil, nebo vysvětlil, že k namátkovému výběru a hodnocení podkladů ve skutečnosti nedošlo. Ani že by žalobkyní předložené důkazní prostředky ve zprávě o daňové kontrole hodnotil jinak než ve sdělení z 8. 8. 2018, resp. než na str. 11 a násl. sdělení výsledku kontrolních zjištění.

[66] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že z protokolu z 3. 3. 2016 nelyne, že by žalobkyně předložila pouze jeden předávací protokol s CD a fotodokumentací. Naopak, z vyjádření správce daně na str. 7 sdělení z 8. 8. 2018, jež učinil obsahem i zprávy o daňové kontrole na str. 31, plyne, že žalobkyně ke všem reklamním akcím, resp. i k ostatním akcím vedle akce konané na stadionu ČEZ Basketball Nymburk pravděpodobně předložila „*také předávací protokol, fotodokumentaci a CD s obrazovou dokumentací*“.

[67] Kasační námitky zpochybňující závěr městského soudu o chybějících podkladech v daňovém spisu proto nejsou důvodné.

III.D Zbylé (nepřípustné) kasační námitky

[68] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. *není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[69] Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Z toho plyne, že aby byly kasační námitky způsobilé k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského (městského) soudu. Stěžovatel je tedy povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí soudu (rozsudky NSS z 15. 2. 2017, čj. 1 Azs 249/2016-38, bod 12, nebo z 29. 1. 2015, čj. 8 Afs 25/2012-351, bod 140 a judikatura tam citovaná). Z těchto důvodů kasační námitky, které alespoň v minimální míře nereagují na argumentaci krajského (městského) soudu či se s ní míjejí, nepředstavují důvody podle § 103 s. ř. s., a jsou proto nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[70] Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem městského soudu v bodu 25 napadeného rozsudku, že se správce daně dopustil pochybení (vady), neboť během výslechu svědka

pokračování

konaného 25. 6. 2018 vskutku nesprávně uváděl, že má ve spisu založený pouze jeden předávací protokol, ačkoli již měl ve spisu založených všech osm předávacích protokolů. Stěžovatel namítl, že toto nesprávné tvrzení správce daně nelze považovat za vadu s vlivem na zákonnost rozhodnutí žalovaného, přičemž ani městský soud nevysvětlil, v čem by takový vliv měl spočívat.

[71] Městský soud však v bodu 25 napadeného rozsudku uvedené pochybení správce daně výslovně posoudil toliko jako vadu, aniž dospěl k závěru o jejím vlivu na zákonnost, jež by byla důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného. Městský soud se jejím vlivem na zákonnost evidentně nezabýval proto, že (jak uvedl v následujícím bodu 26 napadeného rozsudku) k ní přistoupila závažnější vada spočívající v chybějících podkladech v daňovém spisu. Jelikož tak stěžovatel brojí proti závěru, jenž městský soud vůbec neučinil, je kasační námitka nepřijatelná ve smyslu citovaného § 104 odst. 4 s. ř. s. (usnesení NSS z 18. 12. 2024, čj. 8 Afs 34/2024-25, bod 17; ústavní stížnost proti tomuto usnesení byla odmítnuta jako zjevně neopodstatněná usnesením ÚS z 19. 3. 2025, sp. zn. IV. ÚS 607/25).

[72] Ze stejného důvodu je nepřijatelná i kasační námitka mířící proti úvaze městského soudu, že daňové orgány dospěly k závěru o neprokázání přijetí reklamního plnění od společnosti DOMUM Finance dle předložených dokladů na základě paušalizace zjištění týkajících se jedné reklamní akce i na ostatní reklamní plnění, a to bez opory ve spisu (bod 32 doplnění kasační stížnosti).

