



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **HTP Moravia s.r.o.**, se sídlem Mlýnská 446/45, Brno, zast. JUDr. Jiřím Sehnalem, advokátem, se sídlem Politických vězňů 27, Kolín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2023, č. j. 31 Af 5/2022-55,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává**.

**O d ů v o d n ě n í:**

**1. Vymezení věci**

[1] Kasační stížností žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojí proti v záhlaví uvedenému rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2021, č. j. 39585/21/5200-11432-709409.

[2] Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil dodatečný platební výměr ze dne 10. 7. 2020, č. j. 3277552/20/3001-51521-712520, kterým Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil stěžovatelce daň z příjmů právnických osob (DPPO) za zdaňovací období od 1. 4. 2015 do 31. 3. 2016 ve výši 514 140 Kč a zároveň jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 102 828 Kč.

[3] Důvodem doměření DPPO byla skutečnost, že stěžovatelka neprokázala, že náklady na reklamu od dodavatele Contracto s. r. o. (dále jen „dodavatel Contracto“) ve výši 1 935 000 Kč jsou daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 30. 4. 2016 (dále jen „ZDP“), a že náklady na cestovné ve výši 477 028 Kč představují náklady daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 2 písm. k) ZDP.

## 2. Rozhodnutí krajského soudu

[4] Stěžovatelka napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou krajský soud v souladu s § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), jako nedůvodnou zamítl.

[5] Krajský soud se nejprve zabýval daňovou uznatelností nákladů na reklamu. Spornou otázkou bylo, zda stěžovatelka prokázala, že uplatněné náklady na reklamu od dodavatele Contracto za poskytnutí reklamních služeb (zprostředkování vysílání videospotu na světelné LED obrazovce umístěné na budově na adrese Trnitá 280, Brno) jsou náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP a zda toto plnění proběhlo tak, jak deklaruje. Podle krajského soudu stěžovatelka nezpochybnila, že na ni přešlo důkazní břemeno v důsledku výzvy správce daně k prokázání skutečností ze dne 15. 8. 2018, č. j. 3820555/18/3001-60563-711746, a posuzoval tedy pouze to, zda důkazní břemeno unesla. Dospěl přitom k názoru, že nikoliv. I když stěžovatelka prokázala, že reklamní spoty v šetřeném zdaňovacím období byly přehrávány, neodstranila pochybnosti týkající se četnosti těchto přehrávání. Rozhodného zdaňovacího období se týkají celkem tři smlouvy o zprostředkování světelné reklamy uzavřené mezi stěžovatelkou a dodavatelem Contracto ve dnech 29. 12. 2014, 26. 6. 2015 a 28. 12. 2015 (dále jen „reklamní smlouvy“). V čl. III. odst. 2 všech uvedených reklamních smluv bylo shodně stanoveno, že reklamní spot v délce 20 sekund bude vysílán v čase 0:00 – 24:00, minimálně 2× za hodinu, a to minimálně 26× denně. Ze stěžovatelkou předložených play listů zobrazujících týdenní harmonogramy v jednotlivých měsících je pak podle krajského soudu patrné, že byl reklamní spot vysílán 2 – 3× v časovém pásmu tří hodin, celkem 19× za den. Jednotlivé údaje o četnosti vysílání reklamy spolu tedy vzájemně nekorespondují. Stejně tak podle krajského soudu uvedeným údajům neodpovídá dopis ze dne 19. 11. 2015, kterým společnost ECODIN, s.r.o., se sídlem Holečkova 789/49, Praha (dále jen „společnost ECODIN“ – v současnosti již vymazána z obchodního rejstříku), jako vlastník LED obrazovky, na které příslušná reklama probíhala, odmítla navýšení počtu přehrávání za hodinu při zachování ceny. Společnost ECODIN uvedla, že sjednaný počet vysílání dodržuje, oproti plánu reklamní spot v některých vysílacích časech přehrává celkem 3× za hodinu. Z toho krajský soud dovodil, že minimálně do dne 19. 11. 2015 nebyla četnost reklamy stěžovatelem ani dodavatelem Contracto vůbec kontrolována, když si tohoto údajného navýšení nevšimli. Pochybnosti o četnosti přehrávání reklamy neodstranily ani svědecké výpovědi učiněné v rámci daňové kontroly, jelikož jak svědek K., tak svědek T, uvedli pouze to, že příslušná reklama byla vysílána, nikoliv však již jak často. Z uvedených důvodů tak podle krajského soudu není zřejmý rozsah poskytovaného plnění, a takto vynaložené náklady proto nemohou být daňově uznatelné.

[6] Zároveň krajský soud nepovažoval za průkazné fotografie příslušné LED obrazovky a k nim příslušející snímky metadat. Uvedl, že fotografie samotné prokazují pouze to, že reklamní spot byl vysílán (o čemž není sporu), ale nejsou způsobilé prokázat četnost jeho

pokračování

vysílání. Metadata nadto nepovažoval za průkazná, jelikož je možné s nimi snadno manipulovat. Za ne zcela průkazné považoval krajský soud rovněž předložené playlisty. Uvedl, že je nelze považovat za playlisty reálné, jelikož v nich absentují údaje o vysílání dalších reklamních spotů (tj. nejen spotu stěžovatelky), a tedy neobsahují reálně ověřitelnou informaci o tom, jak a kdy byly spoty stěžovatelky vysílány.

[7] Závěrem krajský soud nepřisvědčil argumentaci stěžovatelky týkající se tzv. esenciálních nákladů. V daném případě byla stěžovatelce daň stanovena dokazováním. Přiznání esenciálních výdajů je přitom možné pouze v případě stanovení daně podle pomůcek. Pro tento postup tak nebyly splněny zákonné podmínky.

### 3. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Stěžovatelka proti rozsudku krajského soudu podala kasační stížnost z důvodu nesprávného právního posouzení právní otázky krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Navrhla proto, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu i žalovaného, že neunesla důkazní břemeno z hlediska vynaložených nákladů na reklamu. Podle stěžovatelky předestřený rozpor v údajích o počtu odvysílání ve skutečnosti rozporem není. Stran smluvního ujednání s dodavatelem Contracto poukazuje stěžovatelka na to, že četnost vysílání 2× za hodinu odpovídá požadavku na minimálně 26 odvysílání za den. Celkový počet vysílaných spotů za den při četnosti 2× za hodinu je 48. To nepochybně splňuje požadavek na odvysílání alespoň 26 reklamních spotů za den. Zároveň podle stěžovatelky není platná interpretace krajského soudu ohledně toho, že by z playlistů vyplývalo, že reklamní spot bude vysílán 2 – 3× v časovém pásmu tří hodin, tj. celkem 19× za den. Stěžovatelka tvrdí, že rozsah 2 – 3 odvysílání ve skutečnosti představuje počet vysílání spotu do hodiny v rámci jednotlivých tříhodinových vysílacích bloků. Stěžovatelka tuto skutečnost dovozuje z toho, že dodavatel Contracto v rámci playlistu potvrdil, že v rozhodném období k vysílání reklamy došlo minimálně 48× za den, a tedy je závěr krajského soudu chybný. Zároveň znovu poukázala na dopis společnosti ECODIN ze dne 19. 11. 2015, podle kterého měl vlastník LED obrazovky dobrovolně navyšovat frekvenci reklamy v hlavním vysílacím čase na 3 přehrání za hodinu.

[10] Dále stěžovatelka nesouhlasí s argumentací krajského soudu ohledně neprůkaznosti metadat a playlistů. Metadata jsou podle stěžovatelky standardním důkazním prostředkem a nevidí důvod, proč je v daném případě nepovažovat za průkazná. Pouze to, že manipulace s metadaty je technicky možná, ještě neznamená, že k ní skutečně došlo. Pro jejich vyvrácení by tak krajský soud musel prokázat, že s metadaty skutečně manipulováno bylo, což neučinil. Co se týká playlistů, pak stěžovatelka poukázala na to, že kompletní playlisty tak, jak si představuje krajský soud, žalovaný v rámci daňové kontroly nevyžadoval, a tudíž mu je stěžovatelka nepředložila.

[11] Poslední kasační námitka se týká přiznání esenciálních nákladů. Podle stěžovatelky není možné uplatnit princip „všechno nebo nic“. Má za to, že by to vedlo k absurdní situaci, kdy by při prokázání 99 % nákladů žalovaný neměl uznávat nic, zatímco při prokázání 100

% by za daňově uznatelné považoval všechny takové náklady. Alespoň esenciální výdaje jí proto měly být přiznány.

[12] Žalovaný k otázce prokázání daňové uznatelnosti nákladů na reklamu zopakoval, že údaje o četnosti vysílání reklamního spotu spolu vzájemně nekorespondují. Předložené důkazy pochybnosti správce daně nevyvrátily, ale naopak spíše prohloubily. Fotografie provedené reklamy a printscreeny metadat mohou prokázat nejvýše to, že reklama vysílána byla (což však mezi stranami není sporné), nikoliv již, jak často k vysílání docházelo. Světlo do věci nevnesly ani svědecké výpovědi, z kterých je rovněž patrné pouze to, že k nějakému plnění došlo, ale ne, v jakém rozsahu se tak stalo. K playlistům uvedl, že se jedná pouze o jeden z typů důkazních prostředků, který nemá výsadní postavení oproti důkazním prostředkům ostatním. Jejich předložení tak automaticky neznamená unesení důkazního břemene, obzvláště za situace, kdy se nejedná o komplexní playlist dané LED obrazovky, ale pouze o dokument obsahující neurčité údaje, které není možné ověřit. V otázce metadat stěžovatelka podle žalovaného zcela míjí podstatu argumentace krajského soudu, který netvrdil, že metadata byla účelově změněna (antedatována), ale pouze to, že je snadno upravovat lze, a proto nemají velkou důkazní hodnotu. K esenciálním výdajům žalovaný předně poukázal na to, že touto argumentací stěžovatelka *de facto* připouští, že o skutečném rozsahu reklamy panují výrazné pochybnosti, když žádá jejich přiznání. Podle žalovaného nedošlo k naplnění podmínek pro přechod na stanovení daně podle pomůcek, přiznání esenciálních nákladů tudíž nebylo na místě.

#### 4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Podstata věci spočívá v posouzení otázky daňové uznatelnosti výdajů na reklamu z hlediska unesení důkazního břemene stěžovatelky. Současně se jedná o to, zda měl správce daně při neprokázání konkrétního rozsahu nákladů na reklamu zohlednit alespoň esenciální výdaje stěžovatelky.

[16] Důkazní břemeno v daňovém řízení ohledně skutečností tvrzených daňovým subjektem leží podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) na samotném daňovém subjektu. Ten musí tvrdit a doložit deklarované výdaje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Zpochybní-li správce daně předložený daňový doklad skutečnými vyvracejícími věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předloženého dokladu (§ 92 odst. 5 daňového řádu), přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Není přitom povinností správce daně prokázat rozpor účetního případu se skutečností. Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné,

pokračování

neúplné, neprůkazné či nesprávné, a to přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétní transakci) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, která zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, i když účetnictví na první pohled o konkrétním případě předepsané informace poskytuje) – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS. V každém případě je však pro přechod důkazního břemene zpět na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak totiž daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady dostatečné, tj. na základě čeho hodnotí správce předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit.

[17] V projednávané věci měl správce daně pochybnosti o konkrétním rozsahu provedení plnění. Dovožoval je z již zmíněného vnitřního rozporu v jednotlivých reklamních smlouvách, kdy na jedné straně byl stanovený minimální počet vysílání spotu 2× za hodinu a zároveň minimálně 26× za den. Zároveň z předložených playlistů mělo vyplývat, že k přehrávání docházelo s četností 2 – 3× v intervalu 3 hodin (v závislosti na vysílacím čase), celkem tedy 19× za den. Stěžovatelka nerozporuje, že na ni důkazní břemeno ve světle výše uvedených skutečností přešlo, má však za to, že jej unesla. To dovozuje ze skutečnosti, že podmínka 2 přehrání za hodinu sama o sobě naplňuje požadavek na minimálně 26 přehrání za den ( $48 > 26$ ). Zároveň podle ní playlisty obsahují informaci, že k přehrání došlo minimálně 2× do hodiny a 48× za den, tedy v souladu se smlouvou a jejím tvrzením. S touto interpretací Nejvyšší správní soud, ve shodě se soudem krajským, nesouhlasí.

[18] Stěžovatelce lze částečně přisvědčit v tom, že počet 2 přehrání za hodinu (tj. 48 přehrání za den) svým rozsahem přesahuje druhou část smluvní podmínky (26 přehrání za den). V takové situaci je nicméně naprosto nejasné, proč je druhá podmínka vůbec součástí reklamních smluv. Přestože je smluvní ujednání čistě záležitostí smluvních stran (v rámci mantinelů stanovených právním řádem), jeho nejednoznačnost je nepochybně způsobilá k založení pochybnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a tedy přechodu důkazního břemene zpět na stěžovatelku. Pro účely unesení důkazního břemene tak bylo nutné, aby stěžovatelka tento rozpor odstranila. K důvodu zařazení této druhé podmínky do smlouvy se však stěžovatelka nijak nevyjádřila.

[19] V této souvislosti lze zmínit i obdobnou smlouvu mezi stěžovatelkou a dodavatelem Contracto ze dne 10. 8. 2006, která se týkala rovněž vysílání reklamního spotu na jiné LED obrazovce (budova hlavní pošty v Brně). V této smlouvě si strany sjednaly rovněž 2 přehrání za hodinu, ovšem již nejméně 48 přehrání za den. Lze tedy předpokládat, že pokud měla stěžovatelka historicky s dodavatelem Contracto sjednanou smlouvu, kde si údaje o počtu přehrání vzájemně neodporovaly (byť přehrávanou na jiné LED obrazovce), měla důvod pro snížení minimálního požadavku 48 přehrání za den na 26 denně. Tento údaj je navíc obsažen i ve všech třech reklamních smlouvách, a tedy jej lze jen těžko považovat za zjevnou chybu v psaní.

[20] Rozpor podobného charakteru obsahují i stěžovatelkou předložené playlisty. Na jedné straně obsahují informaci, že k přehrání reklamního spotu docházelo minimálně 48× za den, což by podporovalo tvrzení stěžovatelky. Na straně druhé tabulku nadepsanou zcela

jednoznačně „[p]očet odvysílání v daném dni a čase“, podle které v roce 2015 probíhalo vysílání reklamního spotu 2 – 3× v časovém pásmu 3 hodin (tj. jak uvedl krajský soud celkem 19× za den – v časových pásmech 00:00-03:00, 03:00-06:00, 06:00-09:00, 18:00-21:00 a 21:00-24:00, bylo podle uvedené tabulky vysíláno 2× za 3 hodiny, v časových pásmech 09:00-12:00, 12:00-15:00 a 15:00-18:00 pak k vysílání v rámci 3 hodin docházelo 3×). V roce 2016 byl tento počet snížen na 2 vysílání v rámci všech tříhodinových pásem (tj. 16× za den). Zmiňovaný vnitřní rozpor předložené tabulky plnící funkci playlistu je tak zcela evidentní. Stěžovatelce lze částečně přisvědčit v tom, že správce daně nevyžadoval playlist s kompletními záznamy vysílání na dané LED obrazovce, a nic jí tak nebránilo předložit je v podobě dle svého uvážení.

[21] K důkazní použitelnosti takového dokumentu se Nejvyšší správní soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 6. 9. 2012, č. j. 7 Afs 59/2011-91, podle kterého „[i] playlist by ještě nemusel skutečně poskytnutí plnění prokazovat, neboť by se mohlo jednat o dodatečně uměle „vytvořený“ účelový dokument nebo dokument z jiných důvodů obsahově neodpovídající skutečnosti. Pokud by však u dodavatele reklamy zpracování takového dokumentu a jeho poskytnutí stěžovateli bylo obvyklou praxí, u níž by nebylo konkrétních důvodů pochybovat o souladu obsahu poskytovaných dokumentů s realitou, mohl být takový dokument významným důkazem.“ Není tedy nutně na překážku, že stěžovatelka nepředložila playlist kompletní, ale „pouze“ tabulku v excelu vytvořenou dodavatelem Contracto. Ve světle uvedené judikatury by taková tabulka mohla obstát, pokud by se potvrdilo, že je tento způsob záznamu obvyklá praxe dodavatele Contracto. Jelikož jsou však v daném případě předložené playlisty vnitřně rozporné, nebylo nutné se touto otázkou zabývat, jelikož právě jejich vnitřní rozpornost je činí nevěrohodnými sama o sobě. Stěžovatelkou zmiňovaný dopis společnosti ECODIN ze dne 19. 11. 2015 situaci rovněž příliš nevyjasňuje. Obsahuje pouze obecné tvrzení, že v hlavním vysílacím čase pouští společnost ECODIN oproti plánu reklamní spot 3× do hodiny, nikoliv vyjádření k celkovému počtu vysílání spotu za den. Nadto nelze přehlédnout, že s ohledem na jeho dataci pokrývá pouze přibližně polovinu zdaňovacího období. Jeho již tak omezená vypovídací hodnota se tak ve vztahu ke zbytku zdaňovacího období vytrácí zcela.

[22] Rovněž lze souhlasit s krajským soudem, že tyto pochybnosti nebyly sto rozptýlit ani stěžovatelkou navržené výpovědi svědků K. a T. Z obou těchto výpovědí vyplynulo pouze to, že plnění probíhalo, což jak již bylo opakovaně uvedeno, není mezi stranami sporné. Pro prokázání četnosti vysílání reklamního spotu během dne je tedy nelze použít, a tudíž i přes to, že oba potvrdili, že reklama na příslušné LED obrazovce byla během zdaňovacího období vysílána, pochybnosti ohledně jejího rozsahu přetrvávají i po výpovědi svědků.

[23] Totéž lze říci i k otázce fotografií LED obrazovky a s nimi souvisejícími snímky obrazovky obsahujícími jejich metadata. Krajský soud neuvedl, že k úpravě těchto fotografií (respektive jejich metadat) došlo, ale pouze to, že tato úprava je natolik snadno proveditelná, že daný důkaz nelze považovat za průkazný. Podstatné ovšem je, že toto hodnocení uvedl *de facto* pouze na okraj. Jako nosný důvod toho, proč považoval krajský soud fotografie s metadaty za neprůkazné, je totiž třeba hodnotit skutečnost, že nejsou způsobilé prokázat četnost vysílání reklamního spotu; pouze osvědčují, že ke nějakému reklamnímu plnění došlo, což však pro posouzení rozsahu reklamy nepostačuje. I v tomto případě tedy Nejvyšší správní soud se soudem krajským souhlasí.

pokračování

[24] Z uvedeného je zřejmé, že v údajích o počtu vysílání reklamního spotu, tedy o skutečném rozsahu vynaložených výdajů, jsou natolik zásadní rozpory, že pochybnosti správce daně o výši reklamního plnění byly zcela na místě a stěžovatelka je nijak neodstranila. Nejvyšší správní soud proto v této souvislosti uzavírá, že stěžovatelka v případě deklarovaných nákladů na reklamu ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP důkazní břemeno neunesla. Správce daně vyjádřil dostatečné pochybnosti ohledně rozsahu deklarovaných plnění, stěžovatelka však tyto pochybnosti nerozptýlila.

[25] Poslední kasační námitka týkající se přiznání esenciálních výdajů je rovněž nedůvodná. Otázkou esenciálních nákladů se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu a v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, vymezil podmínky k jejich přiznání. Předně zde dovedl, že správce daně není při neunesení důkazního břemene daňového subjektu (stěžovatelky) povinen bez dalšího přejít na stanovení daně podle pomůcek (jako nutné podmínky přiznání esenciálních výdajů). Aby se tak stalo, muselo by dojít k zatemnění podstatné části účetnictví daňového subjektu nebo i významné nedostatky marginální části účetnictví, které však z pohledu objemu transakcí zahrnují podstatný objem jeho zakázek (obratu). Současně musí být možnost stanovit daň podle pomůcek dostatečně spolehlivě, jinak ji s daňovým subjektem správce daně sjedná (§ 98 odst. 4 daňového řádu).

[26] Podle rozšířeného senátu *„je to daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno, a je tedy na něm, aby hodnověrným způsobem prokázal, že musel minimálně takovou výši finančních prostředků na pořízené zboží či služby skutečně vynaložit. Je tedy nutné, aby daňový subjekt korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nabradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné prvotní doklady. Jedná se však stále o primární způsob stanovení daně, tj. stanovení daně na základě dokazování.“* Rozšířený senát tak v případě zpochybnění účetnictví (nebo jeho části) správcem daně dal daňovým subjektům (stěžovatelce) možnost doplnit nesrovnalosti vzniklé v průběhu daňové kontroly, pokud prokáží, že deklarované plnění muselo proběhnout, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu. Základní podmínkou pro tento postup je tedy korekce daňových tvrzení podpořená odpovídajícími důkazy (jelikož se i nadále jedná o stanovení daně dokazováním).

[27] Pokud by stěžovatelka bez vážných pochybností prokázala, že jí deklarované výdaje na reklamu opravdu nastaly, byť za jiných okolností, než bylo zjištěno v rámci daňové kontroly, bylo by možné je uznat za výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Základním předpokladem pro to je však právě zmiňovaná korekce původních daňových tvrzení a zároveň náležité prokázání těchto nových tvrzení. Stěžovatelka v projednávané věci však své daňové tvrzení nijak nekorigovala (přestože k tomu s ohledem na délku daňové kontroly měla dostatek prostoru), ale naopak setrvala na své původní argumentaci ohledně unesení důkazního břemene. Jelikož absentuje již podmínka nového tvrzení (nehledě na důkazy, které by jej osvědčovaly), nebylo možné jí výdaje na reklamní spot na LED obrazovce ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP uznat za daňově účinné. Zároveň nedošlo k naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek a z podstaty věci tak nepřipadá v úvahu ani zmiňované přiznání výdajů esenciálních.

## 5. Závěr a náklady řízení

[28] Na základě uvedeného Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[29] O náhradě nákladů řízení rozhodl zdejší soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu náhradu nákladů řízení Nejvyšší správní soud nepřiznal.

### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 26. července 2024

JUDr. Viktor Kučera  
předseda senátu