



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Ondřeje Mrákoty a Vojtěcha Šimíčka ve věci žalobce: **Klusáček, s. r. o.**, Sokolská 85, Silůvky, zastoupeného advokátem Mgr. Jiřím Melkusem, Washingtonova 5, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 18. 3. 2024, čj. 9282/24/5300-22443-710132, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 10. 2025, čj. 62 Af 20/2024-37,

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.

Odůvodnění:

[1] Žalobce se snaží vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně toho, zda žalobci jeho dodavatelka skutečně poskytla reklamní plnění. Ani podle NSS však žalobce své důkazní břemeno neunesl a daň mu byla doměřena po právu.

1. Popis věci

[2] Žalobce se zabývá žárotechnickými stavebními pracemi při opravách vyzdívek průmyslových pecí a kotlů, dále výrobou, opravou a prodejem diamantových nástrojů, řezáním nebo vrtáním s nimi a souvisejícími stavebními pracemi. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) u něj v září 2021 zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období únor 2019. V listopadu 2021 správce daně vyzval žalobce, aby prokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Konkrétně šlo o to, zda žalobce přijal od společnosti JKML Trade, s. r. o. (dodavatelky), plnění v podobě reklamy umístěné na předem určeném závodním vozidle. Protože žalobce nerozptýlil pochybnosti správce

daně, doměřil mu správce daně daň ve výši 42 000 Kč (tj. ve výši neoprávněně uplatněného nároku na odpočet).

[3] Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání. Žalovaný odvolání zamítl, protože i podle něj vyvstaly důvodné pochybnosti o tom, že plnění proběhlo a že je uskutečnila dodavatelka. Důležité pro něj bylo, že jednatel společnosti JKML vypověděl, že nikdy nic za tuto společnost nepodepsal a o její činnosti nic neví. Na fotografiích, kterými žalobce dokládal, že plnění proběhlo, navíc bylo žalobcovo logo umístěno na černé podkladové barvě vozidla. Takovou barvu mělo toto závodní vozidlo v roce 2016, od roku 2018 je však vozidlo bílo-zelené. Kvůli těmto a dalším skutečnostem zpochybňujícím oprávněnost nároku na odpočet dospěl žalovaný k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno v otázce, zda plnění proběhlo a zda je uskutečnila společnost JKML.

[4] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou. Namítal v ní, že prokázal, co mohl, a nelze po něm požadovat, aby prokazoval skutečnosti, které nemůže ovlivnit, nebo aby zjišťoval o dodavateli detailní informace, pokud z ničeho neplynulo, že mu dodavatelka plnění nedodá. Dále tvrdil, že vzhled vozidel se na závodech mění, a barva vozidla tak neprokazuje, zda dodavatelka plnění poskytla. Zdůraznil, že za reklamu dodavatelce zaplatil, a proto je v postavení poškozeného; vše by mělo jít k tíži dodavatelky. Neztotožnil se ani s průběhem dokazování. Krajský soud však se žalobcem nesouhlasil a žalobu zamítl. V rozsudku vysvětlil, že ani podle něj žalobce neunesl důkazní břemeno, protože neprokázal, že mu dodavatelka poskytla plnění.

2. Argumenty stran v kasačním řízení

[5] **Žalobce (stěžovatel)** podává proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítá v ní, že unesl důkazní břemeno, protože předložil formálně bezvadné doklady (které vyjmenoval). Daňové orgány a krajský soud ale situaci posoudily příliš přísně a nerozhodly v souladu s judikaturou Soudního dvora EU a zásadou daňové neutrality. Aby správce daně mohl stěžovateli odeprít nárok na odpočet DPH, měl mu prokázat vědomou účast na daňovém podvodu. To však neudělal, a proto nesprávně (nedostatečně) posoudil předpoklady pro odeprání odpočtu daně. Stěžovatel přitom zdůrazňoval, že nic nenasvědčovalo tomu, že dodavatelka plnění neposkytne. Krajský soud neposoudil stěžovatelovu dobrou víru a přiměřenost jeho opatření, aby mohl říct, že věděl nebo mohl vědět o podvodu.