[73] Městský soud totiž takový kategorický závěr neučinil, neboť paušalizaci nevztáhl obecně na (celkový) závěr daňových orgánů o neprokázání přijetí reklamního plnění od společnosti DOMUM Finance dle předložených dokladů. Učinil tak toliko v dílčí rovině stran zjištění plynoucích z předávacího protokolu, fotodokumentace a CD ohledně jedné reklamní akce (na stadionu ČEZ Basketball Nymburk), k nimž daňové orgány (správce daně) dospěly na základě namátkového výběru a vyhodnocení podkladů předložených žalobkyní. Městský soud tak nikterak nezpochybnil hodnocení ostatních důkazů, jímž stěžovatel argumentoval v bodech 22 až 31 doplnění kasační stížnosti, ani samotné hodnocení předávacího protokolu, fotodokumentace a CD k reklamní akci na stadionu ČEZ Basketball Nymburk. Napadený rozsudek ani z něj plynoucí závazný právní názor tak nebrání tomu, aby žalovaný v dalším řízení vyhodnotil žalobkyní případně předložené podklady (fotodokumentaci) k ostatním reklamním akcím stejně či obdobně jako výše uvedené podklady k akci na stadionu ČEZ Basketball Nymburk, za předpokladu, že způsob zdokumentování ostatních akcí bude obdobný. Ostatně, to správce daně uvedl na str. 7 sdělení z 8. 8. 2018, potažmo na str. 31 zprávy o daňové kontrole. Jinak řečeno, z napadeného rozsudku neplyne to, čeho se stěžovatel v kasační stížnosti zřejmě obává, totiž, že by nemohl v dalším řízení po řádném vyhodnocení případně předložených podkladů k ostatním reklamním akcím dospět k závěru o neprokázání přijetí reklamního plnění od společnosti DOMUM Finance dle předložených dokladů.

IV. Závěr a náklady řízení

[74] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[75] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně naopak úspěch měla, a proto jí Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení přiznal.

[76] Náklady řízení o kasační stížnosti spočívají v odměně zástupce žalobkyně – advokáta (§ 35 odst. 2 s. ř. s.), která zahrnuje odměnu za jeden úkon právní služby, a to (první) vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2025]. Stručné doplnění vyjádření ani stručná duplika, v nichž se žalobkyně věnuje výzvě, tedy úkonu daňového orgánu po vydání napadeného rozsudku, nelze považovat za účelné úkony právní služby, a proto za ně Nejvyšší správní soud odměnu nepřiznal (rozsudek NSS z 1. 11. 2022, čj. 8 As 29/2021-36, č. 4414/2023 Sb. NSS, bod 48). Za jeden učiněný úkon tak náleží odměna ve výši 10 300 Kč [§ 7 bod 6 a § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu]. Nejvyšší správní soud postupoval podle znění vyhlášky účinného od 1. 1. 2025, neboť zástupce žalobkyně učinil úkon po 31. 12. 2024, a to 8. 1. 2025 (čl. II vyhlášky č. 258/2024 Sb. *a contrario*). Nejvyšší správní soud vyšel z toho, že výše peněžitého plnění (neuznaný nárok na odpočet DPH v částce 1 207 500 Kč – body [1] a [2] výše) přesahuje částku 500 000 Kč, kterou je proto podle § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu nutné považovat za tarifní hodnotu sporu v nyní projednávané věci (rozsudek NSS z 3. 4. 2025, čj. 7 Afs 299/2024-38, bod 28). Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu je třeba k odměně připočítat 450 Kč jako náhradu hotových výdajů. Celkem tedy 10 750 Kč. Jelikož zástupce žalobkyně vykonává advokacii v společnosti, která je plátcem DPH, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o částku 2257,50 Kč. Celková náhrada nákladů řízení, čítající odměnu za zastupování a náhradu hotových výdajů, tak představuje částku 13 007,50 Kč (včetně DPH).

[77] Stěžovatel je povinen žalobkyni zaplatit náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 13 007,50 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Mgr. Slavomíra Hrinka, advokáta (§ 149 odst. 1 o. s. ř.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 11. dubna 2025

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu