



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ondřeje Mrákoty, soudkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudce JUDr. Tomáše Herce, Ph.D., LL.M., v právní věci žalobkyně: **K4 a. s.**, Kociánka 8/10, Brno, zastoupená advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2023, čj. 6779/23/5200-11432-711778, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 2. 2025, čj. 62 Af 18/2023-69,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj doměřil žalobkyni rozhodnutím ze dne 18. 10. 2019 daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015, neboť žalobkyně neprokázala daňovou účinnost nákladů za reklamní služby od společností GAAN CZ s. r. o. (dále jen „GAAN CZ“) a PP SCREEN s. r. o. (dále jen „PP SCREEN“) podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). GAAN CZ dodávala reklamu na golfových turnajích, PP SCREEN pak reklamu na společenských akcích, speciálně pořádaných eventech a LED obrazovkách. Správce daně zpochybňoval rozsah poskytnutého plnění a v některých případech též identitu dodavatele.

[2] Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a krajský soud poté nevyhověl podané žalobě.

2. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[3] **Žalobkyně (stěžovatelka)** napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Nesouhlasí s posouzením lhůty ke stanovení daně. Krajský soud opřel své závěry o rozsudek NSS č. 9 Afs 81/2020-40, ten však nemůže pro nesoulad s ústavními principy obstát. Klíčovým argumentem tohoto rozsudku je, že § 34r ZDP (pozn. NSS: stěžovatelka zřejmě myslela § 38r ZDP) prodlužující lhůtu pro stanovení daně představuje speciální ustanovení ve vztahu k § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“), jenž stanoví délku této lhůty na 3 roky. Z tohoto výkladu ale neplyne nic ve vztahu k přerušení lhůty podle § 148 odst. 3 DŘ. Tuto otázku řeší rozsudek devátého senátu pouze stručně. Účel, pro který existují prodloužené lhůty podle § 38r ZDP, na lhůtu běžící po zahájení daňové kontroly vůbec nedopadá. Podle stěžovatelky by se v dané věci měl uplatnit test proporcionality, tj. upřednostnit výklad, jenž je pro ni příhodnější. Pokud se s ní NSS neztotožní, měl by zvážit předložení věci rozšířenému senátu.

[4] Dále stěžovatelka namítla, že prokázala uskutečnění sporných plnění v celém rozsahu, a to nejpozději ve druhém doplnění odvolání. V bodech 18 až 21 kasační stížnosti zdůraznila řadu důkazních prostředků předložených v daňovém řízení a konstatovala, že takto významné množství důkazního materiálu tento případ zřetelně odlišuje od jiných soudních rozhodnutí, která se zabývají tzv. účelovou reklamou. Krajský soud však svými závěry staví řešenou věc na roveň případům účelové reklamy. I přestože nebyla menší část plnění prokázána, bylo možné daňově uznat alespoň poměrnou část plnění. Daňové orgány se unesením důkazního břemene vážně nezabývaly, natož aby určily „unesitelný“ důkazní standard.

[5] Cílem správy daní je stanovení daně ve správné výši. Vzhledem ke značnému množství důkazních prostředků nebyl žádný důvod, proč nebylo možné stanovit daň správně. Daňové orgány k tomu měly řadu nástrojů. Mohly vyzvat stěžovatelku k upřesnění výdajů, využít znalecký posudek či databázi na určení hodnoty dílčích reklamních plnění. Stěžovatelka se ohradila i proti názoru krajského soudu ohledně účelového uzavření smluv. Na úpravě smluv ústními dodatky neshledává nic zvláštního, a to ani v případě, že původní smlouva hovoří o písemných dodatcích.

[6] Stěžovatelka nesouhlasí ani s tím, že nebyl prokázán deklarovaný dodavatel sporných plnění. Ve vztahu k plněním od PP SCREEN je zřejmé, že daňové orgány nezpochybňovaly, že „uznané“ části plnění zajišťovala tato společnost. Krajský soud však bez dalšího uvádí, že konkrétní spolupráce s PP SCREEN nebyla prokázána. Co se týče plnění od GAAN CZ, krajský soud ve shodě s žalovaným staví svůj názor na marginálních nejasnostech u některých částí plnění. Takto marginální rozdíly nemohou podle stěžovatelky v podmínkách daně z příjmů právnických osob obstát. Je jasné, že služby byly poskytnuty, pouze existují pochybnosti, zda je poskytla společnost GAAN CZ nebo GAAN Production s. r. o. Ve věci by měl převážet zájem na správném určení daně před formalistickým určením jednoho ze dvou dodavatelů.

[7] Závěrem stěžovatelka namítla, že stručné vypořádání žalobních bodů nedosahuje standardu přezkoumatelnosti. Na některé námitky pak krajský soud ani nereagoval.

[8] Krajský soud podle vyjádření **žalovaného** nepochybil, pokud se řídil ustálenou judikaturou NSS. Stěžovatelka předložením důkazních prostředků unesla prvotní důkazní břemeno. Správce daně však ve výzvě ze dne 28. 6. 2018 vyjádřil zcela zásadní pochybnosti

pokračování

jak ohledně plnění od dodavatele GAAN CZ, tak PP SCREEN, tím přenesl důkazní břemeno zpět na stěžovatelku. Krajský soud se touto otázkou zabýval. Žalovaný trvá na závěru, že sporné náklady nelze uznat ani částečně, neboť cena plnění byla smluvně ujednána jako jeden celek. Daňové orgány nemají povinnost prokazovat konkrétní výši odměny za dílčí plnění ani poučovat daňový subjekt, jaké důkazní prostředky je nutné v tomto ohledu doložit. Žalovaný dodal, že úprava smluv skrze ústní dodatky je možná, nepřispívá však k unesení důkazního břemene.

[9] Žalovaný nesouhlasí s tím, že se rozhodnutí o odvolání nezabývalo otázkou deklarovaných dodavatelů a jeho úvahy v tomto směru byly pouhé „ornamentální“ argumenty. Stěžovatelce se nepodařilo prokázat, že plnění poskytl tvrzený dodavatel ani jiný konkrétní dodavatel. Pochybnosti správce daně ohledně skutečného dodavatele obsahovala výzva ze dne 28. 6. 2018. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou nepřezkoumatelnosti.

3. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku není namístě. Krajský soud se dostatečně vypořádal s veškerými relevantními námitkami.

3.1 Prekluze lhůty pro stanovení daně při použití § 148 odst. 3 DŘ

[11] Stěžovatelka se v této části argumentace ohradila především proti závěrům rozsudku NSS ze dne 2. 7. 2020, čj. 9 Afs 81/2020-40, č. 4056/2020 Sb. NSS, podle kterého krajský soud posoudil prekluzi lhůty pro stanovení daně. Z tohoto rozsudku podle ní neplyne nic konkrétního ve vztahu k § 148 odst. 3 DŘ.

[12] Podle § 148 odst. 1 DŘ *nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Z odstavce 3 citovaného ustanovení dále plyne, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Podle odstavce 5 lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*

[13] Podle § 34 odst. 1 věty první ZDP (ve znění účinném do 30. 6. 2020) *lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.*

[14] Podle § 38r odst. 2 věty první ZDP (ve znění účinném do 30. 6. 2017) *lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.*

[15] NSS s argumentací stěžovatelky nesouhlasí. Již v rozsudku čj. 9 Afs 81/2020-40 zdejší soud pečlivě rozebral též vliv přerušení lhůty podle § 148 odst. 3 DŘ na délku lhůty pro stanovení daně v případě vyměření daňové ztráty. V bodech 37 a 41 na konkrétním příkladu popsal, že *„pokud tedy byla ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 zahájena dne 25. 11. 2015 daňová kontrola, prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 1 a § 38r zákona o daních z příjmů (tj. osmiletá lhůta) se dle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušila a pokračovala by v běhu znovu od učinění tohoto úkonu“*. Tato skutečnost tak vedla k tomu, že od zahájení daňové kontroly dne 25. 11. 2015 běžela znovu osmiletá prekluzivní lhůta, jejíž běh skončil dne 25. 11. 2023. NSS současně upozornil, že daňovou povinnost lze i při aplikaci § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu vyměřit nejpozději ve lhůtě deseti let podle § 148 odst. 5 daňového řádu (viz body 35 a 38). NSS k tomuto výkladu, jenž byl v judikatuře opakovaně potvrzen (např. rozsudky NSS ze dne 7. 8. 2025, čj. 4 Afs 226/2024-27, body 30-35, ze dne 5. 12. 2024, čj. 8 Afs 118/2024-86, body 24-25, ze dne 28. 7. 2023, čj. 10 Afs 454/2021-53, body 16-21, ze dne 31. 5. 2021, čj. 7 Afs 229/2019-14, body 21-23, a mnohé další), přistoupil právě s ohledem na smysl citovaných ustanovení.

[16] Nejedná si přitom o žádné „sériové“ prodlužování lhůty, jak stěžovatelka namítla. *„Úkony podle § 148 odst. 2 až 4 vyvolávají účinky pouze ve vztahu k tomu období, k němuž se vztahují, nikoli ve vztahu ke všem obdobím provázaným vykázaním daňové ztráty. Pokud by tak například v roce 2021 byla zahájena daňová kontrola vztahující se pouze k roku 2018, který by byl posledním rokem pro uplatnění daňové ztráty vykázané v roce 2013, vedlo by to podle § 148 odst. 3 daňového řádu pouze k přerušení tříleté lhůty ve vztahu k roku 2018, nikoli také delších lhůt vztahujících se ke zdaňovacím obdobím let 2013 až 2017. Smyslem úkonů podle § 148 odst. 2 a odst. 3 i situací podle odst. 4 je totiž umožnit dokončit řízení ve vztahu k tomu zdaňovacímu období, jehož se týkají, nikoli ve vztahu ke všem obdobím, s nimiž je toto období provázáno na základě možnosti uplatnit daňovou ztrátu; opačný výklad by fakticky vedl k řetězení odmítnutému v rozsudku čj. 8 Afs 58/2019-48“* (bod 40 rozsudku 9 Afs 81/2020-40).

[17] V nynější věci je posuzováno zdaňovací období 1. 4. 2014 – 31. 3. 2015, když zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob je pro stěžovatelku hospodářský rok. Poslední den pro podání daňového přiznání byl den 30. 9. 2025, což znamená, že lhůta pro stanovení daně za uvedené zdaňovací období počala běžet dne 1. 10. 2015 (§ 148 odst. 1 DŘ). Pro výpočet lhůty pro stanovení daně je zde podstatné, že stěžovatelka vykazala ve zdaňovacím období 1. 4. 2012 – 31. 3. 2013 daňovou ztrátu, kterou mohla uplatnit v bezprostředně následujících pěti zdaňovacích obdobích, tj. nejpozději ve zdaňovacím období 1. 4. 2017 – 31. 3. 2018 (§ 34 odst. 1 ZDP), přičemž lhůta pro stanovení daně u všech těchto zdaňovacích obdobích se řídila lhůtou pro poslední z nich (§ 38r odst. 2 ZDP). Jak bylo uvedeno, lhůta pro stanovení daně za nyní posuzované zdaňovací období začala běžet dne 1. 10. 2015 a měla skončit v souladu s § 38r odst. 2 ZDP současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období 1. 4. 2017 – 31. 3. 2018, tedy 1. 10. 2021 (tj. 1. 10. 2018 + 3 roky). Ve skutečnosti tedy byla lhůta pro stanovení daně za nyní posuzované zdaňovací období šestiletá. Jelikož však byla ve vztahu k posuzovanému zdaňovacímu období zahájena dne 6. 11. 2017 daňová kontrola, prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 1 DŘ a § 38r odst. 2 ZDP (tj. šestiletá lhůta) se podle § 148 odst. 3 DŘ přerušila a pokračovala v běhu znovu ode dne učinění tohoto úkonu. Zahájení daňové kontroly tedy vedlo k tomu, že ode dne 6. 11. 2017 opět počala běžet šestiletá lhůta pro stanovení daně, která skončila dne 6. 11. 2023 (§ 148 odst. 3 DŘ ve spojení s § 38r odst. 2 ZDP) – to je přitom stále v souladu s mezní desetiletou lhůtou pro stanovení daně k 1. 10. 2025 (§ 148 odst. 5 DŘ). Napadené rozhodnutí

pokračování

žalovaného nabylo právní moci dne 10. 3. 2023, tedy ve lhůtě pro stanovení daně za posuzované zdaňovací období 1. 4. 2014 až 31. 3. 2015. Žádné z uvedených dat stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nezpochybňovala, namítala pouze použití citovaného rozsudku 9 Afs 81/2020-40. NSS zde jen mírně koriguje evidentní chybu v psaní v bodu 31 napadeného rozsudku, kde krajský soud mylně uvedl konec šestileté lhůty dne 8. 11. 2023.

[18] Jelikož v judikatuře NSS nepanují k této otázce žádné rozpory a ani desátý senát neshledal žádné důvody pro odchýlení se od své stávající rozhodovací praxe, nepředložil věc k posouzení rozšířenému senátu.

3.2 Prokázání plnění a dodavatele

[19] Stěžovatelka je přesvědčena, že z množství důkazních prostředků, které v daňovém řízení předložila, bylo možné daňově uznat alespoň poměrnou část nákladů, o jejichž uskutečnění neměl správce daně pochybnosti. Současně nevidí důvod, proč je nutné trvat na prokázání konkrétního dodavatele, jestliže není zpochybněno, že plnění bylo uskutečněno. Krajský soud postavil posuzovanou věc na roveň případům účelové reklamy, což nelze akceptovat.

3.2.1 Poměrné uznání nákladů na reklamu

[20] Krajský soud (zejména v bodech 62 a 69 rozsudku) ve shodě s žalovaným (body 114 a 169 napadeného rozhodnutí) vysvětlil, že v případě stěžovatelky nebylo možné z předložených důkazních prostředků zjistit hodnotu dílčích reklamních plnění, a uznat tak náklady jen v prokázané části. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 28. 6. 2018 upozornil stěžovatelku, že v předložených smlouvách chybí ujednání pro stanovení ceny za jednotlivá reklamní plnění. Pochybnosti, které správce daně spatřoval v případě reklamních plnění od společností GAAN CZ a PP SCREEN, krajský soud podrobně popsal v bodech 42 až 58 napadeného rozsudku. NSS je tedy již neopakuje.

[21] NSS souhlasí s krajským soudem, a tedy i daňovými orgány, že ve věci nebylo možné určit poměrnou část uplatněných nákladů a ty stěžovatelce daňově uznat. Cena obou reklamních plnění byla smluvními ujednáními stanovena paušálně za komplexní reklamní služby bez vyčíslení hodnoty jednotlivých dílčích plnění. Stěžovatelka v průběhu řízení neposkytla žádný způsob, jak cenu rozložit na jednotlivé položky. V kasačním řízení tuto skutečnost ani nepopírá, pouze se stále odkazuje na množství předložených důkazních prostředků, z nich však nevyplývá uskutečnění plnění v tvrzeném rozsahu.

[22] NSS tuto námitku považuje za směřující spíše do řízení ve věci daně z přidané hodnoty. V obecné rovině lze nicméně uvést, že v projednávané věci stěžovatelka neprokázala daňovou účinnost nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. V posuzovaném zdaňovacím období 1. 4. 2014 – 31. 3. 2015 byly na základě dokazování z daňově uznatelných nákladů vyloučeny náklady vynaložené na reklamní služby, jejíž faktická realizace nebyla z velké části v rozhodném období prokázána. V této věci není namístě uvažovat ani o přiznání objektivně nutných nákladů (srov. rozsudky NSS ze dne 13. 3. 2024, čj. 10 Afs 153/2022-90, body 63-71, či ze dne 23. 6. 2023, čj. 9 Afs 70/2023-73, bod 49). NSS zdůrazňuje, že důkazní břemeno ohledně výše daňově odpočitatelných nákladů nenese správce daně, ale podle § 92 odst. 3 DŘ a § 24 odst. 1 ZDP nepochybně toto břemeno spočívá na daňovém subjektu.

[23] Obdobně jako v citovaných rozsudcích i v nynější věci bylo sjednáno poskytnutí reklamního plnění jako jeden celek za celkovou cenu, aniž by bylo možné z informací poskytnutých stěžovatelkou určit cenu za ty části plnění, jejichž přijetí se stěžovatelce podařilo prokázat. Nebylo tedy možné určit, jakou konkrétní cenu měla určitá reklamní služba, a proto nebylo možné uznat alespoň částečné náklady na reklamní propagaci stěžovatelky. Daňové orgány přitom neměly povinnost aktivně zjišťovat, jak ocenit poměrnou část oprávněných nákladů. Břemeno tvrzení a důkazní tížilo stěžovatelku. Kasační argumentace, podle které daňové orgány měly využít některý z navržených nástrojů k určení alespoň částečných nákladů, proto nemůže uspět. Bez významu je i stěžovatelčino porovnávání s účelovými reklamami. Daňové orgány se pečlivě zabývaly veškerými doloženými důkazními prostředky.

[24] Termín „nezpochybnitelný důkaz“, který užil až krajský soud v bodě 62 svého rozsudku, samozřejmě není nepřipustným doplňováním argumentace správních orgánů. Jak sama stěžovatelka posléze v kasační stížnosti uvedla, jedná se o navázání na zdůvodnění správních rozhodnutí.

[25] K argumentaci ohledně ústních dodatků (ačkoli smlouva předpokládala písemnou formu dodatků) NSS v souladu s názorem krajského soudu uvádí, že toto jednání pouze dále dokresluje pochybnosti, které správce daně pojal vůči tvrzeným nákladům daňového subjektu.

3.2.2 Prokázání skutečného dodavatele plnění

[26] K pochybnostem správce daně přispělo též to, že ve věci bylo sporné, kdo ve skutečnosti tvrzená reklamní plnění poskytl. Sama tato okolnost však nebyla důvodem pro doměření daně. Krajský soud ani nic takového netvrdil. Naopak v závěru bodu 64 svého rozsudku vysvětlil, že „*sporné výdaje nebyly žalobci ze základu daně vyloučeny toliko z důvodu zpochybnění osoby dodavatele, nýbrž zejména z důvodu neprokázání uskutečnění deklarovaných činností v rozsahu uvedeném na žalobcem předložených dokladech*“.

[27] Z judikatury Ústavního soudu vyplývá, že pokud byl skutečným dodavatelem jiný subjekt než uvedený na dokladech, a z toho důvodu nebylo možné výdaje zohlednit, je nezbytné daňovému subjektu umožnit prokázání skutečných výdajů jinými prostředky (nález ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04). NSS ve své judikatuře dovodil, že pokud správce daně zpochybní výdaj vynaložený daňovým subjektem (čímž na něj přenesl důkazní břemeno), musí daňový subjekt prokázat vynaložení takového výdaje jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se tohoto výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci (rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73). NSS se též zabýval případy, v nichž byla jako daňový výdaj podle § 24 odst. 1 ZDP uplatněna částka za reklamní služby, které byly poskytnuty prostřednictvím (i několika) subdodavatelů dodavatele reklamy, jenž byl uveden na daňovém dokladu. NSS *a priori* nevyloučil daňovou uznatelnost takového výdaje na reklamu, pokud bylo prokázáno, že reklama byla skutečně poskytnuta (např. rozsudek ze dne 15. 2. 2013, čj. 5 Afs 29/2012-47).

[28] Obecně lze tedy přisvědčit stěžovatelce, že při posuzování uznatelnosti daňového nákladu podle § 24 odst. 1 ZDP je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo skutečně

pokračování

poskytnuto subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za deklarované plnění. Stěžejní ovšem vždy bude prokázání faktického vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění (rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2011, čj. 9 Afs 11/2011-68). To se však v posuzovaném případě nestalo.

4. Závěr a náklady řízení

[29] NSS dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji zamítl. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch a žalovanému v tomto řízení nevznikly žádné náklady vymykající se jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. října 2025

Mgr. Ondřej Mrákota
předseda senátu