



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **MAXmobil s.r.o.**, se sídlem Pražská 140/20, Liberec, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 2. 2020, č. j. 6222/20/5200-11433-706478, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci ze dne 10. 6. 2021, č. j. 59 Af 14/2020-55,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) dvěma dodatečnými platebními výměry doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014. Současně jí uložil povinnost uhradit penále. Žalovaný tato rozhodnutí potvrdil a zamítl odvolání žalobkyně. Správní orgány dospěly k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost výdajů za reklamu podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Ve vztahu k akcím *Night of Warriors IV* a *V* konaným v Tipsport Aréně v Liberci ve dnech 23. 11. 2013 a 5. 4. 2014 žalobkyně neprokázala, že by jí byly reklamní služby skutečně poskytnuty společností TRATAR WHITE s.r.o. (nyní v likvidaci). Žalovaný nezpochybnil faktické dodání reklamního plnění. Důkazy předložené žalobkyní během daňové kontroly ve vztahu k přijatým fakturám č. 201301610 a 201400203 však neprokázaly, kdo a v jakém rozsahu reklamní služby poskytl.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci (dále jen „krajský soud“). Krajský soud zrekapituloval, že žalovaný vyjádřil vůči fakturám předloženým žalobkyní relevantní pochybnosti, které plynuly zejména z nekontaktnosti deklarovaného dodavatele TRATAR WHITE s.r.o., dále z nesrovnalostí v jednotlivých výdajích a z rozsahu služeb uvedeného v písemných smlouvách neodpovídajícího deklarovanému rozsahu. Správní orgány nadto zjistily, že reklamu na akci *Night of Warriors IV* zajišťovala také společnost SPORTSJOB s.r.o. a na akci *Night of Warriors V* také společnost SOLAR GVD s.r.o.

[3] Krajský soud připomněl principy dělení důkazního břemene v daňovém řízení. Uvedl, že podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), musí daňový subjekt prokázat vše, co je povinen tvrdit v daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně naopak podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazů předložených daňovým subjektem. Tento způsob rozložení důkazního břemene vedl krajský soud k vyhodnocení žalobních námitek jako nedůvodných. Není totiž pravdou, že správce daně měl nutně prokázat poskytnutí služeb jinými dodavateli. Naopak své břemeno unesl prokázáním důvodných pochybností spočívajících v tom, že ze smluv předložených žalobkyní nevyplývala ani osoba dodavatele, ani rozsah poskytnutých služeb tak, jak jej deklarovala. Reklamu na výše uvedené sportovní akce poskytovaly také jiné společnosti a s jednou z těchto společností žalobkyně přímo komunikovala. Skutečný průběh obchodních případů musela prokazovat výlučně žalobkyně. Krajský soud navíc upozornil, že výjimečně dostačuje, aby daňový subjekt prokázal, že služby poskytl jiný dodavatel. To se však musí stát jednoznačným a transparentním způsobem a předložené doklady musí společně s dalšími zjištěními poskytnout ucelený obraz o průběhu obchodních transakcí. Žalobkyně se snažila poukázat na to, že společnost TRATAR WHITE s.r.o. a pravděpodobný skutečný poskytovatel reklamy, společnost SOLAR GVD s.r.o., měly v době poskytnutí reklamy téhož jednatele. Jednala tak v dobré víře v to, že díky personálnímu propojení uzavřela smlouvu s jednou společností, ačkoliv fakticky reklamu poskytla jiná. Krajský soud však této námitce nepřisvědčil, neboť skutkový děj popsany žalobkyní neodpovídá provedenému dokazování. Společnost TRATAR WHITE s.r.o. neměla obchodní vztahy s žádnou z výše uvedených společností a současně ani s pořadatelem akcí *Night of Warriors IV* a *V*. Krajský soud navíc ohledně dobré víry žalobkyně odmítl provádět další dokazování zjištěními Policie ČR, jak žalobkyně navrhovala. Žalobkyně tato zjištění nijak nespécifikovala a neuvedla, jak mohou osvědčit její dobrou víru v jednání se společností TRATAR WHITE s.r.o.

[4] Žalobkyně také navrhl, aby soud provedl výslech jednatelů společností TRATAR WHITE s.r.o. a SPORTSJOB s.r.o. jako svědků. Ti však před správcem daně odmítli vypovídat s poukazem na § 96 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud navíc považoval za nadbytečné zjišťovat od likvidátorky společnosti TRATAR WHITE s.r.o. rozsah úkonů provedených daňovými orgány vůči této společnosti. Tato zjištění totiž nemají na závěry v nynější věci žádný vliv. Žalobkyně odkázala na judikaturu týkající se daně z přidané hodnoty. K té však krajský soud nepřihlížel, neboť nynější věc se týká daně z příjmů právnických osob. S ohledem na to, že žalobkyně neprokázala, že se obchodní případy staly tak, jak tvrdila, není rozhodující její námitka, že se výdaje na reklamu nemusely projevit v jejích příjmech. Napadené rozhodnutí totiž nebylo vystavěno na této otázce. Závěrem krajský soud poukázal na to, že v případě penále nemá správce daně možnost uvážení. Žalobkyně tak není trestána za neunesení důkazního břemene, neboť

pokračování

povinnost penále vzniká ze zákona v případě naplnění jasně daných podmínek. Nelze tak uvažovat o tom, že byla porušena její práva zaručená Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“).

## II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhla jeho zrušení z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka úvodem konstatovala, že trvá na argumentaci uvedené v žalobě. Současně také poukázala na to, že stěžejním důvodem neuznání výdajů na reklamu bylo to, že neprokázala skutečného dodavatele reklamního plnění. Žalovaný však odmítal přijmout jako pravděpodobnou tu nejpravděpodobnější variantu skutkového děje, tedy že zboží ve skutečnosti dodala společnost SOLAR GVD s.r.o., jež byla se společností TRATAR WHITE s.r.o. personálně propojena, čímž zvýšil důkazní břemeno nad únosnou mez. Odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, podle něž je v daňovém řízení třeba pracovat s určitou mírou pravděpodobnosti a nelze požadovat prokázání skutečností s absolutní jistotou. Současně nelze odhlížet od plynutí času. V tomto ohledu lze konstatovat, že žalovaný vycházel z nesprávně zjištěného skutkového stavu a krajský soud pochybil, jestliže napadené rozhodnutí nezrušil. Stěžovatelka navíc nesouhlasí s hodnocením unesení jejího důkazního břemene krajským soudem. Doložila daňové doklady, smluvní dokumentaci i fotodokumentaci předmětných služeb. Svědecké výpovědi pak potvrdily, že společnost TRATAR WHITE s.r.o. hrála roli v poskytování předmětných služeb. Naopak to byl správce daně a žalovaný, kdo neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[6] Správce daně měl povinnost přesvědčivě podložit své tvrzení o tom, že stěžovatelka neprokázala rozsah přijatých služeb. Své závěry založil správce daně pouze na údajné pochybnosti o tom, kdo reklamu skutečně dodal. Následně si stěžovatelka klade otázky: jaká společnost měla reklamní služby dodat, když ne TRATAR WHITE s.r.o.? Bylo skutečně vyvráceno, že tato společnost nemohla služby dodat? A pokud by je dodala jiná společnost, z čeho správce daně usuzuje, že je dodala za jinou cenu? Zjišťoval snad správce daně, za jakou cenu bylo reklamní plnění ve srovnatelném rozsahu dodáno jiným společností, které taktéž využily možnosti prezentace na daných akcích? Je tak zřejmé, že správce daně dostatečně nezjistil skutkový stav. Tuto situaci dále prohloubil, jestliže odmítl doplnit dokazování, jak navrhla stěžovatelka. Stejně tak pochybil i krajský soud, jehož výklad právní úpravy je chybný.

[7] Stěžovatelka současně nesouhlasí s argumentací krajského soudu v bodě 35. napadeného rozsudku. Krajský soud tvrdí, že si stěžovatelka nepočínala dostatečně obezřetně, jestliže si neuchovala důkazy k prokázání rozsahu přijatých služeb. Stěžovatelka však předložila správci daně celou řadu důkazních prostředků, včetně daňového dokladu, uzavřené smlouvy, dokladu o úhradě služeb a fotodokumentace k dané reklamě. Všechny tyto doklady, včetně následně provedených výpovědí, dokládají skutečnosti obsažené v příslušných daňových dokladech, a tedy i daňová tvrzení stěžovatelky. Stěžovatelce není zřejmé, jaké další důkazy měla poskytnout, a současně, od kdy lze požadavky správce daně považovat za již zcela neúměrné. Tyto důkazy navíc prokazují, že stěžovatelka měla

minimálně dobrou víru v to, že poskytovatelem služeb byla společnost TRATAR WHITE s.r.o. Dobrou víru jí nemůže odejmout pozdější nekontaktnost této společnosti.

[8] Stěžovatelka také poukázala na podobnost s rozsudkem NSS ze dne 4. 7. 2018, č. j. 5 Afs 132/2017-29. V této věci NSS uvedl, že daňový subjekt nemusí prokázat skutečného dodavatele reklamního plnění. Správní orgány i v nynějším případě zcela rezignovaly na ověření informací o spolupráci jiných společností s TRATAR WHITE s.r.o. a trvaly na prokázání toho, že tato společnost byla skutečným dodavatelem. Krajský soud tento „hnidopišský přístup žalovaného k osobě dodavatele“ svým rozsudkem posvětil. Stěžovatelka již v žalobě uvedla, že žalovaný pochybil v závěru, že reklama neměla pro stěžovatelku reálný přínos. Krajský soud k tomu v bodě 38. uvedl, že zpochybnění přínosu reklamy nebylo stěžejním důvodem rozhodnutí. Tuto argumentaci pak nelze chápat jinak, než jako vyhovění žalobní námitce. Výrok rozsudku je však zamítavý. Rozsudek tak trpí vadou nepřezkoumatelnosti. K tomu navíc stěžovatelka odkazuje na rozsudek NSS ze dne 21. 6. 2018, č. j. 2 Afs 205/2016-49, podle nějž může mít přínos i pouhý sponzoring. Posuzování přínosnosti reklamy podle judikatury NSS správci daně v zásadě nepřislouží.

[9] Stěžovatelka trvá na tom, že uložení penále představuje porušení zásady *nullum crimen sine lege scripta*, neboť žádný zákon neumožňuje uložit penále za neunesení důkazního břemene, což se v jejím případě stalo. Tím byly porušeny čl. 6 a čl. 7 odst. 1 Úmluvy. Je nemyslitelné, aby stěžovatelka byla postihována za nedostatečné využití svých procesních práv za situace, kdy se penále odvíjí od doměřené daně. V tomto bodě se stěžovatelka odvolává na znění žaloby.

[10] Stěžovatelka navrhl, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že své důkazní břemeno správce daně unesl uvedením důvodných pochybností o průběhu obchodních případů. K rozsudku NSS č. j. 8 Afs 23/2018-37 konstatoval, že stěžovatelkou zmíněná míra pravděpodobnosti v nynější věci dosažena nebyla. Z rozsudku neplyne, že by se správní orgány mohly spokojit s tím, že deklarovaný dodavatel hrál v obchodních případech „nějakou roli“ a že poskytl „nějaké plnění“. Tvrzení, že službu skutečně poskytla společnost TRATAR WHITE s.r.o., se stěžovatelce prokázat nepodařilo, neboť z předložených dokladů nevyplývalo, že by tato společnost cokoliv stěžovatelce poskytla. Současně správce daně nebyl s to ověřit u tohoto dodavatele průběh obchodů, neboť dodavatel byl nekontaktní. Žalovaný odmítl tvrzení, že by kladl nekontaktnost společnosti TRATAR WHITE s.r.o. k tíži stěžovatelky. Pouze ji v napadeném rozhodnutí zmínil. Žalovaný navíc nevyloučil možnost, že službu poskytl jiný subjekt. Stěžovatelka však v tomto ohledu setrvala pouze v rovině spekulací, což žalovaný vyhodnotil jako nedostačující. Na nynější věc nedopadají závěry z rozsudku č. j. 5 Afs 132/2017-29, neboť v této věci bylo zjištěno, kdo deklarovanou reklamu skutečně dodal. Co se týče prokazování efektivnosti reklamy, má žalovaný za to, že z napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud se ztotožnil s jeho argumentací. Úvahy žalovaného o efektivnosti reklamy nemohly mít vliv na zákonnost

pokračování

jeho rozhodnutí, neboť doměření daně nebylo důsledkem neefektivity reklamy. V tomto ohledu také závěry krajského soudu nezpůsobují nezákonnost napadeného rozsudku či jeho nepřezkoumatelnost. Konečně pokud jde o penále, odkazuje žalovaný na bod 39. napadeného rozsudku. Stěžovatelka na tento bod nereaguje a pouze opakuje námitky uvedené v žalobě. Je tak otázkou, zda jde o přípustnou kasační námitku. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2021, č. j. 8 Afs 326/2019-48.

[12] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

#### IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k námitce nepřezkoumatelnosti. Nepřezkoumatelná jsou taková rozhodnutí, z nichž není zřejmé, jakými úvahami se soud při hodnocení skutkových a právních otázek řídil (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Nepřezkoumatelný je také rozsudek, opřený o skutečnosti v řízení nezjišťované či zjištěné v rozporu se zákonem (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů je i takový rozsudek, jehož odůvodnění si vnitřně odporuje (rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76).

[15] Podle stěžovatelky krajský soud její argumentaci přitakal, pokud uvedl, že má „pravdu v tom, že daňovým subjektem uplatněné výdaje se nutně nemusí projevit v jeho příjmech“. Současně však žalobu zamítl, a proto označila napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. Krajský soud se stěžovatelkou souhlasil v obecné rovině, že výdaje na reklamu se nemusí vždy projevit v budoucích příjmech. Jestliže však konstatoval, že tato část napadeného rozhodnutí netvořila jeho stěžejní důvody, nelze tomuto posouzení ničeho vytknout. Žalovaný totiž tuto skutečnost konstatoval v jediném bodě napadeného rozhodnutí, a to v reakci na odvolací námitku stěžovatelky, že vynaložené výdaje nemusí mít žádnou souvislost s očekávanými příjmy (viz str. 6 odvolání). Žalovaný také odkázal na rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2006, č. j. 5 Afs 16/2005-88, z něž plyne, že náklady na reklamu musí být vynaložené právě za účelem udržení, zajištění či dosažení příjmů. Byť se tedy na příjmové straně takový výdaj nemusí projevit, musí mít takový efekt alespoň potenciálně. V tomto ohledu tak žalovaný a následně krajský soud nebyli ve sporu s žalobní argumentací stěžovatelky. Krajský soud proto nezatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, jestliže se s touto argumentací žalovaného, která ostatně nebyla jedním z nosných důvodů napadeného rozhodnutí, ztotožnil. Napadený rozsudek je tak srozumitelný, založený na seznatelných důvodech, a proto je přezkoumatelný. Stěžovatelka současně v této souvislosti zmínila rozsudek NSS č. j. 2 Afs 205/2016-49. Skutečnost, že i pouhý sponzoring může mít přínos pro daňový subjekt, však krajský soud nijak nezpochyboval, a proto se odkaz na výše uvedený rozsudek míjí s argumentací krajského soudu.

[16] Krajský soud dále správně uvedl, že o daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se jedná pouze tehdy, jsou-li splněny tyto podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen; 2) na dosažení, udržení či zajištění příjmů; 3) v tvrzeném rozsahu; a 4) za úhradu odpovídající ceně uvedené na daňových dokladech (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014-28). Daňový subjekt, který takový výdaj zanese do účetnictví a následně do daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60, nebo ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 306/2018-40). Daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat. Tím mu vzniká břemeno tvrzení a současně má povinnost svá tvrzení doložit, tj. nese břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Daňový subjekt je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Z toho však nelze dovodit povinnost správce daně prokázat, že účetní záznamy neodpovídají skutečnosti či že se obchodní případy odehrály jinak, než o nich daňový subjekt účtoval. Postačí, když prokáže „vážné a důvodné pochyby“ (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Tím důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). Za tímto účelem může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby prokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně (§ 92 odst. 4 daňového řádu).

[17] Pokud tedy jde o posouzení rozložení důkazního břemene krajským soudem, lze s jeho argumentací souhlasit. Správce daně své důkazní břemeno unesl zasláním výzvy ze dne 7. 12. 2017, č. j. 1465504/17/2601-60562-507745. V něm uvedl relevantní pochybnosti o tom, že obchodní případy se odehrály tak, jak o nich stěžovatelka účtovala. Ve vztahu k akci *Night of Warriors IV* správce daně z dokumentu „Shrnutí akce“ vyhotoveného společností SPORTSJOB s.r.o. (č. l. B-6 správního spisu) zjistil, že deklarovaný dodavatel TRATAR WHITE s.r.o. nefiguruje mezi osobami spojenými s touto sportovní akcí. Nájemníci reklamních ploch v Tipsport Aréně Liberec byla v době konání této akce společnost REAPRESS s.r.o., která je dále poskytovala dalším společnostem. Mezi nimi však nebyla společnost TRATAR WHITE s.r.o. Správce daně současně zjistil, že reklamu na této akci zajišťovala a poskytovala také společnost SPORTSJOBS s.r.o. Jednatel této společnosti uvedené skutečnosti potvrdil ve svědecké výpovědi. Ve vztahu k akci *Night of Warriors V* správce daně zjistil, že stěžovatelka obdržela pozvání na akci jako partner turnaje, avšak od společnosti SPORTSJOB s.r.o. Ostatně tato společnost také poskytla stěžovatelce fotodokumentaci. Prezenci na billboardech v době konání této akce navíc zajišťovala společnost SOLAR GVD s.r.o. Stěžovatelka správci daně tvrdila, že smluvní ujednání bylo změněno ústně. To však nebyla schopna prokázat. Navíc v obou smlouvách je v čl. 5.6. ujednáno, že veškeré změny budou

pokračování

prováděny formou písemných dodatků. Krajský soud tak nepochybil, jestliže uvedl, že žalovaný unesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal důvodné pochybnosti o věrohodnosti stěžovatelkou předložených důkazů.

[18] Podle rozsudku NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, platí, že daňový subjekt může prokázat, že výdaj nastal za jiných okolností, než jak uvedl na daňovém dokladu. Tento rozpor však musí vysvětlit jednoznačným a transparentním způsobem. To znamená, že musí uvést *„veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci“*. Součástí takového objasnění je podle NSS také *„logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu“*. K tomu musí správce daně poskytnout daňovému subjektu procesní prostor. Podle rozsudku NSS ze dne 30. 4. 2019, č. j. 1 Afs 19/2019-30, je *„i v případě daně z příjmů osoba dodavatele služeb relevantní. Daňové orgány v případě neunesení důkazního břemene ve vztahu k této skutečnosti mohou (za splnění dalších zákonných podmínek) dospět k závěru, že náklad, u něhož jednoznačně nebyly identifikovány subjekty podílející se na dotčené transakci, nelze uznat jako daňově účinný“*.

[19] Stěžovatelka se snaží vyvolat pochybnosti tím, že si klade celou řadu otázek, na něž sama nabízí odpověď, že je pravděpodobné, že jejím dodavatelem byla společnost TRATAR WHITE s.r.o. Je skutečně pravdou, že NSS v rozsudku č. j. 8 Afs 23/2018-37 uvedl, že i v daňovém řízení je třeba pracovat s určitou mírou pravděpodobnosti a po daňovém subjektu nelze požadovat prokázání s absolutní jistotou. V nynější věci však stěžovatelka neprokázala ani s rozumnou mírou pravděpodobnosti, že skutečným dodavatelem byla společnost TRATAR WHITE s.r.o. Správce daně se ostatně nemusí spokojit s tím, že reklama byla pro stěžovatelku fakticky provedena a že za ni stěžovatelka zaplatila na účet uvedený na fakturách (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015-72). Daňový subjekt je totiž povinen prokázat skutečné vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě a nikoliv pouhé abstraktní vydání peněz. V opačném případě totiž nepůjde prokázat souvislost vynaloženého výdaje se zdanitelnými příjmy (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68).

[20] Krajský soud správně uvedl, že tvrzení stěžovatelky o tom, že k záměně došlo díky stejnému jednateli této společnosti a společnosti SOLAR GVD s.r.o., svědčí spíše o tom, že ani stěžovatelka si není jistá, jaký byl skutečný průběh obchodních operací. Správce daně totiž nezjistil, že by tyto společnosti mezi sebou skutečně měly nějaký obchodní vztah. Stěžovatelka má pravdu, že je teoreticky možné, že služby mohl poskytnout jiný subjekt, například prostřednictvím subdodávky. Takový skutkový děj a vztah mezi deklarovaným dodavatelem a subdodavatelem je však třeba prokázat. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu konstatoval, že *„musí být prokázáno, že plnění deklarovaného dodavatele pro daňový subjekt spočívalo přinejmenším v tom, že zajistil, aby plnění poskytl subdodavatel [...]“* (viz rozsudek ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019-44). V tom je nynější věc odlišná od stěžovatelkou zmiňovaného rozsudku č. j. 5 Afs 132/2017-29, v němž správce daně zjistil, kdo byl skutečným dodavatelem. Taková situace ovšem v nynější věci nenastala. Pochybnosti správce daně byly také prohloubeny tím, že rozsah deklarovaných služeb neodpovídal předloženým smlouvám. Ty totiž obsahují pouze obecné ujednání o povinnosti dodavatele *„zhotovit reklamní panel a zabezpečit umístění tohoto panelu na plochu za účelem vystavení reklamy, loga, obchodní značky nebo obchodního jména nájemce na akci Night of Warriors [4 a 5] v Tipsport Aréně v Liberci“* (zvýraznění doplněno NSS).

Fotodokumentace však dokládá odlišný, respektive širší rozsah reklamní služby, jako billboardy, roll-upy, plakáty a světelné tabule, a to navíc s rozmístěním po různých částech města i mimo něj.

[21] Pokud jde o navržené důkazy, NSS souhlasí s posouzením krajského soudu. Svědky nelze nutit k podání svědecké výpovědi či se jich dotazovat na důvody jejich rozhodnutí odmítnout vypovídat. Nelze současně přitakat tvrzení, že správní orgány a krajský soud rezignovaly na zjištění skutkového stavu ohledně spolupráce stěžovatelky s TRATAR WHITE s.r.o. Správce daně a žalovaný uvedli, že tato společnost byla nekontaktní. Tuto situaci přitom nelze srovnávat s tím, kdy správce daně zcela rezignuje na zjištění rozhodných okolností. Pokud jde o námitku neprovedení důkazu trestním spisem, souhlasí NSS s krajským soudem, že stěžovatelka nespécifikovala, jakým způsobem může tento spis přispět k objasnění věci.

[22] Co se týče argumentace krajského soudu uvedené v bodě 35. napadeného rozsudku, je zřejmé, že krajský soud se nevěnoval množství dokladů uchovaných stěžovatelkou, jak se stěžovatelka snaží naznačit, ale jejich kvalitě. Nevyžadoval tedy, aby si stěžovatelka opatřila více důkazů. Naopak naznačil, že stěžovatelka nejlépe unese důkazní břemeno pomocí důkazů, které nebudou vyvolávat pochybnosti o uskutečnění a rozsahu poskytnutých služeb. Jde například o smluvní dokumentaci, která odráží skutečný průběh obchodu mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem. Stěžovatelka namítla již v odvolání, že písemné smlouvy byly pouze orientační a detaily obchodů se domlouvaly ústně. Takové jednání je jistě dovolené, nicméně se tím daňový subjekt dobrovolně vystavuje situaci, v níž nemusí být schopen prokázat všechna svá tvrzení, a to buď z důvodu absence smluvního ujednání odrážejícího realitu či z důvodu nekontaktnosti obchodního partnera, který by jeho tvrzení potvrdil. Opatření takových dokumentů pak není zcela mimo sféru vlivu daňového subjektu a nejde o extenzivní požadavek. Krajský soud ve svém hodnocení nepřekročil zákonný rámec, pokud uvedl, že daňový subjekt si má v obchodních vztazích počínat obezřetně.

[23] Lze tak shrnout, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, jestliže neprokázala jakou službu a od jakého subjektu nakoupila. Správní orgány tedy nemohly ověřit, zda se jednalo o výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[24] Konečně stěžovatelka namítla porušení čl. 6 a 7 odst. 1 Úmluvy. Má za to, že penále má povahu trestu, který jí byl uložen bez zákonného podkladu za skutek spočívající v neunesení důkazního břemene. Podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS, má penále podle § 251 daňového řádu skutečně povahu „trestu“ ve smyslu čl. 6 a 7 odst. 1 Úmluvy. Nelze však souhlasit s tím, že by stěžovatelka byla postihnuta bez zákonného podkladu. Jak uvedl krajský soud, penále vzniká přímo ze zákona v případě, že je daň zvyšována. Správce daně zde nemá žádnou diskreci a má naopak povinnost penále předsat. Nelze tak hovořit o tom, že by stěžovatelce byla uložena sankce, která nemá zákonný podklad. Penále tak bylo ze zákona nutným důsledkem doměření daně, k němuž došlo proto, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno.

## V. Závěr a náklady řízení

pokračování

[25] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[26] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka ve věci úspěšná nebyla, a proto jí nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, pak žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu NSS náhradu nákladů nepřiznal.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. listopadu 2022

JUDr. Pavel Molek  
předseda senátu