



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Jana Šmakala a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobkyně: **HDT impex s.r.o.**, sídlem Botanická 238/3, Dalovice  
zastoupena daňovým poradcem Jakubem Výborným, sídlem  
Hroznětínská 403/2, Karlovy Vary

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2023, č.j. 21160/23/5200-11432-709204,

takto:

- I. Žaloba se **z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 27. 8. 2023, Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „soud“) doručenou téhož dne, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2023, č.j. 21160/23/5200-11432-709204 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž byla zamítnuta žalobkynina odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Karlovarský kraj –

dodatečným platebním výměřům – ze dne 17. 3. 2022, č.j. 217960/22/2401-50523-405284; ze dne 14. 3. 2022, č.j. 197296/22/2401-50523-405284 a ze dne 14. 3. 2022, č.j. 197336/22/2401-50523-405284, a tato rozhodnutí byla potvrzena. Dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob:

- za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 vyšší o částku 1 016 500 Kč a stanoveno daňové penále v částce 203 300 Kč
- za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vyšší o částku 1 514 490 Kč a stanoveno daňové penále v částce 302 898 Kč
- za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 vyšší o částku 708 320 Kč a stanoveno daňové penále v částce 141 664 Kč.

## II.

### Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě nejprve vymezila předmět sporu a připomněla skutkové a právní závěry napadeného rozhodnutí a poté uvedla žalobní body. Konstatovala, že má za to, že napadené rozhodnutí, jakož i řízení, jež předcházelo jeho vydání, je nezákonné a nicotné. Je zde zásadní fakt, že daňový subjekt nemůže být doměřen, neboť v roce 2013 a 2014 tyto daňové doklady za reklamu nebyly vůbec použity ke snížení základu daně. Z tohoto důvodu nelze ani matematicky, ani logicky dovozovat, že by se o tyto daňové doklady snížil základ daně. Více podrobně níže. Současně má žalobkyně za to, že řízení, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí, je stíženo závažnými procesními vadami, zejména v podobě nesprávného hodnocení důkazů. Správní orgán postupoval nesprávně, nesprávně zjistil skutkový stav věci, nepřihlédl k žalobkyní tvrzeným skutečnostem a jí označeným důkazům, důkazy hodnotil velice izolovaně, bez jakékoliv logické časové souvislosti. Odůvodnění rozhodnutí je vnitřně nekonsistentní, nelogické.
3. Dle žalobkyně správní orgány obou stupňů zcela rezignovaly na zákonnost celého procesu výběru daně, kterou sám akcentoval žalovaný v bodu 26 napadeného rozhodnutí. Dle § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) je *správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*. V daňovém řízení je správce daně povinen postupovat dle zákonných předpisů. Daňovou kontrolu upravuje § 85 až § 88 daňového řádu. Dle § 85 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola postup, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňové povinnosti. Cíl daňové kontroly pak koresponduje s výše uvedeným základním cílem správy daní.
4. Žalobkyně touto žalobou v zásadě napadá závěr (mimo jiných, viz níže) žalovaného, jakož i prvoinstančního orgánu, který rezultoval v nezahrnutí nákladů na náklady za kalendář (Pretty Woman) do daňových nákladů roku 2012. Tato reklama neměla vliv jen v roce 2010, kam ji správce daně svým rozhodnutím zařadil, ale i v dalších letech 2011 a zejména pak v 2012. Žalobkyně nerozumí tomu, že správce daně v jiných obdobích a v případě jiné reklamy tj. TV reklamy viz bod (149) napadeného rozhodnutí ochotně přesouvá reklamu do jiných období, proč toto není ochoten uplatnit i v případě nákladů reklamy na kalendář z roku 2010, uplatněný do nákladů v roce 2012, kde jak daňový subjekt tvrdil, měla reklama zcela jistě vliv na zvýšení zdanitelných příjmů v dalších letech. Pro žalobkyni by bylo pochopitelné, pokud by správce daně uznal část např. ½ nebo jinou část podle rozložení do jednotlivých let, ale není pochopitelný způsob 100% vyloučení z nákladů.

5. Žalobkyně k výše uvedenému žalobnímu bodu opětovně uvádí, že správce daně nezohlednil při svých skutkových a právních závěrech k výše uvedenému bodu tvrzení žalobkyně předkládaná v průběhu celého řízení o vlivu reklamy na dosahování budoucích příjmů. Již v průběhu řízení v odpovědi na výzvu č.j. 133216/20/2401-60562-402039, dále ve „vyjádření k VKZ“ ze dne 7. 2. 2022, stejně tak v odvolání proti PLV 2012 ze dne 10. 6. 2022 i ve „vyjádření k výsledku odvolání“ ze dne 15. 5. 2023 daňový subjekt tvrdil, že zahájil v letech 2010-2011 intenzivní budování projektového (stavební) oddělení s cílem rozšířit svoji činnost právě do oblasti přímých dodávek v oblasti specializovaných slaboproudých, audiovizuálních a multimediálních celků s tím, že je logické, že výsledný efekt uskutečněné reklamy není možné spatřovat v roce poskytnutí, ale v horizontu dalších let. Toto tvrzení žalobkyně opakovaně ve všech výše uvedených vyjádřeních, odpovědích na výzvu a odvolání doložila nárůstem zakázek v této oblasti např. v roce 2010 - 3 406 tis. Kč, v roce 2011 - 7 390 tis. Kč a v roce 2012 - 6 955 tis. Kč. Tento důkaz sám prvoinstanční správce daně citoval a potvrdil v tabulce na straně 8 VKZ.
6. K problematice chybných závěrů u nákladové položky tzv. kalendáře Pretty Woman vyúčtovaným fakturou č. 100100198 je vhodné též odkázat na str. 10 VKZ, kde správce daně sám v případě televizní reklamy pro rok 2012 uvádí, že televizní reklama byla skutečně poskytnuta v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ či „ZDP“) (tj. za účelem získání zdanitelných příjmů), tak stejně musí správce daně nahlížet na reklamu v podobě kalendáře, která má také přesah do dalších let a, jak je zmíněno, přinesla právě požadované zvýšení příjmů v letech po roce 2010, tedy zejména 2012 a dále, kde je nárůst oproti nákladové položce na reklamu enormní. Je nesprávný argument správce daně, že (bod 81 napadeného rozhodnutí) s ohledem na charakter poskytnuté služby (výroba a dodání kalendáře roku 2010) je zřejmé, že tento náklad úzce souvisí přímo s rokem 2010, neboť předmětný kalendář mohl být používán jako reklamní předmět pro obchodní partnery odvolatele. Z uvedeného tedy vyplývá, že tento náklad mohl bezprostředně působit na obchodní partnery právě v roce 2010 a následný dopad mohl být patrný i v roce 2011. Je z logiky věci přeci lhostejné, zda se jedná o reklamu či reklamní předmět (v tomto případě kalendář), když rozhodné je právě účel a vlastnost dané služby (nákladové položky), když je nesporné, že jím byla reklama a propagace jména a činností žalobkyně. Předáním kalendáře partnerovi přeci smysl a efekt daného předmětu nekončí, ba naopak jeho presence u partnera připomínající a ukazující žalobkyni a její podnikání mají působit propagujícím způsobem, a to vždy pro futuro. Tudíž lze s jistotou říci, že zde mělo být časové rozlišení právě s efektem do let následujících roku 2010 (2011 a zejména 2012). Vyloučení z nákladů v případě faktury č. 100100198, a to en bloc (tedy zcela) v roce 2012 je tedy chybné a žalobkyni to poškozuje.
7. Žalobkyně dále namítala zcela chybný postup správce daně při úvaze o nepřiměřenosti kontrahovaných cen u všech nákladových položek, u kterých správce daně takto rezultoval. Stejně tak namítá též stanovení údajné obvyklé ceny a identifikování žalobkyně jako spojené osoby dle § 23 odst. 7 ZDP. Stejně tak žalobkyně namítá, že správce daně, pokud již dospěl k výše uvedeným namítaným nesprávným závěrům, rezignoval na stanovení esenciálních nákladů.
8. Co se zjišťování nepřiměřenosti ceny [týká], žalovaný v napadeném rozhodnutí (konkr. v bodě 45 až 63) sice návodně rozebírá konstantní judikaturu soudu ve vztahu k tzv. převodním cenám a aplikaci § 23 odst. 7 ZDP, nicméně v daném případě zcela záměrně pominul skutečnosti nasvědčující tomu, že k nepřiměřenosti nedošlo, či že jím zjištěná referenční cena musí být zcela odlišná. Žalobkyně ničeho nenamítá proti konstatování

(bod 45), že problematika převodních cen je primárně řešena v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, dle kterého *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, resp. zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů. V zásadě však nesouhlasí s tezí žalovaného, že jsou splněny veškeré znaky pro aplikaci výše uvedeného § 23 odst. 7 ZDP. Žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2007, č.j. 1 Afs 60/2006-97, ve kterém tento soud judikoval tři podmínky aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů: „... správce daně je oprávněn dle § 23 odst. 7 ZDP postupovat, pokud jsou splněny tři podmínky, a to: první podmínka - musí být především prokázána existence smluvního vztahu mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami, druhá podmínka - ceny mezi nimi sjednané musí být rozdílné od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a třetí podmínka - tento rozdíl nebyl poplatníkem uspokojivě doložen.“ Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 11. 2014, č.j. 9 Afs 92/2013-27, uvedl: „Ve své rozhodovací činnosti (např. v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č.j. 1 Afs 101/2012-31) dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že za účelem aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nutné kladně odpovědět na dvě otázky: 1) Šlo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů? 2) Prokázal správce daně, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek?“ Jak vyplývá z rozsudku NSS č.j. 7 Afs 94/2012-74 ze dne 25. 6. 2014, pokud „správce daně prokáže, že v hospodaření poplatníka se vyskytují obchodní operace s osobami uvedenými v ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které se navenek svými konkrétními objektivně identifikovanými rysy na základě racionální úvahy jeví, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, je na poplatníkovi, aby prokázal, jaké důvody, jež ekonomickým principům běžných obchodních vztahů odpovídají, jej vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnil.“*

9. V daném případě správce daně dle žalobkyně zejména neprokázal otázku č. 2, tedy že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Správce daně měl zjištěnou smluvní cenu mezi žalobkyní a jejím kontrahentem (dodavatelem) na straně jedné. I kdyby zcela hypoteticky měla být žalobkyně spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP (jakože není), měl správce daně ještě zjišťovat cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. A to se správci daně nepodařilo. Zejména jde o to, že správce daně, který zjistil toliko cenu vysílacího času u reklam nabízených spol. MEDIA MASTER a výrobu spotu pro jeho použití prostřednictvím společnosti SAWAGO. V tomto smyslu provedl správce daně prostý součet a vyšel z něj pro cenu obvyklou (referenční), nicméně toto je postup možná správný v jiných případech (proto je možný i odkaz na judikáty uvedené v bodu 145 an. napadeného rozhodnutí), ale nikoliv v případě dané věci.
10. Dle nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2002, sp.zn. Pl. ÚS 33/01, se popisuje zavedení úpravy „jinak spojených osob, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty“ takto: „Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve znění před novelou provedenou zákonem č. 210/1997 Sb. správce daně mohl upravit základ daně daňového poplatníka o zjištěný rozdíl, pokud se lišily ceny sjednané mezi ekonomicky nebo

*personálně spojenými osobami od cen, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a pokud tento rozdíl nebyl uspokojivě doložen.“*

11. Zcela krucální jsou tedy běžné obchodní vztahy a stejné nebo obdobné podmínky a tyto tedy správce daně rozhodně nezohledňoval a naopak měl extrémní snahu skutečnosti svědčící pro opak bagatelizovat (bod 133 an. napadeného rozhodnutí). V daných podmínkách, které jako stejné mají být pro porovnání cen hledány, je třeba poukázat na to, že žalobkyně tvrdila, že dané vysílací časy nebyly tržně obchodované, neb byly tzv. rezervovány příslušnými agenturami (viz výslech svědka J.). Fakt, že jde o skutečnost, která má zásadní vliv na dostupnost a cenu služby, netřeba podotýkat. Navíc správce daně vycházel pro stanovení ceny z podmínky, že vysílací čas si lze dle ceníku MEDIA MASTER (který navíc veřejný nebyl, což správce daně též tvrdil a prokazoval), může koupit každý. Tuto tezi však správce daně jen spekulativně dovedl ze zaslání ceníku, který na dotaz získal od společnosti MEDIA MASTER, aniž by se však obtěžoval s dotazem na dostupnost této služby pro širokou klientelu. Žalobkyniny námítky vznesené v průběhu řízení v tomto smyslu správce daně zcela ignoroval. Dále je třeba říci, že službou, za kterou žalobkyně platila, rozhodně nebylo jen zakoupení vysílacího času a výroba reklamy, ale též:

a) Právní odpovědnost za nezávadnost provedení reklamy, zde svědek výslovně uváděl i advokátní kanceláře, kterým platil odměny v řádech statisíců (AK Tocik a partneři) za právní stanoviska a analýzy

b) Provedení prvotní analýzy cílení reklamy a výběr vhodného pořadu a následná analýza sledovanosti a přínosu pro klienta

c) Analýza potřeb tvorba komplexní reklamní kampaně výroba spotu (dle parametrů media)

d) Vhodnost a výběr nasazení spotů do pořadů exklusivní vlastní prostor (vykoupený mediální čas u zajímavých pořadů)

e) Vyhodnocení celé reklamní kampaně vč. sledovanosti a dopadů na cílovou skupinu.

Svědka J. uvedl, že cenu za reklamu v televizi lze rozdělit na dvě složky, první složka je výrobní (obsahuje cenu za nákup reklamního času a cenu za výrobu spotu, tj. výrobu animace, zvukové stopy spotu a přepsání kompatibilního média pro Českou televizi) a druhá složka se skládá z duševního vlastnictví (zahrnuje výběr pořadu na základě zakoupených analýz, vymyšlení reklamního sloganu a právní záruku za odvysílání reklamního spotu). Žalovaný však uzavřel, že první složku ceny považuje za stěžejní, protože zahrnuje výrobní náklady, které tvoří podstatnou část ceny a prvoinstančnímu správci daně se podařilo zjistit cenu obvyklou jak nákupu reklamního času, tak i výroby předmětných spotů. Druhou složku ceny považuje žalovaný v případě žalobkyně za zcela marginální a tvrzení svědka za nevěrohodné (bod 136), a to i s přihlédnutím k časovému odstupu mezi realizací předmětných reklamních plnění a provedením svědecké výpovědi. Tvrzení svědka J. o objednávkách analýz se jeví dle správce daně jako nevěrohodné, protože z veřejně přístupných webových stránek [www.radiotv.cz](http://www.radiotv.cz) a [www.ato.cz](http://www.ato.cz) vyplývá, že elektronické měření sledovanosti na českém trhu bylo v kontrolovaném období realizováno prostřednictvím Asociace televizních organizací. Správce daně dále uzavřel, že analýzy vhodnosti pořadu dle skladby sledovanosti se nedělají pouze pro jeden daňový subjekt, ale pro skupinu subjektů, které mají zájem o sponzoring určitého programu.

Případné náklady by tak byly společné pro několik subjektů a měly by tak být mezi ně odpovídajícím dílem rozděleny. Tvrzení svědka J. o nutnosti porovnání cen předmětných televizních reklam s cenami televizních stanic Nova nebo Prima je dle žalovaného bezpředmětné, jelikož, jak ostatně vyplývá již z vyjádření svědka, s ohledem na počet uvedení sponzorského odkazu v rámci jednoho pořadu se nejedná o srovnatelné služby.

12. Výše uvedené závěry správce daně, a to i odvolacího, jsou dle žalobkyně ryze spekulativní a ničím nepodložené mající za cíl jen a pouze formálně odůvodnit, proč nepoužije výstupy z výsledku svědka J., který jediný cenotvorbu a položky zasahující do cenotvorby vnímal (byť s odstupem 9 let), neboť mu narušují tezi o nepřiměřenosti ceny. V žádném případě nebyla jakkoliv zpochybněna složka tvořící zaplacenou cenu, a to prvotní analýza, výběr pořadu na základě zakoupených analýz, vymyšlení reklamního sloganu a právní záruka za odvysílání reklamního spotu, jakož i následná analýza sledovanosti. Správce daně nepřinesl jediný důkaz o tom, že by tyto činnosti netvořily zaplacenou cenu, a to jen a pouze proto, že by nebyl schopen odůvodnit jím zamýšlenou referenční cenu. Pokud by totiž správce daně musel přihlídnout i k těmto položkám, které evidentně byly poskytnuty, nutně by je nejméně musel zohlednit ve své úvaze o obvyklé ceně. To zcela účelově učinit nechtěl a žalobkyni tím opět nezákonně poškodil.
13. Pokud se má referenční cena zjišťovat za podmínek stejných či obdobných, měl správce daně zjišťovat i hodnotu výše zmíněných prací, neboť právě o ně žalobkyně stála a obdržela je. Mnohé z nich, tedy jejich výstupy byly dokonce předloženy k důkazu, když žalobkyně prokazovala vůbec samotné provedení reklam, které (byť byly pouštěny v prime time na celostátní TV) správce daně dlouhou dobu sporoval. Provedení těchto prací, jako součástí poskytované ceny žalobkyně prokázala nejen výsledkem svědka J., u kterého není žádný objektivní důvod jeho závěry hodnotit jako nevěrohodné, taktéž svědkyně I. H., jejíž výslech prvoinstanční správce daně nejprve zamítnul s odkazem, že paní I. H. již byla vyslechnuta v rámci jiného řízení, a to v průběhu daňové kontroly daně z přidané hodnoty dne 16. 10. 2018, viz bod 142 napadeného rozhodnutí. V rámci odvolacího řízení prvoinstanční správce daně výslech provedl, viz protokol ze dne 8. 8. 2022, č.j. 725076/22/2401-60562-402039. Její výslech naprosto potvrdil nutnou existenci dalších nákladů při tvorbě televizní reklamy a provozu reklamní agentury. Smyslem provedení tohoto důkazu i v daném řízení bylo objasnit cenotvorbu v tom smyslu, že i když se paní H. osobně nepodílela na stanovení cen, tak mohla osvětlit tvorbu cen z pozice (účetní) někoho, kdo zpracovává příslušné nákladové faktury a doklady společností, které se do cen zahrnovaly. Žalobkyně poukazuje na to, že v jiných řízeních s žalobkyní, ve kterých byla paní H. jako svědek vyslechnuta, zaznělo:

Otázka zástupce daňového subjektu: Dokázala byste specifikovat jaké náklady, třeba měsíční, měla firma na provoz, činnost, např. na nájemné, externí spolupracovníky, právní služby, provoz vozového parku, mzdové náklady?

Odpověď svědka: Zase mohu odpovědět pouze všeobecně, že firemní náklady se skládaly z plateb nájemného, platby za subdodavatelské činnosti, mzdové náklady a to je asi tak všechno.

14. Oba výsledky (J., H.) potvrdily skutečnost, že poskytovatel reklamy nemohl poskytnout reklamu za cenu pouhého poskytnutí prázdného „*vysílacího času*“ reklamního prostoru bez dalších nezbytných nákladů a také bez příslušné ziskové přírážky. Již toto samotné mělo správce daně (pokud by postupoval nestranně a zákonně) vést k tomu, že v rámci

obvyklé ceny nebude zohledňovat jen cenu spol. MEDIAMASTER a výrobu u SAWAGO.

15. Žalobkyně též namítá, že ignorovat zcela oprávněnou (byť jen obvyklou marži) agentury, resp. žalobkynina kontrahenta je nesprávné a zcela odtržené od reality podnikatelského života.
16. Správce daně mohl pochybovat o možnosti získat důkaz o cenách takových služeb, přičemž v tomto smyslu mohl postupovat dle bodu 55 napadeného rozhodnutí, ale rozhodně tyto složky poskytnuté a zaplacené služby nemohl ignorovat, neb tvoří zcela zásadní a rozhodující část vydaného nákladu.
17. Výše uvedené má souvislost i s otázkou tzv. esenciálních nákladů. Je tomu tak proto, že služba, která byla nákladovou položkou žalobkyně, se nesestávala jen ze samotné reklamy, ale právě i z výše uvedených položek uvedených v bodu 21 a 22 shora. Navíc je třeba konstatovat, že správce daně bezpečně dospěl k závěru, že vynaložení nákladů na danou reklamu a propagaci bylo účelné a reklama byla skutečně provedena (byť tedy za údajně jinou obvyklou cenu). Nelze tedy použít judikáty uváděné správcem daně, neboť ty neumožňují zohlednit esenciální náklady výhradně u reklam v případě, kdy reklama nebyla provedena vůbec. Zde srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp.zn. 9 Afs 70/2023, kde bylo uvedeno, že v období leden až srpen 2013 byly vyloučeny na základě dokazování z daňově uznatelných nákladů náklady vynaložené na reklamní služby, jejíž faktická realizace nebyla z velké části (u tří z pěti lokalit) v rozhodném období prokázána. Za této situace neměl žalovaný povinnost zohlednit esenciální náklady, ostatně ty v případě nákladů na reklamu podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2020, č.j. 10 Afs 255/2018–39, ani zohlednit nelze. (bod 74 napadeného rozhodnutí je tedy zcela mylný)
18. Zcela krucióální odvolací námitkou a nyní i žalobním bodem je dle žalobkyně fakt, že žádným daňovým dokladem (nákladem za TV reklamu) z roku 2013 a 2014 si žalobkyně nesnížila pro daná kontrolovaná období základ daně a neuplatnila je jako náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V tomto ohledu jsou tedy napadené rozhodnutí a i jím potvrzená rozhodnutí zcela nespravedlivá a nezákonná. Napadené rozhodnutí (dodatečné platební výměry) dodává (dodávají) žalobkyni za neoprávněné snížení základu daně, které žalobkyně nikdy v kontrolovaném období neprovedla, což bylo ze správního daňového spisu zcela jasné.
19. Na tomto místě žalobkyně připomíná zásady dle § 1 odst. 2 a 3 daňového řádu, tj. správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, a základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení podané daňovým subjektem.
20. Žalobkyně dále v souladu s žalovaným (bod 3 an.) uvádí, že
  - a) Dle § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) *účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen „účetní období“); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti.*
  - b) Podle § 3 odst. 1 věty první zákona o účetnictví platí, že *účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí.* Obdobným způsobem stanoví i § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož *základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů,*

kteře nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Právě citovaná ustanovení shodně vyjadřují tzv. akruální princip, podle něž mají být transakce zaznamenány v účetních knihách a vykázány v účetních výkazech v momentě, kdy k nim dojde, nikoliv až při uskutečnění souvisejícího příjmu či výdaje. Cílem akruálního účetnictví je vykázat v účetním období všechna aktiva, pasiva, náklady, výnosy, která v daném období vznikla i pokud ještě nebyl uskutečněn odpovídající pohyb peněžních prostředků.

c) Dle § 19 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, položka „C.III.1. Výdaje příštích období“, respektive „D.1. Výdaje příštích období“, obsahuje náklady, které souvisejí s běžným účetním obdobím, avšak výdaj na ně nebyl dosud uskutečněn.

d) Nevýznamné a pravidelně se opakující daňové výdaje, popř. příjmy, které podle právních předpisů upravujících účetnictví není nutno časově rozlišovat, se i pro účely stanovení základu daně z příjmů považují za daňové výdaje, popř. příjmy, u nichž byla dodržena věcná a časová souvislost (§ 23 odst. 1 zákona). Tento postup lze uplatnit u částek, které by se časově rozlišovaly jen mezi dvěma účetními obdobími, s tím, že - za nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování výsledku hospodaření, se považuje např. předplatné novin a časopisů, nákup kalendářů nebo diářů na příští období, - za pravidelně opakující se daňové výdaje, popř. příjmy, se považují pravidelně se opakující částky např. placené pojistné, které se nekryje s účetním (zdaňovacím) obdobím, úhrada za činnost auditorů a daňových poradců vztahující se k předcházejícímu účetnímu (zdaňovacímu) období. V souladu se zásadami pro vedení účetnictví nelze výše uvedený postup uplatnit v případech, které se řeší pomocí dohadných položek (např. platby za spotřebu elektrické energie, plynu, vody) nebo časovým rozlišením (např. přijaté a placené nájemné, úplata u finančního leasingu, náklady na technický rozvoj, přípravu a záběh výroby).

e) Dle § 17 odst. 7 zákona o účetnictví *účetní jednotka po schválení účetní závěrky nesmí přidávat další účetní zápisy kdykoli později do uzavřených účetních knih s výjimkou případů přeměn uvedených v odstavci 3. Do okamžiku schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce následujícího účetního období, může účetní jednotka pouze z důvodů, že obsah položek účetní závěrky neodpovídá skutečnému stavu, již uzavřené účetní knihy opět otevřít a provést nezbytnou opravu účetních zápisů a sestavit novou účetní závěrku, která se tímto stává účetní závěrkou podle tohoto zákona.*

21. V případě žalobkyně a posuzované věci byla tedy veškerá reklama a propagace fakturována v letech 2012-2014. Nejdříve byly všechny faktury zaúčtovány do nákladů na účet 518006 – Reklama a propagace (již z názvu a označení vyplývá, že není možné, aby na něm byly jiné položky než takto účelově stanovené). Toto si dokonce správce daně ověřil v účetním deníku, viz body (84, 86, 87) za jednotlivé roky. Správce daně viz bod (8) prováděl analýzy výnosů a nákladů z účetních deníků. Při této analýze zároveň zjistil, že účet 518006 nemá obrat jen na straně Má Dáti (MD), tj. obrat účtu, kde jsou v daném období evidovány náklady, které mají ovlivnit hospodářský výsledek potažmo základ daně, ale že má tento účet také na straně Dal (D) značný obrat za období 2013 ve výši 16 507 145 Kč a za období 2014 ve výši 3 375 000 Kč. Tyto náklady ve výši 16 507 145 Kč + 3 375 000 Kč nebyly v

roce 2013 a 2014 použity ke snížení základu daně, ale byly časově rozlišeny a přesunuty do dalších let, kdy k nim plynuly příslušné výnosy. Z částky 16 507 145 Kč za zdaňovací období 2013 tvoří 8 475 000 Kč právě výdaje na televizní reklamu, zaúčtované v roce 2013 na účet 518006, které ovšem byly časovým rozlišením přesunuty do dalších let, čímž o ně nebyl snížen základ daně, vykázaný v daňovém přiznání za rok 2013.

22. Z částky 3 375 000 Kč za zdaňovací období 2014 tvoří 3 375 000 Kč právě výdaje na televizní reklamu, zaúčtované v roce 2014 na účet 518006, které ovšem byly časovým rozlišením přesunuty do dalších let, čímž o ně nebyl snížen základ daně, vykázaný v daňovém přiznání za rok 2014.
23. Správce daně tedy žalobkyni zvyšuje v roce 2013 základ daně v roce 2013 bod (159) o 7 971 000 Kč o v tomto roce neuznané výdaje na televizní reklamu, ale žalobkyně si výdaje na televizní reklamu neuplatnila jako snížení základu daně ve výši 8 475 000 Kč. Stejně tak správce daně žalobkyni tedy zvyšuje v roce 2014 základ daně roce 2014 bod (160) o 3 728 000 Kč o v tomto roce za neuznané výdaje na televizní reklamu, ale žalobkyně si výdaje na televizní reklamu neuplatnila jako snížení základu daně ve výši 3 375 000 Kč.
24. Výše uvedené bylo nejen tvrzeno, ale i prokazováno, avšak správce toto analýzou dat viz bod (8) z účetního deníku (který měl k dispozici, srov. bod 4,6,8) nebyl v rozporu s jeho zákonnou povinností a odborností (neb, je-li odborníkem na vyhodnocování reklamy, srov. bod 148, tím spíše musí být odborníkem na daně a účetnictví) a právě proto to bylo správci daně anoncováno ve vyjádření dne 15. 5. 2023. Žalobkyně uvádí, že i kdyby měl správce jakékoliv hypotetické pochybnosti, měl správce daně z důvodu vysokých obrátů na straně Dal účtu 518006 Reklama a propagace toto ověřit a postupovat v souladu s hlavní zásadou správy daní, kterou je správné zjištění a stanovení daně. Měl tedy jednoznačně a správně stanovit, zda o předmětné rozporované náklady byl základ daně vůbec snížen. O tom, že správce daně sledoval tyto účty v rámci účetní osnovy, není sporu, neb jsou mnohokrát zmiňovány v samotném napadeném rozhodnutí.
25. Další důkazy má k dispozici správce daně od daňového subjektu, tyto důkazy záměrně správce daně přehlíží, nebo pomíjí a jsou to důkazy o aplikaci (rozpouštění) časového rozlišení v dalších obdobích do nákladů zejména v letech 2015, 2016, 2017, 2018. V těchto účetních obdobích daňový subjekt prokazuje správci daně rozpouštění časového rozlišení z let 2013 a 2014 a tyto důkazy záměrně správce daně naprosto přehlíží.
26. Správce daně však zcela rezignoval na správné zjištění daně, a to jak v kontrolním stádiu, tak v následném stádiu. Zcela evidentně pak doměřil žalobkyni daň z příjmu pod hypotézou, že si žalobkyně v kontrolovaném daňovém období neoprávněně o vybrané nákladové položky snížila svou daňovou povinnost, ovšem bylo již ze správního spisu a doložených důkazů (vyžádaných správcem daně) a z tvrzení žalobkyně zcela jasné, že o tyto položky si žalobkyně nesnížila základ daně z příjmu. Pokud by správce daně řádně postupoval v souladu s hlavní zásadou správy daní dle § 1 odst. 2 a 3 daňového řádu, tj. správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, a základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení podané daňovým subjektem, zjistil by, že v daňovém tvrzení 2013, 2014 a v jeho příloze v účetní závěrce konkrétně v Rozvaze je vykázán v Aktivech účet časového rozlišení nákladů 381 Náklady příštích období. Žalobkyně nebyla v tomto smyslu ani k ničemu vyzvána či poučena.

### III.

## Vyjádření žalovaného k žalobě

27. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul dosavadní průběh řízení, žalobní námitky a předmět sporu a poté odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém podal vyčerpávajícím způsobem zdůvodnění k jednotlivým (odvolacím) námitkám žalobkyně, a to jak po stránce skutkové, tak i právní. Dále uvedl, že jednoznačně se závěry žalobkyně prezentovanými v nyní podané žalobě nesouhlasí, a proto podává následující vyjádření.
28. Pro přehlednost žalovaný nejprve shrnuje podstatu zde řešené věci. Žalobkyně ve zdaňovacích obdobích 2012, 2013 a 2014 zahrнула do daňově účinných nákladů, a to na účet č. 518006 (reklama a propagace), náklady vynaložené v souvislosti s reklamou na České televizi. Konkrétní náklady popsal žalovaný v bodech [84], [86] a [87] napadeného rozhodnutí. Správce daně (resp. žalovaný) identifikoval obchodní řetězce, v kterých byla reklama prodávána (viz body [101] a [115] napadeného rozhodnutí). Ve věci bylo konstatováno, že daňově účinné náklady byly uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Zároveň však bylo ve věci prokázáno, že jsou naplněny podmínky dle í § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, tedy že společnosti, které se podílely na obchodních transakcích v řetězci, lze považovat za jinak spojené osoby (k tomu viz body [119] až [124] napadeného rozhodnutí). Správce daně (resp. žalovaný) tak aplikoval ustanovení § 23 odst. 7 ZDP a upravil základ daně žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích o rozdíl mezi skutečnou cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (viz body [125] až [141] napadeného rozhodnutí). Žalovaný doplňuje, že vzniklý rozdíl mezi dotčenými cenami žalobkyně uspokojivým způsobem nevysvětlila, ačkoliv jí k tomu byl dán dostatečný časový prostor.
29. Žalovaný se dále vyjádřil k *uplatnění nákladů v konkrétním zdaňovacím období*. Uvedl, že žalobkyně namítá (zejména v bodech (26) a násl. žaloby), že si žádným daňovým dokladem (resp. nákladem) z roku 2013 a 2014 nesnížila základ daně, resp. takový náklad na televizní reklamu neuplatnila jako daňově účinný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalobkyně upozorňuje, že všechny daňové doklady byly zaúčtovány do nákladů na účet č. 518006 (reklama a propagace), nicméně tento účet nemá obrat jen na straně „*Má dáti*“ (MD), ale také obrat na straně „*Dal*“ (D), a to ve výši 16 507 145 Kč za rok 2013 a ve výši 3 375 000 Kč za rok 2014. Žalobkyně uvádí, že součet těchto nákladů nebyl v zdaňovacím období 2013 a 2014 použit ke snížení základu daně za tato zdaňovací období, ale tyto náklady byly časově rozlišeny a přesunuty do dalších let, kdy k nim plynuly příslušné výnosy. V bodě (28) žaloby žalobkyně rovněž cituje některá zákonná ustanovení, přičemž uvádí, že některé nevýznamné a pravidelně se opakující daňové výdaje (náklady) není nutno časově rozlišovat (např. předplatné novin, nákup kalendářů). Žalobkyně rovněž napadá závěr žalovaného o tom, že náklad na kalendář *Pretty Women* přiřadil ke zdaňovacímu období roku 2010, přestože efekt uskutečněné reklamy měl velký vliv i v letech následujících, zejména v roce 2012, což opírá o nárůst zakázek v oblasti specializovaných slaboproudých, audiovizuálních a multimediálních celků v letech 2010 až 2012. Žalobkyně napadá závěr žalovaného z bodu [81] napadeného rozhodnutí, totiž že vynaložený náklad úzce souvisí se zdaňovacím obdobím roku 2010, neboť kalendář je reklamní předmět určený pro obchodního partnera a přesah jeho reklamní potence působí i v letech následujících, tj. v letech 2011 a 2012.

