



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové

žalobce: **HERO Computers, s.r.o.**, IČO: 25941747,  
sídlem Na Ročkově 587/25, 103 00 Praha 10,  
zastoupená Ondřejem Lichnovským, advokátem,  
sídlem Palackého 151 /10, 796 01 Prostějov,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 3. 2021, č. j. 7665/21/5200-11431-711413,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**I.**

**Žalobou napadené rozhodnutí**

1. Dne 2. 4. 2015 podal žalobce daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 (dále též „DPPO 2014“), v němž vyčíslil

- svoji daňovou povinnost na částku 47 120 Kč. Dne 2. 4. 2016 podal žalobce daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 (dále též „DPPO 2015“), v němž vyčíslil svoji daňovou povinnost na částku 62 510 Kč.
2. Správce daně měl na základě informací z jiných řízení pochybnosti ohledně toho, zda žalobci byly poskytnuty reklamní služby od dodavatelů INTERMOTO STEP, s. r. o., v roce 2014 a INTERMOTO SPORTS, s. r. o., v roce 2015. Konkrétně žalobce čtvrtinu svého obratu v letech 2014 (žalobce zaúčtoval do nákladů roku 2014 částku 3 170 000 Kč za reklamní služby poskytnuté společností INTERMOTO STEP při obratu 12 174 921 Kč) a 2015 (žalobce zaúčtoval do nákladů roku 2015 částku 3 226 446 Kč za reklamní služby poskytnuté společností INTERMOTO SPORTS při obratu 12 982 834 Kč) použil na nákup reklamních služeb ve formě loga na motocyklových závodech (v podrobnostech viz dodatečné platební výměry na DPPO 2014 ze dne 3. 7. 2017, č. j. 1310146/17/2809-50523-604349, a na DPPO 2015 ze dne 3. 7. 2017, č. j. 1310741/17/2809-50523-604349).
  3. Za účelem prověření těchto plnění chtěl správce daně u žalobce provést místní šetření (v červenci 2016) a následně i daňovou kontrolu (září 2016). Daňová kontrola nebyla u žalobce zahájena, a to ani po výzvě k umožnění zahájení daňové kontroly (byly předloženy doklady o pracovní neschopnosti jednatele žalobce). Žalobce však správci daně dne 3. 8. 2016 předložil evidence pro účely daně z přidané hodnoty a účetní deníky. Další podklady si správce daně obstaral na základě dožádání.
  4. Správce daně měl pochybnosti o tom, zda výdaje na reklamu od výše uvedených dodavatelů byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále též „ZDP“). Z tohoto důvodu vyzval žalobce v souladu s § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále též „daňový řád“), k podání dodatečných daňových přiznání (dále též „DDaP“) k DPPO 2014 a DPPO 2015 (písemnosti ze dne 6. 3. 2017, č. j. 329442/17/2809-50523-604349, a ze dne 6. 3. 2017, č. j. 331254/17/2809-50523-604349). Dne 20. 3. 2017 a 21. 3. 2017 byly správci daně doručeny reakce žalobce na výzvy k podání DDaP. Žalobce v odpovědi doručené správci daně dne 20. 3. 2017 mimo jiné uvedl, že *„řádna daňová přiznání byla podána řádně a daň byla stanovena v souladu s platnými právními předpisy“*, *„všechny položky byly uplatněny správně a v souladu se skutečností“*, a proto *„na daňových tvrzeních nemá daňový subjekt co měnit“*. Dále žalobce zdůraznil, že reklama byla ze strany INTERMOTO STEP, s. r. o., a INTERMOTO SPORTS, s. r. o., poskytnuta v deklarovaném rozsahu, je *„značně účinná“*, výdaje na ni jsou *„uznatelným výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP“* a *„nelze souhlasit s tvrzením správce daně, že cílem reklamy byla nezákonná daňová optimalizace“*. Dle žalobce tedy *„není důvod k podání dodatečných daňových přiznání“*. Správcem daně byla tato odpověď žalobce posouzena jako DDaP na DPPO 2014 a DPPO 2015, kde rozdíl oproti původně tvrzeným daním je 0 Kč.
  5. Dne 15. 4. 2017 byly žalobci doručeny výzvy k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2017 (č. j. 531805/17/2809-50523-604349 a č. j. 531864/17/2809-50523-604349), na které však žalobce ve stanovené lhůtě nereagoval. Žalobce neuplatnil žádné námitky ani ke sdělenému výsledku postupu k odstranění pochybností. Pochybnosti správce daně ohledně nákladů na reklamu tak nebyly odstraněny.

6. Dodatečným platebním výměrem na DPPO 2014 ze dne 3. 7. 2017, č. j. 1310146/17/2809-50523-604349, byla žalobci z moci úřední dle ZDP a § 147 a § 143 odst. 1 daňového řádu doměřena daňová povinnost vyšší o částku 602 300 Kč. Současně mu vznikla zákonná povinnost dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uhradit penále ve výši 120 460 Kč. Dodatečným platebním výměrem na DPPO 2015 ze dne 3. 7. 2017, č. j. 1310741/17/2809-50523-604349, byla žalobci z moci úřední dle ZDP a § 147 a § 143 odst. 1 daňového řádu doměřena daňová povinnost vyšší o částku 612 940 Kč. Současně mu vznikla zákonná povinnost dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uhradit penále ve výši 122 588 Kč.
7. Oba výše uvedené dodatečné platební výměry byly žalobci doručeny dne 11. 7. 2017 a nebyly napadeny odvoláním.
8. Dne 5. 6. 2018 podal žalobce DDaP k DPPO 2014 (zaevidované pod č. j. 1230577/18), které se od řádného daňového přiznání lišilo pouze na ř. 40, který se následně promítl do nezaokrouhleného základu daně uvedeného na ř. 200, 220 a 250, přičemž tento rozdíl činil 25 Kč. Zaokrouhlený základ daně (ř. 270) byl totožný jako v řádném daňovém přiznání, shodná byla i daňová povinnost 47 120 Kč. Téhož dne, tj. 5. 6. 2018, podal žalobce též DDaP k DPPO 2015 (zaevidované pod č. j. 1230981/18), které se od řádného daňového přiznání lišilo pouze na ř. 40, který se následně promítl do nezaokrouhleného základu daně uvedeného na ř. 200, 220 a 250, přičemž tento rozdíl činil 135 Kč. Zaokrouhlený základ daně (ř. 270) byl totožný jako v řádném daňovém přiznání, shodná byla i daňová povinnost 62 510 Kč.
9. Dne 14. 6. 2018 správce daně telefonicky kontaktoval žalobce s žádostí o vyjádření, z jakého důvodu nebyly v DDaP uvedeny údaje o doměřené dani a o poslední známé daňové povinnosti a navrhl v této věci ústní jednání. Žalobce uvedl, že doměřené daně neuvedl, protože s nimi nesouhlasí. Na žádost žalobce byl žalobci zaslán e-mail s návrhem termínu ústního jednání, na e-mail však nikdo nereagoval. Dne 19. 6. 2018 správce daně opět kontaktoval žalobce. Žalobce správci daně sdělil, že věc předal svému daňáři, který bude správce daně případně kontaktovat. V ani jednom termínu navrženém správcem daně v e-mailu se žalobce nedostavil k ústnímu jednání, do dne 26. 6. 2018 žalobce ani jeho zástupce správce daně nekontaktovali. O těchto skutečnostech byl dne 26. 6. 2018 sepsán úřední záznam č. j. 1276189/18/2809-60564-601337.
10. Rozhodnutím ze dne 2. 8. 2018, č. j. 1433118/18/2809-50523-604349, správce daně dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu zastavil řízení zahájené dne 5. 6. 2018 podáním DDaP k DPPO 2014. Totožně postupoval i v případě podaného DDaP k DPPO 2015 (rozhodnutí ze dne 2. 8. 2018, č. j. 1433235/18/2809-50523-604349).
11. Dne 7. 9. 2018 bylo správci daně doručeno odvolání žalobce proti rozhodnutí o zastavení řízení. Podanému odvolání správce daně vyhověl rozhodnutími ze dne 16. 7. 2019 (č. j. 1330426/19/2809-50523-604349 a č. j. 1330440/19/2809-50523-604349) a napadená rozhodnutí o zastavení řízení zrušil.
12. Dne 5. 8. 2019 učinil žalobce podání č. j. 1455150/19, v němž uvedl, že poslední známa daň byla stanovena nesprávně, uvedl poslední známé daně a důvody změny údajů na ř. 40.
13. Dne 18. 9. 2019 byly žalobci doručeny výzvy k odstranění pochybností č. j. 1567088/19/2809-60523-604349 a č. j. 1567109/19/2809-60523-604349, obě ze dne 18. 9.

2019. Pochybnosti správci daně vznikly ohledně údajů uvedených na ř. 40 (vyšší o 25 Kč, resp. 135 Kč), ř. 250 (nižší o 3 169 975 Kč, resp. o 3 226 940 Kč) a ř. 340 (nižší o 602 300 Kč, resp. o 675 450 Kč). Dne 27. 9. 2019 byly správci daně doručeny doklady ke změně údajů na č. 40 obou DDaP. Dále žalobce učinil podání dne 24. 10. 2019 č. j. 1687203/19, na základě kterého (ve spojení s podanými dodatečnými daňovými přiznáními na DPH za zdaňovací období 8/2014, 11/2014, 12/2014, 11/2015 a 12/2015) byly sníženy daňové účinné výdaje na DPPO 2014 o částku 1 237 Kč a na DPPO 2015 pak o částku 1 054 Kč. Jiné důkazní prostředky (k tvrzení žalobce o nesprávně stanovené poslední známé dani) nebyly předloženy.
14. Dne 5. 11. 2019 byly žalobci doručeny písemnosti č. j. 1716737/19/2809-60564-601337 a č. j. 1717673/19/2809-60564-601337, obě ze dne 31. 10. 2019, jejichž prostřednictvím byl žalobce seznámen s výsledky postupů k odstranění pochybností. Žalobce na výsledky postupů k odstranění pochybností reagoval podáními ze dne 11. 11. 2019 (č. j. 1732502/19 a č. j. 1732506/19), v nichž citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se daňové uznatelnosti výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP a i nadále trval na tom, že reklama byla poskytnuta v deklarovaném rozsahu a byla účinná. V této souvislosti žalobce navrhl „angažovat znalce, který by posoudil účelnost reklamy v jeho věci“, neboť správce daně „*pro tento účel nedisponuje dostatečnou erudicí*“. Správce daně neshledal důvod pro pokračování v dokazování a přistoupil k vydání rozhodnutí o stanovení daně.
15. Dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 12. 2019, č. j. 1801591/19/2809-50523-604349, byla žalobci na základě výsledku postupu k odstranění pochybností doměřena DPPO 2014 vyšší o 190 Kč. Současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 38 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 12. 2019, č. j. 1803095/19/2809-50523-604349, byla žalobci na základě výsledku postupu k odstranění pochybností doměřena DPPO 2015 vyšší o 190 Kč. Současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 38 Kč. Dodatečné platební výměry napadl žalobce odvoláními, která žalovaný zamítl a dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 2. 12. 2019, č. j. 1801591/19/2809-50523-604349, a ze dne 2. 12. 2019, č. j. 1803095/19/2809-50523-604349, potvrdil.
16. Žalovaný zdůraznil, že z výše popsaného skutkového stavu jednoznačně vyplývá, že se žalobce podáním dodatečného daňového přiznání snaží primárně „*vynulovat*“ pravomocné doměření DPPO 2014 a DPPO 2015, k němuž došlo v důsledku vyloučení nákladů na reklamu z daňově účinných nákladů na základě postupu k odstranění pochybností, a to – pokud jde o výdaje na reklamu – za nezměněných skutkových okolností, neboť žalobce na podporu svých tvrzení ohledně daňové uznatelnosti výdajů na reklamu nepředložil orgánům finanční správy žádné nové důkazní prostředky. V dodatečném daňovém přiznání na daň nižší však nelze dle § 141 odst. 2 daňového řádu namítat vady postupu správce daně. Námitky žalobce směřující k daňové uznatelnosti nákladů na reklamu tak z důvodu jejich nepřipustnosti nemohou mít v odvolacím řízení úspěch, nelze se jimi ani zabývat. Na výše uvedeném závěru nemůže dle žalovaného nic změnit ani skutečnost, že žalobce měl i jiné důvody pro podání dodatečného daňového přiznání. Těmito důvody se správce daně zabýval, přičemž výdaje, které žalobce označil za daňově neúčinné (jak v dodatečných daňových přiznáních k DPPO, tak i k DPH), správce daně vyloučil ze základu daně a změnil tak daňovou povinnost žalobce v obou zdaňovacích obdobích (viz

bod 15 tohoto rozsudku). Skutečnost, že žalobce podal dodatečné daňové přiznání, kde uvedl tvrzení přípustná i nepřípustná, nemůže mít dle žalovaného za následek, že se správce daně bude věcně zabývat nejen tvrzením přípustným, ale i tvrzením nepřípustným a že bude znovu otevřena otázka daňové účinnosti nákladů na reklamu za situace, kdy žalobce nepředložil orgánům finanční správy žádné nové důkazní prostředky. Ostatně kdyby žalobce podal dodatečné daňové přiznání pouze z důvodu nesouhlasu s poslední známou daní, řízení zahájené podaným dodatečným přiznáním by bylo zastaveno z důvodu nepřípustnosti takového podání. Dalším důvodem pro zastavení řízení v případě, kdy by žalobce podal dodatečné daňové přiznání pouze z důvodu nesouhlasu s postupem správce daně, na základě něhož dospěl k závěru o daňové neúčinnosti nákladů na reklamu, by mohla být skutečnost, že dodatečné daňové přiznání bylo podáno po uplynutí zákonné lhůty pro jeho podání. Je totiž zjevné, že žalobce se s postojem a postupem správce daně neztotožnil již v minulosti, když kupříkladu v roce 2017 v odpovědi na výzvu správce daně k podání dodatečných daňových přiznání uvedl, že reklama na motocyklových závodech byla realizována, je účinná a daň byla žalobcem vypočtena správně (náklady na reklamu snižovaly základ daně). Již tehdy se tedy žalobce neztotožnil se závěry správce daně, které správce daně vedly k vydání výzev k podání dodatečných daňových přiznání. Skutečnosti, pro které žalobce považuje poslední známou daň za nesprávně stanovenou, mohl žalobce namítat v odvolacím řízení proti dodatečným platebním výměrům, tedy ihned poté, kdy se dozvěděl o tom, že daň, která nezohledňuje žádné náklady na reklamu, nemůže obstát. Původní dodatečné platební výměry byly žalobci doručeny v červenci 2017. O skutečnostech, které dle jeho názoru opodstatňují podání dodatečného daňového přiznání, se tak žalobce dozvěděl již v roce 2017, dodatečné daňové přiznání podané pouze z důvodu nesouhlasu s poslední známou daní, tedy na daň nižší, by bylo podáno po zákonem stanovené lhůtě (v červnu 2018) a řízení o něm by muselo být zastaveno, jelikož lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší je lhůta propadlá. Za výše uvedených okolností je dle žalovaného podání dodatečných daňových přiznání, v nichž žalobce krom nesouhlasu s poslední známou daní uvádí skutečnosti, které mají minimální dopad na jeho daňovou povinnost, zcela zjevně účelové.

## II.

### Žaloba a vyjádření žalovaného

17. Proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 3. 2021, č. j. 7665/21/5200-11431-711413, podal žalobce žalobu, v níž uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Jednak proto, že v jeho výroku II je sice správně uvedeno datum a číslo jednacích jednoho z odvoláním napadených rozhodnutí (rozhodnutí ze dne 2. 12. 2019, č. j. 1803095/19/2809-50523-604349), chybně je však uvedeno, že se jedná o rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj, který ve věci nerozhodoval. Dále je dle žalobce žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné i proto, že se žalovaný nezabýval jeho tvrzeními, která se týkala daňové uznatelnosti výdajů žalobce na reklamu ve zdaňovacích obdobích 2014 a 2015. Žalobce v dodatečných daňových přiznáních „*vyloučil část výdajů*“ [v důsledku čehož se celková daňová povinnost žalobce stanovená posledním pravomocným platebním výměrem navýšila ve zdaňovacím období 2014 o 190 Kč (z 649 420 Kč na 649 610 Kč) a ve zdaňovacím období 2015 taktéž o 190 Kč (z 675 450 Kč na 675 640) - pozn. soudu], čímž

„otevřel“ celé daňové řízení a „daňové orgány byly povinny posoudit správnost celé daňové povinnosti“, tedy byly povinny se zabývat i „otázkou daňové účinnosti nákladů na reklamu žalobce“, zvláště když „žalovaný tuto otázku nikdy dříve neposuzoval“. Z těchto důvodů neobstojí též teze žalovaného, že se – pokud jde o daňovou uznatelnost nákladů na reklamu – skutkový stav oproti stavu, z něhož vycházel správce daně při vydávání dodatečného platebního výměru na DPPO 2014 ze dne 3. 7. 2017, č. j. 1310146/17/2809-50523-604349, a dodatečného platebního výměru na DPPO 2015 ze dne 3. 7. 2017, č. j. 1310741/17/2809-50523-604349, nezměnil. Obdobně jako „nesprávné a účelové“ hodnotí žalobce tvrzení žalovaného, že se o skutečnostech, které dle názoru žalobce opodstatňují podání dodatečných daňových přiznání, žalobce dozvěděl v červenci roku 2017. Žalobce totiž „k podání dodatečných daňových přiznání vedlo zjištění, že některé náklady byly nesprávně zaúčtovány, pročež daňová přiznání podal bezprostředně poté, co tuto okolnost zjistil“. Tím dle žalobce došlo „k otevření celého daňového řízení na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2014 a 2015“ a „správce daně byl povinen přezkoumat celou daňovou povinnost“. Jelikož se tak v rozporu se zákonem nestalo a pochybení správce daně nenapravit ani žalovaný, měl by soud dle žalobce žalobou napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

18. Žalovaný ve vyjádření k žalobě [jež není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal; ostatně rozhodnutí soudu je primárně reakcí na žalobní námitky, teprve až v druhé řadě - a pouze tehdy, je-li to pro vyjasnění stěžejních otázek nezbytné - případně může reagovat i na vyjádření k žalobě (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020 - 41, bod 9)] setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