[6] Dále se stěžovatel domnívá, že nebyl povinen sledovat výsledky ani zkoumat fotografie vozidel ze závodu, aby se ubezpečil, že dodavatelka dodala smlouvené plnění, tj. umístila reklamu na závodní vozidlo. Stěžovatel si ověřil, že dodavatelka existuje a je plátcem DPH, uzavřel s ní písemnou smlouvu a požadoval předložení fotografií, které prokázaly provedení reklamy; to podle něj stačí. Pravost fotografií neměl důvod zpochybňovat. Rozdíly v barevných odstínech vozidla na fotografiích podle něj běžný člověk nepozná a stěžovateli lze požadovat, aby stěžovatel podrobně srovnával fotografie a najímal si znalce na ověření podpisů svědků. Požadavky, které na stěžovatele daňové orgány a krajský soud kladly, přesahují odbornou péči daňového subjektu v obchodním styku.

[7] Podle stěžovatele nelze vyvodit, že se plnění neuskutečnilo, jen z nesrovnalostí v dokladech nebo z obecnosti smlouvy. I kdyby posádka vozidla, na kterém byla umístěna

pokračování

reklama, závod nedokončila, nebo logo nebylo na voze během závodu, mohlo být reklamní plnění uskutečněno jinak, případně jinde. Daňové orgány a krajský soud nevzaly v potaz zásadu, že odepření odpočtu na dani je krajní řešení, a nevypořádaly se s možností, že dodavatelka poskytla plnění jinak.

[8] Stěžovatel namítá i to, že správce daně nevyslechl posádku vozu nebo členy týmu, kteří mohli vysvětlit, zda se stěžovatelovo logo nacházelo na voze a proč případně nebylo vidět. Dále daňové orgány pochybily tím, že nevyzvaly dodavatelku, aby vysvětlila, kdy a jak reklamu uskutečnila. Stěžovatel také namítá, že správce daně sice zpochybnil podpis dodavatelčina jednatele (který tvrdil, že některé podpisy nejsou jeho), ale nenechal vypracovat „grafologický“ (pozn.: míněno *písmoznalecký*) posudek, který by podpisy znalecky ověřil. Kdyby podpisy patřily dodavatelčinu jednatele, nemuselo jít o fingované plnění. Stěžovatel kritizuje i to, že správce daně po úmrtí Ing. S. jen řekl, že svědka nelze vyslechnout. Kdyby se jeho vztahem k dodavatelce řádně zabýval, mohlo se tím prokázat, že stěžovatel sám o neuskutečněné reklamě nevěděl.

[9] Další kasační námitky se týkají průběhu dokazování v řízení před krajským soudem. Soud se prý nezabýval detaily fotografií, které prokazovaly umístění reklamy na vozidle (zda nemohly pocházet z jiné fáze soutěže, z testovací jízdy...), ale jen převzal závěr daňových orgánů. Dále stěžovatel tvrdí, že soud pochybil tím, že nepřihlédl k úhradě daně zaplacením ceny za reklamní plnění. I když dodavatelka daň neodvedla, stát nebyl poškozen, protože od dodavatelky daň vymáhal. Stěžovateli proto neměl být odpočet odepřen.

[10] Stěžovatel namítá také nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Soud se podle něj zapomněl vyjádřit k tvrzení, že stěžovatel nebyl článkem podvodného řetězce. Není ani jasné, zda soud posoudil věc tak, že stěžovatel neprokázal plnění, nebo že se účastnil podvodu. Soud podle stěžovatele nevzal v potaz možné převedení daňového přeplatku a celkově v rozsudku téměř jen převyprávěl rozhodnutí žalovaného. Navíc podle stěžovatele krajský soud nesprávně na jeho věc použil principy vyplývající z judikatury Soudního dvora a NSS o daňových podvodech.

[11] **Žalovaný** se domnívá, že krajský soud nepochybil. Připomíná, že správce daně vyzval stěžovatele, aby prokázal, že plnění přijal a že ho přijal od společnosti JKML. To stěžovatel neudělal. Žalovaný proto ve vyjádření shrnuje závěry svého rozhodnutí, za kterým si stojí. Nesouhlasí se stěžovatelem, že krajský soud špatně zjistil skutkový stav. Námitku, že reklama mohla proběhnout jindy a jinde, nebo námitku týkající se zkoumání pravosti podpisu navíc stěžovatel vznáší až v kasační stížnosti. Žalovaný upozorňuje také na to, že správce daně nezkoumal v daňovém řízení daňový podvod, protože ten nebyl důvodem doměření daně. Stěžovatel navíc daňovým podvodem neargumentoval ani v žalobě. Totéž platí o námitce, že se soud nevypořádal s převedením daňového přeplatku.

3. Posouzení věci

[12] Kasační stížnost není důvodná; některé stěžovatelovy námitky jsou pak nepřípustné.

3.1 Rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný

[13] NSS se nejdříve zaměří na námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Krajský soud vypořádal všechny námitky, které stěžovatel vznesl v žalobě. Nemohl se ale

vyjádřit k otázkám nebo k problémům, které stěžovatel v žalobě nezmínil. To, že se stěžovatel neúčastnil podvodného řetězce ani že správce daně použil jeho daňový přeplatek k úhradě dodavatelčina nedoplatku, se v žalobě nevyskytuje a nelze z ní tyto námitky vyčíst ani mezi řádky. Stěžovatel pojal žalobu mnohem stručněji než kasační stížnost, nemůže proto krajskému soudu vyčítat, že nereagoval na námitky, které nebyly vzneseny dříve než v kasační stížnosti, nebo že na obecné námitky neodpověděl dost podrobně. Není však pravda, že se soud ke vzneseným námitkám nevyjádřil vůbec. Námitku, že stěžovatel zaplatil cenu za reklamní plnění, a proto se považuje za poškozeného, soud vypořádal v bodě 18. Podle NSS je toto jeho odůvodnění dostatečné (poskytuje stěžovateli srozumitelné vysvětlení a zároveň vhodně reaguje na stručnost žalobního bodu).

[14] Úkolem krajského soudu nebylo domýšlet za stěžovatele nejrůznější úvahy a na jejich základě zkoumat, co by mohlo svědčit ve stěžovatelův prospěch. Proto soud nepochybil ani tím, když podrobně nezkoumal fotografie vozu, na kterém mělo být umístěno reklamní logo. Krajský soud přezkoumával rozhodnutí žalovaného, proto také není nic špatného na tom, že v rozsudku odkázal na některé jeho závěry, se kterými se ztotožnil. Zabývat se zákonností tohoto rozhodnutí pak mohl právě jen v rozsahu stěžovatelových námitek. Stěžovatel mu proto nemůže vyčítat, že soud nepřekročil meze soudního přezkumu vytyčené žalobou.

[15] Dále je důležité, že stěžovateli byla doměřena daň kvůli tomu, že nerozptýlil pochybnosti správce daně ohledně toho, zda skutečně přijal plnění od společnosti JKML. Aby mohl krajský soud posoudit, zda správce daně doměřil stěžovateli daň po právu, nejenže nemusel, ale ani nemohl řešit otázky daňového podvodu či převedení daňového přeplatku (které s řešenou věcí ani nesouvisejí). Stěžovatel se snaží vzbudit dojem, že krajský soud opomenul posoudit skutečnosti, které jsou důležité pro posouzení této věci. Přitom právě on mohl a měl prokázat skutečnosti, které by vyvrátily pochybnosti ohledně reklamního plnění údajně přijatého od dodavatelky. Stěžovatel tedy spíše nesouhlasí se závěry krajského soudu (ze kterých plyne, že stěžovatel důkazní břemeno neunesl), než že by se krajský soud zapomněl vyjádřit k některé žalobní námitce nebo neposoudil pro tuto věc důležitou otázku. Rozsudek krajského soudu proto vadou nepřezkoumatelnosti netrpí.

3.2 *Nebyly prokázány dvě z podmínek odpočtu DPH: fakticita plnění a dodavatel plnění*

[16] Klíčovou otázkou tohoto sporu je, zda stěžovatel splnil hmotněprávní podmínky pro uznání uplatněného nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ze zdanitelného plnění přijatého od své dodavatelky, společnosti JKML. Stěžovatel tvrdí, že daňové orgány na něj kladly nepřiměřené požadavky při prokazování podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH, zatímco samy neprokázaly skutečnosti, kvůli kterým by mu měl být nárok na odpočet daně odepřen. NSS však se stěžovatelem nesouhlasí.

[17] Ze správního spisu vyplývá, že podle smlouvy o provedení reklamních služeb uzavřené dne 4. 12. 2018 mezi stěžovatelem a dodavatelkou byla předmětem zdanitelného plnění reklamní služba: stěžovatelovo logo v počtu dvou kusů o celkové ploše 1 000 cm² mělo být vylepeno na karoserii závodního vozidla Honda Civic Type R, s posádkou B./V. při automobilové soutěži Rally Slušovice. Cena plnění byla sjednána ve výši 200 000 Kč. To, že se plnění uskutečnilo, stěžovatel kromě smlouvy prokazoval schvalovacím protokolem

pokračování

ze 4. 12. 2018, daňovým dokladem (fakturou) ze 7. 2. 2019, příjmovým pokladním dokladem z 15. 2. 2019, předávacím protokolem ze 7. 2. 2019 (podle něhož bylo logo umístěno na karoserii závodního vozidla Honda Civic Type R při automobilové soutěži Slušovice Rallysprint a posádka B./V. se umístila na 3. místě), dvěma fotografiemi vozidla a evidencí pro účely DPH.

[18] Správce daně však nabyt pochybnosti ohledně toho, zda se doklady shodují s tím, co se ve skutečnosti stalo (tj. zda dodavatelka skutečně plnění poskytla). V tu chvíli bylo 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 [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. To udělal ve výzvě z 10. 11. 2021, ve které poukázal na to, že:

- adresa sídla dodavatelky byla virtuální a nesplňovala zákonnou definici sídla;
- dodavatelka neměla provozovnu, kde by svou činnost vykonávala;
- dodavatelka nezveřejňovala ve sbírce listin obchodního rejstříku účetní závěrky;
- dodavatelka za rozhodné období nepodala daňové přiznání k DPH;
- dodavatelka byla registrována jako nespolehlivý plátc DPH;
- z výsledku dodavatelčina jednatele vyplynulo, že o její ekonomické činnosti neví téměř nic (to vzbudilo pochybnosti o pravosti jednatele podpisu na daňovém dokladu);
- posádka automobilu, na kterém mělo být umístěno stěžovatelovo logo, absolvovala po uzavření smlouvy o provedení reklamních služeb jen jeden závod, který kvůli ulomenému kolu nedokončila (tzn. z výsledků plyne, že neskončila na třetím místě);
- vzhled automobilu na fotodokumentaci ze závodu (bílá a zelená barva zadní části vozidla) se neshoduje se vzhledem vozidla na fotografiích, které předložil stěžovatel (černá barva).

[19] NSS souhlasí s krajským soudem, který v bodech 13 a 14 napadeného rozsudku usoudil, že správce daně prokázal závažnost a důvodnost svých pochybností o souladu formálně doložených údajů s tím, co se skutečně stalo. Nic dalšího správce daně prokazovat nemusel, jak stěžovatel namítá. V této věci jde totiž o to, zda se vůbec zdanitelné plnění uskutečnilo, a zda tedy stěžovateli vznikl nárok na odpočet. To je především otázka dokazování a unesení důkazního břemene: správce daně musí unést důkazní břemeno ohledně závažnosti a důvodnosti svých pochybností, stěžovatel pak musí pochybnosti vyvrátit a prokázat, že plnění od dodavatelky skutečně přijal (např. rozsudek NSS z 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016-28). Daňový podvod musí správce daně prokazovat v situaci, v níž je postaveno najisto, že plnění proběhlo, nárok na odpočet vznikl, ale správce daně jej právě kvůli podvodu nechce přiznat. O to ale v této věci nejde.

[20] Důkazní břemeno se tedy přeneslo na stěžovatele (§ 92 odst. 3 daňového řádu). NSS nesouhlasí s námitkou, že daňové orgány požadovaly po stěžovateli příliš, když chtěly, aby se zajímal o věrohodnost a spolehlivost své dodavatelky a aby si ověřil, že reklamní plnění proběhlo. Krajský soud stěžovateli v bodě 15 napadeného rozsudku sdělil, že řadu informací mohl zjistit nahlédnutím do obchodního rejstříku (například to, že si dodavatelka neplní zákonné povinnosti) nebo z veřejně dostupných fotografií ze závodu (že automobily měly jinou barvu) či výsledků ze závodu (že posádka vozidla, které mělo inzerovat reklamu, závod nedokončila, ač dodavatelka tvrdila něco jiného). S tím NSS souhlasí a nepovažuje za nijak přehnané, aby stěžovatel o tyto informace jevil zájem a sám se je snažil zjistit, když hájí své obchodní a finanční zájmy. Stěžovatelovo tvrzení, že nešlo předvídat, že dodavatelka nemusí

plnění uskutečnit, neobstojí. Daňové orgány po stěžovateli nechtěly „forenzní úroveň prověřování“ obchodních partnerů, jak kasační stížnost namítá, ale rozumnou míru obezřetnosti v obchodním styku.

[21] Je v pořádku, že si stěžovatel vyžádal od dodavatelky fotografie ze závodu jako doklad o tom, že reklama proběhla. Vzhledem k dalším skutečnostem (třeba k tomu, že posádka vozu, na kterém měla být umístěna reklama, závod nedokončila a dodavatelka o tom neříkala pravdu) to však nestačí. Když správce daně zjistil, že barva na zadní části vozidla se na veřejně dostupných fotografiích liší od barvy zadní části automobilu na fotografii, kterou stěžovatel doložil, mohl na to úplně stejně přijít i stěžovatel. Černou podkladovou barvu zadní části vozidla na jedné fotografii lze dost dobře rozeznat od bílo-zelené podkladové barvy vozidla na druhé fotografii. Stěžovatel se řadou svých argumentů nesnaží ani tak vyvrátit pochybnosti správce daně, ale spíš omluvit svůj vlastní postup, kvůli kterému nemůže přesvědčivě prokázat, že se reklamní plnění uskutečnilo. Na to se mu však nemůže dostat jiné reakce než té, kterou mu poskytl krajský soud, a to, že pasivita při kontrole dodavatelky a příslibeného plnění jde ke stěžovateli v tíži.

[22] Mezi argumenty, kterými stěžovatel neúspěšně napadá postup daňových orgánů i krajského soudu, patří také nedostatečný výslech svědků B. a S. a nedostatečně odůvodněné závěry, které z nich daňové orgány vyvodily. Krajský soud se těmito důkazními návrhy dostatečně zabýval v bodě 19 rozsudku. NSS nepovažuje za nutné k tomu cokoli doplňovat, protože stěžovatel se v kasační stížnosti dožaduje toho, aby těmito výsledky správce daně objasnil skutečnosti, které by stěžovateli mohly být ku prospěchu, ale sám je ani s určitostí není schopen popsat. Když už je patrné, co chce stěžovatel důkazem prokázat, jde nanejvýš o zpochybnění jednotlivé pochybnosti správce daně, které nijak nevede k prokázání fakticity plnění (například objasnění vztahu svědka S. k dodavatelce, kterého se stěžovatel domáhá, samo o sobě nijak nepřispívá ke zjištění, zda dodavatelka plnění poskytla).

[23] NSS proto souhlasí s krajským soudem, který na všechny (stručné) žalobní námítky srozumitelně odpověděl: zatímco správce daně unesl své důkazní břemeno ohledně svých pochybností, stěžovatel nikoli (tj. nepodařilo se mu tyto pochybnosti vyvrátit). Přestože je kasační stížnost mnohem obsáhlejší než žaloba, neobsahuje nic, co by závěry krajského soudu (resp. daňových orgánů) zdařile zpochybnilo. Po obsahové stránce působí kasační stížnost spíše jako stěžovatelova obhajoba, kterou se snaží poukázat na to, že nespáchal úmyslně daňový podvod a že správce daně měl vyvinout mnohem větší úsilí, aby situaci objasnil. Proto se stěžovatelova argumentace často míjí s podstatou tohoto sporu. Nevhodně (v případě rozsudků Soudního dvora) a velmi obecně (bez citací konkrétních rozhodnutí NSS) stěžovatel také argumentuje judikaturou. Principy, na které se odvolává, totiž v této věci nebyly nijak popřeny a jen stěží s nimi lze proto polemizovat.

3.3 Námítky uplatněné až v kasační stížnosti jsou nepřijatelné

[24] S větší obsáhlostí kasační stížnosti souvisí i fakt, že řada námitek (resp. dílčích námitek) zaznívá v kasační stížnosti vůbec poprvé, a není proto přípustná.

[25] Jednou z nepřijatelných (a také velmi obecných) námitek je, že z pochybností o pravosti listin nelze vyvodit, že plnění neproběhlo, a že správce daně neproověřil, zda plnění neproběhlo jindy a jinak. Tuto námitku stěžovatel jednak v žalobě vůbec nevznášel, jednak

pokračování

(i kdyby vznesl) chce velmi obecně po správci daně, aby prokázal něco, co bylo naopak úkolem stěžovatele (v jeho zájmu bylo prokázat fakticitu plnění).

[26] Dále jsou nepřijatelné námitky týkající se:

- výsledku posádky závodního automobilu a členů týmu;
- toho, že správce daně nevyzval dodavatelku, aby vysvětlila, kdy a jak plnění uskutečnila;
- vypracování znaleckého posudku kvůli pravosti podpisu dodavatelčina jednatele;
- stěžovatelovy (ne)účasti na daňovém podvodu; a
- převedení daňového přeplatku.

Žádnou z těchto námitek stěžovatel nezmínil v žalobě, proto je nemůže namítat nyní s nadějí, že budou vypořádány v kasačním řízení (§ 104 odst. 4 s. ř. s. – *důvody, které stěžovatel neuplatnil dříve*).

4. Závěr a náklady řízení

[27] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. NSS proto jeho kasační stížnost zamítl. Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z 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 10. září 2026

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu