



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Ondřeje Mrákoty a Vojtěcha Šimíčka ve věci žalobkyně: **AGRS, a. s.**, Přívozní 2, Praha, zastoupené advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, Palackého 10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 28. 2. 2025, čj. 6261/25/5300-21443-711275, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 9. 2025, čj. 6 Af 10/2025-53,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Ve věci je spor o to, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno a prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uznání uplatněných nároků na odpočet daně z přidané hodnoty ze zdanitelných plnění přijatých od své dodavatelky. NSS dospěl, stejně jako Městský soud v Praze před ním, k závěru, že stěžovatelka neprokázala rozsah přijatých plnění, a daňové orgány tak po právu neuznaly její nárok na odpočet DPH.

1. Popis věci

[2] Žalobkyně se zabývá zajišťováním reklamních služeb na sportovních utkáních a v tištěných periodikách. Dne 20. 4. 2022 u ní zahájil Finanční úřad pro Kraj Vysočina kontrolu daně z přidané hodnoty v rozsahu přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období října a listopadu 2019. Na základě kontrolních zjištění pak Finanční úřad pro hlavní město Prahu neuznal uplatněný nárok na odpočet daně z dokladů vystavených dodavatelkou

Koratip top, s. r. o. Žalobkyně podle něj neprokázala přijetí takto doložených zdanitelných plnění. Správce daně proto žalobkyni doměřil DPH dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 11. 2023 a současně jí uložil povinnost uhradit penále.

[3] Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Žalovaný připustil, že se správce daně nevyjádřil k fotodokumentaci, kterou žalobkyně předložila. Proto ji v dokumentu „seznámení se zjištěnými skutečnostmi“ ze dne 13. 1. 2025 sám posoudil a doplnil úvahy správce daně, se kterými se jinak ztotožnil. Podané odvolání pak zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Žalobkyně podle něj neprokázala rozsah reklamních služeb od společnosti Koratip, neměla tedy nárok na odpočet daně.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, i tu však Městský soud v Praze zamítl. Souhlasil se žalovaným v tom, že žalobkyně sice unesla své primární důkazní břemeno, ale neprokázala tím rozsah plnění ani to, v čem přesně plnění od společnosti Koratip spočívalo (naproti tomu konkrétní plnění pro odběratele žalobkyně vyplývala ze smluv či jejich dodatků). Soud vysvětlil, proč jednotlivé důkazy neprokázaly splnění hmotněprávní podmínky pro odpočet DPH. Připustil, že mnohost daňových kontrol byla pro žalobkyni zatěžující, přesto však nezpůsobila nezákonnost rozhodnutí správce daně.

2. Argumenty stran v kasačním řízení

[5] **Žalobkyně (stěžovatelka)** podává proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Namítá, že správce daně nesprávně posoudil důkazy a nehodnotil je ve vzájemné souvislosti. Své závěry založil správce daně jen na domněnkách, nikoli na podložených úvahách. Stěžovatelka se proto domnívá, že na ni správce daně kladl nepřiměřené nároky v oblasti dokazování a nezákonně na ni přenesl důkazní břemeno.

[6] Stěžovatelka namítá, že městský soud nesprávně srovnával smlouvu uzavřenou mezi stěžovatelkou a společností Koratip (její dodavatelkou reklamních služeb) se smlouvami, které stěžovatelka uzavřela se svými odběrateli. Společnost Koratip poskytovala plnění podle toho, co požadovali od stěžovatelky její odběratelé. Smlouva mezi stěžovatelkou a společností Koratip určovala jen základní pravidla; konkrétní obsah a rozsah plnění závisel na klientech a různých reklamních kampaních. Průběh sportovních činností není totiž vždy předvídatelný, proto se ani reklamní činnost nedá dopředu přesně odhadnout. Nakonec ale lze spárovat konkrétní daňové doklady vystavené společností Koratip s konkrétním plněním dodaným stěžovatelčiným odběratelům.

[7] Část kasační stížnosti je věnována důkazním prostředkům, ze kterých lze podle stěžovatelky vyvodit, že společnost Koratip poskytovala sporné plnění právě v rozsahu uváděném stěžovatelkou. Daňové orgány ani městský soud chybně nevyhověly stěžovatelčinu požadavku, aby byly do daňového spisu zařazeny všechny protokoly o svědecké výpovědi D. K. (tak by z nich šlo získat větší množství informací). Městský soud tuto výpověď navíc špatně posoudil. Stěžovatelka považuje za chybu i to, že nebyl proveden zvukový záznam svědecké výpovědi tohoto svědka a zvukový záznam z místního šetření. Ze všech důkazních prostředků bylo možné spolehlivě zjistit, jaký byl obsah balíčku služeb (plnění), které společnost Koratip poskytovala. Rozsah byl upravován v průběhu poskytování služeb (po úvodní písemné objednávce) podle potřeb odběratele a vývoje

pokračování

sportovní soutěže. Úpravy často nebyly písemné. Konečný rozsah plnění však byl vždy takový, jaký byl dodán odběrateli. Městský soud hodnotil důkazní prostředky izolovaně, proto nesprávně (stejně jako daňové orgány) usoudil, že z nich rozsah plnění neplyne.

[8] Stěžovatelka se domnívá, že prokázala nejen předmět plnění, fakticitu plnění, to, že dodavatel byl plátcem DPH a plnění od něj bylo využito při zdanitelné ekonomické činnosti – ale prokázala i rozsah plnění. Ten vyplynul z řady informací, které vyšly v řízení najevo. Podle stěžovatelky je jediným skutečným důvodem neuznání nároku na odpočet DPH pochybnost daňových orgánů o tom, zda část plnění stěžovatelka nezajistila svépomocí. To ale nebylo možné. Pokud si správce daně myslel, že stěžovatelka spáchala daňový podvod, měl ho prokázat, ne nezákonně přenášet důkazní břemeno na stěžovatelku.

[9] Dále stěžovatelka tvrdí, že tato věc se podobá věci *Milkepol* řešené rozsudkem NSS ze dne 12. 9. 2025, čj. 21 Afs 94/2025-83. Z něj plyne, že by daňové orgány neměly vznášet nepřiměřené důkazní nároky. Stěžovatelce vadí i to, že městský soud dostatečně nevysvětlil, proč se v této věci neuplatní závěry rozsudku NSS ze dne 16. 8. 2023, čj. 1 Afs 212/2022-79, *Melichar CZ*.

[10] Stěžovatelka namítá také nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, protože se městský soud vůbec nevypořádal s částí žalobní argumentace, která se týkala nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Podle stěžovatelky opřel žalovaný svůj závěr o pochybnost, zda si stěžovatelka nemohla část plnění zajistit svépomocí. Tento argument se ale objevil poprvé až v rozhodnutí o odvolání a stěžovatelka na něj nemohla dříve reagovat. Městský soud se přesto touto námitkou nezabýval. Neřešil ani podstatnou část žalobní argumentace (body 15-23 žaloby), která se týkala důkazních prostředků a toho, co z nich ve vzájemné souvislosti vyplynulo.

[11] Další kasační námitka se týká zákonnosti kontrolních postupů. Stěžovatelka považuje za nepřiměřené a nevhodné, aby pět různých správců daně provádělo sedm různých kontrolních postupů, které se týkaly totožných plnění a totožných dodavatelů, jen za různá zdaňovací období (duben 2018–listopad 2021). Kvůli roztržitosti kontrolních postupů musela stěžovatelka vynaložit už více než 3,5 milionu Kč. Tento postup také mohl ovlivnit, jak budou objasněny skutkové okolnosti a jaký bude výsledek daňového řízení. Stěžovatelka musela kvůli nezákonnému a umělému štěpení daňových kontrol učinit každý procesní úkon nikoli jednou, ale sedmkrát. Nejenže tím daňové orgány zasáhly do stěžovatelčiných práv, ale také ohrožily naplnění cílů správy daní a zatížily soudní soustavu. Stěžovatelka se proto domnívá, že daňové orgány nepostupovaly v souladu se smyslem vybrané působnosti. Pochybuje, zda mohl místně nepřislušný správce daně v jejím případě vůbec zahájit daňovou kontrolu, protože šlo podle ní o svévolný, ne-li šikanózní výkon práva. Proto nesouhlasí s městským soudem, že správce daně měl právo zvolit postup v rámci vybrané působnosti.

[12] Nakonec stěžovatelka navrhuje, aby NSS předložil Soudnímu dvoru EU tuto předběžnou otázku: „*Brání články 167, 168 a 178 směrnice 2006/112/ES ve spojení s článkem 273 a se zásadou daňové neutrality a proporcionality takové vnitrostátní praxi, kdy správce daně – bez objektivních indicií podvodu a navzdory podkladům předloženým plátcem daně – opakovaně reaktivuje důkazní břemeno plátce daně pouze na základě obecných pochybností, domněnek nebo spekulací úředních osob, které nejsou podloženy důkazními prostředky*

obsaženými v daňovém spisu, a zároveň po plátcí požaduje prokázání naplnění hmotněprávních podmínek odpočtu v míře detailu, která fakticky znemožňuje uplatnění jinak materiálně splněného nároku na odpočet?“

[13] **Žalovaný** má za to, že podrobně vysvětlil, proč provedené důkazy nerozptýlily pochybnosti správce daně a že z nich nevyplynul rozsah přijatého plnění od společnosti Koratip. Své závěry opřel o skutečnosti obsažené ve spisu, nikoli o spekulace, a nadále na nich trvá. Upozorňuje na to, že stěžovatelka nevznesla v daňovém řízení návrh na doplnění dokazování zvukovým záznamem výslechu svědka. Proto se ho nemohla domáhat v řízení před soudem. Žalovaný poukazuje také na to, že povaha stěžovatelčiny ekonomické činnosti není natolik živelná, aby vylučovala podrobnější popis rozsahu přijatých plnění na daňových dokladech, případně vedení záznamů, které by stěžovatelce umožnily ho zpětně prokázat.

[14] Dále žalovaný nesouhlasí s tím, že správce daně neunesl důkazní břemeno. Správce daně podle něj prokázal důvodné pochyby o účetních dokladech, a proto přešlo důkazní břemeno zpět na stěžovatelku, která pochyby ani později v řízení nedokázala rozptýlit. Neprokázala, jaký byl rozsah přijatých plnění, a proto nesplnila hmotněprávní podmínku pro uplatnění odpočtu DPH. Žalovaný nesouhlasí s námitkou, že se měly daňové orgány zaměřit spíše na daňový podvod a samy ho prokázat. Otázka, zda stěžovatelka skutečně přijala plnění v určitém rozsahu, je podmínkou uplatnění odpočtu DPH podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný nepovažuje za přílehlavou argumentaci rozsudkem *Milkpol*, protože skutkové okolnosti se podstatně lišily a nešlo o daň z přidané hodnoty, ale o daň z příjmů.

[15] Podle žalovaného nemá stěžovatelka pravdu ani v tom, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný. Žalovaný dále uznává, že způsob a četnost kontrolních postupů nebyly žádoucí, ale odmítá, že by měly vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně. Také se nedomnívá, že je vhodné předkládat Soudnímu dvoru předběžnou otázku, která se týká dokazování a přenosu důkazního břemene.

3. Posouzení věci

[16] Kasační stížnost není důvodná; ostatně se stěžovatelčinou argumentací týkající se reklamních plnění od společnosti Koratip se NSS nesetkává poprvé. Obdobnými námitkami se zabýval už v rozsudku ze dne 5. 3. 2026, čj. 3 Afs 28/2025-81, a ze závěrů tam vyslovených vychází i teď.

3.1 Rozsudek městského soudu je přezkoumatelný

[17] NSS nejdříve vypořádá námitku, podle níž je napadený rozsudek nepřezkoumatelný, protože se nevěnoval tvrzené nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Jak NSS zjistil, městský soud se přezkoumatelností rozhodnutí žalovaného zabýval v bodě 73. V něm stěžovatelce sdělil, že odůvodnění žalovaného je přezkoumatelné, protože z něj plyne, v čem spočívaly pochybnosti ohledně rozsahu plnění, které přijala stěžovatelka od společnosti Koratip. Stejně tak žalovaný podle soudu vysvětlil, proč důkazní prostředky, které stěžovatelka předložila, nevyvrátily pochybnosti správce daně o rozsahu plnění. Městský soud tyto závěry žalovaného posoudil zejména v bodech 54 až 63, ve kterých se zabýval tím,

pokračování

co žalovaný vyvodil z různých důkazních prostředků. Z toho je patrné, že klíčové důvody rozhodnutí žalovaného musely být rozpoznatelné, jinak by se jim městský soud ani nemohl věnovat.

[18] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost navíc v tom, že městský soud výslovně nereagoval na žalobní námitku, která se týkala údajných spekulací žalovaného o tom, že si stěžovatelka mohla zajistit přijaté plnění svépomocí. S tím NSS nesouhlasí. Žalobní i kasační námitka, která mířila proti tomuto vyjádření žalovaného, zkresluje skutečný význam toho, co žalovaný do odůvodnění svého rozhodnutí napsal. Nešlo vůbec o to (jak se stěžovatelka snaží tvrdit), že by žalovaný své závěry postavil na domněnce, podle níž si stěžovatelka mohla sporné plnění zajistit svépomocí. Žalovaný v bodě 46 vysvětloval, proč je důležité prokázat rozsah plnění. V souvislosti s tím především obecně uvedl, že teoreticky si může daňový subjekt (myšleno nejen stěžovatelka) některá plnění zajistit sám – a v takovém případě mu nepřísluší odpočet daně, protože chybí přijaté plnění od jiného subjektu. Žalovaný touto úvahou podpořil své vysvětlení, proč je potřeba umět prokázat nejen fakt přijetí plnění od jiného subjektu, ale také rozsah plnění.

[19] Žalovaný tedy netvrdil žádnou novou skutečnost, jak namítá stěžovatelka. Jen doplnil (a to nijak podstatně) obecné důvody, kterými chtěl podpořit význam prokázání rozsahu přijatého plnění. Městský soud pak nepochybil tím, že se k této dílčí žalobní námitce nevyjádřil. Soud nemusí vypořádat každou dílčí námitku: důležité je, že přezkoumá všechny podstatné otázky řešeného případu. V této věci stěžovatelka vytrhla z kontextu jeden bod z obsáhlého rozhodnutí (čítajícího celkem devadesát tři bodů), ve kterém žalovaný podrobně vysvětloval důvody, kvůli kterým nebylo možné přiznat stěžovateli odpočet daně. Městský soud tyto důvody srozumitelně a dostatečně přezkoumal a nic na tom nemění ani fakt, že výslovně nezmínil jeden dílčí argument, který byl navíc jen podružný. Není přiléhavá ani argumentace rozsudkem NSS ze dne 27. 8. 2020, čj. 1 Afs 103/2019-87, ze kterého stěžovatelka nepřímou vyvozuje, že městský soud jen převzal část odůvodnění správních rozhodnutí a neposkytl odpovědi na stěžovatelčiny námitky. Závěry tohoto rozsudku obecně platí, ale městský soud nic takového neudělal, proto je v této věci nelze použít.

[20] Stěžovatelka namítá i to, že se městský soud nevypořádal s její argumentací uvedenou v bodech 15 až 23 žaloby. V nich stěžovatelka vysvětlovala, co podle ní vyplývá z důkazních prostředků. Ani na tyto žalobní argumenty však nemusí soud reagovat bod po bodu. Jak stěžovatelka sama zmiňuje, důkazy je potřeba hodnotit ve vzájemné souvislosti. Městský soud přezkoumal způsob, jak žalovaný hodnotil důkazy, a ztotožnil se s ním. Podle NSS tu nejde ani tak o otázku přezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, ale o to, že s jeho závěry stěžovatelka nesouhlasí. Kvůli tomu ovšem není rozsudek nepřezkoumatelný.

3.2 Nebyla prokázána jedna z podmínek odpočtu DPH: rozsah plnění

[21] Klíčovou otázkou tohoto sporu je, zda stěžovatelka splnila hmotněprávní podmínky pro uznání uplatněných nároků na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH) ze zdanitelných plnění přijatých od své dodavatelky, společnosti Koratip. Stěžovatelka tvrdí, že splnění podmínek prokázala řadou důkazů, které ve svém souhrnu tvoří auditní stopu, a že na ni správce daně (resp. žalovaný) neoprávněně přenesl důkazní břemeno.

[22] Touto otázkou se zabýval městský soud podrobně v bodech 52 až 63 napadeného rozsudku. V obsáhlém bodě 52 připomněl, že správce daně jednak postupně vydal tři dostatečně určité a srozumitelné výzvy a jednak jimi vyjádřil pochybnosti týkající se splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. Stěžovatelka tedy věděla, čeho se pochybnosti týkají, a měla možnost je rozptýlit. Správce daně stěžovatelce navíc výslovně sdělil, jakými důkazními prostředky lze situaci objasnit a prokázat rozsah přijatého plnění. Z ničeho neplyne, že by správce daně nebo žalovaný podezírali stěžovatelku ze spáchání podvodu na DPH, jak stěžovatelka naznačuje. (Tyto její poznámky ostatně NSS nepovažuje za samostatně přezkoumatelnou námitku, a ani by nemohl, protože v žalobě takto stěžovatelka neargumentovala. Body 29 a 30 kasační stížnosti spíš obecněji kritizují přístup, který prý daňová správa občas zaujímá. Stejně tak bod 31, který se týká neutrality DPH, ani neodpovídá ničemu v žalobě, ani se nevztahuje k této věci, protože o daňových povinnostech společnosti Koratip dosud v řízení žádná zmínka nepadla.)

[23] Stěžovatelka ale byla povinna prokázat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, a to podle daňových orgánů neučinila. Stěžovatelčino důkazní břemeno vyplývá z těchto ustanovení:

Podle § 72 odst. 1 věty první ZDPH má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

Z § 73 odst. 1 ZDPH plyne, že plátce je pro uplatnění nároku na odpočet daně povinen mít daňový doklad.

Paragraf 29 odst. 1 písm. f) ZDPH stanoví, že daňový doklad musí obsahovat též údaj o *rozsahu a předmětu plnění* (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty).

[24] Zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet je navíc nutno vykládat v souladu s judikaturou NSS, podle které jsou sice doklady stěžejní při prokazování nároku na odpočet daně, ale zároveň je nutno prokázat, že se vše stalo tak, jak je uvedeno v dokladech (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011-103, bod 42). To mj. znamená, že plátce daně musí prokázat, v jakém rozsahu se plnění uskutečnilo (rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2007, čj. 5 Afs 165/2006-133), a musí to prokázat dostatečně konkrétně (např. rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2021, čj. 7 Afs 224/2020-31, bod 18). Pokud plátce rozsah plnění (množství a druh dodaného zboží či poskytnutých služeb) neprokáže, správce daně nárok na odpočet neuzná.

[25] Stěžovatelka předložila řadu podkladů k reklamním službám od společnosti Koratip, které prokazovaly, že nějaká reklamní plnění přijala. V reakci na první výzvu předložila daňový doklad, objednávku a předávací protokol, které spolu souvisely. Na daňovém dokladu stálo „*služby pro reklamní kampaň prezentace v rámci MMA GCF sezóna 2018/2019*“, ale rozsah plnění uveden nebyl. Nešlo jej nijak vyvodit ani z objednávky, která neměla číselné označení, ani z protokolu, ze kterého je patrné jen to, kdy byly služby předány a k jakým akcím se vztahuje zmíněný daňový doklad. Na druhou výzvu reagovala stěžovatelka tím, že předložila řadu dalších důkazních prostředků (objednávky, protokoly o předání služeb, protokol z místního šetření atd.). Na některých objednávkách bylo uvedeno, že rozsah plnění bude upraven operativně (podle požadavku klientů, průběhu soutěže...), řada písemností postrádala údaje o tom, kdo a kdy je vyhotovil. Ve třetí výzvě

pokračování

poukázal správce daně na četné nesrovnalosti v dokladech a předložených písemnostech. Stěžovatelka se je snažila vysvětlit, přesto rozsah plnění neprokázala.

[26] Námitka, že městský soud nesprávně srovnával smlouvu mezi stěžovatelkou a společností Koratip s jinými smlouvami, není důvodná. Městský soud poukázal především na to, že u jiných smluv stěžovatelka dokázala upřesnit rozsah plnění. Z rozsudku nevyplývá, že ho v tomto případě měla prokazovat stejně. Touto argumentací soud spíše zdůraznil, v čem se posuzovaná situace liší od jiných, ve kterých byl rozsah plnění prokazatelný. Stěžovatelčina námitka vytrhává část odůvodnění městského soudu z kontextu a navozuje dojem, že městský soud nemístně zjednodušil řešený problém a z jednotlivostí učinil zkratkovité závěry. To ale městský soud neudělal: své závěry vyvodil ze vzájemné souvislosti všech faktů, které v průběhu řízení vyšly najevo. Stěžovatelka naopak přehlíží odůvodnění daňových orgánů (se kterým se městský soud ztotožnil), podle nějž předložené doklady a objednávky nebyly často způsobilé ke spárování a prokázání rozsahu plnění.

[27] Stěžovatelka odkazuje na balíček služeb, jehož obsah lze dohledat v objednávkách a předávacích protokolech. To ale žalovaný vyvrátil. Sama stěžovatelka tvrdí, že obsah každého balíčku reklamních služeb se upřeshňoval podle měnících se požadavků odběratelů a vývoje sezóny daného sportu. Tím spíš bylo třeba, aby stěžovatelka zvolila vhodný způsob vedení dokumentace a nastavení spolupráce s dodavatelkou, která by jí umožnila prokázat, co a v jakém množství jí bylo nakonec dodáno, navzdory tomu, že její činnost nemá vždy jasnou strukturu. Jako řešení se nabízí zapisovat výstup z tvrzených pracovních schůzek, na kterých se řešily detaily propagace, nebo trvat na důsledné protokolaci už poskytnutých služeb alespoň v předávacích protokolech. Řádná evidence rozsahu plnění v rozlišení na poskytnuté dílčí služby a události byla žádoucí právě s ohledem na tvrzenou „živelnost“ průběhu spolupráce a její „nepředvídatelnost“. Takovou evidenci však smluvní strany nevedly, takže nelze ani na základě dalších podpůrných důkazů zpětně zjistit, co konkrétně bylo v jednotlivých zdaňovacích obdobích jednotlivými doklady fakturováno. Nemožnost prokázat rozsah přijatých plnění, která z toho plyne, pak jde k tíži stěžovatelky. NSS proto souhlasí s městským soudem, že žalovaný srozumitelně vysvětlil, proč rozsah plnění nešlo prokázat spárováním předložených daňových dokladů a objednávek.

[28] Také u dalších navrhovaných důkazů (u výpovědi D. K. a zvukových záznamů jeho výpovědi a z místního šetření) platí, že daňové orgány i městský soud vysvětlily, proč tyto důkazy neprokazují rozsah plnění. NSS souhlasí s tím, že vícero výsledků při různých daňových kontrolách může být pro svědka zatěžující. Stejně jako daňové orgány a městský soud však nevidí vadu řízení v tom, že žalovaný nevzal v potaz všechny svědkovy výpovědi i z jiných řízení. Stěžovatelka neuvedla, jaké konkrétní informace by z výpovědi vyplynuly a co by měly prokazovat. Stejně tak nikdy neupřesnila (a nesděluje to soudu ani teď), co by mělo vyplynout ze zvukového záznamu výpovědi tohoto svědka, nebo jaké informace v protokolu o výsledku svědka chybějí. NSS proto souhlasí s městským soudem: tím, že svědek podepsal protokol, který zachycuje jeho výpověď, dal najevo souhlas s jeho obsahem. Nebyl proto důvod provádět v reakci na velmi obecnou námitku důkaz zvukovým záznamem. Stejně obecná námitka je i ve vztahu ke zvukovému záznamu z místního šetření. Z námítky neplyne, jaké informace by měl zvukový záznam přinést a jaké v protokolu z místního šetření chybějí. V bodě 63 napadeného rozsudku navíc městský soud vysvětlil, že

z nahrávky místního šetření a jejího doslovného přepisu, které jsou součástí správního spisu, nevyplývalo nic, co by objasnilo rozsah plnění.

[29] NSS dále nesouhlasí se stěžovatelkou, že lze na tuto věc vztáhnout závěry rozsudku ve věci *Milkpol*. Skutkové okolnosti případu byly totiž odlišné. Šlo o přímou propagaci tamější stěžovatelky předem stanovenými formami (včetně konkrétní podoby reklamy, jejího umístění a jejího trvání), nikoli o přeprdej balíků nespecifikovaných služeb bez bližšího rozlišení. Odběratelka služby tam prokázala nejen existenci reklamní prezentace, ale také to, že reklama byla v podstatných parametrech sjednaného rozsahu vskutku odvysílána (správce daně tam měl k dispozici konkrétní podklady k většině sjednaného plnění). Stejně tak NSS souhlasí s městským soudem, že na tuto věc nelze použít závěry rozsudku ve věci *Melichar CZ*. Městský soud stěžovatelce stručně sdělil, že se skutkové okolnosti případů podstatně liší, což v tomto případě stačí; ostatně ani žaloba nijak nevysvětlovala, proč se případy podobají – jen je stručně za „obdobné“ označila a dále pak pokračovala samostatnou polemikou, podle níž je stěžovatelčina činnost specifická. (Na správnost závěru městského soudu nemá vliv ani jeho nevhodná formulace, v níž zdůraznil rozdíl – vcelku právně nepodstatný – mezi reklamou při individuálním a týmovém sportu.)

3.3 Četnost daňových kontrol neměla vliv na zákonnost rozhodnutí

[30] Stěžovatelka napadá také postup daňové správy, která vůči ní zahájila sedm kontrolních postupů prováděných pěti různými správci daně, ačkoliv všechny postupy se týkají transakcí se stejnými dodavateli, jen uskutečněných v různých zdaňovacích obdobích počínaje dubnem 2018 a konče listopadem 2021. Tento postup ji prý nadměrně administrativně zatížil, způsobil zbytečné náklady a ovlivnil proces dokazování (opakovaly se výsledky týchž svědků, jednotliví správci daně vznášeli stejné důkazní požadavky, získané informace mezi sebou sdíleli v různé míře a důkazy i odlišně hodnotili). Městský soud připustil, že zvolený postup mohl stěžovatelce přinášet obtíže. To však podle něj samo o sobě nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Nijak to totiž neoslabuje závěr, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno.

[31] Podle daňového řádu musí správce daně šetřit práva daňových subjektů a postupovat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady (§ 5 odst. 3 a § 7 odst. 2 daňového řádu). Stejně tak se má nakládat s institutem vybrané působnosti podle § 8 odst. 2 a § 10 odst. 4 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. NSS souhlasí se stěžovatelkou, že vedení několika kontrolních postupů různými správci daně, které s sebou nese opakované předkládání a provádění týchž důkazních prostředků včetně svědeckých výpovědí, lze považovat za nepřiměřený výkon vybrané působnosti. Institut vybrané působnosti má sloužit k účinnějšímu výkonu správy daní, nikoli násobit procesní úkony vůči daňovému subjektu. Roztříštění kontrolní činnosti do paralelních řízení bez zjevného důvodu naráží na zásady postupu daňových orgánů a účel institutu vybrané působnosti. I když se lze ochrany před nezákonným postupem daňových orgánů domoci především zásahovou žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. (např. rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2021, čj. 3 Afs 248/2019-52), může stěžovatelka tuto nezákonnost namítat i v žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS). Možnosti ochrany jsou tu však omezenější. Aby taková námitka mohla uspět, musela by roztříštěnost kontrolních postupů mít vliv na zákonnost, resp. správnost rozhodnutí žalovaného.

pokračování

[32] V této věci ze spisu plyne, že by daňové orgány nedospěly k jinému závěru ani tehdy, kdyby se kontrolní postupy netříštily. Podle pravidel o vybrané příslušnosti mohli daňovou kontrolu zahájit (a poté vést) i místně nepřislušní správci daně. Četnost kontrol pak nebránila tomu, aby daňové orgány dostatečně porozuměly stěžovatelčině obchodní činnosti, ani tomu, aby řádně zjistily skutkový stav a posoudily jej. Na tom nic nemění fakt, že stěžovatelka vyčíslila náklady, které jí vznikly navíc kvůli četným daňovým kontrolám. I když byl tedy postup daňových orgánů nepřiměřený, nic neukazuje na to, že by šlo o postup šikanózní, a především to nevedlo k vydání nezákonných rozhodnutí (žádnou takovou konkrétní nezákonnost ani stěžovatelka neoznačila).

3.4 *Netřeba pokládat předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU*

[33] NSS neshledal důvodným ani návrh stěžovatelky na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru.

[34] Základní podmínkou pro položení předběžné otázky je skutečnost, že předkládající soud musí rozhodnutí o předběžné otázce považovat za nutné k tomu, aby mohl ve věci rozhodnout (čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie; rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2007, čj. 3 As 22/2006-138, č. 1321/2007 Sb. NSS). Předběžnou otázku pak lze položit jen v případech nejasností týkajících se „*a) výkladu smluv* (o Evropské unii a o fungování Evropské unie), *b) platnosti a výkladu aktů přijatých orgány, institucemi nebo jinými subjekty Unie*“.

[35] Stěžovatelka se ve svém návrhu předběžné otázky (viz [12]) dovolává článků 167, 168, 178 a 273 směrnice 2006/112/ES. Ty stanoví, že nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně; určují, jaké podmínky musí splňovat osoba uplatňující nárok na odpočet daně; upřesňují konkrétní obsah nároku u typově různých plnění; a požadují, aby členské státy zacházely stejně (nediskriminačně) s domácími plněními i s plněními přeshraničními. Z dalších stěžovatelčiných formulací je ale zřejmé, že výklad těchto pravidel směrnice není nijak sporný. Ve skutečnosti cituje stěžovatelka ustanovení unijního práva jen formálně, aby na ně mohla navázat konkrétním zpochybněním postupu správce daně v této věci.

[36] K tomu ovšem předběžné otázky v unijním právu neslouží. Soudní dvůr má v řízení o předběžné otázce poskytovat obecný výklad normativního pravidla, a to ve sporu o ryze právní otázky – nikoli řešit konkrétní okolnosti určitého případu, natož pak na pozadí takových skutkových předpokladů, které formuluje sama stěžovatelka a které soudu v podstatě „vnucuje“ jako objektivně dané. Za východisko předběžné otázky se tedy podle stěžovatelky má brát to, že správce daně přenesl na stěžovatelku důkazní břemeno „*navzdory předloženým podkladům*“; že správce daně jednal jen na základě „*obecných pochybností*“ či přímo „*nepodložených domněnek a spekulací*“; a že stěžovatelce nárok na odpočet „*materiálně*“ svědčí, jen správce daně žádá příliš detailní doklady o rozsahu plnění.

[37] Stěžovatelka tak považuje předběžnou otázku jen za další „nosič“ svých žalobních a kasačních námitek. Soudní dvůr však není běžným soudem třetí či čtvrté instance a takové otázky, jaké formuluje stěžovatelka, mu nepřislušejí. Posoudit, zda správce daně vůči stěžovatelce postupoval v souladu se zákonem (ve všech ohledech, které stěžovatelka i ve svém návrhu předběžné otázky zpochybňuje), je úkolem vnitrostátních daňových orgánů

a soudů, nikoli úkolem Soudního dvora. NSS proto Soudnímu dvoru předběžnou otázku nepoložil.

4. Závěr a náklady řízení

[38] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. NSS proto její kasační stížnost zamítl. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 4. srpna 2026

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu