



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců
Lubomíra Majerčíka a Mariana Kokeše v právní věci

žalobkyně: **Workpress Aviation s. r. o.**, IČ: 291 60 715
sídlem Folmavská 2980/2, 301 00 Plzeň
zastoupena JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem
sídlem Havlíčkova 1680/13, 110 00 Praha

proti
žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
sídlem Lazarská 15/7, 110 00 Praha

o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ze dne 22. 2. 2024, č. j. 9358/24/7700-50128-
202542,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Spor žalobkyně a žalovaného se vede o otázce oprávněnosti nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Soudu byla předložena též procesněprávní otázka ohledně možnosti

soudního přezkumu rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení podle § 121 an. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

II. Procesní vývoj věci

2. Správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu zaměřenou na daň z příjmů za zdaňovací období 2014 a 2015, a to v rozsahu týkajícím se zboží a materiálu od společnosti Balsen s. r. o. (dále „Balsen“), nákupu reklamních služeb od společnosti Royal Trust a.s. (dále „RT“) a ROYAL TRUST MEDIA s. r. o. (dále „RTM“) a dodávky a montáže elektroinstalace od společnosti INEL-Market, s. r. o. (dále „INEL-Market“). Výstupem daňové kontroly byly dva dodatečné platební výměry, kterými správce daně doměřil daň z příjmů a zároveň stanovil žalobkyni povinnost uhradit penále.
3. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání dne 24. 6. 2018. Odvolací finanční ředitelství rozhodlo dne 10. 7. 2020, č. j. 26797/20/5200-11433-711918 (dále „Rozhodnutí I“), kterým dodatečné platební výměry zčásti změnilo a zčásti odvolání zamítlo. V reakci na to podala žalobkyně podnět k zahájení přezkumného řízení. Žalovaný nařídil přezkumné řízení rozhodnutím ze dne 7. 5. 2021, č. j. 1678/21/7100-40110-702170, a to pouze v rozsahu plnění týkajícího se spolupráce se společností Balsen. Žalobkyně současně podala správní žalobu proti Rozhodnutí I, kterou Krajský soud v Plzni odmítl usnesením ze dne 11. 4. 2024, č. j. 57 Af 20/2020-427, pro odpadnutí předmětu řízení vzhledem k tomu, že Rozhodnutí I bylo změněno v přezkumném řízení.
4. Výsledkem přezkumného řízení bylo rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 9. 2023, č. j. 28150/23/5200-11433-713211 (dále „Rozhodnutí II“), které zčásti změnilo Rozhodnutí I. Proti Rozhodnutí II podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 22. 2. 2024, č. j. 9358/24/7700-50128-202542 (dále „napadené rozhodnutí“).
5. V napadeném rozhodnutí se žalovaný zabýval odvoláním, které žalobkyně směřovala proti důvodům v celém rozsahu původního daňového řízení (tj. nejen v rozsahu předmětu přezkumného řízení – plnění od společnosti Balsen). Žalovaný však uvedl, že v minulosti shledal důvody pro nařízení přezkumu rozhodnutí ze dne 10. 7. 2020 a rozsah přezkumného řízení omezil pouze na rozporované náklady vzniklé na základě plnění od společnosti Balsen. Co se týče otázek, které nebyly předmětem přezkumného řízení, odkázal v těchto věcech na odůvodnění obsažené v Rozhodnutí I a v napadeném rozhodnutí se jimi dále z povahy omezení předmětu přezkumného řízení opětovně nezabýval. Žalovaný vycházel ze skutečnosti, že žalobkyně uspěla v přezkumném řízení v hmotněprávních záležitostech týkajících se společnosti Balsen.
6. Žalovaný tedy uzavřel, že pokud žalobkyně po žalovaném požaduje v odvolání proti Rozhodnutí II, posouzení ve věcech, které se přezkumného řízení netýkají (tj. v rozsahu plnění od společnosti RT, RTM a INEL-Market), žalovaný tomuto požadavku nemůže vyhovět, neboť v těchto otázkách bylo Rozhodnutí I ponecháno v platnosti beze změny.

III. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

7. Žalobkyně nejprve brojila proti procesněprávnímu postupu žalovaného. Má za to, že v důsledku odmítnutí žaloby ze strany správního soudu, která směřovala proti Rozhodnutí

I, jí byla odejmuta soudní ochrana proti tomuto původnímu rozhodnutí, které bylo později podrobeno přezkumnému řízení a změněno Rozhodnutím II. Krajský soud v Plzni, který se žalobou zabýval, odmítnutí odůvodnil tím, že následná změna žalobou napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení zakládá neodstranitelný nedostatek podmínky řízení, neboť přezkoumávané rozhodnutí již neexistuje v podobě, v jaké bylo napadeno. Žalobkyně shledává nedostatek tohoto procesního postupu v tom, že přezkumné řízení finanční orgán nenařídil v rozsahu celého Rozhodnutí I, ale pouze v rozsahu spolupráce žalobkyně se společností Balsen. Žalobkyně pak proti Rozhodnutí II podala odvolání z procesní opatrnosti, kterým brojila nejen proti otázkám, které byly předmětem přezkumného řízení, ale i otázkám původního Rozhodnutí I. Žalobkyně odkázala na judikaturu umožňující tento postup [viz rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze dne 12. 4. 2007, č. j. 7 Afs 143/2006-95; ze dne 28. 5. 2010, č. j. 2 Afs 125/2009-104 a další].

8. Žalovaný se však odmítl zabývat odvoláním v rozsahu, který nebyl předmětem přezkumného řízení. Takový závěr žalobkyně považuje za nesprávný, neboť jí byla upřena v širším kontextu možnost přezkumu v otázkách nedotčených přezkumným řízením. Ostatně žalovaný měl přinejmenším námitky týkající se původního předmětu řízení vyhodnotit jako podnět k nařízení přezkumného řízení. Žalovaný totiž nemůže zapříčinit stav, že se žalobkyně nemůže efektivně dovolat nezákonnosti Rozhodnutí I jakožto celku a zároveň odmítat jakékoliv pokusy o přezkoumání jí namítané zbývající části Rozhodnutí I. Dosud se totiž žádný orgán (správní či soudní) nezabýval ostatními plněními z Rozhodnutí I.
9. Konkrétně k přijatým zdanitelným plněním žalobkyně uvedla, že vzhledem k tomu, že nákladová plnění od společností RT, RTM a INEL-Market nebyla přezkoumána správním soudem, požaduje od zdejšího soudu, aby se jimi věcně zabýval.
10. K hmotněprávní stránce věci žalobkyně vysvětluje, že výdaje na reklamní a marketingové služby považuje za nedílnou součást výdajů společností orientovaných na obchod a prodej. Je tak obvyklé, že si společnosti najímají externí agentury, přičemž žalobkyně využila služeb společností RT a RTM. Spolupráci s těmito společnostmi považuje žalobkyně za efektivní, neboť vzrostla hodnota její ochranné známky. Tato skutečnost vyplývá ze znaleckého posudku, který si žalobkyně nechala zpracovat.
11. Odvolací finanční ředitelství nesprávně uzavřelo, že žalobkyně si některé výdaje nárokovala duplicitně, proto určité náklady neuznalo. Žalobkyně má však za to, že daňový orgán závěr o duplicitě fakturace založil na nejasných skutečnostech, neboť důvod pro vystavování vícero faktur mohl vysvětlit svědek pan A. K. (tehdy předseda představenstva společnosti RT). Odmítnutí opakovaného výsledku tohoto svědka považuje žalobkyně za nezákonný postup daňového orgánu. Důvod pro vícero fakturování spočíval v organizační náročnosti jednotlivých propagačních akcí.
12. Jako další důvod pro neuznání části reklamních nákladů Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že žalobkyně uskutečnění některých propagací neprokázala. Žalobkyně k jednotlivým akcím zdůraznila, že uskutečnění akcí je schopen potvrdit právě pan A. K., dále uváděla další důkazy prokazující realizaci plnění.
13. Ohledně plnění od společnosti INEL-Market žalobkyně nesouhlasí se závěry, že se tato plnění neuskutečnila v pronajaté výrobní hale, neboť pro takový závěr neměl správní orgán dostatečné podklady.

14. Žalobkyně též namítla, že Odvolací finanční ředitelství postupovalo odlišně v obdobných věcech, kdy u některých akcí duplicitní fakturaci akceptovalo a v jiných dvou případech dospělo k závěru, že je uplatněný výdaj oprávněný (viz akce Lodě na vodě 2014 a Sen o Dakaru).
15. Dále žalobkyně namítala porušení zásady dvojinstančnosti řízení, což vysvětlovala nepřipustným vměšováním prvostupňového správce daně do odvolacího řízení.
16. Žalobkyně závěrem soud zpravila o tom, že brojí proti Rozhodnutí I a požaduje, aby soud přezkoumal i tu část hmotněprávních otázek, která nebyla předmětem přezkumného řízení. Žalobkyně závěrem požaduje, aby soud zrušil napadené rozhodnutí, jemu předcházející prvostupňové rozhodnutí (Rozhodnutí II) a Rozhodnutí I (tj. původní odvolací rozhodnutí).

IV. Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný uvedl, že Odvolací finanční ředitelství bylo v přezkumném řízení vázáno důvody, pro něž bylo přezkumné řízení nařízeno, a to se týkalo pouze plnění od společnosti Balsen. Žalobkyně přitom v těchto hmotněprávních otázkách uspěla. Žalovaný tak postupoval po právu, když se v odvolacím řízení odmítl věcně zabývat ostatními prověřovanými plněními, která se netýkala vymezeného rozsahu přezkumného řízení. Žalobkyně navíc akceptací rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení souhlasila s rozsahem přezkumného řízení.
18. Žalovanému není zřejmé, co žalobkyně myslí tím, že se „dosud žádný orgán (a to ať orgán soudní či správní) nezabýval ostatními plněními z Rozhodnutí I. (tj. plněními od RT, RTM a INEL-Market).“ Tato plnění byla řešena v dodatečných platebních výměrech a poté v odvolacím řízení v Rozhodnutí I, v němž mělo Odvolací finanční ředitelství postavení odvolacího orgánu. Vzhledem k tomu, že přezkumné řízení je v daňovém řádu pojímáno čistě jako dozorčí prostředek, žalobkyně neměla právní nárok na přezkoumání rozhodnutí.
19. K meritu věci žalovaný uvedl, že důvodem pro neakceptování některých reklamních plnění bylo ve zkratce neprokázání uskutečnění vybraných reklamních prezentací. Ke znaleckému posudku žalovaný uvedl, že nedokládá, že reklamní služby na jednotlivých akcích proběhly. Žalovaný dále zdůraznil, že náročnost akce není důvodem pro duplicitní fakturaci. Žalovaný nezpochybňuje, že žádný právní předpis nezakazuje vystavit ve vztahu k jednomu plnění vícero dokladů, do kterých bude celková fakturovaná částka následně rozdělena, ale v posuzovaném případě nebylo prokázáno, že v případě daných reklamních akcí k tomuto skutečně došlo. Jelikož vysvětlení žalobkyně k vícenásobné fakturaci bylo shledáno nevěrohodným, nebyly odstraněny pochybnosti o duplicitně uplatněných nákladech. Opakovaný výslech byl vyhodnocen jako nadbytečný, neboť svědek již byl podrobně dotazován na obchodní spolupráci s žalobkyní v rámci svědecké výpovědi provedené v rámci daňové kontroly dne 3. 4. 2017.
20. K neprokázanému uskutečnění některých reklamních propagací žalovaný sdělil, že v případě výše uvedených reklamních akcí nebyl žalobkyni uznán náklad z toho důvodu, že nepředložila žádné důkazní prostředky, kterými by prokázala propagaci v místě konání akce, a proto nebylo prokázáno přijetí reklamních služeb v deklarovaném rozsahu. To Odvolací finanční ředitelství dovodilo ze skutečnosti, že na získaných videozáznamech nebyla nalezena žádná forma prezentace žalobkyně v místě akce.
21. K plněním od společnosti INEL-Market žalovaný uvedl, že charakter dodávky neodpovídá tomu, že by se jednalo o dodávku do výrobní haly, nýbrž o materiál využitý při rekonstrukci

bytové jednotky. Z výpovědi Ing. V. nevyplývalo, že by žalobkyně v pronajatých výrobních prostorách provedla elektroinstalační práce ve fakturovaném rozsahu a že instalovala prvky systému LOXONE, Céliane, Basalte apod., tedy inteligentní elektroinstalace, které byly předmětem plnění rozporovaných faktur. Naopak ze sdělení Ing. V. vyplývá, že se jednalo nanejvýš o běžné elektrorozvody a navýšení kapacity jističů.

22. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Replika žalobkyně

23. Žalobkyně trvá na tom, že žalovaný měl v napadeném rozhodnutí věcně přezkoumat zákonnost Rozhodnutí I co do plnění od RT, RTM a INEL-Market a že neměl žalobkyni odkázat pouze na možnost podání správní žaloby. Žalobkyně má za to, že žalovaný měl její odvolání minimálně posoudit jako podnět k nařízení přezkumného řízení.
24. K meritu věci žalobkyně nejprve reagovala tvrzením, že vyloučení nákladů z důvodu, že bylo ke stejné akci vydáno více daňových dokladů, nemůže obstát. Nejednalo se totiž o vícere uplatňování stejné položky. Více faktur představuje pouze účetní a platební rozpad jednoho plnění. Dle obchodní zvyklosti jednoduše docházelo při ceně vyšší než 500 000 Kč k rozpadu do vícero dokladů. Důvodem pro zavedení této praxe byla možnost pro žalobkyni splácet cenu postupně.
25. Žalobkyně dále setrvává na názoru, že výslech pana A. K. měl být proveden za účelem objasnění duplicitní fakturace. Žalovaný přitom nesprávně předvídá, jak by svědek mohl vypovědět k otázkám, na které zatím nebyl tázán.
26. Ke druhé skupině akcí, ohledně nichž Odvolací finanční ředitelství vyloučilo náklady z důvodu neprokázání uskutečnění plnění, žalobkyně uvedla, že Odvolací finanční ředitelství v tomto ohledu pochybilo, pokud přisoudilo zásadní důkazní sílu získaným videozáznamům a upozadilo ostatní důkazní prostředky. U všech sporných akcí potvrdil prezentaci žalobkyně pan A. K. a navíc žalobkyně proplatila vystavené faktury. Logo žalobkyně bylo zachyceno navíc i na přebalu DVD se záznamem dané akce.