30. K námitkám stran neuplatnění daňově účinných nákladů v letech 2013 a 2014 žalovaný předně uvedl, že je s podivem, že žalobkyně tuto námitku v prvoinstančním řízení vůbec neuvedla, a to ani v doplnění odvolání ze dne 10. 6. 2022. Do té doby totiž žalobkyně svou argumentaci směřovala k otázce (ne)naplnění podmínek dle § 23 odst. 7 ZDP, tedy zda lze subjekty v obchodním řetězci považovat za jinak spojené osoby, resp. zda byla reklama obchodována za cenu obvyklou, čímž fakticky deklarovala splnění podmínek dle § 24 odst. 1 ZDP, totiž že výdaje na reklamu byly daňově účinnými náklady (nutná podmínka pro posouzení naplnění podmínek dle § 23 odst. 7 ZDP). Námitku stran neuplatnění daňově účinných nákladů v letech 2013 a 2014 formulovala žalobkyně teprve dne 15. 5. 2023 v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení (bod (23) reakce na seznámení), přičemž žalovaným byla vypořádána v bodě [150] napadeného rozhodnutí.
31. Žalovaný konstatuje, že žalobkyně obecně v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi uvedla, že kontrolou obrátů v hlavní knize zjistila, že v roce 2013 a 2014 došlo účetním zápisem MD 381000 Náklady příštích období / D 518006 – Reklama, propagace k časovému rozlišení nákladů vynaložených na televizní reklamu. Svě tvrzení však nedoložila a neprokázala žádným důkazním prostředkem, tj. nedoložila položkový rozpis k účtu 381000, ze kterého by bylo zřejmé, u kterých konkrétních reklamních plnění o časovém rozlišení bylo účtováno. Nebylo tedy ani možné ověřit, zda jednotlivé konkrétní přeúčtované náklady na reklamu splňují podmínky, pro které je povinností účtovat o časovém rozlišení dle účetních předpisů. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, žalovaný přesto tvrzení žalobkyně prověřil a zjistil, že v roce 2013 i 2014 došlo k částečnému časovému rozlišení všech nákladů vynaložených na reklamu a propagaci (tj. nejen nákladů souvisejících s reklamou v TV pořadech) zaúčtovaných na účtu 518006, a to účetními zápisy OB26 ze dne 31. 12. 2013 ve výši 16 507 145 Kč a OB27 ze dne 31. 12. 2014 ve výši 3 375 000 Kč, z nichž vyplývá, že nebyly přeúčtovány celé náklady vynaložené na reklamu zaúčtované v jednotlivých letech na účty 518006, ale pouze jejich nekonkretizovaná část. Oba účetní zápisy byly provedeny jednou souhrnnou částkou, ze které však není patrné, které konkrétní náklady a v jaké výši byly z účtu 518006 na účet 381000 přeúčtovány a žalobkyně tyto účetní položky nekonkretizovala a nespecifikovala. Žalobkyně pouze odkázala na provedený účetní zápis bez doložení jakékoliv další specifikace. Žalovaný uvádí, že ze spisového materiálu vyplývá, že např. v roce 2014 byla na účtu 518006 k 31. 12. 2014 zaúčtována celková částka ve výši 8,3 mil. Kč a časově bylo rozlišeno pouze 3,375 mil. Kč, přičemž za předmětnou reklamu byla zaúčtována částka 4,4 mil. Kč, z čehož vyplývá, že žalobkyně svým tvrzením rozhodně neprokázala, že vůbec některou z předmětných faktur skutečně časově rozlišila a vyloučila z nákladů daného období ( $8,3 - 3,375 = 4,925$  mil. Kč zůstalo nerozlišeno v nákladech žalobkyně, tj. více než 4,4 mil. Kč zaúčtovaných za předmětnou reklamu), jak pouze tvrdí a ničím neprokazuje.
32. Žalovaný uvádí, že správce daně postupoval zcela v souladu se zákonem o účetnictví a zákonem o daních z příjmů, když předmětné náklady vynaložené za reklamu přiřadil do správných zdaňovacích období, a to dle termínů odvysílání předmětných reklamních vzkazů. Žalovaný má za to, že reklamní vzkazy v délce 10 sekund v podobě: „*Tento pořad sponzoruje/sponzoroval HDT partner vaší zábavy.*“ či „*Tento pořad Vám přináší há dé té partner vaší zábavy.*“ u cca 5 pořadů ročně rozhodně nejsou formou reklamy, která by na potenciální obchodní partnery působila dlouhodobě (jako například billboard vyvěšený po určitou dobu nebo jiná forma reklamy pravidelně se opakující), proto správce daně ani žalovaný nepřistoupil k jejímu časovému rozlišení do několika následujících zdaňovacích období, a to i s ohledem na skutečnost, že žalobkyně nepředložila žádný důkazní

prostředek o spojitosti právě této formy reklamy se svými budoucími výnosy. Žalovaný poukazuje na skutečnost, že žalobkyně účtovala o časovém rozlišení nákladů až od roku 2013 a z účetních výkazů roků 2015 až 2022 zveřejněných ve Sbírce listin je patrné, že u položek zaúčtovaných na účet 381000 proběhlo jejich zúčtování na vrub nákladů až v těchto následujících účetních obdobích.

33. Žalovaný zdůrazňuje, že žalobkyní zaúčtované náklady za reklamní služby, které byly předmětem kontrolních zjištění, byly správcem daně buď upraveny na cenu obvyklou v souladu s § 23 odst. 7 ZDP a ponechány v nákladech žalobkyně, nebo případně upraveny na cenu obvyklou a přesunuty do daňových nákladů správného zdaňovacího období v souladu se zákonnými předpisy. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, např. reklamní službu (sponzorský vzkaz) v TV pořadu „*Komici na jedničku – Jiří Císler*“, vysílaném dne 30. 10. 2012, zaúčtovaném v roce 2013 zohlednil správce daně v roce 2012, reklamní služby (sponzorské vzkazy) v TV pořadech: „*Zázraky přírody*“ vysílané dne 1. 3. 2014, „*Nejchytřejší Čech*“ vysílaný dne 10. 5. 2014 a „*Karel Gott v Lucerně*“ vysílaný dne 5. 7. 2014, zaúčtované v roce 2013 zohlednil správce daně v roce 2014. Žalovaný dodává, že takový postup správce daně je v souladu se zákony (ZDP a daňový řád) a rovněž s konstantní judikaturou tuzemských správních soudů.
34. Co se týče žalobkyniny argumentace z bodu (28) žaloby, kde žalobkyně cituje zákonné předpisy, žalovaný uvádí, že dikci zákonných předpisů nezpochybňuje a souhlasí s tím, že nevýznamné a opakující se daňové výdaje není nutno časově rozlišovat, nicméně ve zde řešené věci se nejednalo o nevýznamné výdaje typu nákupu účetního programu, údržby webových stránek, apod. Žalovaný připomíná, že se jednalo o reklamní výdaje v podobě vysílání reklamního spotu za částky v řádech milionů Kč a vytvoření kalendáře Pretty Woman v částce 1 milion Kč. V žádném případě tak nelze dle názoru žalovaného hovořit o nevýznamných výdajích.
35. Námitku stran reklamní potence kalendáře Pretty Women v letech 2011 a 2012 formulovala žalobkyně obdobným způsobem již v odvolání a žalovaným byla vypořádána v bodech [80] až [82] napadeného rozhodnutí. Žalovaný setrvává na svém závěru, totiž že tento náklad úzce souvisí přímo se zdaňovacím obdobím roku 2010, neboť předmětný kalendář mohl být z logiky věci používán jako reklamní předmět pro obchodní partnery žalobkyně právě v tomto období. Žalovanému se nejeví jako pravděpodobné, aby žalobkyně rozdávala kalendář na rok 2010 svým obchodním partnerům i v roce 2012. Žalovaný má za to, že předmětný kalendář ovlivnil obchodní partnery zejména v roce 2010, ale rozhodně neměl dopad až do roku 2012. Žalobkyně o přijatém daňovém dokladu za pořízení kalendáře sice účtovala v souladu s § 17 odst. 7 zákona o účetnictví, viz bod [70] napadeného rozhodnutí, ale daňově předmětný náklad zahrnula v rozporu s § 24 odst. 1 ZDP (viz body [41] až [43] napadeného rozhodnutí) do období, se kterým věcně ani časově nesouvisel. Bylo tedy zcela na žalobkyni, aby po zaúčtování předmětného nákladu v roce 2012 podala dodatečné daňové přiznání na rok 2010 a předmětný náklad ve výši 1 000 000 Kč si v něm uplatnila jako položku snižující základ daně.
36. Na základě shora uvedeného považuje žalovaný výše specifikované námitky za nedůvodné.
37. Žalovaný se dále vyjádřil k aplikaci § 23 odst. 7 ZDP. Uvedl, že žalobkyně odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2007, č.j. 1 Afs 60/2006-97 a ze dne 20. 11. 2014, č.j. 9 Afs 92/2013-27, z kterých dovozuje tři podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP, tj. existenci spojených osob, rozdíl sjednané a obvyklé ceny, nedostatečné vysvětlení rozdílu mezi cenami. Teprve po splnění uvedených tří podmínek může správce daně

přistoupit k úpravě základu daně. Žalobkyně má za to, že ve zde řešené věci nebyla splněna druhá podmínka, tj. že sjednané ceny se lišily od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalobkyně napadá postup správce daně, kterým určil cenu obvyklou, neboť tato cena nereflektovala skutečnost, že dotčené vysílací časy nebyly volně obchodovatelné, přičemž cena vysílacího času byla určena dle ceníku pro společnost Media Master, podle kterého však nemohly obchodovat všechny ostatní společnosti. Žalobkyně taktéž namítá, že jí fakturovaná cena za reklamu obsahovala také právní odpovědnost za závadně provedenou reklamu, provedení prvotní analýzy cílení reklamy, analýzu potřeb tvorby reklamní kampaně, vhodnost a výběr nasazení spotů a vyhodnocení celé reklamní kampaně. V této souvislosti odkazuje žalobkyně na nález Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2002, sp.zn. Pl. ÚS 33/01.

38. Žalovaný k námitkám předně uvedl, že nerozporuje závěry vyplývající z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2007, č.j. 1 Afs 60/2006-97 a ze dne 20. 11. 2014, č.j. 9 Afs 92/2013-27, přičemž má za to, že tři podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP vyjmenované žalobkyní jsou ve zde řešené věci splněny. Tyto rozsudky a podmínky koneckonců žalovaný již citoval v bodě [49] napadeného rozhodnutí.
39. Žalovaný dále odkazuje na body [119] až [124] napadeného rozhodnutí, kde dospěl k závěru, že osoby zapojené do obchodních řetězců lze považovat za jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. První podmínka pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP je tedy ve zde řešené věci splněna.
40. Co se týče druhé podmínky, odkazuje žalovaný na body [93] až [117] napadeného rozhodnutí, kde detailně popsal, jak byla stanovena ceny obvyklá u jednotlivých konkrétních plnění, a dále identifikoval jednotlivé obchodní řetězce včetně skokových navýšení jednotlivých cen v nich, přičemž rozdíl cen žalobkyně na výzvy správce daně ani v průběhu odvolacího řízení uspokojivým způsobem nedoložila. Žalovaný setrvává na svém závěru, totiž že cena fakturovaná žalobkyni byla oproti ceně fakturované Českou televizí navýšena více než 17x, 29x, 8,2x, 12,8x, 19,6x, 11,8x, 9x a 6x (viz body [93], [97], [102], [103], [105], [113], [116] a [117] napadeného rozhodnutí). Žalovaný rovněž odkazuje na body [125] až [132] napadeného rozhodnutí, kde se ztotožnil s postupem správce daně při stanovení referenčních cen. Žalovaný je přesvědčen, že orgány finanční správy důkazní břemeno unesly, když zjistily cenu obvyklou a identifikovaly značný rozdíl mezi touto cenou a cenou, která byla žalobkyni fakturovaná jednotlivými dodavateli. Následně bylo na žalobkyni, aby vzniklý rozdíl uspokojivým způsobem objasnila, resp. prokázala existenci takových nákladů, které byly prokazatelně vynaloženy a které by ovlivnily cenu fakturovanou. Ve zde řešené věci nebylo odpovědností správce daně (resp. žalovaného) objasnit vzniklý nesoulad, jelikož uspokojivé vysvětlení identifikovaného rozdílu cen stíhalo výhradně žalobkyni. Žalovaný má za to, že žalobkyně byla povinna doložit, že odchýlení se od ceny obvyklé má opodstatněný, reálný a objektivní důvod, který je jiný než krácení daně. Jelikož žalobkyně tuto skutečnost nedoložila a stran výše dané ceny u prověřovaných obchodních případů zůstala pouze v rovině tvrzení, nezbylo orgánům finanční správy než uzavřít, že rozdíly mezi cenami nebyly uspokojivě doloženy a přistoupit k navýšení základu daně.
41. K dílčí námitce ohledně ceníku pro společnost Media Master a obchodovatelnosti reklamního času prostřednictvím této společnosti žalovaný uvádí, že tato námitka již byla formulována také v odvolání. Žalovaný tuto námitku vypořádal v bodě [132] napadeného

rozhodnutí, přičemž setrvává na svém závěru, totiž že reklamní prostor nebyl výlučně obchodován společností Media Master a dále že od druhé poloviny srpna roku 2013 zveřejňovala Česká televize ceníky na svých stránkách. Žalovaný k tomu připomíná, že reklamní spoty objednané žalobkyní byly vysílány od 26. 12. 2013 do 5. 7. 2014 a žalobkyně mohla bezpochyby získat představu o základní ceně reklamních spotů.

