

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Michala Bobka a soudců Ivo Pospíšila a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **ELEKTROTECHNIKA, a. s.**, se sídlem Kolbenova 936/5e, Praha 9, zastoupené advokátem JUDr. Jakubem Kadlecem, se sídlem Karolinská 661/4, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2022, č. j. 35791/22/5300-21441-702127, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2025, č. j. 9 Af 24/2022 - 61,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] NSS se v projednávané věci zabýval tím, zda stěžovatelka prokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH z deklarovaných služeb, zejména jejich skutečné přijetí, konkrétní předmět a rozsah a souvislost s její ekonomickou činností.

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále též jen „správce daně“) vydal dne 30. 7. 2021 čtrnáct dodatečných platebních výměrů, kterými žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za období říjen až prosinec 2013 a leden až listopad 2014 na základě výsledků daňové kontroly. Podle zjištění obsažených ve Zprávě o daňově kontrole ze dne 13. 7. 2021, č. j. 1230762/21/2903-60562-603332, vypracované Finančním úřadem pro Kraj

Vysočina, Územní pracoviště v Havlíčkově Brodě, neměla žalobkyně právo na odpočet DPH z plnění deklarovaných jako přijatá od společností KOLBENKA, a.s. (dále jen „KOLBENKA“), REALTORS, s.r.o. (dále jen „REALTORS“), SPC CONSULT, s.r.o. (dále jen „SPC CONSULT“), Investment Consulting Limited, Ltd, s.r.o. (dále jen „Investment Consulting Limited“), ČKD PRAHA DIZ, a.s. (dále jen „ČKD PRAHA DIZ“) a ČKD GROUP, a.s. (dále jen „ČKD GROUP“).

[3] Podle správce daně žalobkyně neprokázala, co konkrétně bylo předmětem přijatých zdanitelných plnění, jaký byl jejich konkrétní obsah, v jakém rozsahu byla uskutečněna ani jakým způsobem a kdy byla či měla být použita pro ekonomickou činnost žalobkyně.

[4] Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, která žalovaný svým rozhodnutím ze dne 7. 10. 2022, č. j. 35791/22/5300-21441-702127, zamítl.

[5] Žalobkyně následně proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který jí nevyhověl. Městský soud zdůraznil, že je na daňovém subjektu, aby prokázal, že má nárok na odpočet DPH. Vzniknou-li správci daně důvodné pochybnosti, je oprávněn a povinen správnost uplatněného nároku ověřit. Důkazní prostředky, které žalobkyně předložila (zejména smlouvy a faktury) dokumentují pouze obecný a široce pojatý předmět plnění ze strany uvedených společností; například zprostředkování, zajištění činnosti, propagaci či obstarání záležitostí. Žalobkyně naproti tomu nedoložila konkrétní výstupy vytvořené při poskytování předmětných služeb ani jejich rozsah v jednotlivých smluvních vztazích. Nepropojila rovněž fakturované částky s konkrétními činnostmi. Neoznačila skutečnosti, které by dokládaly konkrétní přínos přijatých služeb pro její ekonomickou činnost.

[6] Městský soud se postupně zabýval spornými plněními od všech šesti uvedených společností. Dospěl k závěru, že správce daně unesl důkazní břemeno stran existence důvodných pochybností, žalobkyni se však následně nepodařilo tyto pochybnosti vyvrátit. Žalobkyně nastínila údajně přijatá plnění pouze v obecné rovině. Neprokázala jejich konkrétní obsah ani rozsah ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Domáhá se jeho zrušení.

[8] Zaprvé, stěžovatelka namítá, že žalovaný a městský soud interpretovali předložené důkazy v rozporu s § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. V případě společnosti SPC CONSULT podle ní zjevně došlo k nesprávné interpretaci smlouvy o zajištění některých činností uzavřené s touto společností. Hlavním obsahem smluvního vztahu byl monitoring investičních příležitostí pro stěžovatelku. Dle stěžovatelky proto nedávalo smysl, aby daňové orgány požadovaly po společnosti SPC CONSULT například doložení faktur za dopravu či doklady o doložení materiálu a zboží. Nesprávné interpretace předmětné smlouvy se měl dopustit také žalovaný, podle něhož měla společnost SPC CONSULT na základě této smlouvy realizovat a doporučovat vhodné marketingové

kampaně. K obdobně nesprávnému hodnocení mělo podle stěžovatelky dojít rovněž v případě společností REALTORS a KOLBENKA.

[9] V případě společnosti Investment Consulting Limited stěžovatelka uvádí, že prokázala obsah i rozsah služeb poskytnutých touto společností na základě mandátní smlouvy ze dne 19. 12. 2007 a následně příkazní smlouvy ze dne 2. 1. 2014. Stěžejní předmět plnění spočíval v daňovém poradenství, které společnost poskytovala prostřednictvím JUDr. Pavla Kačírka. O této spolupráci má svědčit i skutečnost, že JUDr. Kačírek stěžovatelce v roce 2016 oznámil ukončení své dosavadní spolupráce se společností Investment Consulting Limited. Zmínil proto, že v případě dalšího zájmu o spolupráci bude nutné sjednat nové parametry smluvního vztahu, který již nebude zprostředkován prostřednictvím této společnosti. O rozsahu služeb poskytovaných JUDr. Kačírkem má podle stěžovatelky svědčit zejména skutečnost, že ji zastupoval v rámci daňové kontroly týkající se roku 2011, což je časově náročná činnost. Stěžovatelka proto uzavírá, že žalovaný hodnotil důkazy v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu.

[10] Pokud jde o společnost ČKD PRAHA DIZ, stěžovatelka namítá, že z důkazů, které již uvedla dříve v řízení (zejména svědeckých výpovědí a e-mailové komunikace), vyplývá, že tato společnost pro stěžovatelku zajišťovala služby obchodního zastoupení v Rusku. Poskytovala zázemí pro pracovníky, kteří do Ruska cestovali. ČKD Praha DIZ poskytovala tyto služby celé skupině ČKD, což umožnilo rozdělit náklady mezi jednotlivé společnosti skupiny, a tím snížit náklady připadající na stěžovatelku. Také v tomto případě proto měl žalovaný podle stěžovatelky hodnotit důkazy v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu.

[11] V případě společnosti ČKD GROUP stěžovatelka uvádí, že z předložené e-mailové komunikace vyplývá, že společnost pro ni poskytovala propagační a osvětovou činnost. O předmětu a rozsahu činností poskytovaných společností ČKD GROUP mají svědčit také zápisy z jednání řídícího výboru představenstva stěžovatelky, příručky integrovaného systému řízení a e-mail pana Hory, člena představenstva společnosti ČKD GROUP, ze dne 3. 1. 2013. Hodnocení uvedených důkazů ve vzájemné souvislosti podle stěžovatelky podává jasný obraz o předmětu a rozsahu činností poskytovaných společností ČKD GROUP. Z komunikace mezi společností ČKD GROUP a stěžovatelkou, zejména z e-mailu pana Hory ze dne 2. 8. 2013, má zároveň vyplývat, že předmět plnění byl po vzájemné dohodě rozšířen také o manažerské řízení a související činnosti. Žalovaný však tato tvrzení a předložené důkazy podle stěžovatelky opomenul, případně je nesprávně vyhodnotil.

[12] Zadruhé, stěžovatelka namítá, že se žalovaný nevypořádal se všemi navrženými důkazy, přičemž městský soud pochybil, když tento postup aproboval. V případě společnost ČKD PRAHA DIZ byl podle stěžovatelky pro prokázání služeb obchodního zastoupení podstatný výslech V. S., ředitele pobočky ČKD Praha DIZ. Ačkoli byl ze strany stěžovatelky dlouhodobě navrhován jako svědek, k jeho výslechu nakonec nikdy nedošlo, jelikož daňový orgán neučinil žádné efektivní kroky, které by v konečném důsledku vedly k jeho zkontaktování. Žalovaný měl současně opomenout vypořádat řadu předložených e-mailů svědčících o poskytnutém plnění ze strany společnosti ČKD Group.

[13] Zatřetí, stěžovatelka namítá, že městský soud nesprávně posoudil otázku (ne)unesení důkazního břemene dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ze strany daňových orgánů, které neprokázaly skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost

důkazů uplatněných stěžovatelkou. V případě společností SPC CONSULT, REALTORS a KOLBENKA navíc vycházely z nesprávných skutkových zjištění, na což stěžovatelka upozornila již v rámci první kasační námitky. Z toho důvodu podle ní nemohly unést důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[14] V obecné rovině stěžovatelka rozporuje postup správce daně, který stěžovatelce nepřiznal nárok na odpočet DPH dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Městský soud měl rovněž nesprávně posoudit aplikaci § 5 daňového řádu, když aproboval postup správce daně a žalovaného, který nerespektoval právní předpisy, ustálenou judikaturu ani její právem chráněné zájmy.

[15] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v případě společností SPC CONSULT, REALTORS a KOLBENKA doložila stěžovatelka pouze faktury odkazující na smlouvy uzavřené s těmito společnostmi. Předmět smluv byl podle žalovaného vymezen natolik obecně, že z něj nebylo možné zjistit konkrétní obsah ani rozsah plnění. Žalovaný zároveň zdůraznil, že společnost KOLBENKA neměla v rozhodném období žádné zaměstnance. Společnosti SPC CONSULT a REALTORS navíc nereagovaly na výzvy správce daně k poskytnutí údajů.

[16] Pokud jde o společnost Investment Consulting Limited, přisvědčil žalovaný závěrům městského soudu, dle kterých důkazní prostředky neosvědčily konkrétní obsah a rozsah přijatých plnění v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Žalovaný nezpochybnil, že mezi stěžovatelkou a JUDr. Pavlem Kačírkem existovala určitá spolupráce. Nebylo však prokázáno, že služby poskytované JUDr. Kačírkem v rozhodných zdaňovacích obdobích byly zahrnuty právě v paušálních plněních fakturovaných společností Investment Consulting Limited, ani jaký byl jejich konkrétní rozsah.

[17] K obdobnému závěru dospěl žalovaný i v případě společností ČKD PRAHA DIZ a ČKD GROUP. Z předložených důkazů sice podle něj bylo možné dovodit, že společnost ČKD Praha DIZ zastupovala skupinu ČKD při obchodních jednáních v Moskvě a že společnost ČKD Group plnila manažerskou úlohu v rámci skupiny ČKD. Tyto důkazy však neprokazovaly konkrétní obsah a rozsah služeb poskytnutých přímo stěžovatelce v jednotlivých zdaňovacích obdobích.

[18] Žalovaný dále nesouhlasil s tvrzením, že správce daně neučinil potřebné kroky k provedení výslechu V. S.. Správce daně se jej nejprve pokusil kontaktovat na telefonním čísle poskytnutém stěžovatelkou, které však neexistovalo. Následně nahlédl do databáze České správy sociálního zabezpečení a obrátil se na Policii České republiky. Zjistil přitom, že V. S. neměl podle dostupných evidencí na území České republiky povolen pobyt. Vzhledem k přerušení forem mezinárodní spolupráce s Ruskou federací po vypuknutí ozbrojeného konfliktu na Ukrajině již podle žalovaného nebylo reálně možné svědeckou výpověď provést.

[19] Žalovaný proto navrhl, aby NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Právní posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Kasační stížnost je včasná, podaná osobou oprávněnou, zastoupenou advokátem, a přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost **není** důvodná.

[22] NSS se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku městského soudu. Stěžovatelka však tuto námitku vznáší v obecné rovině. Neuvedla konkrétní důvody, pro které považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. V souladu s § 109 odst. 4 s. ř. s. je však nepřezkoumatelnost rozhodnutí vadou, ke které NSS přihlédne z úřední povinnosti.

[23] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí může být ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. založena jeho nesrozumitelností či pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Za nepřezkoumatelné rozhodnutí pro nesrozumitelnost lze považovat zejména to, které postrádá základní zákonné náležitosti; nelze z něj seznat, o jaké věci bylo rozhodnuto; zkoumá správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek); jehož výrok je v rozporu s odůvodněním; neobsahuje vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jehož důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, či ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 127/2002 - 28).

[24] Pro nedostatek důvodů lze za nepřezkoumatelné považovat pouze takové soudní rozhodnutí, z něhož nelze zjistit, jakými úvahami byl soud při posouzení rozhodných skutečností veden nebo proč nepovažoval argumentaci účastníka za důvodnou (např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, či usnesení NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123).

[25] Z napadeného rozsudku je zjevné, jakými úvahami se městský soud při posuzování věci řídil, odůvodnění rozsudku je srozumitelné a opřené o dostatek relevantních důvodů. Současně je z něj patrné, proč městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozsudku. NSS proto rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným neshledal. Přistoupil k věcnému posouzení otázky – tedy zda daňové orgány postupovaly zákonně, pokud stěžovatelce nepřiznaly nárok na odpočet DPH z předmětných plnění, a zda městský soud tento postup správně aproboval.

[26] NSS se nejprve zabýval dvěma námitkami, které spolu úzce souvisí – 1) námitkou stěžovatelky, dle které došlo k interpretaci předložených důkazů v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu; 2) námitkou stěžovatelky, dle které daňové orgány neunesly důkazní břemeno ve podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[27] Ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu zní: „*správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo*“. Správa daní je tedy ovládána zásadou volného hodnocení důkazů založené na volné úvaze správce daně, která však nemůže být svévolná. Na základě zásady volného hodnocení důkazů tedy správce

daně hodnotí jednotlivé důkazy, kdy těmto přiřazuje různý stupeň věrohodnosti (pravdivosti) na straně jedné a významnosti na straně druhé (např. rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2007, č. j. 5 Afs 104/2006 - 73). U významnosti je třeba rozlišovat zejména co důkazy prokazují (zda přímo povinnost daňového subjektu či pouze jeho méně významnou okolnost) a zda se jedná o důkazy přímé či nepřímé (kdy i nepřímé důkazy mohou za určitých okolností postačovat k prokázání požadované skutečnosti) (viz ONDRÝSEK, Roman. k § 8 [Hodnocení důkazů]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024).

[28] V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu *prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.* Daňové řízení je tedy postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tedy nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady) (rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017 - 25, bod 11).

[29] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu je pak na správci daně, aby prokázal *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*. Správce daně nicméně nemusí prokázat, že se obchodní případ neuskutečnil, nýbrž musí označit konkrétní skutečnosti zakládající vážné a důvodné pochybnosti o souladu formálního a skutečného stavu. Učiní-li tak, je na daňovém subjektu, aby potvrdil pravdivost svých tvrzení a doložil je zpravidla jinými důkazními prostředky než samotnými fakturami. Důvodné pochybnosti mohou spočívat zejména v neurčitém označení plnění, chybějící vazbě mezi smlouvou, fakturou a konkrétními výstupy, rozporech mezi předloženými důkazy nebo v objektivních zjištěních o dodavateli. Posouzení, zda správce daně toto břemeno unesl, však musí vždy vycházet ze souhrnu konkrétních okolností daného obchodního vztahu (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020 - 31, body 12 a 13).

[30] Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak bylo tvrzeno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36, ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017 - 25, či ze dne 23. 10. 2025, č. j. 2 Afs 345/2023 - 78).

[31] V projednávané věci vyplývá povinnost tvrzení pro stěžovatelku z § 72 odst. 1 věty první a § 73 odst. 1 zákona o DPH. Podle těchto ustanovení má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na odpočet daně prokazuje plátce daňovým dokladem, který byl plátci vystaven. V souladu s § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH musí daňový doklad obsahovat mimo jiné rozsah a předmět plnění.

[32] Z judikatury NSS vyplývá, že *předmět* plnění vyjadřuje, co bylo daňovému subjektu dodáno či poskytnuto, zatímco jeho *rozsah* zachycuje množství, četnost nebo jinou kvantitativní stránku plnění. Daňový doklad nemusí obsahovat vyčerpávající popis každého dílčího úkonu, musí však být z něj nebo z navazujících důkazů alespoň určitelné, za jaké konkrétní plnění, v jakém množství či rozsahu byla cena účtována, aby bylo možné ověřit soulad deklarovaného a skutečného stavu (např. rozsudky NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020 - 76, bod 18, a ze dne 7. 10. 2026, č. j. 22 Afs 65/2026 - 43, body 20 až 22). Nestačí tedy prokázat, že daňový subjekt určitou službu přijal „v nějakém rozsahu"; musí s dostatečnou konkrétností prokázat její existenci *v podstatných* parametrech a v deklarovaném rozsahu. Současně po něm nelze požadovat absolutní jistotu ani vytváření důkazních prostředků, které neodpovídají povaze plnění. Dostačuje takový soubor vzájemně se podporujících důkazů, z něhož lze skutečné přijetí plnění dovodit s dostatečnou mírou pravděpodobnosti a bez vážných pochybností.

[33] Konkrétní důkazní standard se přitom odvíjí od druhu a povahy plnění, způsobu spolupráce a možností jeho zachycení. U hmotných výrobků nebo stavebních prací může být existence výsledku snadněji ověřitelná, zatímco u poradenských, reklamních, propagačních, manažerských či zprostředkovatelských služeb je zpravidla namístě požadovat přesvědčivější doložení jejich uskutečnění a rozsahu, neboť po nich nemusí zůstávat bezprostředně ověřitelný hmotný výsledek (rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2025, č. j. 2 Afs 345/2023 - 78, bod 85). Ani u těchto služeb však nelze mechanicky požadovat evidenci každého úkonu či odpracované hodiny. Rozhodné je, zda předložené smlouvy, faktury, výstupy, komunikace a svědecké výpovědi vytvářejí ve vzájemné souvislosti dostatečně určitý obraz o tom, co bylo poskytnuto, v jakém období, komu a v jakém rozsahu. Důkazní prostředky je proto třeba hodnotit jako celek a se zřetelem ke skutečnému průběhu spolupráce.

[34] Stěžovatelka uzavřela dne 2. 1. 2014 smlouvu o zajištění některých činností se společností SPC CONSULT. Předmětem smlouvy byl závazek společnosti SPC CONSULT *sledovat možnosti a podmínky investičních aktivit v rámci eurozóny i třetích zemí a vykonávat činnost s tím související*; a dále *sledovat dlouhodobé investiční záměry v rámci eurozóny i třetích zemí se zaměřením zejména na oblast elektrotechnického zařízení*. Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště v Havlíčkově Brodě, žádal po společnosti SPC CONSULT v rámci výzvy ze dne 1. 10. 2020, č. j. 1630447/20/2903-60562-603332 (stěžovatelkou pravděpodobně nesprávně označovanou jako č. j. 16304478/202903-60562-603332) doklady a informace týkající se předmětných zdaňovacích období.

[35] V souhrnu daňový orgán vyžadoval informace relevantní pro zjištění skutečně poskytnutých plnění – například konkrétní objednávky, výkazy práce, evidenci odpracovaných hodin, listinné podklady související se službami apod. Společnost SPC CONSULT nicméně nekooperovala. Proto daňové orgány a soud mohly v rámci řízení pracovat toliko se smlouvou o zajištění některých činností a fakturami vystavenými SPC CONSULT vůči stěžovatelce za údajně poskytnuté služby. Rozhodující bylo, že faktury odkazovaly pouze obecně na smlouvu, neoznačovaly konkrétní sledované projekty či předané informace.

[36] Správce daně tak označil konkrétní důvody, pro něž nebylo možné ověřit soulad faktur se skutečností, a unesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Stěžovatelka následně nepředložila jiné důkazy, které by předmět a rozsah služeb v jednotlivých měsících prokazovaly. Žalovaný současně nejednal v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Městský soud proto nepochybil, když jeho rozhodnutí potvrdil.

[37] Ke stejnému závěru dospěl NSS i v případě společností REALTORS a KOLBENKA. Se společností REALTORS uzavřela stěžovatelka dne 29. 8. 2014 smlouvu o zajištění některých činností a se společností KOLBENKA dne 22. 12. 2012 smlouvu o ekonomickém poradenství. V obou případech byl předmět plnění vymezen velmi obecně. Z poskytnutých faktur nebylo zřejmé, jaké konkrétní plnění měly společnosti poskytnout. Daňové orgány proto ani nemohly dojít k jinému závěru, než že předmět plnění nebyl dostatečně vymezen.

[38] Co se týče společnosti Investment Consulting Limited, stěžovatelka s ní uzavřela dne 19. 12. 2007 mandátní smlouvu a následně dne 2. 1. 2014 příkazní smlouvu ve vztahu k obdobnému předmětu plnění – poradenství, řízení cash flow, příprava a projednávání úvěrových smluv, služby v oblasti finančních, podnikatelských a organizačních aktivit, ekonomické a personální řízení společnosti, administrativně technické práce související s činností společnosti a zastupování před orgány správy daní. Stěžovatelka přitom tvrdí, že stěžejní plnění spočívalo v daňovém poradenství, které společnost poskytovala prostřednictvím JUDr. Pavla Kačírka.

[39] NSS se i tomto bodě ztotožnil s názorem městského soudu a žalovaného. Byť nelze zpochybnit spolupráci stěžovatelky a JUDr. Kačírka, není zároveň možné ověřit obsah a rozsah poskytnutých plnění. Spolehlivě nelze ani určit to, zda byly služby JUDr. Kačírka poskytnuty v rámci paušální odměny sjednané v mandátní a posléze příkazní smlouvě.

[40] Stěžovatelka doložila faktury vystavené společností Investment Consulting Limited a zprávu jednatele společnosti Investment Consulting Limited, pana Ing. arch. Petra Gregora ze dne 1. 9. 2016, ze které vyplývá, že společnost s JUDr. Kačírkem ukončuje spolupráci, a pokud má stěžovatelka i nadále zájem o jeho služby, musí jej kontaktovat. Ze získaných důkazů však nevyplývá, jestli a případně jaké konkrétní služby JUDr. Kačírek v rozhodných zdaňovacích obdobích poskytl. Současně, jak již bylo uvedeno, není ani zřejmé, zda paušální částka, kterou stěžovatelka hradila společnosti Investment Consulting Limited, měla být určena i za služby poskytnuté JUDr. Kačírkem. Lze tedy uzavřít, že stěžovatelka neprokázala obsah ani rozsah plnění, které jí mělo být ze strany společnosti Investment Consulting Limited poskytnuto.

[41] Pokud jde o společnost ČKD PRAHA DIZ, stěžovatelka tvrdí, že pro ni uvedená společnost poskytovala v rozhodném zdaňovacím období služby obchodního zastoupení v Moskvě. Obchodní zastoupení vzniklo pouze na základě ústní dohody, přičemž mělo spočívat zejména v získávání kontaktů, referencí a udržení stávající klientely.

[42] NSS opět ve shodě s městským soudem a žalovaným nezpochybňuje, že ČKD PRAHA DIZ zajišťovala obchodní zastoupení pro společnosti skupiny ČKD, mezi něž patřila také stěžovatelka. Tuto skutečnost potvrzují e-maily z července a srpna 2013 i svědecké výpovědi B. S. a J. M.. Uvedené důkazy však vypovídají pouze o existenci zastoupení a o obecném způsobu financování jeho provozu. B. S. se vyjádřil především

k sestavení plánu nákladů a jejich rozdělení mezi jednotlivé společnosti, nikoli ke konkrétním službám poskytnutým stěžovatelce. J. M. pak působil v moskevském zastoupení pouze do května 2013, tedy před začátkem posuzovaných zdaňovacích období, a neznal způsob následné komunikace mezi stěžovatelkou a ČKD PRAHA DIZ. Samotná skutečnost, že ČKD PRAHA DIZ zastupovala skupinu ČKD a že stěžovatelka měla nést část nákladů tohoto zastoupení, proto ještě neprokazuje, jaké konkrétní činnosti byly pro stěžovatelku v jednotlivých zdaňovacích obdobích vykonány a v jakém rozsahu.

[43] Obsah a rozsah sporných plnění neprokazují ani doklady o pracovních cestách zaměstnanců stěžovatelky do Ruska. Z těchto dokladů vyplývá pouze to, že stěžovatelka v rozhodné době vyvíjela v Rusku vlastní obchodní činnost. Není z nich však patrné, zda se na přípravě nebo průběhu jednotlivých cest podílela ČKD PRAHA DIZ, jaké konkrétní služby pracovníkům stěžovatelky poskytla ani zda případná součinnost tvořila součást plnění zachyceného na posuzovaných fakturách. Samotná přítomnost pracovníků stěžovatelky v Rusku proto neprokazuje, že jim ČKD PRAHA DIZ poskytovala deklarované kancelářské, dopravní či organizační zázemí, a už vůbec neumožňuje určit rozsah takto poskytnutých služeb v jednotlivých zdaňovacích obdobích.

[44] Konkrétnější činnost ČKD PRAHA DIZ ve prospěch stěžovatelky sice zachycuje e-mailová komunikace ze září 2013. V. S., ředitel pobočky ČKD PRAHA DIZ v Moskvě, dne 17. 9. 2013 předal M. D., generálnímu řediteli stěžovatelky, poptávku týkající se kompresorové stanice Putjatinskaja a vyzval jej, aby zvážil možnost dodání požadovaných jednotek. Uvedená e-mailová komunikace tak potvrzuje, že moskevské zastoupení v jednom konkrétním případě předalo stěžovatelce obchodní příležitost. Současně však e-mailová komunikace pochází ze září 2013, tedy z období předcházejícího prvním dotčeným zdaňovacím obdobím, a stěžovatelka nedoložila další průběh tohoto obchodního případu ani jeho souvislost se službami fakturovanými za listopad a prosinec 2013 a za jednotlivé měsíce roku 2014. Tento jednotlivý případ proto prokazuje určitou činnost zastoupení, nikoli obsah a rozsah služeb odpovídající posuzovaným daňovým dokladům.

[45] Potřebnou spojitost neprokazuje ani e-mail B. S., tehdejšího ředitele pro rozvoj obchodu společnosti ČKD GROUP, ze dne 20. 5. 2014 týkající se projektu Moskevského metra. Obsahuje výňatek ze záznamu z jednání konaného ve dnech 13. a 14. 5. 2014 a informaci o dalších plánovaných krocích. Nevyplývá z něj však, že by ČKD PRAHA DIZ jednání připravila či zprostředkovala nebo při něm poskytla konkrétní službu stěžovatelce. Ani předpokládaná účast ČKD PRAHA DIZ na dalším jednání přitom nedokládá, jakou činnost měla vykonat, zda ji skutečně vykonala a jak souvisela s posuzovanými fakturami. Obsah a rozsah služeb neprokazuje ani plán nákladů zastoupení na rok 2014. Ten zachycuje předpokládané náklady, jejich rozdělení mezi společnosti skupiny a částku připadající na stěžovatelku, tedy způsob stanovení paušální ceny, nikoli skutečně poskytnuté služby. Paušální způsob stanovení odměny sice nevylučuje nárok na odpočet a nelze při něm požadovat evidenci každého dílčího úkonu, musí však být z důkazů zjistitelné, jaké služby byly skutečně poskytovány alespoň v jejich podstatných parametrech a v jakém deklarovaném rozsahu.

[46] Předložené důkazy proto potvrzují, že ČKD PRAHA DIZ zajišťovala v Moskvě obchodní zastoupení pro skupinu ČKD a určitou činnost vykonávala také ve prospěch

stěžovatelky. Neumožňují však určit, jaké konkrétní služby poskytla stěžovatelce v jednotlivých fakturovaných obdobích ani jaký jejich rozsah odpovídal účtovaným částkám.

[47] Správce daně své pochybnosti nezaložil pouze na absenci písemné smlouvy či měsíční evidence, ale také na obecnosti faktur, nedostatku konkrétních výstupů a skutečnosti, že většina důkazů osvědčovala právě pouze existenci zastoupení pro celou skupinu a způsob rozdělení jeho nákladů. Tím unesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, zatímco stěžovatelka tyto pochybnosti předloženými e-maily, cestovními doklady, plánem nákladů ani svědeckými výpověďmi neodstranila. Žalovaný proto správně rozlišil mezi prokázanou existencí obchodní spolupráce a neprokázáním obsahu a rozsahu konkrétních zdanitelných plnění. Důkazy posoudil jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, a neporušil tak § 8 odst. 1 daňového řádu.

[48] Co se týče společnosti ČKD GROUP, stěžovatelka s ní dne 29. 7. 2010 uzavřela mandátní smlouvu, na základě které pro ni společnost ČKD GROUP měla poskytovat propagační a osvětovou činnost. Původní měsíční odměna ve výši 50 000 Kč bez DPH byla dodatkem č. 3 s účinností od 1. 1. 2013 zvýšena na 266 500 Kč bez DPH, aniž by byl současně písemně rozšířen předmět smlouvy. Faktury vystavené za posuzovaná období obsahovaly pouze odkaz na mandátní smlouvu a příslušný měsíc, nikoli označení konkrétních provedených činností. Stěžovatelka nepředložila ani zprávy o průběhu výkonu obchodních záležitostí, jejichž vyhotovení předpokládal čl. III bod 3.3 mandátní smlouvy. Samotná existence smlouvy a pravidelné fakturace proto neprokazovaly, jaké služby byly v jednotlivých obdobích skutečně poskytnuty a zda odpovídaly fakturované částce.

[49] NSS souhlasí se stěžovatelkou, že jednotlivý důkaz nelze odmítnout jen proto, že sám o sobě neprokazuje všechny rozhodné skutečnosti. Musí být posouzen spolu s ostatními podklady a se zřetelem k tomu, jakou část skutkového děje může osvědčit. Žalovaný však tento požadavek respektoval. Nezpochybnil, že ČKD GROUP měla v rámci skupiny významnou řídicí a koordinační úlohu, její zástupci se účastnili řídicích výborů stěžovatelky a pracovníci obou společností spolu pravidelně komunikovali. Za neprokázané považoval až to, že veškeré takto zachycené činnosti představovaly služby fakturované stěžovatelce na základě mandátní smlouvy.

[50] Obsah a rozsah plnění neprokazuje ani e-mailová komunikace, na kterou stěžovatelka odkazuje v bodech 56 až 58 kasační stížnosti. E-mail R. F., asistentky generálního ředitele ČKD GROUP, ze dne 11. 9. 2013 dokládá předání informace o workshopu týkajícím se projektu Evropského spalačního zdroje (ESS), e-mail ze dne 17. 10. 2013 se týká studentských stáží a e-maily z listopadu a prosince 2013 použití jednotného novoročního přání v rámci skupiny ČKD. Zprávy tak potvrzují několik konkrétních případů předávání informací či koordinace jednotné prezentace skupiny. Nevyplývá z nich však předmět ani rozsah jednotlivých plnění, která měla ČKD GROUP v rámci „osvětové a propagační činnosti“ pro stěžovatelku provést. Žalovaný proto tyto e-maily neopomenul, nýbrž jim přiznal vypovídací hodnotu pouze v rozsahu skutečností, které z nich bylo možné dovodit.

[51] Obdobně zápisy z jednání řídicího výboru a příručky integrovaného systému řízení potvrzují institucionalizovanou spolupráci obou společností. Zástupci ČKD GROUP

se podle nich podíleli na projednávání obchodních případů, strategických otázek, finančního řízení a některých prezentačních úkolů. Z těchto dokumentů ale nevyplývá, že účast zástupců ČKD GROUP na řídicím výboru představovala službu poskytovanou za úplatu podle mandátní smlouvy. Příručky ISŘ upravovaly především vnitřní mechanismus řízení stěžovatelky, nikoli obsah a rozsah závazku ČKD GROUP v jednotlivých fakturovaných měsících. Marketingové činnosti, například přípravu katalogů, prezentačních akcí, webových stránek či tiskových zpráv, navíc svěřovaly také vlastnímu obchodnímu úseku stěžovatelky. Bez dalších podkladů proto nebylo možné rozlišit, které konkrétní výstupy vytvořila ČKD GROUP, které vytvořili zaměstnanci stěžovatelky, a které případně vznikly jejich společnou činností.

[52] Důvodná není ani námitka, že předmět mandátní smlouvy byl ústní nebo konkludentní dohodou rozšířen o manažerské řízení. E-mail V. H., člena představenstva ČKD GROUP, ze dne 2. 8. 2013 obsahující pokyny k přípravě strategického plánu sice dokládá manažerskou koordinaci v rámci skupiny, neprokazuje však dohodu smluvních stran, že tato činnost bude nově zahrnuta do plnění podle mandátní smlouvy. Takovou dohodu neprokazuje ani čestné prohlášení S. V., finanční ředitelky ČKD GROUP v rozhodném období. To obecně popisuje okruh podpůrných činností poskytovaných společnostem skupiny, ale nevymezuje jejich konkrétní obsah a rozsah ve vztahu ke stěžovatelce a jednotlivým fakturovaným obdobím. Proti tvrzenému rozšíření smlouvy navíc stojí její dodatek č. 3, který změnil pouze výši odměny a ostatní ustanovení výslovně ponechal beze změny. Samotná existence manažerské spolupráce proto neprokazuje, že šlo o úplatné plnění zahrnuté právě do sporných daňových dokladů.

[53] Závěrem je namístě konstatovat, že stěžovatelce nelze přisvědčit ani v tvrzení, že daňové orgány rozsáhlou e-mailovou komunikaci bez dalšího odbyly poukazem na její informativní povahu. Správce daně obdržel desítky e-mailů, z nichž část byla duplicitní a převážná část zachycovala běžnou vnitroskupinovou komunikaci. Za této situace nebylo jeho povinností reprodukovat a samostatně hodnotit každý e-mail, pokud vysvětlil, jaký společný závěr z této komunikace vyvodil. Žalovaný v bodech 68, 72 a 74 svého rozhodnutí uvedl, že komunikace potvrzuje spolupráci mezi pracovníky skupiny ČKD, účast ČKD GROUP na manažerském řízení stěžovatelky i předpoklady pro poskytování určitých služeb. Současně však vysvětlil, že z ní nevyplývá vazba mezi jednotlivými činnostmi, fakturami vystavenými za konkrétní měsíce a sjednanou paušální odměnou. Nešlo tedy o opomenutí důkazů, ale o závěr, že jejich vypovídací hodnota nepostačuje k prokázání všech rozhodných skutečností.

[54] Předložené důkazy potvrzují, že ČKD GROUP koordinovala činnost skupiny, její zástupci se účastnili řídicích výborů stěžovatelky a společnost uskutečňovala některé činnosti související s jednotnou prezentací skupiny. Neumožňují však určit, jaké konkrétní služby byly na základě mandátní smlouvy poskytnuty přímo stěžovatelce v jednotlivých zdaňovacích obdobích ani jak souvisely s pravidelně fakturovanou částkou. Daňové orgány své pochybnosti opřely zejména o obecné vymezení plnění ve fakturách, absenci smluvně předpokládaných zpráv, více než pětinásobné zvýšení odměny bez změny předmětu smlouvy a neprokázanou vazbu mezi manažerskou činností a fakturací. Tím unesly důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, zatímco stěžovatelka tyto pochybnosti e-mailovou komunikací ani zápisy řídicího výboru nevyvrátila. Žalovaný důkazy neopomenul ani je nehodnotil izolovaně, nýbrž vysvětlil, které skutečnosti prokazují a proč

nepostačují k prokázání deklarovaných plnění. Nejednal proto v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu a městský soud jeho závěr správně aproboval.

[55] Pokud jde o námitku, podle níž se žalovaný, případně ostatní daňové orgány, nevypořádal se všemi navrženými důkazy nebo je neprovedl, NSS ani v tomto ohledu žádné pochybení neshledal. K namítanému opomenutí vypořádání se s „objemem e-mailů" předložených v souvislosti se službami společnosti ČKD GROUP, se NSS již podrobně vyjádřil. V případě stěžovatelkou navrhovaného výslechu pana V. S. se Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště v Havlíčkově Brodě, pokusil dne 19. 10. 2021 svědka kontaktovat na stěžovatelkou uvedeném čísle (viz Úřední záznam ze dne 19. 10. 2021, č. j. 1588362/21/2903-60562-603332), přičemž zjistil, že číslo neexistuje. Následně daňový orgán zjistil, že se svědek nenachází na území České republiky a již není zaměstnán ani nespolupracuje s žádnou ze společností skupiny ČKD. Policie České republiky daňovému orgánu navíc sdělila, že svědek neměl v tuzemsku nikdy povolený pobyt. S ohledem na přerušení mezinárodní spolupráce s Ruskou federací usoudil daňový orgán, že svědecká výpověď pana V. S. je nedosažitelná.

[56] NSS připomíná, že správce daně není povinen mechanicky provést každý navržený důkaz, musí se však důkazním návrhem zabývat a jeho neprovedení řádně odůvodnit. Možnost správce daně vyhledat a následně provést důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je přitom omezena údaji, které mu daňový subjekt poskytne. Je proto především na daňovém subjektu, aby navrženého svědka dostatečně identifikoval a uvedl údaje umožňující jeho kontaktování. Správce daně současně splní svou povinnost, jestliže učiní všechny kroky k zajištění výpovědi, které po něm lze za daných skutkových okolností rozumně požadovat (např. rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2021, č. j. 6 Afs 70/2021 - 29, body 16 a 17). V projednávané věci se daňový orgán pokusil V. S. kontaktovat prostřednictvím údaje poskytnutého stěžovatelkou a jeho dosažitelnost dále ověřoval v dostupných evidencích i prostřednictvím Policie České republiky. Stěžovatelka přitom neuvedla jiný funkční kontakt ani adresu, na níž by bylo možné svědka zastihnout. Za této situace nelze daňovému orgánu vytýkat, že výslech neprovedl, neboť důkazní návrh neopomenul a využil rozumně dostupné prostředky k jeho provedení.

[57] Pokud jde o námitku stěžovatelky, dle které mělo ze strany městského soudu dojít k nesprávné aplikaci § 5 daňového řádu, stěžovatelka ji odvozuje pouze od tvrzeného nesprávného hodnocení důkazů, neunesení důkazního břemene a neprovedení navržených důkazů. Jelikož NSS tyto námitky neshledal důvodnými, nemůže obstát ani obecně formulovaná námitka porušení základních zásad správy daní.

[58] NSS uzavírá, že stěžovatelka neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH z deklarovaných služeb. Předložené důkazy sice v některých případech potvrzovaly existenci určité obchodní spolupráce či uskutečnění jednotlivých činností, neumožňovaly však spolehlivě určit konkrétní předmět a rozsah plnění zachycených na jednotlivých daňových dokladech ani jejich vazbu na fakturované částky a zdaňovací období. Daňové orgány své pochybnosti dostatečně odůvodnily, předložené důkazy posoudily jednotlivě i ve vzájemných souvislostech a řádně se vypořádaly také s důkazními návrhy stěžovatelky. Městský soud proto nepochybil, když jejich závěry potvrdil. Kasační stížnost není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[59] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[60] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. října 2026

Michal Bobek
předseda senátu