



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Kateřiny Štěpánové a Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **Chládek a Tintěra, Pardubice a. s.**, K Vápence 2677, Pardubice, zastoupené Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem, Šikulova 190/17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2021, čj. 383/21/5200-11431-712433, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 27. 4. 2022, čj. 52 Af 23/2021-302,

**t a k t o :**

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

### Odůvodnění:

[1] Ve věci jde o doměření daně z příjmů právnických osob. Správce daně nepovažoval za daňově uznatelné náklady (služby spojené s reklamou/propagací na golfových turnajích v částce 8 000 000 Kč), které žalobkyně uplatnila jako daňově účinné. Žalobkyně podle správce daně neprokázala zejména skutečný rozsah poskytnutých služeb a osobu skutečného dodavatele reklamních služeb v deklarovaném rozsahu a ceně. S těmito závěry se ztotožnil i krajský soud a nyní jim dává za pravdu i NSS.

#### 1. Vymezení věci

[2] Specializovaný finanční úřad v Hradci Králové (správce daně) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob (DPPO) za zdaňovací období 1. 4. 2014 až 31. 3. 2015 ve výši 1 900 000 Kč (a penále ve výši 380 000 Kč). Žalovaný výši doměřené daně změnil na částku 1 520 000 Kč (penále na částku 304 000 Kč).

[3] Finanční orgány zvýšily žalobkyni základ daně o náklady na propagaci na golfových turnajích ve výši 8 000 000 Kč, neboť ty nebyly osvědčeny jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP). Konkrétně nebyl prokázán rozsah přijatého plnění co do distribuce letáků, umístění plakátů v dohodnutém rozsahu a reklamy na LED obrazovkách; sporná byla i osoba skutečného dodavatele reklamního plnění v deklarovaném rozsahu a osoby výrobce reklamního plnění; finanční orgány též měly za to, že v částce za reklamní plnění hrazené společností DEG Czech Republic, a. s. (*společnost DEG*), byly i náklady na reprezentaci, které nejsou daňově uznatelné.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke krajskému soudu. Neuspěla. Krajský soud posvětil závěry správce daně a žalovaného, podle nichž nejsou zpochybněné náklady daňově uznatelné.

[5] Možno předeslat, že na podkladě stejné daňové kontroly (zahájené dne 28. 2. 2017) bylo s žalobkyní vedeno i řízení o nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH), v němž bylo posuzováno poskytnutí reklamních služeb. Krajský soud dospěl v rozsudku ze dne 6. 10. 2021, čj. 52 Af 4/2021-253 (potvrzeném rozsudkem NSS ze dne 31. 10. 2022, 4 Afs 397/2021-99), k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k rozsahu přijatého zdanitelného plnění od společnosti DEG. Reklamní plnění, kterých se doměření DPH v uvedené věci týkalo (za zdaňovací období měsíce května, června, července, srpna a září 2014), jsou totožná s reklamními službami, resp. náklady za reklamu, na jejichž základě si žalobkyně snížila základ daně a které jsou předmětem nyní projednávané věci.

## 2. Kasační stížnost žalobkyně, vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (*stěžovatelka*) napadla rozsudek krajského soudu značně obsáhlou kasační stížností, v níž jednak namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, jednak uplatňuje deset konkrétních, mnohdy skutkově i argumentačně propojených, okruhů kasačních námitek.

[7] *Nepřezkoumatelnost* spatřuje zejména v tom, že krajský soud nekriticky převzal závěry správce daně a žalovaného z řízení o DPH a žalobní námítky vypořádal odkazem na svůj rozsudek ze dne 6. 10. 2021, čj. 52 Af 4/2021 týkající se nároku na odpočet DPH (čímž i nesprávně zjistil skutkový stav a vadně jej vyhodnotil). Též se domnívá, že krajský soud jinak posoudil otázku přínosu reklamy pro stěžovatelku, která jednak nebyla předmětem žalobních námitek a jednak nebyla mezi stěžovatelkou a finančními orgány sporná.

[8] V jednotlivostech má stěžovatelka rozsudek za *nesprávný* z těchto důvodů:

- *rozsah přijatého plnění*: stěžovatelka zdůrazňuje, že finanční orgány zpochybnily přijetí pouze dvou ze sedmi sjednaných částí plnění. Finanční orgány tak neuznaly všechny výdaje vynaložené na reklamní služby kvůli neprokázání jen malé části plnění. Stěžovatelka poukazuje na videozáznamy a výpovědi svědka Martin Havelka a jeho přítomnost na jednotlivých turnajích, což společně s úhradou přijatého plnění a dalšími důkazy považuje za prokazující přijetí plnění ve sjednaném rozsahu. Zdůrazňuje nemožnost prokázat distribuci každého jednotlivého letáku;

pokračování

- *skutečný dodavatel reklamy*: stěžovatelka poukazuje na to, že bylo dostatečně prokázáno, že skutečným poskytovatelem reklamy byla společnost DEG. I pokud by to prokázáno nebylo, je z pohledu daně z příjmů irelevantní, zda bylo deklarované plnění poskytnuto subjektem uvedeným na dokladu;
- *(ne)prokázání osoby výrobce reklamních materiálů*: stěžovatelka se domnívá, že ji netížilo důkazní břemeno stran prokázání fatického výrobce reklamních nosičů a grafického návrhu; jejich výrobu zajišťovala společnost DEG, a prokázání je tak případně na ní; stěžovatelka požadovala provést opakovaný výslech, resp. konfrontaci mezi svědky (Boris Doucha a Veronika Slanařová).
- *hodnocení důkazních prostředků*: stěžovatelka má za to, že v řízení předložila důkazy, které ve spojení s dalšími provedenými důkazy svědčí o tom, že reklamní plnění bylo poskytnuto ve smluveném rozsahu. Vyjadřuje se detailně k hodnocení videozáznamů z jednotlivých turnajů;
- *neurčitost smluvních ujednání*: správní orgány nejsou oprávněny hodnotit obsah smluv či jejich ujednání, tato pravomoc jim nepřísluší; krajský soud se s touto námitkou nevypořádal;
- *skutečnosti týkající se společnosti DEG*: stěžovatelka nesouhlasí s tím, že finanční orgány opřely svůj závěr o tom, že náklady nebyly osvědčeny jako daňově účinné, o skutečnosti týkající se společnosti DEG; o těch nemohla stěžovatelka vědět či je ovlivnit; rozsudek krajského soudu se s touto argumentací nevypořádal;
- *náklady na reprezentaci*: stěžovatelka zpochybňuje závěry finančních orgánů o tom, že sjednaná cena zahrnovala i náklady na reprezentaci;
- *souvislost vynaložených nákladů s výnosy*: stěžovatelka nesouhlasí se závěry správce daně, že neprokázala propojení vynaložených nákladů s příjmovou stránkou;
- *esenciální výdaje*: podle stěžovatelky byly finanční orgány povinny zohlednit objektivně nutné náklady na ta přijatá plnění, o nichž nebylo pochyb;
- *splnění podmínek podle § 24 odst. 1 ZDP*: stěžovatelka je přesvědčena, že naplnila zákonné podmínky pro uznání výdaje jako daňově účinného; finanční orgány pochybily, pokud neosvědčily souvislost vynaložených nákladů na reklamní plnění s očekávanými příjmy stěžovatelky a následně odmítly osvědčit veškeré tyto výdaje jako daňově účinné.

[9] Žalovaný se s argumentací stěžovatelky neztotožnil, odkázal na rozhodnutí o odvolání a rozsudek krajského soudu. Námitky stěžovatelky se ve své podstatě shodují s námitkami žalobními. Žalovaný zdůraznil, že nelze sporné náklady zohlednit jako daňově uznatelné, neboť stěžovatelka neprokázala, že jí reklamní služby poskytl deklarovaný dodavatel DEG v rozsahu a ceně podle zaúčtovaných faktur za reklamu, resp. podle smlouvy o poskytování reklamních služeb ze dne 21. 2. 2014. Dále se žalovaný detailně vyjádřil k jednotlivým kasačním námitkám.

### 3. Právní hodnocení

[10] **Kasační stížnost není důvodná.**

#### 3.1 Nepřezkoumatelnost

[11] NSS se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

[12] NSS nepovažuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný či nesrozumitelný. Z napadeného rozsudku je zřejmé, na základě jakých skutečností a důkazů se krajský soud se závěry žalovaného ztotožnil. Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jak se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52). Takovými vadami rozsudek krajského soudu netrpí. Krajský soud se totiž s argumentací stěžovatelky uvedenou v žalobě vypořádal. Nesouhlas stěžovatelky s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, čj. 2 As 47/2013-30, ze dne 29. 4. 2010, čj. 8 As 11/2010-163, nebo ze dne 6. 12. 2016, čj. 7 As 179/2016-37). Krajský soud přitom není povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle odůvodnit; jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013-19). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění správního orgánu, s nímž se ztotožní (rozsudek ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Krajský soud v rozsudku (kromě vysloveného souhlasu se závěry správce daně a žalovaného) uvedl konkrétní důvody, které jej k vyslovení těchto závěrů vedly. Dostatečně tak vyjevil, jaký názor zaujal na skutkové a právní otázky důležité pro rozhodnutí projednávané věci.

[13] V rozsudku nechybí reakce na žádnou z podstatných žalobních námitek. Jedná se o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud žalobu zamítl. Nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak měl soud rozhodnout, resp. jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje, aby ho přezkoumal (rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, čj. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, čj. 4 As 146/2017-35).

[14] Nepřípadná je i ta námitka, která vidí pochybení krajského soudu v tom, že převzal v nynější věci závěry z rozsudku týkajícího se sice téže stěžovatelky, avšak vydaného ve věci daně z přidané hodnoty.

[15] Je sice nezpochybnitelné, že podmínky a pravidla pro uznání daňových výdajů (pro účely daně z příjmů) a zákonné podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou shodné [viz § 24 ZDP – a proti tomu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH)]. Principy uplatňování obou daní a jejich cíle jsou tedy odlišné, čemuž může odpovídat i cíl dokazování. V nynější věci ovšem finanční orgány vedly daňová řízení v případě téže stěžovatelky na podkladě téže daňové kontroly téhož obchodního a účetního případu, v němž byly vedeno i stejné dokazování. Skutkový základ věci co do předmětu plnění je tedy totožný. Hodnocení takto zjištěného stavu a provedených důkazů pak provedly finanční orgány v různých rozhodnutích a krajský soud přezkoumal v oddělených řízeních, a to s přihlédnutím k právní úpravě a pravidlům té které daňové povinnosti. Tato námitka tedy není důvodná.

[16] Stěžovatelka konečně dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z toho, že snad krajský soud hodnotil otázku souvislosti mezi reklamními náklady a příjmy stěžovatelky, a to odlišně a za situace, kdy tato otázka nebyla mezi stěžovatelkou

pokračování

a finančními orgány sporná. Tuto námitku vypořádá NSS níže v bodě [58] a násl. Napadená úvaha krajského soudu ovšem nemá vliv na přezkoumatelnost jeho rozsudku ani na správnost jeho výroku.

### 3.2 Obecná východiska

[17] V nynější věci jde o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, které se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem o daních příjmů a zvláštními předpisy (§ 24 odst. 1 ZDP). Z citovaného zákonného textu vyplývá, že existenci a výši výdajů snižujících základ daně (daňově účinných výdajů) prokazuje poplatník, resp. daňový subjekt, tedy stěžovatelka. Jak konstatoval NSS např. v rozsudku 5 Afs 74/2009, smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky.

[18] Podle ustálené judikatury lze za výdaj snižující základ daně uznat takový, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (např. rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73, a ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 43/2011-121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu (rozsudky NSS ze dne 30. 10. 2013, čj. 8 Afs 2/2013-40, či ze dne 13. 4. 2017, čj. 10 Afs 310/2016-35).

[19] Jinými slovy, daňový subjekt, který příslušný údaj zanesl do účetnictví a posléze daňového přiznání, je povinen prokázat, že jej skutečně vynaložil a že se tak stalo způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu, resp. v souvislosti s tímto dokladem. Daňový subjekt má tedy povinnost prokázat nejen to, že deklarované plnění přijal, ale i že se tak stalo v tvrzeném rozsahu a čase. Podstatné je rovněž určení osoby, která plnění poskytla, tedy konkrétního dodavatele, resp. subdodavatele.

[20] Pro tuto věc je dále právně podstatné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, které jednak vyplývá ze zákona a jednak se jím opakovaně zabýval NSS ve své judikatuře.

[21] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reagující na pochyby o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení

prokázal (např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, a ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

*3.3 Rozsah poskytnutého plnění; osoba dodavatele a deklarovaný rozsah plnění;  
výrobce reklamních materiálů*

[22] Klíčové pro vyhodnocení nynější věci (tedy toho, zda se reklama uskutečnila v rozsahu deklarovaném stěžovatelkou, jakož i navazujících otázek) je konkrétní smluvní ujednání mezi stěžovatelkou a společností DEG. Podle smlouvy o poskytnutí reklamního plnění uzavřené mezi stěžovatelkou a společností DEG dne 21. 2. 2014 a jejího článku 2 se DEG zavázala poskytnout stěžovateli pozici generálního partnera golfového turnaje a následující reklamní služby:

- a) *na golfovém hřišti v místě konání turnaje umístit na obvyklých místech bannery, reklamní panely a letáky generálního partnera, a to nejméně v tomto složení: 2 ks bannerů o maximálním rozměru 2500 x 400 cm, 18 ks plakátů o maximálním rozměru 400x100 cm, 5 000 ks letáků formátu A5, které budou volně k odběru pro účastníky a hosty turnaje (dále jen „reklamní materiály“);*
- b) *umístit reklamní materiály i na místo konání případné společenské akce (rautu, vyhlásování cen, recepce, večírku či tiskové konference), ledaže by okolnosti konkrétní akce takové umístění neumožňovaly;*
- c) *umístit logo [stěžovatelky] na oficiální webové stránky akce, kde bude [stěžovatelka] označena jako generální partner akce;*
- d) *umístit logo [stěžovatelky] na vstupenky a permanentky akce a na všechny propagační materiály vztahující se k akci;*
- e) *umožnit účast až 12 osob dle výběru [stěžovatelky];*
- f) *poskytnout [stěžovateli] oprávnění k užívání loga akce na svých reklamních materiálech a pro propagaci svých výrobků;*
- g) *zajistit propagaci na třech LED obrazovkách v místech konání turnajů (Praha – Palackého nám., Praha – Vodičkova ulice, Plzeň - Palackého třída, Hradec Králové – nám. 28 října), a to po celou dobu konání akce.*

[23] Ze smlouvy též plyne, že reklamní materiály měla nechat vyrobit a dodat sama stěžovatelka. Později pak stěžovatelka tvrdila existenci ústního dodatku ke smlouvě, podle něhož měla reklamní materiály dodat společnost DEG.

[24] Z výše citovaných sedmi dílčích plnění zůstalo mezi finančními orgány a stěžovatelkou částečně sporné uskutečnění plnění ad a), konkrétně co do kompletní distribuce letáků a umístění všech 18 plakátů na turnajích; zcela sporné plnění ad g), tedy reklama na LED obrazovkách.

[25] Na tomto místě je možno předeslat, že NSS ve svém rozsudku týkajícím se též stěžovatelky a jejího nároku na odpočet DPH (výše zmiňovaný rozsudek čj. 4 Afs 397/2021-99) dospěl k dílčímu závěru (v bodě [46]), že stěžovatelka neprokázala uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu ve vztahu k letákům a plakátům na jednotlivých turnajích, vůbec pak nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění v podobě reklamy na LED obrazovkách. Tento závěr učinil NSS na podkladě stejné daňové

pokračování

kontroly a stejných důkazů, která byla podkladem pro vydání rozhodnutí finančních orgánů v nynější věci.

[26] Je pravda, že podmínky pro uplatnění výdaje, jak vyplývají z § 24 ZDP na straně jedné a z § 72 a § 73 ZDPH na straně druhé, umožňují stejnou situaci hodnotit z pohledu DPH a DPPO různě. V souzené věci ovšem správce daně u obou daní skutkový stav zjišťoval při souběžně probíhající kontrole DPPO i DPH, při níž využíval stejné důkazy), přičemž konečná rozhodnutí o dani z příjmů i dani z přidané hodnoty jsou ve shodě zejména v tom, že se plnění neuskutečnilo v rozsahu, jak je uvedeno v dokladech. Ověřovaný předmět a rozsah plnění je přitom stále stejný (ať již je nazírán optikou DPH, či DPPO), rozdílné jsou principy uplatňování obou daní a jejich cíle.

[27] V souzené věci nebylo sporu o tom, zda plnění bylo opravdu uskutečněno (daňová kontrola potvrdila, že reklamní plnění byla zaúčtována čtyřmi fakturami po 2 000 000 Kč; stěžovatelka společnosti DEG skutečně uhradila celkem 8 000 000 Kč na její bankovní účet; faktury odkazují na smlouvu z února 2024). Primární důkazní břemeno stěžovatelka tedy unesla.

[28] Správce daně však pojal pochybnosti primárně o rozsahu (a tedy i ceně) poskytnutého plnění (dále pak i o tom, zda bylo provedeno deklarovanou společností v deklarováném rozsahu, ve spojení s nejasnostmi o tom, kdo vyrobil reklamní materiály), neboť deklarováný dodavatel (společnost DEG) sice podal za dotčené daňové období daňové přiznání k DPPO a vykázal daňovou povinnost v částce 10 000 Kč, daň však neuhradil; částky hrazené stěžovatelkou této společností byly ve dvou případech po svém připsání na účet vybrány v hotovosti, ve dvou případech přeposlány na jiný účet společnosti DEG a následně též vybrány v hotovosti; služby spojené s pořádáním golfových turnajů (pronájem hřišť, hostesky, catering, moderátor) zajišťovala pro DEG společnost PERFORM PRODUCTION, s. r. o. (*společnost Perform*); nebylo jasné, kdo zajišťoval výrobu/tisk a dodávku reklamních materiálů a kdo vyrobil jejich grafický návrh; spolupráce mezi stěžovatelkou a DEG nadále nepokračovala.

[29] Ani provedeným dokazováním stěžovatelka neprokázala, že přijala reklamní plnění v rozsahu a ceně sjednané ve smlouvě, že jí deklarováný dodavatel poskytl sjednané plnění v deklarováném rozsahu a kdo vyrobil reklamní materiály. Uvedené otázky jsou přitom provázány a nejde je nazírat izolovaně.

[30] Stěžovatelka k prokázání přijatého plnění ve formě reklamy předložila zejména videozáznamy ke všem čtyřem golfovým turnajům.

[31] Podle NSS z videozáznamů sice vyplývá, že byla provedena reklama pro stěžovatelku prostřednictvím některých z nosičů stanovených ve smlouvě, stěžovatelka ovšem tímto důkazem nijak neprokázala tak potřebný rozsah přijatého zdanitelného plnění.

[32] Z videozáznamů vyplývá, že na akcích byly k dispozici na stolcích letáky; stěžovatelce již se nepodařilo prokázat jejich počet, který podle smlouvy měl činit nejméně 5 000 ks na každém turnaji. Na videozáznamech jsou letáky seznatelné pouze v počtu maximálně nižších desítek kusů. Po stěžovatelce nebylo požadováno prokázání distribuce

každého jednotlivého letáku, jak mylně dovozuje v kasační stížnosti. Stěžovatelka však mohla doložit alespoň důkazní prostředky prokazující existenci deklarovaného množství letáků, namátkou prostřednictvím fotografií letáků připravených k distribuci. Co se týče „plakátů“, opět platí, že na videozáznamech je jejich umístění částečně zdokumentováno. Potřebný „smluvní“ počet (nejméně 18 ks) však na žádném z turnajů doložen nebyl.

[33] Videozáznamy (ani jiné důkazy) pak vůbec nedokládají vysílání reklamy na LED obrazovkách. Stěžovatelka sice doložila na CD reklamní spot, který měl být na LED obrazovkách vysílán, nedoložila však již, že tento reklamní spot skutečně vysílán byl. Dle smlouvy se přitom mělo jednat o LED obrazovky umístěné ve větších městech (Praha, Plzeň, Hradec Králové). NSS se ztotožňuje se závěry správních orgánů a krajského soudu, že samotná existence reklamního spotu nedokládá vysílání této reklamy v uvedených lokalitách a že stěžovatelka ve vztahu k této části reklamního plnění neunesla své důkazní břemeno a neprokázala uskutečnění tohoto zdanitelného plnění. Prokázat skutečný rozsah promítání reklamních spotů lze přitom např. svědeckými výpověďmi zaměstnanců, kteří by poskytování reklamy průběžně a v namátkových intervalech kontrolovali, případně i průběžnou evidencí, kterou by o tom zaměstnanci vedli (rozsudek NSS ze dne 17. 9. 2021, čj. 10 Afs 368/2020-63). Od stěžovatelky se nevyžadovalo, aby prokázala přijetí tohoto plnění doložením každé jednotlivé části poskytnutého plnění. Pokud však chtěla tento výdaj uplatnit jako náklad ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, bylo na ní, aby si obstarala dostatečné důkazy o reklamním plnění a vyhnula se tak v daňovém řízení případné důkazní nouzi.

[34] Odmítnout lze i poukaz stěžovatelky na to, že kontrola poskytování rozsahu plnění byla zajišťována osobní účastí jejího zástupce (Martina Havelky) na golfových turnajích. Účast stěžovatelčina zástupce na akci totiž sama o sobě nedokládá uskutečnění reklamy v rozsahu stanoveném ve smlouvě.

[35] Požadavek na řádné zdokumentování přijatého plnění byl přitom o to naléhavější u plnění, jehož „auditní stopa“ je z povahy věci podstatně kratší než například u koupě zboží za účelem dalšího prodeje. Bylo jednoznačně v zájmu stěžovatelky usilovat o získání dalších důkazních prostředků pro případ, že bude muset v budoucnu prokazovat oprávněnost daňově uznatelných nákladů.

[36] S uvedenými nejasnostmi úzce souvisí i to, zda deklarované plnění poskytla společnost DEG, a to v deklarovaném rozsahu.

[37] NSS nesouhlasí s tím, jak stěžovatelka interpretuje závěry finančních orgánů a krajského soudu stran „skutečného dodavatele reklamy“ v nynější věci. Správní orgány neuzavřely, že by snad stěžovatelka vůbec neprokázala, že by jí reklamní plnění poskytla společnost DEG. Podle nich neprokázala, že by společnost DEG stěžovatelce poskytla reklamní služby v deklarovaném rozsahu, tj. v hodnotě 8 000 000 Kč (ve spojení s neprokázáním subjektu zajišťujícího výrobu a grafický návrh reklamních materiálů), a za jaké konkrétní reklamní služby stěžovatelka společnosti DEG tuto částku uhradila. Na tom nic nemění ani dílčí stručný závěr NSS z rozsudku čj. 4 Afs 397/2021-99 (vydaný ve věci stěžovatelčiny DPH) vyjádřený v poslední větě jeho bodu [41], v němž soud dovodil (a doplnil tak úvahu o tom, že celkový rozsah skutečného reklamního plnění nebyl prokázán), že „*skutečným dodavatelem reklamních služeb byla společnost DEG*“. Podstatný je



pokračování

tu právě neprokázaný rozsah: stěžovatelka neprokázala, že by jí společnost DEG poskytla reklamní služby v hodnotě 8 000 000 Kč, nikoli to, že by jí DEG neposkytla žádné reklamní služby, a nebyla tedy skutečným dodavatelem.

[38] Poskytování reklamy na golfových turnajích popsala ve své svědecké výpovědi paní Veronika Slanařová (společnost DEG). Organizaci golfových turnajů pro stěžovatelku pak zase svědek Boris Doucha (společnost Perform). Poskytnutí reklamy stěžovatelce na golfových turnajích od společnosti DEG potvrdil rovněž Ing. Tomáš Patočka, prokurista stěžovatelky. Člen stěžovatelčiny dozorčí rady Martin Havelka se vyjádřil k tomu, jak probíhal obchodní vztah mezi stěžovatelkou a společností DEG. To vše tedy potvrzuje poskytnutí (nějakých) reklamních služeb společností DEG. Ani tyto výpovědi však nedokládají celkový rozsah uskutečněné reklamy, poskytnuté právě společností DEG.

[39] Z výpovědi svědkyně S. k dotčenému obchodnímu případu vyplynulo, že společnost DEG jednala s klienty, uzavírala smlouvy, vystavovala daňové doklady a inkasovala peníze, zatímco další služby týkající se organizace golfových turnajů a související reklamy pro stěžovatelku zajišťovala společnost Perform; logo stěžovatelky obdržela společnost DEG od Martina Havelky (zástupce stěžovatelky) a předala společnosti Perform (ta měla pomoci vytvořit reklamní materiály, pak je i přivezla); faktické zpracování grafického materiálu provedla společnost Perform; grafický návrh byl konzultován s Borisem Douchou a Martinem Havelkou a po odsouhlasení poslán Borisi Douchovi; na distribuci a instalaci reklamních materiálů se podílela společnost DEG.

[40] Svědek Boris Doucha potvrdil, že v případě přímých klientů funguje jako promotér, tj. má na starosti kompletní organizační, technické a personální zajištění golfových turnajů; nemá tušení, kdo v případě golfových turnajů stěžovatelky zajišťoval výrobu/tisk a dodávku reklamních materiálů; již hotové materiály předala společnost Perform před turnajem; svědek nevěděl, kdo dělal grafické návrhy bannerů a plakátů; dozoroval instalaci reklamních bannerů a plakátů, kterou prováděli pracovníci hřiště; distribuci zajišťovaly hostesky. Foto/videodokumentace byla pořizována, nikoli však ze strany Perform; předpokládal, že vše zajišťovala společnost DEG; služby pro DEG spočívaly v zajištění hřišť, organizačně-technických procesů, materiálů a personálu.

[41] Ze samotného textu smlouvy z února 2014 je patrné, že reklamní materiály zajistí sama stěžovatelka. Následně stěžovatelka tvrdila, že bylo se společností DEG ústně ujednáno, že tyto reklamní materiály zajistí společnost DEG. Na uvedený dodatek si ovšem svědkyně Veronika Slanařová nevzpomněla. Dle společnosti DEG reklamní materiály zajistil Boris Doucha, který to však ve své svědecké výpovědi popřel. Nebylo tak prokázáno, kdo reklamní materiály skutečně vyrobil/vytisknul, v jakém množství a za jakou cenu. Svědkyně Slanařová dále sdělila, že logo předala Borisi Douchovi, ten však poskytování reklamních služeb pro stěžovatelku popřel. Kdo připravil grafiku a za jakou cenu, stěžovatelkou také nedoložila; stejně tak nebylo prokázáno, kdo a jak logo umístil na vstupenky, permanentky, propagační materiály.

[42] NSS k dokreslení nejasností obchodní kauzy poukazuje i na to, že rozsah reklamy byl ve smlouvě z února 2014 vymezen zcela nekonkrétně („kompletní reklamní služby“). Tato smlouva společnost DEG zavázala k „umístění“ reklamních m

[43] materiálů (nikoli k přípravě grafiky a výrobě/tisku reklamních nosičů). Stěžovatelka sice argumentovala ústní dohodou o tom, že nosiče vyrobí a dodá společnost DEG, to však, jak výše uvedeno, zástupkyně společnosti DEG nepotvrdila. Není tedy jasné, zda částka 8 000 000 Kč měla zahrnovat odměnu za výrobu reklamních předmětů, či nikoli, a to za situace, kdy výroba reklamních předmětů byla podle dodavatele dohodnuta až nad rámec smlouvy. Jinými slovy, stěžovatelka uhradila společnosti DEG částku sjednanou ve smlouvě, podle které společnost DEG ale výrobu reklamních materiálů neměla zajišťovat. Smlouva též blíže nekonkretizuje, kdo a na čí náklady připraví grafické návrhy reklamních materiálů.

[44] Stěžovatelka (nejen) v kasační stížnosti vyzdvihuje, že je společností s dlouholetou tradicí, vysokým a stabilním obratem a prostřednictvím reklamy se snaží udržovat a posilovat své postavení na trhu vůči silné konkurenci. To NSS stěžovatelce nikterak neupírá. Aniž by však NSS jakkoli kladl rovnítko mezi rozsah právního textu a jeho „kvalitu“, očekával by u smlouvy o zajištění reklamy, jejíž důležitost stěžovatelka tak podtrhuje, precizní a nezavadějící ujednání. Soudu se totiž jeví jako přinejmenším nekonceptní úsilí, které stěžovatelka vynakládá na svou právní obranu (odvolání o 52 stranách, žaloba o 108 stranách, kasační stížnost o 54 stranách) v řízení, na jehož počátku stojí pochybnosti zapříčiněné nekonkrétními smluvními ujednáními (namátkou: smlouva o necelých 6 stranách; cena plnění stanovena jako celková za komplexní reklamní služby bez vyčíslení hodnoty jednotlivých dílčích plnění; velikost bannerů určená jako maximální, nikoli jako minimální; možnost smlouvu měnit ústními dodatky). Tento rozpor je s to minimálně podpořit závěry finančních orgánů a krajského soudu, podle nichž nadále panují pochybnosti o tom, že reklamní plnění bylo skutečně přijato od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu a ceně.

[45] K námitce stěžovatelky, že finančním orgánům nepříslušelo hodnotit obsah smlouvy z února 2014 jako neurčitý, tak NSS pouze dodává, že v řízení, v němž byla stěžovatelce doměřena DPPPO, finanční orgány s touto smlouvou pracovat musely, protože byla podkladem posuzovaného obchodního a účetního případu. To jim ostatně ukládá § 8 odst. 1 daňového řádu<sup>1</sup>. Interpretace práva je specifická činnost, jejímž předmětem je porozumění právnímu textu a jedná se o významný prvek jakékoli právní činnosti, nejen aplikace práva. Mezi orgány interpretující a aplikující právo patří i správní orgány, které mohou vykládat právní text a aplikovat právo prostřednictvím správního/daňového řízení. Finanční orgány smlouvu z února 2014 hodnotily jako důkaz ve vztahu k předmětu probíhajícího daňového řízení, nikoli z pohledu soukromoprávních dopadů jejích jednotlivých ujednání mezi smluvními stranami. Správně pak dovodily, že z daňového hlediska a k naplnění § 24 odst. 1 ZDP je rozsah plnění ve smlouvě vymezen neurčitě.

[46] Stěžovatelka dále spatřuje pochybení správních orgánů a krajského soudu v tom, že se nepokusily odstranit rozpory ve výpovědích svědků Veroniky Slanařové a Borise Douchy (Boris Doucha popřel, že společnost Perform byla výrobcem reklamních materiálů a dodavatelem dalších služeb, kdežto Veronika Slanařová uvedla, že společnost Perform výrobcem těchto materiálů a služeb byla).

<sup>1</sup>Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

pokračování

[47] K opakovanému výslechu svědků lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2020, čj. 8 Afs 304/2018-42, který shrnul možnosti opakování takového důkazu. To je možné zásadně pouze tehdy, pokud výslech nebyl proveden v souladu se zákonnými pravidly, pokud byl výslech proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky § 93 odst. 3 daňového řádu<sup>2</sup>, nebo pokud se má svědek vyjádřit k novým, dosud neprojednaným okolnostem věci<sup>3</sup>.

[48] Žádná z uvedených situací v nyní posuzované věci nenastala, ostatně ani stěžovatelka nenamítala opak. Nebyl tak dán důvod k opakování výslechu Borise Douchy nebo Veroniky Slanařové (či k jejich „konfrontaci“) za účelem odstranění rozporů v jejich výpovědích o tom, kdo byl výrobcem reklamních materiálů. Závěr správních orgánů, že tyto výpovědi neprokazují, kdo reklamní materiály skutečně vyrobil, je korektně zdůvodněn a je správný. Krajský soud navíc samotné výpovědi těchto svědků nehodnotil tak, že by byly vnitřně rozporné, tj. nekoherentní.

[49] Stěžovatelka se dále snaží nejasnosti o tom, zda přijala plnění skutečně od společnosti DEG v deklarovaném rozsahu, rozptýlit úvahou, podle níž je z pohledu DPPPO irelevantní, zda reklamní plnění bylo poskytnuto subdodavatelem.

[50] Z judikatury Ústavního soudu vyplývá, že pokud byl skutečným dodavatelem jiný subjekt než uvedený na dokladech a z toho důvodu nebylo možné výdaje zohlednit, je nezbytné daňovému subjektu umožnit prokázání skutečných výdajů jinými prostředky (nález ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04). NSS ve své judikatuře dovedl, že pokud správce daně zpochybní výdaj vynaložený daňovým subjektem (čímž na něj přenesl důkazní břemeno), musí daňový subjekt prokázat vynaložení takového výdaje jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se tohoto výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci (rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73).

[51] NSS se také již dříve zabýval případy, v nichž byla jako daňový výdaj podle § 24 odst. 1 ZDP uplatněna částka za reklamní služby, které byly poskytnuty prostřednictvím (i několika) subdodavatelů dodavatele reklamy, jenž byl uveden na daňovém dokladu. NSS *a priori* nevyločil daňovou uznatelnost takového výdaje na reklamu, pokud bylo prokázáno, že reklama byla skutečně poskytnuta (např. rozsudek ze dne 15. 2. 2013, čj. 5 Afs 29/2012-47).

[52] Obecně lze tedy přisvědčit stěžovateli, že při posuzování uznatelnosti daňového nákladu podle § 24 odst. 1 ZDP je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo skutečně poskytnuto subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za deklarované plnění. Stejně ovšem vždy bude prokázání faktického vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění (rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2011, čj. 9 Afs 11/2011-68).

<sup>2</sup> Rozsudek NSS ze dne 15. 3. 2018, čj. 6 Afs 379/2017-54.

<sup>3</sup> Rozsudek NSS ze dne 21. 7. 2016, čj. 2 Afs 34/2016-45.

[53] NSS též však ve vztahu k subdodavatelskému zajištění plnění dovodil<sup>4</sup>, že nestačí prokázat jen faktické poskytnutí plnění/reklamy, nýbrž musí být jednoznačně prokázán vztah mezi daňovým subjektem a dodavatelem plnění, který je deklarován na předložených dokladech, a dále musí být prokázáno, že plnění deklarovaného dodavatele pro daňový subjekt spočívalo přinejmenším v tom, že u subdodavatele zajistil poskytnutí plnění (tj. musí být prokázán vztah mezi deklarovaným dodavatelem a subdodavatelem, který pro daňový subjekt poskytl tvrzené plnění).

[54] Jinak řečeno, společnost DEG mohla samotnou výrobu a umístění reklamních materiálů přenechat subdodavateli (Perform). Pokud však toto plnění obstaral subdodavatel, prokázat vztah mezi společnostmi Perform a DEG musí stěžovatelka (srov. nedávný rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2024, čj. 3 Afs 399/2021-99). Dodavatel plnění, za které daňový subjekt poskytl úhradu (později uplatňovanou jako daňově účinný výdaj), může tedy přenechat faktické poskytnutí plnění pro daňový subjekt subdodavateli. Takový postup správce daně ani krajský soud nevyklučovali. Jestliže ovšem plnění pro stěžovatelku poskytl fakticky subdodavatel (Perform), musí stěžovatelka jednoznačně prokázat vzájemné vztahy mezi ní a dodavatelem plnění, který je deklarován na předložených dokladech (společnost DEG), a dále musí prokázat, že plnění deklarovaného dodavatele (společnost DEG) pro stěžovatelku spočívalo přinejmenším v zajištění plnění od subdodavatele. V souzené věci však stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ani v tak banální otázce, „kdo“ v řešené obchodní kauze dělal „co“, „pro koho“ a „za kolik“.

[55] Neobstojí tedy kasační námitka o tom, že stěžovatelku netížilo důkazní břemeno stran prokázání faktického výrobce reklamních nosičů a grafického návrhu, pokud jejich výrobu zajišťovala společnost DEG, jakož i o tom, že nemohla znát či ovlivnit okolnosti týkající se ujednání společnosti DEG se subdodavateli.

[56] Stěžovatelka dostala možnost odstranit rozpory ve svých tvrzeních, případně tato tvrzení upravit, a předložit či navrhnout za tímto účelem další důkazy. Setrvala však na svých návrzích svědeckých výpovědí či jejich opakování, jiné návrhy neučinila. Z obsahu spisu i odůvodnění rozhodnutí správce daně a žalovaného je patrné, že výpovědi svědků mezi sebou nekorespondují a neposkytují jednotný a ucelený obraz o celé transakci. Svědkyně Slanařová sice potvrdila poskytnutí reklamních služeb stěžovatelce, avšak již nepotvrdila konkrétní rozsah poskytnutých služeb. Nepamatovala si na ústní dodatek ke smlouvě, na jehož podkladě mělo být dohodnuto, že reklamní materiály dodá společnost DEG, neboť v samotné smlouvě bylo uvedeno, že reklamní předměty má nechat vyrobit a dodat sama stěžovatelka. Svědek Doucha rovněž nepotvrdil konkrétní rozsah poskytnutého plnění. Společnost DEG poskytovala reklamní služby na golfových turnajích, zatímco organizaci turnajů zajišťovala společnost Perform. Svědek současně vyloučil, že by společnost Perform zajišťovala výrobu reklamních materiálů.

[57] Z pohledu principů DPPO neobstojí obrana stěžovatelky, kterou lze zjednodušeně vyjádřit tak, že „přece měla smlouvu s DEG a nemuselo ji zajímat, zda DEG nějakou část sjednaných služeb provede subdodavatelsky“. Požadavek správních orgánů byl legitimní, a to i s ohledem na charakter a cenu sporného plnění. Okolnosti rozsahu plnění, stejně jako s nimi související otázka výrobce reklamních materiálů, zůstaly nezodpovězeny. Ze

---

<sup>4</sup> Rozsudky NSS ze dne 11. 2. 2021, čj. 8 Afs 24/2019 - 44, a ze dne 4. 5. 2017, čj. 10 Afs 235/2015 - 75.

pokračování

shromážděných důkazních prostředků nebylo možno ověřit, v jakém rozsahu, kvalitě a množství společnost DEG reklamní služby stěžovatelce skutečně poskytla, jelikož smluvní ujednání byla nejasná a nekonkrétní, a vůbec nebylo prokázáno poskytnutí části reklamního plnění v deklarovaném rozsahu. Volba důkazních prostředků přitom byla na úvaze stěžovatelky. Ta měla způsob svého podnikání a formu, jakou prováděla a dokumentovala své transakce, uzpůsobit tak, aby unesla břemeno tvrzení i důkazní ohledně skutečností uváděných v daňovém přiznání.

[58] Krajský soud proto správně uzavřel, že stěžovatelka důkazní břemeno neunesla, neboť neprokázala, že deklarovaná společnost poskytla deklarované plnění v deklarovaném rozsahu a ceně. Nebylo proto možné uznat stěžovatelkou tvrzené výdaje na reklamu coby výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 ZDP.

[59] Za této situace již nebylo zapotřebí zabývat se charakterem vynaložených nákladů (rozuměj náklady na reprezentaci, jakožto výdaj daňově neuznatelný, *versus* reklamní služby), ani tvrzením o souvislosti vynaložených nákladů se stěžovatelčinými výnosy.

[60] Námitky směřující k těmto otázkám proto již NSS neposuzoval.

[61] Pokud takové námitky krajský soud vypořádával, učinil tak z pohledu NSS jen *obiter dictum* a nečiní to jeho rozsudek nepřezkoumatelným či vadným.

[62] NSS ale dodává, že kasační stížnost poněkud dezinterpretuje závěry žalovaného ohledně přínosů reklamy na golfových turnajích pro stěžovatelku. Žalovaný sice v bodě [85] napadeného rozhodnutí uvedl, že nezpochybňuje potenciálně možný přínos reklamy pro stěžovatelku, současně ovšem zdůraznil, že musí být prokázáno faktické vynaložení nákladů, poskytnutý rozsah a dodavatel reklamních služeb. Rovněž v bodech [91] až [96] svého rozhodnutí dovodil, že na základě místního šetření u společnosti Perform zajistil faktury vystavené pro společnost DEG za pronájem hřišť, hostesky, catering, moderátora (v částce 728 563 Kč); společnost DEG ale stěžovatelce fakturovala pouze reklamní služby. V částce 8 000 000 Kč tak stěžovatelka hradila rovněž náklady, které nejsou daňově uznatelné, neboť se jedná o náklady na reprezentaci. Krajský soud tyto závěry žalovaného potvrdil, neboť vynaložené náklady nelze rozdělit. Ostatně sama stěžovatelka uváděla, že se jednalo o „komplex reklamních služeb“.

### 3.4 Tzv. esenciální výdaje

[63] Stěžovatelka se domnívá, že finanční orgány byly v nynější věci povinny zohlednit objektivně nutné náklady na ta přijatá plnění, o nichž nebylo pochyb.

[64] Esenciální výdaje, tj. takové, které musely být pro dosažení příjmů logicky vynaloženy, byly v nynější věci vůči společnosti DEG vyloučeny nikoli proto, že by vůbec nebyly vynaloženy, ale proto, že byly dány pochybnosti o uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu a ceně a stěžovatelka neosvětlila všechny související okolnosti transakce.

[65] Minimálně nutné výdaje lze uznat, když z dokazování plyne, že plnění bylo poskytnuto, je znám jejich rozsah a kdo je (v daném rozsahu) vykonal. Není možné určit minimálně nutné výdaje u faktur, které nebyly podloženy reálně provedeným plněním.

[66] V nyní posuzované věci se stěžovatelce podařilo prokázat uskutečnění pouze určité dílčí části sjednaného plnění, poskytnutí části tohoto plnění však prokázáno nebylo (reklamy na LED obrazovkách, resp. sjednaného rozsahu reklamy na plakátech a letácích). Nelze přitom mít za to, že by se u neprokázané části deklarovaného plnění jednalo o část zcela marginální ve vztahu k prokázané části plnění, a to navíc v situaci, kdy smlouva neuvádí konkrétní částky u jednotlivých dílčích plnění a úplata za poskytnuté plnění je koncipována jako odměna *en bloc* za kompletní reklamní služby.

[67] Ve vztahu k této námitce lze jednoznačně odkázat na nedávné závěry rozšířeného senátu NSS vyjádřené v jeho usnesení ze dne 13. 2. 2024, čj. 8 Afs 296/2020-133, v němž se vyjadřoval k možnosti přiznat alespoň esenciální náklady v případě, kdy daňový subjekt neprokázal, že práce přijal od deklarovaných dodavatelů, neprokázal jejich rozsah ani jejich cenu, a s tím související otázce přechodu na tzv. pomůcky (srov. § 24 odst. 1 ZDP a § 98 odst. 1 daňového řádu).

[68] Rozšířený senát zdůraznil, že daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 ZDP prokazuje daňový subjekt. Pokud daňový subjekt prokáže, že jím uplatněný výdaj (náklad) skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť i za jiných okolností (včetně jiné výše), než je uvedeno na dokladu, je možné jej za splnění dalších zákonných podmínek uznat za daňově účinný výdaj. Neprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 ZDP, není správce daně povinen přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží.

[69] Z usnesení rozšířeného senátu plyne, že i za situace, kdy skutečným dodavatelem existujícího zboží či existující služby byl jiný subjekt než subjekt uvedený v účetních dokladech, je nezbytné umožnit poplatníkovi prokázat skutečné, resp. jím objektivně vynaložené minimálně nutné výdaje, jinými prostředky. Je to ovšem daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno, aby hodnověrným způsobem prokázal, že musel minimálně takovou výši finančních prostředků na pořízení zboží či služby skutečně vynaložit. Je tedy nutné, aby daňový subjekt korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Při posuzování uznatelnosti daňového výdaje, kterou tvrdí a prokazuje daňový subjekt, je rozhodné, zda bylo prokázáno, že výdaj byl vynaložen v určité výši, případně zda bylo prokázáno, že deklarovaný výdaj vynaložen v minimálně určité výši musel reálně být, a to za existující plnění (při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto výdaje).

[70] Jinými slovy, bylo na stěžovatelce, aby i vynaložení esenciálního výdaje prokázala (je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl dodržen). Stěžovatelka žádná tvrzení ani důkazní návrhy, které by umožnily stanovit cenu prokázané části jí přijatého plnění, nečinila. Důkazní břemeno ohledně výše daňově odpočitatelných výdajů nenese správce daně, ale podle § 92 odst. 3 daňového řádu a § 24 odst. 1 ZDP nepochybně toto břemeno spočívá na daňovém

pokračování

subjektu (viz také např. usnesení ÚS ze dne 23. 4. 2000, sp. zn. II. ÚS 67/2000). V nynější věci přitom bylo sjednáno poskytnutí reklamního plnění jako jeden celek za globální cenu, aniž by bylo možné z informací poskytnutých stěžovatelkou určit cenu za ty části plnění, jejichž přijetí se stěžovatelce podařilo prokázat.

[71] Finanční orgány tak postupovaly správně, pokud stěžovatelce nezohlednily ani objektivně nutné náklady na ta přijatá plnění, o nichž nebylo pochyb. V tomto směru je nutno částečně upravit závěr krajského soudu, pokud v pasáži rozsudku věnující se otázce esenciálních výdajů uvažuje o charakteru přijatého plnění a zabývá se i výdaji na propagaci. Pro posouzení problematiky esenciálních výdajů byla v nynější věci podstatná otázka, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno. Charakter přijatého plnění nebylo namístě v souzené věci zkoumat. Tato nejasnost ovšem není s to přivodit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

#### 4. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[72] NSS uzavírá, že krajský soud i správní orgány učinily správný závěr: stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, protože neprokázala skutečný rozsah poskytnutých služeb a osobu skutečného dodavatele reklamních služeb v deklarovaném rozsahu a ceně. Proto kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

[73] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch a žalovanému nevznikly náklady řízení přesahující náklady běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 13. března 2024

Michaela Bejčková  
předsedkyně senátu