



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Kateřiny Kopečkové a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **HDT impex s.r.o.**, se sídlem Botanická 238/3, Dalovice, zast. JUDr. Pavlem Ungrem, advokátem se sídlem Harantova 511/14, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2023, čj. 21160/23/5200-11432-709204, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 4. 4. 2024, čj. 55 Af 10/2023-77,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 4. 4. 2024, čj. 55 Af 10/2023-77, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabývá otázkou přezkoumatelnosti vypořádání žalobních námitek krajským soudem v situaci, kdy žalobkyně setrvává na tvrzeních, která uplatnila již v daňovém řízení, a v této souvislosti rovněž otázkou přípustnosti a rozsahu kasačního přezkumu obdobně koncipovaných kasačních námitek.

I. Vymezení věci

[2] Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále „správce daně“) dodatečnými platebními výměry žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012 až 2014 a současně jí stanovil povinnost uhradit penále.

[3] Správce daně neuznal jako daňově účinné výdaje zdaňovacího období roku 2012 náklady vynaložené žalobkyní na pořízení reklamního kalendáře na rok 2010. Správce daně dále upravil základ daně z příjmů za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období podle § 23

odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), o rozdíl mezi cenou fakturovanou žalobkyni za reklamu (sponzorské vzkazy) v pořadech České televize a cenou obvyklou. Některé z výdajů v upravené výši, které byly uplatněny v nesprávném zdaňovacím období, správce daně s ohledem na datum vysílaného pořadu přesunul v souladu s pravidlem věcné a časové souvislosti ve smyslu § 23 odst. 1 ZDP do zdaňovacího období, v němž byla reklama vysílána.

[4] Proti dodatečným platebním výměrům správce daně podala žalobkyně odvolání, které žalovaný po doplnění dokazování v odvolacím řízení zamítl v záhlaví uvedeným rozhodnutím.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně brojila žalobou podanou ke Krajskému soudu v Plzni, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[6] Krajský soud neshledal důvodnými námitky, kterými žalobkyně brojila proti vyloučení nákladů na pořízení kalendáře z výdajů uplatněných za zdaňovací období roku 2012. Samotné zvýšení příjmů v roce 2012 podle krajského soudu neprokazuje, že se tak stalo v důsledku působení kalendáře. Správce daně nemohl tyto náklady přesunout do výdajů za zdaňovací období roku 2010, neboť tohoto zdaňovacího období se daňová kontrola netýkala, ani nemohl za žalobkyni provést jejich časové rozlišení, jak požadovala.

[7] Pokud jde o náklady na reklamu v pořadech České televize, správní orgány prokázaly, že posuzované obchodní transakce byly uskutečněny převážně za účelem snížení základu daně v rámci řetězce jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Dále prokázaly, že se ceny sjednané za tuto reklamu liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Podle krajského soudu správní orgány postupovaly v souladu s judikaturními závěry NSS ve skutkově obdobných případech (rozsudky ze dne 19. 4. 2023, čj. 1 Afs 104/2022-44, ze dne 31. 3. 2022, čj. 3 Afs 427/2019-40, ze dne 28. 1. 2021, čj. 3 Afs 393/2019-43, ze dne 26. 8. 2020, čj. 8 Afs 78/2018-65, a ze dne 5. 8. 2020, čj. 10 Afs 11/2020-55). Žalobkyně neprokázala, že by jí byly poskytnuty další dodatečné služby, jimiž zdůvodňovala výši ceny fakturované za reklamu. Výpovědi svědků, kterých se v této souvislosti dovolávala, byly zcela obecné a v rozporu s jinými důkazy. Krajský soud neshledal důvodným ani požadavek žalobkyně na uznání tzv. esenciálních nákladů.

[8] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že žalobkyně základ daně v kontrolovaných zdaňovacích obdobích o náklady za reklamu nesnížila. S odkazem na § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, krajský soud uvedl, že žalobkyně by musela u každého z nákladů uvést, kdy a na základě jakých skutečností došlo k jeho časovému rozlišení, a doložit jeho odúčtování.

[9] Krajský soud poznamenal, že pokud by bylo tvrzení o časovém rozlišení reklamních služeb pravdivým, žalobkyně by takto v následujících zdaňovacích obdobích svůj daňový základ snížila o částky, které neodpovídaly ceně obvyklé. Podle krajského soudu žalobkyně nerozporovala, že došlo k odúčtování nákladů účetními zápisy ze dne 31. 12. 2013 a ze dne 31. 12. 2014 vždy jen jednou souhrnnou částkou. Z těchto účetních zápisů tedy nešlo zjistit, jakých konkrétních reklamních služeb se týkaly. Dokazování k této otázce shledal krajský soud nadbytečným.

pokračování

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Kasační stížnost

[10] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) v kasační namítá nepřezkoumatelnost a nezákonnost rozsudku krajského soudu.

[11] S odkazem na svoji žalobní argumentaci namítá, že krajský soud odkázal na rozhodnutí žalovaného, nekriticky vyšel z argumentů správce daně a vlastní závěry nijak nerozvedl. Podstatnou část napadeného rozsudku tvoří citace judikatury NSS, aniž by se krajský soud zabýval namítanými pochybeními správce daně a argumenty, z jakých důvodů jsou závěry správce daně chybné, nelogické a v rozporu s judikaturou.

[12] Pokud jde o výdaje uplatněné v souvislosti s pořízením kalendáře, stěžovatelka namítá, že se krajský soud pouze ztotožnil s argumentací žalovaného. Žalovaný však pominul, že příjmy stěžovatelky v roce 2012 rostly (§ 24 odst. 1 ZDP) i v souvislosti s reklamní kampaní zahrnující i kalendář. K této skutečnosti správce daně a krajský soud nepřihlédli, a proto dospěli k nesprávnému závěru ohledně daňové uznatelnosti těchto nákladů z hlediska věcné a časové souvislosti; krajský soud tento pojem vyložil restriktivně. Kalendář byl umístěn u obchodních partnerů a působil na potenciální zákazníky nejen do konce roku 2010, nýbrž i v roce 2011 a 2012, neboť rozhodující byl jeho obsah (krásné ženy ve spojení s logem stěžovatelky). Pro stěžovatelku by bylo pochopitelné, pokud by správce daně uznal poměrnou část těchto nákladů rozložených do jednotlivých zdaňovacích období.

[13] K výdajům za televizní reklamu stěžovatelka s odkazem na svou žalobní argumentaci namítá, že krajský soud své závěry podložil nepřipadnou judikaturou správních soudů. V žádném z citovaných rozsudků se závěry NSS netýkaly situace, kdy by daňový subjekt tvrdil a prokázal, že mu byly poskytovány i jiné služby než jen prodej vysílacího času, který nadto nebylo možné volně nakupovat od České televize. Pouze v případě stěžovatelky byli navíc k těmto otázkám vyslechnuti svědci (pan J. a paní H.). V závěrech správce daně, že stěžovatelka tvořila s dodavatelem spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, nelze nalézt jakoukoliv podobnost s krajským soudem citovanými případy. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že v posuzované věci byla cena obvyklá stanovena stejným způsobem, který úspěšně prošel soudním přezkumem u NSS.

[14] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud se v otázce poskytnutí dalších služeb nekriticky shodl se správcem daně, zejména pokud jde o hodnocení svědeckých výpovědí. Při posouzení věrohodnosti svědka správce daně ani krajský soud nepostupovali i v souladu s judikaturou Nejvyššího soudu. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že by svědecké výpovědi byly v rozporu s jakýmkoli skutečnostmi či jinými důkazy. Závěry správce daně a krajského soudu neodpovídají obsahu správního spisu ani provedenému dokazování, neboť svědci odkazovali na subdodavatele těchto služeb (kupř. advokátní kancelář Tocik & partneři).

[15] Pokud jde o žalobní námitku, že žádným vytýkaným nákladem na reklamu nebyl základ daně snížen, krajský soud i v této části chybně, nezákonně, nekriticky a nespravedlivě potvrdil postup správce daně. V daňovém přiznání stěžovatelka nikdy netvrdila (neuvedla), že by si danými náklady snížila základ daně. Závěr krajského soudu v bodu 102 jeho rozsudku proto není správný. Naopak v účetnictví tyto položky vymezila jako ty, které jsou časově rozlišený, a tudíž nesnižují v daném zdaňovacím období daňový základ. Podle

stěžovatelky bylo na správci daně, aby prokázal, že opak je pravdou, a aby stěžovatelku v tomto směru náležitě poučil a vyzval.

[16] Pokud krajský soud uvedl, že by stěžovatelka musela ke každému z nákladů doložit, kdy a na základě jakých skutečností došlo k jejich časovému rozlišení, tak pominul, že k tomu navrhovala dokazovat účetními deníky se zápisy časového rozlišení. Protože není možné jednoznačně určit, který televizní pořad a reklama v něm měl přesah do dalších zdaňovacích období, stěžovatelka použila souhrnný účetní zápis, v jehož rámci provedla časové rozlišení reklamy jako celku. Správce daně i krajský soud měli uvést, jakému ustanovení zákona o účetnictví a jeho prováděcím předpisům souhrnný zápis odporuje. Pokud byly v roce 2013 celkové náklady na účtu 518006 reklama a propagace ve výši 20 221 157 Kč a ve stejném roce bylo časově rozlišeno 16 507 145 Kč, je logické, že celkové náklady na reklamu v televizi ve výši 8 475 000 Kč byly součástí časového rozlišení. V roce 2013 si stěžovatelka ponechala v nákladech, tedy odečetla ze základu daně, náklady z účtu 518006 Reklama a propagace pouze 3 714 012 Kč a o tuto částku snížila základ daně v kontrolovaném období. Tato částka je přitom složena i z běžných, opakujících se základních nákladů. Celý podrobný výpis všech položek na účtu 518006 Reklama a propagace v účetním deníku měl přitom správce daně k dispozici. Stejná situace nastala v roce 2014.

[17] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud její námitky neporovnal s obsahem správního spisu. Jestliže krajský soud v bodech 110 a 111 svého rozsudku odkázal na závěry správce daně, tak ty nemají oporu v provedeném dokazování. Pokud krajský soud odmítl ověřit tvrzení správce daně dokazováním účetními deníky, nemohl posoudit, zda je závěr správce daně v bodě 113 jeho rozhodnutí pravdivý.

[18] Stěžovatelka rovněž namítá nesprávnost a nesrozumitelnost závěrů krajského soudu uvedených v bodě 114 jeho rozsudku; nesouhlasí s poznámkou krajského soudu, že by si v dalších zdaňovacích obdobích o náklady za reklamu v České televizi snížila základ daně neoprávněně. Tyto náklady nebyly předmětem daňové kontroly.

[19] Stěžovatelka dále namítá, že pokud u jednání předložila listiny, o nichž krajský soud hovoří v bodě 115 svého rozsudku, tak došlo ke zjevnému nepochopení jejích důkazních návrhů. Měly sloužit k vyvrácení nepravdivého tvrzení správce daně, že účetní deníky neměl k dispozici. Tyto důkazy prokazují, že deník s časovým rozlišením a sestavy k daňovému přiznání měl správce daně od samého počátku daňové kontroly. Vlastní obsah účetních deníků měl být zjištěn „jejich provedením“ ze správního spisu.

Vyjádření žalovaného

[20] Žalovaný má námitky stěžovatelky za nedůvodné a setrvává na argumentech, které uvedl již v napadeném rozhodnutí. Pokud jde o kalendář, stěžovatelka o přijatém daňovém dokladu za jeho pořízení sice účtovala v souladu s § 17 odst. 7 zákona o účetnictví, ale náklad zahrnula v rozporu s § 23 odst. 1 ZDP do období, se kterým věcně ani časově nesouvisel. Na tomto závěru podle žalovaného nemění nic ani skutečnost, že reklamní kalendář zobrazoval krásné ženy, neboť i v takovém případě kalendář „zastarává“. Největší reklamní účinek kalendář vyvolává v okamžiku předání, popř. krátce po něm, nikoliv teprve v roce 2012. Kalendáře musely být zákazníkům předány na konci roku 2009 či v průběhu roku 2010.

pokračování

[21] Pokud jde o tzv. esenciální náklady, pak za zdaňovací období roku 2012, 2013, a 2014 bylo vyloučeno pouze 5,21 %, 8,4 % a 3,74 % celkových provozních nákladů stěžovatelky. Základ daně byl upraven podle § 23 odst. 7 ZDP o rozdíl mezi cenou fakturovanou a cenou obvyklou. V nákladech stěžovatelky tak zůstaly náklady odpovídající ceně obvyklé.

[22] Žalovaný dále uvádí, že stěžovatelka náklady na reklamu zaúčtovala na účet č. 518006, který je účtem, na který se zaznamenávají daňově účinné náklady podle § 24 odst. 1 ZDP. Tímto postupem tedy deklarovala, že náklady na reklamu považuje za daňově účinné náklady, o které je snižuje daňový základ.

[23] Pokud stěžovatelka namítá, že žádným daňovým dokladem (resp. nákladem) z roku 2013 a 2014 nesnížila základ daně, tak tuto námitku uplatnila poprvé až v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení ve velmi stručné podobě. 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. Své tvrzení však ničím nedoložila. Žalovaný toto tvrzení ověřil a zjistil, že v letech 2013 a 2014 došlo k částečnému časovému rozlišení všech nákladů vynaložených na reklamu a propagaci (tj. nejen nákladů souvisejících s reklamou v televizních pořadech) zaúčtovaných na účtu 518006, a to účetními zápisy, z nichž vyplývá, že byla přeúčtována pouze nekonkretizovaná část nákladů za reklamu. 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.

[24] Žalovaný zdůraznil, že správce daně měl účetní deníky stěžovatelky k dispozici. Nicméně časové rozlišení (převedení do dalších zdaňovacích období) v nich nebylo možné rozklíčovat, neboť bylo provedeno souhrnnými zápisy. Nebylo tudíž možné zjistit, o jaké náklady se jedná. I z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatelka neví, které náklady na reklamu byly časově rozlišeny, a které nikoliv. Souhrnný zápis časového rozlišení odporuje § 29 a § 30 zákona o účetnictví, neboť dle § 30 odst. 1 písm. b) tohoto zákona byla stěžovatelka u účtu č. 381000 povinna učinit dokladovou inventuru, která by rozklíčovala, z čeho se souhrnná částka skládá. Stěžovatelka tedy účtovala v rozporu se zákonem o účetnictví, pokud celkovou částku zaúčtovanou na účtu č. 518006 časově rozlišila pouze jednou souhrnnou částkou, aniž by doložila a prokázala, jaké náklady a v jaké výši byly vlastně časově rozlišeny. Stěžovatelka rovněž nerespektovala Český účetní standard pro podnikatele č. 019, resp. jeho body 6.3 a 6.5., pokud u časového rozlišení nebylo zřejmé, z čeho se souhrnná částka skládá.

[25] K námitce, že stěžovatelka navrhovala důkazy za účelem prokázání, že správce daně (resp. žalovaný) měl účetní deníky k dispozici, žalovaný uvedl, že tato skutečnost nebyla sporná, neboť z účetních deníků orgány finanční správy vycházely.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[26] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že je důvodná.

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

nejprve zabýval tím, zda argumentace, kterou stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje, těmto požadavkům vyhovuje.

[28] Při posouzení přípustnosti kasačních námitek NSS vychází z toho, že je třeba ve smyslu citovaného ustanovení v kasační stížnosti reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých konkrétních důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Podle rozsudku NSS ze dne 14. 6. 2017, čj. 3 As 123/2016-40, „*stěžovatelům nic nebrání zopakovat žalobní argumentaci v případech, kdy ji krajský soud dostatečně nevypořádal, směřuje-li taková argumentace k existenci kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (tedy nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí či jiné vadě řízení před krajským soudem – v tomto případě nevyčerpání žalobou vymezeného předmětu řízení). Nejsou-li stěžovatelé spokojeni se skutkovým či právním posouzením věci, musí být z obsahu kasační stížnosti zřejmé, které závěry krajského soudu pokládají stěžovatelé za nedostatečné, respektive nesprávné, a z jakého důvodu. Neobsahuje-li kasační stížnost takovou argumentaci, je nutno na ní nahlížet jako na nepřípustnou, neboť se mýlí s kasačními důvody uvedenými v § 103 s. ř. s. (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.).*“ NSS zároveň zdůrazňuje, že řízení o kasační stížnosti není druhým pokusem ještě jednou a z pohledu stěžovatelů lépe uvážít o tomtéž (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2019, čj. 1 Afs 44/2019-41, bod 20).

[29] Jde předně o kasační námitky natolik obecné, že z nich nelze zjistit, z jakého konkrétního důvodu stěžovatelka závěry krajského soudu zpochybňuje (rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2025, čj. 8 As 217/2022-48, bod 18). To se týká obecných floskulí, že krajský soud chybně, nezákonně či nekriticky převzal a potvrdil závěry správce daně. Dále jde o zcela obecnou argumentaci na str. 7 kasační stížnosti, kde stěžovatelka s odkazem na rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, namítá, že krajský soud pominul zásadní námitky a vyhnul se vysvětlení nejzásadnějších pochybení správce daně. NSS nepřísluší za stěžovatelku domýšlet, které závěry rozsudku NSS čj. 5 Afs 83/2012-46 a z jakého důvodu dopadají na zpochybňovaný postup krajského soudu.

[30] Pokud jde o námitky týkající se ceny obvyklé za poskytnutí reklamy v pořadech České televize, která by byla sjednána mezi nezávislými (nespojenými) osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (§ 23 odst. 7 větu první ZDP ve znění rozhodném pro kontrolovaná zdaňovací období), tak jinak spojenými osobami jsou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP i osoby, které *vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*. V žalobě stěžovatelka k závěru správce daně, že jí byly reklamní služby poskytnuty v řetězci spojených osob pouze namítala, že „*[i]kdyby hypoteticky měl být žalobce spojenou osobou ve smyslu ust. § 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 správcí daně nepodařilo*“. Tuto pasáž poté zopakovala v bodu 26 kasační stížnosti a doplnila pouze argumentem, že v závěrech krajského soudu o tom, že tvořila s dodavatelem spojené osoby podle § 23 odst. 7 ZDP nelze nalézt jakoukoliv podobnost s krajským soudem citovanými případy (poslední věta bodu 36 kasační stížnosti). Jde o natolik obecné konstatování, že NSS nemůže závěry krajského soudu v bodech 81 až 86 jeho rozsudku, které se věnují existenci řetězce spojených osob, v jehož rámci byly reklamní služby stěžovatelce poskytnuty, věcně přezkoumat. Nesměruje proti nim žádná přípustná kasační námitka. Úvahy krajského soudu byly navíc učiněny nad rámec nutného, neboť již tvrzení v žalobě neodpovídalo požadavku na formulaci žalobního bodu.

pokračování

[31] Výše shrnuté námitky nejsou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. přípustné a NSS se jimi tudíž nezabýval.

[32] Stěžovatelka dále krajskému soudu vytýká, že vypořádal žalobní námitky pouze tak, že citoval závěry žalovaného nebo judikaturu NSS. Namítá tudíž nedostatek vlastních úvah krajského soudu v reakci na její žalobní námitky. V takovém případě by šlo o vadu zakládající nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů (rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). K takové vadě soud přihlíží nejen k námitce, ale i z úřední povinnosti, neboť nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit. To platí i v situaci, kdy krajský soud dostatečně nevypořádal žalobní námitky. Pokud tedy tyto námitky stěžovatelka v kasační stížnosti opakuje, jde o přípustnou argumentaci za předpokladu, že ji krajský soud nevypořádal (rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2024, čj. 8 As 212/2023-45, bod 39) a její zopakování je nadále schopno obstát proti závěrům krajského soudu (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, či ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36, body 10 až 14, nebo rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2017, čj. 3 As 123/2016-40). Námitky nepřezkoumatelnosti, námitky opakující žalobní body, na které však krajský soud někdy nereagoval, jak bude rozvedeno dále, i námitky věcné se různě navzájem prolínají. Nejvyšší správní soud je proto rozdělil do tematických okruhů a při zohlednění zde shrnutých východisek je dále vypořádává.

Náklady na pořízení kalendáře

[33] S žalobní námitkou, kterou stěžovatelka opakuje i v kasační stížnosti, že reklamní kalendář měl s ohledem na jeho obsah (zobrazení krásných žen ve spojení s logem stěžovatele) vliv nejen na příjmy dosažené ve zdaňovacím období roku 2010, ale i v navazujících zdaňovacích obdobích, tedy i v roce 2012, se krajský soud dostatečně argumentačně nevyrovnal. Krajský soud k tomu citoval závěr žalovaného, že tento výdaj „mohl bezprostředně působit na obchodní partnery právě v roce 2010 a následný dopad mohl být patrný i v roce 2011“, ale že „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 neprověřoval 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.“

[34] Stěžovatelka nerozporovala, že tyto náklady uplatnila jako celek v rámci výdajů za zdaňovací období roku 2012. V žalobní námitce však namítala, že za ni časové rozlišení (rozproštění v rámci zdaňovacích období) nákladů na pořízení kalendáře měl provést správce daně a ponechat jí ve výdajích roku 2012 poměrnou část nákladů na kalendář. Z pasáže rozhodnutí žalovaného citované krajským soudem plyne, že žalovaný připustil, že by za určitých podmínek mohl kalendář působit na příjmy dosažené ve více zdaňovacích obdobích.

[35] Krajský soud k tomu ve shodě se žalovaným sice správně poukázal na objektivní nemožnost správce daně tento výdaj přesunout do výdajů zdaňovacího období roku 2010 (či roku 2011), neboť těch se daňová kontrola netýkala (bod 64 a 70 rozsudku krajského soudu). Na námitku stěžovatelky, zda bylo možné, aby poměrnou část nákladů na kalendář správce daně ponechal v daňově uznatelných výdajích roku 2012, však rozsudek krajského soudu nedává odpověď. Krajský soud totiž k požadavku stěžovatelky na zohlednění nespecifikované části nákladů v roce 2012 v bodě 70 napadeného rozsudku uvedl, že s ohledem na předmět výdaje, tj. kalendář roku 2010, a časovou souvislost výdaje, tj. učinění výdaje v roce 2010, má ve shodě se správními orgány za to, že uplatněním výdaje teprve v roce 2012 došlo k porušení § 23 odst. 1 ZDP. 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 podle krajského soudu jeho závěru cokoli vytknout.

[36] Podle NSS tedy krajský soud nezdůvodnil, proč by kalendář roku 2010 mohl eventuálně částečně přispět k příjmům zdaňovacího období roku 2011, ale už ne roku 2012, jak namítá stěžovatelka. Krajský soud pouze přitakal závěrům žalovaného, které jsou však velmi stručné. Nedávají tak dostatečnou odpověď na žalobní argumentaci, zda bez ohledu na to, že stěžovatelka u nákladů na kalendář časové rozlišení neprovedla, mohl mít kalendář vliv na příjmy i v roce 2012 či nikoliv.

[37] Stejně tak závěry krajského soudu nedávají dostatečnou odpověď na to, zda vůbec a za jakých podmínek mohl správce daně část nákladů na kalendář ve výdajích zdaňovacího období roku 2012 ponechat. Stěžovatelka v této souvislosti poukazovala v žalobě na to, že správce daně přesouval v rámci daňových výdajů jednotlivých zdaňovacích období některé náklady za sponzorské vzkazy v České televizi, avšak v případě kalendáře tak není ochoten učinit. Krajský soud však na takto formulovanou žalobní námitku odpověď nedal.

[38] NSS ze správního spisu ověřil, že pokud jde o výdaje za sponzorské vzkazy v pořadech České televize, z postupu správce daně popsaného ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období let 2013 a 2014 (str. 9, 35, 42 a 43) plyne, že konkrétní náklady přesunul mezi roky 2013 a 2014 do toho z kontrolovaných zdaňovacích období, v němž byl sponzorský vzkaz v televizním pořadu odvysílán (jde o pořady „Zázraky přírody“, „Nejchytřejší Čech“, „Karel Gott v Lucerně“, které byly vysílány v roce 2014, ale účtováno o nich bylo v roce 2013, a o pořad „Komici na jedničku – Jiří Císler“ vysílaný v roce 2012, o němž však bylo účtováno v roce 2013).

[39] Stěžovatelka tedy měla ve své žalobní námitce pravdu, že správce daně některé náklady na sponzorské vzkazy i přes daňové tvrzení stěžovatelky a navzdory tomu, jak o nich bylo účtováno (viz dále body 60 až 64 tohoto rozsudku), vyjmul z výdajů příslušného zdaňovacího období a zahrnul je do výdajů jiného zdaňovacího období. Ve vztahu ke kalendáři ovšem krajský soud v bodech 68 a 69 svého rozsudku k požadavku stěžovatelky na ponechání alespoň části nákladů za kalendář ve výdajích zdaňovacího období roku 2012 uvedl, že 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, a že v daňovém řízení týkajícím se roku 2012 stěžovatelka tvrdila, že má daňově uznatelný výdaj za kalendář roku 2010 v plné výši teprve v roce 2012.

pokračování

[40] Tento závěr krajského soudu však nereaguje na žalobní námitku, proč v případě, pokud by kalendář roku 2010 mohl mít vliv na příjmy ve zdaňovacím období roku 2012, bylo přípustné, aby správce daně výdaje na kalendář uplatněné v roce 2012 pouze ponížil.

[41] V této části je tedy rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný.

Náklady na reklamu v České televizi – cena obvyklá

[42] Důkazní břemeno ohledně skutečnosti, zda se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, nese správce daně (rozsudky NSS ze dne 18. 8. 2021, čj. 1 Afs 109/2021-67, nebo ze dne 20. 2. 2015, čj. 5 Afs 38/2014-37, č. 3204/2015 Sb. NSS). Cenu ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, tj. cenu, která by byla sjednána mezi osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, správce daně zjistil z ceníku poskytnutého společností Media Master, s.r.o. v návaznosti na sdělení České televize o způsobu sjednávání cen sponzoringu.

[43] Krajský soud k tomu citoval závěry rozsudků NSS ze dne 19. 4. 2023, čj. 1 Afs 104/2022-44, a ze dne 31. 3. 2022, čj. 3 Afs 427/2019-40, které ve skutkově obdobných případech týkajících se daňové uznatelnosti výdajů za obstarání reklamy (sponzorského vzkazu) v pořadech České televize (šlo o zdaňovací období let 2012 a 2013) potvrdily použitelnost ceníku Media Master, s.r.o. jako dostačujícího podkladu pro určení ceny obvyklé. NSS v krajském soudem citovaných rozsudcích potvrdil jako správný postup správce daně, který stanovil cenu obvyklou tak, že sečetl ceníkovou cenu a cenu výroby sponzorského vzkazu. Správce daně nepochybil, pokud při určení obvyklých cen vyšel z ceníků vysílací o času společnosti Media Master, s. r. o., z nichž v rozhodném období při uzavírání smluv o prodeji vysílacího času vycházela Česká televize. V citovaných rozsudcích NSS 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. Platí to zvláště, pokud je dodavatelem konkrétně vymezené služby (odvysílání sponzorského vzkazu) výlučně Česká televize, tj. jediná veřejnoprávní televize v ČR (bod 32 rozsudku NSS čj. 1 Afs 104/2022-44).

[44] Krajský soud dále odkázal na str. 35 a 41 rozhodnutí žalovaného, kde se v této souvislosti žalovaný zabýval i hodnocením svědeckých výpovědí pana J. a paní H.

[45] Jde sice o stručné odůvodnění, nicméně odpovídající žalobní argumentaci, 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 тези však správce daně jen spekulativně dovodil ze zaslaného ceníku, který na dotaz získal od společnosti MEDIA MASTER, aniž by se však obtěžoval s dotazem na dostupnost této služby pro širokou klientelu.“

[46] Pokud totiž stěžovatelka s odkazem na svědeckou výpověď pana J. po celou dobu řízení tvrdí, že vysílací časy nebyly tržně obchodovatelné a za ceny zjištěné správcem daně nebyly veřejnosti dostupné, to vyvrátil správce daně již v průběhu daňové kontroly na základě odpovědi České televize. Z ní vyplynulo, že inzertní prostor České televize byl do léta 2013 nabízen jak Českou televizí, tak společností Media Master, s.r.o. a poté Českou televizí (zpráva o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2012, str. 25, 46, 53, zpráva o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2012 roku 2013 a 2014, str. 25). Pro stanovení ceny obvyklé pak správce daně použil cenu dle ceníku společnosti Media Master, s.r.o., která byla vyšší než cena České televize, a k ní připočítal cenu za výrobu sponzorského vzkazu a jeho dodání do České televize. Stěžovatelka žádnými argumenty ani důkazy zjištění ohledně ceníkových cen za sponzoring v České televizi nevyvrátila a v žalobě a kasační stížnosti pouze opakuje tvrzení pana J.

[47] Za tohoto stavu je způsob vypořádání výše citované žalobní námitky krajským soudem ještě přezkoumatelný. NSS již opakovaně vyslovil, že krajský soud může ve svém odůvodnění odkázat na závěry daňových orgánů, a to především v situaci, kdy jak správce daně, tak žalovaný podrobně vypořádali argumentaci, kterou daňový subjekt opakuje v žalobě. V takovém případě postačí, že krajský soud vyloží, proč má závěry správních orgánů za správné. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nezpůsobuje ani to, pokud za takové situace krajský soud přisvědčí závěrům správních orgánů. V souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou správně vyřčené (rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2012-47).

Náklady na reklamu v České televizi – další služby

[48] Stěžovatelka setrvává na tvrzení, že jí kromě vysílaných sponzorských vzkazů měly být poskytnuty další služby jako součást „balíčku“ souvisejícího se zajištěním této formy propagace. Existenci těchto doplňkových služeb stěžovatelka vysvětlovala navýšením ceny za reklamní službu oproti ceně obvyklé (šlo o navýšení ceny v řádu desetinásobků). Za důkaz svých tvrzení po celou dobu řízení označuje obsah výpovědi pana J. a paní H. Rovněž v žalobě a kasační stížnosti setrvala na tvrzeních uváděných těmito svědky.

[49] Krajský soud k tomu odkázal na str. 37 až 39 a 40 rozhodnutí žalovaného s tím, že hodnocení svědeckých výpovědí považuje za správné a logické. Tuto úvahu dále krajský soud rozvedl v bodech 97 a 98 svého rozsudku a zdůraznil, že svědecké výpovědi obou svědků byly zcela obecné a v rozporu s jinými důkazy. Krajský soud rovněž vypořádal argument stěžovatelky, že „*správce daně nepřinesl jediný důkaz o tom, že by tyto činnosti netvořily zaplacenou cenu*“. Uvedl, že takové důkazní břemeno správce daně netížilo. Tomuto závěru nemá NSS co vytknout, neboť odpovídá zásadě, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí (srov. rozsudky NSS ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS, ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72, či ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[50] Namítá-li stěžovatelka, že závěry správce daně a krajského soudu neodpovídají obsahu správního spisu ani provedenému dokazování, neboť svědci odkazovali na subdodavatele těchto služeb (stěžovatelka v žalobě a kasační stížnosti zmiňuje advokátní

pokračování

kancelář Tocik a partneři), tak NSS ve správním spisu ověřil, že správce daně výpovědi obou svědků konfrontoval s dalšími skutečnostmi, které v rámci daňového řízení zjistil.

[51] Pan J. měl coby zástupce společnosti Program media s.r.o. a Praha Production Servis s.r.o. stěžovatelce obstarat televizní reklamu vysílanou v České televizi. K poskytnutému plnění uvedl, že cenu za reklamu v televizi lze rozdělit na dvě složky (výrobní a duševního vlastnictví), kdy druhá složka měla zahrnovat výběr pořadu na základě zakoupených analýz, vymyšlení reklamního sloganu a právní záruku za odvysílání reklamního spotu. Správce daně uvedl, že svědek nebyl schopen sdělit, u koho byly tyto analýzy objednány, přestože se mělo jednat o subdodávky v řádech statisíců korun; svědek uváděl, že na to měl „tým lidí“ (viz též bod 136 rozhodnutí žalovaného). Správce daně dále zjistil, že obsah smluv o obstarání reklamy byl s tvrzením pana J. v rozporu v tom, že to byla stěžovatelka, coby objednatel, která byla povinna poskytnout obstaravateli nezbytné informace, podklady a návrhy reklamy, což stěžovatelka v žalobě (ani v kasační stížnosti) nevyvrací.

[52] Správce daně dále zjistil, že sponzorské vzkazy vyrobila obchodní společnost SAWAGO s.r.o., která je dodala do České televize na základě objednávky obchodní společnosti KV Production Servis, s.r.o. Této společnosti za výrobu sponzorského vzkazu vyúčtovala 12 000 Kč. Správci daně se nepodařilo zajistit žádné další důkazy k tvrzeným službám, neboť obchodní společnosti zapojené do řetězce byly buď nekontaktní nebo již i vymazané z obchodního rejstříku (společnost KV Production Servis, s.r.o.).

[53] Správce daně dále vyvrátil tvrzení pana J., že měl pořady České televize pro účely vysílání sponzorského vzkazu výlučně zakoupeny, neboť zjistil, že si je od České televize nebo prostřednictvím společnosti Media Master, s.r.o. mohli koupit i jiní zájemci (srov. výše bod [42] tohoto rozsudku). Ani tuto skutečnost stěžovatelka v žalobě ani v kasační stížnosti ničím jiným než setrváním na obsahu svědecké výpovědi, nezpochybňuje.

[54] Pokud jde o paní H., ta pracovala jako účetní pro různé společnosti, které se stěžovatelkou dle jejího tvrzení spolupracovaly na reklamě. V rámci svědecké výpovědi provedené dne 8. 8. 2022 uvedla, že se na tvorbě cen televizních reklam ani na poskytnutí těchto služeb (vyjma podpisu některých smluv v zastoupení) nijak nepodílela a že ceny byly sjednány na základě domluvy jednatelů obstaratelů těchto služeb se stěžovatelkou. Nevybavila si konkrétní případy obstarání reklamy, pouze v obecné rovině odkazovala na existenci smluv.

[55] Stěžovatelka na tuto svědeckou výpověď odkázala v žalobě, přímo z ní citovala a namítala, že prokazuje provedení dalších služeb. Krajský soud k této námitce uvedl, že i citace ze svědecké výpovědi, které stěžovatelka uvedla v žalobě, jsou zcela obecné. Podle NSS toto hodnocení sdělením paní H. odpovídá, neboť z tvrzení svědkyně, že firemní náklady se skládaly z plateb nájemného, platby za subdodavatelské činnosti a mzdových nákladů, na které se odvolává stěžovatelka, nic podstatného k existenci dalších služeb neplyne.

[56] Zcela bez souvislosti s výše shrnutými závěry správce daně a krajského soudu je pak argument stěžovatelky uplatněný poprvé v kasační stížnosti, v němž se dovolává závěrů rozsudku Nejvyššího soudu týkajících se hodnocení věrohodnosti svědka v trestní věci. Svědecké výpovědi nebyly podle krajského soudu a žalovaného způsobily tvrzení

stěžovatelky prokázat pro svoji obecnost a pro rozpor se skutečnostmi zjištěnými správcem daně.

[57] V žalobě stěžovatelka dále namítala, že součástí služby byla též cena v řádu statisíců Kč za „právní odpovědnost za nezávadnost provedení reklamy“. Odkázala na výpověď pana J., který podle stěžovatelky výslovně uvedl, že šlo o služby advokátní kanceláře Tocik a partneři. Na této argumentaci setrvala i v kasační stížnosti.

[58] Krajský soud se však odkazem stěžovatelky na služby poskytované advokátní kanceláří Tocik a partneři nezabýval. K tvrzením pana J. krajský soud poukázal na zjištění správce daně, že logo a znění sponzorského odkazu bylo ve všech pořadech stejné a že logo stěžovatelky bylo veřejně dostupné na webových stránkách Úřadu průmyslového vlastnictví. Rovněž uvedl, že nebylo zřejmé, v čem mělo spočívat právní ověření „závadnosti loga“ či jednoduchého reklamního textu. Z těchto úvah nicméně neplyne, zda se týkají tvrzených služeb od advokátní kanceláře Tocik a partneři, a zda se krajský soud k žalobní námitce vůbec zabýval tím, jestli stěžovatelka existenci služeb této advokátní kanceláře v daňovém řízení tvrdila a prokázala, eventuálně jak se s takovým konkrétně označeným subdodavatelem vypořádal správce daně a žalovaný.

[59] Na tuto konkrétní žalobní námitku rozsudek krajského soudu neposkytuje odpověď, proto je v této části nepřezkoumatelný.

Náklady na reklamu v České televizi – časové rozlišení

[60] Není sporu o tom, že o nákladech na reklamu a propagaci stěžovatelka účtovala na účtu 518006. Není sporu ani o tom, že provedla účetní operaci, která se promítla v účetním zápisu OB26 ze dne 31. 12. 2013 označeném jako „časové rozlišení“ v souhrnné částce 16 507 145 Kč a v účetním zápisu OB27 ze dne 31. 12. 2014 (bez označení této operace) v souhrnné částce 3 375 000 Kč. To NSS ověřil ve správním spisu, v němž se nachází kopie výpisu z účetního deníku k účtu 518006.

[61] Podle stěžovatelky se jedná o časové rozlišení nákladů na reklamu a propagaci, které mají souvislost s příjmy následujících zdaňovacích období. Stěžovatelka použila souhrnný účetní zápis, v jehož rámci provedla časové rozlišení reklamy jako celku, protože podle ní není možné jednoznačně určit, který televizní pořad a reklama měly přesah do dalších zdaňovacích období. Pokud takto postupovala chybně, správce daně i krajský soud měli uvést, jakému ustanovení zákona o účetnictví a jeho prováděcím předpisům souhrnný zápis odporuje. Pokud správce daně tyto účetní operace nezohlednil, není daň z příjmů za zdaňovací období roku 2013 a 2014 stanovena správně. Krajskému soudu stěžovatelka zároveň vytýká, že jí k této otázce neumožnil dokazovat účetními deníky. Odkazuje-li stěžovatelka v kasační stížnosti v této souvislosti na závěry „správce daně v bodě 113 rozhodnutí“, je z její argumentace zjevné, že jde o bod 113 rozsudku krajského soudu. Bod 113 rozhodnutí žalovaného se problematiky účetních zápisů OB26 ze dne 31. 12. 2013 a OB27 ze dne 31. 12. 2014 vůbec netýká (ta je žalovaným vypořádána v bodě 150 jeho rozhodnutí).

[62] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti setrává na své žalobní argumentaci, že si žádným nákladem na televizní reklamu z roku 2013 a 2014 nesnížila základ daně. Tyto náklady měla přesunout do zdaňovacích období let 2015 až 2018. Shodně jako v žalobě

pokračování

popisuje, že nejdříve „byly všechny faktury zaúčtovány do nákladů na účet 518006 – Reklama a propagace“ což si správce daně ověřil v účetním deníku za jednotlivé roky. Správce daně prováděl analýzy výnosů a nákladů z účetních deníků. Podle stěžovatelky při této analýze „zjistil, že účet 518006 nemá obrát jen na straně Má Dáti (MD) tj. obrát 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 obrát 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,- 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. Z částky 3 375 000,- Kč za zdaňovací období 2014 tvoří 3 375 000,- 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. Správce daně tedy [stěžovatelce] zvyšuje v roce 2013 základ daně v roce 2013 (...) o 7.971.000,- Kč o v tomto roce neuznané výdaje na televizní reklamu, ale [stěžovatelka] si výdaje na televizní reklamu neuplatnil[a] jako snížení základu daně ve výši 8 475 000,- Kč. Stejně tak správce daně [stěžovatelce] tedy zvyšuje v roce 2014 základ daně v roce 2014 (...) o 3 728 000,- Kč o v tomto roce za neuznané výdaje na televizní reklamu, ale [stěžovatelka] si výdaje na televizní reklamu neuplatnil[a] jako snížení základu daně ve výši 3 375 000,- Kč.“ S odkazem na obsah účetních deníků stěžovatelka v žalobě dále uvedla, že „i kdyby měl (...) správce [daně] jakékoliv hypotetické pochybnosti, měl (...) 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.“

[63] Krajský soud k tomu v bodě 109 svého rozsudku uvedl, že pokud chtěla stěžovatelka prokázat, že si „žádným vytýkaným 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 doložit to účetními doklady, ze kterých by vyplývalo, že došlo k jejich odúčtování ve prospěch strany Dal na účet 381000. Dále k této argumentaci krajský soud citoval bod 150 rozhodnutí žalovaného, že stěžovatelka „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. Své 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) 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 soubornou 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 nespecifikoval. 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. Odvolací orgán navíc podotýká, že odvolatelem zaúčtované 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”. Na uvedenou citaci krajský soud navázal tak, že poukázal na to, že oba účetní zápisy byly provedeny jednou souhrnnou částkou, aniž by byly konkretizovány a specifikovány. Podle krajského soudu nešlo zjistit, zda se účetní zápisy týkají právě reklamních služeb v podobě sponzorských vzkazů v pořadech České televize. Vzhledem k tomu nebyl podle krajského soudu dán důvod stěžovatelku jakkoli dále poučovat či ji k čemukoli vyzývat (bod 113 napadeného rozsudku).

[64] Je třeba předně dát stěžovatelce zapravdu, že krajský soud nevysvětluje, v čem uvedené souhrnné účetní zápisy odporují právním předpisům. Povinnostmi plynoucími z příslušných právních předpisů v souvislosti s účtováním časového rozlišení nákladů se zabývá až žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti. NSS nemůže tuto argumentaci jakkoli zohlednit, pokud se touto otázkou nezabýval krajský soud.

[65] Ze závěrů žalovaného v bodě 150 jeho rozhodnutí přitom plyne, že účetní zápisy stěžovatelky jako časové rozlišení nákladů za reklamu a propagaci nemohou obstát právě z toho důvodu, že byly provedeny souhrnnou částkou. Otázka časového rozlišení nákladů souhrnnou částkou má v posuzovaném případě dvě roviny, do kterých míří i kasační námitky stěžovatelky.

[66] Předně jde o procesní reakci správce daně, resp. žalovaného na uvedené tvrzení stěžovatelky. Stěžovatelka namítá, že pokud krajský soud pouze převzal závěry správce daně, měl uvést, jakému právnímu předpisu její postup odporuje, a měl jí umožnit svá tvrzení prokázat dokazováním u jednání. Pokud by měl podle stěžovatelky správce daně pravdu, že není možné náklady na účet časového rozlišení uvádět souhrnně, musel by uvést (stejně jako krajský soud) jakému ustanovení zákona takový postup odpovídá.

[67] Stěžovatelka sice přímo v žalobě výslovně nenamítala, že správce daně měl uvést, jakému ustanovení zákona souhrnné časové rozlišení nákladů neodpovídá, nicméně namítala, že její tvrzení ohledně časového rozlišení bylo jasné, avšak správce daně rezignoval na správné stanovení daně, aniž by ji v tomto směru k čemukoli vyzval či poučil. K tomu krajský soud v bodě 106 rozsudku uvedl, že pokud se stěžovatelka rozhodla věcnou a časovou souvislost zcela či zčásti nerespektovat, či provést jiné časové rozlišení výdajů (za roky 2013 a 2014), bylo na ní, aby konkrétním způsobem tvrdila a současně prokázala, jakými kroky se tak stalo. Stěžovatelka tedy podle krajského soudu byla povinna „zdánlivě negativní tvrzení potvrdit svým jiným pozitivním tvrzením.“ Zároveň krajský soud v bodě 113 svého rozsudku přisvědčil postupu žalovaného, že v návaznosti na tvrzení ohledně časového rozlišení nákladů na reklamu stěžovatelku nevyzval k prokázání tohoto tvrzení, včetně případného poučení o povinnostech, které má daňový subjekt v souvislosti se správným účtováním časového rozlišení nákladů. Krajský soud uvedl, že nebyl dán důvod stěžovatelku k čemukoli vyzývat ani ji jakkoli dále poučovat, protože její tvrzení bylo úplné. Krajský soud dále v bodě 109 svého rozsudku uvedl, že pokud chtěla stěžovatelka prokázat, že si „žádným vytýkaným 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 doložit to účetními doklady, ze kterých by vyplývalo, že došlo k jejich odúčtování ve prospěch strany Dal na účet 381000.

pokračování

[68] NSS k tomu uvádí, že z výše citovaných úvah krajského soudu uvedených v bodech 106, 109 a 113 jeho rozsudku nelze dovodit, zda stěžovatelku bylo třeba v návaznosti na její tvrzení ohledně souhrnného časového rozlišení nákladů za reklamu uplatněné v odvolacím řízení poučit o tom, z jakých důvodů toto tvrzení nemůže uznat. Povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní daňového subjektu, kterou zdůrazňuje krajský soud v bodě 106 svého rozsudku, totiž odpovídá povinnost správce daně tvrzení daňového subjektu relevantně zpochybnit a zároveň mu dát prostor tyto pochybnosti vyvrátit, popřípadě svá tvrzení korigovat podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 39/2011-109, bod 46). V rozporu s tím však krajský soud tvrdí, že nebylo třeba stěžovatelku nijak poučovat, protože „její tvrzení bylo úplné“, aby na jiném místě krajský soud popsal, jak mohla stěžovatelka své tvrzení prokázat (bod 109 napadeného rozsudku). Tyto úvahy jsou rozporné. Není z nich zřejmé, jak měla stěžovatelka své tvrzení, které správce daně neuznal, podle krajského soudu prokázat (bod 106 a 109 jeho rozsudku) a to v situaci, kdy ji správce daně k ničemu nevyzval, ani ji v tomto směru jakkoli nepoučil, což předpokládá i aplikaci příslušných právních předpisů týkajících se správného postupu časového rozlišení nákladů. Jde tedy o úvahy nepřezkoumatelné.

[69] Kromě toho krajský soud rovněž nereaguje na podstatu žalobní argumentace, že správce daně stěžovatelce zvýšil daňový základ v kontrolovaných zdaňovacích obdobích vyloučením nákladů, které však vůbec v návaznosti na provedené účetní operace neuplatnila.

[70] NSS ve zprávě o daňové kontrole ověřil, že v roce 2013 měla stěžovatelka podle správce daně do daňově účinných nákladů v souvislosti s televizní reklamou zahrnout částku v celkové výši 8 475 000 Kč a v roce 2014 částku v celkové výši 4 440 000 Kč. Správce daně v tomto ohledu vycházel z konkrétních částek zaúčtovaných na vrub účtu 518006 se souvztažným zápisem 321000, k nimž byly doloženy faktury a smlouvy o obstarání reklamy. Žalovaný však v průběhu odvolacího řízení zjistil, že stěžovatelka provedla na účtu 518006 výše popsané účetní operace účetními zápisy dne 31. 12. 2013 a dne 31. 12. 2014.

[71] Za této situace měl krajský soud s ohledem na žalobní argumentaci odpovědět, zda se stav účtu 518006 takto promítnul i do částky uplatněné stěžovatelkou ve zdaňovacích obdobích let 2013 a 2014 ve výdajové stránce, neboť z ničeho neplyne, že by správce daně účetnictví stěžovatelky zpochybnil. Tím se však krajský soud nezabýval. Krajský soud měl k žalobní námitce posoudit, zda daň byla skutečně doměřena ve správné výši, pokud stěžovatelka provedla dané účetní operace. NSS dává v této souvislosti stěžovatelce zapravdu, že prostou matematickou logikou vzbuzuje pochybnost správcem daně uváděná výše daňově účinných nákladů za reklamu zaúčtovaných na vrub na účtu 518006. Například za rok 2013 v částce 8 475 000 Kč (str. 7 zprávy o daňové kontrole), pokud žalovaný v odvolacím řízení zjistil, že v rámci celkových nákladů 20 221 157 Kč za reklamu na účtu 518006 byla za rok 2013 časově rozlišena částka ve výši 16 507 145 Kč (viz výpis z účetního deníku k účtu 518006 za rok 2013). V roce 2013 si tak stěžovatelka podle účetnictví uplatnila v nákladech za reklamu a propagaci pouze celkovou částku 3 714 012 Kč, ale žalovaný tyto náklady ponížil o 7 971 000 Kč (str. 35 zprávy o daňové kontrole). Krajský soud nevysvětlil, jak lze vyřadit z daňově uplatněných výdajů náklady ve výši přesahující stav účtu 518006.

[72] Za tohoto stavu úvahy krajského soudu nedávají dostatečnou odpověď na stěžovatelčiny námitky, že provedla souhrnné časové rozlišení nákladů na reklamu a propagaci na účtu 518006, tedy i nákladů na sponzorské vzkazy, a že stavu tohoto účtu

správcem daně upravený základ daně zdaňovacích období roku 2013 a 2014 neodpovídá. Stejně tak z úvah krajského soudu neplyne jasná odpověď na námitku, zda žalovaný, respektive správce daně v odvolacím řízení pochybil, pokud stěžovatelku v návaznosti na tvrzení ohledně časového rozlišení nákladů za reklamu nijak nepoučil. I v této části tedy krajský soud svůj rozsudek zatížil nepřezkoumatelností.

[73] K námitce, že krajský soud nepřipadně poznamenal, že stěžovatelka by si časovým rozlišením nákladů na reklamu v následujících zdaňovacích obdobích snížila svůj daňový základ o částky, které neodpovídaly ceně obvyklé, NSS uvádí, že není zřejmé, zda jde o poznámku uvedenou jako *obiter dictum* či nikoli. Pokud by mělo jít o nosný důvod, pak krajský soud v bodu 114 rozsudku předjímá hodnocení nákladů uplatněných v jiných zdaňovacích obdobích (mělo by zřejmě jít o náklady let 2015 až 2018). Nijak však nevysvětluje, jak je relevantní případné uplatnění nákladů v budoucích zdaňovacích obdobích, kterých se kontrola správce daně netýkala, pro zohlednění daňové povinnosti v roce, kterého se kontrola týkala. Jde tedy buď o nadbytečnou poznámku, nebo o blíže nevysvětlený závěr krajského soudu, což však z napadeného rozsudku není zřejmé. V této části je tedy napadený rozsudek rovněž nepřezkoumatelný.

[74] Stěžovatelka rovněž namítá, že jí měl krajský soud umožnit prokázat svá tvrzení „účetními deníky“.

[75] Podle § 77 odst. 2 s. ř. s. *dokazování provádí soud při jednání. V rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.*

[76] Krajský soud shledal dokazování k návrhu stěžovatelky u jednání nadbytečným (bod 115 ve spojení s bodem 117 napadeného rozsudku). K tomu NSS uvádí, že krajskému soudu nic nebrání zopakovat již ve správním řízení provedené důkazy, ale není to jeho povinností, pokud není skutkového sporu o tom, co je či není součástí správního spisu či obsahem jeho listin. Pokud jde o kopie výpisu z účetního deníku k účtu 518006, ty jsou součástí správního spisu. Správní orgány i krajský soud je tedy měly k dispozici a krajský soud byl povinen z jejich obsahu vycházet (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 12. 2018, čj. 4 As 113/2018-39, č. 3836/2019 Sb. NSS, bod 36). Nebylo tedy potřeba jimi dokazovat, a to ani proto, že z tvrzení účastníků řízení neplyne, že by bylo sporu o tom, že účtem 518006 procházejí zmíněné souhrnné účetní zápisy časového rozlišení. Sporů je o jejich právní hodnocení ve vztahu k daňové povinnosti stěžovatelky. Pro úplnost NSS zdůrazňuje, že hodlá-li stěžovatelka prokázat svá tvrzení jinými důkazy nad rámec obsahu správního spisu, je povinna je řádně označit [§ 71 odst. 1 písm. e) s. ř. s.] a vysvětlit, proč jsou potřebné ke zjištění stavu věci (rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2011, čj. 2 Afs 15/2011-80).

[77] Odkazuje-li však v této souvislosti stěžovatelka na daňovou kontrolu týkající se nároků na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněných z týchž reklamních služeb, tak z ničeho neplyne, že by krajský soud či žalovaný ve svých závěrech vycházeli z toho, co bylo předmětem daňových přiznání stěžovatelky k DPH.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[78] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené shledal kasační stížnost důvodnou. Rozsudek krajského soudu proto jako nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§110 odst. 1. s. ř. s.). V něm tento soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení se krajský soud přezkoumatelně vypořádá s námitkami týkajícími se daňové uznatelnosti části nákladů za kalendář ve zdaňovacím období roku 2012, poskytnutí právní služby advokátní kanceláří Tocik a partneři a souhrnného časového rozlišení nákladů na reklamu a propagaci na účtu 518006 ve vztahu ke správcem daně upravenému základu daně zdaňovacích období let 2013 a 2014. NSS rovněž pro účely dalšího řízení připomíná, že pokud by krajský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné, pokud jde o potvrzení platebních výměrů jen za určitá zdaňovací období, lze rozhodnutí zrušit pouze ohledně potvrzení nezákonných platebních výměrů. V tomto směru jde o oddělitelnou část předmětu řízení o žalobě (rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2018, čj. 4 Afs 259/2017-49, nebo rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 14. 5. 2019, čj. 43 Af 8/2018-32, bod 50).

[79] Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 29. dubna 2025

Petr Mikeš
předseda senátu