



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Lenky Krupíčkové a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Lukáše Pišvejce v právní věci žalobce: **CORMEN s. r. o.**, se sídlem Věchnov 73, Věchnov, zastoupený Mgr. Robertem Tschöplem, advokátem se sídlem Pod křížkem 428/4, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2025, č. j. 30 Af 48/2023 - 57,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále též „správce daně“) vyloučil po provedené kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 ze základu daně žalobce mimo jiné náklady vážící se k plněním od společnosti H. L. reklama s. r. o. (dále též „H. L.“) v celkové výši 2 950 000 Kč a od společnosti International Progress Consulting s. r. o. (dále též „IPC“) v celkové výši 1 588 302 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal splnění podmínek § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Konkrétně žalobce nebyl schopen prokázat, že obdržel sjednaná plnění od deklarovaných dodavatelů v tvrzeném obsahu a rozsahu. Správce daně proto žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 7. 2020 doměřil daň z příjmů právnických osob vyšší o 882 740 Kč a stanovil mu povinnost zaplatit penále ve výši 176 548 Kč.

[2] Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 18. 9. 2023. Žalovaný rozhodoval o odvolání žalobce podruhé, neboť jeho první rozhodnutí zrušil Krajský soud v Brně (dále též „krajský soud“) pro vadu řízení spočívající v nepředvolání a nevyslechnutí navržených svědků ohledně plnění od IPC. Žalovaný v dalším řízení uložil správci daně provedení těchto svědeckých výpovědí a po jejich vyhodnocení setrval na závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno.

II.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce opět žalobou, kterou krajský soud tentokrát zamítl. Krajský soud nejprve shrnul skutková zjištění vyplývající ze správního spisu a rozhodnutí správních orgánů a připomněl závěry svého předchozího zrušujícího rozsudku. K námitkám týkajícím se obecně rozložení důkazního břemene upozornil žalobce na to, že povinností správce daně není prokázat, že se plnění odehrálo jinak, než tvrdí daňový subjekt. Stačí, aby věrohodně a srozumitelně vysvětlil, proč se plnění zřejmě neuskutečnilo deklarovaným způsobem. V posuzované věci přitom správce daně nezpochybňoval tvrzení a doklady daňového subjektu drobnými či nepodstatnými výtkami (formální vady). Vyjádřil pochybnosti v takovém rozsahu, že nebylo vůbec jasné, zda vůbec a kdo plnění dodal.

[4] Co se týče plnění od H. L., krajský soud setrval na závěrech svého předchozího rozsudku. Zde vyhodnotil klíčový důkaz o reklamě na závodních vozech a závodní dráze (výslech jednatele H. L.) jako neprůkazný, neboť svědek neoznačil žádné zhotovitele a v podstatných otázkách ohledně sporných plnění (umístění reklamy, stáří fotografií) si protiřečil se žalobcem. Ani z dalších výpovědí pak podle krajského soudu rozhodně neplyne, že by H. L. dodala stěžovateli sjednanou reklamu. Podává se z nich, že banner měl instalovat předseda nájemce závodního areálu. Krajský soud dále poukázal na obecnost smlouvy, v níž absentovaly přesné podmínky plnění, způsob kontroly i specifikace umístění reklamy. K logům na kombinézách jezdců přisvědčil žalovanému, že se toto plnění neuskutečnilo. Žalobce doložil pouze grafický návrh a sám uvedl, že kvůli neúčasti jezdců v závodech nebyly nášivky vidět. Obdobné pochybnosti panovaly i u reklamy na bowlingu a v restauraci. Doložené fotografie se neshodovaly s prostory, kde měla být reklama umístěna, nebylo objasněno, kdo ji měl vyrobit a instalovat a do výše úplaty se nijak nepromítlo ukončení provozu bowlingu v červnu 2016.

[5] Také ve vztahu k tvrzeným plněním od IPC (podnikatelský záměr a žádost o dotaci) konstatoval krajský soud neprůkaznost listinných důkazů. Poukázal na nesoulady týkající se předmětu plnění a doby zpracování a na tvrzení žalobce, že projekt nezpracovávala žádná poradenská firma. Podíl IPC na projektu neprokázala ani výpověď jednatele dodavatele, který nebyl schopen identifikovat konkrétní zpracovatele a odkazoval se na „nějaké své kamarády“ a shánění subdodavatelů. Nepomohla ani revize účetnictví IPC. I u tohoto dodavatele krajský soud zmínil obecnost smlouvy, která navíc předpokládala přímé plnění IPC, nikoliv zprostředkovatelskou činnost. V případě plnění spočívajícího ve vzdělávacím programu krajský soud poukázal krom rozporů v dokladech dále na to, že předložený vzdělávací program příliš neodpovídá předmětu uzavřené smlouvy a působí spíše dojmem, že jde o generický materiál, který si žalobce opatřil až dodatečně. Žalobci neprospěl ani dodatečně provedený výslech, neboť svědek pracoval pro IPC jen jako brigádník

pokračování

na pozici řidiče. Nebyl tedy zaměstnancem IPC a měl jen povrchní povědomí o jejích aktivitách. Totéž nastalo v případě plnění v podobě vymáhání pohledávky na dlužníkovi Hygocentrum. Jednatel dlužníka vypověděl, že jménem IPC vůči němu žádná osoba žádné kroky nečinila, jednala s ním pouze žalobcova účetní, a navíc svědek uvedl, že se stal jednatelem ze žalobcova popudu. O potvrzení účasti IPC na daném plnění tak podle krajského soudu nemůže být ani řeči.

III.

[6] Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž doslovně zopakoval svou žalobní argumentaci, a to od bodu [20] žaloby s tím, že některé odstavce žaloby vynechal (například [25] až [29], [31] až [33], [40] až [47], [52], [78] až [82]). Veškeré změny vůči převzatému textu žaloby jsou toliko „kosmetické“, kdy stěžovatel pozměnil členění textu na odstavce, o sobě hovoří jako o *žalobci*, zatímco v žalobě se označoval jako *společnost Cormen* a dále používá pojem *žalovaný*, zatímco v žalobě jej označoval jako *Odvolací finanční ředitelství*. Rovněž místy stylisticky upravil text, avšak bez dopadu na vlastní obsahovou stránku argumentace, kdy jeho námitky nadále směřují vůči žalovanému, potažmo správci daně, nikoliv vůči hodnocení krajského soudu. Tomu adresuje pouze povšechnou výtku, že stejně jako žalovaný nevzal v potaz komplexně všechny okolnosti a zaměřoval se na dílčí nesrovnalosti „*ve snaze neuznat žalobcem skutečně vynaložené náklady, které jsou daňově uznatelné*“. Výslovně mu vytkl pouze to, že odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 8 Afs 24/2019, 4 Afs 1/2018 a 9 Afs 81/2007. Podle stěžovatele se při tom nezabýval podmínkami projednávané věci a pouze lakonicky konstatoval, že jakkoliv stěžovatel nemusí prokázat přijetí plnění od dodavatele uvedeného na dokladu, musí prokázat, kdo tedy plnění realizoval, neboť se jedná o důležitou okolnost při uplatňování výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V závěru stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil primárně právě na obsahovou shodu kasační stížnosti s žalobou a absenci polemiky s posouzením krajského soudu. K samotné stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje s posouzením krajského soudu. K jednotlivým námitkám odkázal na své rozhodnutí a zopakoval jeho nosné závěry. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl pro absenci přípustných kasačních námitek. Shledal-li by ji soud naopak přípustnou, pak žalovaný navrhl, aby ji zamítl.

V.

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“)].

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] S ohledem na to, jakým způsobem je kasační stížnost formulována, Nejvyšší správní soud připomíná, že kasační stížnost je mimořádný opravný prostředek proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Aby byla kasační argumentace přípustná, musí stěžovatel na rozhodnutí krajského soudu reagovat a konkrétně a kvalifikovaným způsobem zpochybňovat jeho závěry. Míjí-li se kasační argumentace s rozhodovacími důvody krajského soudu nebo nereaguje-li na ně dostatečně tak, aby Nejvyšší správní soud mohl posoudit jejich správnost, je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2023, č. 8 As 80/2023 - 41). Zároveň Nejvyšší správní soud nemůže za stěžovatele jakkoliv domýšlet kasační argumentaci, jelikož je vázán důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[11] Převzít do kasační stížnosti argumentaci ze žaloby je možné, avšak pouze v rámci cílené polemiky se závěry krajského soudu, případně v rámci poukazu na to, že argumentace v žalobě nebyla krajským soudem vypořádána (a jeho rozhodnutí je tedy nepřezkoumatelné). Účelem kasační stížnosti není ještě jednou před vyšší instancí zopakovat vypořádání žalobních bodů, kterými se již zabýval krajský soud, nýbrž polemizovat se závěry samotného krajského soudu, a tím prověřit jejich zákonnost.

[12] Jak vyplývá z usnesení Nejvyššího správního soudu, která trefně zmínil žalovaný v bodě [14] svého vyjádření, kasační stížnost, která pouze otrocky opakuje žalobní tvrzení a nijak nereaguje na argumentaci krajského soudu, neobsahuje důvody podle § 103 s. ř. s., a bude proto jako nepřípustná odmítnuta (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Vyzývat stěžovatele k odstranění této vady (§ 109 odst. 1 s. ř. s.) není v takové situaci namístě. Vždy musí být z textu kasační stížnosti patrná alespoň nějaká snaha o to reagovat na konkrétní závěry krajského soudu, zdůraznit přílehavou judikaturu a přesvědčivě prezentovat ty žalobní argumenty, které žalobce pokládá za nejpádnější (například usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 - 63, ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Ads 243/2020 - 14, ze dne 24. 3. 2021, č. j. 1 Afs 273/2019 - 50, nebo ze dne 2. 5. 2022, č. j. 6 As 71/2022 - 16).

[13] Také Ústavní soud v nálezu ze dne 14. 5. 2024, sp. zn. II. ÚS 623/23, shledal ústavně konformní ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž kasační stížnost, která beze změny opakuje žalobní tvrzení a nijak nereaguje na argumentaci krajského soudu, neobsahuje důvody podle § 103 s. ř. s.: „*Pokud tedy stěžovatel v kasační stížnosti jen reprodukuje žalobní tvrzení a nijak se nevymezí proti rozsudku krajského soudu, Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítne jako nepřípustnou.*“ Takový postup Ústavní soud ostatně potvrdil již v minulosti, viz např. usnesení ze dne 22. 11. 2022 sp. zn. II. ÚS 1852/22, nebo ze dne 13. 9. 2023 sp. zn. II. ÚS 2349/23.

[14] Z citovaného nálezu vyplývá, že odmítnutí kasační stížnosti pro nepřípustnost není namístě tehdy, pokud se tato sice shoduje se správním žalobou ve většině jejího obsahu, avšak je doplněna o část, ve které stěžovatel, byť jen úsporným způsobem, polemizuje se závěry krajského soudu a tyto zpochybňuje. To je i případ nynější kasační stížnosti, v níž stěžovatel vyslovil nesouhlas s posouzením krajského soudu, kdy mu jednak vytkl absenci komplexního hodnocení skutkového stavu a dále se vyslovil proti závěru o nutnosti prokázat, kým byla sporná plnění dodána. Pouze v rozsahu tohoto obecného nesouhlasu shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost přípustnou, a ve stejné míře obecnosti na ni dále reaguje.

pokračování

[15] Co se týče komplexity hodnocení skutkového stavu, připomíná Nejvyšší správní soud, že krajský soud v bodech [15] až [33] napadeného rozsudku velmi podrobně rekapituloval skutková zjištění vyplývající ze správního spisu. Zaměřil se především na to, co mělo být předmětem sporných plnění, jaké důkazní prostředky stěžovatel předložil či navrhl provést za účelem prokázání jejich uskutečnění a z čeho plynuly pochybnosti správce daně o samotné realizaci těchto plnění. Následně krajský soud u každého dílčího plnění provedl vlastní hodnocení provedených důkazů, a to nejen každého samostatně, ale i v jejich vzájemné souvislosti, kdy porovnal obsah výpovědí svědků mezi sebou navzájem, jakož i s tvrzeními stěžovatele, s předloženými listinnými důkazy (doklady, smlouvy) a případně se zjištěními správce daně. Poté jasně a srozumitelně u jednotlivých dílčích plnění vysvětlil, v čem spatřuje nedostatečnost provedených důkazů z hlediska prokázání splnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy proč podle jeho názoru nebylo provedenými důkazy prokázáno, že stěžovateli byla skutečně poskytnuta sjednaná plnění (služby).

[16] Krajským soudem vyslovené závěry přitom vyplývají z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky. Nejvyššímu správnímu soudu tak není zřejmé, v čem stěžovatel spatřuje nedostatečnost hodnocení skutkového stavu z jeho strany. Stěžovatel v kasační stížnosti neoznačil žádné důkazy, které by snad krajský soud ve svém hodnocení pominul, ani nijak konkrétně nezpochybnil způsob hodnocení jednotlivých důkazů či závěry, k nimž krajský soud na základě jejich porovnání ve vzájemných souvislostech dospěl. Za této situace nemá Nejvyšší správní soud důvod závěry krajského soudu jakkoliv revidovat, neboť by tím by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, či usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 1. 2020, sp. zn. II. ÚS 875/20, ze dne 14. 9. 2021, sp. zn. I. ÚS 776/21).

[17] I podle Nejvyššího správního soudu přitom ze souhrnu skutkových zjištění provedeného krajským soudem vyplývají zcela zásadní pochybnosti o tom, zda stěžovatel skutečně nakoupil sjednaná plnění. V případě plnění od H. L. plynou tyto pochybnosti z nejasností ohledně toho, kdy, kým a za jakou cenu byly doložené výstupy fakticky realizovány, neboť krajským soudem rekapitulované důkazy nesvědčí o tom, že by se jednalo o originální reklamní plnění poskytnutá v roce 2016, která byla realizována právě na základě smluvního vztahu s H. L., a nikoliv jiným (blíže nezjištěným) způsobem. K tomu Nejvyšší správní soud připomíná, že podle judikatury je třeba prokázat nejen existenci reklamní prezentace (zde reklamních polepů, bannerů, nášivek), ale i to, že byla v podstatných parametrech sjednaného rozsahu a formy reklama skutečně realizována (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84). Krajský soud přitom identifikoval zásadní rozpory v důkazech, kterými stěžovatel prokazoval samotné uskutečnění sjednaného plnění i jeho rozsah. V případě plnění od IPC pak nebylo možné na základě důkazů rekapitulovaných krajským soudem ani spolehlivě usuzovat na to, že stěžovateli bylo vůbec cokoliv externě dodáno, tedy že nešlo pouze o plnění „na papíře“, za něž byly stěžovateli fakturovány poměrně vysoké částky. Ani zde se v žádném případě nejednalo o drobné rozpory, odchylky či nesrovnalosti, ale o zcela zásadní pochybnosti o existenci samotných plnění (služeb), která měl stěžovatel od dotčeného dodavatele nakoupit.

[18] Jakkoliv obecně platí, že 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, nestačí k uplatnění výdajů jako daňově uznatelných prokázat částečné faktické uskutečnění „nějakého“ plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2025, č. j. 21 Afs 94/2025 - 83). Jak konstatoval zdejší soud v rozsudku ze dne 23. 9. 2022, č. j. 4 Afs 328/2021-44, z principu smluvní volnosti neplyne povinnost správce daně bez dalšího akceptovat jakékoliv vysvětlení smluvních vztahů mezi daňovým subjektem a jeho obchodními partnery. Přezkoumání oprávněnosti nároku na odpočet DPH či uplatněných výdajů probíhá v režimu daňového práva, přičemž v daňovém řízení je povinností daňového subjektu prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Dle odkazovaného rozsudku tak daňovému subjektu nic nebrání v uzavírání smluv v jakékoli formě a jakéhokoli obsahu, nicméně je pak jeho odpovědností, aby byl schopen relevantní skutečnosti prokázat i v daňovém řízení. Přichází-li tedy stěžovatel dodatečně s vysvětlením, že došlo k řádnému plnění, přestože reklama nebyla realizována ve sjednaném rozsahu, bylo na něm, aby prokázal skutečnost, že úmyslem smluvních stran bylo, aby předmětem smlouvy o reklamě byla propagace v takovém rozsahu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2024, č. j. 3 Afs 209/2022-51). Pro výklad vícestranného právního jednání je podstatná skutečná a společná vůle všech stran, a tedy že nestačí pouhé prohlášení jedné z nich. Primárním cílem reklamy je zviditelnění jejího zadavatele (tj. zde stěžovatele), a lze tudíž očekávat, že pro racionálního podnikatele je podstatné si sjednat zejména konkrétní závaznou formu propagace tak, aby reklama splnila svůj účel. K obecným smlouvám uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 6. 2020, č. j. 3 Afs 162/2018-48, že *„si lze jen stěží představit, že rozumný podnikatel by investoval částky v řádech milionů korun do reklamy [...], aniž by věděl, kde, kdy a jakým způsobem bude reklama konkrétně realizována.“*

[19] Opět čistě v obecnosti lze souhlasit i s tím, že odmítnutí daňové uznatelnosti určitého nákladu nelze založit pouze na odůvodnění, že provedené práce či služby nebyly uskutečněny dodavatelem uvedeným na účetním dokladu. Nelze totiž kategoricky lpět na ztotožnění dodavatele, pakliže daňový subjekt bez vážných pochybností prokáže, že deklarovaný výdaj splňující podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020 - 133). Jinými slovy, z hlediska citovaného ustanovení není rozhodné, kdo konkrétně plnění dodal, ale to, že bylo reálně externě nakoupeno konkrétní individualizované plnění splňující podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je to přitom právě daňový subjekt, kdo musí hodnověrným způsobem prokázat, že musel minimálně takovou výši finančních prostředků na pořízení zboží či služby skutečně vynaložit. V tomto ohledu zpravidla nepostačuje doložit objektivní existenci nějakého výstupu, neboť ta sama o sobě ještě automaticky nemusí znamenat, že tento vznikl v rámci externí dodávky. To je i případ nynějšího stěžovatele. Identifikoval-li krajský soud zásadní pochybnosti o tvrzených dodavatelích a jejich schopnostech a možnostech vysoce individualizované plnění obstarat, které nebyly v daňovém řízení odstraněny, byl jeho požadavek na objasnění pozadí uskutečnění služeb a jejich zhotovitele zcela namístě.

[20] S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s.

pokračování

nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatel v něm neměl úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení ze zákona, a procesně úspěšnému žalovanému nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 6. října 2025

Mgr. Lenka Krupičková
předsedkyně senátu