### III.

#### Posouzení věci soudem

19. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí [přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§75 odst. 1 s. ř. s.)] a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
20. Předně soud připomíná, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument. Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní - tzn., že na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí [„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží

*tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Jiný postup by ohrožoval funkčnost orgánů veřejné moci, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly (k tomu srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 9 As 413/2018 – 43, bod 21). Z výše uvedených důvodů proto např. soud není povinen reagovat na košatou a obsáhlou žalobu stejně košatým a obsáhlým rozsudkem (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, bod 35, popř. rozsudky téhož soudu ze dne 5. 2. 2021, č. j. 5 As 140/2019 – 93, bod 41, a ze dne 5. 3. 2021, č. j. 5 As 267/2019 – 106, bod 66). Implicitně lze samozřejmě vypořádat i důkazní návrhy účastníků řízení (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2019, sp. zn. III. ÚS 35/19, bod 62, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2017, č. j. 9 Ads 225/2016 – 61, body 42 a 44, a ze dne 11. 7. 2019, č. j. 5 Ads 213/2018 – 25, bod 18).*

21. Současně platí, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou správně vyřčené, a proto bude soud tam, kde se závěry správních orgánů shodne, na tyto odkazovat, event. je zopakuje. Soud není povinen hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány (podobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 – 128, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014 – 88), resp. soud není povinen vše znovu převyprávět „vlastními slovy“ (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20).
22. Konečně je vhodné ve vztahu k samotnému soudnímu přezkumu dodat i to, že pojem „úplný přezkum“ (plná jurisdikce) není Evropským soudem pro lidská práva (srov. rozsudek ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 40378/10 – Fazia Ali proti Spojenému království) vykládán doslova a Evropský soud pro lidská práva se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlídnout ke zvláštnostem řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod dle Evropského soudu pro lidská práva nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Evropský soud pro lidská práva zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva (srov. např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. 11. 1995, § 47).
23. K jednotlivým žalobním námitkám pak soud uvádí, že v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (které tvoří společně s rozhodnutími správce daně jeden celek) jsou zmíněny podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se žalovaný řídil při jejich hodnocení a při aplikaci právních předpisů, v odůvodnění jsou též srozumitelně popsány důvody výroků rozhodnutí a jsou v něm též vypořádány základní námitky žalobce (byť i jen implicitně). Žalovaný zjistil stav věci v dostatečném rozsahu a na jeho základě byly přijaty odpovídající právní závěry, které byly řádně odůvodněny. Žalobou napadené rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (nedostatkem důvodů nelze rozumět případné

dílčí nedostatky odůvodnění rozhodnutí<sup>1</sup>) nebo pro nesrozumitelnost a ani netrpí jinou vadou, která by opodstatňovala postup dle § 76 s. ř. s. K námitce, že ve výroku II žalobou napadeného rozhodnutí je uveden jako původce jednoho z odvoláním napadených rozhodnutí Finanční úřad pro Zlínský kraj, který však ve věci žalobce vůbec nerozhodoval, soud uvádí, že se jedná o zřejmou nesprávnost, kdy byl nedopatřením uveden nesprávný správce daně (Finanční úřad pro Zlínský kraj místo Finančního úřadu pro Pardubický kraj). Tato zřejmá nesprávnost však nemá vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí či na jeho přezkoumatelnost (k tomu srov. – mutatis mutandis – např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2021, č. j. 10 As 22/2020 – 47), neboť hlavním identifikátorem rozhodnutí je datum jeho vydání a unikátní jednací číslo. Tyto údaje jsou ve výroku II žalobou napadeného rozhodnutí uvedeny správně, nadto v návěti, které je součástí výrokové části žalobou napadeného rozhodnutí (k tomu srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2015, č. j. 8 As 141/2012-57), jsou jasně, srozumitelně, zcela správně a vyčerpávajícím způsobem identifikována obě odvoláním napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj. Z výrokové části žalobou napadeného rozhodnutí je tedy zcela zřejmé, o čem žalovaný rozhodoval.

#### 24. Důvodné nejsou ani další námitky žalobce.

---

<sup>1</sup> Nedostatek odůvodnění proto zásadně nemůže být důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů, nachází-li se ve správním spise dostatek podkladů podporujících závěry žalovaného, resp. výrok jeho rozhodnutí [obdobně např. v trestním řízení platí, že vydal-li orgán činný v trestním řízení usnesení, jehož výrok je věcně správný, nemůže skutečnost, že odůvodnění usnesení není plně v souladu s ustanovením § 134 odst. 2 trestního řádu, vést k jeho zrušení ke stížnosti pro porušení zákona (srov. např. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 14. 11. 1991, sp. zn. 3 Tz 62/91)]. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostacích odůvodnění rozhodnutí. Ostatně je notorií, že účelem soudního přezkumu není lpění na formální dokonalosti správních rozhodnutí, ale účinná ochrana veřejných subjektivních práv adresátů veřejné správy. Bylo by iracionální (a bylo by ryzím formalismem) rušit správní rozhodnutí v situaci, kdy je zcela zřejmé, že správní orgán by po odstranění vytýkané vady vydal v dalším řízení rozhodnutí se shodným výrokem. Takovým postupem by byl pouze oddálen okamžik definitivního vyřešení sporu, což nepochybně není v zájmu účastníků (nadto by takový postup kolidoval se zásadou hospodárnosti řízení). Dle ustálené judikatury proto např. správní soud může výjimečně slevit z nároků na dodržení požadavků § 68 odst. 3 zák. č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „správní řád“), nalezne-li ve správním spise dostatečnou oporu pro úvahu, že rozhodnutí správního orgánu je po právní i skutkové stránce v souladu se zákonem (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, publikovaný pod č. 1389/2007 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2010, č. j. 8 As 60/2009 – 73, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2017, 6 As 302/2016 – 33, bod 25). Obdobně v odůvodnění rozsudku ze dne 11. 1. 2015, č. j. 1 As 229/2014 – 48 (bod 18), Nejvyšší správní soud uvedl, že „že nedostatečné odůvodnění správního rozhodnutí není důvodem pro zrušení tohoto rozhodnutí, pokud jsou skutkové údaje, z nichž správní orgán vycházel, obsahem správního spisu, a skutkové a právní úvahy správního orgánu, které vedly k vydání rozhodnutí, jsou ze spisu alespoň v základních rysech bez pochyb rekonstruovatelné“ (shodně srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2013, č. j. 6 Ads 109/2009 – 123, bod 33, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 6 As 112/2014 - 39, bod 15, či rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 5. 6. 1996, č. j. 6 A 825/95-7).

25. Dle § 141 odst. 1 daňového řádu zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnoú částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.
26. Podle § 141 odst. 2 daňového řádu daňový subjekt je oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla pravomocně stanovena v nesprávné výši; v tomto dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu správce daně.
27. Podle § 141 odst. 5 daňového řádu v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování uvede daňový subjekt rozdíl oproti poslední známé dani a den jeho zjištění; v případě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavců 2 a 4 uvede i důvody pro jeho podání.
28. Nejvyšší správní soud v bodě 17 rozsudku ze dne 14. 2. 2022, č. j. 4 Afs 195/2021 – 34, uvedl, že „*smyslem dodatečného daňového přiznání tedy není náprava pochybení správce daně, nýbrž zohlednění existence nových skutečností, které mohou být prokázány novými důkazy ve věci*“.<sup>2</sup> Prostřednictvím dodatečného daňového přiznání tedy nelze orgánům finanční správy při nezměněném relevantním skutkovém stavu opakovaně předkládat k posouzení otázky, na které již v minulosti orgány finanční správy, byť pouze implicitně, odpověděly. Daňové řízení lze proto prostřednictvím dodatečného daňového přiznání znovu (slovy žalobce) „otevřít“ pouze v rozsahu, v jakém to opodstatňují daňovým subjektem nově zjištěné skutečnosti, a to pouze při dodržení dalších zákonem stanovených podmínek, zejména zákonem stanovených lhůt, neboť např. lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší je lhůtou propadnou (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2006, č. j. 5 Afs 75/2005-67, ze dne 5. 10. 2006, č. j. 7 Afs 158/2005 – 73, a ze dne 30. 9. 2015, č. j. 7 Afs 219/2015 – 22, z novějších pak rozsudky ze dne 23. 11. 2020, č. j. 5 Afs 237/2018 – 41, ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 238/2014 – 52, a ze dne 13. 5. 2021, č. j. 10 Afs 341/2019 – 38, bod 17).
29. Jak již bylo zmíněno výše (viz bod 8 tohoto rozsudku), dne 5. 6. 2018 podal žalobce DDaP k DPPO 2014 (zaevidované pod č. j. 1230577/18), které se oproti řádnému daňovému přiznání lišilo pouze na ř. 40, který se následně promítl do nezaokrouhleného základu daně uvedeného na ř. 200, 220 a 250, přičemž tento rozdíl činil 25 Kč (výdaje za herní myš). Zaokrouhlený základ daně (ř. 270) byl totožný jako v řádném daňovém přiznání, shodná byla i daňová povinnost 47 120 Kč. Téhož dne, tj. 5. 6. 2018, podal žalobce též DDaP k DPPO 2015 (zaevidované pod č. j. 1230981/18), které se oproti řádnému daňovému přiznání lišilo pouze na ř. 40, který se následně promítl do nezaokrouhleného základu daně uvedeného na ř. 200, 220 a 250, přičemž tento rozdíl činil 135 Kč (výdaje za registraci

---

<sup>2</sup> Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dále uvedl (body 18 a 19): „...Žalobce dodatečné daňové přiznání nepodal proto, že by zjistil nové skutečnosti, které by byly relevantní pro stanovení daně... Se stěžovatelem je přitom možné souhlasit i v tom, že správce daně za těchto okolností neměl dodatečný platební výměr vydat, neboť pro to nebyly splněny zákonné podmínky...“.

domény). Zaokrouhlený základ daně (ř. 270) byl totožný jako v řádném daňovém přiznání, shodná byla i daňová povinnost 62 510 Kč.

30. Žalobce následně správci daně předložil příslušné daňové doklady ke svým dodatečným tvrzením, čímž prokázal navýšení celkové hodnoty výdajů (nákladů) neuznávaných za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (řádek č. 40). Vlivem zaokrouhlení však toto doložené navýšení celkové hodnoty výdajů (nákladů) neuznávaných za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů nemělo vliv na výši celkové daňové povinnosti u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014 a 2015.
31. Dále žalobce v podání ze dne 24. 10. 2019 požádal o zohlednění doložených nedaňových výdajů, resp. o snížení výdajů o částky nedaňových výdajů v souhrnné výši 1 237 Kč (zdaňovací období 2014) a 1054 Kč (zdaňovací období 2015).
32. Všemi těmito novými tvrzeními doloženými novými důkazy se správce daně řádně zabýval a následně byla žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 12. 2019, č. j. 1801591/19/2809-50523-604349, doměřena DPPO 2014 vyšší o 190 Kč. Současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 38 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 12. 2019, č. j. 1803095/19/2809-50523-604349, pak byla žalobci doměřena DPPO 2015 vyšší o 190 Kč. Současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 38 Kč. Dodatečné platební výměry napadl žalobce odvoláními, která žalovaný zamítl a dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 2. 12. 2019, č. j. 1801591/19/2809-50523-604349, a ze dne 2. 12. 2019, č. j. 1803095/19/2809-50523-604349, potvrdil.
33. Výše uvedenému postupu nelze nic vytknout a soud jej hodnotí jaký správný a zákonný. Soud nesouhlasí s žalobcem, že se orgány finanční správy měly znovu zabývat i otázkou „*daňové účinnosti nákladů na reklamu žalobce*“ (viz bod 2 tohoto rozsudku), neboť touto otázkou se již správce daně zabýval v odůvodnění dodatečných platebních výměrů na DPPO 2014 ze dne 3. 7. 2017, č. j. 1310146/17/2809-50523-604349, a na DPPO 2015 ze dne 3. 7. 2017, č. j. 1310741/17/2809-50523-604349), proti nimž se žalobce nebránil opravnými prostředky. Správce daně tehdy srozumitelně uvedl, že se nejedná o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, nýbrž že došlo ke krácení daně jiným způsobem podle § 23 odst. 1 téhož zákona. Žalobce v dodatečných daňových přiznáních z 5. 6. 2018 orgánům finanční správy nepředložil žádné nové skutečnosti, neboť i nadále tvrdil pouze to, že se v případě výdajů na reklamu jednalo o daňově účinné výdaje (reklama byla poskytnuta v tvrzeném rozsahu a byla účinná), jak tvrdil již ve svém řádném daňovém tvrzení, resp. v odpovědi na výzvy správce daně k podání dodatečných daňových přiznání (všechny listiny jsou součástí daňového spisu). Ve zmiňované odpovědi na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání (odpověď byla správci daně doručena dne 20. 3. 2017) žalobce mimo jiné uvedl, že „*řádna daňová přiznání byla podána řádně a daň byla stanovena v souladu s platnými právními předpisy*“, „*všechny položky byly uplatněny správně a v souladu se skutečností*“, a proto „*na daňových tvrzeních nemá daňový subjekt co měnit*“. Dále žalobce zdůraznil, že reklama byla ze strany INTERMOTO STEP, s. r. o., a INTERMOTO SPORTS, s. r. o., poskytnuta v deklarovaném rozsahu, je „*značně účinná*“, výdaje na ni jsou „*uznatelným výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP*“ a „*nelze souhlasit s tvrzením správce daně, že cílem*

reklamy byla nezákonná daňová optimalizace“. Dle žalobce tedy „není důvod k podání dodatečných daňových přiznání“. Ani v žalobě žalobce netvrdil, že by ve vztahu k výdajům na reklamu došlo ke konkrétní relevantní změně rozhodných skutečností, z nichž správce daně vycházel při posuzování výdajů na reklamu v roce 2017. Žalobce naopak připustil, že „skutkový stav se změnil“ pouze „vyloučením části výdajů“ popsanych pod body 29 až 31 tohoto rozsudku (nejednalo se o výdaje na reklamu). Ve vztahu k výdajům vynaloženým na reklamu tedy žalobce svá tvrzení nemění, a proto (opět ve vztahu k výdajům na reklamu) nelze ani hovořit dodatečném daňovém tvrzení. Za těchto okolností nebylo nezbytné, aby orgány finanční správy posuzovaly „shodu skutkového stavu“ ve vztahu k výdajům na reklamu, když žádná konkrétní relevantní změna skutkového stavu tvrzena (natož doložena) nebyla.

34. Jak bylo uvedeno výše, prostřednictvím dodatečného daňového přiznání nelze orgánům finanční správy při nezměněném relevantním skutkovém stavu (a ten se ve vztahu k výdajům na reklamu nezměnil - žalobce žádný nový důkaz nepředložil) opakovaně předkládat k posouzení otázky, na které již v minulosti orgány finanční správy, byť pouze implicitně, odpověděly. Daňové řízení lze proto prostřednictvím dodatečného daňového přiznání znovu (slovy žalobce) „otevřít“ pouze v rozsahu, v jakém to opodstatňují daňovým subjektem nově zjištěné skutečnosti [žalobce v žalobě ani neuvádí, jaké konkrétní nové skutečnosti týkající se výdajů a reklamu (a kdy) zjistil], a to pouze při dodržení dalších zákonem stanovených podmínek.
35. Soud souhlasí s žalovaným i v tom, že skutečnost, že žalobce podal dodatečné daňové přiznání, v němž uvedl tvrzení přípustná (vyloučení daňově neúčinných výdajů) a účelově i tvrzení nepřípustná (která by samostatně uplatnit nemohl - viz níže), nemůže mít za následek, že se správce daně (či žalovaný) bude věcně zabývat jak tvrzeními přípustnými, tak i nepřípustnými a bude znovu otevřena otázka daňové účinnosti nákladů na reklamu, zvláště pak za situace, kdy žalobce nepředložil žádné nové důkazní prostředky týkající se již jednou posuzované daňové uznatelnosti výdajů na reklamu. Ostatně v případě, že by žalobce podal dodatečné daňové přiznání pouze z důvodu nesouhlasu s poslední známou daní, řízení zahájené podaným dodatečným daňovým přiznáním by bylo zastaveno z důvodu nepřípustnosti takového podání. Důvodem pro zastavení řízení (v případě, kdy by žalobce podal dodatečné daňové přiznání pouze z důvodu nesouhlasu s postupem správce daně, na základě něhož správce daně dospěl k závěru o daňové neúčinnosti nákladů na reklamu) by byla i skutečnost, že dodatečné daňové přiznání bylo podáno po uplynutí zákonné lhůty pro jeho podání, neboť jak žalovaný vysvětlil pod bodem 32 odůvodnění svého rozhodnutí (na které tímto soud v podrobnostech odkazuje), o skutečnostech týkajících se výdajů na reklamu, které dle názoru žalobce opodstatňují podání dodatečného daňového přiznání, žalobce věděl nepochybně již v roce 2017 [viz např. výše citovanou odpověď žalobce na výzvu správce daně k podání dodatečných daňových přiznání; všechny zmiňované listiny jsou založeny v daňovém spise, a proto nebylo nezbytné jakkoliv doplňovat dokazování (např. výsledkem jednatele žalobce, jak navrhoval žalobce při jednání dne 16. 2. 2022)]. Dodatečné daňové přiznání podané pouze z důvodu nesouhlasu s poslední známou daní, tedy na daň nižší, by tak bylo podáno po uplynutí zákonem stanovené lhůty (v červnu 2018).

36. Vzhledem k shora uvedenému žalovaný nepochybil, pokud se nezabýval odvolacími námitkami žalobce, které se týkaly výdajů na reklamu. Žalovaný v odvolacím řízení totiž dospěl ke správnému závěru, že diskuze o daňové účinnosti nákladů na reklamu není v případě žalobce přípustná podle § 141 odst. 2 daňového řádu (viz výše), a proto se logicky nemohl zabývat námitkami žalobce týkajícími se daňové uznatelnosti nákladů na reklamu. Tento postup žalovaného neodporuje zákonu (a tedy ani základním zásadám a cílům správy daní).

#### IV.

#### Závěr a náklady řízení

37. Soud uzavírá, že základní žalobní námitky nebyly důvodné, a proto žalobu v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
38. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá tedy na náhradu nákladů řízení právo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario). Žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II).

#### Poučení:

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Pardubice 23. února 2022

Jan Dvořák v. r.  
předseda senátu