



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Lenky Krupičkové, soudce JUDr. Jaroslava Vlašína a soudkyně Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **AGRS, a. s.**, se sídlem Přívozní 1054/2, Praha, zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 2. 2025, č. j. 3 Af 2/2024 - 73,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozsudek městského soudu

[1] Žalobkyně se zabývá zajišťováním reklamních služeb na sportovních utkáních a v tištěných periodikách. Dne 7. 3. 2021 u ní v rámci vybrané působnosti zahájil Finanční úřad pro Pardubický kraj kontrolu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v rozsahu přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období duben 2018, kterou dne 12. 7. 2021 rozšířil na období červen až září 2018. Na základě kontrolních zjištění Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) neuznal uplatněný nárok na odpočet daně z dokladů vystavených dodavateli Koratip top s. r. o. (dále jen „Koratip“), ACHTAMAR MEDIA, s. r. o. (dále jen „Achtamar“) a NIKA Group, spol. s r. o. v likvidaci (dále jen „Nika“). Žalobkyně podle něj neprokázala přijetí daných zdanitelných plnění. Správce daně proto žalobkyni doměřil DPH dodatečnými platebními výměry ze dne 2. 5. 2022 a současně jí uložil povinnost uhradit odpovídající penále.

[2] Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání. V odvolacím řízení žalovaný uložil správci daně doplnit dokazování o svědecké výpovědi tehdejších jednatelů dodavatelů, Davida Janouška (Achtamar) a Daniela Kolmana (Koratip a Nika). Po doplnění dokazování dospěl žalovaný k závěru, že žalobkyně v případě marketingových služeb od Achtamar a Koratip neprokázala rozsah plnění, zatímco u provizních odměn poskytovaných společností Nika a Koratip neodstranila pochybnosti o samotné fakticitě plnění. Žalovaný s tímto závěrem seznámil žalobkyni a poté rozhodnutím ze dne 25. 1. 2024, zamítl její odvolání a dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Soud předeslal, že žalobkyně reaguje na vypořádání svých argumentů žalovaným pouze v omezené míře, přičemž s jeho závěry se soud ztotožnil. Ve shodě s ním městský soud konstatoval, že důkazní břemeno tížilo žalobkyni, nikoliv daňové orgány. Jími vydané výzvy, zejména ty z července 2023, totiž obsahovaly dostatečně konkrétní a závažné pochybnosti týkající se splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně. Tyto se žalobkyni nepodařilo rozptýlit, byť předložila značné množství důkazních prostředků. K tomu městský soud rekapituloval skutkové závěry žalovaného. Jeho hodnocení shledal uceleným a přesvědčivým, a to zejména s ohledem na komplexní hodnocení jednotlivých důkazů, které samy o sobě měly omezenou vypovídací schopnost. Dodal, že smlouva s Achtamar z roku 2012 měla rámcový charakter a předpokládala písemné objednávky obsahující konkretizaci jednotlivých reklamních plnění, včetně jejich rozsahu. Takto však žalobkyně a její dodavatel nepostupovali, a proto nebyla schopna doložit svá tvrzení o uskutečnění konkrétních reklamních plnění písemnými důkazy. Neexistenci písemných objednávek *de facto* potvrdil i svědek Janoušek. Ve vztahu k jediné doložené objednávce ze dne 1. 10. 2017 městský soud souhlasil s žalovaným, že v ní absentuje rozsah plnění. Ten podle něj neobsahují ani předložené předávací protokoly. K prokázání rozsahu služeb poskytovaných žalobkyni společnostmi Achtamar a Koratip nevedly ani výpovědi obou svědků. Přestože správce daně kladl konkrétní dotazy, jejich odpovědi byly obecné a strohé, případně se svědci odmítli konkrétně vyjádřit. Svědci a zástupce žalobkyně pak svými podpisy stvrdili, že výpovědi byly řádně zaznamenány, a neměli vůči protokolům o výsledku žádné výhrady. Městský soud nepřisvědčil ani námitkám, že by správce daně neporozuměl ekonomické činnosti žalobkyně či na ni kladl nepřiměřené důkazní požadavky. Shodl se s ní však v tom, že provádění kontrolních postupů, které se týkají transakcí se stejnými dodavateli, u pěti různých správců daně je v rozporu se zásadou šetření práv daňových subjektů a vstřícnosti. Tato skutečnost však sama o sobě nemůže zprostit žalobkyni povinnosti doložit oprávněnost nároku na odpočet v daném zdaňovacím období. K poznámce žalovaného o antedatování smlouvy z roku 2012 městský soud uvedl, že nebyla pro posouzení věci relevantní. Dále neshledal nic závadného na důvodech, pro které žalovaný hodnotil hotovostní platby jako neprůkazné. K namítanému nedodržení daňové neutrality městský soud poukázal na to, že u dodavatele Achtamar nebyla daň na výstupu nijak prověřována. K výpovědi svědka Kolmana městský soud dodal, že tato byla v rozporu s písemným sdělením společnosti Czech News Center a. s. (dále jen „CNC“), s nímž byl zástupce žalobkyně při výsledku seznámen, pročez na ně mohl on sám reagovat. Závěrem městský soud nepřisvědčil ani tomu, že by z doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení musela být vyloučena úřední osoba, která se podílela na věci v prvním stupni. Odkázal k tomu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018,

pokračování

č. j. 1 Afs 172/2017 - 59, jímž byl překonán rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem citovaný žalobkyní.

II. Kasační stížnost

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu obsáhlou kasační stížností s odkazem na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Stěžovatelka považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. Městský soud podle ní převzal mechanicky a nekriticky závěry žalovaného a opomenul některé žalobní námitky. Konkrétně se jedná o námitku absence hodnocení důkazů ve vzájemných souvislostech a veškeré konkrétní námitky týkající se prokazování rozsahu a fakticity dodaných plnění. Námitkou nepřiměřenosti důkazního břemene se pak městský soud zabýval v jiném ohledu, než v jakém byla tvrzena v žalobě. Pominul rovněž konkrétní výhrady stěžovatelky týkající se roztříštěnosti procesu dokazování v důsledku vedení daňových kontrol pěti různými správci daně.

[6] V další části stěžovatelka namítá, že prokázala naplnění hmotněprávních podmínek odpočtu DPH. Městský soud podle ní pochybil, pokud nezrušil rozhodnutí žalovaného pro rozpor mezi jeho závěry a obsahem spisu. Dále nesouhlasí s důvody, pro které městský soud nepovažoval neprovedení důkazu nahrávkou výpovědi svědka Kolmana za pochybení. Její zástupce svým podpisem toliko souhlasil s obsahem zaznamenaných informací, nemohl však očekávat, jak s nimi bude žalovaný pracovat a že nezohlední vše, co svědek řekl. Městský soud pak shodně jako žalovaný hodnotil důkazní prostředky (které stěžovatelka v kasační stížnosti seznamovitě vyjmenovává) izolovaně. Tyto přitom ve svém souhrnu tvoří ucelenou auditní stopu a dokládají průběh transakcí. Daňové orgány se ani nepokusily vést dokazování směrem k otázce, co je v daném oboru běžnou obchodní praxí a zda s ní bylo jednání stěžovatelky v souladu. Městský soud se spokojil s tím, že správce daně vydal v návaznosti na předložené důkazní prostředky dostatečně určité a srozumitelné výzvy, avšak již neprovedl kritické hodnocení důvodů, pro které byly výzvy vydány, zejména zda tvrzené pochybnosti souvisely s hmotněprávními podmínkami odpočtu nebo spíše s prokazováním podvodu na DPH. Podle stěžovatelky ji daňové orgány ve skutečnosti podezíraly z podvodu na DPH, což se odrazilo ve stupňování jejich nesplnitelných požadavků na prokázání hmotněprávních podmínek a v nepřipustné argumentaci.

[7] Městskému soudu dále vytýká, že mylně dovodil povinnost výlučně písemných objednávek s dodavatelem Achtamar a absenci těchto objednávek. Podle stěžovatelky závěry žalovaného stran rozsahu plnění pomíjí, že se jednalo o individuální balíčky služeb, u nichž nebyly oceněny jednotlivé položky. Obsah těchto balíčků dokládají předložené objednávky, faktury, předávací protokoly, fotodokumentace i navazující plnění vůči odběratelům, které lze přímo párovat. Nedostatečnost dokladů z hlediska rozsahu plnění přitom nelze zakládat na domněnkách týkajících se osob dodavatelů. Stěžovatelka také poukazuje na to, že u dodavatele Achtamar byla kontrolována plnění uznána na výstupu a dovolává se dodržení principu neutrality daně, respektive ověření celého daňového tvrzení u Achtamar a případného vyloučení rovněž daně na výstupu. Podle ní nicméně svědčí o poskytnutí plnění již to, že je daný dodavatel vykázal na výstupu. Městskému soudu

vytýká, že na tuto argumentaci i na související odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2022, č. j. 1 Afs 212/2022 - 79 (věc *Melichar CZ*) reagoval pouze citací rozhodnutí žalovaného. V případě plnění přijatých od společnosti Nika stěžovatelka namítá, že daňové orgány nepochopily, co bylo skutečným předmětem plnění. Ten spočíval ve zprostředkování výhodných obchodních podmínek se společností CNC a následném přenechání těchto vztahů stěžovateli, včetně závazku společnosti Nika zdržet se další konkurence, za což jí náležela provize po dobu pěti let. Správci daně si však vytvořili vlastní verzi skutkového stavu a tomu přizpůsobili i směr dokazování. Dotazy položené společnosti CNC tak nesměřovaly ke skutečnému obsahu vztahu mezi stěžovatelkou a dodavatelem Nika. Její odpovědi ani výpověď svědka Kolmana proto nemohly vyvrátit tvrzení stěžovatelky. Případné rozpory mezi důkazními prostředky se pak daňové orgány ani nepokusily odstranit. Namísto toho účelově upřednostnily důkaz (sdělení CNC), který odpovídal jejich předem utvořeným závěrům.

[8] Závěrem stěžovatelka namítá, že daňové orgány postupovaly nepřiměřeně a nezákonně, pokud zahájily sedm paralelních kontrolních postupů u pěti různých správců daně k transakcím se stejnými dodavateli, pouze za různá zdaňovací období (duben 2018 až listopad 2021). Krom administrativní, časové a finanční zátěže jí tento postup znemožnil efektivní obhajobu a vedl k roztržiténosti dokazování. Jednotliví správci daně přistupovali různě k důkazním prostředkům, různě sdíleli informace a stalo se nepřehledným, které důkazní prostředky v tom kterém řízení již byly uplatněny. Takový postup je podle stěžovatelky v rozporu se základními zásadami daňového řízení a rovněž popírá smysl vybrané působnosti finančních orgánů. Městský soud sice označil tento postup za nevhodný, avšak nezkoumal jeho skutečné důsledky na projednávanou věc. S ohledem na to stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného a vrátil žalovanému věc k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného, replika stěžovatelky a duplika žalovaného

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasí s tím, že by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Poukazuje na konkrétní pasáže, kde se městský soud vypořádal s tvrzenými pominutými námitkami a dodává, že městský soud reagoval na žalobní argumentaci adekvátně a vyčerpal její podstatu. Žalovaný dále zdůrazňuje, že provedl analýzu nahrávky výslechu svědka Kolmana a v rozhodnutí z ní vycházel. Návrhu na zajištění blíže nespecifikovaných záznamů z médií nevyhověl pro jeho neurčitost a nezpůsobilost prokázat rozsah plnění. Co se týče unesení důkazního břemene, podotýká žalovaný, že rozhodující není množství důkazů, ale jejich vypovídací hodnota ve vztahu k vzneseným pochybnostem. Má za to, že v rozhodnutí podrobně vysvětlil, proč přetrvávaly trhliny v šetřených obchodních případech, a že nevznášel nepřiměřené požadavky na dokazování. Závěry rozsudku *Melichar CZ* podle něj nejsou na věc stěžovatelky přenositelné s ohledem na různost skutkových stavů. Odmítá rovněž, že by činnost stěžovatelky byla natolik specifická a živelná, aby nebylo možné řádně specifikovat a dokumentovat rozsah přijatých plnění způsobem, který by umožnil jejich zpětné prokázání. Jedná se o zcela elementární požadavek. Existenci eventuální specifické obchodní praxe, která by měla mít vliv na hodnocení důkazů, měla prokázat stěžovatelka. Městský soud pak zcela správně konstatoval, že podle smlouvy o spolupráci s dodavatelem Achtamar měly mít objednávky písemnou formu, což bylo porušováno. Žalovaný dále připomíná, že odmítl veškeré pochybnosti správce daně, které byly založeny

pokračování

na okolnostech hrajících roli při zkoumání účasti na podvodu na DPH. Proto byly v odvolacím řízení vydány výzvy k prokázání skutečností, které se zakládaly výhradně na konkrétních zjištěních plynoucích z obsahu daňových dokladů a dalších dokumentů předložených v řízení, jakož i svědeckých výpovědí, a směřovaly k prokázání rozsahu a fakticity plnění. Touto optikou bylo provedeno také následné hodnocení. Daňová tvrzení společnosti Achtamar pak nemohla sama o sobě prokazovat skutečné poskytnutí plnění. Správce daně není vázán formálním výsledkem řízení u jiných subjektů, navíc u tohoto dodavatele nebyla kontrolována daň na výstupu. Žalovaný dále odmítá, že by mylně porozuměl podstatě obchodní spolupráce se společnostmi Achtamar a Nika. Obecné označení balíku služeb však neumožnilo ověřit rozsah skutečně přijatých plnění. Přestože stěžovatelka sama tvrdí, že balíky byly vnitřně dělitelné, z důvodu obecnosti doložených dokladů zůstala jejich náplň zcela neurčitá. Tvrzení o tom, že plnění dodavatele Nika spočívalo v omisivním jednání, neodpovídá provedeným důkazům ani obsahu uzavřených smluv. Komisivní činnost dodavatele Nika coby zprostředkovatele pak nebyla prokázána. Nedošlo přitom k rozporům ve výpovědích sdělovaných jednou stranou, které by bylo nutné odstranit doplněním dokazování. Závěrem žalovaný uvádí, že prověřování navazujících zdaňovacích období v několika samostatných řízeních samo o sobě nezakládá nezákonnost postupu správce daně, natož vydaných rozhodnutí. Daným postupem nebyla dotčena procesní práva stěžovatelky ani výsledek dokazování. Důkazní břemeno tížilo stěžovatelku ke každému zdaňovacímu období samostatně, bez ohledu na způsob organizace daňových kontrol. Případné nesoulady v postupech správců daně neměly vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání a byly navíc korigovány v odvolacím řízení. S ohledem na to žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[10] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného replikou, v níž nad rámec kasační stížnosti upozorňuje na to, že důkaz nahrávkou výpovědi svědka Kolmana byl proveden pouze ve vztahu ke společnosti Nika, zatímco část týkající se společnosti Koratip i ostatní jím podané výpovědi byly opomenuty, přestože se týkaly totožných obchodních vztahů. Tato situace vznikla v důsledku množství daňových kontrol a opakovaných výsledků. Odmítnutí důkazů jako nadbytečných není kompatibilní se závěrem o neprokázání rozhodných skutečností a s povinností správce daně zjistit skutkový stav co nejúplněji. Dále stěžovatelka odkazuje na recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2025, č. j. 21 Afs 94/2025 - 83 (věc *Milkpol*), který podle ní potvrzuje nepřiměřenost důkazních nároků daňových orgánů v její věci. Dodává, že při daném rozsahu kampaní a paralelním průběhu mnoha sportovních utkání nemohla realizovat reklamu vlastními silami, a proto bylo nezbytné zapojení dodavatelů. K zahájení paralelních daňových kontrol stěžovatelka opakuje odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2021, č. j. 3 Afs 248/2019 - 52. Uzavírá, že aprobace takového postupu by do budoucna legitimizovala praxi, kdy jsou personální nedostatky správce daně přenášeny na daňové subjekty v rozporu se zásadami správy daní.

[11] V dalším podání stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud položil Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „SDEU“) následující předběžnou otázku: „*Brání články 167, 168 a 178 směrnice 2006/112/ES ve spojení s článkem 273 a se zásadou daňové neutrality a proporcionality takové vnitrostátní praxi, kdy správce daně – bez objektivních indicií podvodu a navzdory podkladům předloženým plátcem daně – opakovaně reaktivuje důkazní břemeno plátce daně pouze na základě obecných pochybností, domněnek nebo spekulací úředních osob,*

kteře nejsou podloženy důkazními prostředky obsaženými v daňovém spisu, a zároveň po plátcích požaduje prokázání naplnění hmotněprávních podmínek odpočtu v míře detailu, která fakticky znemožňuje uplatnění jinak materiálně splněného nároku na odpočet.“

[12] Žalovaný reagoval na repliku stěžovatelky duplikou. V ní poukazuje na to, že stěžovatelka nepřipustně rozšiřuje svou argumentaci související s neprovedením důkazu nahrávkou výsledku svědka Kolmana. Odkaz stěžovatelky na rozsudek ve věci *Milkpol* žalovaný shledává nepřipadným s ohledem na odlišné skutkové okolnosti. Žalovaný dále opakuje své argumenty na obhajobu zvoleného procesního postupu a v závěru se vyjadřuje k návrhu na položení předběžné otázky. Uvádí, že navrhovaná otázka nesměřuje k výkladu unijního práva, nýbrž k posouzení skutkového stavu a hodnocení důkazů v konkrétní věci. K tomu však není SDEU podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie povolán.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“)].

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud neshledal namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Rozsudek je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty stěžovatelky, které uplatnila v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Městský soud přitom správně konstatoval, že stěžovatelka v ní reagovala na zcela konkrétní vypořádání odvolacích námitek ze strany žalovaného spíše v omezené míře, a to zejména obsáhlými citacemi judikatury. Na tomto místě je třeba předeslat, že spor mezi stěžovatelkou a žalovaným je veden především o skutkových okolnostech, hodnocení konkrétních důkazů a jejich vypovídací hodnoty ve vztahu k prokazovaným skutečnostem a míře důkazního standardu. Závěry ohledně hodnocení konkrétních skutkových okolností, k nimž dospěla judikatura v jiných případech, jsou proto přenositelné ve velmi omezené míře, a mohou být spíše toliko inspirativní. Každý případ má totiž vlastní skutkový základ a penzum konkrétních jedinečných důkazů, přičemž tyto skutečnosti je třeba posoudit přísně individuálně.

[16] Žalobní argumentace stěžovatelky, založená především v odkazech na jiné případy, byla přitom co do otázky hodnocení důkazů v právě projednávané věci značně obecná. Oproti podrobnému rozboru jednotlivých provedených důkazů a jejich vypovídací hodnoty ve vztahu k prokazovaným skutečnostem (rozsah marketingových plnění a fakticita zprostředkovatelské činnosti) se stěžovatelka omezila v bodech [12] až [14] a [33] žaloby na prosté vyjmenování okruhů dokladů, které v daňovém řízení doložila, a na prostý odkaz na provedené svědecké výpovědi s paušálním dovětkem, že tyto důkazy v souhrnu vytvořily auditní stopu proběhlých transakcí a že měly být posouzeny ve vzájemné souvislosti. Stěžovatelka tak v podstatě nijak věcně nereagovala na důvody, pro které žalovaný neshledal existenci ucelené auditní stopy, a které tkví právě v tom, že předložené doklady vykazují z hlediska prokazované skutečnosti zásadní nedostatky (v zásadě nedostatečná specifikace

pokračování

toho, co přesně bylo nakoupeno), které nelze v případě marketingových služeb překlenout ani doložením toho, že nějaká plnění poskytnuta byla. Jinými slovy, stěžovatelka v žalobě vůbec adresně nerozporovala úvahy, které žalovaný učinil ve vztahu k jednotlivým dokladům a jejich obsahu a které jej vedly k závěru, že ani v souhrnu s ostatními důkazy neprokazují rozsah přijatých zdanitelných plnění v případě marketingových služeb a fakticitu plnění v případě zprostředkování inzerce.

[17] Tímto postupem ovšem sama stěžovatelka determinovala možnosti způsobu vypořádání jejích žalobních námitek. Pakliže totiž městský soud po seznámení se s obsahem daňového spisu shledal, že závěry žalovaného vyplývají z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky a na druhé straně proti nim neměl podrobnější věcnou názorovou oponenturu, přistoupil zcela logicky k tomu, že tyto skutkové závěry toliko reprodukoval a s ohledem na jejich přesvědčivost si je osvojil. Nebylo namístě, aby městský soud za dané situace na základě obecných žalobních bodů sám od sebe přistoupil k přezkumu konkrétních skutkových okolností, dohledával namísto stěžovatelky chyby v úsudku žalovaného u jednotlivých dokladů, podroboval je vlastní kritické úvaze a sám bez dalšího přehodnocoval jeho závěry. Tím by vybočil ze zákonného rámce daného § 75 odst. 2 s. ř. s. (blíže viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2022, č. j. 7 Afs 210/2020 - 44). Navíc není pravdou, že by městský soud omezil svou přezkumnou činnost na prostou citaci či paušální odkazy bez vztahu k žalobní argumentaci. Městský soud tyto pasáže doplnil vlastními úvahami, z nichž jasně plyne, proč se závěry žalovaného souhlasí, přičemž tyto jsou podloženy odkazy na konkrétní části správního spisu.

[18] Lze shrnout, že městský soud řádně vypořádal uplatněnou žalobní argumentaci týkající se prokázání rozsahu přijatých marketingových plnění a fakticity zprostředkovatelské činnosti, a to způsobem, který mu žaloba umožňovala. Napadený rozsudek je v tomto ohledu přezkoumatelný. Co se týče namítané vady řízení (paralelní vedení několika daňových kontrol různými správci daně se zaměřením na obsahově obdobné transakce), je z obsáhlé kasační argumentace a jejího doplnění zřejmé, že stěžovatelka spíše nesouhlasí se závěrem, k němuž městský soud dospěl, což ovšem není důvod podřaditelný pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nepřezkoumatelnost totiž není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, resp., jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje, aby ho přezkoumal (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35).

[19] Předmětem sporu je otázka, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno a prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uznání uplatněných nároků na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) ze zdanitelných plnění přijatých od dodavatelů Koratip, Achtamar a Nika. V případě společnosti Achtamar se mělo jednat o přijetí reklamních služeb, u společnosti Nika o zprostředkování reklamy a společnost Koratip měla poskytnout oba druhy plnění.

[20] Stěžovatelka tvrdí, že předložila řetězec důkazů tvořící auditní stopu a že to byl správce daně (potažmo žalovaný), koho tížilo důkazní břemeno. Touto otázkou se zabýval

městský soud podrobně v bodech 49 až 57 napadeného rozsudku. Zde nekonstatoval pouze to, že správce daně vydal dostatečně určité a srozumitelné výzvy. Městský soud poukázal především na konkrétní a závažné pochybnosti týkající se splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně, které správce daně formuloval ve výzvách z července 2023. To, že městský soud sdílel závěry daňových orgánů o existenci dostatečně intenzivních pochybností, tedy že považoval vydání výzev za důvodné, je ostatně zcela zřejmé i z jeho vyjádření k obsahu předložených dokladů a provedených svědeckých výpovědí (body 69 až 73 a 91 napadeného rozsudku).

[21] Nutno dodat, že správce daně formuloval své pochybnosti ve výzvách z července 2023 na základě pokynu žalovaného, jemuž předcházela významná revize závěrů, které správce daně učinil ve výsledku kontrolního zjištění a zprávě o daňové kontrole. Žalovaný totiž zaujal vůči správci daně kritický postoj a v pokynu ze dne 28. 4. 2023 mu vytkl, že dosud dostatečně nezjistil skutkový stav a nepostupoval řádně při přenosu důkazního břemene na stěžovatelku. Především zde konstatoval irelevanci některých pochybností vznesených správcem daně ohledně dodavatelů (absence webových stránek, nekontaktnost, status nespolehlivého plátce, registrace plátce k DPH, nezveřejňování účetních závěrek, personální propojení) ve vztahu k prokazování splnění hmotněprávních podmínek, neboť tyto hrají roli primárně při zkoumání existence podvodu na DPH. Zavázal proto správce daně k provedení svědeckých výpovědí tehdejších jednatelů dodavatelů a k revizi dosavadních skutkových závěrů, přičemž sám provedl rozlišení, které dosud zjištěné skutečnosti svědčí o existenci pochybností stran splnění hmotněprávních podmínek.

[22] Výzvy z července 2023, na něž městský soud odkazoval, ani rozhodnutí žalovaného pak neobsahují skutečnosti typické pro prokazování podvodu na DPH. Oba daňové orgány poukazují již pouze na konkrétní nedostatky vztahující se k rozsahu a fakticitě jednotlivých přijatých plnění. Stěžovatelka ostatně v žalobě vedla svou argumentaci o „skrytém důvodu neuznání nároku na odpočet“ či o praxi zneužívání hmotněprávních podmínek s cílem vyhnout se vlastní důkazní povinnosti zcela obecným způsobem, bez vazby na konkrétní posuzované věci. S ohledem na to je pochopitelné, že se městský soud v napadeném rozsudku otázkou podvodného jednání na DPH blíže nezabýval, neboť by dané úvahy byly zcela mimoběžné se závěry, na nichž žalovaný založil napadené rozhodnutí. To ostatně konstatoval městský soud v bodě 57 napadeného rozsudku.

[23] Pokud jde o vlastní prokázání oprávněnosti nároku na odpočet, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první ZDPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 ZDPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Dle § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH daňový doklad musí obsahovat též údaj o *rozsahu a předmětu plnění* (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu 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*

pokračování

fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103). Dále pak platí, že „*plátce daně má povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno*“ (rozsudek ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133), přičemž „*určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné*“ (rozsudky ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015 - 42, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, či ze 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31). Již samotné neprokázání rozsahu plnění postačuje k tomu, aby správce daně neuznal nárok na odpočet daně (rozsudek ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020 - 63). Rozsahem plnění se přitom obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (rozsudek ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020 - 76).

[24] Podle daňových orgánů stěžovatelka sice předložila řadu podkladů k reklamním službám od společností Achtamar a Koratip, které prokazovaly, že nějaká reklamní plnění přijala, ovšem neprokazovaly jejich konkrétní rozsah, neboť tento vymezovaly zcela obecně a povšečně jako „zajištění reklamních služeb“. Rovněž obsáhlou fotodokumentací sice doložila, že nějaké reklamy proběhly, avšak nebylo z ní možné seznat, k jakým konkrétním dokladům se její jednotlivé části vztahují, právě proto, že doklady a jejich přílohy, smlouvy, objednávky, ani předávací protokoly neobsahovaly podrobnější specifikace předmětu plnění. K prokázání rozsahu plnění nevedly ani výpovědi obou svědků. Žalovaný tyto skutečnosti shrnul v bodě [68] rozhodnutí o odvolání a poté podrobně popsal ve vztahu k jednotlivým dokladům a dodavatelům v bodech [79] až [96]. Městský soud konstatoval, že žalovaný své závěry přesvědčivě a komplexně zdůvodnil a souhlasil s tím, že předložené doklady měly omezenou vypovídací schopnost ve vztahu k prokázání rozsahu služeb.

[25] Nejvyšší správní soud se s tímto posouzením ztotožňuje. Stěžovatelka sice stále poukazuje na předložené doklady, avšak pomíjí stěžejní závěr žalovaného, že tyto nijak náplň jednotlivých nakoupených reklamních balíčků nekonkretizovaly. Žalovaný ani městský soud totiž stěžovatelce nevytýkaly absenci cenového rozpočtu ve vztahu k jednotlivým službám obsaženým v balíčku, nýbrž nedostatečnou identifikaci těchto jednotlivých služeb. Sama stěžovatelka přitom tvrdí, že obsah každého balíčku byl přísně individualizován dle měnících se požadavků odběratelů a vývoje sezóny daného sportu. O to více zarážející je, že dle analýzy žalovaného byl na všech předložených dokladech uveden fakticky pouze generický předmět plnění bez bližšího rozlišení, co konkrétně bylo stěžovatelce dodáno. Poukazovala-li stěžovatelka v této souvislosti na to, že její činnost nemá vždy jasnou strukturu a predikci, pročez nelze předem specifikovat rozsah plnění ve smlouvách a v objednávkách, pak bylo namístě nastavit spolupráci tak, aby způsob dokladování lépe odpovídal jejímu průběhu, tedy například zapisovat výstup z tvrzených pracovních schůzek, na kterých se řešily detaily propagace, nebo trvat na důsledné protokolaci již poskytnutých služeb alespoň v předávacích protokolech. Řádná evidence rozsahu plnění v rozlišení na poskytnuté dílčí služby, akce a klienty byla žádoucí právě s ohledem na tvrzenou „živelnost“ průběhu spolupráce a její „nepředvídatelnost“. Na to však smluvní strany zřejmě rezignovaly, takže nelze ani na základě dalších podpůrných důkazů (foto a videodokumentace) zpětně rekonstruovat, co konkrétně bylo v jednotlivých zdaňovacích obdobích jednotlivými doklady fakturováno. Žalovaný se přitom také pokusil propojit přijaté služby s příslušnými výstupy pro klienty stěžovatelky, avšak ani to nebylo podle jeho vyjádření s ohledem na nepřehledný a blíže nekonkretizovaný způsob

dokladování ze strany dodavatelů možné. Tato nedostatečnost a z toho plynoucí neschopnost prokázat rozsah přijatých plnění jde přitom plně k tíži stěžovatelky.

[26] V této souvislosti jsou bezpředmětné odkazy na případy *Melichar CZ* či *Milkpol*, neboť jejich základem jsou jiné skutkové okolnosti. Jednak se v těchto případech jednalo o přímou propagaci daných stěžovatelů předem stanovenými formami, nikoliv o přeprodej balíků nespecifikovaných služeb bez bližšího rozlišení z hlediska akcí a klientů. Především však bylo jejich doložení založeno na vlastním penzu individuálních důkazů. Plně tak postačí, pokud se městský soud s odkazy na jiné případy vypořádal tak, že předložil vlastní ucelenou argumentaci zohledňující právě konkrétní posuzované věci. Jeho úkolem v těchto typech sporů (o skutkových otázkách) není a ani nemůže být vypořádávání obsáhlých odkazů na řadu judikátů týkajících se dokazování a důkazního břemene, nýbrž posouzení konkrétního (jedinečného) skutkového stavu.

[27] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s kritikou stěžovatelky, že městský soud nesprávně interpretoval smlouvu s dodavatelem Achtamar a vyslovil v této souvislosti nesrozumitelné a vnitřně rozporné závěry. Ačkoliv je v čl. II. bodě 2. smlouvy uvedeno, že objednávkou se rozumí „ústní či písemný požadavek“, v další části už smlouva předpokládá pouze písemnou formu, což je zjevné ze základních ustanovení (základní závazek, čl. III. bod 1: „*ACHTAMAR se touto smlouvou zavazuje zajišťovat AGRS v rozsahu písemných objednávek*“), tak jako z práv a povinností (způsob provedení reklamy, čl. IV bod 1: „*ACHTAMAR se touto smlouvou zavazuje zajišťovat AGRS v rozsahu písemných objednávek*“). Městský soud přitom ve spise postrádal písemné objednávky, které by specifikovaly právě jednotlivá reklamní plnění a jejich rozsah. Za objednávku splňující takové požadavky totiž nepovažoval písemnost ze dne 1. 10. 2017, kterou stěžovatelka podle textu objednávala pro celou sezonu VARTA futsal ligy 2017/2018 „*Prezentaci a propagaci partnerů*“ zahrnující „*prezentace log zadaných klientů, umístění log klientů na reklamních bannerech a na LED perimetrech v rámci přímých přenosů České televize, umístění loga klienta jako partnera na oficiálních stránkách klubů VARTA futsal ligy, distribuci letákové akce INDOOR + OUTDOOR, umožnění a vytvoření podmínek pro Community relations, special event pro zákazníky, monitoring reklamy jednotlivých zápasů, press trip a monitoring médií a zpětnou kontrolu účinnosti reklamní kampaně, aktivní PR a direct marketing, media relations, produktový marketing - prezentace výrobku a služeb, a grafické práce, výroba bannerů a podpora DTP.*“ Shodl se totiž se žalovaným, že objednávka nemá potenciál doložit konkrétní rozsah plnění. Je možné si z ní učinit toliko rámcový obraz o tom, co zahrnovala spolupráce mezi stěžovatelkou a společností Achmatar v rámci sezóny 2017/2018, avšak nijak blíže nepopisuje konkrétní akce, klienty a nenavazují na ni ani následně vydané doklady (bod [81] rozhodnutí o odvolání).

[28] K dílčí námitce o narušení daňové neutrality dovozované ze skutečnosti, že u dodavatele Achtamar došlo k potvrzení daně na výstupu, městský soud stěžovatelce správně připomněl, že tato plnění nebyla vůbec fakticky prověřována. Správci daně se totiž nepodařilo z důvodu nespolečné spolupráce dodavatele zahájit daňovou kontrolu v rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Navíc, jak již Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012 - 40: „*Daňová řízení ve věci stěžovatelky je nutno posuzovat jako samostatná daňová řízení, v nichž každý subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu.*“ Jinými slovy, skutečnost,

pokračování

že výše daně na výstupu u společnosti Achtamar nebyla zpochybněna (protože nebyla ani předmětem kontroly), bez dalšího nevypovídá nic o tom, zda stěžovatelka naplnila hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH. Předmětem tohoto řízení pak není otázka zákonnosti postupu správce daně při daňové kontrole vůči dané společnosti. Nejvyššímu správnímu soudu ostatně není zřejmé, jak by stěžovatelce prospělo, pokud by došlo u daného dodavatele k odečtu daně na výstupu.

[29] Stěžovatelka pak nad rámec výše uvedeného namítá vady, k nimž mělo dojít v souvislosti s výsledkem svědka Kolmana, tehdejšího jednatele společnosti Koratip a Nika. Konkrétně správci daně vytýká, že neprovedl důkaz nahrávkou jeho svědecké výpovědi, neboť se na záznamu *„nachází signifikantně větší množství informací, než které byly v konečném důsledku promítnuty do protokolu o svědecké výpovědi, a obsahuje mimo jiné klíčová vysvětlení stran obchodní spolupráce stěžovatele a jeho dodavatelů.“* Stěžovatelka již však neobjasňuje ani to, za jakou společnost se měl svědek vyjadřovat, natož jaké informace nad rámec těch, které byly zapsány do protokolu, se na záznamu nachází. Nejvyšší správní soud proto připomíná, že čím více je námitka nekonkrétní, tím obecněji k ní správní soud může přistoupit a posuzovat ji, neboť není namístě, aby za stěžovatele domýšlel argumenty, které kasační stížnost podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným arbitrem sporu, ale přebíral by funkci advokáta stěžovatele (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[30] V žalobě stěžovatelka v souvislosti se svědkem Kolmanem namítala, že správce daně měl provést zvukové záznamy jeho výpovědi, neboť neporozuměl ekonomické činnosti stěžovatelky a jejích dodavatelů, která je vázána na sezónnost jednotlivých sportů, v jejichž rámci propagace probíhá (zřejmě jí tedy šlo o marketingová plnění, nikoliv o provize). Dále akcentovala, že svědek potvrdil existenci obchodní spolupráce a že obsah výpovědi provedené v nynějším řízení byl ovlivněn jejím opakováním. Žalovanému vytkla, že hodnotil výpověď tendenčně a že měl do daňového řízení přenést taktéž protokoly o všech výpovědích tohoto svědka, protože nelze vyloučit, *„že si v rámci různých výpovědí vzpomene na různé detaily a informace.“*

[31] Nejvyšší správní soud nijak nezpochybňuje, že opakované provádění výpovědi téhož svědka k téže obchodní spolupráci různými správci daně je nadmíru zatěžující nejen pro tohoto svědka, ale především pro daňový subjekt a že se jedná o postup nanejvýš nevhodný (k tomu viz dále). Stěžovatelka nicméně v žalobě nijak blíže nespecifikovala, co tedy zůstalo při přepisu výpovědi svědka do protokolu opomenuto, co konkrétně v jiných řízeních svědek vypověděl nad rámec toho, co sdělil v tom nynějším a krom povšechného „nepochopení ekonomické činnosti“ neidentifikovala ani to, které konkrétní skutečnosti měl žalovaný při hodnocení jeho výpovědi nesprávně uchopit, případně zcela pominout. Jinými slovy, stěžovatelka stejně jako v případě dokladů v žalobě vznesla toliko obecnou námitku, aniž by však sama specifikovala informace, které v důsledku postupu správce daně či žalovaného nebyly zohledněny. Jelikož se však nejednalo o situaci, kdy by daňové orgány odmítly provést výpověď navrženého svědka, u něhož nelze předjímat, co by konkrétně vypověděl, nelze uspět s žalobní námitkou formulovanou tak, že neprovedení všech záznamů a protokolů o výsledcích (jichž se stěžovatelka, resp. její zástupce účastnil) je automaticky vadou řízení, protože by se možná ještě „něco“ objevilo. Obsah výpovědi byl stěžovatelce znám, měla tedy městskému soudu

konkrétně předestřít, co zásadního v nynějším řízení nezaznělo a nebylo řádně vyhodnoceno.

[32] Nejvyšší správní soud tedy nesouhlasí s městským soudem, že by byla námitka stěžovatelky týkající se neprovedení důkazu všemi záznamy a protokoly o výsleších ryze účelová. Nejedná se však o žádnou zásadní vadu v jeho hodnocení, neboť stěžovatelka jednoduše městskému soudu nepředestřela, jaké konkrétní informace měly být do nynějšího řízení přeneseny. Bez takového upřesnění nemohla tato povšechná námitka vést ke konstatování vady řízení s vlivem na zákonnost vydaného rozhodnutí. Nutno dodat, že žalovaný se s danými důkazními návrhy vypořádal. Záznam celé svědecké výpovědi realizované v tomto řízení dne 30. 5. 2023 evidentně provedl jako důkaz, neboť v bodech [120] a [122] rozhodnutí uvedl, že přepis svědkových odpovědí do protokolu o výsledku svědka byl proveden adekvátně. Taktéž provedl jako důkaz protokol o výpovědi daného svědka v rámci daňové kontroly za listopad a prosinec 2018, neboť jej hodnotil v bodě [112] rozhodnutí. K přenesení záznamů o výsleších svědka Kolmana z ostatních daňových kontrol pak v bodě [122] rozhodnutí o odvolání konstatoval, že je nadbytečné přenášet do řízení záznamy o jeho výpovědích týkajících se jiných zdaňovacích obdobích právě proto, že ani sám odvolatel (stěžovatelka) nespecifikuje žádnou zásadní informaci, která by v takovém záznamu byla obsažena.

[33] Stěžovatelka dále brojí proti závěru daňových orgánů, že neprokázala zprostředkování nákupních cen (slev) inzerce společnostmi Koratip a Nika. Žalovaný v tomto ohledu poukázal především na skutečnosti, které vyplynuly z výsledku svědka Kolmana a ze sdělení společnosti CNC. Ty podle žalovaného nesvědčí o tom, že by uvedení dodavatelé vykonávali činnost, jíž by způsobily nižší cenu inzerce ve prospěch stěžovatelky, neboť dle vyjádření společnosti CNC dosáhla stěžovatelka slevy díky objemu inzerce. V žalobě stěžovatelka namítala, že předložené důkazní prostředky, výpověď svědka i vyjádření CNC jsou navzájem kompatibilní a svědčí o tom, že ceny pro ni byly dojednány prostřednictvím svědka Kolmana a jeho kontaktů, tedy že úplatu formou provizí poskytla za vyvíjení činnosti v její prospěch. Žalovanému vytkla, že nepokračoval v dokazování a vystačil si s tím, že společnost CNC ve svém vyjádření popřela fakticitu plnění od dodavatelů. Městský soud ve shodě s žalovaným uzavřel, že výpověď svědka je v rozporu se sdělením společnosti CNC a zároveň je natolik nekonkrétní a spojená s odmítnutím svědka poskytnout bližší údaje, že se v této části stala neověřitelnou, resp. nevěrohodnou. Doplnil, že stěžovatelka byla se skutečnostmi uvedenými ve sdělení CNC seznámena, a měla dostatek času na ně reagovat, a to již při výslechu svědka.

[34] V kasační stížnosti stěžovatelka omezila své námitky pouze na společnost Nika, přičemž tak učinila způsobem, který se zcela míjí nejen s vypořádáním městského soudu, ale i s její vlastní žalobní argumentací. Nově totiž namítá nepochopení podstaty plnění, které mělo spočívat v tom, že jí daný dodavatel přenechal své postavení u CNC a zdržel se dalších obchodních aktivit s CNC, tedy naopak že hradila provizi za absenci vyvíjení jakékoliv činnosti tímto dodavatelem. Taková kasační argumentace je pro svou novost nepřípustná (§ 104 odst. 4, respektive § 109 odst. 5 s. ř. s.).

[35] V posledním okruhu námitek stěžovatelka napadá postup daňové správy, která vůči ní zahájila sedm kontrolních postupů prováděných pěti různými správci daně, ačkoliv všechny postupy se týkají transakcí se stejnými dodavateli, pouze uskutečněných v různých

pokračování

zdaňovacích obdobích počínaje dubnem 2018 a konče listopadem 2021. Tento postup ji nadměrně administrativně zatížil, způsobil zbytečné vícenáklady a ovlivnil proces dokazování (opakování důkazních požadavků a výsledků týchž svědků, různá míra sdílení informací jednotlivými správci daně, odlišné hodnocení důkazů atd.). Městský soud jí přisvědčil, že došlo k porušení základních zásad daňového řízení. To však podle něj samo o sobě nemohlo vést ke zrušení rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost. Stěžovatelka totiž neunesla důkazní břemeno, což nelze přičíst na vrub nevhodnému postupu daňové správy při prověřování jejích daňových povinností.

[36] Podle § 5 odst. 3 daňového řádu *správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. V rozsudku ze dne 20. 10. 2020, č. j. 1 Afs 353/2019-31, Nejvyšší správní soud vyložil, že „uvedené ustanovení zakotvuje zásadu přiměřenosti a minimalizace zásahů. Při uplatňování jednotlivých procesních institutů je povinností správce daně postupovat tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím některé garantované základní právo.“*

[37] Podle § 7 odst. 2 daňového řádu *správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny. K této zásadě Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 353/2019-31 uvedl, že „je příkazem organizačního charakteru, který vychází ze zásady proporcionality. Správce daně je zejména oprávněn vyžadovat od osob zúčastněných na správě daní podklady jen na základě zákona a je povinen sám zajistit obstarání údajů, které jsou potřebné, lze-li je obstarat z úřední evidence, popř. z evidencí, do nichž má přístup.“*

[38] Institut vybrané působnosti upravuje § 8 odst. 2 ve spojení s § 10 odst. 4 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Smyslem jeho zavedení bylo zefektivnění kontrolních mechanismů u podvodů na DPH, ale i efektivnější využití personálních kapacit správce daně a rovnoměrné rozložení kontrolních procesů napříč daňovými orgány (k tomu viz důvodová zpráva k zákonu č. 243/2016 Sb.). Vybraná působnost obecně umožňuje, aby u jednoho daňového subjektu paralelně probíhalo více samostatných kontrolních postupů vedených různými orgány finanční správy. Jak však plyne z odborné literatury: „V takovém případě je však třeba dbát na to, aby nedocházelo ke zbytečným duplicitám a jinému nepřiměřenému zatěžování daňového subjektu způsobeného nekoordinovanou kontrolní činností těchto orgánů Finanční správy (Trubač O., Málek O., Zákon o Finanční správě České republiky. Komentář. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2025).

[39] V projednávané věci není sporné, že obchodní případy mezi stěžovatelkou a společnostmi Koratip a Nika byly paralelně prověřovány v sedmi kontrolních postupech vedených pěti různými správci daně. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že vedení několika kontrolních postupů různými správci daně, v jejichž rámci jsou opakovaně předkládány a prováděny tytéž důkazní prostředky včetně svědeckých výpovědí, lze kvalifikovat jako excesivní výkon vybrané působnosti. Institut vybrané působnosti má

sloužit k efektivnějšímu výkonu správy daní, nikoli vést k násobení procesních úkonů vůči témuž daňovému subjektu. Pokud se kontrolní činnost roztrhne do paralelních řízení, aniž by bylo zřejmé, proč nebylo objektivně možné postupovat hospodárněji, dostává se takový postup do střetu s výše uvedenými zásadami a účelem samotného institutu vybrané působnosti.

[40] Již v rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017-34, ostatně Nejvyšší správní soud připustil, že daný institut může přinést v konkrétních případech komplikace, a dokonce i nezákonné zásahy ze strany finanční správy. Je proto především na ní, aby nastavila vnitřní postupy a komunikaci mezi finančními úřady vhodným způsobem tak, aby nedocházelo k nepřiměřenému zatěžování daňových subjektů. Pokud těmto povinnostem finanční úřady nedostojí a výkonem vybrané působnosti budou daňový subjekt neúměrně zatěžovat, bude namíste poskytnout daňovým subjektům soudní ochranu proti takovému jednání v rámci zásahové žaloby dle § 82 a násl. s. ř. s. (dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2021, č. j. 3 Afs 248/2019 - 52).

[41] Předmětem tohoto řízení nicméně není posouzení zákonnosti zásahu spočívajícího v paralelním vedení několika kontrolních postupů zaměřených na tytéž skutečnosti různými správci daně. Stěžovatelka brojí proti dodatečným platebním výměrům vydaným na základě výsledků jednoho z těchto postupů. Jakkoliv tedy platí, že i když žalobce nenapadl nezákonnost postupu finanční správy zásahovou žalobu dle § 82 a násl. s. ř. s, lze tuto nezákonnost namítat i v žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS), možnosti ochrany jsou s ohledem na různé předměty řízení z podstaty věci omezenější. Aby totiž mohl správní soud přistoupit ke zrušení vydaného rozhodnutí, musela by roztržitost kontrolních postupů způsobit takovou vadu v konkrétním řízení, o níž by bylo možné mít důvodně za to, že mohla mít vliv na zákonnost, popřípadě správnost napadeného rozhodnutí. V tomto směru Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (rozsudky ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59, ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 102/2005 - 65, a ze dne 15. 6. 2011, č. j. 2 As 60/2011 - 101). V rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 2 As 322/2016 - 39, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„zrušit rozhodnutí pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. je třeba tehdy, je-li rozumně představitelné, a to i jen jako jedna z více variant toho, k čemu všemu mohlo uvedené porušení ve spojení s dalším navazujícím vývojem řízení vést, že obsah rozhodnutí o věci samé by byl v důsledku tohoto porušení jiný, a navíc nejen jiný, ale současně i nezákonný, než pokud by k porušení nedošlo.“*

[42] Ačkoliv městský soud posoudil námitku stěžovatelky úsporně, Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s jeho závěrem, že samotná skutečnost, že se daňové orgány rozhodly zahájit v rámci vybrané působnosti vícero kontrolních postupů, nemění nic na důkazním břemeni stěžovatelky ohledně jí uplatněného nároku ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím. I v případě, že by byla jednotlivá zdaňovací období spojena do jedné, rozsahem širší, daňové kontroly, byla by stěžovatelka povinna prokázat svá tvrzení ke každému zdaňovacímu období. Stěžovatelka sice namítá, že v důsledku mnohosti kontrolních

pokračování

postupů došlo i k roztržtění dokazování, ale jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, sama stěžovatelka neidentifikovala žádné konkrétní skutečnosti z jiných řízení, které by zůstaly v tomto řízení opomenuty. Mnohost kontrol rovněž nebránila tomu, aby daňové orgány dostatečně porozuměly její obchodní činnosti. Z obsahu správního spisu nevyplývá, že by správci daně či žalovanému činilo obtíže pochopit povahu podnikání stěžovatelky, resp. že by to samotná mnohost kontrolních pokusů znemožňovala. Reklamní činnost (podnikání) stěžovatelky se ani Nejvyššímu správnímu soudu nejeví jako natolik složitá či specifická, aby byla obtížně uchopitelná, a proto není zřejmé, z jakého důvodu by se správce daně, potažmo žalovaný, měl podrobněji zabývat svébytnými obchodními praktikami či zvyklostmi v daném odvětví. Pokud dále stěžovatelka odkazuje a srovnává postupy daňových orgánů za zbylá zdaňovací období, je nutné zdůraznit, že předmětem aktuálně posuzované věci je činnost správce daně v daňové kontrole za zdaňovací období duben 2018 a červen až září 2018. Závěry učiněné daňovými orgány v jiných řízeních nelze paušálně přenášet, stěžovatelka byla povinna prokázat svá tvrzení ke každému zdaňovacímu období.

[43] Lze proto uzavřít, že nastalá roztržtění kontrolních postupů představuje excesivní výkon vybrané působnosti. Ochranu proti takovému postupu bylo lze poskytnout v řízení o zásahové žalobě dle § 82 a násl. s. ř. s. Pro zrušení napadeného rozhodnutí v režimu žaloby proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. by však v souladu s výše uvedenou judikaturou muselo být prokázáno, že namítaný procesní postup mohl mít konkrétní a reálný vliv na obsah jeho výroku. To se v posuzované věci nestalo.

[44] Závěrem Nejvyšší správní soud neshledal důvodným ani návrh stěžovatelky na položení předběžné otázky SDEU. Základní podmínkou pro předložení předběžné otázky SDEU je skutečnost, že předkládající soud musí rozhodnutí o předběžné otázce považovat za nutné k tomu, aby mohl ve věci rozhodnout. To vyplývá již jen ze samotného čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie, podle něž soud členského státu může, resp. musí, požádat SDEU o rozhodnutí o předběžné otázce, „*považuje-li rozhodnutí o této otázce za nezbytné k vynesení svého rozsudku*“. Shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2007, č. j. 3 As 22/2006 - 138, č. 1321/2007 Sb. NSS, podle kterého „*první a základní podmínkou pro postup krajského soudu však je, že tento soud považuje rozhodnutí Evropského soudního dvora o předběžné otázce za nutné k tomu, aby ve věci mohl rozhodnout. Tutéž podmínku je třeba dovodit i pro položení předběžné otázky Nejvyšším správním soudem*“. Z obsahu navrhované otázky i jejího zdůvodnění je zřejmé, že stěžovatelka neusiluje o výklad unijního práva (směrnice 2006/112/ES), nýbrž o posouzení, zda jí předložené důkazy v konkrétní věci postačovaly k uznání nároku na odpočet DPH. Takové hodnocení skutkového stavu však nepřísluší SDEU, nýbrž vnitrostátním orgánům a soudům v souladu s výše popsanými pravidly dokazování.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení ze zákona,

a procesně úspěšnému žalovanému nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 5. března 2026

Mgr. Lenka Krupičková
předsedkyně senátu