



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **MONZAS, spol. s r. o.**, se sídlem Blahoslavova 937/62, Ústí nad Labem, zast. Mgr. Petrou Hrachy, advokátkou se sídlem Cihlářská 19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 3. 2023, č. j. 16 Af 39/2021-44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2021, č. j. 29224/21/5300-22444-704601 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“). Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti platebním výměrům vydaným Finančním úřadem pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 2. 2020, č. j. 250154/20/2501-50523-507966, kterým správce daně stěžovatelce doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2016 ve výši 420 000 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 84 000 Kč, č. j. 250273/20/2501-50523-507966, kterým správce daně stěžovatelce doměřil DPH za zdaňovací období únor 2016 ve výši 420 000 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 84 000 Kč, č. j. 250288/20/2501-50523-507966, kterým správce daně doměřil DPH za zdaňovací období

březen 2016 ve výši 420 000 Kč a současně stěžovatelce uložil povinnost uhradit penále ve výši 84 000 Kč, č. j. 250299/20/2501-50523-507966, kterým správce daně doměřil DPH za zdaňovací období duben 2016 ve výši 420 000 Kč a současně uložil povinnost uhradit penále ve výši 84 000 Kč, č. j. 250304/20/2501-50523-507966, kterým správce daně doměřil DPH za zdaňovací období květen 2016 ve výši 420 000 Kč a současně uložil povinnost uhradit penále ve výši 84 000 Kč, č. j. 250312/20/2501-50523-507966, kterým správce daně stěžovatelce doměřil DPH za zdaňovací období červen 2016 ve výši 420 000 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 84 000 Kč, č. j. 250324/20/2501-50523-507966, kterým správce daně stěžovatelce doměřil DPH za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 273 000 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 54 600 Kč, č. j. 250332/20/2501-50523-507966, kterým správce daně doměřil DPH za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 273 000 Kč a současně uložil povinnost uhradit penále ve výši 54 600 Kč, č. j. 250373/20/2501-50523-507966, kterým správce daně doměřil DPH za zdaňovací období září 2016 ve výši 273 000 Kč a současně uložil povinnost uhradit penále ve výši 54 600 Kč, č. j. 250381/20/2501-50523-507966, kterým správce daně doměřil DPH za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 420 000 Kč a současně uložil povinnost uhradit penále ve výši 84 000 Kč.

[2] Správce daně po provedení daňové kontroly na DPH u stěžovatelky za výše uvedená zdaňovací období dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelného plnění od dodavatele, společnosti Competitive Edge Advisors s. r. o. (dále též „společnost CEA“), v rozsahu a způsobem, jak byl deklarován na stěžovatelkou předložených daňových dokladech, a tudíž neprokázala splnění podmínek podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“); předmětem plnění od společnosti CEA měly být reklamní a marketingové služby.

[3] V žalobě stěžovatelka poznamenala, že daňové orgány nezpochybnily faktické provedení reklamních služeb, nýbrž to, v jakém rozsahu byly reklamní služby poskytnuty společností CEA. O skutečnosti, že reklamní a marketingové služby byly zajištěny společností CEA, dle stěžovatelky svědčí ucelený řetězec důkazních prostředků, který je třeba hodnotit zákonným způsobem podle § 8 odst. 2 daňového řádu. Společnosti CEA stěžovatelka platila odměnu za plnění na základě předložených dokladů; skutečnost, že společnost CEA zajistila plnění pro stěžovatelku prostřednictvím svých subdodavatelů, nic nemění na tom, že plnění bylo poskytnuto touto společností. Předmět plnění vyplývá z rámcových smluv o reklamní a marketingové spolupráci ze dne 8. 1. 2016 a ze dne 28. 6. 2016 (společně jako „rámcové smlouvy“). Stěžovatelka konstatovala, že v daňovém řízení bylo prokázáno, že v relevantní době byla prezentována v reklamách zajišťovaných různými firmami, přičemž v mnoha případech objednávala reklamní služby přímo společnost CEA a v jiných případech tato společnost zajišťovala reklamní služby prostřednictvím svých dodavatelů. Dodavatelem reklamních služeb však byla výhradně společnost CEA, neboť na její bankovní účet stěžovatelka úhrady daňových dokladů zasílala. Rozsah zajišťovaných reklamních služeb potvrdil ve své výpovědi Mgr. Bronislav Mikyska, jednatel společnosti CEA, který rovněž potvrdil existenci příloh 1 a 2 k rámcovým smlouvám; v této souvislosti stěžovatelka uvedla, že i kdyby tyto přílohy neexistovaly, bylo možné rozsah plnění stanovit pomocí důkazních prostředků, které v průběhu daňového řízení předložila. Pokud měl žalovaný pochybnosti o ceně reklamních služeb, měl provést stěžovatelkou navržený důkazní prostředek znaleckým posudkem na ocenění provedených

pokračování

reklamních prací. Nárok na odpočet DPH byl stěžovatelce dle jejího přesvědčení odepřen neoprávněně a v rozporu s § 72 zákona o dani z přidané hodnoty.

[4] **Krajský soud** žalobu zamítl. Námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného krajský soud neshledal důvodnou; dle krajského soudu žalovaný předestřel ucelený právní názor a srozumitelně objasnil, z jakých důvodů má za to, že stěžovatelka v průběhu daňové kontroly neunesla důkazní břemeno, v důsledku čehož jí nevznikl nárok na odpočet DPH. Daňové orgány rovněž srozumitelně vysvětlily, že stěžovatelce byl odepřen nárok na odpočet DPH nikoliv výhradně z důvodu toho, že neprokázala, kdo jí dodal zdanitelná plnění či že neuhradila na předložených daňových dokladech fakturovanou částku, ale protože neodstranila pochybnosti správce daně o rozsahu a způsobu plnění poskytnutého ze strany společnosti CEA.

[5] Krajský soud shrnul veškeré podklady a skutečnosti, které v průběhu daňového řízení vyšly najevo. Ve shodě s žalovaným konstatoval, že stěžovatelkou předložené důkazní prostředky osvědčují, že společnost CEA pro ni určitou reklamní činnost realizovala, avšak z žádných důkazních prostředků nevyplývá, jaké konkrétní reklamní a marketingové služby měla tato společnost stěžovatelce poskytnout. Krajský soud poznamenal, že stěžovatelka k prokázání nároku na odpočet DPH primárně předložila daňové doklady, na nichž byl ve vztahu k předmětu a rozsahu plnění uveden toliko odkaz na čl. IV. příslušné rámcové smlouvy s konstatováním, že daňový doklad je vystaven za poskytnuté reklamní a marketingové služby. Z daňových dokladů předložených stěžovatelkou podle krajského soudu není zřejmé, jaké konkrétní služby fakturované společností CEA byly stěžovatelce poskytnuty, kdy, kde a v jakém rozsahu. V této souvislosti krajský soud podotkl, že pokud je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno. Krajský soud rovněž zdůraznil, že určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelného plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytný, přičemž nepostačuje pouhé prokázání toho, že došlo k *nějakému* zdanitelnému plnění.

[6] Krajský soud dále poznamenal, že ani stěžovatelkou předložené rámcové smlouvy neobsahují dostatečně konkrétní informace o rozsahu zdanitelných plnění a nelze z nich učinit závěr, že stěžovatelka přijala zdanitelná plnění od společnosti CEA v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech a v rámcové smlouvě. Zcela přesné informace o rozsahu a způsobu poskytování reklamních služeb měly být dle čl. III. bodu 1 rámcových smluv zaznamenány v přílohách vyhotovených společností CEA. Tyto ovšem stěžovatelka daňovým orgánům nedoložila. Stěžovatelčino tvrzení o existenci těchto příloh, které mělo být prokázáno výpovědí svědka Mgr. Bronislava Mikysky, je v přímém rozporu s vyjádřením stěžovatelky ze dne 9. 5. 2019, v němž jednoznačně konstatovala, že tyto přílohy nebyly společností CEA nikdy vyhotoveny; dle tvrzení stěžovatelky jí navíc neměla být předložena ani seznámení s tím, v jakém rozsahu, jakým způsobem či formou bude společnost CEA stěžovatelku prezentovat, jak předpokládá čl. III. odst. 3 rámcových smluv.

[7] Dále krajský soud podotkl, že dle čl. IV. rámcových smluv měla být veškerá reklama v kompletním rozsahu za každý jednotlivý ukončený měsíc uložena na internetových stránkách www.sportmonitoring.cz. V této souvislosti soud poukázal na nesrovnalosti, které vyplývají z obsahu USB flash disku, který byl stěžovatelkou stažen z internetových stránek

www.sportmonitoring.cz a z přehledu odvysílaných reklam, jež byl zaslán Českou televizí. Ani z těchto důkazních prostředků dle krajského soudu nelze učinit spolehlivý závěr o rozsahu provedených reklamních a marketingových plnění společností CEA. O existenci pochybnosti o úplnosti obsahu internetových stránek www.sportmonitoring.cz rovněž svědčí svědecká výpověď Petra Přečka, jednatele společnosti AGE21, a. s. (která byla provedena v rámci jiného daňového řízení). Ani na základě skutečnosti, že některé dotazované subjekty potvrdily spolupráci při zajišťování reklamy společností CEA pro stěžovatelku, nelze stanovit rozsah zdanitelných plnění poskytnutých touto společností.

[8] Svědecká výpověď Mgr. Bronislava Mikysky dle soudu rovněž nepotvrdila rozsah poskytnutého zdanitelného plnění, neboť tento svědek nesdělil žádné konkrétní skutečnosti. Jde-li o stěžovatelkou předložené zprávy o daňové kontrole na DPH provedené u společností STRABAG Rail, a. s. a STRABAG, a. s., a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ve věci odvolání společnosti STRABAG, a. s. proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období říjen až prosinec 2013, ani tyto dle soudu rovněž nejsou způsobilé prokázat, že stěžovatelka přijala konkrétní zdanitelná plnění v deklarovaném rozsahu.

[9] Námitce, že žalovaný nehodnotil všechny důkazy ve smyslu § 8 odst. 2 daňového řádu, krajský soud rovněž nevyhověl. Jde-li o návrh stěžovatelky na provedení důkazu znaleckým posudkem ohledně stanovené ceny za uvedená plnění, krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, podle něhož je takový důkaz nadbytečný a nedůvodný, neboť pokud stěžovatelka nebyla schopna prokázat ani rozsah plnění, pak by nebylo možné poskytnuté reklamní služby (plnění) ani ocenit. Soud rovněž poznamenal, že byť se sjednaná cena za plnění zdála žalovanému nadhodnocená, žalovaný sjednanou cenu nezpochybnil a nejednalo se o důvod pro odepření nároku na odpočet DPH.

[10] V **kasáční stížnosti** stěžovatelka namítá kasáční důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Žalovaný, potažmo krajský soud, zpochybnili rozsah přijatého plnění, s čímž však stěžovatelka nesouhlasí. Žalovaný i krajský soud své pochybnosti dovozují z absence příloh k rámcovým smlouvám, které měly být dle čl. III. vystavovány a jejichž obsahem měla být specifikace plnění. Krajský soud však dle stěžovatelky opomněl čl. II. odst. 2 rámcových smluv, v němž je specifikováno, v čem spočívá reklamní a marketingová činnost společnosti CEA. Podle čl. II. odst. 3 a čl. IV. rámcových smluv byla stěžovatelka povinna uhradit společnosti CEA odměnu v celkové ujednané výši, a to na základě daňových dokladů vydávaných společností CEA.

[11] Ač jsou rámcové smlouvy označeny jako „rámcové“, jedná se o smlouvy, jejichž předmětem je již přímá realizace reklamní a marketingové činnosti. Pojem „rámcová“ je užit s ohledem na rozsah dodávané reklamní a marketingové činnosti uvedené v čl. II. odst. 2 rámcových smluv, nikoliv z důvodu nutnosti uzavírání dalších smluv o zajištění plnění, kdy tento mechanismus není vůbec stanoven. V této souvislosti stěžovatelka zdůrazňuje, že krajský soud i žalovaný měli povinnost hodnotit smlouvu dle jejího obsahu, nikoliv dle označení.

[12] Podle krajského soudu nelze bez předložení příloh rámcových smluv určit rozsah poskytnutého plnění, a proto stěžovatelce nepřiznal nárok na odpočet DPH, ačkoliv

pokračování

faktické provedení plnění nerozporoval. Stěžovatelka však podotýká, že přílohy rámcových smluv výši sjednané odměny neovlivňovaly, neboť výše smluvní odměny nebyla závislá na jednotlivých cenách dle počtu či rozsahu jednotlivého zajištěného reklamního plnění (tj. cena nebyla závislá na konkrétním počtu reklamních spotů, zveřejněných bannerů či sportovních či kulturních akcích apod.). Pokud by tedy v rámci daňového řízení byly předloženy přílohy k rámcovým smlouvám, tyto by nikterak neovlivnily odměnu sjednanou a následně vyúčtovanou ze strany společnosti CEA. Rozsah plnění tak byl určen v souladu se zákonem o cenách výši dohodnuté paušální odměny za celou reklamní kampaň.

[13] Z daňového řízení dle stěžovatelky jednoznačně vyplývá, že dodání reklamních a marketingových služeb bylo sjednáno pouze se společností CEA. Ze sdělení společnosti AGE21 a. s. bylo prokázáno, že pro společnost CEA monitorovala a zpracovávala dokumentaci z poskytnutého reklamního plnění na stránkách www.sportmonitoring.cz, a to na základě smlouvy uzavřené se společností CEA; tuto skutečnost potvrdil jednatel společnosti CEA (Mgr. Bronislav Mikyska), z jehož výpovědi vyplývá, že zajišťování reklam probíhalo též formou subdodávek. Z hlediska nároku na odpočet DPH je zcela nerozhodné, zda jednotlivé akce byly zajištěny přímo společností CEA či přes její subdodavatele. Závěr krajského soudu ohledně toho, že stěžovatelka neprokázala rozsah a dodavatele předmětného plnění, je dle názoru stěžovatelky v rozporu s provedeným dokazováním; porušena byla rovněž zásada volného hodnocení důkazů. V rámci daňového řízení reklamní plnění pro stěžovatelku potvrdilo více než 16 subjektů (Česká televize potvrdila minimálně 493 sponzorských vzkazů) a součástí daňového spisu jsou fotografie a záznamy z jednotlivých akcí. Mgr. Bronislav Mikyska potvrdil, že byla sjednána paušální odměna za poskytnuté reklamní a marketingové služby. Stěžovatelka přes svoji doménu na portálu www.sportmonitoring.cz a prostřednictvím médií kontrolovala, že reklamní a marketingové služby jsou poskytovány.

[14] Podle stěžovatelky není sporné, že společností CEA byla DPH odvedena, a rovněž není sporné, že plnění bylo tímto dodavatelem stěžovatelce poskytnuto. Tím, že stěžovatelce nebyl uznán nárok na odpočet DPH, byla jednoznačně porušena zásada neutrality DPH a zásada zákazu dvojího zdanění.

[15] Pokud měl žalovaný pochybnosti o poskytnutém plnění, pak byl podle stěžovatelky povinen vyhovět jejímu návrhu na vypracování znaleckého posudku. Stejně tak pokud žalovaný považoval za stěžejní doložení příloh k rámcovým smlouvám, byl povinen tyto vyžádat od policejního orgánu. Stěžovatelka je však přesvědčená o tom, že o prokázání rozsahu plnění nemůže být pochyb, a to i bez doplnění příloh rámcových smluv.

[16] Závěrem stěžovatelka namítá, že byla porušena zásada rovnosti; v této souvislosti poukázala na závěry žalovaného týkající se společnosti STRABAG Rail a. s., která se měla nacházet ve zcela stejném postavení jako stěžovatelka a u níž správce daně konstatoval, že uskutečnění zdanitelného plnění bylo prokázáno a nárok na odpočet DPH jí byl uznán. Krajský soud se však tímto rozhodnutím nezabýval.

[17] Žalovaný se ve **vyjádření ke kasační stížnosti** ztotožnil se závěry vyslovenými krajským soudem. K námitce (ne)prokázání rozsahu plnění žalovaný poukázal na znění rámcových smluv, v nichž je sjednáno, že jejich nedílnou součástí jsou přílohy č. 1 a 2; stěžovatelka však tyto přílohy (ani písemná odsouhlasení poskytnutých služeb) v průběhu

celého řízení nepředložila, ačkoliv tyto listiny měly obsahovat informace stran způsobu, rozsahu a další specifikace daného plnění. Navíc stěžovatelka v průběhu daňového řízení uvedla, že tyto přílohy nebyly společností CEA vystavovány; stěžovatelka dále správci daně sdělila, že objednávky způsobu a formy reklamy neprobíhaly, avšak dle dohody byly plně ponechány v kompetenci společnosti CEA.

[18] Z čl. II. bodu 2 rámcových smluv je dle žalovaného zřejmé, že se jedná pouze o demonstrativní výčet možných reklamních a marketingových služeb; bez další specifikace nelze považovat předmět a rozsah poskytovaného plnění společností CEA za jednoznačně určený. Z reakcí jiných daňových subjektů vyplynula toliko realizace dílčích reklamních aktivit pro společnost CEA, není však zřejmý jejich rozsah, ani kdo reklamu stěžovatelce poskytl. Rámcové smlouvy byly hodnoceny podle jejich obsahu. Žalovaný dále poznamenal, že všechny daňové doklady vystavené společností CEA obsahují pouze obecně vymezený předmět plnění bez specifikace, kvantifikace nebo časové a místní konkretizace poskytnutých reklamních a marketingových služeb. Předložení fotodokumentace a poskytnutí přístupového jména a hesla na klientský portál www.sportmonitoring.cz prokazuje pouze provedení určitých reklamních služeb; tyto důkazní prostředky však neprokazují, že přijaté zdanitelné plnění bylo uskutečněno v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem.

[19] Jde-li o námitku porušení zásady rovnosti, žalovaný odkázal na příslušné části odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a rozsudku krajského soudu. Žalovaný nadále trvá na tom, že na základě stěžovatelkou předložených důkazních prostředků a zjištěných skutečností, nebylo možné posoudit rozsah plnění poskytnutých na základě rámcových smluv.

[20] V **replíce** stěžovatelka trvá na tom, že byla porušena zásada neutrality DPH a zákazu dvojího zdanění. Pokud měl žalovaný pochybnosti stran rozsahu plnění, měl je odstranit v rámci kontroly daně z příjmů při zkoumání toho, zda jsou tato plnění nákladem vynaloženým k dosažení zisku; správce daně však daňovou kontrolu na daň z příjmů za zdaňovací období neprovedl. Dále stěžovatelka poznamenává, že nepředložení příloh rámcových smluv jí nemůže jít k tíži, jestliže v daňovém řízení prokázala, že k faktickému plnění došlo. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že čl. II. bod 2 rámcových smluv obsahuje pouze demonstrativní výčet plnění a není z něj zřejmý rozsah služeb; naopak, toto ustanovení jednoznačně specifikuje formy reklamního plnění, k nimž následně taktéž docházelo. Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s tím, že v posuzované věci panovaly pochybnosti ohledně deklarovaného dodavatele. Dále stěžovatelka setrvala na svých kasačních námitkách.

[21] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu a z důvodů, které stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila, současně zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Podstatou kasačních námitek stěžovatelky je její nesouhlas se závěry žalovaného a potažmo krajského soudu ohledně toho, že nesplnila hmotněprávní podmínky podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, pročež jí byl odepřen nárok na odpočet DPH.

pokračování

Stěžovatelka především namítá, že své důkazní břemeno stran prokázání přijetí zdanitelných plnění v podobě reklamních a marketingových služeb od společnosti CEA prokázala, a to zejména daňovými doklady vystavenými tímto dodavatelem v souvislosti s rámcovými smlouvami. O oprávněnosti nárokovaného odpočtu na DPH mají svědčit též jiné skutečnosti, jež v průběhu daňového řízení vyšly najevo, např. na základě výpovědí svědků, vyjádření jednotlivých daňových subjektů či sportovních klubů. O uskutečnění zdanitelného plnění pak měly svědčit především záznamy obsažené na webovém portálu www.sportmonitoring.cz a seznam realizovaných spotů (reklamních vzkazů) Českou televizí. Žalovaný naopak tvrdí, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti CEA v rozsahu a způsobem, jak je deklarováno na předložených daňových dokladech. Pro posouzení věci je klíčová otázka, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno, tedy zda prokázala přijetí zdanitelných plnění v rozsahu a způsobem deklarovaným na jednotlivých daňových dokladech.

[24] Nejvyšší správní soud se ve své judikatuře již mnohokrát zabýval otázkou rozdělení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, přičemž jeho závěry lze shrnout následovně. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65; ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Daňový subjekt je tedy povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních a jiných povinných záznamů, a to navzdory tomu, že daňový subjekt předložil formálně bezvadné účetní doklady. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu). Jak ale uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66 „[s]právce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010-124, či čj. 2 Afs 24/2007-119).“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60.

[25] Pokud jde o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce povinen mít daňový doklad. Dle

§ 29 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty) Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou zdejšího soudu tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103).

[26] V nyní posuzované věci stěžovatelka správci daně předložila daňové doklady vystavené společností CEA za období leden 2016 až říjen 2016 (konkrétně se jedná o daňové doklady č. 160006, 160012, 160016, 160024, 160029, 160035, 160040, 160046, 160052 a 160059), přičemž předmět plnění je na těchto dokladech vymezen takto: „*Fakturujeme Vám na základě Rámcové smlouvy o reklamní a marketingové spolupráci ze dne 8. 1. 2016 (resp. 28. 6. 2016 – pozn. NSS), čl. IV., dohodnutou odměnu ve výši: (...)*“. Nejvyšší správní soud na tomto místě ve shodě s žalovaným a krajským soudem konstatuje, že předložené daňové doklady blíže nespécifikují, jaký byl rozsah a předmět plnění (tj. o jaké reklamní či marketingové služby se mělo konkrétně jednat, jakým způsobem měly být služby poskytnuty a v jakém rozsahu), když toliko odkazují na čl. IV. rámcových smluv. Jinými slovy, předložené daňové doklady nesplňují zákonem požadované náležitosti z hlediska jejich obsahu podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty.

[27] Stěžovatelka argumentuje tím, že konkrétní rozsah poskytnutých reklamních a marketingových služeb vyplývá z rámcových smluv, především z čl. II. odst. 2. Nejvyšší správní soud proto zkoumal, zda konkrétní předmět plnění je seznatelný z rámcových smluv, jak tvrdí stěžovatelka. Dospěl přitom k závěru, že tomu tak není.

[28] Dle čl. II. odst. 2 rámcových smluv „*[r]eklamní a marketingová činnost Dodavatele spočívá především v: marketingové činnosti – zajišťování reklamních ploch pro umístění loga Klienta v dosahu záběru televizních kamer při kulturních akcích – koncertních turné českých nebo zahraničních hudebních skupin, zpěváků, zpěvaček, vyhlásování nejlepších sportovců v různých anketách pro dané sporty, nebo při tenisových turnajích, motorových sportech, silových sportech, utkáních v kopané Synot ligy, ligových utkáních házené mužů a žen, futsalu mužů, florbalu mužů a žen, volejbalu mužů a žen, basketbalu mužů a žen, stolního tenisu mužů a žen a dalších sportů vysílaných na programech ČT Sport, NOVA Sport, FANDA, Sport 2, Sport 1, Eurosport na internetovém portálu ČT: www.sportzive.cz a na portálu www.tvcom.cz aj, za níže stanovených podmínek této Smlouvy, dále v zajištění reklamní činnosti, výroby reklamy pro výše uvedené kulturní akce nebo sportovní utkání (výroba nápisů, bannerů, plakátů apod.) a dále za mediální činnosti, zajištění nákupu TV nebo rozhlasových práv (TV vklíčovaná loga, sponzorské odkazy, rozhlasové spoty) při výše uvedených kulturních anebo sportovních akcích, anebo při sportovních utkáních (dále jen „reklamní a marketingová činnost“).*“ (důraz doplněn NSS).

[29] Nejvyšší správní soud konstatuje, že citovaný čl. II. odst. 2 rámcových smluv obecně vymezuje jejich předmět, nelze z něj však dovodit rozsah a způsob plnění ve smyslu § 29 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty. Z citovaného ustanovení rámcových smluv totiž neplyne, jaké konkrétní reklamní a marketingové služby měly být na základě

pokračování

toho kterého daňového dokladu společností CEA poskytnuty. Rovněž zde chybí bližší specifikace jednotlivých služeb, které měly být předmětem zdanitelného plnění [např. početní rozsah a rozměry plošných reklam; zda se mělo jednat o nápisy, bannery či plakáty; v případě rozhlasových a televizních přenosů počty (frekvence) vysílaných spotů, identifikaci mediálních partnerů a programových bloků apod]. Navíc z užitého slova *především* v úvodu citovaného ustanovení se podává, že předmět plnění je vymezen toliko demonstrativně. Zdejší soud konstatuje, že z předložených daňových dokladů nelze zjistit, v jakém rozsahu byly reklamní a marketingové služby mezi smluvními stranami ujednány, a to ani v kombinaci s čl. II. odst. 2 rámcových smluv.

[30] O tom, že rámcové smlouvy předpokládaly bližší specifikaci předmětu plnění, vypovídá též čl. III. odst. 3 rámcových smluv, který předpokládá předchozí odsouhlasení ze strany stěžovatelky v písemné formě, co se týče způsobu provedení reklamních či marketingových prací: *„[d]odavatel před započítím té které reklamní a marketingové činnosti (dle čl. III. bod 1 této Smlouvy) podrobně seznámí Klienta s grafickým vyobrazením nebo zvukovým zpracováním, formou, způsobem, rozsahem, umístěním loga či spotu a tuto provede až po předchozím písemném odsouhlasení ze strany Klienta. Udělení souhlasu Klienta k jednotlivé reklamní a marketingové činnosti (prezentace) nezabývá Dodavatele odpovědnosti za kvalitu, řádnost a včasnost prováděné činnosti.“* Rovněž lze poukázat na čl. III. odst. 1 rámcových smluv, podle něhož měla být jednotlivá plnění konkretizována v přílohách. Písemná odsouhlasení ani přílohy však stěžovatelka daňovým orgánům nepředložila.

[31] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále uvádí, že ač jsou rámcové smlouvy označeny jako „rámcové“, na jejich základě byla možná přímá realizace reklamní a marketingové činnosti; krajský soud měl posuzovat rámcové smlouvy dle jejich obsahu, nikoliv podle označení. Pro zajištění plnění již nebylo třeba uzavírat další smlouvy; v rámcových smlouvách navíc tento mechanismus není stanoven. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud nehodnotil povahu rámcové smlouvy. Krajský soud pouze v reakci na žalobní argumentaci stěžovatelky zkoumal, zda bylo možné na základě předložených rámcových smluv identifikovat, v jakém rozsahu byly sjednány a následně poskytnuty reklamní a marketingové služby společností CEA. Dospěl přitom k závěru, že tyto skutečnosti z rámcových smluv nevyplývají, přičemž poukázal na to, že dle čl. III. bodu 1 rámcových smluv měly být přesné informace o rozsahu a způsobu poskytování reklamních služeb zaznamenány v přílohách vyhotovených společností CEA (které však stěžovatelka nedoložila).

[32] Na tomto místě Nejvyšší správní soud nemůže nezmínit vývoj stěžovatelčiných tvrzení ohledně „přímé realizace“ reklamních a marketingových činností na základě rámcových smluv. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že rámcová smlouva sjednává základní pravidla, jimiž se budou řídit v budoucnu uzavřené konkrétní (tzv. realizační) smlouvy, nebude-li v této konkrétní smlouvě ujednáno jinak; tzv. rámcová smlouva nezakládá závazkový vztah, pohledávky a závazky smluvních stran z ní tudíž nevznikají. V doplnění odvolání ze dne 31. 5. 2020 se stěžovatelka s tímto názorem správce daně ztotožnila a výslovně připustila sjednání realizačních smluv, které se měly odchylovat od znění rámcových smluv a z tohoto důvodu dle tvrzení stěžovatelky rámcové smlouvy nemusely být naplněny v plném rozsahu. Stěžovatelka však žádné realizační smlouvy nedoložila a za tyto označila pouze uhrazené faktury vystavené společností CEA. Stěžovatelka v průběhu řízení doložila toliko výše identifikované daňové doklady; z nich nic

nad rámec rámcových smluv nevyplývá (k těmto skutečnostem se vyjádřil žalovaný v bodech 74. a 90. žalobou napadeného rozhodnutí). Nutno dodat, že existenci příloh k rámcovým smlouvám stěžovatelka vyloučila již v odpovědi na výzvu správce daně k prokázání skutečností ze dne 9. 5. 2019; stejně tak vyloučila, že by společnost CEA vystavovala odsouhlasení k jednotlivým reklamním a marketingovým činnostem ve smyslu čl. III. odst. 3 rámcových smluv. Nyní se však stěžovatelka dovolává přímé realizace reklamních a marketingových prací na základě rámcových smluv, neboť dle jejího přesvědčení je rozsah a způsob sjednaných služeb z těchto smluv seznatelný. Je zřejmé, že jednotlivá tvrzení stěžovatelky si odporují, a tudíž snižují její důvěryhodnost. Z dotčených ustanovení rámcových smluv nelze učinit závěr o konkrétním rozsahu a způsobu sjednaného předmětu plnění (už vůbec ne o rozsahu a způsobu realizace jednotlivých plnění); sama stěžovatelka navíc tuto možnost v daňovém řízení vyloučila. Pokud jde o přílohy k rámcovým smlouvám, jak bylo uvedeno výše, stěžovatelka jejich vystavení ze strany společnosti CEA popřela. Současně se jejich existence dovolává, a to na půdorysu výpovědi Mgr. Bronislava Mikysky. Žalovanému pak vyčítá, že si tyto přílohy od policejního orgánu nevyžádal, měl-li pochybnosti o poskytnutém plnění. Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka neobjasnila rozpory, které panují mezi jejím tvrzením ohledně (ne)existence příloh a výpovědi Mgr. Bronislava Mikysky.

[33] Pokud se stěžovatelka snaží navodit dojem, že se o realizaci reklamních a marketingových služeb blíže nezajímala, neboť vše ponechávala na svém dodavateli, Nejvyšší správní soud podotýká, že je odpovědností daňového subjektu (stěžovatelky) prokázat všechny skutečnosti rozhodné pro vznik nároku na odpočet DPH; tedy že k uskutečnění tvrzeného zdanitelného plnění skutečně došlo, a to způsobem a v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Nutno poznamenat, že daňové řízení není postaveno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS, ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, nebo ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). Zvolila-li stěžovatelka laxní přístup a veškeré detaily ohledně tvrzeného plnění ponechala na svém dodavateli, aniž by se jakkoli zajímala o to, v jakém rozsahu, příp. jakým způsobem budou služby ze strany společnosti CEA realizovány, jde to pouze k její tíži. Daňové orgány nemohou za daňový subjekt prokazovat jeho tvrzení, jinak řečeno, na daňové orgány nelze přenášet důkazní břemeno k prokázání tvrzených skutečností ohledně vzniku nároku na odpočet DPH. Žalovanému proto nelze vyčítat, že si nevyžádal přílohy k rámcovým smlouvám, neboť bylo povinností stěžovatelky prokázat rozsah sjednaných služeb. Nejvyšší správní soud navíc podotýká, že stěžovatelka se těchto příloh v žalobě nedovolávala a jejich existenci v daňovém řízení popřela.

[34] Nutno zdůraznit, že bez předložení konkrétních dokumentů, které by obsahovaly rozsah a bližší specifikaci sjednaného plnění mezi stranami, nelze zjistit, jaké konkrétní služby měly být ze strany společnosti CEA stěžovatelce poskytnuty. Tímto dokumentem měly být přílohy k rámcovým smlouvám, které měly dle čl. III. odst. 1 obsahovat informace týkající se především způsobu a rozsahu zajišťovaného plnění na dané období, dobu trvání zajišťovaného plnění, početní rozsah a rozměry plošných reklam (nápis, bannery, plakáty apod.), typy a rozsah zajištěných tzv. „partnerství“ v případě rozhlasových a televizních přenosů, počty (frekvence) vysílaných spotů, identifikaci mediálních partnerů a programových bloků. Proto lze souhlasit s názorem krajského soudu, že bez příloh nelze

pokračování

prokázat ani rozsah poskytnutého plnění. Stěžovatelčina argumentace, že i kdyby byly předloženy přílohy ve smyslu čl. III. rámcových smluv, tyto by nijak neovlivnily odměnu sjednanou dle čl. IV. rámcových smluv, je mimoběžná především proto, že fakturovaná cena za reklamní a marketingové služby nebyla zpochybněna a rovněž neměla vliv na závěr správce daně stran nesplnění hmotněprávních podmínek dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud stěžovatelka argumentuje tím, že rozsah plnění byl dán sjednanou cenou, nelze jí přisvědčit. Ze sjednané ceny totiž vůbec nevyplývá, jaké konkrétní služby byly předmětem plnění ze strany stěžovatelčina dodavatele, neboť tato cena byla sjednána paušálně. Ani tvrzení, že reklamní časy se nakupují v balících, a nikoliv po jednotlivých spotech, nemůže sloužit jako argument k prokázání rozsahu sjednaného a potažmo poskytnutého plnění. Nejvyšší správní soud nepopírá, že lze sjednat cenu za „balík služeb“, nicméně je již na daňovém subjektu, aby prokázal, co přesně bylo obsahem tohoto „balíku“, neboť podmínkou pro vznik nároku na odpočet je prokázání uskutečněného zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem.

[35] V tomto ohledu je nelogický stěžovatelčin požadavek na vypracování znaleckého posudku, který měl sloužit k prokázání poskytnutého plnění. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, který navázal na závěry žalovaného, že by ustanovený znalec nebyl schopen vzhledem k absenci stěžejních důkazních prostředků o rozsahu služeb fakticky poskytnutých vyjádřit v penězích skutečnou hodnotu reklamního plnění; takto vypracovaným znaleckým posudkem by nebylo možné prokázat ani samotný rozsah poskytnutých služeb (viz bod 71. napadeného rozsudku). Bylo povinností stěžovatelky prokázat rozsah sjednaných služeb a jejich faktické přijetí; tuto povinnost nelze delegovat na znalce, který by snad (dle domněnek stěžovatelky) měl na základě sjednané ceny zjistit skutečný rozsah poskytnutého plnění společností CEA. Rovněž zcela obecná námitka stěžovatelky, že cena byla sjednaná v souladu se zákonem č. 526/1990 Sb., o cenách, nemůže obstát. Domnívá-li se stěžovatelka, že cena sama o sobě je hodnotou a určuje rozsah sjednaných služeb, mýlí se. Nic takového ze zákona o cenách totiž nevyplývá; ze sjednané ceny v daném případě nelze zjistit rozsah (množství) a další konkrétní parametry reklamních a marketingových služeb, jež měly být předmětem plnění.

[36] Nejvyšší správní soud dále připomíná, že nárok na odpočet DPH byl stěžovatelce odepřen proto, že neprokázala rozsah přijatých zdanitelných plnění od společnosti CEA na základě jí předložených daňových dokladů (viz str. 19, 20 a 22 zprávy o daňové kontrole, resp. bod 76. rozhodnutí žalovaného). Daňové orgány, potažmo krajský soud nezpochybnily, že společnost CEA pro stěžovatelku fakticky *nějaké* reklamní a marketingové služby zajišťovala; pochybnosti vyvstaly zejména v souvislosti s tím, v jakém rozsahu a jakým způsobem byly služby touto společností poskytnuty (viz str. 21 zprávy o daňové kontrole a bod 70. rozhodnutí žalovaného, resp. bod 68. rozsudku krajského soudu). Je pravda, že žalovaný ve svém rozhodnutí vyjádřil jisté pochybnosti ohledně toho, kdo pro stěžovatelku některé reklamní služby fakticky realizoval, když na základě podkladů obsažených ve spise a po doplněném dokazování zjistil, že některé oslovené sportovní kluby, resp. jiné subjekty podílející se na propagaci stěžovatelky, se společností CEA vůbec nespolečupracovaly. Žalovaný však v bodech 78. až 80. v žalobě napadeném rozhodnutí zdůraznil, že nárok na odpočet byl stěžovatelce odepřen z důvodu neprokázání rozsahu a způsobu předmětu plnění.

[37] S uvedenými závěry zdejší soud souhlasí. Pokud jde o pochybnosti stran prokázání deklarovaného dodavatele, zdejší soud odkazuje především na body 34. až 45. rozhodnutí žalovaného, v nichž jsou přehledně shrnuty odpovědi jednotlivých dotazovaných sportovních klubů a dalších společností, které daňové orgány při prověřování uplatňovaného nároku stěžovatelky na odpočet DPH oslovily. Sportovní kluby (FC Slovan Liberec, FC Zbrojovka Brno, HC Sparta Praha) uvedly, že smlouvy o umístění reklamy stěžovatelky měly uzavřené s jinými obchodními partnery než se společností CEA. Spolupráci se stěžovatelkou a společností CEA nepotvrdily ani společnosti CS HANDBALL, POWER SPORTS SE, Česká televize ani Sportovní agentura a. s., která uvedla, že se stěžovatelkou spolupracovala až v roce 2017. Z dotazovaných společností potvrdily spolupráci se společností CEA při realizování reklamních služeb pro stěžovatelku toliko společnosti AGE21 a. s., Partnersport a. s., Eurowint-sport s. r. o. a Mediální agentura a. s. Pokud jde o portál www.sportmonitoring.cz, daňové orgány ověřily, že zde jsou evidovány záznamy z jednotlivých akcí, na nichž byla stěžovatelka prezentována, přičemž tento monitoring je prováděn na základě smluvního vztahu mezi společnostmi AGE21 a. s. a CEA. Daňové orgány však uvedly, že tento monitoring pouze dokumentuje provedení reklamních služeb pro stěžovatelku; nelze z něj však zjistit rozsah a způsob provedených služeb ani deklarovaného dodavatele. Tyto závěry potvrdil krajský soud.

[38] Daňovým orgánům je nutné přisvědčit v tom, že ze záznamů zveřejněných na portálu www.sportmonitoring.cz, nelze jednoznačně označit jako dodavatele reklamních služeb společnost CEA. Argument stěžovatelky, že z výpovědi Mgr. Bronislava Mikysky vyplývá, že služby byly zajišťovány subdodavatelem, je lichý; výpověď tohoto svědka (zaznamenaná na protokolu o výslechu svědka č. j. 757916/21/2501-60562-506607) je natolik obecná, že z ní nelze učinit závěr o tom, jak probíhalo zajišťování reklamních služeb, jaký měl být rozsah služeb ani prostřednictvím jakých údajných subdodavatelů měly být služby pro stěžovatelku zajištěny. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že vyslovené pochybnosti žalovaného byly odůvodněné.

[39] Navíc (jak již bylo shora mnohokrát uvedeno), stěžejním důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH nebylo neprokázání deklarovaného dodavatele, nýbrž neprokázání rozsahu a způsobu plnění. V této souvislosti Nejvyšší správní soud doplňuje, že k odepření nároku na odpočet DPH zcela postačí, pokud daňový subjekt neprokáže rozsah faktického plnění. Neprokázání rozsahu zdanitelného plnění ob stojí jako důvod pro odepření odpočtu daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72, resp. § 73 zákona o dani z přidané hodnoty (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239). Nejvyšší správní soud podotýká, že závěry vyslovené ve věci *Kemwater ProChemie* (rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20) nemají automaticky vést ke zrušení všech dřívějších zamítavých soudních a správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59). V daném případě okolnosti svědčící aplikaci tohoto rozsudku nenastaly.

[40] Stěžovatelka tvrdí, že poskytla dostatek důkazů především prostřednictvím portálu www.sportmonitoring.cz, seznamu sponzorských vzkazů, který poskytla Česká televize a fotografií a záznamů z jednotlivých akcí. Nejvyšší správní soud podotýká, že výše uvedenými důkazy se krajský soud ve svém rozsudku detailně zabýval. Kasačními námitkami stěžovatelka přitom nikterak nereaguje na argumentaci krajského soudu. Její tvrzení zůstalo toliko v obecné nesouhlasné rovině. V této souvislosti Nejvyšší správní soud

pokračování

připomíná, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční; obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčuje rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Soud přitom není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatelku; takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Čím obecnější je vznesená námitka, tím obecněji k ní může soud přistoupit a vypořádat ji (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).

[41] Předně je nutné konstatovat, že nevyplývá-li rozsah a způsob sjednaných reklamních a marketingových služeb z předložených daňových dokladů (a to ani v kombinaci z dalšími důkazními prostředky – k tomu viz výše), je prakticky nemožné prokázat, že zdanitelné plnění stěžovatelka přijala v deklarovaném rozsahu [viz § 72 odst. 1, respektive § 73 odst. 1 v souvislosti s § 29 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty]. Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že některé subjekty potvrdily poskytnutí plnění, o tom, že *nějaké* plnění stěžovatelka přijala, svědčí též záznamy zveřejněné na portálu www.sportmonitoring.cz a stěžovatelkou předložené fotografie z vybraných sportovních akcí. Jak ale vyšlo najevo na základě výpovědi jednatele společnosti AGE21 a. s. Petra Přečka, na portálu www.sportmonitoring.cz v druhém pololetí roku 2016 nemusela být zveřejněna všechna plnění monitorovaná touto společností; monitoring tedy nebyl kompletní. Navíc zmíněný monitoring nezachycuje reklamní vzkazy, jež byly vysílány Českou televizí. Na základě těchto důkazů proto nelze učinit závěr o tom, že zdanitelná plnění stěžovatelka přijala v deklarovaném rozsahu. Pro úplnost Nejvyšší správní soud poukazuje na bod 70. rozhodnutí žalovaného a bod 63. napadeného rozsudku; v těchto bodech je příležitě vysvětleno, proč nelze mít rozsah plnění za prokázaný, a to porovnáním jednotlivých relevantních důkazních prostředků (Nejvyšší správní soud neshledal potřebné zmíněné pasáže odůvodnění rozhodnutí žalovaného a rozsudku krajského soudu znovu opakovat, a to s ohledem na obecně vymezenou kasační námitku stěžovatelky).

[42] Nelze než konstatovat, že stěžovatelka neprokázala rozsah a způsob přijatého zdanitelného plnění. Nejvyšší správní soud (ve shodě s krajským soudem) zdůrazňuje, že k prokázání vzniku nároku na odpočet DPH nepostačuje pouhé prokázání toho, že došlo k *nějakému* zdanitelnému plnění. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, „*určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytný*“. (k obdobnému závěru dospěl zdejší soud rovněž v rozsudku ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48).

[43] Přisvědčit nelze ani námitce stěžovatelky, že byla porušena zásada volného hodnocení důkazů. V této souvislosti zdejší soud odkazuje především na body 68. až 81. a 86. až 95. rozhodnutí žalovaného, v nichž se žalovaný detailně zabýval všemi skutečnostmi, jež vyšly v průběhu řízení najevo, tyto hodnotil jak jednotlivě, tak v jejich souhrnu, a to v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Jednotlivá zjištění žalovaného mají rovněž oporu ve správním spise. Ke shodnému závěru dospěl rovněž krajský soud (viz bod 69. napadeného rozsudku). Nutno poznamenat, že stěžovatelka neuvedla, jakého pochybení se měl žalovaný při hodnocení důkazů konkrétně dopustit; stěžovatelka lakonicky vyslovila nesouhlas se závěry stran neprokázání rozsahu a způsobu plnění, avšak své úvahy nikterak nerozvinula.

[44] Stěžovatelka dále namítá, že byla porušena zásada rovnosti, neboť v případě společností STARBAG, a. s. a STARBAG Rail, a. s. byl nárok na odpočet DPH uznán. Nejvyšší správní soud primárně konstatuje, že námitka stěžovatelky směřuje proti postupu krajského soudu, který se zabýval pouze okolnostmi ohledně společnosti STARBAG, a. s., přičemž se opomněl vyjádřit rovněž ke společnosti STARBAG Rail a. s. S tímto tvrzením zdejší soud nesouhlasí. Krajský soud se v bodě 67. napadeného rozsudku vyslovil v tom smyslu, že předložená rozhodnutí týkající se společností STARBAG, a. s. a STARBAG Rail, a. s., nebylo možné osvědčit jako důkaz o tom, že stěžovatelka přijala konkrétní zdanitelné plnění v deklarovaném rozsahu. Skutečnost, že společnosti STARBAG Rail, a. s. byl uznán nárok na odpočet DPH, je pro posouzení toho, zda stěžovatelka v nyní souzené věci prokázala naplnění hmotněprávních podmínek dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty zcela nepodstatná, a to navzdory podobnostem, jež obě řízení provázejí. Právě uvedené je v souladu s judikaturou zdejšího soudu, podle níž platí, že „(...) [p]ostup daňových orgánů či jiných správních orgánů či orgánů činných v trestním řízení ohledně jiných daňových subjektů není relevantní. Předmětem řízení je pouze a toliko konkrétní daňová povinnost stěžovatele a skutečnosti a postupy z jiných řízení nelze zoblednit. Každé řízení je nutné posuzovat individuálně s ohledem na jeho specifika. Zároveň jsou to právě daňové subjekty a jejich aktivity, které mají zásadní vliv na výsledek řízení. Pokud tedy jeden daňový subjekt svoje důkazní břemeno unese a tvrzené skutečnosti prokáže, nemůže se stejného výsledku dovolávat jiný daňový subjekt i přes svoji důkazní nouzi. Žalovaný posuzoval konkrétní plnění v rámci konkrétních zdaňovacích období, vůči nimž stěžovatel neunesl důkazní břemeno. (...)“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 33/2020-36).

[45] Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud podotýká, že okolnostmi ohledně společnosti STARBAG Rail, a. s. (jakožto i společnosti STARBAG a. s.) se zabýval žalovaný v bodech 54 až 57 svého rozhodnutí. Z jeho zjištění vyplývá, že společnost STARBAG Rail a. s. prokázala nárok na odpočet DPH, neboť doložila příslušný seznam poskytnutých plnění. V nyní souzené věci stěžovatelka nepředložila ani přílohy k rámcovým smlouvám, ani písemná odsouhlasení jednotlivých prací ve smyslu čl. III. odst. 3 rámcových smluv. Seznam akcí, který stěžovatelka přiložila ke svému vyjádření ze dne 9. 5. 2019, obsahuje pouze výpis z monitoringu zveřejněný na portálu www.sportmonitoring.cz. Jak ale bylo vysvětleno výše, monitoring plnění prováděný společností AGE21 a. s., nemůže sloužit jako věrný důkaz o rozsahu sjednaného a poskytnutého plnění společností CEA.

[46] Námitka ohledně porušení neutrality daně a zásady zákazu dvojího zdanění je nepřijatelná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatelka neuplatnila v žalobě. To platí rovněž o námitce týkající se nezahájení daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob.

[47] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[48] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec jeho běžné správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

pokračování

Poučení:

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

V Brně dne 8. března 2024

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu