



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého, soudce Davida Hipšra a soudkyně Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **LAKUM - AP, a.s.**, se sídlem Ostravská 384, Frýdlant nad Ostravicí, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 6. 2025, č. j. 25 Af 7/2024-32,

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.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) provedl u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty (DPH). Dodatečnými platebními výměry ze dne 18. 2. 2019 doměřil žalobkyni daň a současně rozhodl o povinnosti hradit penále za dvě zdaňovací období. Za období červen 2014 se jednalo o doměřenou daň ve výši 168 000 Kč a penále ve výši 33 600 Kč (č. j. 532550/19/3208-52523-803463) a za zdaňovací období srpen 2014 se jednalo o doměřenou daň ve výši 84 000 Kč a penále ve výši 16 800 Kč (č. j. 533088/19/3208-52523-803463). Správce daně neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně z několika daňových dokladů (pro nyní projednávanou věc jsou klíčové daňové doklady FP-2014-67-000332 a FP-2014-67-000459 od dodavatele TONDINO). Žalobkyně podle správce daně věděla, případně vědět měla a mohla, že se účastnila plnění zasažených daňovým podvodem. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 3. 2020, č. j. 9826/20/5300-22441-711776, zamítl a prvostupňová rozhodnutí

potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který ji rozsudkem ze dne 30. 9. 2021, č. j. 25 Af 79/2020-135, vyhověl a rozhodnutí o odvolání zrušil. Podle krajského soudu žalovaný dostatečně neodůvodnil, kde měla v posuzovaném řetězci chybět daň, a závěr o podvodu na dani z přidané hodnoty tak nebyl přezkoumatelný.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 12. 2023, č. j. 39212/23/5300-22441-711776, odvolání žalobkyně opět zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil. Závěry správce daně ohledně účasti žalobkyně na daňovém podvodu byly podle žalovaného předčasné. Ačkoliv se ale žalovaný neztotožnil s tím, jak věc posoudil správce daně, opět neshledal důvod pro zrušení dodatečných platebních výměrů. Žalobkyně podle žalovaného neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že by přijatá zdanitelná plnění od společnosti TONDINO na základě zmíněných daňových dokladů byla uskutečněna v takovém rozsahu, jak bylo ujednáno. K posouzení existence daňového podvodu dochází až tehdy, pokud jsou splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně, což v projednávané věci nenastalo. Žalobkyně tak nesplnila hmotněprávní předpoklad pro uznání odpočtu podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Zabýval se tím, zda byl žalovaný povinen vypočítat rozsah skutečně přijatého plnění za situace, kdy není sporné, že plnění v celém deklarovaném rozsahu prokázáno nebylo. Smlouva o reklamě a propagaci je koncipována obecně tak, že společnost TONDINO má umístit reklamu žalobkyně při utkáních Gambrinus ligy a poháru České pošty klubu 1. FC Slovácko na Městském fotbalovém stadionu Miroslava Valenty na banneru vedle hrací plochy. Závazek není nijak konkretizován co do počtu odehraných zápasů. Nelze dovodit, jak byla dohodnuta cena za realizaci reklamy na jednotlivém zápase. Ve smlouvě nebyla řešena ani situace, kdy zápas odehrán není. Způsob výpočtu ceny, který navrhuje žalobkyně, vychází z toho, že cena odpovídá deseti zápasům, což však dohodnuto nebylo. Počet odehraných zápasů je známý až po ukončení sezóny a nevypovídá o tom, jak byla cena dohodnuta na počátku. Žalobkyně navíc vychází z toho, že reklama byla realizována na pěti zápasech, avšak podle zjištění žalovaného byla v relevantním období prokázána pouze ve dvou případech. Žádnou argumentaci oproti skutkovému zjištění žalovaného přitom žalobkyně nevznesla.

[4] Na zjištěný skutkový stav podle krajského soudu plně dopadá závěr vyslovený v rozsudcích NSS ze dne 14. 9. 2022, č. j. 1 Afs 89/2022-49, bodu 27, nebo ze dne 31. 10. 2022, č. j. 4 Afs 397/2021-99, bodech 55 až 57. Bylo na žalobkyni, jak precizně upraví svůj soukromoprávní vztah, avšak pokud z něj chtěla uplatnit veřejnoprávní nárok na odpočet, při obecnosti a neurčitosti dohody se vystavila riziku nesplnění důkazní povinnosti ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. V případě nároku na odpočet DPH je v zásadě povinností daňového subjektu doložit, že skutečně přijal plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaného dodavatele a že toto plnění použil při své ekonomické činnosti.

[5] Žalobkyně také namítala, že posuzovaná situace byla obdobná přijetí plnění podle smlouvy o reklamě a propagaci ze dne 30. 6. 2015, u které správce daně uplatněný odpočet neodepřel. Podle krajského soudu ale žalobkyně k obdobnosti těchto případů nic bližšího neuvedla, proto přisvědčil žalovanému, že vždy záleží na konkrétních skutkových okolnostech posuzovaného zdaňovacího období. Ani to, že je správce daně v určitém období

pokračování

nečinný a uplatněný nárok neprověří, navíc nezakládá očekávání daňového subjektu, že v dalším období bude jeho nárok bez dalšího uznán.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] **Žalobkyně** (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Uvádí, že v období, kdy se mělo hrát deset domácích zápasů (od května do prosince 2014), byla podle zprávy o daňové kontrole poskytnuta reklama v pěti případech. Tvrdí, že pro účely nyní posuzovaných plnění bylo třeba zohlednit květen, červen a srpen 2014 a že v tomto období prokázala uskutečnění reklamy ve dvou případech z celkových pěti odehraných zápasů. Podle stěžovatelky tedy o skutkovém stavu nebylo mezi stranami pochyb a byl zcela jasně prokázán. Pokud o skutkovém stavu nebyly pochybnosti, zbývalo na něj aplikovat právní normu, a aplikovat právní normu je odpovědnost žalovaného, i pokud ho netíží důkazní břemeno (viz rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS, *AREX CZ*). Důkazní břemeno se pak podle stěžovatelky vztahuje výhradně ke skutkovému stavu. Pokud tedy rozsudek krajského soudu stojí na tom, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, je nepřezkoumatelný.

[7] Podle stěžovatelky je napadený rozsudek nepřezkoumatelný také kvůli požadavku krajského soudu, aby byl smluvní závazek konkretizován co do počtu odehraných zápasů. Na základě smlouvy byla mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem sjednána celková cena za období od 1. 5. 2014 do 31. 12. 2014 ve výši 3 200 000 Kč. Podle vůle stran měla být hrazena v osmi splátkách, a to s vědomím toho, že například v červnu 2014 k žádnému plnění objektivně nedojde, protože se žádný domácí zápas ani neměl hrát. Smlouva tak byla od počátku koncipována jako paušální, tedy za celou sezónu, což je ve sponzoringu a reklamě standardní. Nelze proto z pouhého rozdělení celkové ceny do osmi splátek dovozovat, jaké plnění bylo v jednotlivých měsících fakticky uskutečněno. Povinnost odvést DPH z přijaté platby podle stěžovatelky neznámá, že lze přijetí platby ztotožnit s uskutečněním reklamního plnění. Krajský soud měl naopak právně posoudit, v jaké výši jí vznikl nárok na odpočet při plnění uskutečněném pouze částečně, tedy podle stěžovatelky ve dvou z pěti relevantních zápasů, případně v pěti z deseti zápasů za celé smluvní období. Ani v tomto směru podle ní nelze hovořit o neunesení důkazního břemene.

[8] Stěžovatelka dále poukazuje na to, že věc byla původně řešena jako daňový podvod, a hmotněprávní podmínky nároku na odpočet měly orgány finanční správy za splněné. Několik dalších období tímto způsobem žalovaný řeší. Postup, „*kdy žalovaný začal „chytračit“ s hmotněprávními podmínkami, to za souhlasu krajského soudu*“, je podle stěžovatelky v rozporu s aktuální judikaturou Nejvyššího správního soudu (konkrétně stěžovatelka odkazuje na rozsudek ze dne 8. 7. 2025, č. j. 6 Afs 16/2025-58). I proto je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný.

[9] Pro případ, že by se Nejvyšší správní soud neztotožnil s tím, že otázka nároku na odpočet u částečného plnění uskutečněného ze dvou pětin je otázkou právní, navrhuje stěžovatelka položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie. Podle stěžovatelky je nárok na odpočet nutno přiznat vždy, pokud je prokázáno, že zboží nebo služby byly skutečně dodány nebo poskytnuty na vstupu jinou osobou povinnou k dani. Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty podle ní až na výjimečné případy pro účely odpočtu nijak nezohledňuje výslednou cenu plnění. Pokud tedy bylo plnění

skutečně poskytnuto v menším rozsahu a strany neučinily nic směrem k úpravě ceny, je podle stěžovatelky třeba výslednou cenu vztáhnout k menšímu rozsahu. Požadavek prokázat cenu jednotlivého plnění proto podle ní jde nad rámec směrnice i toho, co je třeba k předcházení daňovým únikům. Stěžovatelka má za to, že nejde o *acte clair*, a navrhuje položit předběžnou otázku, zda směrnice u částečných plnění příkazuje krátit nárok na odpočet a zda lze pro tento účel daňovému subjektu stanovit podmínku vyčíslit cenu částečného plnění (případně obvyklou cenu).

[10] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že prokázání rozsahu přijatých plnění je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Celý rozsah plnění stěžovatelka neprokázala, což sama nezpochybňuje. Navzdory výzvě žalovaného nevyčísčila hodnotu prokazatelně přijatých zdanitelných plnění. Snaží se vzbudit dojem, že prokázala podíl ve výši dvou pětín, což počítá jako poměr počtu utkání s prokázanou reklamou vůči počtu všech utkání v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Takový výpočet ale žalovaný odmítá a stěžovatelka jej podle něj sama v bodě 11 žaloby problematizovala. Uplatňovala částku 400 000 Kč v celkem osmi zdaňovacích obdobích, ačkoliv například v červnu a prosinci 2014 se žádná domácí utkání neuskutečnila a reklamní plnění nebyla provedena. Stěžovatelka tak uplatňovala za zdaňovací období, kde reklama nebyla vůbec provedena nebo byla plánována na různém počtu utkání, stejný nárok na odpočet. Takto pojatý výpočet však porušuje premisu systému DPH, že nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v reálné existenci zdanitelného plnění. Závěr z rozsudku č. j. 9 Afs 137/2016-176 o tom, že právní hodnocení věci je jeho odpovědností, žalovaný nezpochybňuje, avšak v nyní projednávané věci jde o to, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno k prokázání rozsahu zdanitelných plnění, respektive ke stanovení poměrné výše nároku.

[11] Krajský soud podle žalovaného neurčuje stěžovatelce, jak má vypadat smlouva o reklamě. Pouze správně podotknul, že obecností a neurčitostí reklamní smlouvy se vystavila riziku, že neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání nároku na odpočet daně. Žalovaný ani krajský soud neměl povinnost určit podíl prokázaného nároku na odpočet. Tato povinnost tížila stěžovatelku. V bodě 33 napadeného rozhodnutí navíc žalovaný shrnul tvrzení bývalého člena představenstva stěžovatelky, podle kterého bylo plněno jen částečně a stěžovatelka se sama přesvědčila, že nebylo plněno v celém rozsahu smlouvy. Tvrzení stěžovatelky o tom, že nebyla sjednána reklama na určité zápasy, je podle žalovaného ryze účelové. Sama stěžovatelka požádala společnost TONDINO o vystavení dobropisů ohledně neuskutečněných reklamních plnění, což daná společnost odmítla z důvodu daňové kontroly, která u ní probíhala.

[12] Námitku ohledně překvalifikování věci z daňového podvodu na nesplnění podmínek pro uznání nároku na odpočet daně považuje žalovaný za nepřipustnou, jelikož nebyla formulována v žalobě. K závěru o podvodu na DPH navíc správce daně dospěl v prvoinstančním řízení. Již v prvním odvolacím řízení žalovaný věc překvalifikoval a u plnění vyfakturovaných daňovými doklady č. FP-2014-67-000332 a FP-2014-67-000459 nikdy netvrdil, že by byla zasažena daňovým podvodem. Podvod na DPH žalovaný konstatoval v případech zdaňovacích období, která nejsou předmětem této kasační stížnosti.

[13] K návrhu na položení předběžné otázky k Soudnímu dvoru Evropské unie žalovaný uvádí, že judikatura vnitrostátních soudů ohledně nutnosti prokázat rozsah plnění a vyčíslit

pokračování

hodnotu částečného plnění je bohatá, konstantní a přesvědčivá. Závěry, které z ní vyplývají, pokládá žalovaný za logické. Pokud je povinností daňového subjektu prokázat celý rozsah přijatých zdanitelných plnění a vyčíslit jej v daňovém přiznání, musí být povinností daňového subjektu vyčíslit i jeho poměrnou část. I zmínka o ceně obvyklé je podle žalovaného mimoběžná, jelikož se daňové orgány nezabývaly tím, zda reklama byla poskytována za ceny obvyklé či přemrštěné. Pouze požadovaly, aby stěžovatelka vyčísnila hodnotu přijatých plnění. Žalovaný považuje otázku prokazování částečného rozsahu plnění za *acte clair*.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

III.1 Přípustnost kasační stížnosti

[14] Nejvyšší správní soud se i s ohledem na vyjádření žalovaného nejprve zabýval přípustností jednotlivých kasačních námitek. Zde je třeba připomenout, že podle § 104 odst. 4 s. ř. s. jsou nepřipustné námitky, které stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl. Při interpretaci citovaného ustanovení nevznikají v soudní praxi žádné nejasnosti; v případě kasačních důvodů neuplatněných v žalobním řízení je konstantně judikována nemožnost jejich meritorního přezkoumání v řízení před Nejvyšším správním soudem (viz rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155, č. 1743/2009 Sb. NSS). Smyslem tohoto postupu je zachování přezkumné role Nejvyššího správního soudu a zajištění toho, aby se Nejvyšší správní soud nezabýval otázkami, k nimž se nemohl vyjádřit krajský soud. Po účastnících lze spravedlivě žádat, aby veškeré důvody nezákonnosti správního řízení uvedli již v řízení před soudem první instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska uplatnění argumentace v dalším stupni ponесou případné nepříznivé následky. Těžiště přezkumu ve správním soudnictví tak leží v řízení před krajským soudem jako soudem nalézacím. Důsledkem toho je zákonný požadavek, aby již v žalobě, a nikoliv až v kasační stížnosti, žalobce uvedl vše, co může uplatnit (viz rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2025, č. j. 7 As 347/2024-41, bod 22).

[15] Stěžovatelka v kasační stížnosti mimo jiné upozorňuje na to, že věc byla od počátku řešena jako podvod na DPH, a správní orgány tak podle ní původně nutně vycházely ze splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Žalovaný podle stěžovatelky „začal ‚chytračit‘ s hmotněprávními podmínkami, to za souhlasu krajského soudu“. Z kontextu kasační stížnosti je zřejmé, že tím stěžovatelka míní změnu náhledu žalovaného na důvody odepření nároku na odpočet v navazujícím odvolacím řízení poté, co mu krajský soud vrátil věc k dalšímu řízení. Má-li tato část kasační stížnosti představovat samostatnou argumentaci mířící proti závěrům napadeného rozsudku, je třeba dát žalovanému za pravdu v tom, že takovou argumentaci stěžovatelka v žalobě neuplatnila, ačkoliv tak učinit mohla. Již z žalobou napadeného rozhodnutí totiž vyplývalo, že se žalovaný neztotožnil se závěry správce daně o účasti stěžovatelky na podvodu na DPH a věc posoudil tak, že stěžovatelka neprokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Nejedná se tak v tomto směru o přípustnou kasační námitku. Ostatně sama stěžovatelka ani netvrdí, jak konkrétně se měla změna náhledu žalovaného na jí uplatněný nárok na odpočet projevit v nezákonnosti napadeného rozsudku, resp. rozhodnutí žalovaného. Ani ze stěžovatelkou v této souvislosti odkazovaného rozsudku NSS č. j. 6 Afs 16/2025-58 pak neplyne, že by žalovaný nemohl doplnit či změnit důvody, pro které nárok na odpočet odepřel správce daně. Stěžovatelkou citovaná část odůvodnění zmíněného rozsudku navazuje na jeho závěr,

podle něhož v dané věci daňový subjekt hmotněprávní podmínky nároku na odpočet dostatečně prokázal.

III.2 Námitky nepřezkoumatelnosti

[16] Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (viz rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz rozsudky ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nesrozumitelnost pak přichází v úvahu mimo jiné tehdy, jestliže odůvodnění rozhodnutí je vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu a tuto nesrozumitelnost nelze odstranit výkladem, přihlédnutím k obsahu spisu, k úkonům soudu a podobně (viz rozsudky ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007-107, či ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25).

[17] Stěžovatelka dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku předně z toho, že krajský soud postavil své závěry na neunesení důkazního břemene stěžovatelkou, ač skutkový stav byl jasný a nesporný, neboť bylo prokázáno, v jakém rozsahu byla reklama poskytnuta. Podle stěžovatelky proto již zbývalo jen právně posoudit, v jaké výši jí náleží odpočet daně. Stejně tak za nepřezkoumatelný označuje závěr krajského soudu, podle něhož ze smlouvy nebylo možné určit cenu připadající na prokázanou část reklamního plnění.

[18] Zmíněné námitky však o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku nesvědčí. Nejvyšší správní soud má s ohledem na obsah kasační argumentace a její směřování za to, že stěžovatelka ve skutečnosti nezpochybňuje srozumitelnost ani dostatek důvodů napadeného rozsudku, ale především nesouhlasí se samotným (právním) posouzením věci. Krajský soud vysvětlil, proč podle něj nebylo možné z paušálně sjednané ceny, daňových dokladů a dalších podkladů určit hodnotu částečně poskytnutého plnění. Uvedl také, proč se ztotožnil se závěrem žalovaného, že stěžovatelka neprokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Z napadeného rozsudku je tedy zřejmé, jakými úvahami se krajský soud řídil a proč žalobní argumentaci nepřisvědčil. Nic nebrání tomu, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek přezkoumal v rozsahu přípustných kasačních námitek. To, zda jsou závěry krajského soudu správné, je otázkou nezákonnosti napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, nikoliv jeho nepřezkoumatelnosti. Lze dodat, že nepřezkoumatelnost připadá v úvahu spíše výjimečně, zejména není-li vůbec patrné, jak byly hodnoceny podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci námitek, a naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29).

III.3 Prokázání hodnoty částečně poskytnutého plnění

[19] Jádrem přípustné kasační argumentace se v dané věci týká otázky, zda bylo možné stěžovatelce přiznat nárok na odpočet daně alespoň v částečné výši. Stěžovatelka vychází z

pokračování

toho, že skutkový stav byl postaven najisto. Podle ní bylo prokázáno, že reklama byla poskytnuta (uskutečněna) ve dvou z pěti zápasů v relevantních zdaňovacích obdobích, případně v pěti z deseti zápasů za celé smluvní období. Žalovaný proto měl podle stěžovatelky pouze právně posoudit, jaká část odpočtu jí z takto zjištěného skutkového stavu náleží. S tím souvisí i její námitka, že paušální ujednání ceny nemůže být samo o sobě důvodem k odepření odpočtu v částečné výši.

[20] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že smluvní strany si mohou v soukromoprávním vztahu sjednat cenu reklamního plnění paušálně. Paušální cena sama o sobě nebrání ani uznání nároku na odpočet daně v částečné výši. Rozhodující však je, zda z předložených podkladů plyne, jaká část sjednané ceny odpovídá prokázané části plnění. Pokud daňový subjekt z takové smlouvy uplatňuje veřejnoprávní nárok na odpočet daně, musí být schopen prokázat rozsah plnění, v němž tento nárok uplatňuje. Od rozsahu zdanitelného plnění se totiž odvíjí jeho hodnota uvedená na daňovém dokladu a pro nárok na odpočet daně je nezbytné tento rozsah určit konkrétně (rozsudek NSS ze dne 7. 3. 2025, č. j. 2 Afs 86/2024-30, bod 18). U paušálně sjednaných částek navíc nelze bez dalšího učinit jednoznačný závěr o tom, jakou měrou se určitá část plnění promítla do celkové ceny zaplacené za reklamní službu (rozsudek NSS ze dne 27. 3. 2025, č. j. 8 Afs 226/2024-41, body 29 a 30).

[21] O takový případ jde i v nyní projednávané věci. Ve smlouvě o reklamě a propagaci byla sjednána celková cena 3 200 000 Kč za období od 1. 5. 2014 do 31. 12. 2014, která byla hrazena v osmi měsíčních splátkách po 400 000 Kč. Žalovaný i krajský soud vycházeli z toho, že ze smlouvy, daňových dokladů ani dalších podkladů předložených stěžovatelkou neplynul způsob, jak hodnotu částečně poskytnutého plnění určit. Nebylo z nich patrné, že by celková cena byla sjednána za určitý počet utkání. Nevyplývala z nich ani cena reklamy na jednom utkání. Ačkoliv smlouva počítala s měsíčními platbami, nešlo z nich zjistit, zda a jak měly vyjadřovat hodnotu plnění skutečně uskutečněného v daném měsíci podle počtu odehraných utkání. V tom spočívá závěr krajského soudu, že stěžovatelka neprokázala plnění v celém deklarovaném rozsahu a ohledně prokázané části neprokázala dohodnutou cenu, která by této části odpovídala.

[22] Stěžovatelka proti tomu staví vlastní poměrný výpočet. Ten vychází z předpokladu, že celková cena odpovídala deseti utkáním, že každé utkání mělo stejnou hodnotu a že paušálně sjednanou cenu lze mechanicky rozdělit podle počtu zápasů. Stěžovatelka však neupřesnila, z čeho to dovozuje a neoznačila ani žádný konkrétní podklad, z něhož by plynulo, že sjednaná paušální cena byla rozvržena právě podle počtu utkání nebo že ji lze jinak vztáhnout k prokázané části plnění. Ani následně známý počet skutečně odehraných utkání takový podklad nenahrazuje. Sám o sobě totiž neprokazuje, že právě počet utkání byl určujícím kritériem pro stanovení ceny reklamního plnění. Bez takového podkladu nelze samotný počet utkání, na nichž byla reklama poskytnuta, považovat za určující kritérium pro výpočet částečného odpočtu. Ze samotného zjištění, že reklama byla poskytnuta na dvou z pěti zápasů v relevantních zdaňovacích obdobích, případně na pěti z deseti zápasů za celé smluvní období, proto neplyne, jaká část sjednané ceny odpovídala prokázané části reklamního plnění.

[23] Na uvedeném závěru nic nemění ani námitka stěžovatelky, že jednotlivé měsíční splátky nelze bez dalšího ztotožňovat s rozsahem reklamního plnění uskutečněného v daném měsíci. I kdyby totiž měsíční splátky samy o sobě nevypovídaly o rozsahu plnění v

jednotlivých měsících, stále z toho neplyne použitelný způsob určení hodnoty té části reklamního plnění, která byla skutečně poskytnuta.

[24] Jak již Nejvyšší správní soud v minulosti judikoval, po správci daně nebo žalovaném nelze požadovat, aby nad rámec svých povinností podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nahrazovali základní procesní a důkazní aktivitu daňového subjektu, prováděli vlastní vyšetřování faktických okolností formálně deklarovaných služeb a vlastní metodou je ocenili (viz rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2024, č. j. 10 Afs 116/2024-79, bod 73). Stejný závěr dopadá i na nyní projednávanou věc. Žalovaný nebyl povinen nahrazovat důkazní aktivitu stěžovatelky a vlastní metodou oceňovat částečně poskytnuté reklamní plnění. Krajský soud nepochybil, pokud mu v tomto směru přisvědčil. Stěžovatelka neprokázala hodnotu té části reklamního plnění, z níž dovozuje nárok na částečný odpočet, a proto jí nebylo možné tento nárok přiznat.

III.4 Návrh na položení předběžné otázky

[25] Stěžovatelka závěrem navrhuje, aby Nejvyšší správní soud položil Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku, zda směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty přikazuje u částečných plnění krátit nárok na odpočet daně a zda lze pro tento účel daňovému subjektu stanovit podmínku vyčíslit cenu částečného plnění, případně cenu obvyklou. Podle stěžovatelky je nárok na odpočet nutno přiznat vždy, je-li prokázáno, že zboží nebo služby byly skutečně dodány nebo poskytnuty na vstupu jinou osobou povinnou k dani. Pokud bylo plnění poskytnuto v menším rozsahu a strany neučinily nic směrem k úpravě ceny, je podle ní třeba výslednou cenu vztáhnout k tomuto menšímu rozsahu. Požadavek prokázat cenu jednotlivého plnění proto podle stěžovatelky jde nad rámec směrnice i toho, co je třeba k předcházení daňovým únikům. Podle stěžovatelky se v tomto ohledu nejedná o *acte clair*.

[26] Podle čl. 267 SFEU je vnitrostátní soud, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, povinen se obrátit na Soudní dvůr, pokud před ním vyvstane otázka výkladu unijního práva nezbytná pro rozhodnutí ve věci. Taková povinnost však nevzniká, pokud předkládaná otázka není pro rozhodnutí významná, pokud již byla dotčená otázka unijního práva Soudním dvorem vyložena, nebo pokud je správný výklad unijního práva natolik zřejmý, že neponechává prostor pro rozumné pochybnosti (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, *CILFIT*, 283/81, a rozsudek velkého senátu Soudního dvora ze dne 6. 10. 2021, *Consortio Italian Management*, C-561/19).

[27] Navržená předběžná otázka vychází z předpokladu, že prokázané části plnění lze přiřadit odpovídající část sjednané ceny. Tento předpoklad se v projednávané věci nepotvrdil. Ze smlouvy, daňových dokladů ani dalších podkladů nelze zjistit, jaká část paušální ceny připadala na prokázanou část reklamního plnění. Odpověď Soudního dvora na obecnou otázku uznání odpočtu v částečné výši u částečně uskutečněného plnění by proto nemohla změnit výsledek řízení. Navrhovaná otázka tak není pro rozhodnutí věci potřebná. Nejvyšší správní soud současně neshledal ani jinou otázku výkladu unijního práva, jejíž vyřešení by bylo pro rozhodnutí v této věci nezbytné. K položení předběžné otázky proto nepřistoupil.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených závěrů neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[29] O náhradě nákladů řízení rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 26. června 2026

Milan Podhrázký
předseda senátu