VI. Další vyjádření účastníků

Vyjádření žalovaného ze dne 27. 2. 2025

27. Žalovaný setrval na názoru ohledně procesněprávního řešení věci, jak jej vyjádřil v napadeném rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě.
28. Ohledně vyloučení nákladů jako takových doplnil, že důvodem pro vyloučení bylo neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně, které nevedlo k rozptýlení reálných pochybností správce daně.

Vyjádření žalobkyně ze dne 17. 9. 2025

29. Výklad žalovaného, který dovozuje z rozsudku NSS ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 290/2022-21, že přezkumné řízení mělo být omezeno, není na danou věc přílehlavý. Je nutno totiž přihlédnout k tomu, že mezi vydáním Rozhodnutí I a jeho změnou uplynulo několik let, jeho část nebyla dosud ve správním soudnictví přezkoumána a žalovaný se tedy měl meritem věci zabývat. Z dikce § 114 odst. 2 daňového řádu plyne, že odvolací orgán přezkoumává napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Pokud byl přezkum zúžen

pouze na plnění od společnosti Balsen, jde o formalistický přístup. Navíc podle § 70 odst. 2 daňového řádu se podání posuzuje podle jeho skutečného obsahu.

30. Rozpad plnění do více faktur nevytváří druhé plnění, jednalo se pouze o rozpad dodávky v čase. Sám žalovaný připustil, že žádný právní předpis neukládá povinnost fakturovat jedno plnění jediným dokladem. Co se týče závěrů o údajném neuskutečnění některých prezentací, stojí převážně na dílčích videozáznamech, což vede ke skutkově neudržitelným závěrům. U plnění od společnosti INEL-Market Odvolací finanční ředitelství dostatečně neozřejmilo, z jakého důvodu považuje dodávky za neuskutečnění.

Vyjádření žalovaného ze dne 3. 11. 2025 a odpověď žalobkyně ze dne 26. 11. 2025

31. Žalovaný tímto vyjádřením pouze sdělil, že triplika žalobkyně nepřináší žádné nové argumenty. Proti tomuto sdělení se žalobkyně důrazně ohradila.

VII. Ústní jednání

32. Ve věci proběhlo dne 23. 6. 2026 na žádost žalobkyně ústní jednání podle § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Žalobkyně setrvala na své žalobní argumentaci. Žalovaný vysvětlil podstatu svých rozhodnutí a odkázal na ně. Ani jedna ze stran nepředložila důkazní návrhy. Vzhledem k ryze právnímu základu sporu neshledal ani soud potřebu provádět důkazy.

VIII. Posouzení věci soudem

33. Soud za splnění podmínek pro rozhodnutí ve věci po nařízení ústního jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

VIII. 1 Procesní účinky přezkumného rozhodnutí a navazující soudní přezkum

34. Soud na tomto místě rekapituluje, že žalobkyně podala dne 26. 8. 2020 podnět k zahájení přezkumného řízení, a to pouze v omezeném rozsahu ve vztahu k plnění týkajícímu se společnosti Balsen.
35. Na základě tohoto podnětu žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 5. 2021, č. j. 1678/21/7100-40110-702170, shledal naplnění zákonných podmínek pro nařízení přezkumného řízení, v jehož rámci následně Odvolací finanční ředitelství vydalo Rozhodnutí II, jímž bylo zasaženo do původního rozhodnutí pouze v této dílčí části a žalobkyni bylo v tomto rozsahu vyhověno. Ve zbývajícím rozsahu, tj. ohledně ostatních plnění od společností RT, RTM a INEL-Market, zůstaly závěry Rozhodnutí I nedotčeny.
36. Proti Rozhodnutí II podala žalobkyně odvolání, v němž však nebrojila pouze proti dílčímu přezkumnému zásahu, nýbrž setrvala na nesouhlasu s posouzením celé věci řešené v původním Rozhodnutí I. O tomto odvolání žalovaný rozhodl nyní napadeným rozhodnutím, proti němuž žalobkyně podala žalobu ke zdejšímu soudu. Z obsahu žaloby je patrné, že žalobkyně napadá navazující odvolací přezkumné rozhodnutí (napadené rozhodnutí) nejen ve vztahu k plnění, které bylo předmětem přezkumného řízení, ale i ve vztahu k ostatním plněním, jež byla odvolacím orgánem posouzena v Rozhodnutí I. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že ostatními plněními, která nebyla předmětem přezkumu, se nebyl oprávněn opětovně zabývat v napadeném rozhodnutí, neboť odvolací orgán již danou věc dříve posuzoval.

37. Soud uvedl, že v části podrobené přezkumnému řízení měla žalobkyně plný úspěch, nicméně závěry Rozhodnutí I, které nebyly změněny v přezkumném řízení, zůstaly nadále v platnosti a žalobkyně proti nim brojí v nyní projednávané žalobě vedené proti napadenému rozhodnutí, které je konečným výsledkem přezkumu.
38. Tento procesní postup zdejší soud aprobuje. Jinými slovy žalobkyně se nyní může domáhat soudního přezkumu ve vztahu k části kontrolovaného plnění, které nebylo předmětem přezkumného řízení. Činí tak sice formálně ve vztahu k napadenému rozhodnutí, nicméně na věc je třeba pohlížet tak, že přezkumné Rozhodnutí II pouze mění původní Rozhodnutí I v dílčí části a ostatní nepřezkoumávané závěry přebírá. Daňové povinnosti tedy sice vyplývají jak z platného Rozhodnutí I, tak z Rozhodnutí II, avšak soudní přezkum je koncentrován již jen do jednoho rozhodnutí, které mění rozhodnutí původní, neboť ono původní rozhodnutí již ve své podobě neexistuje a nemůže tak být formálně předmětem soudního přezkumu.
39. Soud při těchto úvahách vycházel z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž dojde-li v průběhu řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí ke změně žalobou napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu, odpadá předmět řízení o žalobě proti původnímu rozhodnutí a taková žaloba musí být odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. [srov. zejména rozsudky NSS ze dne 21. 11. 2019, č. j. 8 Afs 361/2018-49, zejména bod 18; ze dne 28. 7. 2021, č. j. 2 Afs 277/2019-26, ve kterém soud vysvětlil: „[z]měna rozhodnutí v přezkumném řízení v sobě zahrnuje nejen implicitní vyjádření jeho nezákonnosti, ale i nápravu spočívající v novém (byť částečném) meritorním posouzení. Z takového důvodu de facto zaniká rozhodnutí v původním znění, které je zároveň nahrazeno rozhodnutím ve znění změněném. Jedná se o odlišnou situaci, než kdyby změna rozhodnutí spočívala např. v pouhé formální opravě zjevných nesprávností (§ 104 daňového řádu).“]. Žalobu proti Rozhodnutí I v souladu s citovanou judikaturou odmítl Krajský soud v Plzni usnesením ze dne 11. 4. 2024, č. j. 57 Af 20/2020-427.
40. Pokud by se však správní soud námitkami směřujícími proti těm částem původního rozhodnutí, která nebyla rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení dotčena, věcně nezabýval z důvodu, že přezkumné řízení bylo vedeno pouze v omezeném rozsahu, upřel by žalobkyni možnost brojit správní žalobou proti závěrům, které Odvolací finanční ředitelství učinilo v Rozhodnutí I. Došlo by tak k nežádoucímu odepření spravedlnosti ze strany soudu.
41. Nelze však přisvědčit žalobkyni v názoru, že se celým rozsahem daňové věci měl zabývat žalovaný v napadeném rozhodnutí jakožto odvolací orgán. Žalovaný v přezkumném řízení byl totiž jednoznačně vázán rozsahem přezkumu, který vymezil žalovaný v rozhodnutí o nařízení přezkumu. Mohl tedy pouze „otevírat“ otázky týkající se plnění od společnosti Balsen, a nikoliv ostatních plnění, která byla podrobena odvolacímu přezkumu již v Rozhodnutí I. Není tedy pravda, že by odvolací námitky žalobkyně zůstaly nevypořádány odvolacím daňovým orgánem, neboť závěry obsažené v dodatečných platebních výměrech byly předmětem odvolacího řízení, které bylo Rozhodnutím I vyřízeno a žalobkyně tak nepřišla o žádnou instanci (srov. obdobně rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 290/2022-21, bod 21 až 24). Žalobkyně se tímto ve skutečnosti domáhá, aby žalovaný znovu přezkoumal v plném rozsahu otázky jako třetí instance, což však zákon nedovoluje.

42. Na tom nic nemění skutečnost, že podle § 114 odst. 2 daňového řádu odvolací orgán přezkoumává napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání. Toto pravidlo s ohledem na dispoziční zásadu zajišťuje hospodárnost řízení, kdy není třeba se zabývat skutečnostmi, které strany nečiní spornými. Nelze jej však bez omezení extenzivně vykládat tak, že navzdory omezenému rozsahu přezkumného řízení lze jeho předmět rozšiřovat dle libosti odvolatele (srov. bod 23 rozsudku NSS ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 290/2022-21). Stejně nedůvodnou shledal soud námitku žalobkyně, že odvolání měl žalovaný posoudit jako podnět k nařízení přezkumného řízení v celém rozsahu kontrolovaných plnění. Přezkumné řízení je dozorcí opravný prostředek, na který žalobkyně nemá nárok. Nehledě na to, že obsah podání byl zcela zřejmý a žalovaný jeho obsah nemůže „přetvářet“ v jiné možné procesní kroky. Žalobkyně podnětem k nařízení přezkumného řízení výslovně brojila pouze proti neuznání nákladů vztahujících se k plněním od dodavatele Balsen, přičemž mohla brojit proti veškerým neuznaným nákladům.

VIII. 2 K oprávněnosti uplatněných nákladů u reklamních plnění od společností RT a RTM

43. Z rozhodnutí daňových orgánů vyplývá, že prvostupňový správce daně (Finanční úřad pro Plzeňský kraj) a Odvolací finanční ředitelství prověřovali ve zdaňovacím období let 2014 a 2015 oprávněnost uplatnění nákladů vynaložených na reklamu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
44. Na základě zprávy o daňové kontrole vyloučil správce daně náklady od dodavatelů a) INEL-Market za dodávku inteligentních elektroinstalací v celkové výši 3 420 443,82 Kč ve zdaňovacím období rok 2014; b) RT a RTM za propagační služby v celkové výši 15 325 000 Kč ve zdaňovacím období rok 2014 a 12 740 000 Kč ve zdaňovacím období rok 2015; a c) Balsen ve výši 36 283 879,86 Kč (2014) a 51 640 214 Kč (2015).
45. Závěry správce daně ohledně nákladů od společnosti Balsen Odvolací finanční ředitelství později změnilo v přezkumném řízení ve prospěch žalobkyně. Reklamní náklady se týkaly pouze plnění od společností RT a RTM.
46. Vyloučení reklamních nákladů Odvolací finanční ředitelství odůvodnilo neprokázáním oprávněnosti uplatnění těchto částek do daňových výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V Rozhodnutí I Odvolací finanční ředitelství některé reklamní výdaje ve vztahu k jednotlivým akcím uznalo a snížilo základ doměřené daně, ovšem některá dílčí reklamní plnění považovalo stále za neprokázaná.
47. Důvod pro jejich neuznatelnost shledalo ve dvou skutečnostech. Zaprvé u některých akcí rozhodlo o neoprávněnosti uplatněného nákladu z důvodu, že z žádných důkazních prostředků nevyplývalo, že by byla žalobkyně v místě akce prezentována, např. videozáznamem o umístění loga v prostorách konání akce. Jednalo se o akce: Presentace na VIP narozeninové párty dne 21. 1. 2014, VIP akce – křest diáře J. Ludvíka 3. 12. 2014, Presentace na akci Silvestrovská párty Solidní nejistota, Presentace na VIP párty v Divadle Semafor dne 22. 2. 2015, Presentace na akci Galavečer Look Bella a Presentace na akci Sacre Coeur Night 2015 + presentace skupiny 5 Angels.
48. Druhým opakujícím se důvodem pro neuznání některých reklamních nákladů byla duplicitní či vícenásobná fakturace ve vztahu k jedné akci, kdy v těchto případech daňový orgán uznal uplatnění nákladu pouze ve výši jediné faktury, neboť pro rozdělení fakturace u jednodenních akcí neshledal uspokojivý důvod. Jednalo se o akce: DIAMOND RACE PARTY 31. 5. 2014, MISS BEAUTY 2014, Golf Loreta 11. 9. 2014, Presentace na akci Sacre

Coeur Night 2014, Presentace na akci MOTOCYKL 2015 a Presentace na akci Sacre Coeur Night 2015.

49. Podmínky pro uznání nákladů, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, vymezuje § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Aby byl výdaj daňově účinný ve smyslu zmíněného ustanovení, je třeba naplnění čtyř zákonných podmínek, a to 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Zároveň je v případě pochybností na daňovém subjektu, aby prokázal, že výdaj skutečně vynaložil tak, jak deklaroval na příslušném dokladu ve svém účetnictví (viz např. rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72; ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111 nebo ze dne 10. 2. 2016, č. j. 6 Afs 15/2015-31).
50. Správce daně může po daňovém subjektu požadovat, aby prokázal, že byl tvrzený náklad v deklarovaném rozsahu fakticky realizován. Jinými slovy daňový subjekt musí prokázat nejen to, že transakce se skutečně uskutečnila, ale také to, že se tak stalo za účelem (a) dosažení, udržení či zajištění příjmů, (b) v tvrzeném rozsahu a (c) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018-48). Lapidárně řečeno, daňový subjekt musí poskytnout transparentní obraz o průběhu transakce. Pokud daňový subjekt uplatňuje náklady na reklamu, musí kalkulovat s tím, že po něm lze požadovat, aby si uchoval dostatečné podklady osvědčující faktickou realizaci plnění. Podle rozsudku NSS ze dne 23. 10. 2019, č. j. 8 Afs 107/2017-64, platí: „[...] je na daňovém subjektu, aby jednoznačným a transparentním způsobem prokázal, že výdaje byly uskutečněny přesně tak, jak z předložených dokladů vyplývá“.
51. V odvolacím řízení v seznámení se zjištěnými skutečnostmi, č. j. 20378/20/5200-11433-711918, byla žalobkyně zpravena o pochybnostech odvolacího orgánu ve vztahu k vícenásobné fakturaci k jednotlivým akcím. Odvolací finanční ředitelství neshledalo totiž v doposud provedeném dokazování uspokojivý důvod pro rozdělení účetních dokladů znějících na stejný předmět plnění, kdy rozsah a předmět fakturace byl vymezen zpravidla neurčitě slovy „*presentace na akci*“. Žalobkyně byla tedy fakticky seznámena s pochybnostmi ohledně prokázání průběhu transakce, přičemž k tomu ve vyjádření k seznámení vysvětlila, že předmětem plnění byla vždy prezentace jejího loga na reklamních plochách v místě konání akce a že důvodem pro dvojitou fakturaci byla organizační náročnost akce, prestiž akce a též uváděla výhodu spojenou s jiným datem splatnosti u každé faktury.
52. Odvolací finanční ředitelství přijalo závěr ve vztahu k akcím DIAMOND RACE PARTY 31. 5. 2014, MISS BEAUTY 2014, Golf Loreta 11. 9. 2014, Presentace na akci Sacre Coeur Night 2014, Presentace na akci MOTOCYKL 2015 a Presentace na akci Sacre Coeur Night 2015, že reklamní plnění u těchto akcí sice proběhlo, avšak neuznalo žalobkyní uplatněné náklady v plné výši z důvodu, že žalobkyně ani po vyjádření k seznámení dostatečně neozřejmila důvod pro vystavení vícero faktur. Zároveň odmítlo návrh žalobkyně provést opakovaný výslech svědka pana A. K. z důvodu nadbytečnosti.
53. Odvolací finanční ředitelství odůvodnilo své závěry tak, že žádný právní předpis sice nezakazuje vystavit ve vztahu k jednomu plnění více účetních dokladů. Současně však uzavřelo, že žalobkyně v posuzovaných případech neprokázala, že rozsah reklamního plnění odpovídal vícenásobné fakturaci, resp. neprokázala rozsah dané akce, kterému by taková fakturace odpovídala. Žalobkyně v řízení namítala, že rozdělení fakturace souviselo s

organizační náročností jednotlivých akcí, případně s obchodními zvyklostmi a výhodným nastavením platebních podmínek. Odvolací finanční ředitelství tuto obranu odmítlo s tím, že obecný odkaz na organizační náročnost není relevantním důvodem, neboť každá reklamní akce je svým způsobem pro daňový subjekt organizačně náročná, přičemž takové tvrzení je vedeno pouze v obecné rovině a není s to pochybnosti ohledně fakturování rozptýlit. Ke splatnosti uvedlo, že tato se na mnoha fakturách shodovala ve dni, případně se lišila pouze v několika jednotkách dnů, a zároveň žalobkyně neprokázala, že by úhradu jednotlivých faktur činila s časovým odstupem za účelem usnadnit zátěž z hlediska cash-flow. Současně však u jiných akcí vícenásobnou fakturaci Odvolací finanční ředitelství akceptovalo právě s poukazem na to, že šlo o akce vícedenní.

54. Soud hodnotí provedení dokazování jako zákonné a úvahu Odvolacího finančního ředitelství ohledně duplicitní a vícenásobné fakturace jako srozumitelnou. Je třeba klást důraz na nastavení prokazování uplatněných nákladů, kdy v daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, který nese důkazní břemeno ohledně skutečností tvrzených v daňovém přiznání, včetně prokázání daňové uznatelnosti uplatněného výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Samotná existence účetních dokladů či faktur však zpravidla sama o sobě neprokazuje, že deklarovaná operace byla skutečně uskutečněna. Pokud žalobkyně uplatňuje náklady z reklamního plnění, je její povinností zachytit průběh transakce tak, aby byl obraz o ní transparentní, a to včetně realizace a způsobu hrazení ceny.
55. Soud souhlasí s názorem Odvolacího finančního ředitelství, že předmět plnění byl na všech fakturách vymezen stejně obecně jako „prezentace na akci“, aniž by z dokladů bylo patrné, jaké dílčí plnění měla která faktura samostatně krýt. Faktury byly zpravidla vystaveny na stejnou částku, se stejným či jen nepatrně odlišným datem splatnosti, a ani ze smluvní dokumentace či objednávek nevyplývala sjednaná cena, její rozpad ani důvod, pro který měla být cena rozdělena do dvou či více samostatných dokladů. Za této situace daňový orgán identifikoval konkrétní skutečnosti způsobilé založit vážné a důvodné pochybnosti o průkaznosti dokladů ve vztahu k tvrzenému rozsahu plnění. Žalobkyně sice prokázala, že na akcích DIAMOND RACE PARTY 31. 5. 2014, MISS BEAUTY 2014, Golf Loreta 11. 9. 2014, Presentace na akci Sacre Coeur Night 2014, Presentace na akci MOTOCYKL 2015 a Presentace na akci Sacre Coeur Night 2015, skutečně plnění proběhlo, nicméně ohledně fakturace vyvstaly pochybnosti, které nebyly rozptýleny.
56. Jestliže žalobkyně tvrdila, že důvodem rozdělení fakturace byla organizační náročnost akcí, obchodní zvyklosti či nastavení splatnosti, lze je označit za obecná tvrzení, která nebyla podložena uspokojivými důkazy. Žalobkyně nepředložila např. žádné objednávky, e-mailovou komunikaci, cenové kalkulace, ani jiné dokumenty, z nichž by bylo patrné, že strany skutečně sjednaly rozdělení ceny do více částí, a z jakého konkrétního důvodu tak učinily. Neprokázala tedy transparentním a přesvědčivým způsobem, že výdaje byly uskutečněny právě tak, jak vyplývá z předložených dokladů. Nelze shledat nesrozumitelnou úvahu daňového orgánu, že tvrzení o organizační náročnosti akce jako vysvětlení z důvodu přílišné obecnosti nepostačuje. Nebylo totiž prokázáno, že by se jednotlivé akce lišily z pohledu náročnosti na organizaci. Odvolání se na obchodní zvyklosti, že v případě ceny vyšší než 500 000 Kč byly faktury děleny, bez konkrétních podkladů a účelných důvodů též nepředkládá v celkovém kontextu přesvědčivý důvod pro zvolený způsob fakturace.
57. Soud nepřehlíží, že daňový orgán v některých případech vícenásobnou fakturaci akceptoval, jednalo-li se o vícedenní akce (Lodě na vodě 2014 a Sen o Dakaru). Taková úvaha však

nezakládá rozpor v odůvodnění, neboť vícedenní, tedy opakovanou propagaci, lze považovat za okolnost, která rozdělení fakturace do více částí do jisté míry vysvětluje. Naproti tomu u jednodenních akcí, při totožném vymezení předmětu plnění, při absenci podkladu pro rozdělení ceny a při prakticky shodné splatnosti jednotlivých faktur (případně splatnosti s rozdílem pouze několika dní), je zcela logický závěr daňového orgánu, že vystavení vícero faktur není ničím náležitě objasněno.

58. Za těchto okolností soud uzavírá, že Odvolací finanční ředitelství uneslo své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť označilo a odůvodnilo konkrétní indicie svědčící o neprůkaznosti tvrzeného rozsahu reklamního plnění ve vztahu k vícenásobné fakturaci. Důkazní břemeno se proto přeneslo zpět na žalobkyni, která však nepředložila dostatečné podklady k vysvětlení, proč k rozdělení ceny do více faktur došlo a jakému konkrétnímu rozsahu plnění jednotlivé faktury odpovídaly. Nejednalo se o závěr o nepřiměřenosti ceny, nýbrž o závěr, že žalobkyně nevyvrátila pochybnost ohledně způsobu fakturace a rozsah plnění ve vztahu k fakturované částce byl z tohoto důvodu považován daňovým orgánem oprávněně za neprokázaný.
59. To, že se žalovaný ve vyjádření odvolával na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 7. 7. 2020, č. j. 30 Af 19/2019-113, bod 58, ve věci žalobkyně, která se týkala daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015, rovněž nezakládá nesprávnost postupu Odvolacího finančního ředitelství. Naopak lze obě situace srovnat tak, že vystavení více dokladů k jednomu plnění může založit důvodné pochybnosti správce daně, které je třeba v řízení odstranit. Zatímco ve věci DPH směřovaly tyto pochybnosti k samotné existenci plnění, v nyní projednávané věci Odvolací finanční ředitelství zpochybnilo jeho rozsah ve vztahu k uplatněné vícenásobné fakturaci. Jinými slovy vznikly pochybnosti o tom, zda se u některých akcí nejednalo o duplicitně uplatněný náklad. Na základě provedeného dokazování přitom nyní Odvolací finanční ředitelství dospělo k přezkoumatelnému závěru, že žalobkyně rozsah plnění odpovídající více vystaveným dokladům neprokázala.
60. Žalobkyně navrhovala za účelem objasnění vystavování vícero faktur opakovaný výslech svědka pana A. K. Soud si ověřil, že protokol o výsledku svědka je založen ve spisovém materiálu, č. j. 626937/17/2301-61564-402127, a zaznamenává výslech provedený správcem daně dne 3. 4. 2017. Správce daně se v něm doptával svědka, jak probíhala spolupráce se žalobkyní ve vztahu k jednotlivým akcím. Odvolací finanční ředitelství správně uvedlo, že svědek byl dotazován na důvod vystavování duplicitních daňových dokladů, přičemž jeho odpověď, že se tak dělo z důvodu splatnosti, se později ukázala jako nevěrohodná. Ve vztahu k akci Prezence na Sacre Coeur Night 2015 a akci MOTOCYKL 2015 se správce daně konkrétně dotazoval na skutečnosti ohledně fakturace. Svědek sdělil ve vztahu k první akci, že tak učinili za účelem rozložení splatnosti jednotlivých faktur, a doplnil, že se jednalo o důvod jediný. Ve vztahu k druhé akci uvedl, že tři faktury vystavil po dohodě se žalobkyní za účelem rozložení plateb.
61. Soud souhlasí s Odvolacím finančním ředitelstvím, a má též za to, že opakovaný výslech byl nadbytečný. Svědek již byl podrobně dotazován na obchodní spolupráci i na důvody rozdělení fakturace k některým akcím a žalobkyně neuváděla žádné nové skutečnosti, které by odůvodňovaly potřebu dalšího výsledku. Nadto podané vysvětlení samo o sobě nepůsobí přesvědčivě. Jak žalovaný správně poukázal, splatnost jednotlivých faktur se ve skutečnosti významně nelišila (v případě akce Golf Loreta dne 2. 10. 2014 bylo datum splatnosti u obou dokladů dokonce ke stejnému datu). V jiných případech se jednalo o rozdíl v rádech jednotek

dní. Takové nastavení splatnosti jen stěží odůvodňuje tvrzené rozložení cash-flow. Pochybnosti o věrohodnosti tohoto vysvětlení dále posiluje skutečnost, že ve všech případech, v nichž bylo k jedné akci vystaveno více daňových dokladů, žalobkyně tyto doklady uhradila ve stejný den. Žalobkyně přitom uváděla stejný důvod ohledně splatnosti, který s ohledem na výše uvedené nesrovnalosti neobstojí.

62. Soud též nepřisvědčil tvrzení žalobkyně, které uváděla v replice, že problematiku duplicitního fakturování vyzdvihlo Odvolací finanční ředitelství až v odvolacím řízení a nebyla tedy cíleně promítnuta do otázek kladených správcem daně v rámci daňové kontroly. Soud však dospěl k závěru, že i přesto lze seznat z odpovědí pana K., že za důvod pro duplicitní fakturaci považoval odlišnou splatnost a rozložení plateb. Další rozvádění jeho výpovědi se soudu jako účelné nejeví.
63. Navíc je to žalobkyně, která by měla mít povědomí o smluvním nastavení obchodních transakcí, kterých se účastní. Rovněž organizační náročnost akcí mohla sama žalobkyně v konkrétní podobě popsat, např. právě argumentací o vícedenním konání. Soud též přihlédl k tomu, že pan K. nereagoval na výzvu správce daně k vydání listin, ačkoliv ve svědecké výpovědi uvedl, že disponuje důkazními prostředky a smlouvami k daným akcím, které může předložit. Soud tedy považuje celé vysvětlení transakce za netransparentní ve vztahu k otázkám fakturování a shodně jako Odvolací finanční ředitelství, posuzuje provedení opakované svědecké výpovědi za nadbytečné. Proto nemůže vytýkat daňovým orgánům, že účelově neprovedly opakovaný výslech z důvodu blížícího se konce lhůty pro stanovení daně.
64. Pouze na okraj žalovaný ve vyjádření k žalobě doplnil, že i správní soudy vyhodnotily potřebnost výslechu svědka pana K. v jiném daňovém řízení tak, že vypovídal zcela nekonkrétně (DPH únor 2015; viz rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76, bod 23). Soud přisvědčuje žalobkyni potud, že v uvedené věci NSS hodnotil nekonkrétnost výpovědi pana K. ve vztahu k jednotlivým reklamním plněním tam prověřovaným, nikoli výslovně ve vztahu k otázce důvodů vícenásobné fakturace. Z tohoto rozsudku tedy nelze bez dalšího dovozovat obecnou nevěrohodnost svědka pro všechny skutkové otázky. Stále však je stěžejní, že svědek již byl k důvodům rozdělení fakturace vyslechnut, správci daně poskytl vysvětlení založené na údajném rozložení splatnosti, toto vysvětlení však neobstojí ve světle dalších zjištění, zejména s prakticky shodnou splatností jednotlivých faktur, jejich úhradou ve stejný den a absencí navazujících listin, které svědek nepředložil. Za této situace mohl žalovaný důvodně uzavřít, že opakovaný výslech by nepřinesl nové relevantní objasnění věci.
65. Žalobkyně v souvislosti s neprovedením výslechu svědka pana A. K. též namítala, že pokud Odvolací finanční ředitelství nazvalo, že je třeba provést výslech pana Ing. J. J. (jednatel společnosti Stockholm Dream Production s. r. o., která byla pořadatelem některých akcí), mělo provést i opakovaný výslech pana K. Soud uvedl, že zaprvé, výslech pana Ing. J. nebyl v daňovém řízení prováděn opakovaně. Stěžejní však je skutečnost, že tento výslech byl proveden za účelem zjištění propagace žalobkyně, konkrétně za účelem vyžádání si videozáznamu z akce od pana Ing. J., pokud by jej měl k dispozici (viz protokol o výslechu svědka ze dne 17. 1. 2020, č. j. 53407/20/2301-61563-402716). Výslech pana A. K. žalobkyně navrhovala za účelem jiným, a to objasnění důvodu pro rozdělení účetních dokladů, kdy Odvolací finanční ředitelství předestřelo pádné důvody, pro které je provedení opakovaného

výslechu nadbytečné. Soud z výše předestřených důvodů proto nepovažuje za rozporné, pokud Odvolací finanční ředitelství nepostupovalo u obou navrhovaných svědků shodně.

66. Odvolací finanční ředitelství dále neuznalo žalobkyni výdaje vynaložené na propagaci na akcích Presentace na VIP narozeninové párty dne 21. 1. 2014, VIP akce – křest diáře J. Ludvíka 3. 12. 2014, Presentace na akci Silvestrovská párty Solidní nejistota, Presentace na VIP párty v Divadle Semafor dne 22. 2. 2015, Presentace na akci Galavečer Look Bella a Presentace na akci Sacre Coeur Night 2015 + prezentace skupiny 5 Angels.
67. Podle hodnocení daňového orgánu žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky, kterými by prokázala uskutečnění propagace v místě konání akce. Odvolací finanční ředitelství vycházelo ze získaných videozáznamů, ze kterých nebyla patrná propagace žalobkyně v místě akce. Soud tuto úvahu hodnotí kladně a souhlasí, že Odvolací finanční ředitelství tímto v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu své důkazní břemeno uneslo. Žalobkyně tak měla disponovat důkazními prostředky prokazujícími realizaci reklamy v tvrzeném rozsahu, a to takovými, kterými prokáže daňovou účinnost uplatněného nákladu na reklamu a propagaci.
68. Daňový subjekt je totiž povinen prokázat, že plnění proběhlo právě tak, jak tvrdí v daňových dokladech, a u reklamních plnění doložit i jejich reálnou podobu a rozsah. Za této situace byl daňový orgán oprávněn požadovat po žalobkyni konkrétnější důkazy o propagaci v místě konání akce. Mohlo jít například o fotografie či videozáznam z místa konání, případně jiné interní kontrolní záznamy. Jestliže žalobkyně takové podklady nepředložila a z dostupných videozáznamů propagace žalobkyně v místě akce patrná nebyla, nelze daňovému orgánu vytýkat, že dospěl k závěru o neprokázání reklamních služeb v deklarovaném rozsahu.
69. Daňový subjekt totiž sice prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119), nicméně jeho důkazní povinnost se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008-48). Soud souhlasí s Odvolacím finančním ředitelstvím, že u reklamních služeb nepostačuje k prokázání daňové uznatelnosti nákladu pouze předložení smlouvy, doložení úhrady ceny nebo předložení obalu DVD, na němž je žalobkyně uvedena jako partner videozáznamu, případně potvrzení uskutečnění propagace ze strany pana A. K. bez podkladů, které by jasně takovou propagaci dokládaly. Propagace měla být totiž zajištěna v rozsahu vystavení loga žalobkyně v místě konání akce na reklamních plochách. Ve vztahu k výše uvedeným akcím lze obecně přijmout závěr, že takové podklady samy o sobě neprokazují, že v místě konání akce skutečně proběhla propagace žalobkyně v deklarovaném rozsahu. Pan K. sice tvrdil realizaci reklamy pro žalobkyni, takové tvrzení je však slabé co do prokázání rozsahu poskytnutých reklamních služeb, s ohledem na to, že videozáznamy propagaci nezachycují.
70. Stejně závěry lze přijmout i u akce „Galavečer Look Bella, Boby centrum Brno“, k níž navíc potvrdila propagaci žalobkyně pořadatelka společnost PRESTIGE MODELS, s. r. o., která poskytla odkaz na oficiální webové stránky předmětné akce, kde byli uvedeni partneři akce. Soud souhlasí s Odvolacím finančním ředitelstvím, že stěžejní je rozsah prezentace žalobkyně na samotné akci v rozsahu, v němž tvrdila, což z webových stránek či z vyjádření pořadatele akce nelze co do konkrétní podoby reklamy dovozovat. Žalobkyně dále namítala, že videozáznam nezachycuje celé prostory konání akce, proto logo žalobkyně nezachycuje.

To však je nutno přičítat k tíži žalobkyně, po které lze oprávněně požadovat, jak již bylo výše vysvětleno, aby si zajistila při vynakládání prostředků na reklamní činnosti dostatečné materiály k prokázání faktické realizace jí tvrzeného plnění. Ohledně „Prezentace Sacre Coeur Night 2015 + prezentace skupiny 5 Angels“ soud také neshledal žádné pochybení daňových orgánů. Pokud ze záznamu vystoupení není patrná prezentace žalobkyně, nelze ji dovozovat ze samotné skutečnosti, že propagace byla uznána na akci „Prezentace Sacre Coeur Night 2015“.

71. Žalobkyně poukazovala rovněž na znalecký posudek č. 1391-45/2017 pojednávající o zvýšení hodnoty ochranné známky a namítala, že prokazuje uskutečnění deklarovaných reklamních plnění. Soud však k tomuto stanovisku žalobkyně uvedl, že znalecký posudek předložený žalobkyní sám o sobě, vzhledem k dalším přibližujícím zjištěním o jednotlivých akcích, nedokládá uskutečnění všech reklamních plnění v konkrétním deklarovaném rozsahu. Znalecký posudek může nanejvýš podporovat obecnou úvahu o přínosu reklamních aktivit pro podnikání žalobkyně, neprokazuje však, že všechna tvrzená reklamní plnění, která byla žalobkyní vykázána, byla skutečně realizována v konkrétním deklarovaném rozsahu. Odvolací finanční ředitelství se naproti tomu podrobně zabývalo jednotlivými akcemi z pohledu důkazů zaznamenávajících jejich průběh, kdy v některých případech z důkazních prostředků skutečně nebylo možné spolehlivě dovodit, že se reklamní plnění pro žalobkyni uskutečnilo v tvrzeném rozsahu, např. právě z důvodu, že v záznamu o průběhu akce nebyla žádná propagace žalobkyně zaznamenána.
72. Soud proto uzavírá, že Odvolací finanční ředitelství nepochybovalo, pokud za této důkazní situace dovodilo, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně rozsahu reklamního plnění. Soud upozornil, že pokud daňový subjekt vynaloží prostředky na reklamu a hodlá tyto výdaje daňově uplatnit, lze od něj očekávat obezřetnost při uchovávání takových podkladů, které budou schopny poskytnutí reklamy v tvrzeném rozsahu doložit.

VIII. 3 K oprávněnosti uplatněných nákladů u plnění od společnosti INEL-Market

73. K plněním od INEL-Market Odvolací finanční ředitelství uvedlo: „[z] předložených listin souvisejících s předmětnými fakturami [...] správce daně zjistil [...], že byly dodávány a instalovány výrobky s obchodním označením LOXONE, které jsou součástí systému pro inteligentní domácnost, a dále výrobky s označením Céliane a Basalte, které jsou prezentovány jako funkční výrobky s vysokou kvalitou zpracování a jedinečným nadčasovým designem vhodné do domů, bytů, reprezentačních prostorů a sálů. Z daného je tedy zřejmé, že se jednalo o ucelenou dodávku inteligentních elektroinstalací s možností naprogramování a přeprogramování ovládacích funkcí.“ Daňovému orgánu proto logicky vyvstaly pochybnosti o tom, že se jednalo o dodávku osvětlení, silnoproudé a slaboproudé instalace do žalobkyni pronajaté výrobní haly od společnosti Strojírna Vrága. Tato společnost předložila na základě výzvy správce daně Zprávu o revizi elektrického zařízení ze dne 26. 9. 2014, v níž je uvedeno, že se stav zařízení ve výrobní hale od poslední revize zlepšil s uvedením podrobností ohledně toho, že byla provedena nová instalace v napěťové soustavě 3 NPE 400V 50Hz TN-C-S a rozvaděč R oceloplech typ Z zůstal původní. Z revizní zprávy přitom nevyplývalo, že by došlo k rozsáhlým opravám elektroinstalacních rozvodů podle předmětných faktur. Svědek pan Ing. V. navíc sdělil k popisu nainstalovaného vybavení, že se jednalo o klasické elektrické rozvody drátů, pravděpodobně posílení jističe. Správce daně nerozporoval, že k nějakým elektroinstalacím došlo, avšak v takovém rozsahu, který odpovídá i sdělení pana Ing. V., tzn., nikoliv v rozsahu, že by byly nainstalovány prvky systému LOXONE, Céliane a

Basalte. Jednatel žalobkyně a pan V. se též neshodují v tom, zda byla přijata kompenzace za tvrzené instalace v podobě odpuštění dvou nájmů.

74. Soud se s hodnocením žalovaného v této části ztotožnil. Z podkladů založených ve správním spise totiž nevyplývá, že by v žalobkyni pronajaté výrobní hale byla realizována dodávka v rozsahu tvrzeném na předmětných fakturách, tedy ucelená dodávka inteligentních elektroinstalací zahrnující prvky systému LOXONE, Céliane a Basalte, případně další související komponenty umožňující naprogramování a přeprogramování ovládacích funkcí. Odvolací finanční ředitelství přitom nepochybně, že v hale došlo k určitým elektroinstalačním pracím, nýbrž důvodně a uspokojivě zpochybnilo jejich rozsah a povahu. Soud považuje za rozumný požadavek, že správce daně předpokládá, že by pronajímatel měl mít povědomí o elektroinstalaci takového rozsahu v jeho výrobní hale. Rovněž z revizní zprávy ze dne 26. 9. 2014 plyne toliko zlepšení stavu elektrického zařízení a provedení nové instalace v napěťové soustavě a dále je uvedeno, že rozvaděč zůstal původní. Z této zprávy naopak nevyplývá, že by v hale proběhly rozsáhlé práce odpovídající instalaci inteligentního systému elektroinstalace, kamerového, poplachového či tísňového systému nebo jiných sofistikovaných prvků popsaných v podkladech vztahujících se k fakturaci. Pokud však revizní zpráva zachycuje menší dodělky, je důvodný argument, že by v ní měl být obsažen záznam o rozsáhlé elektroinstalaci, kterou tvrdí žalobkyně.
75. Zcela správný a dostatečně podložený je pak proto závěr daňového orgánu, že za vyjádřených pochybností žalobkyně neprokázala rozsah plnění v deklarovaném rozsahu a tížilo ji přitom důkazní břemeno.

VIII. 4 K námitce porušení dvojinstančnosti řízení

76. Žalobkyně přednesla též procesněprávní námitku, ve které vytýká prvostupňovému správci daně, že se nepřipustně vměšoval do odvolacího řízení. Žalobkyně namítá, že Odvolací finanční ředitelství přenechalo vedení odvolacího řízení prvostupňovému správci daně. Žalobkyně poukázala na dožádání ze dne 5. 3. 2020, č. j. 00361107/20/2301-61562-401235, z něhož dovozuje, že osobami vystupujícími za prvostupňového správce daně, byly tytéž osoby, které vedly daňovou kontrolu u žalobkyně v prvním stupni. Úřední osoby prvostupňového správce daně podle žalobkyně aktivně vstupovaly do procesu dokazování, když také Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj byly předestřeny konkrétní dotazy, na které se měl dožádaný správce daně dotazovat.
77. Soud v této záležitosti neshledává porušení § 115 daňového řádu, neboť ten nezapovídá, aby odvolací orgán pověřil prvostupňového správce daně k doplnění dokazování. Tento postup je naopak zákonem předvídaný. Odvolací finanční ředitelství uložilo ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu správci daně doplnit řízení, č. j. 52544/19/5200-11435-712083, neboť mělo za to, že nelze přijmout bez dalšího dokazování závěr správce daně, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění, pokud navrhovala k prokázání svých tvrzení konkrétní výsledky osob ve vztahu k plněním od INEL-Market – Ing. T. V., J. H. (jednatel žalobkyně); ve vztahu k reklamním plněním – J. J., J. M., T. P., M. V., V. Č. M. K. a V. S. Konkrétně ohledně reklamních plnění bylo nutné podle Odvolacího finančního ředitelství svědků se doptat, jestli nedisponují důkazními prostředky vztahujícími se k daným akcím, např. videozáznamem z akce, který by bylo nutné si vyžádat. V rámci odvolání tak byly získány Odvolacím finančním ředitelstvím označené důkazní prostředky, a to prvostupňovým správcem daně. Není nadto nezákonným procesním postupem, pokud dokazování

prováděly osoby, které se podílely na daňové kontrole ve vztahu k žalobkyni v prvním stupni daňového řízení. Je to pak Odvolací finanční ředitelství, které v konečném důsledku jakožto odvolací orgán, který vede odvolací řízení, hodnotí provedené důkazy podle svého uvážení. Stejně tak nelze vytknout prvostupňovému správci daně, že v rámci dožádání jinému finančnímu úřadu uvedl konkrétní otázky, které požadoval prostřednictvím dožádání prověřit.

78. Ve vztahu k přezkumnému řízení pak Odvolací finanční ředitelství požadovalo doplnit dokazování ve vztahu k plněním od společnosti Balsen, v této věci však bylo žalobkyni plně vyhověno v přezkumném řízení.

IX. Závěr a náklady řízení

79. Soud shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
80. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 24. června 2026

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu