



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **HDT impex s.r.o.**, sídlem Botanická 238/3, Dalovice  
zastoupena advokátem JUDr. Pavlem Ungrem, sídlem Harantova 511/14,  
Plzeň

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

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

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2023, č.j. 21160/23/5200-11432-709204, se ve výroku II. a výroku III. zrušuje a věc se v tomto rozsahu vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku se žaloba zamítá.
- III. Žalovaný je povinen uhradit žalobkyni náklady řízení ve výši 14 287 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Pavla Ungra, advokáta.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 27. 8. 2023, Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „soud“) doručenou téhož dne, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2023, č.j. 21160/23/5200-11432-709204 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž byla ve výrocích I., II., a III. zamítnuta žalobkyně odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Karlovarský kraj – dodatečným platebním výměřům – ze dne 17. 3. 2022, č.j. 217960/22/2401-50523-405284; ze dne 14. 3. 2022, č.j. 197296/22/2401-50523-405284 a ze dne 14. 3. 2022, č.j. 197336/22/2401-50523-405284, a tato rozhodnutí byla potvrzena. Dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob:
  - za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 vyšší o částku 1 016 500 Kč a stanoveno daňové penále v částce 203 300 Kč
  - za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vyšší o částku 1 514 490 Kč a stanoveno daňové penále v částce 302 898 Kč
  - za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 vyšší o částku 708 320 Kč a stanoveno daňové penále v částce 141 664 Kč.

## II.

### Žaloba

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

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

uplatněný do nákladů v roce 2012, kde jak daňový subjekt tvrdil, měla reklama zcela jistě vliv na zvýšení zdanitelných příjmů v dalších letech. Pro žalobkyni by bylo pochopitelné, pokud by správce daně uznal část např. ½ nebo jinou část podle rozložení do jednotlivých let, ale není pochopitelný způsob 100% vyloučení z nákladů.

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

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

8. Co se zjišťování nepřiměřenosti ceny [týká], žalovaný v napadeném rozhodnutí (konkr. v bodě 45 až 63) sice návodně rozebírá konstantní judikaturu soudu ve vztahu k tzv. převodním cenám a aplikaci § 23 odst. 7 ZDP, nicméně v daném případě zcela záměrně pominul skutečnosti nasvědčující tomu, že k nepřiměřenosti nedošlo, či že jím zjištěná referenční cena musí být zcela odlišná. Žalobkyně ničeho nenamítá proti konstatování (bod 45), že problematika převodních cen je primárně řešena v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, dle kterého *liši-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, resp. zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů. V zásadě však nesouhlasí s tezí žalovaného, že jsou splněny veškeré znaky pro aplikaci výše uvedeného § 23 odst. 7 ZDP. Žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2007, č.j. 1 Afs 60/2006-97, ve kterém tento soud judikoval tři podmínky aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů: „... správce daně je oprávněn dle § 23 odst. 7 ZDP postupovat, pokud jsou splněny tři podmínky, a to: první podmínka - musí být především prokázána existence smluvního vztahu mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami, druhá podmínka - ceny mezi nimi sjednané musí být rozdílné od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a třetí podmínka - tento rozdíl nebyl poplatníkem uspokojivě doložen.“ Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 11. 2014, č.j. 9 Afs 92/2013-27, uvedl: „Ve své rozhodovací činnosti (např. v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č.j. 1 Afs 101/2012-31) dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že za účelem aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nutné kladně odpovědět na dvě otázky: 1) Šlo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů? 2) Prokázal správce daně, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek?“ Jak vyplývá z rozsudku NSS č.j. 7 Afs 94/2012-74 ze dne 25. 6. 2014, pokud „správce daně prokáže, že v hospodaření poplatníka se vyskytují obchodní operace s osobami uvedenými v ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které se navenek svými konkrétními objektivně identifikovanými rysy na základě racionální úvahy jeví, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, je na poplatníkovi, aby prokázal, jaké důvody, jež ekonomickým principům běžných obchodních vztahů odpovídají, jej vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnil.“*
9. V daném případě správce daně dle žalobkyně zejména neprokázal otázku č. 2, tedy že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Správce daně měl zjištěnou smluvní cenu mezi žalobkyní a jejím kontrahentem (dodavatelem) na straně jedné. I kdyby zcela hypoteticky měla být žalobkyně spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP (jakože není), měl správce daně ještě zjišťovat cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. A to se správci daně nepodařilo. Zejména jde o to, že správce daně, který zjistil toliko cenu vysílacího času u reklam nabízených spol. MEDIA MASTER a výrobu spotu pro jeho použití prostřednictvím společnosti SAWAGO. V tomto smyslu provedl správce daně prostý součet a vyšel z něj pro cenu obvyklou (referenční), nicméně toto je postup možná správný v jiných případech (proto je možný i odkaz na judikáty uvedené v bodu 145 an. napadeného rozhodnutí), ale nikoliv v případě dané věci.

10. Dle nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2002, sp.zn. Pl. ÚS 33/01, se popisuje zavedení úpravy „jinak spojených osob, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty“ takto: „Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve znění před novelou provedenou zákonem č. 210/1997 Sb. správce daně mohl upravit základ daně daňového poplatníka o zjištěný rozdíl, pokud se lišily ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně spojenými osobami od cen, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a pokud tento rozdíl nebyl uspokojivě doložen.“

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

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

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

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

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

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

daně dále uzavřel, že analýzy vhodnosti pořadu dle skladby sledovanosti se nedělají pouze pro jeden daňový subjekt, ale pro skupinu subjektů, které mají zájem o sponzoring určitého programu. Případné náklady by tak byly společné pro několik subjektů a měly by tak být mezi ně odpovídajícím dílem rozděleny. Tvzení svědka J. o nutnosti porovnání cen předmětných televizních reklam s cenami televizních stanic Nova nebo Prima je dle žalovaného bezpředmětné, jelikož, jak ostatně vyplývá již z vyjádření svědka, s ohledem na počet uvedení sponzorského odkazu v rámci jednoho pořadu se nejedná o srovnatelné služby.

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

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

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

14. Oba výsledky (J., H.) potvrdily skutečnost, že poskytovatel reklamy nemohl poskytnout reklamu za cenu pouhého poskytnutí prázdného „*vysílacího času*“ reklamního prostoru bez dalších nezbytných nákladů a také bez příslušné ziskové přírážky. Již toto samotné mělo

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

správce daně (pokud by postupoval nestranně a zákonně) vést k tomu, že v rámci obvyklé ceny nebude zohledňovat jen cenu spol. MEDIAMASTER a výrobu u SAWAGO.

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

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

v účetních výkazech v momentě, kdy k nim dojde, nikoliv až při uskutečnění souvisejícího příjmu či výdaje. Cílem akruálního účetnictví je vykázat v účetním období všechna aktiva, pasiva, náklady, výnosy, která v daném období vznikla i pokud ještě nebyl uskutečněn odpovídající pohyb peněžních prostředků.

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

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

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

21. V případě žalobkyně a posuzované věci byla tedy veškerá reklama a propagace fakturována v letech 2012-2014. Nejdříve byly všechny faktury zaúčtovány do nákladů na účet 518006 – Reklama a propagace (již z názvu a označení vyplývá, že není možné, aby na něm byly jiné položky než takto účelově stanovené). Toto si dokonce správce daně ověřil v účetním deníku, viz body (84, 86, 87) za jednotlivé roky. Správce daně viz bod (8) prováděl analýzy výnosů a nákladů z účetních deníků. Při této analýze zároveň zjistil, že účet 518006 nemá obrat jen na straně Má Dáti (MD), tj. obrat účtu, kde jsou v daném období evidovány náklady, které mají ovlivnit hospodářský výsledek potažmo základ daně, ale že má tento účet také na straně Dal (D) značný obrat za období 2013 ve výši 16 507 145 Kč a za období 2014 ve výši 3 375 000 Kč. Tyto náklady ve výši 16 507 145 Kč + 3 375 000 Kč nebyly v roce 2013 a 2014 použity ke snížení základu daně, ale byly časově rozlišeny a přesunuty do dalších let, kdy k nim plynuly příslušné výnosy. Z částky 16 507 145 Kč za zdaňovací období 2013 tvoří 8 475 000 právě výdaje na televizní reklamu, zaúčtované v roce 2013 na účet 518006, které ovšem byly časovým

rozlišením přesunuty do dalších let, čímž o ně nebyl snížen základ daně, vykázaný v daňovém přiznání za rok 2013.

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

### III.

#### Vyjádření žalovaného k žalobě

27. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul dosavadní průběh řízení, žalobní námitky a předmět sporu a poté odkázal na odůvodnění napadeného

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

rozhodnutí, ve kterém podal vyčerpávajícím způsobem zdůvodnění k jednotlivým (odvolacím) námitkám žalobkyně, a to jak po stránce skutkové, tak i právní. Dále uvedl, že jednoznačně se závěry žalobkyně prezentovanými v nyní podané žalobě nesouhlasí, a proto podává následující vyjádření.

28. Pro přehlednost žalovaný nejprve shrnuje podstatu zde řešené věci. Žalobkyně ve zdaňovacích obdobích 2012, 2013 a 2014 zahrнула do daňově účinných nákladů, a to na účet č. 518006 (reklama a propagace), náklady vynaložené v souvislosti s reklamou na České televizi. Konkrétní náklady popsal žalovaný v bodech [84], [86] a [87] napadeného rozhodnutí. Správce daně (resp. žalovaný) identifikoval obchodní řetězce, v kterých byla reklama prodávána (viz body [101] a [115] napadeného rozhodnutí). Ve věci bylo konstatováno, že daňově účinné náklady byly uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Zároveň však bylo ve věci prokázáno, že jsou naplněny podmínky dle i § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, tedy že společnosti, které se podílely na obchodních transakcích v řetězci, lze považovat za jinak spojené osoby (k tomu viz body [119] až [124] napadeného rozhodnutí). Správce daně (resp. žalovaný) tak aplikoval ustanovení § 23 odst. 7 ZDP a upravil základ daně žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích o rozdíl mezi skutečnou cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (viz body [125] až [141] napadeného rozhodnutí). Žalovaný doplňuje, že vzniklý rozdíl mezi dotčenými cenami žalobkyně uspokojivým způsobem nevysvětlila, ačkoliv jí k tomu byl dán dostatečný časový prostor.
29. Žalovaný se dále vyjádřil k *uplatnění nákladů v konkrétním zdaňovacím období*. Uvedl, že žalobkyně namítá (zejména v bodech (26) a násl. žaloby), že si žádným daňovým dokladem (resp. nákladem) z roku 2013 a 2014 nesnížila základ daně, resp. takový náklad na televizní reklamu neuplatnila jako daňově účinný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalobkyně upozorňuje, že všechny daňové doklady byly zaúčtovány do nákladů na účet č. 518006 (reklama a propagace), nicméně tento účet nemá obrat jen na straně „*Má dáti*“ (MD), ale také obrat na straně „*Dal*“ (D), a to ve výši 16 507 145 Kč za rok 2013 a ve výši 3 375 000 Kč za rok 2014. Žalobkyně uvádí, že součet těchto nákladů nebyl v zdaňovacím období 2013 a 2014 použit ke snížení základu daně za tato zdaňovací období, ale tyto náklady byly časově rozlišeny a přesunuty do dalších let, kdy k nim plynuly příslušné výnosy. V bodě (28) žaloby žalobkyně rovněž cituje některá zákonná ustanovení, přičemž uvádí, že některé nevýznamné a pravidelně se opakující daňové výdaje (náklady) není nutno časově rozlišovat (např. předplatné novin, nákup kalendářů). Žalobkyně rovněž napadá závěr žalovaného o tom, že náklad na kalendář *Pretty Women* přiřadil ke zdaňovacímu období roku 2010, přestože efekt uskutečněné reklamy měl velký vliv i v letech následujících, zejména v roce 2012, což opírá o nárůst zakázek v oblasti specializovaných slaboproudých, audiovizuálních a multimediálních celků v letech 2010 až 2012. Žalobkyně napadá závěr žalovaného z bodu [81] napadeného rozhodnutí, totiž že vynaložený náklad úzce souvisí se zdaňovacím obdobím roku 2010, neboť kalendář je reklamní předmět určený pro obchodního partnera a přesah jeho reklamní potence působí i v letech následujících, tj. v letech 2011 a 2012.
30. K námitkám stran neuplatnění daňově účinných nákladů v letech 2013 a 2014 žalovaný předně uvedl, že je s podivem, že žalobkyně tuto námitku v prvoinstančním řízení vůbec neuvedla, a to ani v doplnění odvolání ze dne 10. 6. 2022. Do té doby totiž žalobkyně svou argumentaci směřovala k otázce (ne)naplnění podmínek dle § 23 odst. 7 ZDP, tedy zda lze subjekty v obchodním řetězci považovat za jinak spojené osoby, resp. zda byla reklama obchodována za cenu obvyklou, čímž fakticky deklarovala splnění podmínek dle § 24 odst. 1 ZDP, totiž že

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

výdaje na reklamu byly daňově účinnými náklady (nutná podmínka pro posouzení naplnění podmínek dle § 23 odst. 7 ZDP). Námitku stran neuplatnění daňově účinných nákladů v letech 2013 a 2014 formulovala žalobkyně teprve dne 15. 5. 2023 v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení (bod (23) reakce na seznámení), přičemž žalovaným byla vypořádána v bodě [150] napadeného rozhodnutí.

31. Žalovaný konstatuje, že žalobkyně obecně v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi uvedla, že kontrolou obrátů v hlavní knize zjistila, že v roce 2013 a 2014 došlo účetním zápisem MD 381000 Náklady příštích období / D 518006 – Reklama, propagace k časovému rozlišení nákladů vynaložených na televizní reklamu. Své tvrzení však nedoložila a neprokázala žádným důkazním prostředkem, tj. nedoložila položkový rozpis k účtu 381000, ze kterého by bylo zřejmé, u kterých konkrétních reklamních plnění o časovém rozlišení bylo účtováno. Nebylo tedy ani možné ověřit, zda jednotlivé konkrétní přeúčtované náklady na reklamu splňují podmínky, pro které je povinností účtovat o časovém rozlišení dle účetních předpisů. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, žalovaný přesto tvrzení žalobkyně prověřil a zjistil, že v roce 2013 i 2014 došlo k částečnému časovému rozlišení všech nákladů vynaložených na reklamu a propagaci (tj. nejen nákladů souvisejících s reklamou v TV pořadech) zaúčtovaných na účtu 518006, a to účetními zápisy OB26 ze dne 31. 12. 2013 ve výši 16 507 145 Kč a OB27 ze dne 31. 12. 2014 ve výši 3 375 000 Kč, z nichž vyplývá, že nebyly přeúčtovány celé náklady vynaložené na reklamu zaúčtované v jednotlivých letech na účty 518006, ale pouze jejich nekonkretizovaná část. Oba účetní zápisy byly provedeny jednou souhrnnou částkou, ze které však není patrné, které konkrétní náklady a v jaké výši byly z účtu 518006 na účet 381000 přeúčtovány a žalobkyně tyto účetní položky nekonkretizovala a nespecifikovala. Žalobkyně pouze odkázala na provedený účetní zápis bez doložení jakékoliv další specifikace. Žalovaný uvádí, že ze spisového materiálu vyplývá, že např. v roce 2014 byla na účtu 518006 k 31. 12. 2014 zaúčtována celková částka ve výši 8,3 mil. Kč a časově bylo rozlišeno pouze 3,375 mil. Kč, přičemž za předmětnou reklamu byla zaúčtována částka 4,4 mil. Kč, z čehož vyplývá, že žalobkyně svým tvrzením rozhodně neprokázala, že vůbec některou z předmětných faktur skutečně časově rozlišila a vyloučila z nákladů daného období ( $8,3 - 3,375 = 4,925$  mil. Kč zůstalo nerozlišeno v nákladech žalobkyně, tj. více než 4,4 mil. Kč zaúčtovaných za předmětnou reklamu), jak pouze tvrdí a ničím neprokazuje.
32. Žalovaný uvádí, že správce daně postupoval zcela v souladu se zákonem o účetnictví a zákonem o daních z příjmů, když předmětné náklady vynaložené za reklamu přiřadil do správných zdaňovacích období, a to dle termínů odvysílání předmětných reklamních vzkazů. Žalovaný má za to, že reklamní vzkazy v délce 10 sekund v podobě: „*Tento pořad sponzoruje/sponzoroval HDT partner vaší zábavy.*“ či „*Tento pořad Vám přináší há dé té partner vaší zábavy.*“ u cca 5 pořadů ročně rozhodně nejsou formou reklamy, která by na potenciální obchodní partnery působila dlouhodobě (jako například billboard vyvěšený po určitou dobu nebo jiná forma reklamy pravidelně se opakující), proto správce daně ani žalovaný nepřistoupil k jejímu časovému rozlišení do několika následujících zdaňovacích období, a to i s ohledem na skutečnost, že žalobkyně nepředložila žádný důkazní prostředek o spojitosti právě této formy reklamy se svými budoucími výnosy. Žalovaný poukazuje na skutečnost, že žalobkyně účtovala o časovém rozlišení nákladů až od roku 2013 a z účetních výkazů roků 2015 až 2022 zveřejněných ve Sbírce listin je patrné, že u položek zaúčtovaných na účet 381000 proběhlo jejich zúčtování na vrub nákladů až v těchto následujících účetních obdobích.
33. Žalovaný zdůrazňuje, že žalobkyní zaúčtované náklady za reklamní služby, které byly předmětem kontrolních zjištění, byly správcem daně buď upraveny na cenu obvyklou v

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

souladu s § 23 odst. 7 ZDP a ponechány v nákladech žalobkyně, nebo případně upraveny na cenu obvyklou a přesunuty do daňových nákladů správného zdaňovacího období v souladu se zákonnými předpisy. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, např. reklamní službu (sponzorský vzkaz) v TV pořadu „*Komici na jedničku – Jiří Císler*“, vysílaném dne 30. 10. 2012, zaúčtovaném v roce 2013 zohlednil správce daně v roce 2012, reklamní služby (sponzorské vzkazy) v TV pořadech: „*Zázraky přírody*“ vysílané dne 1. 3. 2014, „*Nejchytřejší Čech*“ vysílaný dne 10. 5. 2014 a „*Karel Gott v Lucerně*“ vysílaný dne 5. 7. 2014, zaúčtované v roce 2013 zohlednil správce daně v roce 2014. Žalovaný dodává, že takový postup správce daně je v souladu se zákony (ZDP a daňový řád) a rovněž s konstantní judikaturou tuzemských správních soudů.

34. Co se týče žalobkyniny argumentace z bodu (28) žaloby, kde žalobkyně cituje zákonné předpisy, žalovaný uvádí, že dikci zákonných předpisů nezpochybňuje a souhlasí s tím, že nevýznamné a opakující se daňové výdaje není nutno časově rozlišovat, nicméně ve zde řešené věci se nejednalo o nevýznamné výdaje typu nákupu účetního programu, údržby webových stránek, apod. Žalovaný připomíná, že se jednalo o reklamní výdaje v podobě vysílání reklamního spotu za částky v řádech milionů Kč a vytvoření kalendáře Pretty Woman v částce 1 milion Kč. V žádném případě tak nelze dle názoru žalovaného hovořit o nevýznamných výdajích.
35. Námitku stran reklamní potence kalendáře Pretty Women v letech 2011 a 2012 formulovala žalobkyně obdobným způsobem již v odvolání a žalovaným byla vypořádána v bodech [80] až [82] napadeného rozhodnutí. Žalovaný setrvává na svém závěru, totiž že tento náklad úzce souvisí přímo se zdaňovacím obdobím roku 2010, neboť předmětný kalendář mohl být z logiky věci používán jako reklamní předmět pro obchodní partnery žalobkyně právě v tomto období. Žalovanému se nejví jako pravděpodobné, aby žalobkyně rozdávala kalendář na rok 2010 svým obchodním partnerům i v roce 2012. Žalovaný má za to, že předmětný kalendář ovlivnil obchodní partnery zejména v roce 2010, ale rozhodně neměl dopad až do roku 2012. Žalobkyně o přijatém daňovém dokladu za pořízení kalendáře sice účtovala v souladu s § 17 odst. 7 zákona o účetnictví, viz bod [70] napadeného rozhodnutí, ale daňově předmětný náklad zahrnula v rozporu s § 24 odst. 1 ZDP (viz body [41] až [43] napadeného rozhodnutí) do období, se kterým věcně ani časově nesouvisel. Bylo tedy zcela na žalobkyni, aby po zaúčtování předmětného nákladu v roce 2012 podala dodatečné daňové přiznání na rok 2010 a předmětný náklad ve výši 1 000 000 Kč si v něm uplatnila jako položku snižující základ daně.
36. Na základě shora uvedeného považuje žalovaný výše specifikované námitky za nedůvodné.
37. Žalovaný se dále vyjádřil k aplikaci § 23 odst. 7 ZDP. Uvedl, že žalobkyně odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2007, č.j. 1 Afs 60/2006-97 a ze dne 20. 11. 2014, č.j. 9 Afs 92/2013-27, z kterých dovozuje tři podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP, tj. existenci spojených osob, rozdíl sjednané a obvyklé ceny, nedostatečné vysvětlení rozdílu mezi cenami. Teprve po splnění uvedených tří podmínek může správce daně přistoupit k úpravě základu daně. Žalobkyně má za to, že ve zde řešené věci nebyla splněna druhá podmínka, tj. že sjednané ceny se lišily od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalobkyně napadá postup správce daně, kterým určil cenu obvyklou, neboť tato cena nereflektovala skutečnost, že dotčené vysílací časy nebyly volně obchodovatelné, přičemž cena vysílacího času byla určena dle ceníku pro společnost Media Master, podle kterého však nemohly obchodovat všechny ostatní společnosti. Žalobkyně taktéž namítá, že jí fakturovaná cena za reklamu obsahovala také právní odpovědnost za závadně provedenou reklamu, provedení

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

prvotní analýzy cílení reklamy, analýzu potřeb tvorby reklamní kampaně, vhodnost a výběr nasazení spotů a vyhodnocení celé reklamní kampaně. V této souvislosti odkazuje žalobkyně na náleží Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2002, sp.zn. Pl. ÚS 33/01.

38. Žalovaný k námitkám předně uvedl, že nerozporuje závěry vyplývající z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2007, č.j. 1 Afs 60/2006-97 a ze dne 20. 11. 2014, č.j. 9 Afs 92/2013-27, přičemž má za to, že tři podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP vyjmenované žalobkyní jsou ve zde řešené věci splněny. Tyto rozsudky a podmínky koneckonců žalovaný již citoval v bodě [49] napadeného rozhodnutí.
39. Žalovaný dále odkazuje na body [119] až [124] napadeného rozhodnutí, kde dospěl k závěru, že osoby zapojené do obchodních řetězců lze považovat za jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. První podmínka pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP je tedy ve zde řešené věci splněna.
40. Co se týče druhé podmínky, odkazuje žalovaný na body [93] až [117] napadeného rozhodnutí, kde detailně popsal, jak byla stanovena ceny obvyklá u jednotlivých konkrétních plnění, a dále identifikoval jednotlivé obchodní řetězce včetně skokových navýšení jednotlivých cen v nich, přičemž rozdíl cen žalobkyně na výzvy správce daně ani v průběhu odvolacího řízení uspokojivým způsobem nedoložila. Žalovaný setrvává na svém závěru, totiž že cena fakturovaná žalobkyni byla oproti ceně fakturované Českou televizí navýšena více než 17x, 29x, 8,2x, 12,8x, 19,6x, 11,8x, 9x a 6x (viz body [93], [97], [102], [103], [105], [113], [116] a [117] napadeného rozhodnutí). Žalovaný rovněž odkazuje na body [125] až [132] napadeného rozhodnutí, kde se ztotožnil s postupem správce daně při stanovení referenčních cen. Žalovaný je přesvědčen, že orgány finanční správy důkazní břemeno unesly, když zjistily cenu obvyklou a identifikovaly značný rozdíl mezi touto cenou a cenou, která byla žalobkyni fakturovaná jednotlivými dodavateli. Následně bylo na žalobkyni, aby vzniklý rozdíl uspokojivým způsobem objasnila, resp. prokázala existenci takových nákladů, které byly prokazatelně vynaloženy a které by ovlivnily cenu fakturovanou. Ve zde řešené věci nebylo odpovědností správce daně (resp. žalovaného) objasnit vzniklý nesoulad, jelikož uspokojivé vysvětlení identifikovaného rozdílu cen stíhalo výhradně žalobkyni. Žalovaný má za to, že žalobkyně byla povinna doložit, že odchýlení se od ceny obvyklé má opodstatněný, reálný a objektivní důvod, který je jiný než krácení daně. Jelikož žalobkyně tuto skutečnost nedoložila a stran výše dané ceny u prověřovaných obchodních případů zůstala pouze v rovině tvrzení, nezbylo orgánům finanční správy než uzavřít, že rozdíly mezi cenami nebyly uspokojivě doloženy a přistoupit k navýšení základu daně.
41. K dílčí námitce ohledně ceníku pro společnost Media Master a obchodovatelnosti reklamního času prostřednictvím této společnosti žalovaný uvádí, že tato námitka již byla formulována také v odvolání. Žalovaný tuto námitku vypořádal v bodě [132] napadeného rozhodnutí, přičemž setrvává na svém závěru, totiž že reklamní prostor nebyl výlučně obchodován společností Media Master a dále že od druhé poloviny srpna roku 2013 zveřejňovala Česká televize ceníky na svých stránkách. Žalovaný k tomu připomíná, že reklamní spoty objednané žalobkyní byly vysílány od 26. 12. 2013 do 5. 7. 2014 a žalobkyně mohla bezpochyby získat představu o základní ceně reklamních spotů.
42. K námitce stran toho, že cena za reklamu obsahovala také odpovědnost za vady, provedení analýzy cílení reklamy, analýzu potřeb kampaně, vhodnost a výběr nasazení spotů a vyhodnocení kampaně žalovaný odkazuje na třetí námitkový okruh, zejména na body [36] a [37] tohoto vyjádření, kde vypořádal žalobní námitky ohledně hodnocení výpovědi svědka J.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

43. Na tamto místě odkazuje žalovaný na rozsudek zdejšího soudu, který byl vynesen na ústním jednání dne 26. 9. 2023 (zatím nebylo účastníkům řízení doručeno písemné vyhotovení rozsudku), a to ve věci mezi žalobkyní a žalovaným pod spisovou značkou 57 Af 21/2020. V této věci bylo přezkoumáváno (odvolací) rozhodnutí žalovaného o stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2013 až září 2013, listopad 2013 a prosinec 2013, přičemž v posuzovaném řetězci (Česká televize – Praha Production Servis – žalobkyně) bylo Krajským soudem v Plzni konstatováno tak vysoké navýšení ceny v řetězci, že se jednalo o jednu z hlavních objektivních okolností svědčící o tom, že se žalobkyně zapojila do podvodu na dani z přidané hodnoty.
44. K žalobkyní uváděnému nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2002, sp.zn. Pl. ÚS 33/01, žalovaný uvádí, že tímto plenárním nálezem bylo zrušeno přechodné ustanovení zakotvené zákonem č. 210/1997 Sb. tak, aby při aplikaci ZDP nedocházelo k pravé retroaktivitě. Ve zde řešené věci žalovaný aplikoval platnou a účinnou právní úpravu (zejména ZDP), aniž by musel řešit kolizi různých právních norem v čase.
45. Na základě shora uvedeného považuje žalovaný výše specifikované námitky za nedůvodné.
46. Žalovaný se dále zabýval *hodnocením důkazů*. K tomu uvedl, že žalobkyně napadá závěr žalovaného z bodu [136] napadeného rozhodnutí o tom, že je nevěrohodné tvrzení svědka J. týkající se druhé složky ceny reklamy (výběr pořadů na základě analýzy, vymyšlení reklamního sloganu, právní záruka). Žalobkyně je přesvědčena, že správce daně (resp. žalovaný) nepřinesl jediný důkaz, že by uvedené činnosti nebyly součástí ceny za reklamu. Žalobkyně má za to, že výslech svědkyně I. H. jednoznačně potvrdil nutnost existence dalších nákladů při tvorbě televizní reklamy a provozu reklamní agentury. V bodě (22) žaloby žalobkyně cituje odpověď svědkyně H. z jiného řízení žalobkyně, která dle jejího názoru prokazuje nutné náklady poskytovatele reklamy. Dle žalobkyně nelze ignorovat marži reklamní agentury. V bodě (31) žaloby žalobkyně namítá, že správce daně záměrně přehlíží důkazy o tom, že žalobkyně „rozpouštělá“ náklady v dalších letech 2015, 2016, 2017 a 2018. Žalovaný k námitkám předně odkazuje na body [77] až [79] napadeného rozhodnutí, kde vypořádal odvolací námitku týkající se nesprávně vedeného dokazování a nesprávného hodnocení důkazů. Žalovaný setrvává na svém závěru, totiž že dokazování bylo vedeno v souladu s daňovým řádem a důkazy byly hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.
47. Co se týče hodnocení výpovědi svědka M. J., žalovaný odkazuje na body [136] až [139] napadeného rozhodnutí, kde shrnul a zhodnotil výpověď tohoto svědka, který vypovídal o tom, že reklamní cena obsahovala odpovědnost za vady, provedení analýzy cílení reklamy, analýzu potřeb kampaně, vhodnost a výběr nasazení spotů a vyhodnocení kampaně. Tato tvrzení svědka J. považuje žalovaný za nevěrohodná, a to mj. s ohledem na skutečnost, že elektronická měření sledovanosti provádí Asociace televizních organizací, resp. že použité logo žalobkyně bylo registrováno jako ochranná známka, a toto logo dodala žalobkyně sama (k tomu blíže body [136] a [137] napadeného rozhodnutí).
48. K žalobní námitce, že správce daně (resp. žalovaný) nepřinesl jediný důkaz, že by dotčené činnosti (výběr pořadů na základě analýzy, vymyšlení reklamního sloganu, právní záruka) nebyly součástí ceny za reklamu, žalovaný připomíná, že orgány finanční správy nebyly povinny takový důkaz přinést. Žalovaný připomíná, že hodnotil výpověď svědka J. v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, přičemž tvrzení svědka J. týkající se těchto složek reklamy vyhodnotil jako nevěrohodná. Žalovaný upozorňuje, že rozdíl fakturované ceny za

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

reklamu a ceny obvyklé byla povinna doložit žalobkyně a nebylo povinností žalovaného (resp. správce daně), aby předkládal důkazy rozporující tvrzení žalobkyně (k tomu blíže bod [129] napadeného rozhodnutí).

49. K námitkám stran hodnocení výpovědi svědkyně H. žalovaný odkazuje na body [143] a [144] napadeného rozhodnutí, kde hodnotil opakovanou výpověď této svědkyně. Žalovaný trvá na tom, že svědkyně svou výpovědí tvorbu cen v řetězci neosvětlila, když uvedla, že se na tvorbě cen ani na poskytnutí reklamních služeb nepodílela. Žalovaný uvádí, že svědkyně sice obecně vypovídala o fungování a nákladech dodavatele reklamy (reklamní agentury), nicméně tato tvrzení obecnějšího charakteru nemohla osvětlit tvorbu cen reklamních plnění (viz bod [144] napadeného rozhodnutí).
50. K žalobkyní citované výpovědi svědkyně H. (bod (22) žaloby) žalovaný uvádí, že nepochybně je skutečnost, že reklamní agentura (přímý dodavatel reklamy) má určité provozní náklady, nicméně ani tato skutečnost nevysvětluje vysoké navýšení ceny za reklamu v řetězci, které je v řádu vyšších jednotek či desítek násobků ceny, za kterou reklamu poskytoval první článek v řetězci, tedy Česká televize.
51. K dílčí námitce žalobkyně o tom, že nelze ignorovat marži reklamní agentury, odkazuje žalovaný na body [138] a [139] napadeného rozhodnutí, kde vyhodnotil tvrzení svědka J. o 20% marži reklamní agentury. Tvrzení svědka nebyla ničím podložena, když z jeho vyjádření nevyplývalo, že by ceny vyúčtované žalobkyni za televizní reklamu byly kalkulovány ve vazbě na minimální zisk ve výši 20 %, a to s ohledem na skutečnost, že svědek k tvorbě cen služeb poskytnutých žalobkyni v souvislosti s televizní reklamou sdělil, že tyto byly stanovovány na základě analýz trhu. Nadto žalovaný připomíná, že i kdyby hypoteticky marže činila 20 % ceny reklamy, jednalo by se o navýšení ceny v řetězci o 1,2x násobek, a nikoliv o násobky 17x, 29x, 8,2x, 12,8x, 19,6x, 11,8x, 9x a 6x.
52. Žalovaný navíc zdůrazňuje, že jak vyplývá např. z bodů [94], [98], [106], [113] a [118] napadeného rozhodnutí, pro stanovení ceny obvyklé byla vždy použita vyšší cena, tj. ceníková cena společnosti Media Master nebo následně České televize, která je zjevně výhodnější oproti ceně snížené o různé slevy fakturované za předmětné reklamní spoty Českou televizí společností Action Racing Mania či Praha Production Servis, a ta byla následně navýšena o cenu výroby předmětného sponzorského vzkazu.
53. K dílčí námitce žalobkyně o přehlížení důkazů, že náklady na reklamu byly zahrnuty do let následujících (2015, 2016, 2017 a 2018), žalovaný poukazuje na to, že žalobní námitka je příliš obecná a žalobkyně nikterak v žalobě nspecifikovala, které důkazní prostředky (resp. důkazy) měly být správcem daně (potažmo žalovaným) přehlíženy. Pokud měla žalobkyně na mysli důkazní prostředky, kterými měly být hlavní knihy, pak k tomu žalovaný odkazuje na bod [151] napadeného rozhodnutí, přičemž připomíná, že hlavní knihy nebyly součástí kontrolního spisu, protože nebyly žalobkyní v průběhu daňové kontroly ani následného odvolacího řízení předloženy. Navíc z bodů [4], [6] a [8] napadeného rozhodnutí je patrné, že i správný účetní deník byl předložen až po více než roce od zahájení daňové kontroly po několika urgencích a výzvách správce daně.
54. Na základě shora uvedeného považuje žalovaný výše specifikované námitky za nedůvodné.
55. Žalovaný se dále věnoval *esenciálním nákladům*. Sdělil, že žalobkyně je přesvědčena, že do esenciálních nákladů měly být zahrnuty i položky týkající se odpovědnosti za vady, provedení analýzy cílení reklamy, analýzy potřeb kampaně, vhodnosti a výběru nasazení spotů a

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

vyhodnocení kampaně, a to s ohledem na skutečnost, že provedení reklamy nebylo zpochybněno. Žalobkyně má za to, že rozsudky ohledně tzv. esenciálních výdajů uváděné žalovaným nepřiléhají na zde řešenou věc, neboť se týkají případů, kdy bylo zpochybněno faktické poskytnutí reklamy. K tomu odkazuje žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2023, č.j. 9 Afs 70/2023-73.

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

#### IV.

Vyjádření účastníků při jednání dne 4. 4. 2024

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

#### V.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

61. Rozsudkem soudu ze dne 4. 4. 2024, č.j. 55 Af 10/2023-77, byla žaloba zamítnuta.
62. Ke kasační stížnosti žalobkyně Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 4. 2025, č.j. 8 Afs 144/2024-77 (dále též jen „*zrušující rozsudek*“ nebo „*Rozhodnutí NSS*“), rozsudek soudu ze dne 4. 4. 2024, č.j. 55 Af 10/2023-77, zrušil a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení.

## VI.

### Vyjádření žalovaného po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu

63. Žalovaný se po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu k věci dále vyjádřil v podání ze dne 4. 6. 2025.
64. K *nákladům na pořízení reklamního kalendáře* uvedl, že Nejvyšší správní soud (dále též jen „*NSS*“) vytknul krajskému soudu v bodech [33] až [41] zrušujícího rozsudku to, že nereagoval na žalobní námitku týkající se možného vlivu reklamního kalendáře na příjmy ve zdaňovacím období 2012, resp. možnosti odpovídajícím způsobem ponížít náklad uplatňovaný ve zdaňovacím období 2012. K tomu žalovaný předně akcentuje, že sama žalobkyně v tomto případě časové rozlišení nákladů (přesunutí nákladů do jiných zdaňovacích období) nečinila, a správce daně tak učinit nemohl (přesun do zdaňovacích období 2010 a 2011), neboť tato zdaňovací období nebyla předmětem daňové kontroly. Toho si byl vědom i NSS, když toto mj. uvedl v bodech [35] a [36] zrušujícího rozsudku. Žalovaný dále uvádí, že správce daně (potažmo žalovaný v odvolacím řízení) nemohl ponížít náklad na reklamní kalendář ve zdaňovacím období 2012, neboť by redukovaný náklad zahrnul do nákladů v rozporu s § 24 odst. 1 ZDP (viz body [41] až [43] napadeného rozhodnutí) do období, se kterým věcně ani časově nesouvisel. Žalovaný je přesvědčen, že reklamní kalendář za rok 2010 neměl žádný vliv na obchodní partnery (potažmo na příjmy žalobkyně) v roce 2012, nebo lze takový vliv považovat za zanedbatelný či marginální. Žalovaný k tomu poznamenává, že tento náklad úzce souvisí přímo se zdaňovacím obdobím roku 2010 a maximálně pak 2011, neboť předmětný kalendář mohl být z logiky věci používán jako reklamní předmět pro obchodní partnery žalobkyně právě v roce 2010, a ovlivňoval tedy příjmy žalobkyně v roce 2010, případně na počátku roku 2011, poté měl nulový, případně minimální či marginální vliv. Žalovaný poznamenává, že se mu jeví nepravděpodobným, že by žalobkyně rozdávala kalendář na rok 2010 svým obchodním partnerům i v letech 2011 či 2012. Žalovaný má za to, že každé tištěné médium „*stárne*“ jako pověstné včerejší noviny. S ohledem na výše uvedené má žalovaný za to, že správce daně nemohl ve zdaňovacím období roku 2012 ponechat v nákladech částku vynaloženou za reklamní kalendář, a ani nemohl tuto částku poměrným způsobem ponížít, neboť by nerespektoval věcnou a časovou souvislost uplatňovaného nákladu, a tím by postupoval v rozporu s § 23 odst. 1 ZDP.
65. Dále se žalovaný vyjádřil k *nákladům na reklamu v ČT – právní služby*, přičemž poznamenal, že NSS ve zrušujícím rozsudku vytknul krajskému soudu skutečnost, že se nedostatečným způsobem vypořádal s tím, zda součástí ceny za reklamní služby byly i právní služby poskytované advokátní kanceláří Tocik a partneři. Dle NSS není zřejmé, když krajský soud hovoří o právních službách, zda se jedná o právní služby advokátní kanceláře Tocik a partneři, o které se zmiňovala žalobkyně v jedné ze žalobních námitek, a zda vůbec žalobkyně v předcházejícím daňovém řízení existenci služeb advokátní kanceláře Tocik a partneři tvrdila a prokázala. Žalovaný k tomu uvádí, že o existenci služeb advokátní kanceláře vypovídal pouze svědek J., který výslovně hovořil o tom, že advokátní kancelář měla zajistit právní odpovědnost za nezávadnost provedení reklamy, přičemž taková služba měla být poskytnuta

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

v ceně v řádů stotisíců Kč (viz bod [57] zrušujícího rozsudku). K tomu lze poznamenat, že žalobkyně v daňovém řízení nepředložila žádný listinný důkaz (např. smlouva o právních službách) o tom, že by právní služby byly advokátní kanceláří poskytnuty, a ani taková skutečnost nevyplývá z výpovědi jiných svědků (např. paní H.). Jediným, kdo se o těchto službách zmínil, byl svědek J., nicméně jeho výpověď byla shledána nevěrohodnou (k hodnocení výpovědi blíže body [133] až [140] napadeného rozhodnutí). Žalovaný dále uvádí, že námitka ohledně právních služeb byla vypořádána již v daňovém řízení, konkrétně v bodě [137] napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný zmiňuje o právní nezávadnosti použitého loga a znění reklamního vzkazu s tím, že není zřejmé, proč by měla být celková cena navýšena, když logo společnosti žalobkyně bylo registrováno jako ochranná známka a když reklamní (sponzorský) odkaz obsahoval pouze sdělení, že tento pořad sponzoroval HDT partner vaší zábavy, z něhož je i pro právního laika zřejmé, že takový vzkaz musí být právně nezávadný a nemůže zasahovat do práv jiné společnosti či jiného reklamního partnera. Že měl žalovaný v bodě [137] napadeného rozhodnutí na mysli právní služby Tocik a partneři, je zřejmé z toho, že vychází z výpovědi svědka J., který tuto advokátní kancelář zmiňoval, a ze zmínky o tom, že se mělo jednat o právní ověření nezávadnosti použitého loga a znění reklamního vzkazu (k tomu srov. bod [57] zrušujícího rozsudku). Závěr o tom, že celková cena za reklamní služby v ČT neobsahovala cenu za právní služby, považuje žalovaný za udržitelný, a to nejen z důvodu nevěrohodnosti výpovědi svědka J. a nedoložení žádných dalších důkazů (např. smlouva), ale i z toho důvodu, že si lze jen těžko představit, že by podnikatel s péčí dobrého hospodáře vynakládal částky v řádů statisíců Kč za právní služby, které měly spočívat v ověření právní nezávadnosti loga žalobkyně, které je chráněno známkou u Úřadu průmyslového vlastnictví, a obecného vzkazu, kdo je sponzorem a partnerem zábavy, který zcela evidentně nemůže zasáhnout do práv jiné společnosti.

66. Dále se žalovaný vyjádřil k *nákladům na reklamu v ČT – časové rozlišení*, když uvedl, že co se týče závěrů krajského soudu stran nákladů na reklamu v ČT, konkrétně pak časového rozlišení nákladů učiněného v roce 2013 a v roce 2014, žalovaný připomíná, že NSS ve zrušujícím rozsudku vytknul krajskému soudu, že ten neuvedl, jakým právním normám odporují souhrnné zápisy časového rozlišení nákladů na reklamu. NSS dále vnímá rozporně závěry krajského soudu hodnotící postup žalovaného v reakci na seznámení dle § 115 daňového řádu, když krajský soud na jedné straně uvádí, že žalovaný nebyl povinen žalobkyni vyzývat či poučovat, a na druhé straně pak (dle názoru NSS rozporně) krajský soud odkazuje v bodě 106. zamítavého rozsudku na důkazní břemeno žalobkyně, což dle názoru NSS odpovídá konstrukci přenosu důkazního břemene v daňovém řízení [např. povinnosti správce daně prokázat pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. NSS dále upozornil na logický a matematický rozpor, když krajský soud nevysvětlil žalobní námitku o tom, jak mohl žalovaný vyloučit v roce 2013 z nákladů částku ve výši 7 971 000 Kč, když si žalobkyně uplatňovala v nákladech na reklamu pouze částku ve výši 3 714 012 Kč (rozdíl celkových nákladů na reklamu v výši 20 221 157 Kč a časově rozlišených nákladů ve výši 16 507 145 Kč).
67. K vytýkaným nedostatkům rozsudku krajského soudu žalovaný nejprve uvádí, že dotčené náklady na reklamu (účet č. 518006) byly v letech 2013 a 2014 časově rozlišeny souhrnnými částkami ve výši 16 507 145 Kč (2013) a ve výši 3 375 000 Kč (2014), přičemž nebyly nijak specifikovány a konkretizovány, a nešlo nijak zjistit, zda šlo o žalobkyní tvrzené reklamní náklady. Takový způsob rozlišení odporuje hned dvěma právními předpisům (resp. normám). Předně souhrnný zápis časového rozlišení odporuje § 29 a § 30 zákona o účetnictví, neboť dle § 30 odst. 1 písm. b) tohoto zákona byla žalobkyně u účtu č. 381000 (náklady příštích období)

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

povinna učinit dokladovou inventuru, která by rozklíčovala, z čeho se souhrnná částka skládá, a tuto předložit ke svému tvrzení orgánům finanční správy. Žalobkyně tedy účtovala v rozporu se zákonem o účetnictví, pokud celkovou částku zaúčtovanou na účtu č. 518006 (náklady na reklamu) časově rozlišila pouze jednou souhrnnou částkou, aniž by doložila a prokázala, jaké náklady a v jaké výši byly vlastně časově rozlišeny. Žalovaný doplňuje, že žalobkyně rovněž nerespektovala Český účetní standard pro podnikatele č. 019, resp. jeho body 6.3 a 6.5., když u časového rozlišení nebylo zřejmé, z čeho se vlastně uvedené souhrnné částky skládají. Žalovaný k tomu připomíná, 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. Svá tvrzení však žalobkyně nedoložila a neprokázala žádným důkazním prostředkem, tj. nedoložila položkový rozpis k účtu 381000, ze kterého by bylo zřejmé, u kterých konkrétních reklamních plnění o časovém rozlišení bylo účtováno, čímž postupovala v rozporu se zákonem o účetnictví a Českým účetním standardem. Nebylo tedy ani možné ověřit, zda jednotlivé konkrétní přeučtované náklady na reklamu splňují podmínky, pro které je povinností účtovat o časovém rozlišení dle účetních předpisů. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, žalovaný přesto tvrzení žalobkyně prověřil a zjistil, že v roce 2013 i 2014 došlo k částečnému časovému rozlišení všech nákladů vynaložených na reklamu a propagaci (tj. nejen nákladů souvisejících s reklamou v TV pořadech) zaúčtovaných na účtu 518006, a to účetními zápisy OB26 ze dne 31. 12. 2013 ve výši 16 507 145 Kč a OB27 ze dne 31. 12. 2014 ve výši 3 375 000 Kč. Žalovaný uvádí, že po provedení elementárního matematického výpočtu lze konstatovat, že v roce 2014 byla na účtu 518006 k 31. 12. 2014 zaúčtována celková částka ve výši 8,3 mil. Kč a časově bylo rozlišeno pouze 3,375 mil. Kč, přičemž za předmětnou reklamu byla zaúčtována částka 4,4 mil. Kč, z čehož vyplývá, že žalobkyně rozhodně neprokázala, že vůbec některou z předmětných faktur skutečně časově rozlišila a vyloučila z nákladů daného období ( $8,3 - 3,375 = 4,925$  mil. Kč, které zůstalo nerozlišeno v nákladech žalobkyně, tj. více než 4,4 mil. Kč zaúčtovaných za předmětnou reklamu). V roce 2013 byla sice časově rozlišena částka ve výši 16 507 145 Kč, z celkových nákladů ve výši 20 221 157 Kč (rozdíl činil částku ve výši 3 714 012 Kč), a tudíž nějaká část dotčených nákladů byla časově rozlišena, ale z žádných důkazů nevyplývalo, jaká poměrná část nákladů byla časově rozlišena, a které konkrétní náklady byly časově rozlišeny. K časovému rozlišení tížilo důkazní břemeno žalobkyni, která ho však neustála, když prokázala pouze dva souhrnné zápisy na účtu č. 381000 v roce 2013 a 2014. K namítanému rozporu ohledně hodnocení postupu žalovaného v odvolacím řízení při seznamování žalobkyně s hodnocením výpovědi svědkyně H., žalovaný uvádí, že v jeho postupu nelze spatřovat nic rozporného. K přenosu důkazního břemene totiž již došlo v prvoinstančním řízení u správce daně poté, co správce daně prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností vyjádřil pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. V odvolacím řízení již k přenosu důkazního břemene nedošlo, když žalovaný (odvolací orgán) pouze seznámil žalobkyni s hodnocením důkazů (výpovědi svědkyně H.) a dal žalobkyni prostor k vyjádření tak, jak mu ukládá § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně dostala prostor k vyjádření, na seznámení reagovala, a poprvé tak uvedla např. námítky týkající se časového rozlišení nákladů na reklamu. Smysl § 115 daňového řádu, tedy možnost reakce a obrany žalobkyně byl naplněn (tedy „formalizovaný dialog“ mezi daňovým subjektem a odvolacím orgánem), přičemž její další námítky byly posouzeny dle § 111 odst. 2 daňového řádu jako doplnění odvolání a vypořádány v napadeného rozhodnutí (viz např. vypořádání námitek stran časového rozlišení nákladů v bodě [150] napadeného rozhodnutí).

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

68. Co se týče vytýkaného logického rozporu o tom, že žalovaný (resp. správce daně) vyloučil v roce 2013 z nákladů na reklamu 7,971 mil. Kč, ačkoliv žalobkyně uplatňovala pouze 3,714 mil. Kč, žalovaný uvádí, že tento matematický rozpor je pouze zdánlivý. Žalovaný k tomu připomíná, že žalobkyně námitku časového rozlišení nákladů na reklamu učinila poprvé teprve na konci odvolacího řízení, a to v reakci na seznámení s hodnocením důkazů. Správce daně tak s časovým rozlišením nepracoval, neboť si žalobkyně zaúčtovala celou částku na reklamu ve výši 20,221 mil. Kč na účet č. 518006 (náklady na reklamu). Žalovaný pak v odvolacím řízení časové rozlišení zpochybnil, neboť nebylo učiněno v souladu s právními předpisy a nebylo zřejmé, jaká konkrétní část nákladů na reklamu byla časově rozlišena (viz body [13] a [15] tohoto vyjádření). Žalovaný tedy taktéž nemohl časové rozlišení nákladů za reklamu akceptovat a stejně jako správce daně „pracoval“ s celou částkou celkových nákladů za reklamu, tj. částkou ve výši 20,221 mil Kč. Žalovaný má za to, že NSS zavádějícím způsobem odečetl z částky ve výši 20,221 mil Kč (celkové výše nákladů) částku ve výši 16,5 mil Kč (časově rozlišené náklady), nicméně to by mohl učinit v případě, pokud by časové rozlišení bylo učiněno v souladu s právními předpisy a nebylo žalovaným zpochybněno. To se však ve zde řešené věci nestalo a časové rozlišení nemohlo být žalovaným (resp. správcem daně) zohledněno. K tomu lze rovněž odkázat na bod [86] napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že si žalobkyně do daňové účinných nákladů zahrnula částky ve výši 7,1 a 1,375 mil. Kč, což přesahuje částku nákladů zmíněnou v bodě [71] zrušujícího rozsudku ve výši 3,714 mil Kč, neboť jak již bylo výše uvedeno, NSS při výpočtu zavádějícím způsobem postupoval tak, že akceptoval časové rozlišení tak, jak bylo učiněno v roce 2013 a 2014 žalobkyní. Pokud by však NSS neakceptoval při výpočtu časové rozlišení, musel by pracovat s „časově nerozlišenou“ částkou celkových nákladů ve výši 20,221 mil Kč a vyloučenou částku ve výši 7,971 Kč (viz bod [159] napadeného rozhodnutí) by nemohl shledat jako logicky rozpornou.
69. Nad rámec výše uvedené argumentace a nad rámec proběhlého daňového řízení žalovaný pro dokreslení vzniklé situace doplnil, že účet č. 381 000 (náklady příštích období), prostřednictvím kterého učinila žalobkyně časové rozlišení nákladů je tzv. rozvahový a orgány finanční správy nemají nástroje, jak upravit jeho výši v případě, že by na něj bylo účtováno chybným způsobem, což se liší např. od účtu č. 518 006 (náklady na reklamu) tím, že je možné v daňovém řízení náklady nebo jejich část vyloučit a zvýšit o vyloučené náklady daňový základ. Ve zde řešené věci tak došlo k situaci, že u položek zaúčtovaných na účet č. 381 000 došlo k zúčtování na vrub nákladů v následujících zdaňovacích (resp. účetních) obdobích, k tomu žalovaný odkazuje na druhou polovinu bodu [150] napadeného rozhodnutí. Zde řešený případ je unikátní (a judikaturou dosud neřešený) v tom, že došlo ke kombinaci časového rozlišení nákladů a institutu úpravy základu daně tak, aby odpovídal ceně obvyklé, čímž fakticky žalobkyně našla způsob, jak náklady, které byly evidentně oproti ceně obvyklé navýšeny, uplatnit prostřednictvím účtu č. 381 000 v dalších zdaňovacích obdobích, a to v původní výši, aniž by byly poníženy na cenu obvyklou postupem dle § 23 odst. 7 ZDP. S ohledem na tuto skutečnost nelze považovat za nespravedlivé, když byla žalobkyni doměřena daň i za zdaňovací období roku 2013 a 2014, která se časového rozlišení týkají.
70. Žalovaný trval na tom, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a že žalobní námitky jsou nedůvodné. Opět navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.

## VII.

Vyjádření účastníků při jednání dne 9. 10. 2025

71. Účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

72. Žalobkyně předložila tyto listiny: 1) inventarizační zápis ze dne 21. 4. 2014 + tabulka, 2) inventarizační zápis ze dne 18. 5. 2015 + tabulka, 3) výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2013, 4) výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2014, 5) rozvaha k 31. 12. 2013 a 6) rozvaha k 31. 12. 2014.

## VIII.

Vyjádření žalovaného ze dne 17. 10. 2025 k listinám předloženým žalobkyní při jednání dne 9. 10. 2025

73. Žalovaný v podání ze dne 17. 10. 2025 k listinám předloženým žalobkyní při jednání dne 9. 10. 2025 uvedl, že by soud neměl provádět důkazy předloženými listinami, neboť se jedná o listiny vyhotovené v letech 2014 a 2015, a tyto již mohly být předloženy v prvoinstančním daňovém řízení správcí daně nebo v odvolacím řízení žalovanému. Žalobkyně uvedené důkazní prostředky předložila teprve na ústním jednání konaném dne 10. 10. 2025 (správně: 9. 10. 2025, pozn. soudu), ačkoliv již mohly být předloženy správcí daně v průběhu daňové kontroly, která byla zahájena dne 27. 5. 2019. Taková procesní pasivita žalobkyně při předkládání důkazů by dle názoru žalovaného neměla být zhojena v soudním řízení, neboť by byl popřen přezkumný charakter správního soudnictví [srov. § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“)], a soud by fakticky suploval orgány finanční správy a činil úkony, které by měly již být učiněny v daňovém řízení. Svůj názor opírá žalovaný o rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2025, č.j. 7 Afs 257/2023-204 a ze dne 13. 4. 2017, č.j. 10 Afs 310/2016.
74. Z důvodu procesní opatrnosti se k navrhovaným důkazům vyjádřil žalovaný i věcně. Připomněl, že žalobkyně uvedené důkazní prostředky navrhuje ke sporné otázce provedení časového rozlišení v letech 2013 a 2014, resp. k tomu, jaké konkrétní náklady byly časově rozlišeny, tj. převedeny do dalších zdaňovacích období. Žalovaný uvádí, že výkaz zisku a ztráty za roky 2013 a 2014 neobsahuje konkrétní data týkající se časového rozlišení nákladů, rozvaha za roky 2013 a 2014 sice obsahuje na řádcích 063 a 064 celkovou částku nákladů, které byly časově rozlišeny, to je však ve zde řešené věci nesporná skutečnost. Spornou otázkou je pak, které náklady byly časově rozlišeny a do kterých zdaňovacích období. Rozvaha však konkrétní rozpis časově rozlišených nákladů neobsahuje. Dle názoru žalovaného by tak soud neměl provádět důkaz výkazy zisku a ztrát, neboť nedisponují vypovídací potencí, a ani důkaz rozvahami, neboť se jedná o nadbytečný důkaz, když provedení časového rozlišení jedním souhrnným zápisem již bylo prokázáno a je ve věci nespornou otázkou. K tomu odkazuje účastník řízení na nález Ústavního soud sp.zn. I. ÚS 118/09 ze dne 8. 12. 2009, kde tento soud mj. uvedl: *„Neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencí. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.“* Co se týče inventarizačních zápisů, žalovaný uvádí, že sice obsahují konkrétní rozpis všech nákladů, které byly v letech 2013 a 2014 časově rozlišeny, a to včetně sporných nákladů (viz konkrétní daňové doklady uvedené v bodech [10] a [12] napadeného rozhodnutí), nicméně časové rozlišení bylo učiněno v rozporu s aktuálním principem (popsaným v bodech [64] a [65] napadeného rozhodnutí), tj. že sporné náklady byly časově rozlišeny do zdaňovacích období, s kterými časově a věcně nesouvisí. Žalobkyně tak provedla časové rozlišení v rozporu s § 23 odst. 1 ZDP, dále v rozporu s § 3 odst. 1 zákona o účetnictví, a rovněž v rozporu s bodem 6.1 písm.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

a) Českého účetního standardu pro podnikatele č. 019. Žalovaný považuje za logické, že když náklad nemůže být zaúčtován do období, s kterým věcně a časově nesouvisí, nemůže být takový náklad ani do tohoto období časově rozlišen (tj. přesunut). Konkrétně pak žalovaný odkazuje na body [86] a [87] napadeného rozhodnutí, kde uvedl data odvysílání jednotlivých reklamních spotů ve vztahu k jednotlivým nákladům. Z bodu [86] napadeného rozhodnutí je zřejmé, že reklamní spoty, o kterých žalobkyně účtovala do nákladů roku 2013, byly odvysílány od 30. 10. 2012 do 5. 7. 2014. Z inventarizačního zápisu ze dne 21. 4. 2014 (za rok 2013) vyplývá, že všechny dotčené náklady roku 2013 byly časově rozlišeny (jednotlivé náklady korespondují s částkami daňových dokladů uvedenými v bodě [10] napadeného rozhodnutí). Z takto časově rozlišených nákladů za rok 2013 však nebyly žádné náklady zúčtovány (uplatněny) v roce 2014, což dokládá inventarizační zápis ze dne 18. 5. 2015 (za rok 2014), neboť v roce 2014 byl u nákladů týkajících se společností Program Media a Praha Production servis uplatněn pouze náklad ve výši 600 000 Kč, který se ale vztahuje k daňovému dokladu PF VN/337 (Program Media) a který není předmětem sporu. Z toho vyplývá, že sporné náklady si žalobkyně uplatnila nejdříve v roce 2015 (zdali vůbec, protože z rozvahy k 31. 12. 2015 pouze vyplývá, že u nákladů příštích období došlo oproti stavu k 31. 12. 2014 ke snížení o 4 849 tis. Kč), nicméně s tímto obdobím věcně nesouvisí, neboť reklamní spoty odvysílané do poloviny roku 2014 v TV nemohly vzhledem k charakteru reklamy s krátkodobým účinkem (tj. několikaveršinného reklamního spotu pouze u několika televizních pořadů) v celé své výši souviset s příjmy žalobkyně až v roce 2015 či v letech následujících. Situace je analogická jako u reklamního kalendáře za rok 2010, kde žalovaný konstantně tvrdí, že takový kalendář nemůže ovlivnit zákazníky v roce 2012. Žalovaný podotýká, že z předložených inventarizačních zápisů a ani z dalších předložených důkazních prostředků nevyplývá, ve kterých zdaňovacích obdobích žalobkyně hodlá předmětné náklady vynaložené za reklamu uplatnit, ani to, zda bude uplatněna vždy celá fakturovaná částka či zda bude časově rozlišena do více zdaňovacích období. Žalovaný má za to, že u časového rozlišení učiněného v roce 2014 je situace obdobná. Náklady za rok 2014 ve výši 1 700 000 Kč, 1 200 000 Kč a 1 500 000 Kč (viz bod [87] napadeného rozhodnutí) byly všechny v roce 2014 časově rozlišeny, o čemž svědčí inventarizační zápis ze dne 18. 5. 2015. První dva reklamní spoty však byly odvysílány dne 1. 3. 2014 a dne 10. 5. 2014 (datum vysílání změněn ze dne 12. 4. 2014). Reklamní spoty vysílané v první polovině roku 2014 nemohly, vzhledem k charakteru reklamy s krátkodobým účinkem, mít v celé své výši vliv na chování zákazníků, a tedy ani na příjmy žalobkyně až v roce 2015 či v letech následujících. Žalobkyně tak učinila časové rozlišení v rozporu s § 23 odst. 1 ZDP, neboť náklady časově rozlišila do období, s kterým věcně a časově nesouvisely, resp. nedoložila a neprokázala, že by s těmito obdobími věcně a časově souvisely. Situace je pak odlišná u nákladu ve výši 1 500 000 Kč, který souvisel s vysíláním reklamního spotu dne 31. 1. 2015. Náklad byl v roce 2014 správně časově rozlišen, nicméně žalobkyně nepředložila žádný důkaz o tom, že tento náklad byl uplatněn v roce 2015. Inventarizační zápis ze dne 18. 5. 2015 svědčí pouze o časovém rozlišení tohoto nákladu, nicméně neprokazuje, do kterého období byl časově rozlišen. Z rozvahy za rok 2015 (součástí Sbírký listin v obchodním rejstříku) vyplývá, že k 31. 12. 2015 byly časově rozlišeny náklady ve výši 19 382 000 Kč, což se mohlo týkat i nákladu ve výši 1 500 000 Kč. Nadto lze podotknout, že náklad ve výši 1 500 000 Kč neodpovídal stejně jako ostatní šetřené náklady ceně obvyklé, čímž fakticky žalobkyně našla způsob, jak náklady, které byly evidentně oproti ceně obvyklé navýšeny, uplatnit prostřednictvím účtu č. 381 000 v dalších zdaňovacích obdobích, a to v původní výši, aniž by byly poníženy na cenu obvyklou postupem podle § 23 odst. 7 ZDP.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

75. Žalovaný dále uvedl, že nechává k posouzení věrohodnost předložených inventarizačních zápisů, když je s podivem, že tento důkaz předložila žalobkyně teprve dne 9. 10. 2025 při ústním jednání u krajského soudu, tedy až po proběhlém daňovém řízení a také až po prvním kole soudního přezkumu u krajského soudu a NSS, ačkoliv tyto zápisy byly v dispozici žalobkyně již okamžikem jejich vyhotovení. Údiv žalovaného vyvolává i datum vyhotovení a datum potvrzení údajů v prvním inventarizačním zápise, která spadají na den 21. 4. 2014, což je Velikonoční pondělí. Nad rámec výše uvedené argumentace a nad rámec proběhlého daňového řízení žalovaný doplňuje následující. Vzhledem ke skutečnosti, že časové rozlišení ovlivňuje výsledek hospodaření (a tím i daň z příjmů), se celá situace jeví tak, že žalobkyně činila časové rozlišení způsobem, aby dosahovala výsledku hospodaření okolo 3 až 4 milionů Kč (viz řádky 060 výkazu zisku a ztráty), což mohlo mít význam např. pro zprávu pro bankovní dům, který částečně úvěroval podnikání žalobkyně.

#### IX.

Reakce žalobkyně ze dne 18. 11. 2025 na vyjádření žalovaného ze dne 17. 10. 2025

76. Žalobkyně reagovala na výše uvedené vyjádření žalovaného ve svém podání ze dne 18. 11. 2025, které bylo soudu doručeno dne 24. 11. 2025. Předně polemizovala s názorem žalovaného ohledně možnosti provedení důkazů, které předložila při jednání dne 9. 10. 2025, přičemž s odkazem na body 68, 71, 75 a 76 zrušujícího rozsudku, § 77 s.ř.s., princip plné jurisdikce a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 1 As 42/2005-62, č.j. 2 As 42/2004-81, č.j. 5 Afs 147/2004-89, č.j. 8 Afs 39/2011-109 a č.j. 2 Afs 232/2020-70 uvedla, že jí označené důkazy nejen, že soud může provést k důkazu, i kdyby nebyly před správním orgánem označeny, a může z nich dokonce dovodit i zcela nový skutkový stav, ale v daném případě je i provésti má, neboť jde o důkazy: a) prokazující, že v kontrolovaném zdaňovacím období došlo k časovému rozlišení konkrétních nákladů (faktur), které správce daně v napadeném rozhodnutí tzv. dodal, byť si o ně žalobkyně základ daně prokazatelně snížila, b) které žalobkyně v řízení před správcem daně ani označit nemohla a nemusela, neboť její daňové tvrzení o časovém rozlišení a tomu výsledně odpovídající tvrzené daňové povinnosti správce daně nijak v průběhu řízení nezpochybnil (slovy Rozhodnutí NSS v bodu 68 nesplnil povinnost správce daně tvrzení daňového subjektu relevantně zpochybnit a zároveň mu dát prostor tyto pochybnosti vyvrátit, popřípadě svá tvrzení korigovat).
77. Dále žalobkyně uvedla, že v bodu 7 vyjádření žalovaného se uvádí, že výkaz zisku a ztráty za roky 2013 a 2014 neobsahuje konkrétní data týkající se časového rozlišení nákladů, rozvaha za roky 2013 a 2014 sice obsahuje na řádcích 063 a 064 celkovou částku nákladů, které byly časově rozlišeny, to je však ve zde řešené věci nesporná skutečnost. Spornou otázkou je pak, které náklady byly časově rozlišeny a do kterých zdaňovacích období. Rozvaha však konkrétní rozpis časově rozlišených nákladů neobsahuje. Dle názoru žalovaného by tak soud neměl provádět důkaz výkazy zisku a ztrát, neboť nedisponují vypovídací potencií, a ani důkaz rozvahami, neboť se jedná o nadbytečný důkaz, když provedení časového rozlišení jedním souhrnným zápisem již bylo prokázáno a je ve věci nespornou otázkou.
78. Dle žalobkyně správce daně výše uvedeným konstatováním prokazuje naprostou neochotu pochopení svých procesních povinností ve smyslu daňového řádu. Je třeba poukázat na to, že žalovaný daným konstatováním neargumentuje o sporných otázkách, ale otevřeně polemizuje s jasně vysloveným právním závazným závěrem Nejvyššího správního soudu. V prvé řadě je třeba říci, že označeným důkazem není jen rozvaha, ale zejména i zmíněné inventarizace. Zatímco rozvaha má prokazovat, že v daňovém tvrzení nelze než časové označení zapsat

jediným číslem, neboť zákonem stanovené formuláře nic jiného neumožňují, tak inventarizace již prokazují konkrétní zatřídění konkrétních daňových dokladů na časové rozlišení. Důkaz v podobě Rozvahy a Výkazu zisků a ztrát byl předložen i proto, aby soud pochopil, že právě tyto důkazy měl správce daně také k dispozici a z nich mohl a měl dovodit, že bylo časově rozlišeno (což tedy žalovaný zřejmě již nespornuje, ale sporoval). Důkazy se hodnotí každý samostatně, všechny ve své vzájemné souvislosti a pečlivě se přitom přihlíží k tomu, co v řízení bylo uvedeno. To je podstata hodnocení důkazů, a to žalovaný pomíjí. Dále je třeba říci, že pokud totiž má žalovaný za to, že spornou otázkou je pak, které náklady byly časově rozlišeny a do kterých zdaňovacích období, tak právě tuto spornou otázku měl v podobě své pochybnosti žalobkyni předestřít a dát jí možnost tyto pochybnosti vyvrátit, popřípadě svá tvrzení korigovat (bod 68 Rozhodnutí NSS).

79. Pokud tedy lze z bodu 7 vyjádření žalovaného něco vyvodit, tak jen to, že sám připouští, že procesně v řízení před napadeným rozhodnutím pochybil a že je napadené rozhodnutí zcela nezákonné a chybné. Navíc je v tomto smyslu opět potřeba vnímat Rozhodnutí NSS kontextuálně zejména v intencích bodu 71, kde NSS jasně konstatoval, že *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 ponižil 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. Je tedy zjevné, že toto muselo být jasné i žalovanému. V tomto případě jde o zcela nezpochybnitelnou chybu žalovaného, která nemůže jít k tíži žalobkyně.*
80. Zcela zásadně je dle žalobkyně potřeba odmítnout zcela účelovou argumentaci žalovaného v bodu 8 vyjádření žalovaného. Žalovaný argumentuje, že co se týče inventarizačních zápisů, žalovaný uvádí, že sice obsahují konkrétní rozpis všech nákladů, které byly v letech 2013 a 2014 časově rozlišeny, a to včetně sporných nákladů (viz konkrétní daňové doklady uvedené v bodech [10] a [12] napadeného rozhodnutí), nicméně časové rozlišení bylo učiněno v rozporu s akruálním principem (popsaným v bodech [64] a [65] napadeného rozhodnutí), tj. že sporné náklady byly časově rozlišeny do zdaňovacích období, s kterými časově a věcně nesouvisí. Žalobkyně tak provedla časové rozlišení v rozporu s § 23 odst. 1 ZDP, dále v rozporu s § 3 odst. 1 zákona o účetnictví a rovněž v rozporu s bodem 6.1 písm. a) Českého účetního standardu pro podnikatele č. 019. Žalovaný považuje za logické, že když náklad nemůže být zaúčtován do období, se kterým věcně a časově nesouvisí, nemůže být takový náklad ani do tohoto období časově rozlišen (tj. přesunut). Zde je patrná úporná snaha žalovaného nerelevantní sofistickou argumentací odvést pozornost soudu ke zcela nepodstatným skutečnostem. Je třeba konstatovat, že je zcela nepodstatné, v jakém období byl náklad uvedený v časovém rozlišení ve sledovaném a kontrolovaném období později zaúčtován. Podstatné je, že v kontrolovaném období, o kterém rozhodovalo napadené rozhodnutí, nebyly tyto náklady uplatněny a nebyla o ně snížena žalobkyní daňová povinnost a není tedy co tzv. dodaňovat. Jiná období nejsou předmětem řízení a nebyla ani předmětem napadeného rozhodnutí (zde srov. bod 69 rozhodnutí NSS). Argumentace žalovaného v bodu 8 jeho vyjádření je tedy naprosto irelevantní a lichá. I kdyby hypoteticky správce daně vedl kontrolu k jiným obdobím, o kterých spekuluje, a prokázal pochybnosti se zaúčtováním (to je podstata

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

akruálního principu), nikdy by toto prověřování nemohlo vést k doměrku na dani za období 2013, 2014.

81. Žalobkyně dále „*k nekorektní poznámce žalovaného, že o chybném provádění časového rozlišení,*“ uvádí, že časové rozlišení bylo provedeno zcela a jednoznačně v souladu se všemi předpisy, které upravují tuto oblast. Ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona. Ustanovení § 3 odst. 1 zákona o účetnictví stanoví, že účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen „účetní období“); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (§ 4 odst. 8); přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.
82. Účetní standardy pro podnikatele (které nejsou závazným pramenem práva) v marginální rubrice účetní standard 016 Postup o účtování o nákladech stanoví, že náklady a výnosy účetní jednotky zaúčtují podle těchto zásad: a) náklady a výnosy se účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisejí, b) zrušeno, c) náhrady vynaložených nákladů minulých účetních období se účtují do výnosů běžného roku, d) náklady a výdaje, které se týkají budoucích období, je nutno časově rozlišit ve formě nákladů příštích období nebo výdajů příštích období na příslušných účtech účtové skupiny 38 - Přechodné účty aktiv a pasiv, e) výnosy a příjmy, které se týkají budoucích období, je nutno časově rozlišit ve formě výnosů příštích období nebo příjmů příštích období na příslušných účtech účtové skupiny 38 - Přechodné účty aktiv a pasiv.
83. Právě vzhledem k výše uvedeným ustanovením zákona o daních z příjmů, zákona o účetnictví a v neposlední řadě účetním standardům bylo provedeno časové rozlišení v daném případě, aby se dostalo akruálnímu principu. Je samozřejmě zcela v gesci účetní jednotky (daňového) subjektu, aby si sám stanovil a později případně obhájl, proč a jak časově rozlišil příslušné náklady nebo i výnosy, které ovlivní hospodaření a daňový základ v dalších obdobích. K tomu potom slouží daňová kontrola, aby toto posoudila a po případě v rámci dokazování (§ 92 odst. 5 písm. c DŘ) zpochybnila a dala daňovému subjektu prostor se vyjádřit a svá tvrzení ohájit a doložit. V podstatě v daném případě by bylo velkou chybou vzhledem k výše uvedeným zákonným povinnostem náklad v podobě televizní reklamy jakkoliv časově nerozlišit.
84. Soud jistě nepřehlédne, že zcela výmluvně se v této souvislosti vyjádřil Nejvyšší správní soud v Rozhodnutí NSS v bodě 73. Tam je jasně uvedeno, že se 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. Již NSS měl a má tedy tuto argumentaci za zcela mylnou a nepatřičnou, což musí být žalovanému patrné.
85. Argumentace žalovaného uvedená v bodu 9, 10 a 11 je tedy dle žalobkyně ve smyslu výše uvedeného zcela nepatřičná a nerelevantní. Ve snaze po maximálním zjednodušení žalobkyně opakuje a uvádí, že předmětem základní rozhodné otázky zkoumané soudem není vůbec otázka: Jaký efekt na zvýšení příjmů měl reklama v letech 2012-2014. Předmětem a těžištěm

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

posuzování je otázka: Zda byl vůbec snížen základ daně o náklady na reklamu v letech 2013-2014 a zda daň z příjmů za 2012-2014 byla stanovena správně v souladu se zákonem a předloženými a zjištěnými důkazy. Sám žalovaný uvádí „*zdali vůbec*“ byly uplatněny náklady v období 2015 tj. obiter dictum sám přiznává, že nebyly uplatněny v letech 2013-2014 (což je a bylo vždy i matematicky jasné, viz bod 71 Rozhodnutí NSS).

86. Zcela výmluvné je dle žalobkyně stanovisko žalovaného v bodu 11 jeho vyjádření, že „*má za to, že u časového rozlišení učiněného v roce 2014 je situace obdobná. Náklady za rok 2014 ve výši 1.700.000 Kč, 1.200.000 Kč a 1.500.000 Kč (viz bod [87] žalobou napadeného rozhodnutí) byly všechny v roce 2014 časově rozlišeny, o čemž svědčí inventarizační zápis ze dne 18. 5. 2015*“. Tímto žalovaný přímo doznává a potvrzuje, že zejména inventarizační zápisy jasně potvrzují, že k časovému rozlišení došlo k nákladům, které tvrdí žalobkyně a které se v napadeném rozhodnutí žalovaný jal tzv. *dodaňovat*, tedy neuznat je k ponížení ze základu daně pro kontrolované období. I zde je ovšem třeba poukázat na zcela účelové snahy žalovaného předestírat nepodstatné argumenty. Je opět potřeba důrazně konstatovat, že je zcela nepodstatné, v jakém období byl náklad uvedený v časovém rozlišení později zaúčtován. Pro účely kontrolovaného období je dokonce zcela nepodstatné, zda byl chybně časově zvolen účinek nákladu v konkrétním budoucím období (které není předmětem kontroly a napadeného rozhodnutí). Podstatné je jen a pouze to, že v kontrolované období a v kontextu napadeného rozhodnutí, daný náklad uplatněn nebyl a v kontrolovaném období nebyl o tyto náklady ponížen základ daně.
87. Žalobkyně opakuje, že podstatné je, že v kontrolovaném období, o kterém rozhodovalo napadené rozhodnutí, nebyly tyto náklady uplatněny a nebyla o ně snížena žalobkyní daňová povinnost a není tedy co tzv. *dodaňovat*. Jiná období nejsou předmět řízení a nebyla předmětem řízení ani napadeného rozhodnutí (zde srov. bod 69 Rozhodnutí NSS). Snahy žalovaného argumentovat budoucími obdobími (že se do nich náklad v souladu s akruálním principem nehodil, či je v něm neúčinný) je slovy Nejvyššího správního soudu (bod 73 věta poslední) nadbytečnou poznámkou a nadbytečnou argumentací.
88. Absurdní rozměr argumentace žalovaného v bodu 11 jeho vyjádření dokresluje věta poslední, kde uvádí, že žalobkyně tak učinila časové rozlišení v rozporu s § 23 odst. 1 ZDP, neboť náklady časově rozlišila do období, s kterým věcně a časově nesouvisely, resp. nedoložila a neprokázala, že by s těmito obdobími věcně a časově souvisely. Je více než jasné, že žalobkyně nemá a neměla v rámci daňové kontroly za rok 2012-2014, povinnost předkládat důkazy a doklady, které se týkají nákladu uplatněného v jiném než kontrolovaném období, tedy v jiných zdaňovacích obdobích.
89. Zcela stejná argumentace platí pro bod 12 vyjádření žalovaného. I zde žalovaný zcela fabuluje a podsouvá zcela nepatřičná a účelová tvrzení, že náklad ve výši 1 500 000 Kč neodpovídal stejně jako ostatní šetřené náklady ceně obvyklé, čímž fakticky žalobkyně našla způsob, jak náklady, které byly evidentně oproti ceně obvyklé navýšeny, uplatnit prostřednictvím účtu č. 381 000 v dalších zdaňovacích obdobích, a to v původní výši, aniž by byly poníženy na cenu obvyklou postupem podle § 23 odst. 7 ZDP. Žalovaný se opět zcela zoufale snaží vzbudit dojem, že žalobkyně přistupuje k plnění daní ve snaze nacházet způsoby, jak obcházet dané povinnosti. V první řadě žalobkyně uvádí, že takové tvrzení je, ve světle i správce daně zjištěných skutečností, navýsost nepravdivé. Bylo prokázáno, že žalobkyně obdržela danou službu, která byla skutečně poskytnuta (v televizi, atp.) a za tuto službu skutečně uhradila ujednané prostředky (náklady). Cena za tuto službu nebyla navýšena a žalovaný v rámci svých nelogických fantazijních úvah zapomíná na to, že žalobkyně není placena z veřejných

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

prostředků a skutečně se musí chovat tržně. Žalobkyně by ekonomicky rozhodně neměla nic z toho, pokud by zaplatila vědomě navýšenou cenu, aby si z ní možná na konci účetního období odečetla jen percentilní zlomek. To zapadá do konspirativních úvah správce daně, se kterými přistupoval a přistupuje k daňovým kontrolám, nikoliv k tržní realitě, ve které musí žít žalobkyně. Bylo by tedy vhodné, aby se žalovaný napříště od takovýchto spekulativních výpadů, které jen dokazují jeho angažovanost ve věci, oprostil.

90. Záležitost je třeba nazývat pravými jmény. Žalobkyně nikdy neměla snahu nacházet způsoby, jak náklady uplatnit. Navíc žalobkyně v době, kdy časové rozlišení provedla, ani nevěděla, že správce daně v budoucnu vytvoří konstrukci o nepřiměřenosti ceny. K tomu došlo až v průběhu kontroly po 27. 5. 2019 a tudíž už jaksi nemohla žalobkyně provádět zpětně časové rozlišení za roky 2013 a 2014. I z toho je patrné, jak jsou výpady žalovaného smyšlené a časově absurdní. Žalobkyně si prostě v kontrolovaném období o předmětné náklady nesnížila základ daně a správce daně jí o tyto náklady nemůže základ daně navyšovat. Žalovanému to muselo být jasné již ze základní matematické logiky (viz bod 71 Rozhodnutí NSS). Tak jednoduše lze definovat chybnost napadeného rozhodnutí.
91. Jakékoliv jiné účetní (zdaňovací) období nejsou předmětem kontroly, správce daně (žalovaný) se o ně v průběhu kontroly nedotazoval, nezajímaly jej a žádné pochybnosti v tomto smyslu neprojevil, nedal možnost na ně reagovat a žádné zjevně tedy neměl.
92. Bod 13 vyjádření žalovaného je dle žalobkyně dalším důkazem zcela účelové argumentace. Inventarizační zápisy samozřejmě nemohou být nevěrohodné, pokud byly předloženy až v 10/2025. Žalobkyně opět odkazuje na bod 68 Rozhodnutí NSS, kde je uvedeno (s relevancí pro toto řízení), že povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní daňového subjektu, 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. Dále se poukazuje na bod 72 Rozhodnutí NSS, kde je uvedeno, že 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.
93. Je tedy jasné, že pokud správce daně žalobkyni nezpravil o jakýchkoliv pochybnostech ve vztahu k časovému rozlišení (jakýchkoliv), neměla žalobkyně co inventarizačními zápisy prokazovat, neboť její daňové tvrzení bylo zcela jasné. Fakt, že o žádných pochybnostech poučena nebyla konstatoval, NSS v bodu 72 Rozhodnutí NSS. Žalobkyně tedy nic předkládat nemusela, neboť správce daně byl ve vztahu k pravdivosti jejího daňového tvrzení (v části časového rozlišení daných nákladů) zcela nečinný a bez pochybností. Námitka předložení inventarizačních zápisů až před krajským soudem je tedy naprosto nepatřičná a je reakcí na nečinnost správce daně.
94. Námitka data vyhotovení inventarizačního zápisu je již procesně spíše smutná. Dle zákona č. 262/2006 Sb. (jehož existenci snad nebude žalovaný zpochybňovat, stejně tak jako sporoval po dlouhou dobu existenci v celostátní televizi vysílané reklamy) je právem zaměstnavatele ukládat práci i ve svátek (zde srov. kupř. § 115 ZP) či je možné konat práci na dálku (zde srov. § 317 ZP).
95. K bodu 14 vyjádření žalovaného žalobkyně uvádí, že jde o další zcela spekulativní fabulaci. Žalobkyně opět poukazuje na to, že na rozdíl od žalovaného žije v tržním světě a nemůže si dovolit daného tipu. Vzhledem k tomu, že sám žalovaný uvádí, že jde o poznámku nad rámec argumentace a proběhlého daňového řízení, je vůbec záhadou, proč má potřebu žalovaný toto

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

konstatovat a vymýšlet si. Jen to potvrzuje jeho osobní angažovanost na věci a výsledku. Bod 14 vyjádření žalovaného je za hranicí toho, co má správce daně právo prověřovat, posuzovat a vyhodnocovat. Jde o účelové podsouvání nepravdivých tvrzení a domněnek soudu. Zákon o daních z příjmů např. umožňuje pozastavit uplatňování daňových odpisů, a to z důvodu zbytečné kumulace daňových ztrát a z důvodu ponechání takových daňových odpisů do zdaňovacích období, kde bude vykázán vyšší daňový základ a tam bude možné takové odpisy uplatnit, protože ztráty propadají po 5 letech, ale odpisy nikdy. Toto zákon umožňuje a nemůže to být poplatníkům přičítáno ke škodě.

## X.

Vyjádření účastníků při jednání dne 27. 11. 2025

96. Účastníci setrvali na svých dosavadních vyjádřeních.

## XI.

Posouzení věci soudem

97. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
98. Podle § 110 odst. 4 s.ř.s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.
99. Vzhledem k tomu, že předchozí rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 4. 4. 2024, č.j. 55 Af 10/2023-77 (dále jen „*zrušený rozsudek*“), byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2025, č.j. 8 Afs 144/2024-77 (dále jen „*zrušovací rozsudek*“), byl soud v dalším řízení vázán právními názory vyslovenými Nejvyšším správním soudem v tomto zrušovacím rozsudku.

## A.

## 1.

Zrušený rozsudek

100. Soud neshledal důvodnými námitky žalobkyně ohledně „*nezabrnutí nákladů za kalendář (Pretty Woman) roku 2010 do daňových nákladů roku 2012*“.
101. Žalovaný k tomu v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: „*Odvolací orgán uvádí, že správce daně se uvedeným nákladem zabýval ve Zprávě 2012 na str. 7 až 10. S ohledem na charakter poskytnuté služby (výroba a dodání kalendáře roku 2010) je zřejmé, že tento náklad úzce souvisí přímo s rokem 2010, neboť předmětný kalendář mohl být používán jako reklamní předmět pro obchodní partnery odvolatele. Z uvedeného tedy vyplývá, že tento náklad mohl bezprostředně působit na obchodní partnery právě v roce 2010 a následný dopad mohl být patrný i v roce 2011. Odvolatel o přijaté faktuře za pořízení kalendáře sice účtoval v souladu s § 17 odst. 7 zákona o účetnictví, viz bod [70], ale daňově předmětný náklad zahrnul v rozporu s § 24, odst. 1 zákona o daních z příjmů, viz body [41] až [43], do období, se kterým věcně ani časově nesouvisí. Bylo tedy zcela na odvolateli, aby po zaúčtování předmětného nákladu v roce 2012 podal dodatečné daňové přiznání na rok 2010 (příp. i 2011) a předmětný náklad ve výši 1 000 000,- Kč si v něm uplatnil jako položku snižující základ daně.*“

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

102. Žalovaný dále uvedl: „*Odvolatel požaduje zohlednění nspecifikované části nákladu v roce 2012 a uvádí, že sám by předmětný náklad při správném účtování časově rozlišil. Odvolací orgán však poukazuje na skutečnost, že způsob účtování odvolatele tomu neodpovídá, protože prověřením dostupných údajů, tj. rozvah sestavených ke dni 31. 12. 2010, ke dni 31. 12. 2011 i ke dni 31. 12. 2012 bylo ověřeno, že na účtech časového rozlišení nejsou vykázány žádné zůstatky, z čehož vyplývá, že odvolatel své náklady časově nerozlišoval, a i předmětný náklad zahrnul do roku 2012 jako celek a sám se nepokusil o časové rozlišení tohoto nákladu, kterého se nyní po uzavření účetnictví dožaduje. Z uvedených rozvah odvolatele je tedy patrné, že odvolatel časové rozlišení nákladů mezi roky 2010 a 2012 neprováděl a požaduje ho výhradně v tomto jediném případě. Navíc správce daně 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. Odvolací orgán proto, vzhledem k výše uvedenému, shledává odvolací námitku za nedůvodnou.*”
103. Podle § 23 odst. 1 zákona o dani z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.
104. Z právě citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů vyplývá, že je nezbytné respektovat věcnou a časovou souvislost toho kterého daňově účinného výdaje.
105. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
106. 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.
107. Žalobkyně v daňovém řízení týkajícím se roku 2012 tvrdila, že má daňově uznatelný výdaj za předmětný kalendář roku 2010, zcela a v plné výši teprve v roce 2012. A to ačkoli byl výdaj učiněn již v roce 2010.
108. S ohledem na předmět výdaje, tj. kalendář roku 2010, a časovou souvislost výdaje, tj. učinění výdaje v roce 2010, má soud ve shodě se správními orgány za to, že došlo uplatněním výdaje teprve v roce 2012 k porušení § 23 odst. 1 zákona o dani z příjmů.
109. Učinil-li tedy žalovaný závěr, že výdaj „*mohl bezprostředně působit na obchodní partnery právě v roce 2010 a následný dopad mohl být patrný i v roce 2011*”, nelze jeho závěru cokoli vytknout. K přesunu výdaje správcem daně do zdaňovacího období roku 2010 zde nebyl prostor, neboť tohoto zdaňovací období se daňová kontrola netýkala.
110. Ztotožnit se třeba se i s tím, že žalobkyně tvrdila, že by výdaj časově rozlišila, avšak pro daňové řízení je jeho tvrzení nepodstatné, neboť žádné časové rozlišení neprovedla.
111. S ohledem na to, že břemeno tvrzení a břemeno důkazní leželo na žalobkyni, a žalobkyně časové rozlišení neprovedla, resp. konkrétně netvrdila, jaká částka a na základě jakých skutečností má být v zdaňovacím období roku 2012 daňově uznatelná, nemohla být úspěšná.
112. Daňové orgány nejsou oprávněny namísto žalobkyně tvrdit a prokazovat skutečnosti, které je povinen tvrdit a prokazovat on sám. Zde tedy určit poměrnou část výdaje a k němu tvrdit a prokázat, že právě tato část opravňuje ponížení daňového základu v roce 2012. Dlužno doplnit,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

že navýšení příjmů žalobce v roce 2012 samo o sobě neprokazuje, že se tak stalo v důsledku kalendáře za rok 2010.

## 2.

## Zrušovací rozsudek

113. Nejvyšší správní soud v rozsudku uvedl, že s žalobní námitkou nákladů na pořízení kalendáře, 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 neproověřoval roky 2010 a 2011 a je tedy možné, že odvolatel o předmětném nákladu v minulosti již jednou účtoval a náklad zahrnul do svých daňově uznatelných nákladů, k čemuž však odvolatel nepřeložil žádný důkazní prostředek.“
114. 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.
115. 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.
116. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

117. 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.
118. 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).
119. 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.
120. 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.
121. V této části je tedy rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný.

## 3.

122. Soud má za to, že nebylo prokázáno, že by reklamní kalendář „*Pretty Woman 2010*“ měl jakýkoli vliv na zdanitelné příjmy žalobkyně v roce 2012.
123. Kalendář byl vytvořen pro rok 2010 a pravděpodobně distribuován obchodním partnerům nejpozději na konci roku 2009 či v průběhu roku 2010. Jako takový plnil funkci propagačního předmětu právě v období kolem svého vydání. Největší reklamní účinek kalendář vyvolává v okamžiku předání a v průběhu roku, kterého se týká, nikoliv se zpožděním několika let. V roce 2012, s odstupem dvou let, již kalendář reálně pozbyl aktuálnosti, neboť obsahuje 12 listů, po jednom za každý měsíc s vyznačením dnů a zvýrazněním nedělí. Je obecným faktem, že neděle se v následujícím roce neshodují se stejnými kalendářními dny. Například 3. 10. 2010 byla neděle, 3. 10. 2011 bylo pondělí, 3. 10. 2012 byla středa. Využitelnost hlavní funkce kalendáře je tak v dalších letech nulová. Kalendář pro rok 2010 mohl tedy ovlivnit rozhodování obchodních partnerů nejpozději v roce 2010. Od nového roku je totiž zpravidla starý kalendář nahrazen novým.
124. Pokud se má soud vyrovnat s tím, zda „*reklamní kalendář měl s ohledem na jeho obsah (zobrazení krásných žen ve spojení s logem stěžovatele) vliv nejen na příjmy dosažené ve zdaňovacím období*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

roku 2010, ale i v navazujících zdaňovacích obdobích, tedy i v roce 2012”, má soud za to, že nikoli. Platí zde totiž vše, co bylo uvedeno v předchozím odstavci. Využitelnost hlavní funkce kalendáře je tak v dalších letech nulová, a to bez ohledu na to, zda jsou či nejsou na obrázcích nahé ženy. Je samozřejmě možné, že pro určitý typ lidí může být fotografie nahé ženy něčím, co vyvolá jejich okamžitou pozornost, avšak taková reakce není reakcí na logo žalobkyně, nýbrž na nahé ženské tělo. Reklama postavená čistě na poutání pozornosti nahotou bez zjevné vazby na propagovaný produkt zpravidla postrádá informativní hodnotu o produktu či obchodní společnosti. Použití sexualizovaných motivů v propagačních materiálech může mít efekt spíše opačný. V řadě prostředí může být tato forma reklamy dokonce nevhodná z hlediska důstojnosti člověka a kvality pracovního prostředí, zejména tam, kde uplatňovány standardy korporátní kultury a společenské odpovědnosti, které na podobné materiály reagují odmítavě nebo je přinejmenším nepovažují za vhodné. Je tedy nutné uzavřít, že z formy předmětného kalendáře nelze dospět k závěru, že mohl mít vliv na příjmy v roce 2012. Dlužno doplnit, že ani růst příjmů žalobkyně v roce 2012 sám o sobě neprokazuje, že byl způsoben právě působením kalendáře.

125. Žalobkyni samozřejmě nic nebránilo v tom, aby předestřela a následně prokázala zcela konkrétní tvrzení, ze kterého by vyplynulo, jakým způsobem a koho konkrétně předmětný kalendář oslovil i pro rok 2012. Vzhledem k tomu, že tak žalobkyně neučinila, nelze dospět k jinému závěru, než že nebylo prokázáno, že by kalendář „*Pretty Woman 2010*“ jakkoli přispěl k dosažení zdanitelných příjmů žalobkyně v roce 2012. Tento závěr zcela odpovídá požadavku § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něž lze za daňově uznatelné považovat pouze výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V případě předmětného kalendáře taková vazba mezi výdajem a příjmy roku 2012 prokázána nebyla, což vylučuje uznatelnost tohoto nákladu v daném roce.
126. Z výše uvedeného současně plyne, že nebylo možné ponechat ani poměrnou část nákladů předmětného kalendáře v roce 2012. V daňovém řízení nebyla prokázána přímá souvislost mezi kalendářem z roku 2010 a výnosy roku 2012. A to ani částečně. Správce daně proto neuznal celý výdaj na kalendář jako daňově účinný v roce 2012. Poměrnou část tohoto nákladu nebylo možno v roce 2012 uznat, protože výdaj byl vynaložen na reklamu časově i věcně spojenou s rokem 2010, a uplatnění až v roce 2012 by porušovalo § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
127. Teoreticky existují situace, kdy reklamní náklad může ovlivňovat příjmy ve více zdaňovacích obdobích, a za takových okolností lze uvažovat o časovém rozlišení výdaje mezi tato období. Aby však část nákladů na kalendář mohla zůstat ve výdajích roku 2012, musely by být splněny konkrétní podmínky. V prvé řadě by musel být prokázán přesah reklamního účinku do roku 2012. Daňový subjekt by musel prokázat, že kalendář na rok 2010 skutečně generoval obchodní přínos či příjmy ještě v roce 2012. Například doložením, že kalendáře byly využívány zákazníky i po roce 2010 a ovlivnily jejich objednávky v roce 2012. Bez prokázání této skutečnosti nelze hovořit o věcné souvislosti nákladu s příjmy roku 2012. Dále správné časové rozlišení nákladu ze strany daňového subjektu. Pokud měla žalobkyně za to, že kalendář přinese užitek i v dalších letech, měla provést časové rozlišení nákladu již ve svém účetnictví. A tento přínos také prokázat. V daném případě však žalobkyně uplatnila celý náklad na předmětný kalendář až v roce 2012 jako celek, aniž by část přiřadila k roku 2010 či 2011. Tím došlo k tomu, že výdaj byl zahrnut do období, se kterým nijak nesouvisel.
128. Soud zdůrazňuje, že daňové řízení je ovládáno zásadou dispoziční a břemenem tvrzení a důkazním na straně daňového subjektu. Pokud tedy žalobkyně chtěla uplatnit pouze

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

poměrnou část nákladu kalendáře v roce 2012, s odůvodněním, že kalendář působil zčásti i v tomto roce, bylo na ní, aby své tvrzení také prokázala. To se ale nestalo. Za dané situace by uznání jakékoli části nákladu v roce 2012 znamenalo nahrazovat absenci účetního časového rozlišení a domýšlet za žalobkyni, jaká část výdaje by mohla připadat na toto období. Takový postup však nemá oporu v daňových předpisech. Správce daně ani soud nemohou konstruovat poměrné rozdělení nákladu, které daňový subjekt sám neuplatnil. Námitka žalobkyně, že rozložení nákladu měl provést správce daně z vlastní iniciativy, nemá oporu v právních předpisech. Jestliže tedy žalobkyně požadovala uznat jen část nákladu v roce 2012, měla tuto část specifikovat a současně své tvrzení o částečné daňové uznatelnosti také prokázat. To však žalobkyně neučinila.

129. Konečně ke srovnání s postupem u sponzorských vzkazů je nutné uvést následující. Správce daně přesunul konkrétní náklady mezi roky 2013 a 2014, a to do toho z kontrolovaných zdaňovacích období, v němž byl sponzorský vzkaz v televizním pořadu odvysílán. Ani v jednom případě nešlo o rozdělení jednoho výdaje do více zdaňovacích období, jak se žalobkyně domáhá v případě předmětného kalendáře. Objektivní podobnost zde tedy není. Náklady za sponzorské vzkazy byly zařazeny do zdaňovacích období, kdy působily na potenciální zákazníci žalobce. U předmětného kalendáře je tímto rokem rok 2010, neboť jak bylo uvedeno shora, právě v tomto roce mohl objektivně na potenciální zákazníci žalobce působit. Postup ve věcech sponzorských vzkazů ta neskýtá žalobou oporu pro uplatnění ani pro částečné uplatnění výdaje na předmětný kalendář v roce 2012.

B.

1.

#### Zrušený rozsudek

130. Důvodnými soud neshledal ani námitky žalobkyně týkající se výdajů za „*televizní reklamu*“.
131. Předně je nezbytné uvést, že v době rozhodování soudu zde již byla judikatura v případech skutkově obdobných případů žalobkyně. V souladu s ustanovením § 13 občanského zákoníku, podle kterého každý, kdo se domáhá právní ochrany, může důvodně očekávat, že jeho právní případ bude rozhodnut obdobně jako jiný právní případ, který již byl rozhodnut a který se s jeho právním případem shoduje v podstatných znacích; byl-li právní případ rozhodnut jinak, má každý, kdo se domáhá právní ochrany, právo na přesvědčivé vysvětlení důvodu této odchylky, soud ze závěrů této judikatury vycházel i posouzení nyní souzené věci.
132. Jde o věci BAU-STAV a.s. v. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutou Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 19. 4. 2023, č.j. 1 Afs 104/2022-44 (daň z příjmů právnických osob), CZ Hartmann, s.r.o. v. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutou Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 31. 3. 2022, č.j. 3 Afs 427/2019-40 (daň z příjmů právnických osob), a VJB PARTNER, spol. s r.o. v. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutou rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2021, č.j. 3 Afs 393/2019- 43 (daň z příjmů právnických osob), ze dne 26. 8. 2020, č.j. 8 Afs 78/2018-65 (daň z přidané hodnoty), a ze dne 5. 8. 2020, č.j. 10 Afs 11/2020-55 (daň z přidané hodnoty).
133. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
134. Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.

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

a)

137. Soud neshledal důvodnou zcela obecnou námitku žalobkyně o tom, že *„i kdyby zcela hypoteticky měla být žalobkyně spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP (jakože není)...“*, uvedenou zdola na str. 7 žaloby.
138. I zde lze odkázat na závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 4. 2023, č.j. 1 Afs 104/2022-44. Nejvyšší správní soud uvedl: *„Stěžovatel zpochybňuje závěr krajského soudu stran prokazování úmyslu. Podle stěžovatele je relevantní, zda o svém zapojení do řetězce spojených osob věděl, či nikoli. Nejvyšší správní soud již na tuto otázku odpověděl ve své dřívější judikatuře, na kterou ostatně krajský soud odkázal (rozsudek č. j. 7 Afs 47/2013-31; dále např. rozsudek ze stejného dne č. j. 7 Afs 48/2013-31, ze dne 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 313/2019-43, a ze dne 30. 9. 2021, č. j. 4 Afs 75/2021-30). V rozsudku č. j. 7 Afs 47/2013-31 kasační soud uvedl následující: „Dikce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá (...) „jen a pouze“ na osoby, které skutečně a bezprostředně (...) vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Takovému významu neodpovídá použitá dikce zákona – slovo „převážně“. Nejde tedy jen o uvedené důvody, ale i o důvody jiné (např. u posuzované reklamní služby může jít o zvýšení povědomí o existenci a činnosti stěžovatelky). Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovaly z něj.“ Nejvyšší správní soud v daném rozsudku dále konstatoval, že „osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (...). Na tom nic nemění ani domněnka stěžovatelky, že finanční ředitelství je povinno prokázat jí subjektivní stránku takového nekalého jednání, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tj. že smluvní vztah uzavřela s vědomím možného snížení svého základu daně. Otázka zavinění má své opodstatnění v právu trestním, ale nikoliv v nalézacím řízení při správě daní (právu daňovém). (...) Stěžovatelka se proto*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

*mýlí, pokud dovozuje, že bylo povinností správních orgánů prokázat a doložit důkazy, že stěžovatelka byla vědomě zapojena do řetězce jinak spojených osob ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních příjmů. V tomto směru postačí, pokud správní orgány doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami.“ Stěžovatel se domnívá, že nevytvořil žádný právní vztah za účelem snížení základu daně. Namítá také, že smluvní vztah uzavřel pouze se společností KV Production Servis, aniž by měl povědomí o existenci dalších osob zapojených do řetězce. I k tomu Nejvyšší správní soud odkazuje na výše citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 47/2013- 31, ve kterém uvedl, že § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá „jen a pouze“ na osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Účelem spojení musí být „převážně“ snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Týká se to všech osob, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovaly z něj. V projednávané věci přitom správní orgány prokázaly, že posuzované obchodní transakce byly uskutečněny převážně za účelem snížení základu daně. Podstatné je to, že správní orgány i krajský soud vyšly ze skutečností, které podporují závěr, že stěžovatel se účastnil řetězce jinak spojených osob. Šlo zejména o personální propojení jednotlivých společností skrze M. J., který zastával roli jednatele a měl dispoziční oprávnění k účtu jednotlivých společností, i skrze společnost Production Invest. Teprve poté žalovaný vyhodnotil cenu za reklamu účtovanou stěžovateli jako několikanásobně vyšší než je cena obvyklá, a konstatoval, že cena fakturovaná Českou televizí, tedy na počátku řetězce obchodních společností, je výrazně nižší, než cena fakturovaná stěžovateli, nacházejícímu se na konci tohoto řetězce.”*

139. V rozsudku ze dne 31. 3. 2022, č.j. 3 Afs 427/2019-40, Nejvyšší správní soud uvedl: „Nedůvodná je rovněž námitka uplatněná v bodech 33-35 kasační stížnosti, jejíž podstatou je náhled stěžovatelky, že si správce daně svévolně vybíral, který ze subjektů zapojených do dodavatelských řetězců „sankcionuje“ , tedy upraví mu základ daně. Tento náhled je mylný. Správce daně při aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nemá žádný prostor pro úvahu, kterému daňovému subjektu základ daně zvýší. Tato úprava (zvýšení) daňového základu daně z příjmů z podstaty věci přichází v úvahu pouze u toho subjektu, který si náklady (výdaje) na zboží či službu, jejichž je odběratelem, odečte (může odečíst) od příjmů, k jejichž dosažení (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) byly vynaloženy. V nynější věci je to stěžovatelka, která za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vynaložila náklady na reklamní služby. Úvaha stěžovatelky, zda správce daně v souvislosti s posuzovanými plněními neměl upravit základ daně České televizi, tj. počátečnímu článku identifikovaných řetězců, tudíž neobstojí.”
140. V rozsudku ze dne 28. 1. 2021, č.j. 3 Afs 393/2019-43, Nejvyšší správní soud uvedl: „Spojenou osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je tak každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Právě touto osobou je v nynější věci stěžovatelka, konečná příjemkyně reklamních služeb, která si náklady na ně vynaložené podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnila za účelem výpočtu základů daně za příslušná zdaňovací období. Nejvyšší správní soud současně konstantně judikuje, že ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je „konstruováno objektivně tak, že rozhodující je odlišnost sjednaných cen mezi spojenými osobami od cen mezi nezávislými subjekty za stejných nebo obdobných podmínek, bez uspokojivého doložení tohoto důvodu, a [...] neposkytuje prostor pro hodnocení subjektivní stránky jednání spojených osob“ (viz rozsudek ze dne 23. 4. 2020, č. j. 4 Afs 468/2019 – 37). Jinými slovy, není povinností daňových orgánů prokázat, že daňový subjekt byl do řetězce jinak spojených osob zapojen vědomě. Postačí,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

*pokud daňové orgány doloží, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm zapojen daňový subjekt, že došlo k toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro daňový subjekt a zároveň že prokazatelně existuje odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30, a č. j. 7 Afs 48/2013-31, či ze dne 29. 5. 2018, č. j. 2 Afs 131/2018-59)."*

141. Nejvyšší správní soud dále uvedl: „Nedůvodná je rovněž související námitka, dle které neobstojí závěr, že stěžovatelka věděla, anebo měla vědět, že je zapojena do podvodného dodavatelského řetězce; ten je podle stěžovatelky v rozporu s judikaturou opřen o zjištění, že některé subjekty sídlily na virtuálních adresách, případně nezveřejňovaly účetní závěrky. Krajský soud v odst. 30 napadeného rozsudku s přílehlavým odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 47/2013-30, zcela správně vysvětlil, že ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů neskýtá pro hodnocení zavinění (subjektivní stránky) žádný prostor (viz též další rozhodnutí tohoto soudu citovaná v odst. [34] tohoto rozsudku), a proto tento aspekt věci nebral při svém rozhodování v potaz.“
142. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu vyšel ze skutečností, které podporují závěr, že žalobkyně účastnila řetězce jinak spojených osob. Žalovaný na stranách 22 až 35 odůvodnění napadeného rozhodnutí popsal podobu řetězců, popsal nestandardní okolnosti jednotlivých případů a jejich vzájemné souvislosti. Na stranách 33 až 35 tyto skutečnosti shrnul v části označené slovy „Spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP“. Tyto skutečnosti jsou zcela obdobné skutečnostem vytýkaných shora uvedenou judikaturou v obdobných věcech.
143. Soud má na základě těchto skutečností za to, že správní orgány prokázaly, že posuzované obchodní transakce byly uskutečněny převážně za účelem snížení základu daně. Šlo zejména o personální propojení skrze pana M. J. a jeho dispoziční práva k účtům zúčastněných společností, nekontaktnost zúčastněných společností, nezveřejňování účetních závěrek, přístup žalobkyně k uzavírání smluvních vztahů a jejich fungování.

b)

144. Soud neshledal důvodnými ani námitky žalobkyně o tom, že správní orgány „neprokázaly, že se ceny sjednané liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.“
145. I zde lze odkázat na závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 4. 2023, č.j. 1 Afs 104/2022-44. Nejvyšší správní soud uvedl: „Správce daně stanovil cenu obvyklou tak, že sečetl ceníkovou cenu a cenu výroby sponzorského vzkazu. Takový postup označil Nejvyšší správní soud za logický a srozumitelný již v rozsudku ze dne 30. 9. 2021, č. j. 4 Afs 75/2021-30. V rozsudku ze dne 31. 3. 2022, č. j. 3 Afs 427/2019-40, soud uzavřel, že krajský soud nepochybil, potvrdil-li jako správný postup daňových orgánů, které při určení obvyklých cen vycházely z ceníků vysílacího času společnosti Media Master, z nichž v rozhodném období při uzavírání smluv o prodeji vysílacího času vycházela Česká televize, jako tomu bylo v projednávaném případě. K tomu soud uvedl, že je logické, že pokud je třeba určit obvyklou cenu, za kterou konkrétní dodavatel poskytuje konkrétně vymezenou službu nezávislým osobám, a správce daně má k dispozici veřejně poskytovaný ceník služeb tohoto dodavatele, vychází při určení obvyklé ceny právě z ceníkových cen. V takových případech nedává rozumný smysl konstruovat cenová rozpětí, jak je to obvyklé v situacích, kdy cenu konkrétní služby nelze určit přímo, ale je třeba použít srovnání s cenami jiných dodavatelů, kteří poskytují obdobnou službu. Platí to zvláště, pokud je dodavatelem konkrétně vymezené služby (odvysílání sponzorského vzkazu) výlučně Česká televize, tj. jediná veřejnoprávní

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

televize v ČR. Přitom není důvodu se od těchto závěrů v nyní projednávaném případě odchylovat. Nadto je třeba podotknout, že daňové orgány při určení částek obvyklých cen vycházely z co nejvýhodnějších závěrů pro stěžovatele. Kromě ceníkových cen dodavatele totiž rovněž zjistily, za jaké ceny byl reklamní prostor (sponzoring pořadů) Českou televizí „prodán“ prvním článkům v řetězcích (společnostem Brenta, Action Racing Mania a Light Promotion). Tyto „skutečně dosažené ceny shodné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty“ přitom byly ještě výrazně nižší než ceny ceníkové, a pro stěžovatele by tedy byly vlastně méně výhodné, jak trefně uvedl i krajský soud.”

146. V rozsudku ze dne 31. 3. 2022, č.j. 3 Afs 427/2019-40, Nejvyšší správní soud uvedl: „Pokud jde o druhou podmínku pro úpravu základu daně, stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že obvyklá cena, respektive cena sjednaná v běžných obchodních vztazích, nemusí být nezbytně určena intervalem nejčastěji realizovaných cen (podle stěžovatelky z rozsudku č. j. 8 Afs 80/2007 - 105 vyplývá, že tomu tak být musí), nýbrž lze ji vyčíslit i jedinou konkrétní částkou. Závěr krajského soudu je správný. Nejvyšší správní soud již dříve v reakci na obdobné kasační námitky uvedl, že i podle rozsudku, jehož se stěžovatelka dovolává, lze cenu obvyklou stanovit určitou částkou (tj. bez rozpětí), a to v případech, kdy je hodnocena konkrétně vymezená věc anebo služba (viz rozsudky ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018 - 29, odst. 44, či ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018 - 61, odst. 31). Existuje vícero způsobů, jak obvyklou cenu určit, přičemž vždy záleží na okolnostech případu, který způsob bude nejvhodnější (viz rozsudek ze dne 7. 4. 2020, č. j. 10 Afs 217/2018 - 43, odst. 17). V některých situacích nebude stanovení obvyklé ceny za pomoci rozpětí cen shodných či obdobných obchodů realizovaných v témže čase a místě vůbec možné, typicky proto, že se bude jednat o nepřilíh častý obchod a správce daně tak nebude vůbec schopen získat informace o obdobných obchodech (viz například rozsudek č. j. 10 Afs 217/2018 - 43). Rovněž mohou nastat situace, v nichž bude vytvoření cenového intervalu jednoduše zbytečné. O takové případy se jedná typicky tehdy, disponuje-li správce daně informacemi o „skutečně dosažené ceně shodné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty“ (viz rozsudek ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81), tedy tehdy, je-li správci daně známa informace o ceně, za kterou zboží či službu pořídil od výrobce první „přeprodejce“ v rámci vytvořeného řetězce společností, a to za předpokladu, že mezi výrobcem a prvním „přeprodejcem“ není zjištěna žádná vazba, tj. jednalo-li se o nezávislé osoby. Je rovněž logické, že pokud je třeba určit obvyklou cenu, za kterou konkrétní dodavatel poskytuje konkrétně vymezenou službu, nezávislým osobám a správce daně má k dispozici veřejně poskytovaný ceník služeb tohoto dodavatele, vychází při určení obvyklé ceny právě z ceníkových cen. V takových případech nedává rozumný smysl konstruovat cenová rozpětí, jak požaduje stěžovatelka a jak je to obvyklé v situacích, kdy cenu konkrétní služby nelze určit přímo, ale je třeba použít srovnání s cenami jiných dodavatelů, kteří poskytují obdobnou službu (viz již citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 129/2018 - 29). Právě tak tomu je i v nyní posuzované věci, kdy dodavatelem konkrétně vymezené služby (odvysílání sponzorského vzkazu), byla výlučně Česká televize, tj. jediná veřejnoprávní televize v ČR. Krajský soud proto nepochybil, potvrdil-li jako správný postup daňových orgánů, které při určení obvyklých cen vycházely z ceníků vysílacího času společnosti Media Master, z nichž v rozhodném období při uzavírání smluv o prodeji vysílacího času vycházela Česká televize. K obecnějším námitkám stěžovatelky, že správce daně má vycházet z takových závěrů, které se jeví pro daňový subjekt nejvýhodnější (bod 18 kasační stížnosti), a že způsob určení obvyklé ceny, který daňové orgány zvolily, nevedl ke spolehlivému a objektivnímu závěru (bod 23 kasační stížnosti), je nutno uvést, že daňové orgány, ač to ve svých rozhodnutích výslovně neuvádějí, při určení částek obvyklých cen ve skutečnosti ze závěrů pro stěžovatelku co nejvýhodnějších vycházely. Kromě ceníkových cen dodavatele (z nichž při svém rozhodování vycházely) totiž rovněž zjistily, za jaké ceny dodavatel (Česká televize) přeprodávanou službu prodal prvním článkům v řetězcích

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

(společnostem KV Production a Praha Production). Nejistily přitom (a ani stěžovatelka nic takového netvrdí), že by mezi Českou televizí a danými společnostmi existovaly jakékoli „nestandardní“ vazby. Tyto skutečně dosažené ceny shodné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty“ přitom byly ještě výrazně nižší než ceny ceníkové a tedy pro stěžovatelku méně výhodné (viz odst. [3] tohoto rozsudku; Česká televize fakturovala uvedeným společnostem za odvyšování sponzorského vzkazu pro pět inzerentů částky 120 000 Kč, respektive 140 000 Kč, tedy v přepočtu na jednoho inzerenta pouze 24 000 Kč, respektive 28 000 Kč). Rovněž v případě cen za výrobu sponzorských vzkazů daňové orgány vycházely z částek určených ve prospěch stěžovatelky, tj. z ceny 12 000 Kč. Oba sponzorské vzkazy byly totiž za uvedenou částku vyhotoveny pro celkem pět inzerentů. Pro jednoho inzerenta tak cena za vyhotovení vzkazu činila v přepočtu pouze 2 400 Kč (viz obdobně rozsudek č. j. 10 Afs 11/2020 - 55).”

147. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 28. 1. 2021, č.j. 3 Afs 393/2019-43.
148. Žalovaný se předmětnou otázkou zabýval v odůvodnění napadeného rozhodnutí na stranách 35 až 41 v části označené slovy „Postup stanovení referenčních cen“, přičemž v této souvislosti hodnotil i obsah svědeckých výpovědí pana J. a paní H.
149. V případě žalobkyně byla obvyklá cena stanovena zcela stejným způsobem, který, jak uvedeno shora, prošel úspěšně přezkumem Nejvyššího správního soudu. Skutkové okolnosti případu žalobkyně jsou obdobné věcem souzeným Nejvyšším správním soudem.
150. Postupu správních orgánů tedy není co vytknout.
151. Pokud žalobkyně tvrdí, že součástí služby byla i další jím v žalobě zmíněná plnění, je nutné uvést, že se žalobkyni nic takového nepodařilo prokázat. Nebylo prokázáno, v čem konkrétně ve vztahu ke konkrétním plněním měly tyto jiné služby spočívat a tedy ani, že ve skutečnosti byly poskytnuty.
152. Žalobkyně nedůvodně namítá, že „správce daně nepřinesl jediný důkaz o tom, že by tyto činnosti netvořily zaplacenou cenu“, neboť to nebyl správce daně, koho tížilo břemeno tvrzení a břemeno důkazní.
153. Žalobkyně se opírala o výpovědi pana J. a paní H. Žalovaný se obsahem výpovědi pana J. podrobně zabýval na stranách 37 až 39, obsahem výpovědi paní H. na straně 40 napadeného rozhodnutí. Soud se s tímto hodnocením ztotožňuje, nepovažuje je za spekulativní, nýbrž správné a logické.
154. Svědecké výpovědi obou svědků byly zcela obecné a v rozporu s jinými důkazy. V případě pana J. šlo zejména o jeho vyvrácené tvrzení, že pořady si nemohli zakoupit další zájemci, neschopnost sdělit, u koho byly objednány analýzy sledovanosti při existenci elektronického měření sledovanosti Asociací televizních organizací, nesrovnatelnost služeb s televizními stanicemi Nova nebo Prima, dále, že v rozporu s výpovědí měla logo na základě smluv předat žalobkyně, že logo a znění sponzorského odkazu bylo stejné, logo žalobkyně je veřejně dostupné na webových stránkách Úřadu průmyslového vlastnictví, není tedy zřejmé v čem mělo spočívat právní ověření závadnosti loga, což platí i pro jednoduchý reklamní text, že nedošlo k vysvětlení marže ve výši 20% či nedošlo k rozklíčování subdodavatelských struktur. Nic konkrétního ve své výpovědi neuvédla ani paní H.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

155. Hodnotil-li tedy žalovaný výpověď pana J. jako nevěrohodnou a výpověď paní H. jako neprůkaznou, je jeho závěr správný. Zcela obecnými jsou i citace z výpovědi paní H., které uvedla žalobkyně v žalobě.
156. Nedůvodnou je i námitka o „*tzv. esenciálních nákladech*“. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neprokázala, že by jí byla poskytnuta jí tvrzená další plnění, je nezbytné vycházet z toho, že tato jiná plnění poskytnuta nebyla. Nikoli z toho, že poskytnuty byly a proto je nutné jejich výši určit formou esenciálních nákladů. Přistoupit ke stanovení esenciálních nákladů by nebylo možné ani z toho důvodu, že zde nebyly splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek a nejednalo se o náklady, kterých bylo nevyhnutelně třeba pro realizaci výnosů, jak správně odkazem na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu poznamenal žalovaný na straně 43 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

## 2.

## Zrušovací rozsudek

## a)

## Náklady na reklamu v České televizi – cena obvyklá

157. Nejvyšší správní soud uvedl, že 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.
158. 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).
159. 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.
160. 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*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

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 thési však správce daně jen spekulativně dovedl ze zasláního ceníku, který na dotaz získal od společnosti MEDIA MASTER, aniž by se však obtěžoval s dotazem na dostupnost této služby pro širokou klientelu.“

161. 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.
162. Za tohoto stavu je způsob vypořádání výše citované žalobní námítky 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 vyříčené (rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2012-47).

b)

#### Náklady na reklamu v České televizi – další služby

163. Nejvyšší správní soud uvedl, že stěžovatelka setrvává na tvrzení, že jí kromě vysílaných sponzorských vzkazů měly být poskytnuty další služby jako součást „balíčku“ souvisejícího se zajištěním této formy propagace. Existencí těchto doplňkových služeb stěžovatelka vysvětlovala navýšení 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.
164. 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,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

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).

165. 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 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.
166. 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.
167. 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. Těto 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.).
168. 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.
169. 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.
170. 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.
171. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

výpovědi nebyly podle krajského soudu a žalovaného způsobily tvrzení stěžovatelky prokázat pro svoji obecnost a pro rozpor se skutečnostmi zjištěnými správcem daně.

172. 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 Jansy, který podle stěžovatelky výslovně uvedl, že šlo o služby advokátní kanceláře Tocik a partneři. Na této argumentaci setrvala i v kasační stížnosti.
173. Krajský soud se však odkazem stěžovatelky na služby poskytované advokátní kanceláří Tocik a partneři nezabýval. K tvrzením pana Jansy 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.
174. Na tuto konkrétní žalobní námitku rozsudek krajského soudu neposkytuje odpověď, proto je v této části nepřezkoumatelný.

### 3.

175. Pokud jde o tvrzené subdodávky smluvního partnera žalobkyně, které žalobkyně označila slovy: „*Právní odpovědnost za nezávadnost provedení reklamy (zde svědek výslovně uváděl i advokátní kanceláře, kterým platil odměny v řádech statisíců (AK Tocik a partneři) za právní stanoviska a analýzy*“, těmito se žalovaný vypořádal v bodech 135 až 137 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde se zabýval svědkem tvrzenou „*druhou složkou ceny*“. Žalovaný dospěl k závěru o nevěrohodnosti tvrzení svědka a nezřejmosti, z jakého důvodu by měly být ceny sponzorských odkazů o tyto služby navýšeny. Žalovaný tak setrval na závěrech, ke kterým dospěl správce daně.
176. Soud se se závěrem správních orgánů ztotožňuje. Pokud svědek pouze obecně vypoví, že „*platil advokátním kancelářím odměny v řádech statisíců (AK Tocik a partneři) za právní stanoviska a analýzy*“, nevypovídá toto tvrzení vůbec nic o tom, proč a jakým konkrétním způsobem by to mělo ovlivnit cenu reklamních spotů dodaných žalobkyni, resp. proč by tato cena a jak měla být odlišná od zjištěné ceny obvyklé. Výpověď svědka je zcela nekonkrétní, a tudíž nezpůsobila jakkoli zlepšit důkazní nouzi na straně žalobkyně.
177. Je tedy nutné setrvat na závěru, že pokud žalobkyně tvrdí, že součástí služby byla i další jí v žalobě zmíněná plnění, je nutné uvést, že se žalobkyni nic takového nepodařilo prokázat. Nebylo prokázáno, v čem konkrétně ve vztahu ke konkrétním plněním měly tyto jiné služby spočívat a tedy ani, že ve skutečnosti byly jejím smluvnímu partnerovi poskytnuty.

### C.

#### 1.

#### Zrušený rozsudek

178. Důvodnou soud neshledal ani námitku žalobkyně o tom, že si „*žádným vytýkaným nákladem na reklamu nesnížila základ daně*“.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

179. Předně je nezbytné uvést, k námitce nicotnosti napadeného rozhodnutí, že i pokud by byla žalobní námitka o neponížení daňového nákladu důvodná, bylo by to důvodem nezákonnosti napadeného rozhodnutí, nikoli důvodem jeho nicotnosti. Nejednalo by se totiž o natolik zásadní vadu, pro kterou by bylo nutné na napadené rozhodnutí pohlížet, jako by vůbec neexistovalo.
180. Dále je potřebné znovu zopakovat, 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.
181. Nelze tedy shledat důvodnými námitky žalobkyně o tom, že to byl správce daně, kdo „měl jednoznačně a správně stanovit, zda o předmětné rozparované náklady byl základ daně vůbec snížen“. To bylo povinností žalobkyně.
182. Ač se na první pohled může jevit, že tvrzení, že si žalobkyně „žádným vytýkaným nákladem na reklamu nesnížila základ daně“, je tvrzením negativním, které není možné prokázat, opak je pravdou.
183. V této souvislosti je potřebné znovu zopakovat i to, že z § 23 odst. 1 zákona o dani z příjmů vyplývá, že je nezbytné respektovat věcnou a časovou souvislost toho kterého daňově účinného výdaje.
184. Výdaje tedy s ohledem jejich vynaložení spadaly do roku 2013 a 2014. Pokud se žalobkyně rozhodla tuto věcnou a časovou souvislost zcela či zčásti nerespektovat, či provést jiné časové rozlišení výdajů, bylo na ní, aby konkrétním způsobem tvrdila a současně prokázala, jakými konkrétními kroky se tak stalo. Žalobkyně tedy mohla, ba byla povinna, zdánlivě negativní tvrzení potvrdit svým jiným pozitivním tvrzením.
185. To se však žalobkyni nepodařilo.
186. Jak vyplývá z ustanovení § 6 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví, jsou účetní jednotky povinny zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, (dále jen "účetní případy") účetními doklady. Účetní jednotky jsou povinny zaznamenávat účetní případy v účetních knihách (dále jen "účetní zápisy") pouze na základě průkazných účetních záznamů podle odstavce 1.
187. Pokud chtěla žalobkyně 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 toto své tvrzení doložit interními nebo vnitřní účetními doklady, ze kterých by vyplývalo, že došlo k jejich odúčtování ve prospěch strany Dal na účet 381000.
188. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k námitce žalobkyně uvedl: „*Odvolatel obecně v odpovědi na písemnost Seznámení, viz bod [23], uvádí jako nové zjištění, že kontrolou obrátů v hlavní knize zjistil, že v roce 2013 a 2014 došlo účetním zápisem MD 381000 Náklady příštích období / D 518006 — Reklama, propagace k časovému rozlišení nákladů vynaložených na televizní reklamu. 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) zaučtovaných 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 zaučtované 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 nespécifikoval. Navíc z účetních*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

*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.”*

189. Soud se s hodnocením žalovaného ztotožňuje.
190. Žalobkyně své tvrzení založila na tom, že „na straně Dal (D) je značný obrat za období 2013 ve výši 16 507 145 Kč a za období 2014 ve výši 3 375 000 Kč”. Z této skutečnosti však bez dalšího nevyplývá, že je tato částka složena právě žalobkyní tvrzených reklamních služeb ve výši 8 475 000 Kč v roce 2013 a 3 375 000 Kč v roce 2014.
191. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, když žalobkyně tuto skutečnost v žalobě nerozporovala, došlo k odúčtování nákladů ve prospěch strany Dal na účet 381000, a to účetními zápisy OB26 ze dne 31. 12. 2013 ve výši 16 507 145,- Kč a OB27 ze dne 31. 12. 2014 ve výši 3 375 000,- Kč. Vzhledem k tomu však, že oba účetní zápisy byly provedeny jednou souhrnnou částkou, aniž by byly konkretizovány a specifikovány, nešlo z nich tedy zjistit, zda šlo právě o žalobkyní tvrzené předmětné reklamní služby.
192. Vzhledem k tomu, že tvrzení žalobkyně bylo úplné, nebyl důvod ji správními orgány jakkoli dále poučovat či k čemukoli ji vyzývat.
193. Nad rámec uvedeného lze zopakovat závěr žalovaného o tom, že „navíc z účetních výkazů roků 2015 až 2022 zveřejněných ve Sbírce listin je patrné, že u položek zaúčtovaných na účet 381000 proběhlo jejich zúčtování na vrub nákladů v následujících účetních obdobích”. Tuto skutečnost potvrdila i žalobkyně, když se v této souvislosti zmiňuje o letech 2015, 2016, 2017 a 2018. I pokud by bylo pravdivým tvrzení žalobkyně o časovém rozlišení předmětných služeb, což jak uvedeno shora prokázáno nebylo, ponížila by si žalobkyně v následujících zdaňovacích obdobích svůj daňový základ neoprávněně, a to o částky, které jak také uvedeno shora, neodpovídaly obvyklé ceně zjištěné.
194. Konečně, pokud jde o řízení soudní, toto není pokračování řízení daňového, proto v něm žalobkyně nemůže zásadně ve svůj prospěch předkládat tvrzení a důkazy, které měla předložit již v řízení daňovém. Přesto lze k žalobkyní při soudním jednání předloženým listinám konstatovat, že ani tyto nejsou interními nebo vnitřní účetními doklady, ze kterých by vyplývalo, že došlo k odúčtování právě žalobkyní tvrzených předmětných nákladů ve prospěch strany Dal na účet 381000. Z žalobkyní při soudním jednání předložených listin nevyplývá nic jiného, než to, co zjistil žalovaný. Tedy, že nikoliv jednotlivé výdaje, nýbrž souhrnná částka nižší než souhrn „reklamy, propagace, inzerce“ za předmětná zdaňovací období byla souhrnnými zápisy ze dne 31. 12. 2013 a 2014 převedena ve prospěch strany Dal.

## 2.

### Zrušovací rozsudek

#### Náklady na reklamu v České televizi – časové rozlišení

195. Nejvyšší správní soud uvedl, že 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

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

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.

196. 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).
197. Stěžovatelka dále v kasační stížnosti setrvává 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 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.“

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

198. 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 souhrnnou částkou, ze které však není patrné, které konkrétní náklady a v jaké výši byly z účtu 518006 na účet 381000 přeúčtovány a odvolatel tyto účetní položky nekonkretizoval a nespécifikoval. Navíc z účetních výkazů roků 2015 až 2022 zveřejněných ve Sbírce listin je patrné, že u položek 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).
199. 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.
200. 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.
201. 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.

202. 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 vytrýkaným nákladem na reklamu nesnížila základ daně“, musela by u každého z nákladů uvést, kdy a na základě jakých skutečností došlo k jejich časovému rozlišení a doložit to účetními doklady, ze kterých by vyplývalo, že došlo k jejich odúčtování ve prospěch strany Dal na účet 381000.
203. 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.
204. 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.
205. 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.

206. 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 stěžovateli 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.
207. 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.
208. K námitce, že krajský soud nepřípadně 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.
209. Stěžovatelka rovněž namítá, že jí měl krajský soud umožnit prokázat svá tvrzení „účetními deníky“.
210. 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.
211. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

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. Spor 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).

212. 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 příznání stěžovatelky k DPH.

### 3.

213. Předně je nutné konstatovat, že žalobkyně uplatnila námitku, že „žádným vytýkaným nákladem na reklamu nesnížila základ daně“ až na samý závěr odvolacího řízení. Teprve v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření v rámci odvolacího řízení vydanou podle § 115 odst. 2 daňového řádu, ve které byla poučena podle § 115 odst. 4 téhož zákona, podle kterého po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží.
214. Odhlédne-li soud od skutečnosti, že je minimálně nelogické, proč tak žalobkyně neučinila hned na počátku daňového řízení, neboť tato skutečnost nemá vliv na posouzení věci, je nezbytné setrvat na závěru, že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, že si o předmětné výdaje ponížila daňový základ. Z tvrzení žalobkyně nelze zjistit, o jaké konkrétní výdaje měla v letech 2013 a 2014 daňový základ ponížít či naopak neponížít. Žalobkyně v podání pouze obecně odkázala na souhrnné obraty na účtu 518006 – Reklama, propagace, inzerce, s protizápisem na účet 381000 – Náklady příštích období, z čehož dovozuje, že šlo o časově rozlišené náklady na televizní reklamu, které v uvedených zdaňovacích obdobích základ daně neovlivnily. Z těchto tvrzení však nevyplývá identifikace jednotlivých nákladů. Jedná se toliko o obecný účetní popis bez návaznosti na rozklíčování konkrétních nákladů. Žalobkyně odkázala na hlavní knihy, ve kterých se však toto rozklíčování také nenachází. Žalobkyně tuto evidenci navrhla k důkazu až při soudním jednání konaném po zrušovacím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Při tomto jednání současně výslovně prohlásila, že tuto evidenci nepředložila v průběhu daňového řízení. Žalobkyně tedy neunesla své důkazní břemeno, které vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud by neplatilo níže uvedené, žalovaný již nebyl povinen žalobkyni k čemukoli vyzývat, neboť v souladu s § 115 odst. 4 téhož zákona by již nebylo možné pro uplynutí lhůty podle odstavce 2 k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlížet.
215. Pro rozhodnutí věci nebylo podstatné, zda právní předpisy umožňují či neumožňují provést časové rozlišení souhrnnou částkou, nýbrž to zda žalobkyně o vytýkané náklady ponížila v roce 2013 a 2014 své daňové základy. A to tvrzením souhrnných částek prokázáno nebylo.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

216. Má-li se pak soud přesto vyjádřit k tomu, zda právní předpisy umožňují provést časové rozlišení souhrnnou částkou, tak neumožňují. Podle § 8 odst. 1 zákona o účetnictví účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Ze souhrnné částky není zřejmé, u jakých nákladů došlo k časovému rozlišení, a proto takový záznam není správný, úplný, průkazný, srozumitelný ani přehledný.
217. Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku soudu výslovně uložil zabývat se tím, „*zda daň byla skutečně doměřena ve správné výši, pokud stěžovatelka provedla dané účetní operace*”.
218. V tomto smyslu je třeba vycházet z § 92 odst. 2 daňového řádu, podle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.
219. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že „*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*” a že „*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*”.
220. Ze závěrů žalovaného vyplývá, že při stanovení daně vycházel z toho, že žalobkyně v letech 2013 a 2014 o blíže neurčené výdaje na reklamu ponížila daňový základ a o blíže neurčené výdaje nikoli. Současně, že žalobkyně o sporované výdaje ponížila daňové základy, když jejich výši ve zdaňovacích obdobích 2013 a 2014 upravoval.
221. Žalovaný tedy upravil výši daňových výdajů, avšak za situace, kdy nemohl vědět, zda žalobkyně právě o tyto výdaje ponížila či neponížila své daňové základy v letech 2013 a 2014.
222. Takový postup je podle názoru soudu v rozporu s tím, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, resp. s tím, aby daň byla skutečně doměřena ve správné výši.
223. Žalovaný byl povinen postavit na jisto, o jaké konkrétní reklamní náklady byl v roce 2013 a 2014 ponížen daňový základ, a o které nikoli. A to proto, že nelze ponížovat výši výdaje, které v daňovém přiznání nebyly jako výdaje uplatněny. Žalovaný byl proto ke splnění své povinnosti uvedené v § 92 odst. 2 daňového řádu, resp. povinnosti doměřit daň ve správné výši, povinen žalobkyni k rozklíčování uplatněných konkrétních nákladů vyzvat, což však neučinil. Toto procesní pochybení mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť pokud by byla ponížena výše reklamních nákladů, o které nebyl ponížen daňový základ, bylo by rozhodnutí nezákonné. Takové ponížení by nebylo objektivně možné, neboť není možné ponížovat to, co nebylo uplatněno.
224. Nad rámec tohoto závěru je nutné doplnit, že i v případě, že by časové rozlišení nákladů bylo nezákonné, resp. konkrétní reklamní náklady by nebylo možné převést do následujících zdaňovacích období, na shora uvedených závěrech by se nic nezměnilo. A to proto, že o nezákonně časově rozlišené výdaje by stále nebyl ponížen daňový základ. Automaticky by nedošlo k dodatečnému uplatnění těchto nákladů v daňových přiznáních za roky 2013 a 2014.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

Pokud by byl o tyto nezákonně časově rozlišené náklady ponížen daňový základ v následujících zdaňovacích obdobích, mohly by být tyto výdaje plně nebo zcela vyloučeny z daňově uznatelných jen v těch zdaňovacích obdobích, kde byly uplatněny.

## XII.

### Rozhodnutí soudu

225. Vzhledem k tomu, že žaloba byla částečně důvodná, soud zrušil části napadeného rozhodnutí pro vady řízení (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). S ohledem na zrušení částí napadeného rozhodnutí soud současně vyslovil, že se věc v tomto rozsahu vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.). Ve zbytku soud žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

## XIII.

### Odůvodnění neprovedení důkazů

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

## XIV.

### Náklady řízení

227. O náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 4. 4. 2024, č.j. 55 Af 10/2023-77 (§ 110 odst. 3 věta první s.ř.s.), uvážil soud následovně.
228. Žalobkyně měla ve věci konečný částečný úspěch, který je pro rozhodnutí o nákladech řízení podstatný, proto má v souladu s § 60 odst. 1 větou druhou s.ř.s. vůči žalovanému právo na náhradu poměrné části nákladů.
229. Náklady řízení spočívají v zaplacených soudních poplatcích za žalobu ve výši 3 000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč a v odměně advokáta, resp. daňového poradce, jenž původně žalobkyni zastupoval, za poskytnuté právní služby.
230. Žalobkyně dne 28. 11. 2025 zaslala soudu vyčíslení nákladů řízení, ve kterém vedle náhrady za zaplacené soudní poplatky v celkové výši 8 000 Kč požadovala náhradu nákladů za právní zastoupení v rozsahu 8 úkonů právní služby, a to za převzetí a přípravu zastoupení žalobkyně [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], podání žaloby, kasační stížnosti, doplnění kasační stížnosti a vyjádření ze dne 18. 11. 2025 [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a účast na třech jednáních soudu [§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu].
231. K tomu soud předně konstatuje, že kasační stížnost, jež byla podána v blanketní podobě, a její doplnění považuje na rozdíl od žalobkyně za jeden úkon právní služby, neboť bez doplnění kasační stížnosti by byla blanketní kasační stížnost věcně neprojednatelná. Dále soud uvádí, že za právní služby poskytnuté do 31. 12. 2024 přísluší advokátovi, resp. daňovému poradci, odměna podle advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024 a za právní služby poskytnuté od 1. 1. 2025 odměna podle advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025.
232. V daném případě tak byly čtyři úkony právní služby – převzetí a příprava zastoupení, žaloba, účast na jednání dne 4. 4. 2024 a kasační stížnost (včetně jejího doplnění) – učiněny podle

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024. Podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5. advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024 činila sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 3 100 Kč, tj. 12 400 Kč za čtyři úkony právní služby. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024 měl advokát/daňový poradce za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč, tj. za čtyři úkony celkem 1 200 Kč.

233. Zbývající tři úkony právní služby – účast na jednání dne 9. 10. 2025 a dne 27. 11. 2025 a vyjádření ze dne 18. 11. 2025 – učinil advokát podle advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025. Žalobkyně při výpočtu požadované náhrady nákladů řízení vycházela z tarifní hodnoty věci 88 000 Kč a sazby za jeden úkon právní služby ve výši 4 620 Kč, tedy vycházela z § 9 odst. 5 a § 7 bod 5. advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025. Pominula ovšem, že na danou věc dopadá speciální ustanovení § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025, neboť předmětem řízení je rozhodnutí vydané správcem daně a hodnotu věci nebo práva lze vyjádřit v penězích, pročež je tarifní hodnota dána částkou 500 000 Kč. V návaznosti na to je pro účely určení sazby za jeden úkon právní služby rozhodný § 7 bod 6. advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2025. Sazba za jeden úkon právní služby tak činí 10 300 Kč. Jelikož ale žalobkyně uplatnila požadavek nižší, vycházel soud při určení náhrady za právní zastoupení z tohoto jejího požadavku a za předmětné tři úkony právní služby tedy kalkuloval s částkou 13 860 Kč (3 x 4 620 Kč). Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025 má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 450 Kč, tj. za tři úkony celkem 1 350 Kč.
234. Vzhledem k tomu, že jak současný, tak předešlý zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, resp. JUDr. Pavel Ungr je společníkem advokátní kanceláře, jež je plátkyní daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí po zaokrouhlení 6 050 Kč. Náklady řízení tedy včetně DPH činí částku ve výši 42 860 Kč.
235. Žalobkyně se domáhala zrušení napadeného rozhodnutí, jímž žalovaný výroky I., II. a III. zamítl odvolání proti jednotlivým dodatečným platebním výměřům. Soud tímto rozsudkem žalobě vyhověl jen částečně, když zrušil napadené rozhodnutí ve výroku II. a III. a v tomto rozsahu vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, ve zbytku byla žaloba zamítnuta. Míra úspěchu žalobkyně je tak dána 2/3, zatímco míra úspěchu žalovaného je dána 1/3. Žalobkyni tudíž náleží náhrada nákladů řízení v rozsahu 1/3 (žalobkynin úspěch ve věci 2/3 minus úspěch žalovaného ve věci 1/3).
236. Náklady řízení tedy činí částku ve výši 42 860 Kč. Jedna třetina z předmětné sumy je dána zaokrouhleně částkou 14 287 Kč.
237. Z výše popsaných důvodů tedy soud přiznal žalobkyni jako náhradu nákladů řízení částku 14 287 Kč. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o.s.ř.“), ve spojení s § 64 s.ř.s. Místo plnění určil soud v souladu s § 149 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s § 64 s.ř.s.

#### Poučení:

**Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního**

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..

soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 27. listopadu 2025

Mgr. Alexandr Krysl v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K..