



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Bergasto a.s.**, se sídlem Ztracená 254/6, Olomouc, zast. JUDr. Michalem Novákem, advokátem se sídlem Tyršova 231, Litomyšl, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 30. 9. 2024, č. j. 65 Af 30/2023-38,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Žalobce uzavřel se společností AREÁL PARK s.r.o. (nyní ČÁRY s.r.o.; dále jen „AREÁL PARK“) dne 2. 11. 2017 smlouvu o spolupráci, v níž se společnost AREÁL PARK zavázala zajistit pro žalobce partnerství na soutěži Česká Miss 2018 a účast loga žalobce na vybraných sportovních akcích této společnosti. Následně společnost AREÁL PARK vystavila žalobci faktury na úhradu částky 500 000 Kč za každý z měsíců srpna, září a října roku 2018. Žalobce na základě těchto faktur uplatnil nároky na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 105 000 Kč za každé z uvedených zdaňovacích období.

[2] Finanční úřad pro Olomoucký kraj však na základě daňové kontroly, jejíž závěry jsou zaznamenány ve zprávě o daňové kontrole ze dne 27. 5. 2022, č. j. 1155676/22/3108-61563-810129, dospěl k závěru, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně neoprávněně, protože neprokázal rozsah přijatého zdanitelného plnění ani to, že zdanitelné plnění přijal od deklarovaného dodavatele.

[3] Na základě daňové kontroly vydal uvedený správce daně dodatečné platební výměry ze dne 2. 6. 2022, č. j. 1166390/22/3101-51521-800724,

č. j. 1166518/22/3101-51521-800724, a č. j. 1166567/22/3101-51521-800724, v nichž podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „ZDPH“), a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpna, září a října roku 2018. Výše doměřené daně a penále činily za jednotlivá zdaňovací období vždy 105 000 Kč a 21 000 Kč.

[4] Žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 8. 2023, č. j. 29041/23/5300-21443-707161, zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[5] Žalovaný uvedl, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno k prokázání nároku na odpočet daně. Předmět plnění byl na daňových dokladech označen pouze prostřednictvím odkazu na uzavřenou smlouvu o spolupráci. V této smlouvě však byl předmět plnění rovněž popsán velmi obecně, a kromě toho smlouva obsahovala formální chyby a nedostatky. Miroslav Otáhal, tehdejší jednatel žalobce, v průběhu daňové kontroly vypověděl, že se neúčastnil sportovních akcí, na nichž mělo být logo žalobce prezentováno, nedisponuje dokumentací poskytnutých služeb, nezjišťoval, kdo byl skutečným dodavatelem zdanitelných plnění dle smlouvy o spolupráci, ani kdo konkrétně vlastnil práva k umístění reklamy v soutěži Česká Miss 2018. Konstatoval k tomu následující: *„Dali jsme jim logo a oni nás reklamovali v novinách, časopisech, na internetu, facebooku i na castinzích. Nevím, kde ještě všude. Logo bylo předáno panu Chriaštel'ovi.“* Ani Jan Chriaštel', tehdejší jednatel AREÁL PARK, neměl dle své svědecké výpovědi konkrétní povědomí o předmětu a rozsahu poskytnutých reklamních služeb. Předmět plnění byl dle jeho výpovědi sjednán ústně, cena dohodou. K předmětu plnění poznamenal: *„Oni tam měli mít na bannerech nějaké logo, viděli jsme pak i nějaké fotky.“* V rozporu se zněním smlouvy o spolupráci, kterou dle vlastní výpovědi za AREÁL PARK podepsal, uvedl, že AREÁL PARK nedisponovala právy k umístění reklamy v soutěži Česká Miss 2018 a že poskytnutí reklamních služeb pouze zprostředkovala mezi žalobcem a pořadatelem soutěže, společností MISS EVENTS a.s. (dále jen „MISS EVENTS“). Martin Chmelař, předseda představenstva MISS EVENTS od 7. 1. 2019 do 29. 7. 2022, zprostředkování reklamních služeb mezi MISS EVENTS a žalobcem společností AREÁL PARK nepotvrdil. Dle jeho sdělení byla společnost AREÁL PARK partnerem soutěže Česká Miss 2018 pouze za účelem propagace vlastní značky INSTA, a to na základě smlouvy uzavřené s MISS EVENTS. Z této smlouvy, která byla daňovým orgánům doložena, neplynou práva k propagaci jiné společnosti.

[6] Na základě uvedených pochybností o splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně zaslal správce daně žalobci výzvu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 105596/21/3108-61563-810129, k prokázání žalobcových tvrzení.

[7] Žalobce v reakci na tuto výzvu mimo jiné navrhl provedení výslechů několika svědků. Svědkyně Ing. K. K., která měla zajišťovat realizaci propagace společností na soutěži Česká Miss 2018, vypověděla, že jako zaměstnankyně společnosti Real Production s.r.o., která uzavřela smlouvu s MISS EVENTS, zajišťovala průběh uvedené soutěže. Spolupracovala přitom zejména s Ing. Evou Čerešňákovou, výkonnou ředitelkou soutěže. Uvedla, že prezentace žalobce na soutěži Česká Miss 2018 proběhla, avšak pravděpodobně nebyl významným partnerem, neboť s ním nikdy nekomunikovala a významného partnera by si pravděpodobně pamatovala. Svědkyně předložila správci daně popis balíčků plnění v rámci uvedené soutěže, které byly poskytovány proti konkrétní výši vynaložené finanční

pokračování

hodnoty plnění: partner do 260 000 Kč, oficiální partner do 575 000 Kč a hlavní partner do 1 100 000 Kč.

[8] Svědek O. B., o němž žalobce v reakci na výzvu správce daně uvedl, že by mohl být zástupcem společnosti AREÁL PARK, vypověděl, že s touto společností ani společností MISS EVENTS nespolečně pracoval ani s nimi neměl žádný smluvní vztah. Pouze předal společnosti MISS EVENTS jednu z asi tří vizitek, které dostal od P. K. st., Janu Chriastelovi, za což mu bylo umožněno se podívat, jak probíhá soutěž Česká Miss 2018.

[9] V průběhu odvolacího řízení žalovaný nařídil správci daně, aby doplnil dokazování. Z daňového řízení vyplynulo, že kromě Petra Kozáčka ml., tehdejšího člena představenstva MISS EVENTS, se na pořádání soutěže Česká Miss 2018 podílel také P. K. st., který sdělil, že na základě ústní dohody pro MISS EVENTS zajišťoval partnery a pomáhal s organizací uvedené soutěže. Společnost AREÁL PARK svědek nezná ani nepotvrdil, zda na soutěži proběhla prezentace žalobce.

[10] Svědkyně Ing. Eva Čerešňáková, výkonná ředitelka soutěže Česká Miss 2018, při své výpovědi konstatovala, že nedisponuje informacemi, které by se týkaly prezentace žalobce na soutěži. Žalobce ani společnost AREÁL PARK nezná. Nevyloučila však setkání s jednatelem žalobce, Miroslavem Otáhalem, na některém z castingů soutěže. Nevyloučila ani možnost, že prezentace partnerů soutěže byla zajišťována zprostředkovaně. Práva pro umístění reklamy mohla být poskytnuta neoficiálně, o čemž by měl povědomí některý z členů představenstva MISS EVENTS.

[11] Na základě doplnění dokazování dospěl žalovaný k závěru, že pochybnosti správce daně o tom, že by žalobce jakákoli zdanitelná plnění vůbec přijal od společnosti AREÁL PARK, byly rozptýleny, a bylo též zřejmé, že se nějaká reklama žalobce v průběhu soutěže Česká Miss 2018 skutečně objevila. Žalobce však dle názoru žalovaného neunesl důkazní břemeno k prokázání předmětu a rozsahu přijatých zdanitelných plnění, jak je deklaroval v daňových přiznáních, ačkoli na něj toto důkazní břemeno bylo v souladu s § 92 daňového řádu přeneseno zmiňovanou výzvou správce daně ze dne 29. 1. 2021, č. j. 105596/21/3108-61563-810129. Žalobce totiž dle žalovaného nepředložil důkazy, jimiž by s dostatečnou mírou věrohodnosti prokázal, jaké konkrétní služby a v jakém rozsahu v souvislosti s deklarovaným plněním přijal.

[12] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci, který ji shora uvedeným rozsudkem ze dne 30. 9. 2024, č. j. 65 Af 30/2023-38, zamítl.

[13] Krajský soud připomněl, že důkazní břemeno správce daně vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu neznamena povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat pouze to, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti.

[14] Podle žalobce pochybnosti správce daně o přijetí plnění v deklarovaném rozsahu nepostačují k unesení jeho důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Krajský soud však s žalobcem nesouhlasil.

[15] Konkrétní obsah důkazního břemene nejen správce daně, ale i žalobce vycházel podle krajského soudu zejména z § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH, v relevantním znění, podle něhož byl plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použil pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, a z § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, dle kterého je plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně povinen mít daňový doklad. Dle § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH musí daňový doklad obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění. Předmětem plnění je dle krajského soudu v případě reklamy nutné rozumět konkrétní formu prezentace (ústně, písemně či prostřednictvím jakého jiného média, včetně specifikace adresátů prezentace), rozsahem pak kvantitativní určení popsaného předmětu (specifikované množstvím a časovým určením prezentace ústní nebo realizované prostřednictvím jiného média, včetně určení jeho umístění).

[16] Krajský soud na základě těchto východisek a s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2024, č. j. 6 Afs 168/2023-44 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na www.nssoud.cz), zdůraznil, že prokázání konkrétního předmětu a rozsahu poskytnutého zdanitelného plnění bylo pro přiznání žalobcem nárokových odpočtů nezbytné a požadavek správce daně, resp. žalovaného, aby žalobce svou důkazní povinnost splnil, nelze označit za excesivní ani šikanózní.

[17] Údaje o předmětu a rozsahu plnění uvedené ve smlouvě o spolupráci jsou dle krajského soudu skutečně natolik obecné, že z nich nelze dovodit, jaké konkrétní plnění bylo žalobci poskytnuto ani v jakém rozsahu, čímž byly dány skutečně závažné pochybnosti o úplnosti a průkaznosti daňových dokladů, na jejichž základě žalobce uplatnil nároky na odpočty.

[18] Krajskému soudu nebylo ze smlouvy o spolupráci zřejmé, jakou konkrétní formou a v jakém rozsahu mělo být logo žalobce prezentováno. Krajský soud byl proto přesvědčen, že správce daně zcela opodstatněně vydal zmiňovanou výzvu k prokázání žalobcových tvrzení. Za této situace bylo na žalobci, aby jinými důkazními prostředky prokázal předmět a rozsah plnění, k němuž se jednotlivé daňové doklady vztahují. To se mu však dle názoru krajského soudu nepodařilo. Jednatel žalobce totiž uvedl, že nezjišťoval, kdo disponoval právy na umístění reklamy, že nemá zdokumentováno, kdo byl jejím skutečným dodavatelem, a že logo žalobce předal jednatelem AREÁL PARK, k čemuž vypověděl: „*Oni nás reklamovali v novinách, časopisech, na internetu, facebooku i na castinzích. Nevím, kde ještě všude.*“ Přitom jednatel žalobce odkazoval na údaje ve smlouvě o spolupráci, které však krajský soud označil za zcela nekonkrétní. Krajský soud také souhlasil s žalovaným, že žalobcem předložená fotodokumentace prokazuje jen to, že na soutěži Česká Miss 2018 proběhla blíže nekonkretizovaná prezentace jeho loga.

[19] Krajský soud dále zdůraznil, že povinnost předkládat důkazy ohledně tvrzených skutečností stíhá dle § 92 odst. 3 daňového řádu primárně žalobce. Správce daně ani žalovaný přitom po žalobci nepožadovali, aby předložil „každý banner“, nýbrž aby tvrdil a prokázal, jaký byl předmět a rozsah zdanitelných plnění, za něž bylo fakturováno. To však žalobce dle krajského soudu ani přes výzvy správce daně dostatečně neupřesnil.

[20] Krajský soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobce, že bylo povinností správce daně uložit mu zvláštní záznamní povinnost dle § 97 odst. 2 daňového řádu. Předně dle důvodové zprávy lze tuto povinnost fakultativně uložit v případech, kde celková činnost daňového

pokračování

subjektu vykazuje známky úmyslného krácení daně. Nadto má žalobce obecnou záznamní povinnost dle § 100 ZDPH a zvláštní záznamní povinnost dle § 97 odst. 2 daňového řádu by dle krajského soudu nepřispěla k odstranění již vzniklých pochybností.

[21] Argumentaci, jíž žalobce vytýkal žalovanému hodnocení ceny reklamy, označil krajský soud za zcela lichou. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí dle krajského soudu cenou reklamy vůbec neargumentoval a žádné pochybnosti o přiměřenosti ceny reklamy ani o absenci využití přijatého plnění v rámci ekonomických činností žalobce pro účely uskutečňování jeho zdanitelných plnění do výčtu pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nezahrnul. Žalovaný cenu posuzované reklamy dle krajského soudu ani hodnotit nemohl, neboť mu nebylo vůbec zřejmé, co konkrétně měl žalobce za zaplacenou cenu obdržet. Nebyl-li totiž žalovanému zřejmý obsah a rozsah žalobcem přijatých zdanitelných plnění, nemohl žalobci klást k tíži jakákoliv zjištění o ceně reklamy, neboť neměl s čím tuto cenu porovnávat.

[22] Krajský soud pro úplnost doplnil, že žalovaný výši nákladů fakturovaných žalobcem společnosti AREÁL PARK zmínil pouze při shrnutí obsahu svědeckých výpovědí. Konkrétní výši těchto nákladů však ani při tomto shrnutí nehodnotil.

[23] Obsah smluvních ujednání mezi AREÁL PARK a MISS EVENTS dle krajského soudu žalovaným k tíži žalobce kladen nebyl. Krajský soud naopak uvedl, že žalovaný dal v bodě 40 svého rozhodnutí žalobci výslovně za pravdu, že o těchto ujednáních povědomí mít nemusel.

[24] Krajský soud však v tomto kontextu také odkázal na pochybnosti, které zjištění o obsahu spolupráce mezi AREÁL PARK a MISS EVENTS prohloubily, neboť bylo zjištěno, že AREÁL PARK na základě smluvního ujednání s MISS EVENTS žádná práva k propagaci značky jiné společnosti nenáležela.

[25] Ohledně smlouvy o spolupráci uzavřené mezi žalobcem a AREÁL PARK krajský soud poznamenal, že správce daně ani žalovaný nehodnotili její platnost, nýbrž pouze zařadili obsahové nesrovnalosti a zejména obecnost vymezení předmětu plnění mezi skutečností, které přispěly ke vzniku pochybností o skutečném předmětu a rozsahu zdanitelného plnění přijatého žalobcem na základě této smlouvy, s čímž krajský soud souhlasil. Nejednalo se totiž dle jeho úsudku o malicherné hledání formálních chyb či překlepů ve smlouvě, nýbrž o zcela zásadní nedostatky. Absence dostatečného vymezení předmětu plnění a zjištěné chyby ve smlouvě, podrobně rozvedené v bodě 42 žalobou napadeného rozhodnutí, totiž dle krajského soudu svědčí o pouhém formálním uzavření smlouvy a zakládají pochybnosti o předmětu a rozsahu žalobcem přijatého zdanitelného plnění, jež byly posléze ještě posíleny zjištěními o rozporech mezi zněním této smlouvy a výpovědí J. Chrišťaře.

[26] Neprovedení výsledků svědků Martina Ditmara (předsedy představenstva MISS EVENTS v období od 23. 9. 2016 do 7. 1. 2019), Martina Chmelaře (předsedy představenstva MISS EVENTS od 7. 1. 2019 do 29. 7. 2022) ani M. S. (fotografa) žalovaný dle krajského soudu adekvátně zdůvodnil. Žalobce totiž žalovanému nesdělil, o jakých konkrétních skutečnostech měly mít tyto osoby vědomost a jak by tedy jejich výslech mohl prokázat žalobcova tvrzení. V případě fotografa M. S. žalobce ani nesdělil žalovanému, že by měl mít fotografie zachycující prezentaci loga žalobce na České Miss 2018. Krajský soud proto souhlasil s žalovaným, že k prokázání předmětu a rozsahu přijatých zdanitelných plnění

od AREÁL PARK mohou sloužit zejména důkazní prostředky přímo spojené s touto společností, tedy konkrétní listiny či výslechy osob ve společnosti zainteresovaných. Navržení svědci se však na chodu AREÁL PARK nijak nepodíleli, a tudíž by jejich svědecká výpověď nemohla být dle krajského soudu relevantní pro prokázání předmětu a rozsahu plnění, která žalobce od této společnosti přijal, která nebyla nikde formálně zachycena a která nebyl schopen podrobněji popsat ani samotný jednatel této společnosti. Krajský soud doplnil, že tento závěr je podpořen výslechy svědků Ing. Čerešňákové a P. Kozáčka ml., kteří si ani jeden nepamatovali, že by byl žalobce významným partnerem soutěže Česká Miss 2018.

[27] Nezopakování výslechu J. Chriašteľa žalovaný rovněž dle krajského soudu zdůvodnil náležitě. Z protokolu o výslechu tohoto svědka ze dne 27. 1. 2020, č. j. 107769/20/3108-61563-810129, krajský soud zjistil, že správce daně položil J. Chriaštelovi mj. následující otázku: *„Co konkrétně bylo předmětem plnění na daňových dokladech č. 1885, č. 1896, č. 18116? Ze smlouvy není zřejmé, za co konkrétně, kdy a v jakých částkách bude fakturováno.“* Svědek pak na tuto otázku odpověděl takto: *„Dle ústní dohody s panem Otáhalem. S nikým jiným jsem nejednal. Nevím, proč je to rozdělené na tři faktury, domnívám se, že to bylo takto dohodnuto, možná dle požadavků klienta. Je chyba, že to na fakturách není uvedeno. Teoreticky to mělo být nějak rozklíčováno, o jaké plochy se jedná, možná jsme si to řekli jen ústně, jaké reklamy konkrétně budou nabízeny.“* Na další otázku správce daně, zda má k těmto zdanitelným plněním ještě nějaké dokumenty, pak svědek odpověděl: *„Nemám už nic. Nikdy jsem si reklamní materiály nearchivoval a ty, co jsem měl v účetnictví, jsem předal.“* Krajský soud proto nesouhlasil s žalobcem, že by provedený výslech J. Chriašteľa nebyl dostatečně konkrétně zaměřen k předmětu a rozsahu zdanitelných plnění. Jeho opakovaný výslech by tudíž dle krajského soudu nemohl přinést žádné nové skutečnosti.

[28] Žalobce se dle krajského soudu mýlil i v tom, že by využitím svého práva navrhnout provedení výslechů dalších svědků a opakování výslechu J. Chriašteľa přenesl důkazní břemeno zpět na žalovaného. Krajský soud totiž konstatoval, že učiněním těchto důkazních návrhů žalobce pouze založil povinnost žalovaného se jimi zabývat, vyhodnotit, zda je provede, a případně zdůvodnit, proč důkazní návrhy neakceptoval.

[29] Argumentaci judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se zásady volného hodnocení důkazů, na niž žalobce odkázal v bodech 42 až 48 žaloby, označil krajský soud za příliš obecnou na to, aby ji bylo možné považovat za řádný žalobní bod.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[30] Žalobce (stěžovatel) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností. Ohledně důkazního břemene nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, dle něhož je k unesení důkazního břemene žalovaným bez dalšího nezbytné pouze prokázání, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti.

[31] Stěžovatel má totiž za to, že předložením důkazů v návaznosti na vyjádření důvodných pochybností správce daně došlo k přenesení důkazního břemene zpět na správce daně. Tím stěžovatel míří zejména ke svědeckým výpovědím. Svědci vyslechnutí žalovaným totiž dle stěžovatele *„závratně vyvrátili pochybnosti správce daně i žalovaného“* o osobě, která stěžovateli poskytla deklarovaná zdanitelná plnění, a *„vnesli světlo“* i do otázky předmětu

pokračování

a rozsahu těchto plnění. Přesto žalovaný další navrhované výpovědi svědků neprovedl, aniž by takový postup náležitě zdůvodnil.

[32] Stěžovatel tak nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že neprovedení navrhovaných výsledků bylo dostatečně zdůvodněno. Pokud totiž navrhované výsledky vůbec nebyly provedeny, není dle stěžovatelova názoru možné předvídat, o jakých skutečnostech by svědci mohli vypovědět. Žalovaný totiž dle stěžovatele ani netuší, jakou konkrétní úlohu v daném obchodním vztahu navrhování svědci měli, natož zda mohou uvést skutečnosti, které by mohly být relevantní ve vztahu k předmětu a rozsahu plnění přijatého stěžovatelem od AREÁL PARK.

[33] Dle stěžovatele „z logiky věci není možné“, aby explicitně uvedl, co budou daní svědci říkat. Je přesvědčen, že ve svých podáních jasně konkretizoval, k čemu navrhuje jednotlivé svědky vyslechnout. Závěr krajského soudu tak považuje za nesprávný, neboť mu není zřejmé, nakolik by měl tyto důkazní návrhy ještě více specifikovat.

[34] Stěžovatel má za to, že správce daně a žalovaný bez řádných důvodů nepřihlédli k důkazům a tvrzením potvrzujícím jeho skutkovou verzi. Krajský soud pak v návaznosti na to učinil závěr, že žalovaný unesl své důkazní břemeno týkající se existence důvodných pochybností o předmětu a rozsahu přijatých zdanitelných plnění a stěžovatel své důkazní břemeno vyvracející závěry žalovaného naopak neunesl. Stěžovatel s takovým postupem nesouhlasí, k čemuž odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2006, č. j. 2 Afs 210/2005-89, dle jehož závěrů jsou daňové orgány povinny „*vzít v úvahu i ty důkazy, které svědčí ve prospěch žalobce, tj. nesmí užít selektivně pouze těch, které potvrzují tu skutkovou verzi, kterou má za pravdivou správce daně*“. Požadují-li daňové orgány vyvrácení tvrzených pochybností o předmětu a rozsahu zdanitelného plnění od AREÁL PARK, je nepřípustné, aby současně odmítaly důkazy navrhované stěžovatelem, které mají sloužit k jejich vyvrácení.

[35] Stěžovatel dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, publ. pod č. 1702/2008 Sb. NSS, dle jehož závěrů zásadu volného hodnocení důkazů nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Správce daně tak musí důkazy hodnotit nestranně. Stěžovatel odkazuje také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60, publ. pod č. 718/2005 Sb. NSS, podle něhož i v daňovém řízení může k prokázání určitých skutečností postačovat i řetězec nepřímých důkazů. Krajský soud k žalobní argumentaci uvedenou judikaturou v bodě 30 svého rozsudku konstatoval, že se jedná pouze o stěžovatelova obecná tvrzení. Stěžovatel však namítá, že tato judikatura vymezuje základní pravidla vedení daňového řízení, která nebyla v posuzované věci daňovými orgány dodržena.

[36] Stěžovatel uzavírá tuto část argumentace odkazem na náleze Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, v němž bylo konstatováno: „*Je tedy nutno reflektovat, že žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti.*“

[37] K důvodným pochybnostem správce daně o předmětu a rozsahu zdanitelných plnění, která přijal, stěžovatel v prvé řadě uvádí, že v řízení před žalovaným i v řízení před krajským soudem za účelem vysvětlení rozporů mezi výpovědí J. Chriašteľa a uzavřenou

smlouvou o spolupráci navrhoval opakovaný výslech tohoto svědka. Ten však nebyl žalovaným ani krajským soudem proveden.

[38] Tehdejší jednatel stěžovatele, Miroslav Otáhal, během daňové kontroly uvedl, že neověřoval předmět ani rozsah zdanitelných plnění, kterou jeho společnost fakturovala společnost AREÁL PARK. Zástupce MISS EVENTS nepotvrdil umístění reklamy stěžovatele ani spolupráci s AREÁL PARK za účelem zprostředkování reklamních služeb v rámci soutěže Česká Miss 2018. Stěžovateli není zřejmé, z jakého důvodu tyto skutečnosti prohlubují pochybnosti správce daně a žalovaného o rozsahu a předmětu plnění, když jiné svědecké výpovědi a doložená fotodokumentace „*toto jednoznačně prokazují*“. Uskutečnění deklarovaného plnění totiž bylo krajským soudem označeno za prokázané.

[39] Dle stěžovatele s ohledem na uvedené nemůže být pravdivé tvrzení krajského soudu, že „*[o]bsah smluvních ujednání mezi AREÁL PARK a MISS EVENTS nebyl žalovaným kladen k tíži žalobkyně (srov. bod [58] napadeného rozhodnutí), naopak žalovaný v bodě [40] rozhodnutí dal žalobkyni výslovně za pravdu, že o těchto ujednáních nemusela mít povědomost*“.

[40] Nesrovnalosti ve smlouvě o spolupráci, kterou uzavřel s AREÁL PARK, označuje stěžovatel pouze za formální, nikoliv za podstatné a obsahové, jak je označil krajský soud v bodě 24 svého rozsudku. Daňové orgány dle stěžovatele nedůvodně vykládaly drobné nedostatky v jeho neprospěch a k jeho tíži.

[41] Uvedl-li krajský soud ve svém rozsudku, že správce daně a žalovaný „*toliko zařadili obsahové nesrovnalosti a zejména obecnost vymezení předmětu plnění v této smlouvě mezi skutečnosti, které ke vzniku pochybností o skutečném předmětu a rozsahu žalobkyní přijatého zdanitelného plnění přispěly*“, pak lze dle stěžovatele uzavřít, že důvodné pochybnosti správce daně a žalovaného spočívají „*v základu pouze v obecném textu na daňových dokladech a v obsahu samotné smlouvy o spolupráci mezi žalobcem a společností AREÁL PARK, ze kterého dle správce daně a žalovaného není patrná forma, rozsah a místo předmětu plnění*“. Stěžovatel se proto domnívá, že správce daně a žalovaný své pochybnosti dovozují ze skutečností, které pro jejich závěry o důvodných pochybnostech o předmětu a rozsahu zdanitelného plnění postrádají relevanci, a nadto nepostačují k unesení důkazního břemene správce daně zakotveného v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[42] Stěžovatel dále označuje požadavky na tvrzení a doložení konkrétního předmětu a rozsahu zdanitelného plnění přijatého od AREÁL PARK za „*excesivní až šikanózní*“. Uvádí, že míra důkazní povinnosti, kterou podle § 92 odst. 3 daňového řádu nese daňový subjekt, nemůže být bezbřehá, a nelze při jejím posuzování odhlížet od plynutí času. Dle názoru stěžovatele nelze po daňových subjektech vyžadovat, aby byly schopny si pamatovat a doložit konkrétní detaily plnění uskutečněného před několika lety. Aplikace daňového práva na daňové subjekty tak musí zohledňovat i praktické fungování obchodních vztahů a nemůže mít za cíl pouze navýšení jejich daňových povinností.

[43] Stěžovatel je proto přesvědčen, že jím uchované listiny jsou dostatečné pro doložení celého procesu od objednání, přes provedení až po zaplacení služby. Jde totiž dle jeho názoru o veškeré údaje, které ZDPH k jeho daňovým povinnostem vyžaduje.

[44] Stěžovatel má tedy za to, že v projednávané věci své důkazní břemeno unesl a že jsou to naopak daňové orgány, kdo neunesl své důkazní břemeno ohledně tvrzených důvodných pochybností.

pokračování

[45] Stěžovatel také trvá na svém názoru, že pokud daňovým orgánům k přiznání nároku na odpočet podklady poskytnuté stěžovatelem nepostačují, měl mu správce daně uložit zvláštní záznamní povinnost dle § 97 odst. 2 daňového řádu. Dle stěžovatelova názoru toto ustanovení slouží k tomu, aby správce daně jasně specifikoval své požadavky k vedení evidencí podle jeho představ, aby nemohly nastat pochybnosti o jednotlivých plněních. Pokud vyžadoval správce daně další materiály, které byly pro stěžovatele již nadbytečné, je stěžovatel přesvědčen, že správce daně měl stěžovateli povinnost k jejich uchování uložit dle § 97 odst. 2 daňového řádu, a to rozhodnutím s dostatečným odůvodněním. Toto však ze strany správce daně učiněno nebylo, proto neuchování takových materiálů nemůže být stěžovateli kladeno k tíži.

[46] Vzhledem k výše uvedenému nejsou daňové orgány dle názoru stěžovatele oprávněny zpochybňovat uskutečněné plnění, pokud prokazatelně došlo k uskutečnění propagace loga a podnikatelské činnosti stěžovatele i k zaplacení těchto služeb, a to zvláště s přihlédnutím k tomu, že daňové subjekty jsou povinny každý měsíc podávat kontrolní hlášení.

[47] Z uvedených důvodů stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[48] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti úvodem shrnuje své pochybnosti o předmětu a rozsahu deklarovaného zdanitelného plnění. Konstatuje, že je podrobně popsal ve výzvě ze dne 29. 1. 2021, č. j. 105596/21/3108-61563-810129, a má za to, že daňové orgány své důkazní břemeno unesly.

[49] Žalovaný zdůrazňuje, že se stěžovateli podařilo prokázat pouze existenci určitých zdanitelných plnění, jejich předmět a rozsah však nikoliv. Žalovanému není zřejmé, jakým způsobem mohly osoby, jejichž výsledky neprovedl, ozřejmit předmět a rozsah posuzovaných zdanitelných plnění, když to nedokázali jednatel stěžovatele ani jednatel AREÁL PARK. Stěžovatel navíc žalovanému nesdělil, o jakých konkrétních skutečnostech měli mít tito svědci povědomí.

[50] Svědkovi J. Chriaštelovi již byly otázky na předmět a rozsah zdanitelných plnění při jeho výsledku položeny. Opakování jeho výsledku by proto bylo dle žalovaného nadbytečné. Neopakování výsledku bylo dostatečně zdůvodněno. Ke smluvním ujednáním mezi AREÁL PARK a MISS EVENTS žalovaný zdůrazňuje, že stěžovateli k tíži kladena nebyla, zároveň však ani nepřispěla k tomu, aby stěžovatel unesl své důkazní břemeno.

[51] Předmět ani rozsah zdanitelných plnění podle žalovaného nevyplývá z předložené smlouvy o spolupráci ani z dalších podkladů či důkazů. Žalovaný doplňuje, že nesrovnalosti ve smlouvě o spolupráci nejsou pouze drobné či formální, jak se snaží tvrdit stěžovatel.

[52] Žalovaný odmítá, že by požadavky na specifikaci předmětu a rozsahu zdanitelného plnění byly neadekvátní. Dle jeho názoru naopak odpovídají právním předpisům i judikatuře Nejvyššího správního soudu. Záznamní povinnost dle § 97 odst. 2 daňového řádu nebyly daňové orgány dle žalovaného povinny stěžovateli uložit.

[53] Ve zbytku žalovaný odkazuje na závěry svého rozhodnutí a ztotožňuje se se závěry krajského soudu. Navrhuje proto Nejvyššímu správnímu soudu, aby kasační stížnost zamítl.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[54] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[55] K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení existuje rozsáhlá judikatura správních soudů. Jak Nejvyšší správní soud shrnul v rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, *„každý daňový subjekt má povinnost daň nejen přiznat, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu, dle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních). Toto pravidlo má však některé výjimky, přičemž pro nyní posuzovanou věc je významný zejména § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, dle něhož 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. Tato poněkud specifická koncepce dokazování vychází z podstaty daňového řízení, jehož skutkovým základem je tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti.“*

[56] Důsledkem rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je obvykle procesní postup, kdy daňový subjekt předloží nejprve formální důkazní prostředky (zejména účetnictví a jiné povinné evidence, v případě DPH daňové doklady). Je pak na správci daně, aby tyto prvotní důkazní prostředky posoudil a případně formuloval a prokázal pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Nemá přitom povinnost prokázat, že tvrzení uváděná daňovým subjektem jsou v rozporu se skutečností, postačuje pouze to, že o jejich souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně takové pochybnosti prokáže, je na daňovém subjektu, aby své důkazní břemeno unesl a pochybnosti odstranil, a to zpravidla jinými důkazními prostředky, než předložil doposud (srov. např. rozsudek tohoto soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).

[57] Krajský soud příhodně citoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2024, č. j. 6 Afs 168/2023-44, v němž zdejší soud konstatoval: *„(...) [F]ormální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je nutno vykládat v souladu s judikaturou zdejšího 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 fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“ (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Jestliže je předmět a rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, o jaký předmět plnění*

pokračování

se jednalo a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (viz rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133). Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (viz rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné. Již samotné neprokázání rozsahu plnění postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (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).“

[58] Ohledně pojmů předmět a rozsah zdanitelného plnění odkazuje Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem na svůj rozsudek ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76, v němž konstatoval: *„Krajský soud správně uvedl, že předmětem plnění bylo nutno v daném případě rozumět konkrétní formu prezentace (ústně, písemně, prostřednictvím jakého jiného média, včetně specifikace adresátů prezentace); rozsahem pak kvantitativní určení popsaného předmětu (specifikované množstvím a časovým určením prezentace ústní nebo realizované prostřednictvím jiného média, včetně určení jeho umístění).“* V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud posuzoval předměty plnění spočívající v umístění reklamy na různých akcích. Totéž je předmětem posouzení také v nynější věci, v níž se jedná o propagaci stěžovatele na soutěži Česká Miss 2018. V posuzovaném případě je proto třeba na pojmy předmět a rozsah zdanitelného plnění nahlížet stejně jako v citovaném rozsudku.

[59] Nejvyšší správní soud úvodem pro přehlednost shrnuje, že žalovaný shledal pochybnosti o předmětu a rozsahu zdanitelného plnění zejména v tom, že na daňových dokladech ani ve smlouvě o spolupráci uzavřené mezi stěžovatelem a AREÁL PARK nebyly poskytnuté reklamní služby dostatečně konkretizovány. Smlouva o spolupráci také obsahovala chyby, které nasvědčovaly tomu, že byla vypracována pouze formálně. Její znění bylo rovněž v rozporu s částmi svědecké výpovědi J. Chrišťela, tehdejšího jednatele AREÁL PARK. Tehdejší jednatel stěžovatele, M. Otáhal, dále vypověděl, že předmět a rozsah zdanitelných plnění, která byla stěžovateli fakturována, neověřoval ani nekontroloval. Společnost MISS EVENTS, která pořádala soutěž Česká Miss 2018, pak nepotvrdila, že by spolupracovala se společností AREÁL PARK za účelem zprostředkování reklamy jiných společností na uvedené soutěži.

[60] Stěžovatel v první řadě nesouhlasí s názorem, který vyslovili žalovaný i krajský soud, že k unesení důkazního břemene žalovaným stačí prokázání, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Tento názor však odpovídá ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu, a je proto správný (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, ze dne 1. 7. 2021, č. j. 7 Afs 44/2021-29, a ze dne 7. 10. 2021, č. j. 1 Afs 445/2020-56).

[61] Uplatněním důkazních návrhů nedošlo v projednávané věci k přenesení důkazního břemene zpět na žalovaného. Tuto námitku již vypořádal krajský soud v bodě 28 svého rozsudku, kde uvedl, že důkazní návrhy stěžovatele pouze založily žalovanému povinnost je vypořádat. Nejvyšší správní soud s tímto hodnocením krajského soudu souhlasí. Stěžovatel s logickým závěrem krajského soudu, že samotné uplatnění důkazních návrhů daňovým subjektem neobrací důkazní břemeno, v kasační stížnosti přímo nepolemizuje, pouze opakuje svou žalobní argumentaci.

[62] Jak ovšem zdejší soud mnohokrát judikoval, Nejvyšší správní soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele; takovým postupem by přestal být nestranným

rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, či ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60). Stěžovatel vymezuje rozsah přezkumu napadeného rozsudku a musí v kasační stížnosti předeštit polemiku se závěry krajského soudu, konkrétně sdělit, v čem spatřuje skutková či právní pochybení krajského soudu. Úkolem Nejvyššího správního soudu není nahrazovat činnost krajského soudu a opětovně přezkoumávat napadené správní (daňové) rozhodnutí, jako kdyby rozhodnutí krajského soudu neexistovalo. Povinností stěžovatele tudíž je sdělit, z jakých důvodů závěry krajského soudu považuje za nezákonné, nikoliv pouze vyjádřit obecný nesouhlas s jeho rozhodnutím. Obsah a kvalita kasační stížnosti v tomto ohledu předurčuje rozsah, v jakém Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu přezkoumává.

[63] Ohledně neprovedení navrhovaných výsledků svědků Martina Ditmara (předsedy představenstva MISS EVENTS v období od 23. 9. 2016 do 7. 1. 2019), Martina Chmelaře (předsedy představenstva MISS EVENTS od 7. 1. 2019 do 29. 7. 2022) a M. S. (fotografa), je v první řadě uvést, že ho žalovaný odůvodnil, a to v bodech 51 a 52 svého rozhodnutí. Žalovaný konstatoval, že nepředložil-li sám stěžovatel přímé důkazní prostředky, které by postačovaly k doložení předmětu a rozsahu deklarovaných zdanitelných plnění, nejsou způsobilí tuto otázku osvětlit ani představitelé či fotograf společnosti, s níž stěžovatel nebyl ve smluvním vztahu. Tvrzení stěžovatele, že žalovaný tyto důkazní návrhy ignoroval, proto není pravdivé, přičemž Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i v tom, že úvaha žalovaného, podle níž navrhovaní svědci neměli přímý vztah k plnění společnosti AREÁL PARK stěžovateli (obdobně jako svědci Ing. Čerešňáková a P. Kozáček ml., kteří byli také spojeni se společností MISS EVENTS a kteří vypověděli, že o smluvním vztahu stěžovatele a AREÁL PARK neměli povědomí), a tedy jejich výpověď by předmět ani rozsah tohoto plnění nemohla osvětlit, ob stojí.

[64] Jak správně zdůraznil krajský soud v bodě 26 svého rozsudku, stěžovatel žalovanému nesdělil, o jakých konkrétních skutečnostech by navrhovaní svědci mohli mít povědomí. Stěžovatel sice argumentuje, že *„ve svých podáních jednoznačně uvedl, k čemu navrhuje jednotlivé svědky vyslechnout a čím a z jakého důvodu doplnit dokazování“*, a také, že *„není zřejmé, nakolik by měl žalobce dané důkazní návrhy ještě více specifikovat a konkretizovat“*, Nejvyššímu správnímu soudu však není zřejmé, kde konkrétně tak měl stěžovatel učinit. V odvolání proti dodatečným platebním výměrům, kde neprovedené výsledky svědků navrhoval, totiž stěžovatel pouze obecně uvedl, že mohou přispět k odstranění pochybností správce daně o tom, kdo a v jakém rozsahu dodal podklady k poskytnutému plnění, přičemž, jak již bylo vysvětleno, s touto argumentací se žalovaný dostatečně vypořádal.

[65] Ohledně výsledku fotografa M. S. pak krajský soud konstatoval, že stěžovatel nesdělil žalovanému, že by dotýčný mohl disponovat fotografiemi zachycujícími propagaci loga stěžovatele na soutěži Česká Miss 2018. Nejvyšší správní soud k tomu doplňuje, že pokud uvedený fotograf skutečně takovými fotografiemi disponoval, mohl si je od něj stěžovatel vyžádat a doložit je žalovanému v listinné, případně digitální formě.

[66] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že daňové orgány neprovedením výsledků uvedených osob nepochybily. Jak totiž zdejší soud konstatoval například v rozsudku ze dne 15. 8. 2025, č. j. 5 Afs 53/2025-86, *„správce daně není povinen provést všechny navržené důkazy. Taková povinnost neexistuje v případě, že správce daně řádně vysvětlí, proč je takový důkaz nadbytečný či irrelevantní – nerozhodný, právně nevýznamný nebo jím nemohou být*

pokračování

rozhodné skutečnosti prokázány (např. rozsudky NSS ze dne 15. 1. 2015, č. j. 9 Afs 98/2014-32, či ze dne 21. 1. 2022, č. j. 10 Afs 261/2020-49).“

[67] Co se týče judikatury Nejvyššího správního soudu citované stěžovatelem, tu Nejvyšší správní soud nijak nezpochybňuje. Žalovaný ani krajský soud však její závěry neporušili.

[68] Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, kdy měl stěžovatel v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného navrhopat opakovaný výsledek J. Chriašteľa. Pokud tím stěžovatel míří na tvrzení uvedená v bodě 38 žaloby, ten žádný explicitní důkazní návrh neobsahuje. Argumentace uvedená v tomto bodě je formulována jako námitky proti neprovedení opakovaného výsledku uvedeného svědka v daňovém řízení.

[69] Pokud jde o tuto otázku, žalovaný neprovedení opakovaného výsledku J. Chriašteľa podrobně odůvodnil v bodě 54 svého rozhodnutí. Krajský soud pak postup žalovaného aproboval v bodě 27 svého rozsudku. Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že měl být opakovaný výsledek J. Chriašteľa proveden za účelem odstranění rozporů mezi zněním smlouvy o spolupráci a jeho původní výpovědí, ovšem v žalobě stěžovatel uváděl pouze to, že účelem opakování výsledku mělo být položení konkrétních dotazů ohledně předmětu a rozsahu zdanitelného plnění. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že, jak správně konstatoval krajský soud v bodě 27 svého rozsudku, J. Chriaštel' byl správcem daně na předmět a rozsah přijatého plnění explicitně tázan již při provedeném výsledku.

[70] Nejvyšší správní soud nepovažuje za nijak problematický názor, který vyjádřil krajský soud v bodě 23 svého rozsudku, kde uvedl: „*Současné lze odkázat na pochybnosti, které právě zjištění o obsahu spolupráce mezi AREÁL PARK a MISS EVENTS prohloubily, neboť bylo zjištěno, že společnost AREÁL PARK na základě smluvního ujednání s MISS EVENTS žádná práva k propagaci značky jiné společnosti nenáležela (viz odst. [22] napadeného rozhodnutí).*“ Skutečnost, že žalovaný v rámci odvolacího řízení připustil, že společnost AREÁL PARK stěžovateli nějaké plnění poskytla, neznamená, že by byly zcela odstraněny veškeré pochybnosti ohledně tohoto aspektu posuzovaného obchodního vztahu. Pochybnosti o oprávnění společnosti AREÁL PARK ke zprostředkování reklamy na soutěži Česká Miss 2018 totiž vyplývají z výpovědí hned několika osob, ale hlavně také z textu samotné smlouvy uzavřené mezi AREÁL PARK a MISS EVENTS. Krajský soud navíc tento názor vyjádřil v kontextu námitek stěžovatele týkajících se hodnocení ceny reklamy žalovaným.

[71] K argumentaci týkající se smlouvy o spolupráci uzavřené mezi stěžovatelem a společností AREÁL PARK Nejvyšší správní soud příkladem odkazuje na rozpor mezi číselným a slovním údajem o ceně poskytnutých služeb (tři a pět milionů Kč). Není-li cena jasně stanovena, tedy není-li zřejmé, zda je cena stanovena na 3 mil. Kč, či 5 mil. Kč, bude se zpravidla jednat o nesrovnalost podstatnou, nikoliv nepodstatnou.

[72] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s názorem stěžovatele, že by žalovaný a správce daně nedůvodně vykládali „*drobné nedostatky smlouvy*“ v jeho neprospěch. Žalovaný byl toho názoru, že nesrovnalosti ve smlouvě o spolupráci vzhledem k ostatním přítomným pochybnostem o předmětu a rozsahu plnění svědčí o tom, že smlouva byla ve své písemné verzi uzavřena pouze formálně a účelově, nikoliv za účelem zachycení reálných podmínek následné spolupráce jejích stran, s čímž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Tomuto závěru nasvědčuje i výše citovaná, neurčitá odpověď J. Chriašteľa, jednatele AREÁL PARK, na otázku, co konkrétně bylo předmětem plnění, k němuž se vztahují předložené daňové

doklady, za situace, kdy ze smlouvy není zřejmé, za co konkrétně, kdy a v jakých částkách mělo být fakturováno.

[73] Jak uvádí stěžovatel v kasační stížnosti, pochybnosti daňových orgánů skutečně v základu spočívaly v nedostatečně konkrétní specifikaci předmětu a rozsahu deklarovaného plnění v daňových dokladech a textu smlouvy o spolupráci. Jak však žalovaný vyjádřil v bodě 28 svého rozhodnutí, další pochybnosti spočívají v tom, že jednatel stěžovatele uvedl, že nedisponuje dokumentací poskytnutých služeb, ani nezjišťoval, kdo byl skutečným dodavatelem zdanitelných plnění dle smlouvy o spolupráci, a kdo konkrétně vlastnil práva k umístění reklamy v rámci soutěže Česká Miss 2018. Ani J. Chrištel, tehdejší jednatel společnosti AREÁL PARK, neměl dle své svědecké výpovědi povědomí o konkrétním předmětu a rozsahu poskytnutých reklamních služeb.

[74] Dle Nejvyššího správního soudu tyto skutečnosti prohlubují pochybnosti o konkrétním předmětu a rozsahu poskytnutého plnění a na rozdíl od stěžovatele je soud nepovažuje za irrelevantní. Dle Nejvyššího správního soudu tato zjištění daňových orgánů postačují k unesení jejich důkazního břemene dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[75] Je přitom třeba uvést, že konkretizace předmětu a rozsahu plnění, kterou žalovaný po stěžovateli požadoval, nebyla excesivní, šikanózní ani na stěžovatele nebylo uvaleno bezbřehé důkazní břemeno. Požadavky žalovaného naopak vycházely z judikatury Nejvyššího správního soudu. Jak totiž zdejší soud konstatoval např. v rozsudku ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133, *„[j]estliže je předmět a rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno.“* Ačkoli totiž obecně platí, že předmět a rozsah plnění nemusejí být na daňovém dokladu uvedeny vyčerpávajícím způsobem, stále je nutné trvat na tom, aby bylo patrné a určitelné, za jaká konkrétní plnění (v jakém množství a rozsahu) byla cena účtována tak, aby bylo možné ověřit, že účtovaná cena právě tomuto plnění a jeho rozsahu odpovídá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Je pak na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést důkazní břemeno ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37). Postup žalovaného v posuzované věci byl v souladu s touto judikaturou.

[76] Jak tedy vyplývá z výše uvedeného, Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatele, že v daňovém řízení unesl své důkazní břemeno. Nejvyšší správní soud považuje stejně jako krajský soud pochybnosti daňových orgánů o předmětu a rozsahu posuzovaného plnění za důvodné. Stěžovatele tedy tížilo důkazní břemeno, aby tyto pochybnosti rozptýlil tím, že doloží dostatečnou konkretizaci předmětu a rozsahu deklarovaného zdanitelného plnění, což se mu ovšem nepodařilo.

[77] Námitku, dle níž správce daně nebyl oprávněn odmítnout stěžovatelem uplatněný nárok na odpočet daně z toho důvodu, že stěžovateli neuložil zvláštní záznamní povinnost dle § 97 odst. 2 daňového řádu, již vypořádal krajský soud v bodě 18 svého rozsudku. Nejvyšší správní soud k tomu pouze dodává, že ZDPH ani daňový řád neuznání uplatněného odpočtu daně předchozím uložením zvláštní záznamní povinnosti dle § 97 odst. 2 daňového řádu nepodmiňují. Zvláštní záznamní povinnost je navíc určena zpravidla

pokračování

pro ty situace, v nichž se daňové subjekty dopouštějí krácení daně dlouhodobě. Ze spisu přitom nevyplývá, že by se o takovou situaci jednalo v nynější věci.

[78] Ohledně obecné zmínky stěžovatele o povinnosti podávat kontrolní hlášení Nejvyšší správní soud odkazuje na svůj rozsudek ze dne 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 2/2024-39, podle něhož vykázání sporných plnění v kontrolních hlášeních neprokazuje jejich faktické uskutečnění deklarovanými dodavateli ani v deklarovaném rozsahu, ale pouze skutečnost, že toto plnění bylo formálně vykázáno.

IV.

Závěr a náklady řízení

[79] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[80] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 6. března 2026

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu