ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra, soudce Milana Podhrázkého a soudkyně Jiřiny Chmelové v právní věci žalobce: **Metal Gem s.r.o.**, se sídlem Bořivojova 878/35, Praha - Žižkov, zastoupen JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 9. 2025, č. j. 22 Af 9/2024-45,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 2. 2. 2024, č. j. 3940/24/5300-22442-713137 (dále též „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“), všechny ze dne 9. 8. 2022:

- č. j. 3373876/22/3207-51522-809510, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2018 ve výši 54 936 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 10 987 Kč,

- č. j. 3373894/22/3207-51522-809510, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2018 ve výši 92 736 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 18 547 Kč,
- č. j. 3373903/22/3207-51522-809510, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2018 ve výši 67 536 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 13 507 Kč,
- č. j. 3373918/22/3207-51522-809510, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2019 ve výši 48 006 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 9 601 Kč, (dále též „dodatečné platební výměry“).

[2] Správce daně dle závěrů ve Zprávě o daňové kontrole, č. j. 1514500/22, odepřel žalobci nárok na odpočet DPH v celkové výši 263 214 Kč. Správce daně konstatoval, že žalobce neprokázal přijetí tvrzených zdanitelných plnění ve tvrzeném rozsahu od tvrzeného dodavatele, rovněž neprokázal, že by je přijal od jiného plátce DPH a dále neprokázal použití tvrzených přijatých zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti k uskutečnění plnění na výstupu. Žalobce tak neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“).

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále též „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Zdůraznil, že míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje i to, jaké právní ochrany se žalobci dostane. Nepřistoupil k nařízení ústního jednání za účelem provedení výslechu svědka G., neboť žalobce nespecifikoval, které skutečnosti by měly být výslechem tohoto svědka prokázány. Pokud hodlal žalobce prokázat existenci zdanitelného plnění, nebyla tato otázka ve věci stěžejní. Krajský soud vycházel z námitek uplatněných v žalobě a vyhodnotil, že směřují do oblasti (ne)prokázání samotné existence plnění. Jako takové se však míjí s důvody napadeného rozhodnutí. Žalovaný nečinil spornou samu existenci tvrzeného plnění, ale přijetí zdanitelných plnění ve tvrzeném rozsahu od konkrétního dodavatele a jeho použití k ekonomickým účelům. V tomto rozsahu také žalobce vyzýval k prokázání rozhodných skutečností. Pokud žalobce uzavřel, že předloženými listinami prokázal auditní stopu a skutečnost, že na předmětné LED obrazovce byla promítána jeho reklama, tak i v případě pravdivosti těchto tvrzení by uvedené skutečnosti nemohly mít vliv na posouzení věci, neboť žalobce vůbec netvrdil, že by uvedenými důkazy bylo prokázáno plnění žalobci deklarovaným dodavatelem v deklarovaném rozsahu. Bylo třeba vyjít z dokazování provedeného správcem daně, neboť žalobce v zásadě rozporoval pouze hodnocení výslechu svědků, resp. hodnocení výslechu svědka H. oproti zjištěním z výslechu ostatních svědků. S hodnocením správce daně se krajský soud ztotožnil, neboť výpověď svědka H. stojí osamoceně oproti výslechu ostatních svědků, a je nevěrohodná. Daňové orgány provedly podle krajského soudu dokazování v dostatečném rozsahu, krajský soud se s výsledky dokazování ztotožnil, a pro stručnost na ně zcela odkázal. Je to daňový subjekt, kdo má v daňovém řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí.

III.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.

[5] Stěžovatel namítal, že krajský soud zúžil žalobní tvrzení, pokud konstatoval, že žalobní námitky směřovaly do oblasti (ne)prokázání samotné existence zdanitelného plnění a netvrdil, že by předloženými důkazy bylo prokázáno plnění deklarovaným dodavatelem v deklarovaném rozsahu. Žalobní námitky se týkaly oblasti přijetí zdanitelného plnění tvrzeného rozsahu od tvrzeného dodavatele, resp. poukazovaly na to, že stěžovatel přijetí tvrzeného rozsahu a od tvrzeného dodavatele prokázal. Již v replice k vyjádření žalovaného vysvětlil, že samotný termín *existence zdanitelného plnění* může být vykládán v užším či širším slova smyslu, přičemž on jej vykládal právě v tom širším. Pod pojem existence zdanitelného plnění zahrnul veškeré hmotněprávní podmínky na odpočet DPH, tedy nejen samotnou existenci plnění, ale i ostatní složky potřebné pro odpočet DPH, tedy rozsah plnění a osobu dodavatele v pozici plátce DPH. Krajský soud k tomu nepřihlédl a vycházel z formalistického výkladu použitého pojmu *existence zdanitelného plnění*, a to s cílem vyhnout se posouzení žalobních námitek. V důsledku toho se krajský soud nezabýval námitkami směřujícími do vad postupu žalovaného, který důkazy, které prokazovaly faktickou existenci deklarovaného plnění (v širším slova smyslu), hodnotil tendenčně a nepřezkoumatelně v neprospěch stěžovatele, případně se jimi vůbec nezabýval. Uvedený postup žalovaného mohl způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud tento postup aproboval. V důsledku toho se stěžovateli nedostalo řádného projednání věci a věcného vypořádání žalobních námitek.

[6] Stěžovatel trval na tom, že prokázal tvrzený rozsah a dodavatele–společnost TOPADVERTISING předloženými listinnými důkazy, tedy že na předmětné LED obrazovce byla promítána reklama stěžovatele jím tvrzeným dodavatelem, který promítání zajišťoval. Jelikož stěžovatel v průběhu daňového řízení prokázal existenci reklamního spotu (daňové doklady, rámcové smlouvy, videozáznamy vysílání reklamního spotu), nemůže být za sporný považován ani rozsah deklarovaného plnění. Poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84. Měl za to, že i v části „SCARTING“ prokázal existenci deklarovaného plnění, tvrzený rozsah i dodavatele, když předložil fotografie reklamních předmětů, uvedl, na jakých akcích byly předměty propagovány a rovněž předložil další důkazy včetně smluvní dokumentace.

[7] Stěžovatel byl přesvědčen, že hodnocení výpovědi svědka H. bylo nedostatečné, neboť se krajský soud pouze ztotožnil se závěry žalovaného stran rozporu s ostatními provedenými důkazy. Dle názoru stěžovatele tvrzený rozpor může spočívat maximálně ve výpovědi Ing. Č., který však nevyloučil možnost vlastnictví či užívání LED obrazovky jinou osobou (LEEFFEEL OBCHODNÍ 2018 s. r. o.). Krajský soud se dále nevypořádal s žalobní námitkou, že ve shodě s výpovědí pana H. je i výpověď svědka J. R., která však dle žalovaného nijak neprokázala tvrzení stěžovatele. Pokud jde o odmítnutí provedení výslechu pana G. krajským soudem, měl stěžovatel za to, že z návrhu na výslech bylo zcela zřejmé, za jakým účelem jeho výslech stěžovatel navrhuje.

[8] S ohledem na shora uvedené navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a vyjádřil se k jednotlivým námitkám, které považoval za nedůvodné. S ohledem na podobu žalobních tvrzení byl přesvědčen, že se z napadeného rozsudku podávají odpovědi v zásadě na vše, co stěžovatel krajskému soudu předložil. Měl shodně za to, že stěžovatel vznesl výhradně námitky mířící mimo meritum věci, nebo námitky obecné, spočívající v prostém prohlášení, co mělo být oním důkazním prostředkem prokázáno, aniž by tato prohlášení jakkoli konkrétněji polemizovala se zdůvodněnými závěry daňových orgánů či reagovala na procesní okolnosti daňového řízení. K uznání daňového odpočtu v konkrétní a tvrzené výši přitom nepostačuje jen to, že zdanitelné plnění bylo přijato, ale je třeba prokázat i to, v jakém rozsahu bylo reálně přijato, zda bylo přijato od plátce DPH uvedeného na daňovém dokladu, či jiné osoby v postavení plátce a zda bylo použito v rámci ekonomické činnosti daňového subjektu k uskutečnění plnění na výstupu. Nemá za to, že by pojem *existence zdanitelného plnění* byl zastřešujícím jak pro existenci zdanitelných plnění, tak pro všechny hmotněprávní podmínky vyplývající z § 72 a § 73 zákona o DPH. Důvodnou neshledal ani námitku, že se krajský soud nezabýval žalobními tvrzeními spočívajícími ve vylíčení vad postupu žalovaného, a že se krajský soud formalisticky zbavil povinnosti se jimi zabývat. Většina žaloby obsahovala argumentaci, která se míjela se spornou otázkou, či argumentaci velmi vágní. Krajský soud se s ní implicitně vypořádal aprobací důkazních závěrů žalovaného. Část kasační argumentace považoval pouze za modifikovanou verzí žalobní argumentace, kde je doplněno, že byla prokázána nejen existence zdanitelného plnění, ale i jeho rozsah a dodavatel plnění. K hodnocení svědecké výpovědi pana H. uvedl, že stěžovatel na ni v žalobě poukázal pouze jako na důkaz existence zdanitelného plnění. Rozsudek krajského soudu považuje za přezkoumatelný, zákonný a správný stejně jako napadené rozhodnutí. Navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V.

[10] 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, 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem dalšího hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009-71).

[13] Nepřezkoumatelnost podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spočívá v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů napadeného rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Nepřezkoumatelnost je vadou, k níž by byl případně Nejvyšší správní soud povinen přihlédnout i bez námitky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných

skutečnostech a proč považuje námitky účastníků řízení za liché, mylné nebo vyvrácené (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45, či ze dne 7. 10. 2021, č. j. 7 As 146/2021-26). Nepřezkoumatelné je tedy takové rozhodnutí, které nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Nepřezkoumatelnost je třeba vykládat v souladu s jejím skutečným smyslem, neboť jde o jednu z nejzávažnějších vad řízení, kterou lze konstatovat pouze v případě, že pro výše uvedené důvody skutečně nelze seznat, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku posuzovaného rozhodnutí, respektive proč považoval vznesené námitky za nedůvodné (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 4. 3. 2022, č. j. 5 As 158/2021-36, bod 18, a tam citovanou judikaturu). Napadený rozsudek výše uvedená kritéria přezkoumatelnosti splňuje. Je z něj bezpečně patrné, proč krajský soud neshledal žalobní body důvodnými.

[14] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost převážně v tom, že krajský soud vycházel ze závěrů žalovaného a jako s celkem se s nimi ztotožnil, aniž by se dostatečně a srozumitelně vypořádal s jeho argumentací a přezkoumatelně jí oponoval. K tomu měl krajský soud nesprávně zúžit žalobní argumentaci, kterou následně vyhodnotil jako mimoběžnou. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že napadený rozsudek je řádně odůvodněn a je plně srozumitelný. Je z něj patrné, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak zohlednil podstatné skutkové okolnosti a jak na skutkový stav aplikoval rozhodnou právní úpravu a judikaturu Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud si je vědom, že v rámci soudního přezkumu vznikají situace, kdy se soud ztotožní s argumentací jedné ze stran sporu případně odkáže na skutkově obdobnou, potažmo totožnou situaci. V takovém případě jistě není jeho úkolem v odůvodnění svého rozhodnutí uměle konstruovat jinou formu pro sdělení téhož (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2015, č. j. 2 Afs 186/2014-58). V této souvislosti je třeba přisvědčit tomu, že stěžovatelova žalobní argumentace byla velmi obecná a převážně mimoběžná s rozhodovacími důvody žalovaného, neboť se omezila na samotnou existenci zdanitelného plnění. Stěžovatel až v reakci na vyjádření žalovaného, v němž na mimoběžnost tvrzení upozornil, svoji argumentaci stran významu pojmu *existence zdanitelného plnění* rozšířil a zmínil jím zamýšlené „širší pojetí“ tohoto pojmu. Úkolem soudu je však uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní. Krajský soud po posouzení obsahu žaloby dospěl ke správnému závěru, že tvrzení v ní obsažená, i přes předloženou repliku, směřují po celou dobu daňového řízení k prokázání, že na LED obrazovce byl promítán reklamní spot (a existovaly reklamní předměty. Nejvyšší správní soud považuje vyhodnocení krajského soudu stran obsahu žalobního bodu za přiléhavé, neboť ze smyslu a obsahu žaloby jednoznačně vyplývá, že stěžovatel po celou dobu řízení prokazoval samu existenci zdanitelného plnění. V souladu s tím je i tvrzení stěžovatele, v němž upřednostňuje existenci plnění před splněním formálněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet.

[15] Stěžovatel v žalobě uplatnil výhradně námitky mířící mimo rozhodovací důvody žalovaného nebo námitky obecné, v nichž poukazoval na jednotlivé předložené důkazy, aniž by upřesnil, co jimi má být prokázáno. Zabýval se hodnocením výpovědí svědků a obecných postupů žalovaného, resp. tím, že žalovaný vyhledával a prováděl zejména důkazy formálněprávního charakteru, které nemají podle jeho názoru relevanci pro materiální posouzení věci, a naopak důkazy, které prokazovaly existenci samotného plnění,

relativizoval nebo zcela pominul. Pokud krajský soud na podkladě předložené žalobní argumentace dospěl k tomu, že závěry žalovaného je třeba považovat za přesvědčivé, nelze mu jeho postup vytýkat. Ve světle vznesených žalobních námitek nelze po krajskému soudu požadovat konstrukci vlastních závěrů plynoucích z úvah, co daným žalobním tvrzením mohl stěžovatel pravděpodobně zamýšlet. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, konstatoval, že „[m]*íra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“.

[16] Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že „[p]*látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku*“. Dle ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že „[p]*ro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce (...) povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad*“.

[17] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že „[d]*aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*“. K případnému uznání daňového odpočtu v konkrétní a tvrzené výši nepostačuje pouze to, že zdanitelné plnění bylo případně přijato, ale je třeba tvrdit a prokázat i to, v jakém rozsahu bylo reálně přijato, zda bylo přijato od plátce DPH uvedeného na daňovém dokladu, či jiné osoby v postavení plátce a zda bylo použito v rámci ekonomické činnosti daňového subjektu k uskutečnění plnění na výstupu taxativně vymezených v § 72 odst. 1 zákona o DPH. Pokud stěžovatel v žalobě mířil toliko k prokázání existence zdanitelného plnění, nikoliv do jeho rozsahu, osoby tvrzeného dodavatele a užití tohoto plnění k ekonomické činnosti, nemohl očekávat, že krajský soud žalobou napadené rozhodnutí přezkoumá se zřetelem k jakýmkoli myslitelným, avšak neuplatněným žalobním bodům.

[18] Nezbývá proto než zopakovat, že sama případná existence reklamního plnění ještě neprokazuje jeho rozsah, jeho (kvalifikovaného) dodavatele, jakož i to, zda bylo plnění využito k ekonomické činnosti. Stěžovatel, byl v daňovém řízení vyzýván, aby prokázal, od koho a v jakém rozsahu jím deklarovaná plnění přijal. Na tyto výzvy nereagoval. Nereagoval ani na sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění v rámci daňové kontroly ani na seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení. Právě procesní a důkazní pasivita stěžovatele v daňovém řízení do jisté míry předurčila výsledek daňového (doměřovacího) řízení a závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem.

[19] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani namítané vadě řízení před správními orgány. Podle jeho názoru byl skutkový stav zjištěn dostatečně a má oporu ve správním spisu. Při jeho zjišťování nedošlo k žádným vadám, pro které by bylo nutno přistoupit ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobou napadené rozhodnutí odpovídá konstantní judikatuře správních soudů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu 15. 6. 2022, č. j. 10 Afs 447/2021-103 či ze dne 19. 6. 2023, č. j. 5 Afs 130/2021-58). Vadami, k nimž by musel správní soud přihlédnout z úřední povinnosti, napadené rozhodnutí rovněž netrpí.

[20] Pochybnosti, které správce daně předestřel (a jimiž přenesl důkazní břemeno zpět na daňový subjekt), byly odůvodněné. Bylo na stěžovateli, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a tvrzené nestandardní skutečnosti prokázal. Vzhledem k tomu, že stěžovatel v průběhu celého řízení nepředložil ani nenavrhl takové důkazní prostředky, které by osvědčily jeho tvrzení, nemůže neprokázaní uskutečnění deklarovaného plnění klást k tíži správci daně. Stěžovateli se nepodařilo zjistit a prokázat podstatné okolnosti vysílání reklamního spotu a nelze hovořit ani o prokázaném rozsahu plnění. Neodstraněné pochybnosti panovaly a přetrvaly i v dalších aspektech tvrzeného nároku na odpočet, k nimž se stěžovatel v podané žalobě výslovně nevyjádřil. Je to daňový subjekt, kdo by si měl ve vlastním zájmu zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady prokázat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232).

[21] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.)

[22] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 23. března 2026

David Hipšr
předseda senátu