ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Sylvy Šiškeové a soudců Tomáše Kocourka a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **AGRS, a. s.**, se sídlem Přívozní 1054/2, Praha 7, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 11. 2024, č. j. 33437/24/5300-21443-711275, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 9. 2025, č. j. 15 Af 1/2025-58,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) na základě daňové kontroly daně z přidané hodnoty (DPH) provedené Finančním úřadem pro kraj Vysočina pro zdaňovací období července až listopadu 2021 žalobkyni pěti dodatečnými platebními výměry doměřil tuto daň včetně penále. Neuznal totiž její nárok na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění od společnosti SALI Praha s. r. o. (dále „Sali“), neboť žalobkyně neprokázala splnění podmínek podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“). Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil. Žalobkyně podle něj neprokázala, že tato plnění skutečně přijala.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Městského soudu v Praze, který žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) v kasační stížnosti namítá, že v daňovém řízení prokázala fakticitu plnění od společnosti Sali. Stěžovatelka využívala služeb dodavatelů v oblasti propagace a reklamy. Jedním z nich byla společnost NIKA Group, spol. s r. o. v likvidaci, vymazána z obchodního rejstříku dne 7. 11. 2025 (dále „Nika“), která stěžovatelce zprostředkovala přímou obchodní spolupráci s dodavateli inzerce CZECH NEWS CENTER a. s. (dále „CNC“) a A 11 s.r.o. (dále „A 11“) za výhodné ceny. V roce 2017 se stěžovatelka a společnost Nika dohodly, že po dobu pěti let bude stěžovatelka společnosti Nika hradit provizi ze zdanitelných plnění od dodavatelů CNC a A 11, neboť jí Nika přenechala své dominantní postavení u těchto dodavatelů a zároveň se zdržela budoucích obchodů s nimi. V roce 2021 přešla práva a povinnosti ze zprostředkovatelské smlouvy ze společnosti Nika na společnost Sali.

[4] Daňové orgány se podle stěžovatelky v řízení dopustily pochybení při dokazování. Skutkový stav nebyl zjištěn dostatečně, existují rozpory mezi důkazy a závěry správce daně v nich nemají oporu. Správce daně i žalovaný odmítali vysvětlení obsahu obchodního vztahu stěžovatelky se společností Sali, v němž odměna nebyla vyplácena za konkrétní aktivní činnost. Stále po ní požadovali prokázat zprostředkování inzerce, ačkoli byli opakovaně upozorněni na odlišný charakter obchodního vztahu. Na tom pak založili svůj závěr, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Stěžovatelka však vysvětlila, co bylo důvodem vyplácení provizí společnosti Sali. Správce daně nerespektoval rozložení důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 3 a 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[5] Stěžovatelka podrobně vysvětlila principy kontrolovaných obchodních vztahů a doložila mj. daňové doklady, potvrzení o jejich úhradě, smluvní dokumentaci ke spolupráci se společností Nika, oznámení o postoupení práv a povinností na společnost Sali a ceník a srovnávací kalkulaci prokazující výhodnost získaných cen. V žalobě odkázala také na protokol o svědecké výpovědi pana Kolmana, o němž žalovaný věděl. Pochybnosti, které ohledně těchto důkazů vyjádřily daňové orgány, nejsou pro jejich zpochybnění dostačující a nemohlo dojít ani k (re)aktivaci důkazního břemene stěžovatelky.

[6] Nekontaktnost a další nedostatky zjištěné ohledně společnosti Sali nemají ve vztahu ke kontrolovaným transakcím vypovídací hodnotu. Tato společnost vstoupila do práv a povinností společnosti Nika. V době úhrady faktur byla vůči stěžovatelce kontaktní a nevykazovala rizikovost. Ani rizikové faktory týkající se společnosti Nika by nic nevypověděly o fakticitě uskutečněných plnění. Městský soud těmto okolnostem přikládá vypovídací hodnotu, ale současně neshledává pochybení žalovaného, který je poprvé uvedl až v napadeném rozhodnutí, aniž došlo k postupu podle § 115 odst. 2 daňového řádu; jeho argumentace je rozporná. Správce daně ani žalovaný se v průběhu řízení nezabývali plněním daňových povinností ze strany společností Sali a Nika. Správný není ani závěr městského soudu, že stěžovatelka v žalobě proti těmto skutečnostem neargumentovala; odkázat lze

na body 15 a 16 žaloby. Nebylo-li zřejmé, z čeho daňové subjekty dovozovaly nekontaktnost, mohla stěžovatelka stěží věcně argumentovat.

[7] Vyjádření společností CNC a A 11 měla podle stěžovatelky vést k dalšímu šetření ze strany daňových orgánů, nikoli k popření důkazů předložených stěžovatelkou. Obsahovaly totiž nepřesné informace. Tvrzení anonymního zaměstnance o tom, že při dojednání zakázek mezi stěžovatelkou a dodavatelem nebylo využito zprostředkování, bez dalšího neprokazuje, že ke zprostředkování ceny skutečně nedošlo. Vyjádření rovněž částečně potvrzují stěžovatelčina tvrzení o postavení společnosti Nika, což nezohlednily daňové orgány ani městský soud. Kolizi protichůdných tvrzení byly daňové orgány povinny odstranit dalším dokazováním. Městský soud jejich postoj obhajoval s tím, že nemají tuto povinnost a nemusí ani nahrazovat důkazní povinnost daňového subjektu, což je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (NSS) citovanou v bodě 25 žaloby, kde stěžovatelka rovněž vyložila, co z daných rozhodnutí dovozuje.

[8] Ceník společnosti CNC měl být podle daňových orgánů důkazem toho, že stěžovatelka čerpala standardní slevy za objem inzerce. Tak tomu ale nemohlo být, pokud slevy v některých případech přesahovaly 90 %. Daňové orgány měly provést analýzu ceníku, aby ověřily, zda stěžovatelka čerpala standardní ceníkovou slevu nebo slevu vyšší, a také to, na jakou slevu by měla na začátku spolupráce nárok, pokud by se postupovalo podle ceníku bez přispění společnosti Nika. Důvodem odmítnutí analýzy nemůže být argument žalovaného, že z daňových dokladů nelze zjistit nezbytné podrobnosti. Faktury totiž není nutné propojit s konkrétní inzercí. Daňové orgány se však ani nepokusily zjistit, za jaké ceny nakupovaly v rozhodném období inzerci srovnatelné subjekty. Městský soud přisvědčil žalovanému, že předmětem dokazování nebylo ověření adekvátnosti ceny inzerce. Stěžovatelčina argumentace však směřovala k potvrzení toho, že společnost Nika plnění poskytla.

[9] Stěžovatelka nesouhlasí s tvrzením městského soudu o tom, že se snaží přenést své důkazní břemeno na žalovaného. Pokud si stěžovatelka dohodla individuální cenu inzerce přímo se společností CNC na základě objemových slev podle ceníku, a nikoli díky činnosti zprostředkovatele, měl to správce daně prokázat.

[10] Oporu v provedeném dokazování nemá ani argument žalovaného, že o nedůvěryhodnosti stěžovatelčiny argumentace svědčí smluvní dokumentace. Žalovaný provedl vlastní interpretaci dokumentů, aniž vedl další dokazování zaměřené na získání informací přímo od společností Nika a Sali a jejich jednatelů v rozhodném období. Jeho tvrzení je nepřezkoumatelné. Stěžovatelka připomněla zákaz libovůle při hodnocení důkazů. Městský soud opět neposoudil judikaturu, kterou k tomu citovala.

[11] S ohledem na nedostatečná skutková zjištění, rozpory mezi provedenými důkazy a pro podložení vlastních tvrzení měl žalovaný vést další dokazování. Zejména měl vyslechnout jako svědky pana J., zástupce společnosti CNC, který se stěžovatelkou jednal, pana Kolmana, zástupce společnosti Nika, a pana Búše, který byl jednatelem společnosti Sali v době, kdy vstupovala do práv a povinností společnosti Nika. Svědecké výpovědi mohly odstranit rozpory mezi důkazy a nejasnosti ohledně smluvní dokumentace.

[12] V daňovém řízení mělo být také ověřeno, jak byla vykázána a zdaněna plnění poskytnutá stěžovatelce u společností Nika a Sali. Bylo by porušením zásady neutrality daně, pokud by u toho subjektu, který má odvést daň, byla na základě daňové kontroly plnění potvrzena, a u subjektu, který uplatňuje odpočet daně uhrazené prvnímu subjektu, by byla plnění označena za neprokázaná.

[13] Stěžovatelka nesouhlasí s městským soudem, podle něhož měla svědecké výpovědi navrhnout jako důkaz, neboť z jejího vyjádření a obsahu správního spisu nebylo možné dovodit, že jde o relevantní svědky. Stěžovatelka odkázala na judikaturu, kterou citovanou již v bodě 25 žaloby, a dále na rozsudek NSS ze dne 4. 5. 2023, č. j. 8 Afs 262/2021-55.

[14] S poukazem na rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2025, č. j. 6 Afs 16/2025-58, stěžovatelka namítá, že daňové orgány nemohou trvat na svých z hlediska hmotněprávních podmínek oslabených argumentech a na důkazním břemenu daňového subjektu, pokud jejich pochybnosti nesouvisí s hmotněprávními podmínkami samotnými, ale s možným zasažením plnění podvodem na DPH. Tomu měla být přizpůsobena kontrolní činnost správce daně i následný průběh daňového řízení. Napadený rozsudek je založen na nesprávném právním posouzení a existují zde významné rozpory skutkových zjištění a obsahu správního spisu. Městský soud přebírá závěry žalovaného a nevypořádává se s žalobní argumentací. Jeho rozsudek je proto i nepřezkoumatelný.

[15] Daňové orgány postupovaly 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). Kromě administrativní, časové a finanční zátěže stěžovatelce tento postup znemožnil efektivní obhajobu a vedl k roztříštěnosti dokazování. Jednotliví správci daně přistupovali odlišně k důkazním prostředkům, různě sdíleli informace a stalo se nepřehledným, které důkazní prostředky v tom kterém řízení již byly uplatněny. Příkladem může být neprovedení výslechu svědka Kolmana. Takový postup je podle stěžovatelky v rozporu se základními zásadami daňového řízení a rovněž popírá smysl vybrané působnosti finančních orgánů. Personální kapacity správce daně je potřeba využívat efektivně a kontrolní procesy v rámci správy daní rozložit rovnoměrně, aby byla zachována rovnováha v přístupu k daňovým subjektům. Je proto nutné odmítnout argument městského soudu, že postup v rámci vybrané působnosti je volbou správce daně a je možné do něj zasáhnout jen v případě šikanózního jednání. Postup finanční správy nebyl slučitelný se zásadou přiměřenosti a šetření práv daňových subjektů, zásadou vstřícnosti, zásadou hospodárnosti, s povinností správce daně dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a v konečném důsledku v souladu s právem stěžovatelky na spravedlivý proces. K tomu stěžovatelka odkázala na rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2021, č. j. 3 Afs 248/2019-52.

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s městským soudem. Stěžovatelka pomíjí, že svá tvrzení o obchodním vztahu mezi ní a společností Sali musí prokázat, což navzdory opakovaným výzvám neučinila. Důkazní návrhy byly posouzeny v souladu s judikaturou. Rozsudek městského soudu je přezkoumatelný. Žalovaný upozorňuje, že daňové řízení není postaveno na zásadě vyšetřovací, a nebyl tedy povinen vyhledávat důkazy ke stěžovatelčiným tvrzením ani zjistit nade všechnu pochybnost skutečný průběh posuzovaných případů. Zjištěné rozpory a pochybnosti správce daně byly

dostačující pro zpochybnění stěžovatelčiných tvrzení. Ta pak byla povinna předložit či označit odpovídající důkazy. K porušení § 115 odst. 2 daňového řádu nedošlo, neboť zmíněná část napadeného rozhodnutí je pouze sumarizací zjištění o společnosti Sali, z níž žalovaný dále nevycházel. I pokud by se jednalo o vadu, nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Daňové orgány byly povinny zabývat se nejprve prokázáním naplnění hmotněprávních podmínek, teprve poté by bylo možné uvažovat o tom, zda došlo k podvodnému jednání. Žalovaný je přesvědčen, že neměl nad rámec důkazních návrhů provést výslechy svědků J., Kolmana a Búše. Jednalo by se o aktivní vyhledávání důkazů na podporu tvrzení daňového subjektu. Stěžovatelka přitom svědky v průběhu dva a půl roku trvajícího daňového řízení vůbec nezmínila. Námitkou neprovedení cenové analýzy se důkladně zabývali žalovaný i městský soud. Vícečetné zahajování kontrolních postupů nemá bez dalšího vliv na zákonnost daňové kontroly ani napadeného rozhodnutí.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[18] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Městský soud podle ní přebíral závěry žalovaného, argumentoval zmatečně a nevypořádal se s argumentací obsaženou v žalobě. NSS této námitce nepřisvědčil; ke konkrétním výhradám stěžovatelky se vyjádří v dalších částech tohoto rozsudku.

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

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

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

[21] Nárok na odpočet DPH vzniká při splnění zákonem stanovených hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH. Podle něj má plátce daně nárok na odpočet, pokud přijal zdanitelná plnění, která použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Z § 73 odst. 1 téhož zákona plyne povinnost daňového subjektu mít pro uplatnění nároku na odpočet DPH, který vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad splňující zákonem stanovené náležitosti.

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

16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71). NSS také zdůrazňuje, že *„plátce daně má povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno“* (rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133). Dále platí, že *„určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné“* (rozsudky NSS ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, či ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, bod 32, a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 15).

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

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

III. B. Pochybnosti správce daně

[25] Správce daně neuznal stěžovatelce nárok na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění od společnosti Sali, neboť neměl za prokázané, že se plnění fakticky uskutečnila. Stěžovatelka se v rámci své ekonomické činnosti zabývala mj. reklamní činností a marketingem. Ke sporným plněním předložila daňové doklady. Jako předmět plnění v nich byly uvedeny *provizní odměny z inzercí* (se specifikací, kde bylo inzerováno) a *podpora reklamní kampaně FORTUNA LIGY (dle objednávky)*. Takto formulovaný předmět plnění byl podle správce daně obecný; z dokladů nebyl zřejmý konkrétní rozsah plnění a jejich použití pro ekonomickou činnost stěžovatelky. Správce daně proto stěžovatelku dne 10. 3. 2022 vyzval k předložení dalších podkladů.

[26] Stěžovatelka předložila příjmové pokladní doklady, výtah z pokladny s platbami společnosti Sali, oznámení o postoupení práv a povinností a zprostředkovatelskou smlouvu s dodatkem č. 1. Tyto podklady se měly týkat provizních odměn. K podpoře reklamní kampaně nebyla doložena objednávka ani jiný podklad.

[27] Podle zprostředkovatelské smlouvy měla společnost Nika zabezpečit uzavření výhodného nákupu tiskových médií pro stěžovatelku, a to formou uzavření smlouvy nebo dohody, resp. smluv nebo dohod, objednávky nebo objednávek o nákupu tiskových médií, na jejichž základě bude stěžovatelka za úplatu (sjednanou odměnu) v místě a čase obvyklou třetím osobám poskytovat služby, resp. konat veškeré činnosti související s obstaráním, zajištěním a poskytováním reklamní inzerce. Jako zprostředkovaný dodavatel byla ve smlouvě uvedena společnost CNC. Dodatkem č. 1 bylo upraveno, že zprostředkovaným dodavatelem mohou být i jiní vydavatelé inzercí, u nichž bude zprostředkovatel schopen zajistit nákup inzerce za cenu představující minimálně 25% slevu z platného ceníku vydavatele inzerce a bude také stěžovatelkou schválen. V opačném případě nevznikne nárok na provizi. Oznámením o postoupení práv a povinností stěžovatelce sdělila společnost Sali, že jí společnost Nika postoupila s účinností od 1. 7. 2021 práva a povinnosti plynoucí ze zprostředkovatelské smlouvy.

[28] Správce daně v seznámení s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění ze dne 18. 5. 2022 konstatoval, že stěžovatelka nedoložila podklady ke zprostředkovatelské činnosti společnosti Sali, jimiž by prokázala faktické zprostředkování inzerce u vydavatele CNC (či jiného vydavatele). Z předložené dokumentace nebylo správci daně zřejmé, zda a jakým způsobem Sali uskutečnila služby v kontrolovaných obdobích, kdy a jaké slevy z platného ceníku vydavatele inzerce pro stěžovatelku vyjednala a jakých třetích stran se inzerce týkaly. Stěžovatelka podle svých kontrolních hlášení spolupracovala ve zkoumaných obdobích s vydavateli inzerce CNC a A 11. Podle obou vydavatelů probíhalo jednání vždy přímo se zástupci stěžovatelky, nikoli se zprostředkovatelem.

[29] V reakci na stěžovatelčino vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění vydal správce daně dne 9. 8. 2022 druhou výzvu k prokázání skutečností. Stěžovatelka totiž ve vyjádření uvedla, že se s vydavatelem CNC nedokázala dohodnout na lepší ceně nákupu inzerce, než pro ni zprostředkovala Nika, a tak od roku 2017 nakupovala jejím prostřednictvím. Následně došlo ke změně modelu obchodní spolupráce. Nika umožnila stěžovatelce přímý nákup všech inzercí se slevou až 95 % z ceníku jednotlivých vydavatelství, a to za provizi sjednanou na dobu pěti let. Stěžovatelce se podle jejích tvrzení nikdy nepodařilo získat výhodnější cenu, než pro ni byla schopna zajistit společnost Nika.

[30] Správce daně vyzval stěžovatelku, aby tato svá tvrzení prokázala. Upozornil, že ke stěžovatelčiným tvrzením o obchodním vztahu se společnostmi Sali a Nika neobdržel žádné konkrétní informace a podklady prokazující výhodnost stanovení ceny za inzerci prostřednictvím společnosti Nika. Stěžovatelka nevysvětlila, jak ověřila, že obchodní model spolupráce se společností Nika s výplatou provize byl z hlediska spolupráce výhodný. Nedoložila ani žádné záznamy a zápisy z jednání s vydavateli inzercí o výhodnějších cenách za inzerce, záznamy a zápisy z jednání se společností Nika o poskytnutí výhodných cen za zprostředkování inzerce, přehled toho, jaké konkrétní inzerce byly zprostředkovány a jakým způsobem či výpočtem byla stanovena provize za zprostředkování, či dokumenty, jimiž by stěžovatelka prokázala, že se jí nepodařilo získat od vydavatelů inzerce výhodnější cenu, případně jiné důkazy prokazující její tvrzení o spolupráci se společností Nika a následně Sali. Stěžovatelka ani nevysvětlila, jak bylo zajištěno, že jí vydavatelé poskytovali inzerci za ceny stanovené pro společnost Nika.

[31] Stěžovatelka v reakci na výzvu předložila výtah z ceníku spolu s kalkulací zisku a doplňujícím vyjádřením, z nichž měla být patrná nevýhodnost ceníkových cen od vydavatele CNC oproti cenám, které pro stěžovatelku zprostředkovaly společnost Sali, resp. Nika. Dále popsala metodiku realizace obchodních transakcí v oblasti propagace a reklamy ve sportu.

[32] Společnost CNC v odpovědi na výzvu k poskytnutí údajů správci daně předložila kompletní ceníky za inzerci, daňové doklady a objednávky společnosti s přehledem inzerce společnosti Nika a rovněž stěžovatelky. Dále sdělila, že společnost Nika měla s ohledem na objem inzerce ujednány speciální cenové podmínky, stejně jako stěžovatelka. Ceny nebyly podle společnosti CNC sjednány prostřednictvím společnosti Nika a inzerce stěžovatelky nebyla zprostředkována.

[33] Správce daně tak setrval na stanovisku o neprokázání fakticity plnění, neboť stěžovatelka nedoložila důkazy ke svým tvrzením. Zdůraznil, že stěžovatelka měla speciální cenové podmínky pro inzerci sjednané s vydavatelem CNC díky objemu objednávané inzerce. Slevy za opakování inzerátů, finanční objem či kombinační slevy stěžovatelka ve své analýze nezohlednila a předložila část ceníku, která je neobsahovala. Na základě důkazních prostředků předložených vydavateli CNC a A 11 dospěl správce daně k závěru, že stěžovatelka sjednala nákup inzerce přímo bez zprostředkování společností Sali, resp. dříve Nika. Tento závěr podpořila mj. skutečnost, že stěžovatelka nevysvětlila, jak byla stanovena cena za zprostředkování a na základě jakých podkladů. Znění smluvních dokumentů také neodpovídalo verzi, kterou předestřela stěžovatelka. K plnění, které mělo spočívat v podpoře reklamní kampaně FORTUNA LIGY podle objednávky, stěžovatelka nedoložila nic.

[34] Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně a většinu jeho závěrů později převzal i městský soud.

III. C. Podstata obchodní spolupráce a předložené důkazy

[35] Stěžovatelka popsala, jak měla fungovat obchodní spolupráce se společností Sali. Namítá, že daňové orgány po ní požadovaly prokazovat skutečnosti, které v řízení netvrdila. Podle NSS má daňový subjekt jistě právo nastavit si pro něj vyhovující parametry obchodní spolupráce. Daňový subjekt ale současně tíží břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně toho, co uvedl v daňovém přiznání. I pokud byla podstata obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a společností Sali (resp. dříve Nika) založena na tom, že Sali fakticky nijak nekonala a pouze fakturovala provize za uskutečněné inzerce, nezbavilo to stěžovatelku povinnosti prokázat uskutečnění těchto plnění, za něž uplatňovala nárok na odpočet. V úvahu přicházela řada důkazů, jež mohla stěžovatelka předložit (výše bod [30]). Namísto toho stěžovatelka tvrdí, že při dokazování pochybily daňové orgány.

[36] Stěžovatelka v daňovém řízení ke sporným plněním předložila daňové doklady, potvrzení o jejich úhradě, smluvní dokumentaci a ceník a srovnávací kalkulaci, která měla prokázat výhodnost získaných cen. NSS souhlasí s městským soudem, že tím stěžovatelka svá tvrzení neprokázala. Ze smluvní dokumentace plyne spíše to, že podstatou plnění bylo aktivní zprostředkování výhodnějších cen (výše bod [27]). Podle kasačního soudu již

z jazykového výkladu smluv plyne, že podmínkou vzniku provize je aktivní činnost zprostředkovatele, který zajistí stěžovatelce výhodnou cenu. V obecné rovině lze konstatovat, že právní jednání daňových subjektů má být posuzováno podle skutečného obsahu a neodpovídající text smlouvy by bez dalšího nebyl důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH, neboť není vyloučeno, že obsah spolupráce se mohl v průběhu let změnit. To však měla prokázat stěžovatelka tím, že by navrhla či předložila jiné relevantní důkazy než prostý skutečnosti neodpovídající text smluvní dokumentace, ale neučinila tak. Jejímu výkladu nenapovídají ani daňové doklady, jejichž předmětem je provizní odměna. Nelze vyloučit, že daňové doklady byly vystaveny za ono přenechání dominantního postavení na trhu, nicméně to z nich nevyplývá. Stěžovatelčina tvrzení nepotvrzuje ani předložený ceník s kalkulací (viz dále část III. F.).

[37] NSS nesouhlasí se stěžovatelčiným argumentem, podle něhož měl správce daně důkazy k jejím tvrzením k dispozici již po zaslání první výzvy, neboť se tak nestalo v průběhu celého řízení. Ve shodě s městským soudem lze uvést, že daňové orgány správně pochopily podstatu obchodní spolupráce, a po stěžovatelce nepožadovaly prokázat skutečnosti, které netvrdila. Z rekapitulace v části III. B. tohoto rozsudku je zjevné, že správce daně nejprve požadoval další podklady, neboť doložené daňové doklady se mu ohledně rozsahu plnění jevily obecné a nebylo zjevné, zda stěžovatelka daná plnění využila ke své ekonomické činnosti. Požadoval přitom doložit zprostředkovatelskou činnost, jak plynulo z předložených dokladů. V reakci na stěžovatelčino vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění správce daně přizpůsobil znění druhé výzvy k prokázání skutečností. Stěžovatelku vyzval, aby prokázala svá tvrzení uvedená ve vyjádření, tedy že společnosti Sali hradila provizi bez toho, že tato společnost aktivně jednala. Žalovaný zjevně porozuměl tomu, že podstatou plnění mělo být přenechání exkluzivního postavení na trhu, čemuž však neodpovídaly předložené důkazy. Správce daně ve výzvě uvedl, co požaduje prokázat. Jeho požadavky odpovídají stěžovatelčiným tvrzením.

[38] Stěžovatelka však neprokázala, že jí společnost Nika v minulosti zprostředkovala výhodnější ceny, ale především neprokázala ani to, že tato společnost stěžovatelce přenechala své dominantní postavení na trhu, díky čemuž jí pak stěžovatelka měla platit provize z uskutečněných inzercí, které následně „převzala“ společnost Sali. Prokázání této skutečnosti by mohlo podpořit stěžovatelčino tvrzení, že společnosti Sali hradila provizi, aniž by se tato společnost na zprostředkování aktivně podílela. Nebyly však doloženy žádné podklady k tomu, jak tato spolupráce fungovala. K přenechání dominantního postavení a následnému vyplácení provize nebyl předložen žádný dokument, i když tato dohoda měla být výsledkem dlouhodobých snah stěžovatelky získat výhodné ceny. Stěžovatelka nevysvětlila ani ničím nedoložila, jak celý systém fungoval. Neobjasnila, jak bylo zajištěno, že jí budou vydavatelé poskytovat inzerci za ceny stanovené pro společnost Nika, ani to, jak bylo nastaveno vyplácení provize a fakturace a jak byla provize vypočtena. Podle NSS však je podstatné, že kromě daňových dokladů, potvrzení o úhradě a dokumentu o postoupení práv stěžovatelka ke spolupráci se společností Sali nic nedoložila. Nevysvětlila, jak fakturace probíhala, ani nedoložila žádnou komunikaci. NSS se jeví jako nereálné, aby k dohodě zahrnující několik subjektů neexistoval podklad, na jehož základě by bylo dáno ujednání, jak bude spolupráce probíhat a jak se bude účtovat. Jasnou pochybností k tomuto tvrzení jsou přitom vyjádření dodavatelů inzerce CNC a A 11, podle nichž si stěžovatelka inzerci sjednávala sama a slevy měla poskytnuté přímo, a to za objem inzerce.

[39] Stěžovatelka vytýká městskému soudu, že převzal nesprávnou argumentaci žalovaného. To bez dalšího nemusí být pochybením soudu, neboť smyslem soudního přezkumu není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené. Proto v případě, kdy se krajský (městský) soud ztotožní s rozhodnutím žalovaného, může odkázat na jeho odůvodnění se souhlasnou poznámkou (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Podle stěžovatelky městský soud nesprávně převzal tvrzení žalovaného, že její vyjádření byla nekonzistentní. Městský soud však v bodě 61 popsal, proč se přiklonil k tomuto závěru žalovaného, což stěžovatelka nezpochybňuje. Námitka nesprávného převzetí závěrů žalovaného o změně stěžovatelčiných tvrzení proto nesplňuje náležitosti kasační námitky a je pro svou obecnost neprojednatelná (rozsudky NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, či ze dne 31. 3. 2021, č. j. 8 Azs 299/2020-41).

[40] NSS neshledal argumentaci městského soudu rozpornou, jak tvrdí stěžovatelka. Je pravdou, že městský soud v bodě 68 svého rozsudku uvedl, že stěžovatelka neprokázala, že ceny inzerce nemohly být získány bez přispění společnosti Nika. To však neodporuje závěrům v bodě 80 napadeného rozsudku. Stěžovatelka poukazuje na pasáž, podle níž smyslem dokazování nebylo zjistit adekvátnost ceny inzerce, nýbrž objasnit, zda stěžovatelka fakticky přijala od společnosti Sali nějaké plnění. Z toho dovozuje, že výzvy správce daně byly mylně cílené, neboť měly být prokazovány vztahy mezi stěžovatelkou a společností Nika, a zároveň městský soud odbývá ve shodě se žalovaným související důkazní návrhy. Stěžovatelka však pomíjí celkový kontext, v němž byly její důkazní návrhy odmítnuty.

[41] Konkrétně šlo o návrh na porovnání ceníků společnosti CNC a v něm uvedených slev s cenou, za kterou stěžovatelka nakoupila, s cenami, za které od společnosti CNC nakupovaly srovnatelné subjekty. Městský soud odkázal na napadené rozhodnutí, podle něhož správce daně zpochybnil stěžovatelčinu analýzu ceníků, neboť po vyžádání kompletního znění zjistil, že stěžovatelka nezahrnula množstevní a další slevy (v podrobnostech dále část III. F.). Z toho dovodil, že cena pro stěžovatelku byla skutečně stanovena individuálně, avšak právě na základě těchto slev, nikoli za přispění společnosti Sali, resp. Nika. To potvrzovalo i vyjádření společnosti CNC. Městský soud pak dospěl k pochopitelnému závěru, že provedení požadované analýzy by bylo nadbytečné, neboť i v případě, že by z dalšího dokazování vyplynulo, že cena, za niž nakupovala inzerci stěžovatelka, byla nižší než ceníková či smluvená cena s jinými odběrateli, nebylo by možné z toho dovodit, že to bylo přičiněním společnosti Sali. Tyto závěry si tedy neodporují s bodem 68 napadeného rozsudku.

[42] Lze také dodat, že výzvy správce daně nebyly zcela mylně cíleny, jak namítá stěžovatelka. Naopak je podle kasačního soudu zřejmé, co správce daně požadoval prokázat a proč.

[43] Podle stěžovatelky postupoval městský soud rovněž v rozporu s rozsudkem NSS ze dne 6. 12. 2022, č. j. 6 Afs 156/2020-57, k čemuž odkázala na bod 28 žaloby. Namítá, že tam popsala, co z citovaného rozsudku dovozuje pro svou věc, avšak městský soud tuto

argumentaci pominul. NSS se s tímto tvrzením neztotožnil. Stěžovatelka v dané části žaloby pojednává obecně o tom, že po ní správce daně požadoval prokázat skutečnosti, které netvrdila, vedl dokazování nesprávným směrem a jeho postup byl zmatečný. Ve vztahu k rozsudku č. j. 6 Afs 156/2020-57 konkrétní argumentaci nepředestřela. NSS, stejně jako městský soud, neshledal postup správce daně zmatečným. Správce daně pouze reagoval na stěžovatelčinu argumentaci a výzvy směřoval k tomu, co v řízení tvrdila.

[44] Stěžovatelka v kasační stížnosti rozsáhle argumentuje směrem k dokazování v daňovém řízení. NSS připomíná, že břemeno tvrzení i břemeno důkazní stran toho, co je uvedeno v daňovém přiznání, tíží daňový subjekt. Ačkoliv správce daně není v daňovém řízení pasivní a zjišťuje skutečnosti rozhodné pro stanovení daně, nelze opomenout, že daňový subjekt je povinen zajistit spolehlivou auditní stopu plnění tak, aby mohl mj. prokázat jejich faktické uskutečnění. Správce daně nepožadoval prokázat skutečnosti, které stěžovatelka netvrdila. Důkazy, které předložila, však nebyly s ohledem na konkrétní pochybnosti správce daně dostatečné.

[45] Stěžovatelka v žalobě také odkázala na protokol o výpovědi svědka Kolmana z jiného daňového řízení. Městský soud jej pro nadbytečnost neprovedl k důkazu. Odůvodnil to tím, že z protokolu sice podle stěžovatelky mělo plynout, že společnost Nika sjednávala spolupráci se společností CNC, ale šlo o jiné zdaňovací období, v němž byla Nika patrně deklarovaným dodavatelem. Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že žalovaný nezahrnul tento protokol do spisu, ani neprovedl výslech pana Kolmana. Nebrání se však proti neprovedení tohoto důkazu ze strany městského soudu ani neuvádí, jaké konkrétní informace měly být do nynějšího řízení ze zmíněného protokolu přeneseny. Provedením svědecké výpovědi se NSS bude zabývat níže v části III. H.

III. D. Okolnosti týkající se deklarovaného dodavatele

[46] Stěžovatelka poukazovala na to, že nedostatky promítnuté do bodu 23 napadeného rozhodnutí, tedy nekontaktnost a další okolnosti týkající se společnosti Sali, nemají ve vztahu k posuzovaným transakcím vypovídací hodnotu a svědčí o nepochopení obchodního vztahu daňovými orgány.

[47] Městský soud se v bodě 63 svého rozsudku ztotožnil s posouzením žalovaného, jenž na obsahově podobnou odvolací námitku reagoval v bodě 38 napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že pochybnosti daňových orgánů nestály pouze na tom, že společnost Sali sídlila na hromadné adrese, neměla provozovnu, zaměstnance ani webové stránky, nezveřejňovala účetní závěrky a její jednatel byl nekontaktní. Správce daně podle městského soudu identifikoval řadu okolností, jež žalovaný shrnul v bodě 26. Sílu a vážnost identifikovaných pochybností je třeba posuzovat v celkovém souhrnu. Tvrzení stěžovatelky o tom, proč společnost Sali nepotřebovala zaměstnance či provozovnu, samy o sobě neprokazují faktické uskutečnění plnění.

[48] Městský soud dále uvedl, že v rámci věcného posouzení obstojí argumentace žalovaného pouze ve vztahu k zaměstnancům, neboť správce daně ve zprávě o daňové kontrole ve vztahu k jeho vlastní vyhledávácí činnosti ohledně společnosti Sali uvedl jen tuto skutečnost. Zároveň však v popsání více okolností v bodě 25 napadeného rozhodnutí

neshledal vadu odůvodňující zrušení napadeného rozhodnutí. Další okolnosti totiž žalovaný věcně neposuzoval a nedošlo ani k argumentační změně, § 115 odst. 5 daňového řádu tedy podle městského soudu nebyl porušen.

[49] Stěžovatelka považuje uvedené závěry za rozporné. Podle městského soudu totiž mají tyto okolnosti vypovídací hodnotu, zároveň však žalovaný nepochybil, pokud je uvedl poprvé až v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Této námitce NSS nepřisvědčil. Městský soud sice konstatoval, že zpochybňované okolnosti vypovídací hodnotu mají, následně ale vysvětlil, že věcně obstojí pouze argument, že společnost Sali neměla zaměstnance. To znamená, že ostatní okolnosti týkající se Sali do celkového hodnocení nezahrnul a jejich vypovídací hodnota zmíněná v předchozím bodě tak zůstává čistě hypotetická. Proto není podle NSS nutné zabývat se stěžovatelčinou argumentací, podle níž jsou tyto okolnosti při posuzování nároku na odpočet DPH irelevantní.

[50] Bod 38 napadeného rozhodnutí, s nímž se městský soud ztotožnil, se týkal především toho, že společnost Sali neměla zaměstnance. Dále odkazoval na jiné body napadeného rozhodnutí, v nichž byly popsány zjištěné pochybnosti správce daně. Mezi nimi se sice objevil i bod 25 napadeného rozhodnutí, ale pouze v souvislosti s tím, že Sali působila jako „prázdná schránka“ (což ale nebylo nosným důvodem rozhodnutí), a také body 23 a 24. Rozhodné skutečnosti však byly v napadeném rozhodnutí popsány (srov. body 33 až 35 a následné vypořádání stěžovatelčiny odvolací argumentace). V návaznosti na to městský soud konstatoval, že byla identifikována řada jiných pochybností, jež se stěžovatelce nepodařilo rozptýlit. Podle NSS je podstatné, že městský soud uzavřel, že pokud jde o věcné posouzení, obstojí pouze argumentace týkající se absence zaměstnanců, nikoli zbylé okolnosti týkající se společnosti Sali. Následně městský soud dospěl k závěru, že toto pochybení nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Poněkud nepřesné vyjádření v bodě 63 tak podle NSS nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[51] Absence zaměstnanců, kterou vzal městský soud při věcném přezkumu v potaz, nemůže být podle stěžovatelky důkazem o neuskutečnění zdanitelného plnění. NSS souhlasí s tím, že plnění lze realizovat i za pomoci brigádníků či jiných subdodavatelů; podle judikatury se však jedná o možný důvod k pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění (rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2025, č. j. 2 Afs 54/2024-50, bod 38). Vždy je nutné zohlednit konkrétní okolnosti případu. V posuzované věci byly zjištěny další pochybnosti (výše část III. B.), jež však samy o sobě nevedly k odepření nároku na odpočet DPH. Důvodem bylo, že stěžovatelka nepředložila dostatečně relevantní důkazy k prokázání faktického uskutečnění plnění.

[52] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěrem městského soudu, že namítané pochybení žalovaného nezakládá porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

[53] Smyslem tohoto ustanovení je především zabránit vydání překvapivých rozhodnutí odvolacím orgánem (rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-58, č. 4053/2020 Sb. NSS). Pro případ, že odvolací orgán provádí dokazování, zakotvuje také povinnost seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a umožnit mu, aby se ke skutečnostem vyjádřil, případně navrhl další důkazní prostředky.

[54] Výkladem § 115 daňového řádu se zabýval rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS. Vysvětlil, že daňový řád neumožňuje odvolacímu orgánu zrušit prvostupňové rozhodnutí, a proto je v tomto ustanovení vytvořen prostor pro opravu či doplnění napadeného rozhodnutí na úrovni odvolacího orgánu, který fakticky vstupuje do postavení správce daně. Proto jsou na něj stran dokazování kladeny stejné požadavky jako na správce daně. Cílem tohoto ustanovení je poskytnout oběma stranám prostor pro vedení dialogu nad provedeným dokazováním.

[55] Rozšířený senát upozornil, že vzájemný dialog je možný pouze tehdy, pokud bude daňový subjekt vědět nejen o shromážděných podkladech, ale i o tom, jak je odvolací orgán hodnotí a co z nich dovozuje. Povinnost seznámit daňový subjekt s výsledkem dokazovaní (skutkovými zjištěními a právním posouzením důkazů) je mj. promítnutím a naplněním základních zásad daňového řízení. Může-li odvolací orgán potvrzovat či měnit rozhodnutí správce daně, musí postupovat s takovou obezřetností, aby měl daňový subjekt možnost se k této změně vyjádřit a případně na ni včas procesně reagovat. Tíží-li daňový subjekt důkazní břemeno, měl by se dozvědět, zda je v souvislosti s nově provedeným dokazováním unesl. V opačném případě by se o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení mohl poprvé dozvědět až z rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, jímž se celé daňové řízení končí (přiměřeně též rozsudky NSS ze dne 28. 11. 2018, č. j. 9 As 257/2017-46, či ze dne 14. 11. 2019, č. j. 8 As 244/2018-82, a tam trefně použité přirovnání k dětské hře „na slepou bábu“).

[56] Z tohoto výkladu je zřejmé, že je podstatné umožnit daňovému subjektu vyjádřit se ke všem otázkám, na jejichž řešení bude rozhodnutí spočívat. Takovou otázkou v posuzovaném řízení nebylo to, že společnost Sali sídlila na hromadné adrese, neměla provozovnu a webové stránky, nezveřejňovala účetní závěrky, jejím jednatelem byl občan Slovenské republiky a jednalo se o nekontaktní subjekt. Tyto skutečnosti vyplynuly z vyhledávací činnosti správce daně (úřední záznam ze dne 17. 5. 2022, č. j. 1073347/22, který je součástí správního spisu a stěžovatelka se s ním mohla seznámit). Správce daně je však výslovně nezmínil ve zprávě o daňové kontrole ani v seznámení s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění ze dne 18. 5. 2022, byť na úřední záznam odkázal. Jakkoli lze vést polemiku nad tím, zda byl tento postup vhodný, vzhledem k tomu, že tyto skutečnosti nebyly pro rozhodnutí podstatné, souhlasí NSS s městským soudem, že zvolený postup nepředstavuje porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, jež by mělo vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Podstatou napadeného rozhodnutí je především to, že stěžovatelčina tvrzení byla hodnocena jako nevěrohodná a stěžovatelka nepředložila důkazy k jejich prokázání. Pasáž shrnující výsledky plynoucí z úředního záznamu je spíše narativní částí sumarizující průběh řízení před správcem daně podle spisového materiálu, jak již upozornil městský soud. S těmito okolnostmi žalovaný v napadeném rozhodnutí dále vůbec nepracuje, a už vůbec se tak nejedná o skutečnosti rozhodné.

[57] Závěr městského soudu, že se stěžovatelka věcně proti závěrům z vyhledávací činnosti správce daně v žalobě nebránila, není zcela přesný. Městský soud však tuto argumentaci nepřehlédl, jak se stěžovatelka patrně domnívá. Uvedl však, že její tvrzení neprokazují, jak byla plnění v praxi fakticky realizována. S tím se lze ztotožnit. Stěžovatelka se totiž v bodě 15 žaloby snažila vysvětlit, že zprostředkovatelské společnosti nepotřebují provozovnu ani webové stránky. V následujícím bodě namítala nepřezkoumatelnost závěru o nekontaktnosti společnosti Sali. Takové její tvrzení však na věci nemůže nic změnit. I pokud by společnost Sali měla webové stránky, provozovnu a zveřejňovala účetní závěrky, resp. i pokud by bylo prokázáno, že tyto atributy ke své činnosti nepotřebovala, bude stále platit, že na těchto okolnostech napadené rozhodnutí postaveno není. To platí i o závěru, že společnost Sali byla nekontaktní.

III. E. Vyjádření společností CNC a A 11

[58] Stěžovatelka dále činí sporným posouzení své námitky týkající se vyjádření společností CNC a A 11. Tvrdí, že městský soud obhajuje postup správce daně a žalovaného v rozporu s judikaturou NSS, kterou citovala v bodě 25 žaloby. Svou povinnost vypořádat se s ní se pokusil obejít s tím, že stěžovatelka nespecifikovala, co z judikatury dovozuje.

[59] Stěžovatelka je přesvědčena, že vyjádření uvedených společností nejsou dostatečná k popření důkazů, jež předložila, a že měla být pouze „odrazovým můstkem“ pro další dokazování. Podle NSS však správce daně předestřel dostatečné pochybnosti o průběhu sporných transakcí. A stěžovatelka je měla vyvrátit. Správce daní není povinen prokazovat odlišnou verzi skutkového stavu, ale pouze to, že existují důvodné pochybnosti o tom, že se obchodní případ odehrál tak, jak tvrdí daňový subjekt. Podle kasačního soudu nepotvrzují zmiňovaná vyjádření stěžovatelčina tvrzení, neboť nejenže z nich neplyne, že společnost Nika zajišťovala lepší ceny pro jiné subjekty, ale dokonce i stěžovatelčina tvrzení popírají. NSS neshledal v hodnocení těchto vyjádření ze strany městského soudu ani daňových orgánů žádné pochybení. Stěžovatelčinu verzi průběhu sporných transakcí nepodporuje žádný důkaz. Pokud stěžovatelka měla za to, že by dokazování mělo pokračovat, mohla a měla další důkazy navrhnout.

[60] Stěžovatelka v bodě 25 žaloby poukazovala na několik rozsudků NSS, z nichž obsáhle citovala. S jejich obecnými závěry se lze bezpochyby ztotožnit. Je však třeba vzít v potaz, že skutkové okolnosti jednotlivých případů mohou být značně odlišné. Městský soud v bodě 78 svého rozsudku pouze neupozornil stěžovatelku na to, že nevysvětlila, jak citovaná judikatura dopadá na řešený případ. Dodal také, že stěžovatelčiny odkazy na judikaturu nejsou na projednávanou věc přiléhavé, resp. právní závěry v ní obsažené nejsou s nynějším postupem správce daně v rozporu. Skutková situace v posuzované věci se liší od případů, na něž stěžovatelka poukazovala v žalobě.

[61] Podle NSS je pravdou, že stěžovatelka dopady citované judikatury na svůj případ blíže neupřesnila. V bodě 25 žaloby konkrétně uvedla pouze to, že správce daně a žalovaný zcela přešli svědecké výpovědi svědků J. či Kolmana, ačkoli o jejich existenci věděli, a hodnotili okolnosti, k nimž tyto osoby mohly mít zásadní informace, čímž porušili § 1 odst. 2 ve spojení s § 92 odst. 2 daňového řádu. Následovaly citace judikatury. Jak již

NSS uvedl výše, městský soud vysvětlil, že je nepovažuje pro věc za příléhavé, resp. postup daňových orgánů shledal jako s nimi souladný (bod 78 napadeného rozsudku). Městský soud za takové situace nebyl povinen reagovat konkrétně na každý citovaný rozsudek, tím spíše s ohledem na to, jak stěžovatelka formulovala svou žalobní námitku. Pokud se stěžovatelka neztotožnila se závěrem, že citované rozsudky nejsou pro věc příléhavé, mohla proti němu v kasační stížnosti argumentovat, což neučinila. Lze dodat, že samotné neprovedení zmíněných svědeckých výpovědí městský soud vypořádal v bodech 74-76 napadeného rozsudku.

III. F. Analýza ceníku

[62] Stěžovatelka dále zpochybňuje závěry týkající se analýzy ceníku CNC. Namítá, že městský soud přisvědčil závěru žalovaného, že jejím předmětem nebylo ověření adekvátnosti inzerce. Stěžovatelčina argumentace však směřovala k prokázání toho, že jí společnost Sali poskytla plnění.

[63] Městský soud odkázal na závěry daňových orgánů. Správce daně si ceník vyžádal, protože mu stěžovatelka předložila pouze jeho část s tím, že z její kalkulace je patrná nevýhodnost cen od dodavatele CNC. Jednalo se jen o pět stran, nikoli kompletní ceník. V kompletním ceníku byly uvedeny stěžovatelkou nezohledněné slevy za počet opakování inzerátů (až 27 %, případně podle smluvní dohody i vyšší), za finanční objem (až 25 %, případně podle smluvní dohody i vyšší), kombinační slevy (až 10 %) či slevy za floating (ve výši 5 %). Tím bylo podle žalovaného prokázáno, že stěžovatelka měla individuálně stanovenou cenu. Nebylo to však přičiněním společnosti Sali, nýbrž v důsledku objemových slev, což potvrzuje i vyjádření vydavatele inzerce. Hlubší cenovou analýzu podle žalovaného nelze provést, neboť z předmětu plnění na daňových dokladech není možné zjistit nezbytné podrobnosti (jako např. jakého klienta se konkrétní zprostředkování inzerce týká, v jakém deníku, zda se jednalo o pevné umístění, o poslední exponovanou stranu apod.). To však podle žalovaného nebylo podstatné právě proto, že adekvátnost ceny nebyla pro posouzení věci podstatná. Stěžovatelčina srovnávací kalkulace pouze nastínila výpočet jejího zisku. Údaje, které v ní uvedla, navíc působily nevěrohodně.

[64] Stěžovatelka v žalobě tvrdila, že podle žalovaného je ceník důkazem o tom, že stěžovatelka čerpala standardní ceny za objem inzerce, aniž se však analýzou těchto cen zabýval. NSS souhlasí s městským soudem, že stěžovatelka se opět snažila aktivovat důkazní břemeno žalovaného. Stěžovatelka předložila vlastní analýzu s částí ceníku v reakci na výzvu k prokázání skutečností. Uvedla, že z doloženého ceníku vydavatele inzerce CNC jsou patrné ceny, které jsou platné v případě, že by s ním stěžovatelka jednala napřímo. Ze srovnávací kalkulace pak měla být patrná nevýhodnost ceníkových cen od vydavatele CNC oproti cenám, jež pro stěžovatelku měla zprostředkovat společnost Sali, resp. Nika. Správce daně tento důkazní prostředek ve vztahu k prokázání toho, že společnost Nika pro stěžovatelku výhodnější ceny zajistila, zpochybnil. Poukázal na to, že stěžovatelka nepředložila kompletní ceník i s možnými slevami, které společnost CNC nabízela. Jeho závěr je v souladu s vyjádřením společnosti CNC, podle něhož nebyly ceny sjednány prostřednictvím společnosti Nika. Pokud stěžovatelka požadovala po správci daně provést další kroky, pominula fakt, že neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání, že fakticky přijala sporná plnění.

[65] Stěžovatelka v kasační stížnosti také namítá, že pokud daňové orgány odmítly provést analýzu, neboť z daňových dokladů nelze zjistit nezbytné podrobnosti, svědčí to o jejich nepochopení předmětu obchodní spolupráce. Párování jednotlivých faktur vydaných společností Sali s konkrétní inzercí totiž nebylo nutné, protože společnost Sali inzerci nezprostředkovávala. NSS pak ale není zřejmé, jakým způsobem byla tedy výše provizí určena. Stěžovatelka tuto skutečnost v daňovém řízení neobjasnila, ačkoli to po ní správce daně požadoval. Jde přitom o jednu ze stěžejních skutečností. Analýza cen, za něž inzerci nakupovaly jiné subjekty, mohla stěží přispět k ověření faktu, *kdo* sjednal ceny pro stěžovatelku. Společnost CNC navíc zprostředkování cen popřela. Namísto požadavku na provedení analýzy měla stěžovatelka předložit jasné důkazy, jichž se nabízela celá škála (výše bod [30]).

[66] Je pravdou, že důkazní břemeno v daňovém řízení nepřechází, nýbrž správce daně i daňový subjekt po celou dobu řízení nesou každý to své v rozsahu vymezeném § 92 daňového řádu. NSS však nesouhlasí s tím, že správce daně musel nade všechnu pochybnost prokázat, že individuální cenu inzerce měla stěžovatelka dohodnutou přímo se společností CNC na základě ceníkových slev. Stěžovatelka nepředložila důkazy, jež by potvrzovaly její verzi průběhu sporných transakcí (výše bod [36]). K tvrzení, že ceny byly sjednané, předložila svou analýzu s toliko částí ceníku. Ačkoli by tento důkaz nemohl postačovat k závěru, kdo ceny sjednal, daňové orgány se jím zabývaly a poukázaly na to, že stěžovatelka ve svém výpočtu vůbec nezohlednila množstevní a další slevy. O tom, že plnění se uskutečnila tak, jak stěžovatelka tvrdila, tedy nadále přetrvávaly důvodné pochybnosti, které měla stěžovatelka vyvrátit. Pokud jde o judikaturu zmiňovanou v bodě 27 žaloby, odkazuje NSS na bod 78 napadeného rozsudku, resp. výše na bod [60], neboť stěžovatelčiny odkazy byly opět v obecné rovině.

III. G. Nedůvěryhodnost stěžovatelčiných tvrzení

[67] Podle stěžovatelky nemůže o nedůvěryhodnosti jejích vysvětlení svědčit doložená smluvní dokumentace. Městský soud na tuto žalobní námitku reagoval v bodech 71 a 72 svého rozsudku. Popsal, že stěžovatelka nejprve tvrdila fakturaci provizní odměny a následně po vyjádření pochybností správce daně uvedla, že jí byl umožněn společností Nika přímý nákup inzercí se slevou za provizi, která později přešla na společnost Sali. Toto tvrzení však nemělo oporu v předloženém dodatku ke zprostředkovatelské smlouvě. Podmínkou vzniku provize podle něj byla totiž činnost zprostředkovatele (zajištění ceny). Stěžovatelka v daňovém řízení ani v řízení před soudem svá tvrzení neprokázala a nepředestřela jiný výklad, který by bylo možné z uvedených dokumentů vyvodit. Městský soud proto přisvědčil žalovanému.

[68] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že tvrzení žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť ke svým závěrům dospěl vlastní interpretací a nezískal informace přímo od společností Sali a Nika a jejich jednatelů v rozhodném období. Jednání daňových subjektů je navíc nutné posuzovat podle obsahu, a nikoli podle prostého textu smlouvy.

[69] Kasační námitky jsou projednatelné, pokud kvalifikovaně zpochybňují rozhodnutí krajského soudu. Stěžovatel je povinen v kasační stížnosti vymezit rozsah přezkumu

napadeného rozhodnutí a musí konkrétně sdělit, v čem spatřuje skutková či právní pochybení krajského soudu, a z kterých konkrétních důvodů považuje závěry soudu za nezákonné (rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2023, č. j. 8 Azs 299/2020-41, bod 10). Tato stěžovatelčina argumentace pouze kopíruje žalobní námitku, nereaguje na vypořádání městského soudu a je tak podle § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.), nepřípustná (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, či ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS).

[70] Stěžovatelka namítá, že se městský soud nevypořádal s argumentací uvedenou v bodě 26 žaloby, týkající se porušení zásady volného hodnocení důkazů. Zde stěžovatelka opět citovala judikaturu a obecně uváděla, že v jejím případě nebylo řádně odůvodněno, proč předložené důkazní prostředky byly hodnoceny jako nevěrohodné. Na to městský soud reagoval v bodě 71 napadeného rozsudku, kde uvedl, že žalovaný neoznačil za nevěrohodnou předloženou smluvní dokumentaci, nýbrž stěžovatelkou podávaná vysvětlení a interpretace. Stran odkazů na judikaturu NSS znovu odkazuje na bod 78 napadeného rozsudku, resp. na bod [60] tohoto rozsudku.

III. H. Neprovedení dalších důkazů

[71] Další okruh stěžovatelčiných námitek se týká neprovedení důkazů v daňovém řízení, konkrétně svědeckých výpovědí pánů J., Kolmana a Búše. Stěžovatelka opět zmiňuje analýzu a porovnání ceníku společnosti CNC a to, že mělo být ověřeno, jakým způsobem byla vykázána a zdaněna plnění poskytnutá stěžovatelce u společností Nika a Sali.

[72] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že byla povinna navrhnout svědecké výpovědi. Tyto důkazní prostředky podle ní směřují k odstranění rozporů mezi ostatními provedenými důkazy.

[73] Městský soud se této námitce věnoval v bodech 74-76 svého rozsudku. Zdůraznil, že stěžovatelka výslechy nenavrhla a na uvedené osoby během celého řízení ani nepoukazovala. Nebylo tak možné dovodit, že se jedná o osoby, jejichž výpověď by mohla být relevantní pro stanovení daně, resp. že by jejich výpověď mohla zásadně přispět ke zjištění skutkového stavu. Městský soud připomněl, že není úkolem správce daně, aby odůvodňoval neprovedení veškerých myslitelných důkazů. Nad rámec toho hodnotil městský soud provedení svědeckých výpovědí jako nadbytečných.

[74] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že daňové orgány by v některých odůvodněných případech při zjišťování skutkového stavu měly provést i důkazy, které daňový subjekt nenavrhl. NSS v rozsudku ze dne 4. 5. 2023, č. j. 8 Afs 262/2021-55, vysvětlil, že jde o situace, kdy má správce daně k dispozici relevantní skutečnosti, které jsou pro stanovení daně rozhodné. Navzdory tomu tíží daňový subjekt stále důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení. Posun k zásadě materiální pravdy neznamená, že by byl správce daně povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, resp. zjišťovat skutkový stav za daňový subjekt.

[75] V případě svědka J. stěžovatelka dovozuje povinnost jeho výslechu z toho, že se správce daně z vyjádření dodavatelů dozvěděl o jeho roli při nastavování obchodních vztahů. NSS s tímto názorem nesouhlasí. Z vyjádření společnosti CNC vyplývá nejen, že pan J. sice za tuto společnost jednal se společností Nika, ale i to, že stěžovatelka měla sjednané speciální cenové podmínky pro inzerci s ohledem na její objem, a to nikoli prostřednictvím společnosti Nika. Správce daně komunikoval se společností CNC a zjistil od ní podstatné informace. Z jejích vyjádření přitom neplyne, že by pan J. mohl uvést rozhodné skutečnosti.

[76] Povinnost správce daně provést výslechy pana Kolmana a Búše stěžovatelka dovozuje z toho, že jejich postavení bylo správci daně známo z obchodního rejstříku a „*dávalo by smysl tyto osoby vyslechnout s ohledem na pochybnosti vznášené správcem daně ve vztahu k obsahu doložené smluvní dokumentace*“. Tento požadavek se s ohledem na to, že dané osoby v daňovém řízení nebyly vůbec zmíněny, jeví jako absurdní. Pokud jsou svědci vyslechnuti v jiném řízení, neznamená to, že tomu tak musí být i v tomto řízení.

[77] NSS nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, že výslechy měly být provedeny, aby odstranily rozpory mezi ostatními provedenými důkazy. Rozpor mezi důkazy totiž neshledal. Stěžovatelka svou verzi skutkového děje nepodepřela žádnými důkazy, a ta byla proto na základě ostatních důkazů vyhodnocena jako nevěrohodná (a to nejen z toho důvodu, že ji stěžovatelka v průběhu daňového řízení změnila). Podklady, které stěžovatelka předložila, nepodporují její vysvětlení obchodní spolupráce a průběhu plnění (výše body [27] a [36]). Daňové orgány neměly povinnost prokázat skutkový stav nade všechnu pochybnost; postačuje, pokud předestřely důvodné pochybnosti o tom, zda plnění proběhlo tak, jak tvrdila stěžovatelka.

[78] Stěžovatelka zpochybňuje související závěry městského soudu s poukazem na judikaturu NSS. K odkazu na bod 25 žaloby NSS znovu odkazuje na vypořádání v bodě [60] tohoto rozsudku. Za skutkově nepřiléhavý pak považuje stěžovatelčin poukaz na rozsudek NSS ze dne 4. 5. 2023, č. j. 8 Afs 262/2021-55.

[79] Jak už NSS uvedl výše, v některých případech mohou daňové orgány přistoupit k dokazování nad rámec důkazních návrhů. Pokud se během řízení dostane do dispozice správce daně skutečnost, která by mohla zjevně být relevantní pro správné stanovení daně, provede správce daně dokazování, případně odůvodní, proč k tomuto kroku nepřistoupil. Nebyly-li výše uvedené osoby v průběhu řízení vůbec zmíněny, případně byly pouze zmíněny, aniž vyplynulo, že mohou disponovat podstatnými informacemi, je stěžovatelčin požadavek na to, že výslech těchto svědků měl být proveden z vlastní aktivity daňových orgánů, nesprávný. Ani to, že podle obchodního rejstříku byla určitá osoba v minulosti např. jednatelem společnosti, nutně neznamená, že měla co do činění se spornými transakcemi. Nic takového ve vztahu k uvedeným osobám neplyne ani z daňového spisu. To činí posuzovanou věc odlišnou od případu řešeného rozsudkem č. j. 8 Afs 262/2021-55. Tam NSS shledal pochybením neprovedení výslechu účetního, který podle svědecké výpovědi zpracovával účetnictví, vystavoval daňové doklady a řešil plnění daňových povinností, měl rovněž kontakt na zástupce stěžovatelky, domlouval s ním obchodní schůzky a byl na nich i přítomen. Dále domlouval dopravu a měl též bližší informace o předávání peněz v hotovosti. Je tedy zjevné, že jeho výslech mohl vést k zjištění informací

rozhodných pro stanovení daně. Stěžovatelce nadto nic nebránilo provedení těchto důkazů navrhnout.

[80] Stěžovatelka dále namítá, že mělo být ověřeno, jakým způsobem byla plnění poskytnutá stěžovatelce vykázána a zdaněna u společností Nika a Sali, a zda byla uvedena v kontrolních hlášeních, neboť tyto skutečnosti představují *střípky mozaiky* prokazující uskutečnění sporných plnění. Ve světle rozsudku NSS ze dne 6. 9. 2022, č. j. 2 Afs 401/2020-74, by se jednalo o porušení principu neutrality daně. Městský soud tuto argumentaci podrobně vypořádal v bodě 79 napadeného rozsudku. Vyložil, že situace posuzovaná citovaným rozsudkem NSS ve stěžovatelčině případě nenastala, neboť nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro odpočet DPH, a nemohlo tak dojít k porušení principu rovnosti, právní jistoty ani neutrality daně. K ověření zdanění plnění u společností Sali a Nika pak odkázal na body 46 a 47 napadeného rozhodnutí, s nimiž se ztotožnil. Takový postup není pochybením městského soudu (výše bod [39]). Stěžovatelka tuto argumentaci konkrétně nezpochybnila a nereaguje tak na odůvodnění městského soudu, tato kasační námitka je proto nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[81] Stěžovatelčin poukaz na rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2025, č. j. 6 Afs 16/2025-58, rovněž není přiléhavý. V nynější věci totiž stěžovatelka neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH, a nejde tak o případ, kdy se kolem sporných plnění objevují nestandardní okolnosti. V nynější věci stěžovatelka nepředložila důkazy o tom, že se plnění fakticky uskutečnilo.

III. CH. Vícečetné zahajování kontrolních postupů

[82] V posledním okruhu námitek stěžovatelka napadá zahájení sedmi kontrolních postupů prováděných pěti různými správci daně v situaci, kdy se všechny postupy týkají transakcí se stejnými dodavateli, pouze uskutečněných v různých zdaňovacích obdobích.

[83] Městský soud přisvědčil stěžovatelce v tom, že takový postup minimálně nelze označit za vhodný. Byl na samé hranici zásady šetření práv daňových subjektů ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu či zásady vstřícnosti ve smyslu § 6 odst. 4 téhož zákona. 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.

[84] 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, NSS 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.“*

[85] 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.“*

[86] Jak NSS vyložil v rozsudku ze dne 5. 3. 2026, č. j. 3 Afs 28/2025-81, týkajícím se týchž účastníků, 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).

[87] V projednávané věci není sporné, že daňové povinnosti za na sebe navazující období byly paralelně prověřovány v sedmi kontrolních postupech vedených pěti různými správci daně. Kontrolní postupy se týkaly stejných či navazujících dodavatelů, na společnost Sali měla práva a povinnosti přejít v roce 2021. Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, 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 roztříští 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.

[88] Již v rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017-34, ostatně NSS 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 namístě poskytnout daňovým subjektům soudní ochranu proti takovému jednání v rámci zásahové žaloby podle § 82 a násl. s. ř. s. (dále např. rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2021, č. j. 3 Afs 248/2019-52).

[89] Jak již stěžovatelku upozornil městský soud, předmětem tohoto řízení 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. Jakkoli tedy platí, že i když žalobce nenapadl nezákonnost postupu finanční správy zásahovou žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s., lze tuto nezákonnost namítat i v žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 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 roztříštěnost 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 NSS 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, NSS 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.*“ Argumentem pro zrušení napadeného rozhodnutí v nyní projednávané věci nemohou být vyšší náklady právního a daňového poradenství.

[90] NSS se plně ztotožnil se závěrem městského soudu, podle něhož 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.

[91] Stěžovatelka namítá, že v důsledku mnohosti kontrolních postupů došlo i k roztříštěnosti dokazování. Stěžovatelka sice jako konkrétní neprovedený důkaz uvedla svědeckou výpověď zástupce společnosti Nika, nicméně neprovedením tohoto důkazu se NSS zabýval. Stěžovatelka výslech této osoby jako důkaz nenavrhla a z průběhu daňového řízení nevyplývá, že jej správce daně měl provést i bez návrhu. Stěžovatelka se v kasační stížnosti omezila pouze na obecné tvrzení, že příklad roztříštěnosti dokazování může být právě (ne)provedení svědecké výpovědi pana Kolmana, nicméně toto tvrzení zůstalo ve zcela obecné rovině. Stěžovatelka neidentifikovala žádné konkrétní skutečnosti plynoucí z jeho výpovědi (ani skutečnost plynoucí z jiných řízení), které by mohly vést ke změně výroku napadeného rozhodnutí. NSS proto ve stejné rovině obecnosti uvádí, že vytýkané pochybení nemůže být takovou vadou řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[92] Mnohost kontrol rovněž nebránila tomu, aby daňové orgány dostatečně porozuměly stěžovatelčině 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 NSS 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. Je nutné zdůraznit, že předmětem aktuálně posuzované věci je činnost správce daně v daňové kontrole za zdaňovací období červenec až listopad 2021. Závěry učiněné daňovými orgány v jiných řízeních nelze paušálně přenášet, stěžovatelka byla povinna prokázat svá tvrzení ke každému zdaňovacímu období.

[93] Lze proto uzavřít, že roztříštěnost kontrolních postupů může představovat excesivní výkon vybrané působnosti. Ochranu proti takovému postupu pak lze primárně poskytnout v řízení o zásahové žalobě podle § 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.

IV. Závěr a náklady řízení

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

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

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

V Brně dne 24. dubna 2026

Sylva Šiškeová
předsedkyně senátu