



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Štěpána Výborného a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Competitive Edge Advisors s.r.o.**, se sídlem Kaprova 42/14, Praha 1, zastoupena JUDr. Janem Vondráčkem, advokátem se sídlem Revoluční 762/13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2024, č. j. 6659/24/5300-22444-704601, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 1. 2025, č. j. 6 Af 7/2024-58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) deseti dodatečnými platebními výměry ze dne 12. 9. 2022 a 13. 9. 2022 žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) celkem ve výši 669 900 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 123 480 Kč. Správce daně na základě výsledků daňové kontroly provedené Finančním úřadem pro Ústecký kraj dospěl k závěru, že žalobkyně ve zdaňovacích obdobích leden až říjen 2016 neprokázala přijetí zdanitelných plnění (reklamních plnění) tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech vystavených společnostmi Eurowint-sport s.r.o. (dále jen „společnost Eurowint“) a společností United Interconsulting Limited (dále jen „společnost UIL“). Správce daně proto žalobkyni neuznal uplatněný odpočet na DPH dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil. Žalovaný ve shodě se správcem daně shledal, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění od společnosti Eurowint v rozsahu a čase dle daňových dokladů. V případě plnění od společnosti UIL žalobkyně neprokázala faktické přijetí plnění.

[3] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) nyní napadeným rozsudkem.

[4] Městský soud konstatoval, že žalobkyně se se společností Eurowint rámcově dohodla na spolupráci na reklamní činnosti. Z předložené rámcové smlouvy však nelze učinit žádný závěr o konkrétních plněních, která následně byla fakturována. Žalobkyně nepředložila úplnou smluvní dokumentaci, kterou rámcová smlouva předpokládá (tzv. plány činností). Ze žádného podkladu neplyne, že by tyto podklady byly zajištěny policií a předány do trestního spisu, odkud by pak mohly být k dispozici správci daně či žalobkyni. Svědek JUDr. J. P. existenci plánů činností nepotvrdil a nepředložil žádné konkrétní podklady, z nichž by přímo vyplývalo fakturované plnění. Také další svědci potvrdili obecnou obchodní spolupráci, o níž není sporu, neprokázali však jednotlivá zdanitelná plnění. Městský soud zopakoval, že pro vymezení jednotlivých zdanitelných plnění jsou naprosto klíčové plány činností a jejich nepředložení výrazně znevěrohodňuje tvrzení žalobkyně, že k plnění skutečně došlo. Rovněž v předložené fakturách je předmět zdanitelného plnění uveden velmi obecně a víceméně zaměnitelně a téměř vždy ve své obecnosti stejně. Samotná úhrada faktur pak existenci plnění neprokazuje.

[5] K přijetí plnění od společnosti UIL městský soud uvedl, že uzavřené smlouvy žádné konkrétní plnění neprokazují. Svědkyně K. rovněž konkrétní plnění nijak nevymezila. Z odpovědí britské daňové správy správce daně také nezískal žádné informace, které by prokázaly konkrétní zdanitelná plnění.

[6] Městský soud nepřisvědčil námitce, že správce daně provedené důkazy vyhodnotil v rozporu s § 8 daňového řádu. Skutkový stav odpovídal provedeným důkazům. Pokud některý ze svědků nemohl být vyslechnut, pak to nebylo z vůle správce daně, ale z toho důvodu, že jej nebylo objektivně možné vyslechnout (svědkové K., N.). Navíc je vysoce nepravděpodobné, že by dalšími svědeckými výpověďmi byl objasněn předmět dokazování, pokud hlavní důvod neprokázání zdanitelných plnění tkví v nedostatečné smluvní dokumentaci.

[7] Žalobní argumentaci rozsudkem Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, č. C-154/20, věc *Kemwater ProChemie* (dále jen „rozsudek *Kemwater*“), městský soud považoval za velice obecnou a nemířící na zpochybnění rozhodovacích důvodů. Žalobkyně neuvádí, který jiný subjekt měl zdanitelné plnění poskytnout. V dané věci navíc nebylo prokázáno, že se tvrzené plnění vůbec uskutečnilo, otázka dodavatele nebyla sporná.

II. Podání účastníků řízení

[8] Proti rozsudku městského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost.

pokračování

[9] Stěžovatelka namítá, že v rozhodných zdaňovacích obdobích přijala reklamní plnění od deklarovaných dodavatelů v rozsahu a čase dle daňových dokladů. Městský soud chybně vyšel z izolovaného hodnocení každého jednotlivého důkazu, aniž provedené důkazy hodnotil v jejich vzájemné souvislosti a provázanosti. Podle stěžovatelky důkazy prokazují přijetí sporných reklamních plnění.

[10] K reklamním plněním od společnosti Eurowint stěžovatelka uvádí, že základní vymezení rozsahu a povahy reklamních plnění obsahuje čl. II rámcové smlouvy, přičemž ve spojení zejména s vystavenými fakturami, včetně jejich příloh vycházejících z čl. IV odst. 3 rámcové smlouvy, je doložena nejen existence smluvního vztahu, ale i jeho faktické naplnění spočívající v poskytování reklamního plnění. Městský soud i daňové orgány chybně konstatovaly, že svědek JUDr. J. P. nijak konkrétně nepotvrdil existenci fakturovaných plnění. Nesprávně přikládaly vysoký význam nepředložení plánů činností. Stěžovatelka opakuje, že reklamní plnění poskytnutá společností Eurowint jsou jednoznačně a nezaměnitelně specifikována v přehledech reklamních plnění, které tvoří přílohu jednotlivých faktur vystavených společností Eurowint a odpovídají podkladům poskytnutým ze strany společnosti AGE21 a.s. (dále jen „společnost AGE21“). Ani absence odsouhlasení grafického vyobrazení nebo zvukového zpracování loga či spotu v kontextu dalších provedených důkazů nemůže zpochybnit přijetí sporných plnění. Přílohy faktur obsahují zcela konkrétní a jednoznačnou specifikaci reklamních plnění, přičemž zpětné ověření jejich množství je možné z dokumentace vedené a poskytnuté společností AGE21. Stěžovatelka připouští, že jednotliví svědci nepopsali každé konkrétní reklamní plnění, to je ovšem vzhledem k několikaletému časovému odstupu zcela pochopitelné a nesnižuje to vypovídací hodnotu svědeckých výpovědí. Jednotliví svědci potvrdili a popsali spolupráci mezi stěžovatelkou a společností Eurowint. Městský soud pochybil, zamítl-li návrh na výslech svědkyně Ing. I. K., která v rozhodném období prováděla vnitřní audit u společnosti Eurowint.

[11] Stěžovatelka namítá, že také v případě reklamního plnění od dodavatele UIL byly smlouvy o poskytování reklamních služeb hodnoceny zcela izolovaně a nikoliv ve vzájemné souvislosti s dalšími provedenými důkazy. V případě obou sporných smluv s tímto dodavatelem je předmět a rozsah plnění zjištěitelný a je zcela zřejmé, jak byla stanovena fakturovaná částka, přičemž samotná existence reklamního plnění nebyla nikterak zpochybňována správcem daně, žalovaným ani městským soudem. Britská daňová správa rovněž disponovala podklady k plněním poskytovaným společností UIL a tyto podklady poskytla správci daně (smlouvy, faktury, výpisy z účtů). Případné nevykázání plnění ze strany společnosti UIL svědčí nanejvýš o nesplnění notifikační či evidenční povinnosti, nutně však neznamená, že nedošlo k poskytnutí plnění.

[12] Městský soud podle stěžovatelky pochybil v aplikaci rozsudku *Kemwater*, protože daňové orgány zpochybnily, zda stěžovatelka přijala zdanitelné plnění od deklarovaných dodavatelů, tedy společnosti Eurowint a společnosti UIL. Z výsledků provedeného dokazování je zřejmé, že dodavatel plnění (ať už by jím byl kdokoliv) musel být subjekt, který je, resp. v rozhodné době byl plátcem DPH.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti souhlasí s důvody napadeného rozsudku. Žalovaný setrvává na závěru, že v případě zdanitelných plnění od společnosti Eurowint

stěžovatelka neprokázala přijetí plnění v tvrzeném rozsahu a čase. Rámcová smlouva pouze smluvně zachycuje budoucí spolupráci mezi stěžovatelkou a společností Eurowint, neprokazuje ale přijetí konkrétních plnění. Klíčovými byly plány činností, které stěžovatelka nepředložila. Předmět plnění byl na fakturách vymezen obecně a téměř vždy stejně a taktéž přílohy faktur specifikují reklamní plnění obecně, aniž by zde byly uvedeny konkrétní údaje k jednotlivým reklamním spotům. Přílohy k daňovým dokladům nepředstavují plány činností, o kterých hovoří rámcová smlouva. Výpovědi svědků rovněž neměly dostatečnou důkazní potenci k prokázání nároku na odpočet daně a nelze na jejich základě potvrdit faktickou stránku plnění, tj. v jakém rozsahu byla účetně vykázána plnění od společnosti Eurowint přijata. V případě zdanitelných plnění od společnosti UIL stěžovatelka také neprokázala podmínky pro uznání nároku na odpočet daně. Žalovaný se ztotožňuje se závěry vyslovenými v napadeném rozsudku. Daňové orgány neporušily zásadu volného hodnocení důkazů. Rozsudek ve věci *Kemwater* podle žalovaného nepřiléhá na nyní řešenou věc, protože nárok na odpočet daně nebyl stěžovatelce odepřen z důvodu neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit.

[17] Za nepřezkoumatelné (pro nedostatek důvodů) lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních (návrhových) námitek (viz například rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74), resp. pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě (v návrhu) a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby či návrhu (viz rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze pak obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, jehož výrok je vnitřně rozporný, případně kdy z rozsudku nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat (rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009-132). Žádnými vyjmenovanými vadami rozsudek městského soudu netrpí.

[18] Stěžovatelka namítá vnitřní rozpornost napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu uznává nesprávnost vyjádření městského soudu v bodu 28 napadeného rozsudku, v němž dle všeho zaměnil společnost AGE21, která pro stěžovatelku zajišťovala realizaci reklam a monitoring fakturovaných akcí, se společností Eurowint, která reklamní plnění, o jejichž dodání panuje spor, poskytla stěžovatelce. Městský soud v citovaném bodu

pokračování

uvedl, že „v této věci nejde o prokázání plnění na výstupu, ale na vstupu“, z čehož jasně vyplývá, že ve svých úvahách hovořil o dodání plnění od společnosti Eurowint a nikoli o smluvním vztahu stěžovatelky se společností AGE21. Z ostatních částí napadeného rozsudku jsou úvahy městského soudu seznatelné a Nejvyšší správní soud je považuje za srozumitelné a náležitě odůvodněné, čemuž odpovídá stěžovatelčina věcná polemika s vyslovenými závěry. Jedna zřejmá nesprávnost nemá vliv na srozumitelnost napadeného rozsudku. Napadený rozsudek proto není nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost ani pro nedostatek důvodů, a současně zde není ani jiná vada řízení s vlivem na zákonnost napadeného rozsudku. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tudíž není naplněn, a proto Nejvyšší správní soud přistoupil k věcnému posouzení kasačních námitek

[19] V projednávané věci je sporné, zda stěžovatelka prokázala přijetí reklamních služeb od společností Eurowint a UIL ve sporných daňovacích obdobích roku 2016 tak, jak deklarovala na předložených daňových dokladech.

[20] Nejvyšší správní soud úvodem obecně uvádí, že je-li předmět a rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo poskytnuto, musí plátce daně prokázat o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo uskutečněno (srov. rozsudek NSS z 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133). Pokud daňový subjekt uskutečnění zdanitelného plnění o konkrétním předmětu a v deklarovaném rozsahu neprokáže (jakýmkoli důkazními prostředky), nelze pak určit, co konkrétně je tím zdanitelným plněním, které mělo být použito k jeho ekonomické činnosti. Za takové situace daňový subjekt nemůže unést důkazní břemeno stran naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu DPH, jímž je prokázání jeho fakticity. Správce daně uplatněný nárok na odpočet neuzná již jen z tohoto důvodu (rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63).

[21] Pro přiznání nároku na odpočet tedy nestačí, že se nějaké zdanitelné plnění uskutečnilo, ale je třeba zároveň prokázat, že k němu došlo v tvrzeném rozsahu (rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2024, č. j. 10 Afs 116/2024-79, bod 31). Rozsahem se rozumí kvantitativní určení předmětu zdanitelného plnění, tedy vymezení množství, místa, času a dalších relevantních okolností pro daný předmět zdanitelného plnění (např. rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu.

[22] V projednávané věci není sporné, že stěžovatelka unesla břemeno tvrzení a primární břemeno důkazní, neboť předložila listiny, které prokazují smluvní ujednání stěžovatelky se společnostmi Eurowint a UIL o dodání reklamních služeb a fakturaci těchto služeb. Nejvyšší správní soud však opakuje, že zákon o DPH nepovažuje za rozhodné, že bylo formálně vykázáno zdanitelné plnění; rozhodný je stav faktický. Nestačí proto předložit pouze doklady se všemi předepsanými náležitostmi, nýbrž tu musí být soulad stavu skutečného a stavu formálně právního. Nárok na odpočet nemůže být uznán, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je v dokladech uvedeno (rozsudek NSS ze dne 17. 10. 2023, č. j. 2 Afs 148/2022-57). Nejvyšší správní soud se shoduje s městským soudem, že v případě deklarovaných plnění od společnosti Eurowint daňové orgány důvodně zpochybnily, že se deklarované plnění uskutečnilo v rozsahu a čase, v jakém reklamní služby stěžovatelka fakturovala a zaplatila. Stejně tak důvodně

konstatovaly, že stěžovatelka neprokázala faktické přijetí zdanitelných plnění od společnosti UIL.

[23] K přijetí plnění od společnosti Eurowint Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem uznává, že rámcová smlouva o reklamní a marketingové spolupráci ze dne 21. 12. 2015, uzavřená mezi stěžovatelkou a společností Eurowint, rámcově dokládá dohodu na spolupráci. Nelze z ní však zjistit konkrétní reklamní a marketingové aktivity, které byly stěžovatelce v rozhodných zdaňovacích obdobích fakturovány a které stěžovatelka vykázala v daňových dokladech. Předmětem této smlouvy je obecně provádění reklamní a marketingové činnosti, zaměřené především na zajišťování reklamních ploch v rámci sportovních televizních přenosů, případně v rámci dalších kulturních akcí (čl. II rámcové smlouvy). Rámcová smlouva zároveň stanovila (čl. III odst. 1), že společnost Eurowint zajistí reklamní a marketingová plnění na akcích zahrnutých do plánů činností, které budou vydávány průběžně či měsíčně a které budou „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), typy a rozsahy zajištěných tzv. „partnerství“ v případě rozhlasových a televizních přenosů, počty (frekvence) vysílaných spotů, identifikaci mediálních partnerů a programových bloků“. Městský soud důvodně považoval tyto plány činností za zásadní pro vymezení konkrétních zdanitelných plnění, protože měly specifikovat plnění obecně vymezená v rámcové smlouvě. Jejich nepředložení výrazně znevěrohodňuje stěžovatelčino tvrzení, že k plnění došlo tak, jak deklarovala, obzvláště neprokazovaly-li jiné důkazy stěžovatelkou tvrzený rozsah reklamního plnění.

[24] Rámcová smlouva zároveň stanovila povinnost před započítáním reklamní a marketingové činnosti seznámit stěžovatelku s konkrétním provedením reklamy a její realizaci vázala na stěžovatelčino odsouhlasení (čl. III odst. 3). Stěžovatelka však nepředložila žádná „seznámení“ ani „odsouhlasení“, z nichž by bylo možno seznat rozsah poskytnutého reklamního plnění. Poukazuje-li stěžovatelka na již zavedenou praxi a znalost reklamní prezentace z minulých akcí, nikterak tím nevyvrací důvodný závěr daňových orgánů a městského soudu, že neprokázala faktické uskutečnění reklamního plnění v deklarovaném rozsahu, nepředložila-li žádné dokumenty, v nichž by byla obsažena konkrétní realizace reklamní činnosti. Těmito dokumenty mohly být právě také seznamující či souhlasné podklady k realizaci reklamy.

[25] Rozsah poskytovaného plnění podle Nejvyššího správního soudu dostatečně nedokládají ani faktury vystavené společností Eurowint či jejich přílohy. Městský soud správně seznal, že ve fakturách je předmět zdanitelného plnění uveden velmi obecně, víceméně zaměnitelně a téměř vždy ve své obecnosti stejně (především odkazem na rámcovou smlouvu). Nejvyšší správní soud uznává, že určitý rozpis reklamních plnění obsahují přílohy předložených faktur, nadále se však jedná o údaje, které předmět fakturace dostatečně konkrétně nevymezují z hlediska jeho množství a času. V případě LED systému je uveden počet řad, druh sportu, datum a specifikace utkání, není ovšem uveden počet reklamních spotů a jejich bližší vymezení. Bez tohoto údaje není možné určit skutečný rozsah uskutečněných zdanitelných plnění. Stejně tak v případě bannerů přílohy faktur obsahují jejich rozměr, datum a utkání, na kterém byly umístěny, aniž by z nich bylo možno dovodit další rozhodné skutečnosti (především jejich počet). Rozsah a počet vysílaných televizních spotů pak není uveden na žádné z příloh faktur. Faktury vystavené společností

pokračování

Eurowint a jejich přílohy tedy ani ve spojení s rámcovou smlouvou dostatečně neprokazují rozsah uskutečněných reklamních plnění. Tyto podklady (vyhotovené na základě čl. IV odst. 3 rámcové smlouvy) pouze dokládají, že na určitých sportovních utkáních reklama v přesně nezjištěném rozsahu probíhala. Stěžovatelčina argumentace se ve své podstatě „točí v kruhu“, neboť stěžovatelka se dovolává spojitosti faktur, jejich příloh a rámcové smlouvy, které na sebe mají vzájemně odkazovat a doplňovat se, pomíjí však, že ani jeden z těchto podkladů neobsahuje dostatečnou specifikaci rozsahu reklamních plnění. Nejvyšší správní soud přitom opakuje, že nedostatečné vymezení rozsahu poskytnutého reklamního plnění bránilo uznání uplatněného odpočtu na DPH.

[26] Stěžovatelka namítá, že zpětné ověření specifikace reklamních plnění je možné z dokumentace společnosti AGE21, která zajišťovala realizaci reklam a monitoring fakturovaných akcí. Stěžovatelka ovšem nepředložila podklady vedené společností AGE21 vypovídající o konkrétních reklamních plněních, přestože ji po zpochybnění uskutečnění zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu tížilo důkazní břemeno. Z výpovědi svědka P. P., statutárního zástupce společnosti AGE21, ani ze získaných videí a fotografií od společnosti AGE21 nevyplynuly jednoznačně údaje a skutečnosti, ze kterých by bylo možno bez pochybností ověřit rozsah uskutečněných reklamních plnění. V měsíčních podkladech vyhotovených touto společností některé sporty absentují a naposledy uvedený svědek potvrdil, že databáze na webovém portálu nemusí být kompletní. Podklady společnosti AGE21 tedy dostatečně neprokázaly rozsah reklamního plnění poskytnutých společností Eurowint stěžovatelce.

[27] Městský soud rovněž nepochybil v hodnocení výpovědi svědka JUDr. J. P., pokud konstatoval, že tento svědek žádné konkrétní skutečnosti ke konkrétním akcím neuváděl, jeho výpověď byla vysloveně obecná a vztahovala se k celkové spolupráci mezi stěžovatelkou a společností Eurowint. Stěžovatelka sice obecně hovoří o zkreslení této výpovědi a dovolává se jeho tvrzení, že *„...plnění na všech těchto fakturách bylo plněno standardním způsobem. Bylo řádně doloženo všemi detaily, které s tím souvisí a že tomu tak bylo, byl souhlas s fakturací...“* s tím, že tento svědek vyloučil, že by byly vystaveny faktury *„...kdyby nebyly podklady o plnění celé akce...“*. I tyto pasáže svědecké výpovědi ovšem nelze hodnotit než jako obecné, neboť neprokazují konkrétní rozsah a četnost poskytnutých reklamních plnění. Stěžovatelka se opakovaně dovolává rámcové smlouvy a faktur, přehlíží však důvodný závěr městského soudu a daňových orgánů, že tyto podklady samy o sobě rozsah reklamního plnění neprokázaly.

[28] Tvrdí-li stěžovatelka, že výpovědi svědkyň L. O. a H. K. potvrzují, že poskytovaná reklamní plnění byla reálná, pomíjí, že sporným byl rozsah reklamního plnění, který výpověď těchto svědkyň neprokázala. Uvedené svědkyně, které stěžovatelce poskytovaly administrativní a účetní služby, potvrdily pouze obecnou obchodní spolupráci, jednotlivá zdanitelná plnění a jejich konkrétní specifikaci však neprokázaly, jak správně konstatoval již městský soud. Stejně tak stěžovatelkou citované věty z výpovědi svědkyně K. rozsah reklamních plnění neprokazují, pouze potvrzují, že uvedené akce proběhly. Nejvyšší správní soud nadto nepomíjí, že tato svědkyně označila administrativní úkony spojené se spornými plněními za „jeden velký chaos“.

[29] Městský soud nepochybil, považoval-li za nadbytečné provedení výsledku svědkyně K. Sama stěžovatelka tvrdí, že Ing. I. K. v rozhodném období prováděla u společnosti Eurowint pouze vnitřní audit, z čehož vyplývá, že nebyla přítomna uskutečnění žádných plnění. Svědkyně K. by v tomto ohledu mohla vypovídat pouze k fakturaci a zanesení daňových dokladů do účetnictví, což je ale otázka, která není spornou.

[30] Nejvyšší správní soud k výše uvedenému doplňuje, že rozsah reklamy lze prokázat kombinací různých důkazů (viz rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84). Stěžovatelka ovšem nepředložila důkazy (především řádnou dokumentaci poskytnutého plnění), které by ve své kombinaci doložily, že předmětem rámcové smlouvy o reklamě byla její propagace v deklarovaném rozsahu (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2024, č. j. 3 Afs 209/2022-51). Daňové subjekty nejsou povinny předložit důkazy k absolutně každému dílčímu (reklamnímu) plnění, které bylo sjednáno, a z hlediska daňové uznatelnosti lze tolerovat i drobné vady plnění, zároveň ale platí, že k uplatnění výdajů jako daňově uznatelných nestačí prokázat částečné faktické uskutečnění „nějakého“ plnění (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2025, č. j. 21 Afs 94/2025-83). Tato situace nastala v nyní posuzované věci, v níž ze zjištěných skutečností nebylo možno ověřit, že se reklamní plnění uskutečnila v deklarovaném rozsahu.

[31] Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem shrnuje, že stěžovatelkou předložená rámcová smlouva sice obsahovala jednoznačnou identifikaci smluvních stran a stručný předmět smlouvy, ve vztahu k jednotlivým akcím však byl rozsah poskytovaných služeb (reklamní činnosti) vymezen velmi obecně a pro účely prokázání faktického rozsahu uskutečnění reklamní plnění nedostatečně. Obsah reklamních služeb, tj. jejich četnost a rozsah, nebylo možno ověřit ani z dalších důkazů, včetně faktur, jejich příloh a výpovědí svědků. Stěžovatelka proto faktické uskutečnění posuzovaného plnění a jeho rozsah neprokázala. Daňové orgány ctily zásadu volného hodnocení důkazů i povinnost posuzovat důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti podle § 8 odst. 1 daňového řádu, jakož i z hlediska jejich relevantnosti a věrohodnosti. Městský soud ani žalovaný důkazní prostředky nehodnotili izolovaně. Skutkový stav v podobě, ve kterém jej stěžovatelka doložila, však neposkytuje odpověď na otázku, jaký byl skutečný rozsah zpochybněných zdanitelných plnění. Stěžovatelka na ni důvodně přenesené důkazní břemeno co do prokázání celkového rozsahu plnění neunesla. Stěžovatelčino tvrzení, že z různých důkazů (a jejich spojitosti) plyne faktické uskutečnění reklamy v deklarovaném čase a rozsahu, žalovaný i městský soud vyvrátili.

[32] Stěžovatelka dále tvrdí, že prokázala faktické přijetí zdanitelných plnění od společnosti UIL. Nejvyšší správní soud se ale i v tomto případě ztotožňuje se závěry městského soudu a žalovaného.

[33] Městský soud ke smlouvě na poskytování reklamní činnosti v rámci zápasů slovenské hokejové ligy správně konstatoval, že tato smlouva konkrétní podobu plnění nijak neproklazuje. Předmět plnění smlouva definuje jako reklamní a marketingová činnost se zaměřením na maloobchodní trh na Slovensku zahrnující poskytování reklamního prostoru v záběrech kamer v rámci všech zápasů Slovenské hokejové ligy s názvem „TIPSPORT EXTRALIGA“ během sezóny 2015/2016. Konkrétní plnění nelze z takto definovaného předmětu smlouvy dovodit, jedná se podobně jako v případě smlouvy se společností

pokračování

Eurowint pouze o rámcovou smlouvu. Rozsah konkrétního plnění měl být dle této smlouvy charakterizován v následných dodatcích, a to včetně rozsahu, termínu, trvání služeb a velikosti reklamy. Žádné tyto dodatky ovšem stěžovatelka v průběhu daňového řízení ani řízení před soudem nedoložila, přestože mohly vyvrátit pochybnosti správce daně o uskutečnění zdanitelných plnění. Předmět a rozsah plnění nelze zjistit ani z předložených faktur, neboť ty pouze obecně odkazují na uzavřenou rámcovou smlouvu. Samotná výše faktur rovněž není významná, protože ani faktické zaplacení faktur v kontextu projednávaného případu neprokazuje faktické uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění (srov. obdobně rozsudek NSS ze dne 8. 8. 2023, č. j. 4 Afs 39/2023-32, bod 26). Stěžovatelka se tedy mylí, že předmět a rozsah plnění je zjistitelný z rámcové smlouvy a předložených faktur.

[34] Obdobné závěry platí také ve vztahu k plněním vyplývajícím ze smlouvy na poskytnutí reklamních služeb v rámci mezinárodních závodů Buggyra. Také tato smlouva představovala pouze rámcovou smlouvu na poskytování zpoplatněných reklamních služeb společností UIL ve prospěch stěžovatelky, aniž by obsahovala a potvrzovala konkrétní rozsah a uskutečnění zdanitelných plnění. Stěžovatelka ani v tomto případě nedoložila žádné dodatky k této smlouvě či dokumentaci, která by uskutečnění reklamní prezentace dokládala. Stěžovatelka se sice v kasační stížnosti obecně dovolává přílohy č. 2, tato příloha ovšem realizaci reklamy nedokládá. Stejně jako v případě dalších smluv pak konkrétní plnění necharakterizují ani předložené faktury, neboť ty toliko odkazují na rámcovou smlouvu.

[35] Nejvyšší správní soud přisvědčuje městskému soudu, že rovněž výpovědi svědkyň K. a G. neprokázaly uskutečnění sporných plnění. Obecné stěžovatelčino tvrzení o opaku nemůže odůvodněné závěry městského soudu překonat, a proto na ně Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje (bod 37 napadeného rozsudku).

[36] Uskutečnění reklamních plnění od společnosti UIL neprokázaly rovněž odpovědi britské daňové zprávy na dožádání správce daně. Městský soud přiléhavě konstatoval, že z poskytnutých odpovědí správce daně nezískal žádné podstatné informace. Britská daňová správa nebyla schopná na konkrétní otázky odpovědět, neboť společnost UIL na území Velké Británie za předmětné zdaňovací období nepřiznala žádné vstupy na DPH, adresa sídla společnosti byla pouze korespondenční a britská daňová správa nebyla schopna se sejít s odpovědnou osobou za společnost UIL. Důkazní prostředky získané skrze dožádání tak neprokazovaly faktické přijetí zdanitelných plnění stěžovatelkou, přičemž ani ona sama žádné konkrétní poznatky získané dožádáním neuvádí (odkaz na smlouvy, faktury a výpisy z účtů je ze shora uvedených důvodů nedostatečný).

[37] Stěžovatelka tedy neunesla své důkazní břemeno o uskutečnění reklamních plnění od společnosti UIL. Správce daně neměl povinnost prokazovat, že k obchodním případům došlo jinak, než stěžovatelka deklarovala. Postačilo, poukázal-li na skutečnosti, které založily důvodné pochybnosti o deklarovaných obchodech. Správce daně své důkazní břemeno zpochybňující deklarovaný průběh plnění unesl, na čemž nic nemění opakované stěžovatelčiny námitky dovolávající se týchž důkazních prostředků, jež ale uskutečnění reklamních plnění společností UIL neprokazují.

[38] V poslední stížnostní námitce se stěžovatelka dovolává rozsudku *Kemwater*.

[39] Nejvyšší správní soud připomíná závěr tohoto rozsudku, že „*uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl*“.

[40] Stěžovatelka ve své argumentaci přehlíží, že hmotněprávní podmínkou uplatnění nároku na odpočet DPH je prokázání přijetí zdanitelného plnění, což zahrnuje i prokázání rozsahu. Neprokázání rozsahu plnění, tedy množství dodaného zboží či poskytnutí služeb, samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (viz kromě již citovaných též rozsudek NSS ze dne 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 2/2024-39, bod 43). V posuzované věci byl stěžovatelce nárok na odpočet daně odepřen z důvodu neprokázání přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu a čase (společnost Eurowint) a z důvodu neprokázání faktického přijetí zdanitelných plnění (společnost UIL), nikoliv tedy z důvodu neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Stěžovatelka se tedy mylí, že spornou otázkou byla pouze skutečnost, zda zdanitelné plnění přijala od deklarovaných dodavatelů. Na daný případ proto nebylo možno aplikovat závěry rozsudku *Kemwater*. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 2/2024-39, „*nejsou-li odstraněny pochybnosti ohledně rozsahu přijatého plnění, jak je tomu v tomto případě, pak není přiléhavá ani argumentace judikaturou ve věci Kemwater Prochemie (včetně rozsudku rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017-208), neboť by na posuzovanou věc nedopadala*.“

IV. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[42] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně jako stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 11. prosince 2025

JUDr. Radan Malík
předseda senátu