



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Sylvie Šiškeové a soudců Tomáše Kocourka a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **REGION RACING, s. r. o.**, se sídlem Dlouhá 730/35, Praha 1, zast. JUDr. Mgr. Filipem Rigelem, Ph.D., advokátem se sídlem Teplého 2786, Pardubice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 7. 2024, č. j. 23206/24/5300-21441-712599, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2025, č. j. 3 Af 5/2024-32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) žalobkyni na základě daňové kontroly dodatečným platebním výměrem doměřil daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období prosince 2020 ve výši 84 000 Kč a stanovil jí penále. Neužal totíž její nárok na odpočet DPH u přijatého zdanitelného plnění v podobě provedení reklamních služeb od společnosti Rentor racing group s.r.o. (dále jen „Rentor“), neboť žalobkyně neprokázala splnění podmínek podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“). Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a dodatečný platební výměr potvrdil. Žalobkyně podle něj neodstranila pochybnosti o přijetí plnění v předmětu a rozsahu uvedeném na daňovém dokladu.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Městského soudu v Praze, který žalobu zamítl. Městský soud shrnul skutečnosti plynoucí ze správního spisu a judikaturní východiska rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Žalobkyně byla povinna prokázat přijetí zdanitelných plnění od společnosti Rentor v deklarovaném předmětu a rozsahu, neboť správce daně prokázal pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů vykázaných v daňovém přiznání. Stěžovatelkou předložené důkazy, ani svědecká výpověď jednatele společnosti Rentor, však neprokázaly předmět a rozsah zdanitelného plnění. Žalobkyně tedy neunesla důkazní břemeno.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) v kasační stížnosti předeštlá právní a judikaturní východiska pro posuzování unesení důkazního břemene v daňovém řízení. Poukázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a rozsudky Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106, a ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60. Podle stěžovatelky nelze daňový doklad v procesu dokazování pojímat izolovaně. Na daňový subjekt dále nelze plně přenášet odpovědnost za obchodní partnery v dodavatelsko-odběratelských vztazích, nejde-li o nespolehlivé plátce DPH. S poukazem na rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007-60, a nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, stěžovatelka dodala, že důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé. V daňovém řízení je třeba vycházet z určité míry pravděpodobnosti a po daňovém subjektu nelze požadovat prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou (stěžovatelka odkázala na rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37).

[4] Stěžovatelka je přesvědčena, že prokázala předmět plnění a s určitou mírou pravděpodobnosti i jeho rozsah. Daňovým orgánům doložila vše, co po ní bylo možné požadovat. Městský soud připustil, že spolupráce mezi stěžovatelkou a společností Rentor probíhala. Je také zřejmé, že se tak dělo kolem zdaňovacího období prosince 2020, sporný je tak jen rozsah plnění. Není proto pravdou, že nebyl prokázán ani předmět plnění, neboť tím byla reklamní spolupráce. Předmět zdanitelného plnění je dán tím, co podléhá dani, jde o podstatu transakce. Rozsah plnění určuje, v jaké míře k tomuto plnění dochází. V případě stěžovatelky neexistuje ani žádná podezřelá okolnost, jež by poukazovala na to, že společnost Rentor nevykonává žádnou činnost. Nejedná se o nespolehlivého plátce DPH. Osoba dodavatele ani hodnota plnění nebyly zpochybněny. Předložené důkazy je tak nutné hodnotit i ve světle této okolnosti.

[5] Smlouva o zajištění reklamy ze dne 2. 1. 2020 spolu s jejím dodatkem ze dne 30. 4. 2020 (dále též „smlouva“) koresponduje s ostatními důkazy, zejm. s fakturou a výpovědí svědka Ing. Vlčka (tehdejšího jednatele společnosti Rentor). Městský soud v bodě 45 svého rozsudku uvedl, že není zjevné, zda stěžovatelka dokumenty, které zmiňuje, považuje za běžnou obchodní praxi, nebo zda se jedná o podklady, které předložila v daňovém řízení. K tomu stěžovatelka uvádí, že popisovala běžnou obchodní praxi, která byla v posuzované věci naplněna, a dokumenty byly předloženy. Cenová nabídka byla sjednána ústně, což odpovídá praxi v motorsportu, a potvrdil ji i svědek Ing. Vlček. Tyto

pokračování

podklady sice neprokazují uskutečnění zdanitelného plnění, ale jedná se o indicii, kterou je třeba hodnotit spolu s dalšími důkazy.

[6] Městský soud označil smlouvu za neurčitou z důvodu chybějících informací v ní. Je však třeba poukázat na to, že rallye závody Mistrovství České republiky, o nichž smlouva pojednává, jsou zcela konkrétním seriálem s pevným harmonogramem. Doprovodnou sérií je seriál rallye sprint, opět s pevně daným závodním kalendářem. Rozsah nemohl být vymezen přesněji; ostatně žalovaný ani městský soud neuvedli, jak mohlo přesnější vymezení vypadat. Počet závodů i dny jejich konání jsou rozepsány v programu u seriálů rallye i rallye sprint. S ohledem na povahu plnění a uzavření smlouvy dopředu na celý rok je pochopitelné, že ve smlouvě nebyla stanovena velikost reklamy a její umístění, což připustil i městský soud.

[7] Stěžovatelka dále odkázala na rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2023, č. j. 8 Afs 111/2022-36. Smlouvy týkající se reklamy jsou z povahy věci méně určité, neboť závisí na nejistých okolnostech. Jde svým způsobem o tzv. smlouvu odvážnou, jelikož rozsah plnění nelze přesně vymezit – tím spíše, že se jedná o motosport. Městský soud však citovaný rozsudek označil za nepřiléhavý.

[8] Stěžovatelka dále uvádí, že smlouva počítala s měsíční částkou 400 000 Kč bez DPH. Není korektní, pokud žalovaný připočítává DPH (s. 6 a 10 napadeného rozhodnutí). Především ale nebylo fakturováno na měsíční bázi. Podle stěžovatelky byly vystaveny pouze dvě faktury (za září a prosinec 2020), neboť průběh sezóny ovlivnila pandemie onemocnění covid-19. Není proto korektní ani tvrzení žalovaného, že celková výše plnění v rámci spolupráce dosahovala téměř částky 6 000 000 Kč. Byly vystaveny pouze dvě faktury v celkové hodnotě 800 000 Kč bez DPH. Městský soud označil výpočty za nepřesné, nikoli nezákonné. Podle stěžovatelky to však svědčí o postoji žalovaného, který zlehčoval důležité důkazy a naopak zveličoval to, co mělo svědčit v její neprospěch.

[9] Stěžovatelka dále poukázala na fotodokumentaci, kterou doložila daňovým orgánům. Facebookový příspěvek s fotografií je dalším z důkazů, který je v souladu s judikaturou třeba hodnotit. Městský soud bagatelizoval umístění stěžovatelčiných log na webových stránkách společnosti Rentor, ačkoli tento důkaz svědčí o vzájemné spolupráci. Stěžovatelka doložila také fotografie ze závodu Rallye Vyškov konaného ve dnech 11. a 12. 9. 2020, na nichž je zachyceno vozidlo s jejím logem na zadním blatníku. Městský soud aproboval chybějící hodnocení tohoto důkazu v napadeném rozhodnutí a dodal, že neprokazuje uskutečnění zdanitelného plnění v posuzovaném období. Opět ale jde o důkaz spolupráce mezi stěžovatelkou a společností Rentor i toho, že ze smlouvy bylo plněno. Jde o prostředek vypovídající s jistou mírou pravděpodobnosti o tom, že se spolupráce konala i v rozhodném období.

[10] Stěžovatelka dále uvádí, že daňovým orgánům předložila důkazy (desky s fotodokumentací, výsledky a statistikami, CD disky s videi a souborem *Marketingové plnění MM ČR motokrosu 2020* a kalendář obsahující snímky ze závodní sezóny 2020). Městský soud připustil, že spolupráce probíhala, ale motocyklové závody byly mimo předmět smlouvy. Podle stěžovatelky však tyto důkazy jednoznačně prokazují předmět

zdanitelného plnění, tedy to, že spolupráce mezi oběma subjekty skutečně existovala a nebyla pouze fiktivní. Pokud jde o rozsah plnění, přináší fotodokumentace alespoň dostatečnou míru pravděpodobnosti a koresponduje s dalšími důkazními prostředky. Stěžovatelka si sice neuschovála všechny příklady realizované reklamy, to je ale v praxi obvyklé.

[11] Spolupráci prokázal rovněž výsledek svědka Ing. Vlčka, který potvrdil i správnost smlouvy o reklamě a rozsah plnění. Uvedl, že podepsal a vystavil faktury a že ve smlouvě byl rozsah uveden ve vztahu k automobilovým soutěžím, ale týkal se reálně i motocyklových soutěží. Potvrdil existenci dokumentů zachycujících reklamní činnost za rok 2020 a uvedl, že polepy a další reklamní materiál dodávala společnost Rentor. Nešlo tedy jen o reklamu, ale i dodání reklamních materiálů. Ing. Vlček dosvědčil i to, že spolupráce probíhala v prosinci 2020 a dodal, že nebyla omezena na závody, ale byla průběžná. Faktura sice odkazovala na smlouvu o reklamě, rozsah plnění byl ale po ústních zpřesněních širší, což potvrzuje svědecká výpověď, dokumentace i následné vyjádření stěžovatelčina jednatele. Závěr městského soudu, že svědek Ing. Vlček sice uvedl celou řadu skutečností, které ale odporují obsahu smlouvy o reklamě, není správný. Smlouva nebyla příliš konkrétní a je pochopitelné, že byla v souladu s běžnou praxí v motosportu zpřesňována. Stěžovatelka tedy unesla své důkazní břemeno.

[12] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s městským soudem. Stěžovatelka argumentuje nepřiléhavou judikaturou. Žalovaný po ní nepožadoval nadstandardní důkazy, ale běžné doklady. Stěžovatelka předložila pouze obecně formulovanou smlouvu, fotografie a audiozáznamy, které však nemají ve vztahu ke spornému plnění důkazní hodnotu. Svědecká výpověď potvrdila spolupráci stěžovatelky s jejím dodavatelem pouze v obecné rovině. Žalovaný s poukazem na rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76, uvedl, že i v případě reklam je nezbytné prokázat předmět a rozsah plnění. Nepostačuje prokázat, že ke zdanitelnému plnění „nějakým způsobem“ došlo. Stěžovatelka však nepředložila žádné důkazy prokazující předmět a rozsah plnění.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

III. A. Nárok na odpočet DPH a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení

[14] Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[15] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[16] Nárok na odpočet DPH vzniká při splnění zákonem stanovených hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH. Podle něj má plátce daně nárok na odpočet, pokud přijal zdanitelná plnění, která použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

pokračování

Z § 73 odst. 1 téhož zákona plyne povinnost daňového subjektu mít pro uplatnění nároku na odpočet DPH, který vůči němu uplatnil jiný plátc, daňový doklad splňující zákonem stanovené náležitosti.

[17] Tyto formální podmínky přiznání nároku na odpočet je třeba vykládat tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno*“ (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, bod 42). Pokud daňový doklad ztratí svou důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o DPH, je třeba nárok na odpočet daně prokázat jiným způsobem (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).

[18] K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení NSS odkazuje na svůj rozsudek ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27. Objasnil v něm, že v daňovém řízení nedochází k přenosu či přechodu důkazního břemene. Důkazní břemeno totiž stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Daňový subjekt je v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat, co uvedl v daňovém přiznání, resp. v účetnictví. Správce daně prokazuje mj. skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si nese vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu.

[19] Lze shrnout, že břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně toho, co uvedl v daňovém přiznání, nese daňový subjekt. Správce daně může požadovat, aby daňový subjekt doložil svá tvrzení jinak než pouze formálními daňovými doklady. Předtím však musí správce daně unést své důkazní břemeno ohledně toho, že o souladu dokladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61). Pokud se mu to podaří, je na daňovém subjektu, aby doložil pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigoval. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Je tedy v zájmu daňového subjektu, aby v průběhu své činnosti zajišťoval důkazy potvrzující faktickou realizaci plnění a jeho rozsahu.

[20] NSS nezpochybňuje, že různá odvětví, tedy i reklama v oblasti motorsportu, mají svá specifika. Bez ohledu na to však „*plátce daně má povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno*“ (rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133). Dále platí, že „*určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné*“ (rozsudky NSS ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, či ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, bod 32, a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 15).

[21] Celou kasační stížností se prolíná argument, že byla prokázána spolupráce mezi stěžovatelkou a společností Rentor (což ostatně nezpochybnil žalovaný ani městský soud). Jak však plyne z citované judikatury, prokázání spolupráce v obecné rovině není dostačující. Pro nárok na odpočet daně je nezbytné prokázat předmět i rozsah konkrétních uskutečněných plnění. To se stěžovatelce nepodařilo, jak NSS dále vysvětlí.

III. B. Pochybnosti správce daně a předmět a rozsah plnění

[22] Stěžovatelka namítá, že předmět plnění byl prokázán, neboť jím nepochybně byla reklamní spolupráce. Podle NSS však k přijetí takového závěru nepostačovalo prokázat, že mezi stěžovatelkou a společností Rentor existoval obchodní vztah a probíhala určitá spolupráce. Předmět plnění je třeba posoudit ve vztahu ke konkrétnímu daňovému dokladu. Stěžovatelka neprokázala přijetí konkrétních služeb. Z doložených dokladů není zřejmý ani jejich rozsah, a ani ten se stěžovatelce nepodařilo prokázat.

[23] Na sporné plnění byl dne 1. 12. 2020 vystaven daňový doklad č. 07902020, který stěžovatelka předložila správci daně. Je v něm uvedeno: „*Fakturujeme Vám za provedené reklamní služby dle smlouvy ze dne 2. 1. 2020 za 12/2020.*“ Faktura je vystavena na částku 484 000 Kč (400 000 Kč za plnění a DPH).

[24] Stěžovatelka předložila správci daně také smlouvu zmíněnou ve faktuře. V jejím bodě II bylo plnění vymezeno následovně: „*Za účelem reklamy a propagace činnosti firmy REGION RACING se firma RENTOR RACING zavazuje označit znakem (logem) firmy REGION RACING závodní automobily rallye a tak propagovat činnost firmy REGION RACING.*“ Bod III smlouvy obsahoval tuto specifikaci: „*Povinnosti vyplývající z článku II. je firma RENTOR RACING povinna plnit při závodech rallye Mistrovství ČR. Z podniků jsou vysílány televizní přenosy společnostmi Eurosport, ČTsport, NOVA sport a veškeré informace, včetně výsledků, aktualit a fotografie jsou zveřejňovány na firemních stránkách www.rentor.cz.*“ Dále byla ujednána odměna ve výši 400 000 Kč bez DPH za každý měsíc roku 2020 a smluvní pokuta 5 000 Kč pro případ, že „*na některém z označení nebude firma RENTOR RACING propagovat činnost firmy REGION RACING.*“ Dále stěžovatelka doložila výpis ze svého bankovního účtu prokazující úhradu fakturované částky.

[25] Správce daně zaslal stěžovatelce dne 24. 3. 2022 výzvu k prokázání skutečností, konkrétně toho, že přijala sporné plnění v rozsahu deklarovaném na daňovém dokladu a od dodavatele Rentor. Stejný požadavek formuloval správce daně i ve výzvě ze dne 9. 8. 2022. Ve třetí výzvě ze dne 13. 6. 2023 požadoval správce daně prokázat přijetí plnění v rozsahu deklarovaném na daňovém dokladu, příp. prokázat skutečný rozsah přijatého plnění včetně jeho hodnoty. Dospěl totiž k závěru, že ze stěžovatelčiných podání a doposud předložených důkazů a provedených výsledků nevyplynulo, že by plnění namísto společnosti Rentor uskutečnil jiný subjekt, který by mohl být plátcem DPH. Správce daně nevyloučil, že stěžovatelka mohla přijmout zdanitelná plnění. Podle něj však neprokázala přijetí deklarovaného plnění v rozsahu podle daňového dokladu.

[26] Správce daně ve výzvě popsal své pochybnosti. Spočívaly především v nedostatečnosti předložených dokladů. Ačkoli předmět a rozsah plnění nemusí být na

pokračování

daňovém dokladu uveden vyčerpávajícím způsobem a lze odkázat na další listiny, je třeba, aby bylo patrné, za jaká plnění a v jakém rozsahu či množství je cena účtována. Ve stěžovatelských případech bylo plnění na faktuře vymezeno neurčitě a odkázáno bylo na nedostatečně určitá smluvní ujednání (výše body [23]-[24]).

[27] Podle § 29 odst. 1 písm. f) a i) zákona o DPH patří k náležitostem daňového dokladu rozsah a předmět plnění a jednotková cena. Správce daně uvedl, že rozsah je ve faktuře uveden pouze celkovou hodnotou plnění a ve smlouvě je částečně konkretizován (Rentor se zavazuje označit znakem logem firmy *REGION RACING závodní automobily rally* a tak propagovat její činnost). Nebylo však uvedeno, které automobily, kdy a v jakém počtu mají být označeny, kdo vozidla označí a chyběly i podrobnosti ohledně umístění či rozměrů a typu loga. Z čl. III smlouvy je patrné pouze to, že se mělo jednat o automobily účastníci se závodů rallye Mistrovství ČR. Podrobnosti týkající se označení většinou hrají zásadní roli při určení ceny reklamy.

[28] Smlouva, kterou stěžovatelka uzavřela s dodavatelem Rentor, obsahovala jen základní ujednání bez specifikace jeho povinností a konkrétního rozsahu propagace. Správce daně zjistil, že jiné rámcové smlouvy týkající se reklamních služeb, které stěžovatelka uzavřela, obsahovaly pevně dohodnuté a podrobné smluvní podmínky. Předmět smlouvy a rozsah reklamy (počet log i jejich umístění) v nich byl jasně určen a byla stanovena povinnost doložit činnost po ukončení spolupráce (prostřednictvím výsledkových listin, fotografií, článků z novin či časopisů apod.). Podle správce daně tedy smlouva se společností Rentor svým obsahem vybočila ze stěžovatelského běžného smluvního standardu. O rozsahu plnění nic nevypovídá ani to, že stěžovatelka uhradila společnosti Rentor částku podle faktury.

[29] Podle správce daně ani další doložené důkazní prostředky (desky s fotodokumentací, výsledky a statistikami, CD disky a kalendář se snímky ze závodní sezóny 2020) neprokazují předmět a rozsah plnění, neboť nebylo zřejmé, že by se vztahovaly ke konkrétnímu plnění. Podle smlouvy neměla být reklama zajišťována na motokrosových závodech, neboť se týkala závodů rallye. O rozšíření smlouvy na motokrosové závody hovořil svědek Ing. Vlček, avšak jeho tvrzení byla neurčitá a nekonkrétní co do množství i frekvence (srov. dále část III. E. tohoto rozsudku). Správce daně dále uvedl, že na videozáznamech z motokrosových závodů je vidět logo stěžovatelky podél trati či na tabuli za probíhajícími rozhovory s jezdci. Na jezdciích či motocyklech však její logo identifikovat nelze. Plnění tak bylo i jiného obsahu, než mělo být podle uzavřené smlouvy, neboť logo bylo umístěno i na jiných předmětech než závodních automobilech (v zázemí týmu, webových stránkách, televizních spotech, reklamních bannerech, reklamních plochách podél závodního okruhu, na sociálních sítích či reklamním textilu). K zajištění reklamy na motokrosových závodech žádná smlouva doložena nebyla. Veškeré audiovizuální podklady se tedy týkají motokrosových akcí a reklamní propagace blíže nespecifikovaného a nedoloženého rozsahu.

[30] NSS souhlasí s tím, že správce daně unesl své důkazní břemeno stran skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených důkazních prostředků. Ty skutečně předmět ani rozsah plnění neprokazují. Ve shodě s městským soudem NSS podotýká, že závody, ke kterým byly doloženy videozáznamy, se ani nekonaly v posuzovaném zdaňovacím období, a především z ničeho neplyne ani souvislost s částkou

uvedenou na daňovém dokladu. Svědek Vlček sice uvedl, že v prosinci 2020 zřejmě proběhly jeden nebo dva závody, z nichž jeden se asi konal v Kopřivnici. Žádná konkrétní a určitá tvrzení však nepředestřel a nic bližšího ohledně plnění uskutečněného na závodech konaných v prosinci 2020 prokázáno nebylo. Soubor *Marketingové plnění MM ČR motokrosu 2020* podle správce daně neměl důkazní potenciál, neboť z něj nebyla zřejmá jakákoli provázanost s reklamními službami, které měly být dodány podle sporného daňového dokladu. Správce daně podotkl, že nezpochybnil uskutečnění závodů ani to, že na nich bylo viditelné logo stěžovatelky. V sedmi albech a na motokrosové kalendáři se nachází fotografie motokrosových závodů, závodníků a zázemí týmu s logem stěžovatelky. Chybí však identifikace toho, na jakých závodech či v jakém období byly pořizeny, a proto není zjevná vazba těchto důkazních prostředků k částce fakturované za prosinec 2020.

[31] Časově i místně specifikované byly materiály k závodu Rallye Vyškov konanému ve dnech 11. a 12. 9. 2020. Kasačnímu soudu, stejně jako soudu městskému, není zřejmé, jak mohou fotografie ze závodu konaného v září 2020 prokázat předmět a rozsah zdanitelného plnění, která měla stěžovatelka přijmout až v následném zdaňovacím období prosinec 2020. Stěžovatelka tuto skutečnost nevysvětlila; pouze poukazovala na pravděpodobnost toho, že pokud spolupráce probíhala v září, pokračovala i nadále. Dvě malá loga umístěná na blatníku závodního vozidla by neměla potenciál prokázat rozsah plnění podle daňového dokladu, který ostatně nebyl žádným důkazním prostředkem vymezen.

[32] Je pravdou, že společnost Rentor uvedla sporné plnění v kontrolním hlášení a její jednatel Ing. Vlček potvrdil spolupráci se stěžovatelkou. Ani on však nespécifikoval rozsah poskytnutých plnění. Uvedl, že konkrétní rozsah reklamních služeb plyne ze zpráv o reklamní činnosti za rok 2020, která však správci daně nebyla navzdory jeho výzvě předložena. Svědek Ing. Vlček nespécifikoval ani způsob a parametry, na jejichž základě byla určena cena. Správci daně nebylo sděleno, z jakých konkrétních úkonů se cena skládá, aby mohl ověřit, zda se jednalo o cenu obvyklou. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 daňového řádu navštívil také webové stránky společnosti Rentor, kde bylo logo stěžovatelky umístěno na hlavní stránce mezi partnery. Správce daně však nenalezl žádné obrazové či audiovizuální záznamy, které by zachycovaly závodní vozy týmu Rentor s logem stěžovatelky v rozhodném období.

[33] Stěžovatelka v reakci na první výzvu správce daně doložila přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2020, smlouvu s dodatkem, fakturu, potvrzení úhrady, desky s fotodokumentací, výsledky a statistikami, CD disky, kalendář se snímky ze závodní sezóny 2020 a písemné vyjádření. K dalším výzvám správce daně stěžovatelka sdělila, že veškeré doklady pro unesení svého důkazního břemene již předložila. NSS se ztotožnil s tím, že doložené podklady nemohly vyvrátit pochybnosti správce daně.

III. C. Smlouva o zajištění reklamy a cenová nabídka

[34] NSS stěžovatelce přisvědčil v tom, že doložila smlouvu, fakturu a rovněž prokázala její úhradu. Nelze však pominout, že přes smluvní ujednání stěžovatelka a svědek Ing. Vlček tvrdili, že se jednalo o propagaci loga stěžovatelky především na motokrosových závodech. Podle smlouvy tak nebylo plněno. Není proto podstatné, zda jsou zmiňované rallye závody

pokračování

Mistrovství České republiky konkrétním seriálem s pevně daným harmonogramem, jak stěžovatelka namítá v kasační stížnosti. Za podstatné NSS považuje, že smlouvou ani jiným důkazem nebyl doložen předmět a rozsah plnění.

[35] Nebyla doložena žádná ujednání stran toho, kde bude logo umístěno, zda na závodních automobilech, doprovodných automobilech, v zázemí, či např. na dresech. Nebylo postaveno na jisto ani to, zda měly být během závodu distribuovány tiskoviny s logem stěžovatelky, v jakém počtu měla být loga umístěna, ani další detaily, které stěžovatelka ve smlouvách s jinými subjekty sjednávala. Na tuto skutečnost upozornili i městský soud (bod 49 napadeného rozsudku) a žalovaný (bod 23 napadeného rozhodnutí). Není tedy pravdou, že by (jak tvrdí stěžovatelka) neuvedli, jak mohlo přesnější vymezení smluvních parametrů vypadat. Žádným důkazem nebyla upřesněna podoba plnění.

[36] Obecnost smlouvy, která se v závěru ani nevztahovala k plnění, které mělo údajně být předmětem fakturace, by sama o sobě nebyla důvodem pro odepření nároku na odpočet. V obchodních vztazích nepochybně není neobvyklé, pokud jsou detaily vzájemné spolupráce mezi obchodními partnery sjednány a upřesněny až následně, např. v době po uzavření rámcové smlouvy. V posuzované věci je však problematické, že stěžovatelka takovou dodatečnou specifikaci předmětu a rozsahu plnění nedoložila žádnými dalšími dokumenty (např. dodatky ke smlouvě, objednávkami či zmiňovanou cenovou nabídkou). Předmět ani rozsah plnění nebyl ve smlouvě konkrétně určen ani jinak doložen. Není tak jasné, co bylo proti fakturované částce plněno, a tedy ani to, jak byla určena fakturovaná cena. Stěžovatelka nepředložila ani žádné důkazy z období po uskutečnění smluvního plnění, které by prokazovaly předmět a rozsah plnění v rozhodném zdaňovacím období (fotografie, články z novin, výsledkové listiny, rozpis fakturovaných reklamních úkonů apod.).

[37] Tím se nyní posuzovaná věc podstatně liší od případu řešeného rozsudkem NSS č. j. 8 Afs 111/2022-36, kterým stěžovatelka argumentovala v kasační stížnosti. V tam posuzovaném případě založili žalovaný a krajský soud svůj závěr o neprokázání rozsahu plnění na tom, že z důvodu zranění závodníka nemohla propagace proběhnout v rozsahu sjednaném ve smlouvě. Stěžovatelka v tamní věci však doloženými důkazními prostředky prokázala, že jí dodavatel poskytl propagaci při sportovních akcích (a z fotografií je i zřejmé na kterém místě a v jaký den), na sportovním motocyklu, dresu jezdce, na reklamním poutači u zázemí týmu i při návštěvě sportovního zařízení (posilovny). Důkazy byly konzistentní a korespondovaly se svědeckými výpověďmi. Nejasnosti ohledně rozsahu po zásahu vyšší moci (zranění jezdce) přitom byly podle NSS v daňovém řízení dostatečně vysvětleny.

[38] Stěžovatelka v nyní posuzované věci však nepředložila žádné důkazy prokazující předmět a rozsah plnění. Z předložených fotografií neplyne, k jakému období se vztahují, případně se vztahují k jinému zdaňovacímu období (viz body [29] a [30] a část III. D tohoto rozsudku). Podstatnou odlišností od případu řešeného rozsudkem NSS č. j. 8 Afs 111/2022-36 je tedy zcela jiná vypovídací schopnost předložených důkazních prostředků. Pokud by stěžovatelka doložila jasné důkazy o předmětu a rozsahu sporného plnění, nebyla by obecně formulovaná smlouva důvodem pro neuznání jejího nároku na

odpočet DPH. To však stěžovatelka neučinila. Vzhledem k odlišnému skutkovému stavu NSS souhlasí s městským soudem, že pro nynější věc nejsou příléhavé závěry rozsudku č. j. 8 Afs 111/2022-36.

[39] Podle stěžovatelky jsou dále nekorektní některé závěry žalovaného (s. 6 a 10 napadeného rozhodnutí), který k měsíční částce připočetl DPH a nezohlednil, že k fakturaci nedocházelo na měsíční bázi, neboť sezóna byla poznamenána pandemií onemocnění covid-19. Městský soud připustil, že tvrzení žalovaného jsou v tomto ohledu nepřesná, nicméně neshledal důvod proto zrušit jeho rozhodnutí. Žalovaný totiž při posouzení daného zdaňovacího období vycházel ze správné částky. Údajem o celkové částce roční odměny pouze podpůrně podtrhl své závěry o tom, že chyběla specifikace rozsahu plnění. Nemohlo tak být prokázáno, zda stanovená cena odpovídá reálně provedenému druhu a množství reklamních úkonů. Takové výpočty podle stěžovatelky naznačují, že k ní žalovaný nepřistupoval neutrálně, že její důkazy bagatelizoval, a naopak zveličoval argumenty proti ní. Kromě uvedení celkové hodnoty plnění podle smlouvy, jež bylo jen podpůrným argumentem, však stěžovatelka nespifikovala, v čem ještě měl zaujatý přístup žalovaného spočívat. NSS proto rovněž obecně uzavírá, že hodnocení důkazů předložených stěžovatelkou nevykazuje známky toho, že by vůči ní žalovaný postupoval jakkoli diskriminačním způsobem. Stěžovatelka podle správce daně nepředložila dostatečně přesvědčivé důkazy pro to, aby bylo možné její nárok uznat. S tímto závěrem se, stejně jako městský soud, ztotožnil i soud kasační.

[40] Stěžovatelka dále poukázala na bod 45 napadeného rozsudku. Městský soud v něm odkázal na s. 6 žaloby, kde stěžovatelka uváděla, že daňovým orgánům předložila ucelený řetězec důkazů o proběhlém plnění, a doplnila, že „*tento řetězec odpovídá běžné obchodní praxi (cenová nabídka, dohoda, faktura, úhrada, plnění)*.“ Městskému soudu nebylo zjevné, zda dokumenty uvedené v závorce považuje stěžovatelka za běžnou obchodní praxi, nebo se mělo jednat o odkaz na dokumenty, které stěžovatelka v daňovém řízení předložila a které podle ní představují ucelený řetězec důkazů. V kasační stížnosti stěžovatelka uvedla, že citovaný text se týkal běžné obchodní praxe i toho, že tato praxe byla v dané věci naplněna. Stěžovatelka tvrdí, že cenová nabídka byla ústní a potvrdil ji Ing. Vlček. K tomu poukázala na otázku č. 11 v protokolu o výslechu svědka.

[41] S tím se však NSS neztotožnil. Správce daně se v otázce č. 11 svědka zeptal na průběh spolupráce, tedy zda proběhla nabídka služeb nebo poptávka stěžovatelky, zda a jak proběhla objednávka apod. Svědek odpověděl: „*Mám za to, že se setkáváme na závodních podnicích s panem Erikem Provazníkem (jednatel stěžovatelky, pozn. NSS). Vznikla nějaká konverzace na toto téma a pan Provazník usoudil, že naše reklamní služby budou přínosem pro jeho společnost.*“ Taková obecná odpověď pak ani podle názoru NSS neposkytuje žádné informace o konkrétních plněních či způsobu určení ceny, a nedá se ani označit za předloženou cenovou nabídku, jak tvrdí stěžovatelka. Je sice pravdou, že daňový subjekt si může sjednat parametry obchodní spolupráce ústně, musí pak ale počítat s tím, že bude nezbytné předložit jiné důkazy pro to, aby unesl své důkazní břemeno. NSS podotýká, že v odpovědi na otázku č. 7 Ing. Vlček sice uvedl, že měsíční částka je stanovena ročním průměrem, neboť počet sportovních akcí během roku je různý, nicméně jak již NSS upozornil výše, pro uznání nároku na odpočet je nezbytné určení konkrétního předmětu

pokračování

a rozsahu plnění. Ing. Vlček blíže nespecifikoval, jakým způsobem a na základě jakých konkrétních parametrů byl roční průměr pro stanovení úhrady prosincového plnění vypočítán, z kterých let výpočet vycházel a jaké hodnoty byly základem výpočtu. Ve své odpovědi odkázal na podklady a zprávy o reklamní činnosti, které dle něj byly stěžovatelce předány. Tyto však správci daně nikdy nebyly doloženy (viz také bod [51] tohoto rozsudku). Správce daně nemohl ověřit, jakým způsobem byla cena sestavena či z čeho sestává.

III. D. Předložená fotodokumentace

[42] Stěžovatelka dále poukázala na fotodokumentaci, která podle ní prokazuje spolupráci mezi ní a společností Rentor. Podle NSS není sporu o tom, zda tato spolupráce probíhala, a nezpochybňovaly to daňové orgány ani městský soud (bod 54 napadeného rozsudku). Otázkou je předmět a rozsah plnění, jehož se týkala faktura za zdaňovací období prosince 2020. Judikatura zabývající se doložením jisté míry pravděpodobnosti, na niž stěžovatelka v této souvislosti odkázala, nezbavuje daňový subjekt důkazního břemene. Stěžovatelka byla povinna předložit důkazy o konkrétním předmětu a rozsahu plnění, které bylo poskytnuto oproti částce vyfakturované na daňovém dokladu.

[43] Stěžovatelka odkázala na facebookovou stránku společnosti Rentor, kde byl zveřejněn příspěvek popisující spolupráci obou subjektů. Snímek obrazovky zachycující příspěvek ze dne 10. 3. 2021 předložila již v daňovém řízení. Jedná se o fotografii závodního rallye vozidla, k němuž je připojen textový podtitul: „*Děkujeme, že s námi závodíte*“ a logo stěžovatelky spolu s textem, že jde o partnera závodního týmu Rentor. Podle žalovaného i městského soudu tento důkazní prostředek nemůže prokázat, že se vztahuje právě k šetřenému plnění, natož vypovědět něco o jeho rozsahu. Popisek příspěvku přispívá k závěru, že mezi stěžovatelkou a společností Rentor spolupráce probíhala, není však konkrétní. Uvádí se pouze, že „*Dalším z našich partnerů je REGION racing team. S členy region racing se pravidelně setkáváme na závodech a víme, že jejich práce je ve všech směrech na vysoké úrovni, ať už jde o závodní činnost, reklamní služby nebo ocelové a vázací prostředky*“.

[44] NSS proto souhlasí s městským soudem, že tento facebookový příspěvek, který pouze v obecné rovině deklaruje spolupráci mezi dotčenými subjekty, aniž by obsahoval jakékoli bližší údaje ke konkrétnímu plnění, není způsobilý prokázat tvrzení stěžovatelky ohledně sporného plnění, především pak jeho rozsah. Na tom nic nemění ani její tvrzení, že jde o fotografii z doby, kdy ještě nezačala sezóna 2021, a muselo se tedy jednat o snímek ze sezóny předchozí. Ačkoli nelze vyloučit, že byl snímek pořízen v roce 2020, nebyl prokázán jeho vztah k plnění, jehož se týkala právě sporná faktura.

[45] Obdobně i stěžovatelčina loga umístěná na webových stránkách společnosti Rentor potvrzují vzájemnou spolupráci, nikoli však sporné plnění. NSS nesouhlasí se stěžovatelkou, že městský soud tento důkazní prostředek bagatelizoval. Probíhající spolupráce neznamená, že stěžovatelka unesla své důkazní břemeno ohledně předmětu a rozsahu plnění, na něž byl vystaven daňový doklad. I pokud by bylo prokázáno, že Rentor považoval stěžovatelku za významného obchodního partnera, nezbavuje ji to povinnosti prokázat konkrétní předmět plnění včetně jeho rozsahu.

[46] Podle stěžovatelky byl nesprávně hodnocen i další důkaz v podobě fotografií ze závodu Rallye Vyškov konaného ve dnech 11. a 12. 9. 2020, konkrétně fotografie vozu, na jehož zadním blatníku je umístěno její logo. Městský soud ke stěžovatelčině námitce, že žalovaný tento důkaz nehodnotil, odkázal na bod 27 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný mj. uvedl, že tento důkaz nemá potenciál prokázat rozsah sporného plnění, jenž nebyl žádným důkazem vymezen. Žalovaný podle městského soudu zhodnotil důkazní prostředek ve vztahu k předmětu dokazování (rozsahu dotčeného zdanitelného plnění) a dospěl k závěru, že neprokazuje rozsah přijatých reklamních plnění. Takové hodnocení je sice stručné, nicméně kasační soud je ve shodě s městským soudem považuje za dostačující. Fotografie ze závodu konaného v září 2020 se totiž zjevně týkají jiného než sporného zdaňovacího období (bod 55 napadeného rozsudku), což stěžovatelka nezpochybnila. Fotografie neprokazuje, že spolupráce probíhala i ve zdaňovacím období prosince 2020; fakturace byla vystavena za provedené reklamní služby v prosinci 2020. NSS se ztotožnil se závěrem městského soudu, že fotografie ze závodů konaných v září 2020 nevypovídají nic o tom, zda byly reklamní služby poskytnuty i v prosinci 2020, ani o rozsahu takového plnění (viz také výše body [29]-[30]).

[47] Stěžovatelka také poukázala na další předložené důkazy (8 ks desek s fotodokumentací, desky s výsledky a statistiky, 5x CD disky, kalendář obsahující snímky ze závodní sezóny 2020 a soubor *Marketingové plnění MM ČR motokrosu 2020*). Městský soud podle ní dospěl k nesprávnému závěru, že motocyklové závody jsou zcela mimo předmět dotčené smlouvy. Předmět smlouvy totiž může být rozšiřován ústně, což potvrdil i svědek Ing. Vlček, a je to v souladu s judikaturou NSS.

[48] Podle NSS je však podstatné, že stěžovatelka neprokázala předmět a rozsah plnění skutečně poskytnutých za sporné zdaňovací období, a to ani ve vztahu k motokrosovým závodům. Takový důkazem nemůže být výpověď Ing. Vlčka, který sice uvedl, že se plnění vztahovala na motokrosové závody, tato tvrzení však byla nekonkrétní co do množství a frekvence těchto údajných plnění. Jiný důkaz vztahující se prokazatelně k plněním v řešeném zdaňovacím období nebyl v řízení předložen.

III. E. Výslech svědka Ing. Vlčka

[49] Podle stěžovatelky potvrdila svědecká výpověď bývalého jednatele společnosti Rentor Ing. Vlčka její spolupráci s touto společností, správnost smlouvy o reklamě i rozsah plnění. Městský soud sice připustil, že svědek uvedl řadu skutečností, avšak dospěl k závěru, že jeho tvrzení odporují obsahu smlouvy o reklamě. S tímto závěrem stěžovatelka nesouhlasí, neboť považuje za pochopitelné, že obsah neurčité smlouvy byl ústně zpřesňován a doplňován.

[50] Podle NSS se městský soud uvedené svědecké výpovědi řádně věnoval (bod 56 napadeného rozsudku). Následně přitakal závěru žalovaného, že svědek sice popsal plnění, která měla společnost Rentor stěžovatelce poskytnout (*„umístění loga společnost Region racing na závodních motocyklech společnosti Rentor, dále o logo v zázemí týmu, na doprovodných vozidlech, dresech jezdců, webových stránkách, televizních spotech, reklamních bannerech, reklamních plochách podél závodního okruhu, online přenosech na youtube a dalších*

pokračování

platformách, na sociálních sítích, na závodních automobilech, reklamní textil, který je distribuovaný divákům na závodních akcích a týmové oblečení“), neupřesnil však jejich množství ani frekvenci, a navíc jeho tvrzení nebyla v souladu se smlouvou. Podle městského soudu totiž bylo předmětem smlouvy pouze označování závodních automobilů logem stěžovatelky, a to při závodech Mistrovství ČR v rallye.

[51] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že smluvní strany mohou obsah smlouvy ústně doplňovat a rozšiřovat. To však nemění nic na tom, že stěžovatelka byla povinna prokázat uskutečnění konkrétního plnění a jeho rozsah. Podle NSS je stěžejní, že svědecká výpověď potvrzuje spolupráci společnosti Rentor se stěžovatelkou pouze v obecné rovině. Okolnosti existence, ceny, počtu, povahy a dalších rozhodných okolností týkajících se plnění, která měla být poskytnuta, zůstaly v rovině obecných a nepodložených tvrzení. Nebyl předložen žádný rozpis fakturované částky. Svědek odkazoval na zprávu o reklamní činnosti za rok 2020, v níž měl být uveden rozpis provedených reklamních úkonů. Kasační soud zdůrazňuje, že správce daně požadoval po svědkovi i po stěžovatelce doložit rozpis plnění. Takový dokument mohl významným způsobem zlepšit důkazní situaci stěžovatelky, případně prokázat její nárok na odpočet DPH; daňovým orgánům však nebyl předložen.

[52] Podle NSS dále není podstatné, že v posuzované věci nevyšla najevo žádná podezřelá okolnost (např. že by obchodní partner reálně nevykonával žádnou činnost nebo byl nespolehlivým plátcem DPH). Klíčové je, že stěžovatelka neprokázala předmět a rozsah plnění, za něž bylo fakturováno a také zapláceno 484 00 Kč včetně DPH. Podezřelé okolnosti obvykle jen utvrdí správce daně v jeho pochybnostech o věrohodnosti, průkaznosti a pravdivosti předložených dokladů. V posuzované věci však byly nedostatečně průkazné již samotné doklady, které stěžovatelka v daňovém řízení předložila. Ačkoli formální nedostatky dokladů nemohou bez dalšího vést k odepření nároku na odpočet DPH, musí daňový subjekt splnění podmínek pro jeho uplatnění prokázat jinak, obvykle důkazními prostředky mimo jeho účetnictví. To se však stěžovatelce nepodařilo.

III. F. Judikatura, na kterou stěžovatelka odkázala

[53] Stěžovatelka na podporu své argumentace citovala některá rozhodnutí NSS i Ústavního soudu. Kasační soud však má za to, že odkazovaná judikatura není přílehlavá na nyní posuzovanou věc, jak dále vysvětlí.

[54] Je pravdou, že při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu. V situaci řešené nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 správce daně znemožnil daňovému subjektu unést důkazní břemeno, neboť odmítal jakýkoli jiný důkaz svědčící o uskutečnění výdajů než doklad o nákupu zboží splňující náležitosti § 11 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Odlišnost tohoto případu od nyní posuzované věci je tedy zjevná. Správce daně totiž stěžovatelku opakovaně vyzýval, aby předložila důkazy k prokázání svých daňových tvrzení. Při volbě důkazních prostředků ji přitom nijak neomezoval.

[55] Podle rozsudku NSS č. j. 5 Afs 99/2015-106 nelze v procesu dokazování pojímat daňový doklad jako izolovaný dokument. Váže se k němu totiž řada dalších dokladů

a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby a tvoří spolehlivou auditní stopu dokumentující tok plnění. V nynějším případě však stěžovatelka k neurčité smlouvě, faktuře a potvrzení o úhradě žádný další doklad či záznam vztahující se ke spornému plnění nedoložila. Ani za pomoci jiných důkazních prostředků se jí tedy nepodařilo vytvořit spolehlivou auditní stopu, jejímž prostřednictvím by bylo možné ověřit předmět a rozsah plnění. Takovými důkazy nebyly předložená fotodokumentace ani svědecká výpověď Ing. Vlčka, jak NSS vysvětlil v předchozích částech tohoto rozsudku.

[56] V obecné rovině lze souhlasit i s tím, že na daňový subjekt nelze přenést plnou odpovědnost za obchodní partnery v dodavatelsko-odběratelských vztazích, pokud se nejedná o nespolehlivé plátce DPH. Stěžovatelka odkázala na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 60/2017-60, podle něhož skutečnost, že daňový subjekt mohl vědět, měl vědět, či dokonce přímo věděl o veškerých popsanych objektivních okolnostech, které jsou následně zjištěny v daňovém řízení, prokazuje správce daně. Pokud daňový subjekt předešle své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo.

[57] Podle NSS se však tato úvaha týká podvodného jednání daňového subjektu, a není tak pro nynější věc přílehlavá. Stěžovatelka v této věci sice neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, zapojení do daňového podvodu jí však k tíži kladeno nebylo. Lze dodat, že správce daně odůvodnil, proč byla sporná smlouva neurčitá a odlišná od smluv, které stěžovatelka běžně uzavírala (výše bod [28]). NSS dodává, že i pokud by bylo součástí stěžovatelčiny běžné obchodní praxe uzavírat neurčité smlouvy, nezbavilo by ji to povinnosti prokázat uskutečnění plnění včetně konkrétního předmětu a rozsahu.

[58] Přílehlavý není ani stěžovatelčin odkaz na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 81/2007-60, podle něhož nelze po daňovém subjektu neustále vyžadovat další důkazní prostředky. To správce daně po stěžovateli nepožadoval. V odkazované věci doložil daňový subjekt formálně bezvadné daňové doklady, skladové karty, záznamní evidenci k DPH, výsledovky podle jednotlivých měsíců, hlavní knihu, inventury zásob, pokladní doklady, výpisy z bankovních účtů apod. a při ústním jednání popsal detaily spolupráce s dodavateli. Správce daně mu však kladl k tíži nekontaktnost dodavatelů, kteří v rozhodné době byli existujícími subjekty registrovanými k DPH, a nepředestřel jiné důvodné pochybnosti, které by vyvracely věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených dokladů. NSS proto v dané věci konstatoval, že v takové situaci již po daňovém subjektu nelze požadovat další důkazy.

[59] Popsané skutkové okolnosti se podle kasačního soudu zjevně odlišují od nyní posuzované věci. Stěžovatelka doložila pouze daňové doklady neodpovídající požadavkům § 29 odst. 1 písm. f) a i) zákona o DPH, neurčitou smlouvu a potvrzení o úhradě. Mohla předložit např. fotografie či videozáznamy, na nichž by bylo patrné logo a datum a místo konání sportovní akce, a které by se vztahovaly k posuzovanému zdaňovacímu období, rozpis provedených reklamních úkonů, objednávky, dohodu o specifikaci jednotlivých plnění, cenovou nabídku či jiné důkazní prostředky podle svého uvážení. Požadavky správce

pokračování

daně v posuzované věci s ohledem na to, co stěžovatelka v daňovém řízení doložila, nevybočují z běžného standardu toho, co by měl daňový subjekt prokazovat.

[60] Postup žalovaného nebyl ani v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 173/13 a rozsudkem NSS č. j. 8 Afs 23/2018-37. Stěžovatelka poukazovala především na obecné závěry, podle nichž nelze po daňovém subjektu požadovat prokázání jeho tvrzení s absolutní jistotou. K ničemu takovému však v případě stěžovatelky nedošlo, jak NSS vysvětlil výše.

IV. Závěr a náklady řízení

[61] NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[62] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 26. února 2026

Sylva Šiškeová
předsedkyně senátu