42. K námitce stran toho, že cena za reklamu obsahovala také odpovědnost za vady, provedení analýzy cílení reklamy, analýzu potřeb kampaně, vhodnost a výběr nasazení spotů a vyhodnocení kampaně žalovaný odkazuje na třetí námitkový okruh, zejména na body [36] a [37] tohoto vyjádření, kde vypořádal žalobní námitky ohledně hodnocení výpovědi svědka Jansy.
43. Na tamto místě odkazuje žalovaný na rozsudek zdejšího soudu, který byl vynesena na ústním jednání dne 26. 9. 2023 (zatím nebylo účastníkům řízení doručeno písemné vyhotovení rozsudku), a to ve věci mezi žalobkyní a žalovaným pod spisovou značkou 57 Af 21/2020. V této věci bylo přezkoumáváno (odvolací) rozhodnutí žalovaného o stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2013 až září 2013, listopad 2013 a prosinec 2013, přičemž v posuzovaném řetězci (Česká televize – Praha Production Servis – žalobkyně) bylo Krajským soudem v Plzni konstatováno tak vysoké navýšení ceny v řetězci, že se jednalo o jednu z hlavních objektivních okolností svědčící o tom, že se žalobkyně zapojila do podvodu na dani z přidané hodnoty.
44. K žalobkyní uváděnému nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2002, sp.zn. Pl. ÚS 33/01, žalovaný uvádí, že tímto plenárním nálezem bylo zrušeno přechodné ustanovení zakotvené zákonem č. 210/1997 Sb. tak, aby při aplikaci ZDP nedocházelo k pravé retroaktivitě. Ve zde řešené věci žalovaný aplikoval platnou a účinnou právní úpravu (zejména ZDP), aniž by musel řešit kolizi různých právních norem v čase.
45. Na základě shora uvedeného považuje žalovaný výše specifikované námitky za nedůvodné.
46. Žalovaný se dále zabýval *hodnocením důkazů*. K tomu uvedl, že žalobkyně napadá závěr žalovaného z bodu [136] napadeného rozhodnutí o tom, že je nevěrohodné tvrzení svědka J. týkající se druhé složky ceny reklamy (výběr pořadů na základě analýzy, vymyšlení reklamního sloganu, právní záruka). Žalobkyně je přesvědčena, že správce daně (resp. žalovaný) nepřinesl jediný důkaz, že by uvedené činnosti nebyly součástí ceny za reklamu. Žalobkyně má za to, že výslech svědkyně I. H. jednoznačně potvrdil nutnost existence dalších nákladů při tvorbě televizní reklamy a provozu reklamní agentury. V bodě (22) žaloby žalobkyně cituje odpověď svědkyně H. z jiného řízení žalobkyně, která dle jejího názoru prokazuje nutné náklady poskytovatele reklamy. Dle žalobkyně nelze ignorovat marži reklamní agentury. V bodě (31) žaloby žalobkyně namítá, že správce daně záměrně přehlíží důkazy o tom, že žalobkyně „rozpouštěla“ náklady v dalších letech 2015, 2016, 2017 a 2018. Žalovaný k námitkám předně odkazuje na body [77] až [79] napadeného rozhodnutí, kde vypořádal odvolací námitku týkající se nesprávně vedeného dokazování a nesprávného hodnocení důkazů. Žalovaný setrvává na svém závěru, totiž že dokazování bylo vedeno v souladu s daňovým řádem a důkazy byly hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.
47. Co se týče hodnocení výpovědi svědka M. J., žalovaný odkazuje na body [136] až [139] napadeného rozhodnutí, kde shrnul a zhodnotil výpověď tohoto svědka, který vypovídal o tom, že reklamní cena obsahovala odpovědnost za vady, provedení analýzy cílení reklamy, analýzu potřeb kampaně, vhodnost a výběr nasazení spotů a vyhodnocení

kampaně. Tato tvrzení svědka J. považuje žalovaný za nevěrohodná, a to mj. s ohledem na skutečnost, že elektronická měření sledovanosti provádí Asociace televizních organizací, resp. že použité logo žalobkyně bylo registrováno jako ochranná známka, a toto logo dodala žalobkyně sama (k tomu blíže body [136] a [137] napadeného rozhodnutí).

48. K žalobní námitce, že správce daně (resp. žalovaný) nepřinesl jediný důkaz, že by dotčené činnosti (výběr pořadů na základě analýzy, vymyšlení reklamního sloganu, právní záruka) nebyly součástí ceny za reklamu, žalovaný připomíná, že orgány finanční správy nebyly povinny takový důkaz přinést. Žalovaný připomíná, že hodnotil výpověď svědka J. v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, přičemž tvrzení svědka J. týkající se těchto složek reklamy vyhodnotil jako nevěrohodná. Žalovaný upozorňuje, že rozdíl fakturované ceny za reklamu a ceny obvyklé byla povinna doložit žalobkyně a nebylo povinností žalovaného (resp. správce daně), aby předkládal důkazy rozporující tvrzení žalobkyně (k tomu blíže bod [129] napadeného rozhodnutí).
49. K námitkám stran hodnocení výpovědi svědkyně H. žalovaný odkazuje na body [143] a [144] napadeného rozhodnutí, kde hodnotil opakovanou výpověď této svědkyně. Žalovaný trvá na tom, že svědkyně svou výpovědí tvorbu cen v řetězci neosvětlila, když uvedla, že se na tvorbě cen ani na poskytnutí reklamních služeb nepodílela. Žalovaný uvádí, že svědkyně sice obecně vypovídala o fungování a nákladech dodavatele reklamy (reklamní agentury), nicméně tato tvrzení obecnějšího charakteru nemohla osvětlit tvorbu cen reklamních plnění (viz bod [144] napadeného rozhodnutí).
50. K žalobkyní citované výpovědi svědkyně H. (bod (22) žaloby) žalovaný uvádí, že nezpochybňuje skutečnost, že reklamní agentura (přímý dodavatel reklamy) má určité provozní náklady, nicméně ani tato skutečnost nevysvětluje vysoké navýšení ceny za reklamu v řetězci, které je v řádu vyšších jednotek či desítek násobků ceny, za kterou reklamu poskytoval první článek v řetězci, tedy Česká televize.
51. K dílčí námitce žalobkyně o tom, že nelze ignorovat marži reklamní agentury, odkazuje žalovaný na body [138] a [139] napadeného rozhodnutí, kde vyhodnotil tvrzení svědka J. o 20% marži reklamní agentury. Tvrzení svědka nebyla ničím podložena, když z jeho vyjádření nevyplývalo, že by ceny vyúčtované žalobkyni za televizní reklamu byly kalkulovány ve vazbě na minimální zisk ve výši 20 %, a to s ohledem na skutečnost, že svědek k tvorbě cen služeb poskytnutých žalobkyni v souvislosti s televizní reklamou sdělil, že tyto byly stanovovány na základě analýz trhu. Nadto žalovaný připomíná, že i kdyby hypoteticky marže činila 20 % ceny reklamy, jednalo by se o navýšení ceny v řetězci o 1,2x násobek, a nikoliv o násobky 17x, 29x, 8,2x, 12,8x, 19,6x, 11,8x, 9x a 6x.
52. Žalovaný navíc zdůrazňuje, že jak vyplývá např. z bodů [94], [98], [106], [113] a [118] napadeného rozhodnutí, pro stanovení ceny obvyklé byla vždy použita vyšší cena, tj. ceníková cena společnosti Media Master nebo následně České televize, která je zjevně výhodnější oproti ceně snížené o různé slevy fakturované za předmětné reklamní spoty Českou televizí společností Action Racing Mania či Praha Production Servis, a ta byla následně navýšena o cenu výroby předmětného sponzorského vzkazu.
53. K dílčí námitce žalobkyně o přehlížení důkazů, že náklady na reklamu byly zahrnuty do let následujících (2015, 2016, 2017 a 2018), žalovaný poukazuje na to, že žalobní námitka je příliš obecná a žalobkyně nikterak v žalobě nespecifikovala, které důkazní prostředky (resp. důkazy) měly být správcem daně (potažmo žalovaným) přehlíženy. Pokud měla žalobkyně na mysli důkazní prostředky, kterými měly být hlavní knihy, pak k tomu

žalovaný odkazuje na bod [151] napadeného rozhodnutí, přičemž připomíná, že hlavní knihy nebyly součástí kontrolního spisu, protože nebyly žalobkyní v průběhu daňové kontroly ani následného odvolacího řízení předloženy. Navíc z bodů [4], [6] a [8] napadeného rozhodnutí je patrné, že i správný účetní deník byl předložen až po více než roce od zahájení daňové kontroly po několika urgencích a výzvách správce daně.

54. Na základě shora uvedeného považuje žalovaný výše specifikované námitky za nedůvodné.
55. Žalovaný se dále věnoval *esenciálním nákladům*. Sdělil, že žalobkyně je přesvědčena, že do esenciálních nákladů měly být zahrnuty i položky týkající se odpovědnosti za vady, provedení analýzy cílení reklamy, analýzy potřeb kampaně, vhodnosti a výběru nasazení spotů a vyhodnocení kampaně, a to s ohledem na skutečnost, že provedení reklamy nebylo zpochybněno. Žalobkyně má za to, že rozsudky ohledně tzv. esenciálních výdajů uváděné žalovaným nepřiléhají na zde řešenou věc, neboť se týkají případů, kdy bylo zpochybněno faktické poskytnutí reklamy. K tomu odkazuje žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2023, č.j. 9 Afs 70/2023-73.
56. K námitkám žalovaný odkazuje na body [156] a [157] napadeného rozhodnutí, kde posuzoval otázku aplikace tzv. esenciálních výdajů na zde řešenou věc, přičemž dospěl k závěru, že se institut esenciálních výdajů na zde řešenou věc neaplikuje, a to z důvodů, že byla žalobkyni vyloučena z celkových provozních nákladů vždy pouze marginální část. Za zdaňovací období 2012, 2013 2014 bylo vyloučeno pouze 5,21 %, 8,4 % a 3,74 % celkových provozních nákladů, jedná se tedy dle názoru žalovaného o zanedbatelnou část.
57. K tomu žalovaný připomíná, že vypovídající schopnost účetnictví jako celku byla zachována a ve zde řešené věci nebylo nutno přecházet na stanovení daně prostřednictvím tzv. pomůcek. V takovém případě se pak koncept tzv. esenciálních nákladů nepoužije. K tomu žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, č.j. 9 Afs 320/2019-28, kde soud mj. konstatoval: „*Otázka tzv. esenciálních nákladů je spojena se stanovením daně podle pomůcek. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020-39, shrnul závěry dosavadní judikatury, z níž dovodil, že tzv. esenciální náklady lze zohlednit v situaci, kdy je zpochybněna podstatná část účetnictví daňového subjektu, a proto je třeba stanovit daň podle pomůcek, a kdy není pochyb o existenci nákladů (sporná je jen jejich výše). Nejprve je tedy nutné posoudit, zda jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, jak byly vymezeny shora citovanou judikaturou. V tomto ohledu je nutno zkoumat konkrétní okolnosti případu a výlučně na jejich základě posoudit, jestli byly dány podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek. Dospějí-li daňové orgány k závěru, že jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, zohlední tzv. esenciální náklady, pokud není pochyb o existenci určitých nákladů, byť může být sporná jejich výše.*“
58. Nadto žalovaný poznamenává, že ve zde řešené věci byl základ daně žalobkyni upraven ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP o rozdíl mezi cenou fakturovanou a cenou obvyklou. V nákladech žalobkyně tak fakticky zůstaly náklady odpovídající ceně, za kterou by reklamu nakoupila přímo od České televize spolu s náklady za výrobu reklamního spotu. Takový náklad v podstatě odpovídá „*nepravým*“ esenciálním nákladům. Žalovaný dodává, že další složky ceny za reklamu, o kterých zejména vypovídal svědek J., nebyly prokázány (k tomu blíže předcházející námitkový okruh tohoto vyjádření). K žalobkyní citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2023, č.j. 9 Afs 70/2023-73, žalovaný uvádí, že nezpochybňuje závěry soudu vyplývající z tohoto rozsudku, nicméně dle jeho názoru z něj nevyplývá skutečnost, že by rozhodným ukazatelem pro aplikaci institutu esenciálních nákladů mělo být faktické (ne)provedení reklamy. Žalovaný je přesvědčen, že rozhodným

ukazatelem je vypovídající schopnost účetní účetnictví, resp. naplnění podmínek pro stanovení daně na základě pomůcek.

59. Na základě shora uvedeného považuje žalovaný výše specifikované námitky za nedůvodné.

#### IV.

##### Vyjádření účastníků při jednání

60. Účastníci řízení při jednání setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

#### V.

##### Posouzení věci soudem

61. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

#### A.

62. Soud neshledal důvodnými námitky žalobkyně ohledně „*nezahrnutí nákladů za kalendář (Pretty Woman) roku 2010 do daňových nákladů roku 2012*”.
63. Žalovaný k tomu v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: „*Odvolací orgán uvádí, že správce daně se uvedeným nákladem zabýval ve Zprávě 2012 na str. 7 až 10. S ohledem na charakter poskytnuté služby (výroba a dodání kalendáře roku 2010) je zřejmé, že tento náklad úzce souvisí přímo s rokem 2010, neboť předmětný kalendář mohl být používán jako reklamní předmět pro obchodní partnery odvolatele. Z uvedeného tedy vyplývá, že tento náklad mohl bezprostředně působit na obchodní partnery právě v roce 2010 a následný dopad mohl být patrný i v roce 2011. Odvolatel o přijaté fakture za pořízení kalendáře sice účtoval v souladu s § 17 odst. 7 zákona o účetnictví, viz bod [70], ale daňově předmětný náklad zahrnul v rozporu s § 24, odst. 1 zákona o daních z příjmů, viz body [41] až [43], do období, se kterým věcně ani časově nesouvisí. Bylo tedy zcela na odvolateli, aby po zaúčtování předmětného nákladu v roce 2012 podal dodatečné daňové přiznání na rok 2010 (příp. i 2011) a předmětný náklad ve výši 1 000 000,- Kč si v něm uplatnil jako položku snižující základ daně.*”
64. Žalovaný dále uvedl: „*Odvolatel požaduje zohlednění nspecifikované části nákladu v roce 2012 a uvádí, že sám by předmětný náklad při správném účtování časově rozlišil. Odvolací orgán však poukazuje na skutečnost, že způsob účtování odvolatele tomu neodpovídá, protože prověřením dostupných údajů, tj. rozvah sestavených ke dni 31. 12. 2010, ke dni 31. 12. 2011 i ke dni 31. 12. 2012 bylo ověřeno, že na účtech časového rozlišení nejsou vykázány žádné zůstatky, z čehož vyplývá, že odvolatel své náklady časově nerozlišoval, a i předmětný náklad zahrnul do roku 2012 jako celek a sám se nepokusil o časové rozlišení tohoto nákladu, kterého se nyní po uzavření účetnictví dožaduje. Z uvedených rozvah odvolatele je tedy patrné, že odvolatel časové rozlišení nákladů mezi roky 2010 a 2012 neprováděl a požaduje ho výhradně v tomto jediném případě. Navíc správce daně neproověřoval roky 2010 a 2011 a je tedy možné, že odvolatel o předmětném nákladu v minulosti již jednou účtoval a náklad zahrnul do svých daňově uznatelných nákladů, k čemuž však odvolatel nepřeložil žádný důkazní prostředek. Odvolací orgán proto, vzhledem k výše uvedenému, sbledává odvolací námitku za nedůvodnou.*”
65. Podle § 23 odst. 1 zákona o dani z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně,

převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.

66. Z právě citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů vyplývá, že je nezbytné respektovat věcnou a časovou souvislost toho kterého daňově účinného výdaje.
67. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
68. V daňovém řízení leží břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu ke skutečnostem, které je daňový subjekt povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních, výhradně na daňovém subjektu.
69. Žalobkyně v daňovém řízení týkajícím se roku 2012 tvrdila, že má daňově uznatelný výdaj za předmětný kalendář roku 2010, zcela a v plné výši teprve v roce 2012. A to ačkoli byl výdaj učiněn již v roce 2010.
70. S ohledem na předmět výdaje, tj. kalendář roku 2010, a časovou souvislost výdaje, tj. učinění výdaje v roce 2010, má soud ve shodě se správními orgány za to, že došlo uplatněním výdaje teprve v roce 2012 k porušení § 23 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Učinil-li tedy žalovaný závěr, že výdaj „*mohl bezprostředně působit na obchodní partnery právě v roce 2010 a následný dopad mohl být patrný i v roce 2011*“, nelze jeho závěru cokoli vytknout. K přesunu výdaje správcem daně do zdaňovacího období roku 2010 zde nebyl prostor, neboť tohot zdaňovací období se daňová kontrola netýkala.
71. Ztotožnit se třeba se i s tím, že žalobkyně tvrdila, že by výdaj časově rozlišila, avšak pro daňové řízení je jeho tvrzení nepodstatné, neboť žádné časové rozlišení neprovedla.
72. S ohledem na to, že břemeno tvrzení a břemeno důkazní leželo na žalobkyni, a žalobkyně časové rozlišení neprovedla, resp. konkrétně netvrdila, jaká částka a na základě jakých skutečností má být v zdaňovacím období roku 2012 daňově uznatelná, nemohla být úspěšná.
73. Daňové orgány nejsou oprávněny namísto žalobkyně tvrdit a prokazovat skutečnosti, které je povinen tvrdit a prokazovat on sám. Zde tedy určit poměrnou část výdaje a k němu tvrdit a prokázat, že právě tato část opravňuje ponížení daňového základu v roce 2012. Dlužno doplnit, že navýšení příjmů žalobce v roce 2012 samo o sobě neprokazuje, že se tak stalo v důsledku kalendáře za rok 2020.

#### B.

74. Důvodnými soud neshledal ani námitky žalobkyně týkající se výdajů za „*televizní reklamu*“.
75. Předně je nezbytné uvést, že v době rozhodování soudu zde již byla judikatura v případech skutkově obdobných případu žalobkyně. V souladu s ustanovením § 13 občanského zákoníku, podle kterého každý, kdo se domáhá právní ochrany, může důvodně očekávat, že jeho právní případ bude rozhodnut obdobně jako jiný právní případ, který již byl rozhodnut a který se s jeho právním případem shoduje v podstatných znacích; byl-li právní případ rozhodnut jinak, má každý, kdo se domáhá právní ochrany, právo na přesvědčivé vysvětlení důvodu této odchylky, soud ze závěrů této judikatury vycházel i posouzení nyní souzené věci.
76. Jde o věci BAU-STAV a.s. v. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutou Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 19. 4. 2023, č.j. 1 Afs 104/2022-44 (daň z příjmů

právnických osob), CZ Hartmann, s.r.o. v. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutou Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 31. 3. 2022, č.j. 3 Afs 427/2019-40 (daň z příjmů právnických osob), a VJB PARTNER, spol. s r.o. v. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutou rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2021, č.j. 3 Afs 393/2019-43 (daň z příjmů právnických osob), ze dne 26. 8. 2020, č.j. 8 Afs 78/2018-65 (daň z přidané hodnoty), a ze dne 5. 8. 2020, č.j. 10 Afs 11/2020-55 (daň z přidané hodnoty).

77. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
78. Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.
79. Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů se spojenými osobami pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou i osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.
80. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 4. 2023, č.j. 1 Afs 104/2022-44, k výkladu těchto ustanovení uvedl: *„K aplikaci tohoto ustanovení soud uvádí, že aby správce daně mohl přistoupit k úpravě základu daně, musí předně prokázat, že se ve věci jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení. Druhou podmínkou pro uvedený postup je zjištění, že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Ve vztahu k oběma těmito skutečnostem nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní správce daně. Má-li za prokázané, že smluvními stranami příslušného právního jednání jsou spojené osoby, a že si sjednaly ceny odlišně od cen obvyklých, nemůže ještě bez dalšího základ daně upravit. Subjektu, jemuž má být základ daně upraven, musí totiž poskytnout prostor, aby zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlil. V této fázi nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od ostatních (tj. předchozích) podmínek pro úpravu základu daně, daňový subjekt. Je na něm, aby tvrdil a prokázal zvláštní a obvyklým poměrům trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny obvyklé. Jestliže rozdíl uspokojivě nedoloží, bude mu o něj základ daně upraven (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, či ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61).“*

a)

81. Soud neshledal důvodnou zcela obecnou námitku žalobkyně o tom, že *„i kdyby zcela hypoteticky měla být žalobkyně spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP (jakože není)...“*, uvedenou zdola na str. 7 žaloby.
82. I zde lze odkázat na závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 4. 2023, č.j. 1 Afs 104/2022-44. Nejvyšší správní soud uvedl: *„Stěžovatel zpochybňuje závěr krajského soudu stran prokazování úmyslu. Podle stěžovatele je relevantní, zda o svém zapojení do řetězce spojených osob věděl, či nikoli. Nejvyšší správní soud již na tuto otázku odpověděl ve své dřívější judikatuře, na kterou ostatně krajský soud odkázal (rozsudek č. j. 7 Afs 47/2013-31; dále např. rozsudek ze stejného dne č. j. 7 Afs 48/2013-31, ze dne 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 313/2019-43, a ze dne 30. 9. 2021, č. j. 4 Afs 75/2021-30). V rozsudku č. j. 7 Afs 47/2013-31 kasační soud uvedl následující: „Díky ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů*

nedopadá (...) „jen a pouze“ na osoby, které skutečně a bezprostředně (...) vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Takovému významu neodpovídá použitá dikce zákona – slovo „převážně“. Nejde tedy jen o uvedené důvody, ale i o důvody jiné (např. u posuzované reklamní služby může jít o zvýšení povědomí o existenci a činnosti stěžovatelky). Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovaly z něj.“ Nejvyšší správní soud v daném rozsudku dále konstatoval, že „osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (...). Na tom nic nemění ani domněnka stěžovatelky, že finanční ředitelství je povinno prokázat jí subjektivní stránku takového nekalého jednání, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tj. že smluvní vztah uzavřela s vědomím možného snížení svého základu daně. Otázka zavinění má své opodstatnění v právu trestním, ale nikoliv v nalézacím řízení při správě daní (právu daňovém). (...) Stěžovatelka se proto mylí, pokud dovozuje, že bylo povinností správních orgánů prokázat a doložit důkazy, že stěžovatelka byla vědomě zapojena do řetězce jinak spojených osob ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V tomto směru postačí, pokud správní orgány doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami.“ Stěžovatel se domnívá, že nevytvořil žádný právní vztah za účelem snížení základu daně. Namítá také, že smluvní vztah uzavřel pouze se společností KV Production Servis, aniž by měl povědomí o existenci dalších osob zapojených do řetězce. I k tomu Nejvyšší správní soud odkazuje na výše citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 47/2013-31, ve kterém uvedl, že § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá „jen a pouze“ na osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Účelem spojení musí být „převážně“ snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Týká se to všech osob, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovaly z něj. V projednávané věci přitom správní orgány prokázaly, že posuzované obchodní transakce byly uskutečněny převážně za účelem snížení základu daně. Podstatné je to, že správní orgány i krajský soud vyšly ze skutečností, které podporují závěr, že stěžovatel se účastnil řetězce jinak spojených osob. Šlo zejména o personální propojení jednotlivých společností skrze M. J., který zastával roli jednatele a měl dispoziční oprávnění k účtu jednotlivých společností, i skrze společnost Production Invest. Teprve poté žalovaný vyhodnotil cenu za reklamu účtovanou stěžovateli jako několikanásobně vyšší než je cena obvyklá, a konstatoval, že cena fakturovaná Českou televizí, tedy na počátku řetězce obchodních společností, je výrazně nižší, než cena fakturovaná stěžovateli, nacházejícímu se na konci tohoto řetězce.”

83. V rozsudku ze dne 31. 3. 2022, č.j. 3 Afs 427/2019-40, Nejvyšší správní soud uvedl: „Nedůvodná je rovněž námitka uplatněná v bodech 33-35 kasační stížnosti, jejíž podstatou je náhled stěžovatelky, že si správce daně svévolně vybíral, který ze subjektů zapojených do dodavatelských řetězců „sankcionuje“, tedy upraví mu základ daně. Tento náhled je mylný. Správce daně při aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nemá žádný prostor pro úvahu, kterému daňovému subjektu základ daně zvýší. Tato úprava (zvýšení) daňového základu daně z příjmů z podstaty věci přichází v úvahu pouze u toho subjektu, který si náklady (výdaje) na zboží či službu, jejichž je odběratelem, odečte (může odečíst) od příjmů, k jejichž dosažení (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) byly vynaloženy. V nynější věci je to stěžovatelka, která za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vynaložila náklady na reklamní služby. Úvaha stěžovatelky,

*zda správce daně v souvislosti s posuzovanými plněními neměl upravit základ daně České televizi, tj. počátečnímu článku identifikovaných řetězců, tudíž neobstojí.”*

84. V rozsudku ze dne 28. 1. 2021, č.j. 3 Afs 393/2019-43, Nejvyšší správní soud uvedl: *„Spojenou osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je tak každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Právě touto osobou je v nynější věci stěžovatelka, konečná příjemkyně reklamních služeb, která si náklady na ně vynaložené podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnila za účelem výpočtu základů daně za příslušná zdaňovací období. Nejvyšší správní soud současně konstantně judikuje, že ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je „konstruováno objektivně tak, že rozhodující je odlišnost sjednaných cen mezi spojenými osobami od cen mezi nezávislými subjekty za stejných nebo obdobných podmínek, bez uspokojivého doložení tohoto důvodu, a [...] neposkytuje prostor pro hodnocení subjektivní stránky jednání spojených osob“ (viz rozsudek ze dne 23. 4. 2020, č. j. 4 Afs 468/2019 – 37). Jinými slovy, není povinností daňových orgánů prokázat, že daňový subjekt byl do řetězce jinak spojených osob zapojen vědomě. Postačí, pokud daňové orgány doloží, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm zapojen daňový subjekt, že došlo k toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro daňový subjekt a zároveň že prokazatelně existuje odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, a č. j. 7 Afs 48/2013-31, či ze dne 29. 5. 2018, č. j. 2 Afs 131/2018-59).” Nejvyšší správní soud dále uvedl: „Nedůvodná je rovněž související námitka, dle které neobstojí závěr, že stěžovatelka věděla, anebo měla vědět, že je zapojena do podvodného dodavatelského řetězce; ten je podle stěžovatelky v rozporu s judikaturou opřen o zjištění, že některé subjekty sídlily na virtuálních adresách, případně nezveřejňovaly účetní závěrky. Krajský soud v odst. 30 napadeného rozsudku s přílehlavým odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 47/2013-30, zcela správně vysvětlil, že ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů neskýtá pro hodnocení zavinění (subjektivní stránky) žádný prostor (viz též další rozhodnutí tohoto soudu citovaná v odst. [34] tohoto rozsudku), a proto tento aspekt věci nebral při svém rozhodování v potaz.”*
85. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu vyšel ze skutečností, které podporují závěr, že žalobkyně účastnila řetězce jinak spojených osob. Žalovaný na stranách 22 až 35 odůvodnění napadeného rozhodnutí popsal podobu řetězců, popsal nestandardní okolnosti jednotlivých případů a jejich vzájemné souvislosti. Na stranách 33 až 35 tyto skutečnosti shrnul v části označené slovy *„Spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP”*. Tyto skutečnosti jsou zcela obdobné skutečnostem vytýkaných shora uvedenou judikaturou v obdobných věcech.
86. Soud má na základě těchto skutečností za to, že správní orgány prokázaly, že posuzované obchodní transakce byly uskutečněny převážně za účelem snížení základu daně. Šlo zejména o personální propojení skrze pana M. J. a jeho dispoziční práva k účtům zúčastněných společností, nekontaktnost zúčastněných společností, nezveřejňování účetních závěrek, přístup žalobkyně k uzavírání smluvních vztahů a jejich fungování.
- b)
87. Soud neshledal důvodnými ani námitky žalobkyně o tom, že správní orgány *„neprokázaly, že se ceny sjednané liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.”*

88. I zde lze odkázat na závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 4. 2023, č.j. 1 Afs 104/2022-44. Nejvyšší správní soud uvedl: „*Správce daně stanovil cenu obvyklou tak, že sečetl ceníkovou cenu a cenu výroby sponzorského vzkazu. Takový postup označil Nejvyšší správní soud za logický a srozumitelný již v rozsudku ze dne 30. 9. 2021, č. j. 4 Afs 75/2021-30. V rozsudku ze dne 31. 3. 2022, č. j. 3 Afs 427/2019-40, soud uzavřel, že krajský soud nepochybil, potvrdil-li jako správný postup daňových orgánů, které při určení obvyklých cen vycházely z ceníků vysílacího času společnosti Media Master, z nichž v rozhodném období při uzavírání smluv o prodeji vysílacího času vycházela Česká televize, jako tomu bylo v projednávaném případě. K tomu soud uvedl, že je logické, že pokud je třeba určit obvyklou cenu, za kterou konkrétní dodavatel poskytuje konkrétně vymezenou službu nezávislým osobám, a správce daně má k dispozici veřejně poskytovaný ceník služeb tohoto dodavatele, vychází při určení obvyklé ceny právě z ceníkových cen. V takových případech nedává rozumný smysl konstruovat cenová rozpětí, jak je to obvyklé v situacích, kdy cenu konkrétní služby nelze určit přímo, ale je třeba použít srovnání s cenami jiných dodavatelů, kteří poskytují obdobnou službu. Platí to zvláště, pokud je dodavatelem konkrétně vymezené služby (odvysílání sponzorského vzkazu) výlučně Česká televize, tj. jediná veřejnoprávní televize v ČR. Přitom není důvodu se od těchto závěrů v nyní projednávaném případě odchýlovat. Nadto je třeba podotknout, že daňové orgány při určení částek obvyklých cen vycházely z co nejvýhodnějších závěrů pro stěžovatele. Kromě ceníkových cen dodavatele totiž rovněž zjistily, za jaké ceny byl reklamní prostor (sponzoring pořadů) Českou televizí „prodán“ prvním článkům v řetězcích (společnostem Brenta, Action Racing Mania a Light Promotion). Tyto „skutečně dosažené ceny shodné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty“ přitom byly ještě výrazně nižší než ceny ceníkové, a pro stěžovatele by tedy byly vlastně méně výhodné, jak trefně uvedl i krajský soud.*”
89. V rozsudku ze dne 31. 3. 2022, č.j. 3 Afs 427/2019-40, Nejvyšší správní soud uvedl: „*Pokud jde o druhou podmínku pro úpravu základu daně, stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že obvyklá cena, respektive cena sjednaná v běžných obchodních vztazích, nemusí být nezbytně určena intervalem nejčastěji realizovaných cen (podle stěžovatelky z rozsudku č. j. 8 Afs 80/2007 - 105 vyplývá, že tomu tak být musí), nýbrž lze ji vyčíslit i jedinou konkrétní částkou. Závěr krajského soudu je správný. Nejvyšší správní soud již dříve v reakci na obdobné kasační námítky uvedl, že i podle rozsudku, jehož se stěžovatelka dovolává, lze cenu obvyklou stanovit určitou částkou (tj. bez rozpětí), a to v případech, kdy je hodnocena konkrétně vymezená věc anebo služba (viz rozsudky ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018 - 29, odst. 44, či ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018 - 61, odst. 31). Existuje vícero způsobů, jak obvyklou cenu určit, přičemž vždy záleží na okolnostech případu, který způsob bude nejvhodnější (viz rozsudek ze dne 7. 4. 2020, č. j. 10 Afs 217/2018 - 43, odst. 17). V některých situacích nebude stanovení obvyklé ceny za pomoci rozpětí cen shodných či obdobných obchodů realizovaných v témže čase a místě vůbec možné, typicky proto, že se bude jednat o nepřilíš častý obchod a správce daně tak nebude vůbec schopen získat informace o obdobných obchodech (viz například rozsudek č. j. 10 Afs 217/2018 - 43). Rovněž mohou nastat situace, v nichž bude vytváření cenového intervalu jednoduše zbytečné. O takové případy se jedná typicky tehdy, disponuje-li správce daně informacemi o „skutečně dosažené ceně shodné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty“ (viz rozsudek ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81), tedy tehdy, je-li správci daně známa informace o ceně, za kterou zboží či službu pořídil od výrobce první „přeprodejce“ v rámci vytvořeného řetězce společností, a to za předpokladu, že mezi výrobcem a prvním „přeprodejcem“ není zjištěna žádná vazba, tj. jedná-li se o nezávislé osoby. Je rovněž logické, že pokud je třeba určit obvyklou cenu, za kterou konkrétní dodavatel poskytuje konkrétně vymezenou službu, nezávislým osobám a správce daně má k dispozici veřejně poskytovaný ceník*

služeb tohoto dodavatele, vychází při určení obvyklé ceny právě z ceníkových cen. V takových případech nedává rozumný smysl konstruovat cenová rozpětí, jak požaduje stěžovatelka a jak je to obvyklé v situacích, kdy cenu konkrétní služby nelze určit přímo, ale je třeba použít srovnání s cenami jiných dodavatelů, kteří poskytují obdobnou službu (viz již citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 129/2018 - 29). Právě tak tomu je i v nyní posuzované věci, kdy dodavatelem konkrétně vymezené služby (odvysílání sponzorského vzkazu), byla výlučně Česká televize, tj. jediná veřejnoprávní televize v ČR. Krajský soud proto nepochybil, potvrdil-li jako správný postup daňových orgánů, které při určení obvyklých cen vycházely z ceníků vysílacího času společnosti Media Master, z nichž v rozhodném období při uzavírání smluv o prodeji vysílacího času vycházela Česká televize. K obecnějším námitkám stěžovatelky, že správce daně má vycházet z takových závěrů, které se jeví pro daňový subjekt nejvýhodnější (bod 18 kasační stížnosti), a že způsob určení obvyklé ceny, který daňové orgány zvolily, nevedl ke spolehlivému a objektivnímu závěru (bod 23 kasační stížnosti), je nutno uvést, že daňové orgány, ač to ve svých rozhodnutích výslovně neuvádějí, při určení částek obvyklých cen ve skutečnosti ze závěrů pro stěžovatelku co nejvýhodnějších vycházely. Kromě ceníkových cen dodavatele (z nichž při svém rozhodování vycházely) totiž rovněž zjistily, za jaké ceny dodavatel (Česká televize) přeprodávanou službu prodal prvním článkům v řetězcích (společnostem KV Production a Praha Production). Nezjistily přitom (a ani stěžovatelka nic takového netvrdí), že by mezi Českou televizí a danými společnostmi existovaly jakékoli „nestandardní“ vazby. Tyto skutečně dosažené ceny shodně komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty“ přitom byly ještě výrazně nižší než ceny ceníkové a tedy pro stěžovatelku méně výhodné (viz odst. [3] tohoto rozsudku; Česká televize fakturovala uvedeným společnostem za odvysílání sponzorského vzkazu pro pět inzerentů částky 120 000 Kč, respektive 140 000 Kč, tedy v přepočtu na jednoho inzerenta pouze 24 000 Kč, respektive 28 000 Kč). Rovněž v případě cen za výrobu sponzorských vzkazů daňové orgány vycházely z částek určených ve prospěch stěžovatelky, tj. z ceny 12 000 Kč. Oba sponzorské vzkazy byly totiž za uvedenou částku vyhotoveny pro celkem pět inzerentů. Pro jednoho inzerenta tak cena za vyhotovení vzkazu činila v přepočtu pouze 2 400 Kč (viz obdobně rozsudek č. j. 10 Afs 11/2020 - 55).”

90. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 28. 1. 2021, č.j. 3 Afs 393/2019-43.
91. Žalovaný se předmětnou otázkou zabýval v odůvodnění napadeného rozhodnutí na stranách 35 až 41 v části označené slovy „Postup stanovení referenčních cen“, přičemž v této souvislosti hodnotil i obsah svědeckých výpovědí pana J. a paní H.
92. V případě žalobkyně byla obvyklá cena stanovena zcela stejným způsobem, který, jak uvedeno shora, prošel úspěšně přezkumem Nejvyššího správního soudu. Skutkové okolnosti případu žalobkyně jsou obdobné věcem souzeným Nejvyšším správním soudem.
93. Postupu správních orgánů tedy není co vytknout.
94. Pokud žalobkyně tvrdí, že součástí služby byla i další jím v žalobě zmíněná plnění, je nutné uvést, že se žalobkyni nic takového nepodařilo prokázat. Nebylo prokázáno, v čem konkrétně ve vztahu ke konkrétním plněním měly tyto jiné služby spočívat a tedy ani, že ve skutečnosti byly poskytnuty.
95. Žalobkyně nedůvodně namítá, že „správce daně nepřinesl jediný důkaz o tom, že by tyto činnosti netvořily zaplacenou cenu“, neboť to nebyl správce daně, koho tížilo břemeno tvrzení a břemeno důkazní.

96. Žalobkyně se opírala o výpovědi pana J. a paní H. Žalovaný se obsahem výpovědi pana J. podrobně zabýval na stranách 37 až 39, obsahem výpovědi paní H. na straně 40 napadeného rozhodnutí. Soud se s tímto hodnocením ztotožňuje, nepovažuje je za spekulativní, nýbrž správné a logické.
97. Svědecké výpovědi obou svědků byly zcela obecné a v rozporu s jinými důkazy. V případě pana J. šlo zejména o jeho vyvrácené tvrzení, že pořady si nemohli zakoupit další zájemci, neschopnost sdělit, u koho byly objednány analýzy sledovanosti při existenci elektronického měření sledovanosti Asociací televizních organizací, nesrovnatelnost služeb s televizními stanicemi Nova nebo Prima, dále, že v rozporu s výpovědí měla logo na základě smluv předat žalobkyně, že logo a znění sponzorského odkazů bylo stejné, logo žalobkyně je veřejně dostupné na webových stránkách Úřadu průmyslového vlastnictví, není tedy zřejmé v čem mělo spočívat právní ověření závadnosti loga, což platí i pro jednoduchý reklamní text, že nedošlo k vysvětlení marže ve výši 20% či nedošlo k rozklíčování subdodavatelských struktur. Nic konkrétního ve své výpovědi neuvedla ani paní H.
98. Hodnotil-li tedy žalovaný výpověď pana J. jako nevěrohodnou a výpověď paní H. jako neprůkaznou, je jeho závěr správný. Zcela obecnými jsou i citace z výpovědi paní H., které uvedla žalobkyně v žalobě.
99. Nedůvodnou je i námitka o „*tzv. esenciálních nákladech*“. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neprokázala, že by jí byla poskytnuta jí tvrzená další plnění, je nezbytné vycházet z toho, že tato jiná plnění poskytnuta nebyla. Nikoli z toho, že poskytnuty byly a proto je nutné jejich výši určit formou esenciálních nákladů. Přistoupit ke stanovení esenciálních nákladů by nebylo možné ani z toho důvodu, že zde nebyly splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek a nejednalo se o náklady, kterých bylo nevyhnutelně třeba pro realizaci výnosů, jak správně odkazem na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu poznamenal žalovaný na straně 43 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

### C.

100. Důvodnou soud neshledal ani námitku žalobkyně o tom, že si „*žádným vytýkaným nákladem na reklamu nesnížila základ daně*“.
101. Předně je nezbytné uvést, k námitce nicotnosti napadeného rozhodnutí, že i pokud by byla žalobní námitka o neponížení daňového nákladu důvodná, bylo by to důvodem nezákonnosti napadeného rozhodnutí, nikoli důvodem jeho nicotnosti. Nejednalo by se totiž o natolik zásadní vadu, pro kterou by bylo nutné na napadené rozhodnutí pohlížet, jakoby vůbec neexistovalo.
102. Dále je potřebné znovu zopakovat, že v daňovém řízení leží břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu ke skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních, výhradně na daňovém subjektu.
103. Nelze tedy shledat důvodnými námitky žalobkyně o tom, že to byl správce daně, kdo „*měl jednoznačně a správně stanovit, zda o předmětné rozparované náklady byl základ daně vůbec snížen*“. To bylo povinností žalobkyně.
104. Ač se na první pohled může jevit, že tvrzení, že si žalobkyně „*žádným vytýkaným nákladem na reklamu nesnížila základ daně*“, je tvrzením negativním, které není možné prokázat, opak je pravdou.

105. V této souvislosti je potřebné znovu zopakovat i to, že z § 23 odst. 1 zákona o dani z příjmů vyplývá, že je nezbytné respektovat věcnou a časovou souvislost toho kterého daňově účinného výdaje.
106. Výdaje tedy s ohledem jejich vynaložení spadaly do roku 2013 a 2014. Pokud se žalobkyně rozhodla tuto věcnou a časovou souvislost zcela či zčásti nerespektovat, či provést jiné časové rozlišení výdajů, bylo na ní, aby konkrétním způsobem tvrdila a současně prokázala, jakými konkrétními kroky se tak stalo. Žalobkyně tedy mohla, ba byla povinna, zdánlivě negativní tvrzení potvrdit svým jiným pozitivním tvrzením.
107. To se však žalobkyni nepodařilo.
108. Jak vyplývá z ustanovení § 6 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví, jsou účetní jednotky povinny zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, (dále jen "účetní případy") účetními doklady. Účetní jednotky jsou povinny zaznamenávat účetní případy v účetních knihách (dále jen "účetní zápisy") pouze na základě průkazných účetních záznamů podle odstavce 1.
109. Pokud chtěla žalobkyně prokázat, že si „žádným vytrýkaným nákladem na reklamu nesnížila základ daně“, musela by u každého z nákladů uvést, kdy a na základě jakých skutečností došlo k jejich časovému rozlišení, a toto své tvrzení doložit interními nebo vnitřní účetními doklady, ze kterých by vyplývalo, že došlo k jejich odúčtování ve prospěch strany Dal na účet 381000.
110. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k námitce žalobkyně uvedl: „*Odvolatel obecně v odpovědi na písemnost Seznámení, viz bod [23], uvádí jako nové zjištění, že kontrolou obrátů v hlavní knize zjistil, že v roce 2013 a 2014 došlo účetním zápisem MD 381000 Náklady příštích období / D 518006 – Reklama, propagace k časovému rozlišení nákladů vynaložených na televizní reklamu. Svě tvrzení však nedoložil a neprokázal žádným důkazním prostředkem. Odvolací orgán tvrzení odvolatele prověřil a zjistil, že v roce 2013 i 2014 došlo k částečnému časovému rozlišení všech nákladů vynaložených na reklamu a propagaci (tj. nejen nákladů souvisejících s reklamou v TV pořadech) záúčtovaných na účtu 518006, a to účetními zápisy OB26 ze dne 31. 12. 2013 ve výši 16 507 145,- Kč a OB27 ze dne 31. 12. 2014 ve výši 3 375 000,- Kč, z nichž vyplývá, že nebyly přeúčtovány celé náklady vynaložené na reklamu záúčtované v jednotlivých letech na účty 518006, ale pouze jejich nekonkretizovaná část. Oba účetní zápisy byly provedeny jednou souhrnnou částkou, ze které však není patrné, které konkrétní náklady a v jaké výši byly z účtu 518006 na účet 381000 přeúčtovány a odvolatel tyto účetní položky nekonkretizoval a nespécifikoval. Navíc z účetních výkazů roků 2015 až 2022 zveřejněných ve Sbírce listin je patrné, že u položek záúčtovaných na účet 381000 proběhlo jejich záúčtování na vrub nákladů v následujících účetních obdobích. Odvolací orgán navíc podotýká, že odvolatelem záúčtované náklady za reklamní služby, které byly předmětem kontrolních zjištění, byly správcem daně pouze buď upraveny na cenu obvyklou a ponechány v nákladech nebo případně upraveny na cenu obvyklou a přesunuty do daňových nákladů správného zdaňovacího období v souladu se zákonnými předpisy. Odvolací orgán proto nemůže zohlednit předmětné zjištění odvolatele v konečném rozhodnutí o odvolání a shledává předmětnou odvolací námitku za nedůvodnou.*”
111. Soud se s hodnocením žalovaného ztotožňuje.
112. Žalobkyně své tvrzení založila na tom, že „na straně Dal (D) je značný obrát za období 2013 ve výši 16 507 145 Kč a za období 2014 ve výši 3 375 000 Kč“. Z této skutečnosti však bez

dalšího nevyplývá, že je tato částka složena právě žalobkyní tvrzených reklamních služeb ve výši 8 475 000 Kč v roce 2013 a 3 375 000 Kč v roce 2014.

113. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, když žalobkyně tuto skutečnost v žalobě nerozporovala, došlo k odúčtování nákladů ve prospěch strany Dal na účet 381000, a to účetními zápisy OB26 ze dne 31. 12. 2013 ve výši 16 507 145,- Kč a OB27 ze dne 31. 12. 2014 ve výši 3 375 000,- Kč. Vzhledem k tomu však, že oba účetní zápisy byly provedeny jednou souhrnnou částkou, aniž by byly konkretizovány a specifikovány, nešlo z nich tedy zjistit, zda šlo právě o žalobkyní tvrzené předmětné reklamní služby. Vzhledem k tomu, že tvrzení žalobkyně bylo úplné, nebyl důvod ji správními orgány jakkoli dále poučovat či k čemukoli ji vyzývat.
114. Nad rámec uvedeného lze zopakovat závěr žalovaného o tom, že „*navíc z účetních výkazů roků 2015 až 2022 zveřejněných ve Sbírce listin je patrné, že u položek zaúčtovaných na účet 381000 proběhlo jejich zúčtování na vrub nákladů v následujících účetních obdobích*“. Tuto skutečnost potvrdila i žalobkyně, když se v této souvislosti zmiňuje o letech 2015, 2016, 2017 a 2018. I pokud by bylo pravdivým tvrzení žalobkyně o časovém rozlišení předmětných služeb, což jak uvedeno shora prokázáno nebylo, ponížila by si žalobkyně v následujících zdaňovacích obdobích svůj daňový základ neoprávněně, a to o částky, které jak také uvedeno shora, neodpovídaly obvyklé ceně zjištěné.
115. Konečně, pokud jde o řízení soudní, toto není pokračování řízení daňového, proto v něm žalobkyně nemůže zásadně ve svůj prospěch předkládat tvrzení a důkazy, které měla předložit již v řízení daňovém. Přesto lze k žalobkyní při soudním jednání předloženým listinám konstatovat, že ani tyto nejsou interními nebo vnitřní účetními doklady, ze kterých by vyplývalo, že došlo k odúčtování právě žalobkyní tvrzených předmětných nákladu ve prospěch strany Dal na účet 381000. Z žalobkyní při soudním jednání předložených listin nevyplývá nic jiného, než to, co zjistil žalovaný. Tedy, že nikoliv jednotlivé výdaje, nýbrž souhrnná částka nižší než souhrn „*reklamy, propagace, inzerce*“ za předmětná zdaňovací období byla souhrnnými zápisy ze dne 31. 12. 2013 a 2014 převedena ve prospěch strany Dal.

## VI.

### Rozhodnutí soudu

116. Soud neshledal žádný z žalobkyní uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

## VII.

### Odůvodnění neprovedení důkazů

117. Soud neprovedl žádný další z navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

## VIII.

### Náklady řízení

118. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Poučení:**

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

Plzeň 4. dubna 2024

Mgr. Alexandr Krysl v.r.  
předseda senátu