



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Michala Bobka, soudce JUDr. Radana Malíka a soudkyně JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **AUTOMYKOLENKO, s. r. o.**, se sídlem Londýnská 254/7, Praha 2, zast. Mgr. Danou Lasákovou, advokátkou se sídlem Vejrostova 935/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2020, č. j. 22609/20/5300-22444-712362, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 12. 2022, č. j. 62 Af 48/2022-326,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně obchoduje s ojetými vozy. Před Krajským soudem v Brně (dále jen „krajský soud“) se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2020, č. j. 22609/20/5300-22444-712362 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Tímto rozhodnutím žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), *v části zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil* rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „finanční úřad“), podrobně vymezené ve výroku napadeného rozhodnutí a v odst. 1. rozsudku krajského soudu, *v části několik rozhodnutí finančního úřadu (rovněž podrobně vymezených ve výroku napadeného rozhodnutí a v odst. 2. rozsudku krajského soudu) změnil* tak, že snížil částku vyměřené daně z přidané hodnoty (DPH) a předepsaného penále. K vyměření daně žalobkyni přitom došlo, neboť podle daňových orgánů nesplnila podmínky stanovené v § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a neměla tudíž nárok na odpočet daně. Důvodem bylo, že žalobkyně buď *neprokázala samotnou existenci deklarovaného plnění*, anebo v dalších případech *neprokázala rozsah a předmět těchto plnění* a v jiných šetřených

případech *neprokázala přijetí plnění od deklarovaného dodavatele* uvedeného na daňovém dokladu.

[2] Krajský soud rozsudkem ze dne 15. 12. 2022, č. j. 62 Af 48/2022-326, žalobu zamítl. Nejprve nepřisvědčil námitkám nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. V rovině věcné následně dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila zákonné podmínky pro odpočet DPH. Neshledal ani žádné vady v postupu daňových orgánů v řízení.

[3] Krajský soud předně uvedl, že k využití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi ve smyslu § 90 zákona o DPH, který umožňuje zdanit pouze rozdíl mezi pořizovací a prodejní cenou (tzv. přírážku), musí daňový subjekt prokázat, že jeho dodavatele lze podřadit do jedné ze skupin vyjmenovaných v odstavci 2 tohoto ustanovení. Krajský soud se přitom ztotožnil s žalovaným, že tak žalobkyně neučinila. Nesplnila tak podmínky stanovené k využití zvláštního režimu.

[4] Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám žalobkyně, že není povinna prokazovat všechna svá tvrzení, např. týkající se nekontaktnosti dodavatele, existence tzv. virtuálního sídla či neplnění daňových povinností dodavatelem, jež nemají být zákonnými podmínkami pro přiznání nároku na odpočet DPH. Krajský soud zdůraznil, že daňové řízení je založeno na povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; nestačí však pouze formální stav (co je uvedeno v dokladech), nýbrž faktický stav realizace deklarovaného plnění a splnění dalších zákonem stanovených podmínek nároku na odpočet DPH. Krajský soud se přitom ztotožnil s žalovaným, že žalobkyně hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH nesplnila. Žalovaný podle krajského soudu unesl důkazní břemeno a dostatečným způsobem zpochybnil daňové doklady, které žalobkyně předložila. Tak učinil na základě řady skutečností, které v jejich celkovém souhrnu založily pochybnosti o *věrohodnosti* daňových dokladů. Žalobkyně přitom pochybnosti správce daně podle názoru krajského soudu nevyvrátila. S ohledem na nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH pak krajský soud nepřisvědčil ani argumentaci, podle níž měly daňové orgány odeprít žalobkyni nárok na odpočet z důvodu účasti na podvodu.

[5] Krajský soud se rovněž věnoval dopadu závěrů rozsudku Soudního dvora ve věci *Kemwater (C-154/20)* na projednávanou věc. Upřesnil, že relevance tohoto rozsudku je v projednávané věci omezena na ty případy, kdy žalobkyně *neprokázala přijetí plnění od deklarovaného dodavatele*. Právní závěry tam obsažené naopak nedopadají na případy, kdy byl žalobkyni nárok na odpočet odeprén z důvodu, že neprokázala samotnou existenci deklarovaného plnění, případně rozsah a předmět plnění. Navíc tato judikatura podle krajského soudu nevede nutně ke zrušení dřívějších zamítavých daňových rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Krajský soud vyšel z rozsudku NSS ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020-70, podle něhož je nutné věc vrátit do daňového řízení zpravidla tehdy, pokud existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. Žádnou takovou indicii však žalobkyně neuvedla, a to ani v daňovém řízení, ani v řízení soudním.

[6] Krajský soud neshledal vadu ani v hodnocení důkazních prostředků, resp. že by se žalovaný neměl vypořádat s důkazy navrženými žalobkyní. Dospěl k závěru, že žalovaný

pokračování

bud' dostatečně odůvodnil, proč určité důkazy nepovažuje za nutné provést, případně takové odůvodnění bylo obsaženo v napadeném rozhodnutí implicitně (v případě návrhu na výslech svědka Petra Knaifela, jednatele společnosti Rent & Trade partner s. r. o.), což je podle judikatury správních soudů dostatečné. Důkaznímu návrhu na výslech svědka Petra Knaifela a L. L. přitom nevyhověl ani krajský soud, a to pro nadbytečnost.

[7] Závěrem krajský soud dal žalobkyni za pravdu, že penále má povahu trestu a je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Současně však dodal, že jde o zvláštní skupinu platebních deliktů, u nichž není podle judikatury nutné zohlednit některé ze zásad dovozených pro oblast správního trestání, kterých se žalobkyně dovolávala. Předepsání penále totiž nepodléhá správnímu uvážení správce daně, není podmíněno zaviněním a použít nelze ani obvyklá kritéria trestání, jako je povaha a závažnost činu, poměry pachatele či možnost jeho nápravy. Krajský soud proto neshledal žádný důvod zpochybnit samotný institut penále, o což žalobkyně usilovala.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[8] Rozsudek krajského soudu napadá žalobkyně (stěžovatelka) v rozsahu výroků I. a II. kasační stížností. Její důvody spatřuje v § 103 odst. 1 písm. a), b), c) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud (dále též jen „NSS“) napadený rozsudek společně se správními rozhodnutími obou stupňů zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a přiznal jí náhradu nákladů řízení.

[9] Stěžovatelka předně namítá, že rozhodnutí finančního úřadu vydaná v průběhu daňové kontroly jsou *nicotná*. Podle jejího názoru totiž daňová kontrola nebyla řádně ukončena. Finanční úřad se stěžovatelkou neprojednal a nepodepsal zprávu o daňové kontrole č. j. 3026320/19/3013-60562-710302 ze dne 30. 5. 2019. Chyběl tudíž podklad pro vydání rozhodnutí ve věci, což podle stěžovatelky zakládá nicotnost rozhodnutí. Obdobnou (odvolací) námitku přitom neměl vypořádat žalovaný, a tudíž je z toho důvodu napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Krajský soud přitom pochybil, když nicotnost sám nevyslovil. Tuto námitku přitom stěžovatelka blíže konkretizovala několika dílčími důvody:

1. zpráva o daňové kontrole nemohla být vystavena dne 2. 6. 2019, neboť elektronicky podepsána byla už dne 30. 5. 2019;
2. zpráva o daňové kontrole byla doručena tehdejšímu zmocněnci stěžovatelky dne 2. 6. 2019. Nedošlo proto tento den k oznámení zprávy stěžovateli, natož aby s ním byla projednána. Stěžovatel, resp. zmocněnec stěžovatele se projednání nevyhýbal. Sám projednání požadoval, přičemž z předchozího projednání se omluvil z relevantních důvodů; tuto omluvu však finanční úřad měl ignorovat. Jelikož nebyl naplněn § 88 odst. 5 daňového řádu, neexistoval k doručení zprávy o daňové kontrole do daňové schránky zákonný důvod, a tudíž tato zpráva nemůže sloužit k doměření daně;
3. úřední osoby jednající za finanční úřad nebyly v období od 27. 5. 2019 do 21. 7. 2019 oprávněny jednat ve věci podle § 77 daňového řádu, neboť v této době probíhalo

řízení o jejich vyloučení pro podjatost. Mohly tak činit jen neodkladné úkony, což projednání zprávy o daňové kontrole není;

4. stěžovatelce nebylo umožněno se ke zprávě vyjádřit, neboť finanční úřad vydal rozhodnutí již dva dny po odeslání do datové schránky jejího zmocněnce.

[10] Podle stěžovatelky došlo v projednávané věci rovněž k *prekluzi daně*. Tu dovozuje s ohledem na předchozí argumentaci, podle níž nikdy nedošlo k ukončení daňové kontroly, a tudíž daň nebylo možno doměřit. Podle názoru stěžovatelky k ukončení daňové kontroly došlo až dne 19. 5. 2020. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně tak začala běžet dne 23. 6. 2013 a skončila dnem 23. 6. 2019, tedy v době, kdy daňová kontrola nebyla u stěžovatelky dosud ukončena. Krajský soud přitom pochybil, když prekluzi daně nezjistil.

[11] Stěžovatelka dále namítá, že jí bylo *nezákonně předepsáno penále*. Konkrétně mělo dojít k zásahu do práv stěžovatelky tím, že nebyla vydána výzva k podání dodatečného daňového tvrzení před zahájením daňové kontroly dle § 145 odst. 2 daňového řádu, což ovlivnilo právě i vyměření penále. Odkázala přitom na rozsudek NSS ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2017-78, podle níž pokud nebyla zaslána výzva i přes naplnění důvodů pro její vydání, nevzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly. Tento důvod k zaslání výzvy přitom byl naplněn, neboť pokud finanční úřad v rámci postupu k odstranění pochybností přistoupil k zahájení daňové kontroly, předpokládal, že stěžovatelce daň doměří. Stěžovatelka tudíž z důvodu nezaslání výzvy není povinna hradit penále.

[12] Stěžovatelka dále namítá, že nakupovala ojetá vozidla z jiného členského státu EU za účelem jejich dalšího prodeje ve smyslu § 90 odst. 1 písm. c) a odst. 2 a 3 zákona o DPH. Uvádí, že měla zavedený *systém k prověřování a zabezpečení schopnosti prokázat oprávněnost použití tohoto zvláštního režimu* (prověření původu každého vozidla dle předloženého technického průkazu, kontrola statusu dodavatelů vozidel jako obchodníků s použitým zbožím v přístupných databázích, formulářové prohlášení pro účely DPH a žádost o potvrzení oprávněnosti použít zvláštní režim, resp. doplnění tohoto potvrzení na daňový doklad v případech, kdy nebyl odkaz na zvláštní režim použit přímo dodavatelem na jím vystaveném daňovém dokladu). Nesouhlasí přitom s krajským soudem a daňovými orgány, že jsou daňové doklady nevěrohodné. Z jí uvedených technických průkazů plyne, že původními vlastníky byly fyzické osoby, a tudíž že stěžovatelka použila zvláštní režim oprávněně. Namítá, že i kdyby osoby zapsané jako poslední vlastníci předmětných vozidel tyto nejprve prodaly jiným fyzickým osobám – neplátcům DPH, anebo jiným obchodníkům s použitým zbožím, od kterých by vozidla zakoupila stěžovatelka, byl by v každém případě zvláštní režim u daných vozidel použit stěžovatelkou oprávněně. Je totiž vyloučeno, aby předmětná vozidla byla prodána podnikatelům – plátcům DPH, kteří by je nekupovali za účelem jejich dalšího prodeje, ale za účelem jejich provozu; v takovém případě by byli nuceni vozidla zařadit do svého obchodního majetku a provést v registru vozidel prepis na svou osobu. To se přitom nestalo. Stěžovatelka navíc namítá, že krajský soud nevysvětlil, jaké informace o dodavatelích by již bylo možné považovat za dostatečné a z jakých důvodů.

[13] Další námitky stěžovatelky zpochybňují právní posouzení jejích námitek ohledně *nesprávného hodnocení provedených důkazních prostředků a vad daňového řízení*. Předně

pokračování

namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v této otázce, neboť se podle názoru stěžovatelky neměl s jejími námitkami dostatečně vypořádat. V rovině věcné poté stěžovatelka namítá, že místní šetření z roku 2016 a 2017 byla provedena v rozporu s daňovým řádem, a tudíž úřední záznamy o jejich provedení nejsou způsobilé být relevantními důkazními prostředky. Konkrétní pochybení vztahující se k těmto místním šetřením poté obsáhle popisuje. Podle jejího názoru tak správní orgány použily nezákonné úřední záznamy. Stejně tak pochybily, když odmítly stěžovatelkou navržené místní šetření k odstranění pochybností, čímž ji dostaly do důkazní nouze. Stěžovatelka rovněž nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že napadené rozhodnutí obsahovalo implicitní odůvodnění, proč nebyl proveden důkaz výsledkem svědka Petra Knaifela. Namítá, že tato argumentace soudu není ničím podložena. Vysvětluje, že mezi stěžovatelkou a společností Rent & Trade partner s. r. o. byly uzavřeny smlouvy o pronájmu vozidel, jež jsou rovněž součástí spisu, přičemž dotčený výslech měl prokázat používání pronajatých vozidel za účelem podnikatelské činnosti stěžovatelky, které považovaly daňové orgány za nevěrohodné. Tento svědek měl přitom k prokázání daných skutečností dostatek informací.

[14] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout. Upozornil, že stěžovatelka v žalobě neuplatnila své námitky týkající se jí tvrzené *nicotnosti napadeného rozhodnutí*, ačkoli tak učinit mohla. Kasační stížnost tak obsahuje skutkové a právní novoty, ke kterým NSS nepřihlíží, resp. jde o námitky nepřijatelné. Stejně tak nebyly uplatněny námitky týkající se *nezákonně předepsaného penále* a dalších vad řízení, konkrétně *opakovaného místního šetření* a zpochybnění pravdivosti a věrohodnosti *úředních záznamů z provedených místních šetření*. Nad rámec těchto nepřijatelných námitek žalovaný uvedl, že podle jeho názoru je napadený rozsudek přezkoumatelný. Daň nebyla ani *prekludována*. Podle žalovaného ze spisové dokumentace plyne, že konec lhůt pro stanovení daně připadal na den 23. 6. 2020 (ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2016 pak na den 21. 6. 2020). Napadené rozhodnutí přitom bylo vydáno dne 10. 6. 2020, tedy před jejich uplynutím. K otázce *použití zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH* poté žalovaný poukázal na body 27 až 34 napadeného rozhodnutí, z nichž plyne, na základě jakých úvah považovaly daňové orgány prohlášení prodávajících jako nevěrohodná. Stěžovatelka následně pochybnosti správce daně nevyvrátila, resp. neprokázala splnění podmínek pro použití zvláštního režimu. Oprávněnost postupu stěžovatelky a naplnění zákonných podmínek dle § 90 zákona o DPH neprokazuje ani její tvrzení, že je vyloučeno, aby předmětná vozidla byla ze strany původních vlastníků prodána podnikatelům – plátcům DPH. Pokud jde konečně o *výslech svědka Petra Knaifela*, ten byl vzhledem ke zjištěným pochybnostem správce daně v daném případě nadbytečný.

III. Právní posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval splněním formálních podmínek kasační stížnosti. Konstatoval, že je v obecné rovině přípustná. Přisvědčil však žalovanému, že některé námitky a skutečnosti uvedené v kasační stížnosti stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem.

[16] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. platí, že [k]asační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Kromě toho podle § 109

s. ř. s. [k]e skutečností, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřiblíží.

[17] Nejvyšší správní soud po seznámení se s obsahem žaloby, repliky a tripliky žalobkyně zjistil, že stěžovatelka v řízení před krajským soudem neuplatnila námitku *nicotnosti* správních rozhodnutí, námitku *prekluze* daně a námitku nezákonně předepsaného *penále*. V řízení před krajským soudem poté netvrdila ani skutečnosti, které mají podle jejího názoru zakládat jí namítanou *nicotnost* rozhodnutí (neprojednání, resp. neseznámení se zprávou o daňové kontrole), vady provedených místních šetření (podrobně popsanych na str. 9 až 11 kasační stížnosti, konkrétně, že místní šetření proběhla bez předchozího upozornění, využití kontrolovaných věcí na jiných místech, neobeznámení přítomné osoby s provozem stěžovatelky či účelové vytvoření zmatečné situace úředními osobami) nebo vady v postupu daňových orgánů (konkrétně nevyhovění požadavku stěžovatelky na opětovné provedení místního šetření).

[18] Pokud jde nicméně o namítanou *nicotnost* správního rozhodnutí a *prekluzi* daně, jedná se o otázky, k nimž správní soudy včetně NSS přihlížejí z úřední povinnosti (srov. § 76 odst. 2, a § 109 odst. 4 s. ř. s.; k *prekluzi* např. nálezy ÚS ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, nebo ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 1417/07; či rozsudky NSS ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008-135, č. 1851/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 16. 4. 2010, č. j. 7 As 11/2010-134, č. 2122/2010 Sb. NSS). Fakt, že tyto námitky stěžovatelka v řízení před krajským soudem nevznesla, tudíž nečiní její kasační námitky nepřijatelné. Otázku *nicotnosti* a *prekluze* daně proto NSS přezkoumal.

[19] Naopak kasační námitka *nezákonnosti předepsaného penále* je nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejde totiž o otázku, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez návrhu a současně ji stěžovatelka mohla před krajským soudem uplatnit.

[20] Stejně tak jsou nepřijatelné námitky týkající se *neprojednání a neseznámení stěžovatelky se zprávou o daňové kontrole*. Předně tyto skutečnosti uplatnila stěžovatelka až v kasační stížnosti, a proto k nim nemůže NSS přihlížet (§ 109 odst. 5 s. ř. s.). Výše vymezená výjimka z koncentrační zásady v případě *nicotnosti* správních rozhodnutí přitom nemůže tento závěr zpochybnit. Ačkoli se stěžovatelka snaží na základě uvedených skutečností dovést právě *nicotnost* rozhodnutí finančního úřadu, materiálně se jedná o námitky *nezákonnosti*. Případné vady v ukončení daňové kontroly (resp. chybějící podklad pro vydání rozhodnutí) by totiž mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí daňových orgánů, nejsou však tak zásadní vadou, jež by způsobila jejich *nicotnost* (k důvodům *nicotnosti* srov. § 105 daňového řádu; mimo kontext daňového řízení poté např. § 77 správního řádu). Ostatně, že jde v takovém případě o zpochybnění *zákonnosti* následně přijatých platebních výměrů, výslovně konstatuje i nálezy ÚS ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, na který stěžovatelka poukazuje (v daném případě byla navíc vada shledána v nepřezkoumatelnosti). Stejně tak judikatura správních soudů považuje pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole za vadu, kterou lze odstranit rovněž v odvolacím řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36); jde tudíž právě o zákonnost, nikoli *nicotnost*. Tyto námitky jsou tak nepřijatelné dle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť je stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ačkoli tak učinit mohla.

pokračování

[21] Stejně tak stěžovatelka před krajským soudem neuplatnila své námitky a odpovídající skutková tvrzení ohledně *požadavku na provedení nového místního šetření*. Těmito otázkami se proto NSS v řízení o kasační stížnosti nemohl zabývat (§ 109 odst. 5 s. ř. s.). Pokud jde poté o *proběhlá místní šetření*, stěžovatelka před krajským soudem poukazovala pouze na nedostatečné vypořádání jejích námitek a nesprávné vyhotovení úředních záznamů z místních šetření namísto protokolů. Nyní až v kasační stížnosti nově předestřená tvrzení ohledně rozličných dalších vad místních šetření (srov. bod [17] tohoto rozsudku) proto rovněž nelze přezkoumat, neboť se jedná o nepřipustné novoty. V otázce stěžovatelkou namítaných vad řízení jsou tak přípustné pouze námitky nepřezkoumatelnosti a rozporného postupu s daňovým řádem z důvodu, že byly na místních šetřeních vyhotoveny úřední záznamy namísto protokolů.

[22] V rozsahu zbylých námitek je kasační stížnost přípustná. Napadený rozsudek proto NSS přezkoumal v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů. Přihlížel při tom k případným vadám, které je povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

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

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou *nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu*. Vlastní přezkum zákonnosti kasační stížnosti napadeného rozsudku je totiž možný pouze v případě, že je takový rozsudek přezkoumatelný.

[25] Z judikatury NSS plyne, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při jejich posuzování, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou (rozsudky NSS ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45). Povinnost řádným a přezkoumatelným způsobem odůvodnit rozhodnutí soudu přitom neznamená, že na každý argument strany musí být v odůvodnění rozhodnutí podrobně reagováno. Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se *smyslem žalobní argumentace*, tedy se stěžejními námitkami, což může v určitých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (např. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[26] Těmito požadavkům napadený rozsudek dostal. Z jeho odůvodnění je patrné, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a jaké důvody jej vedly k dosaženému závěru. Tento závěr platí rovněž pro stěžovatelkou poukazovanou otázku *hodnocení provedených důkazních prostředků*, kterou se krajský soud zabýval v odst. 33. až 46. napadeného rozsudku. Není přitom vadou, že krajský soud blíže neodůvodnil závěr, podle něhož se žalovaný řádně vypořádal s odvolacími námitkami. Právě tento závěr krajského soudu a jeho správnost je totiž možné přezkoumat. Podle názoru NSS se tak krajský soud dostatečně vypořádal se smyslem žalobní argumentace, aby bylo jeho rozsudek možné považovat za přezkoumatelný.

[27] Stěžovatelka dále namítá *nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalovaného*, konkrétně z důvodu, že se žalovaný nevypořádal s námitkami ohledně řádnosti ukončení

daňové kontroly. V řízení před krajským soudem nicméně stěžovatelka namítala nepřezkoumatelnost správních rozhodnutí z důvodu nepodloženosti výpočtu výše doměřené daně. Ukončení daňové kontroly stěžovatelka v řízení před krajským soudem nezpochybňovala. Krajský soud tak v souladu s ustálenou judikaturou nebyl oprávněn zkoumat přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, které stěžovatelka v žalobě uplatnila, tedy právě i z hlediska řádnosti ukončení daňové kontroly (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 9/2009-84; rovněž Zdeněk Kühn, Tomáš Kocourek a kol.: Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, str. 614–615). Proto i NSS nemůže s ohledem na dispoziční a koncentrační zásadu nyní tuto otázku hodnotit. V rozsahu těch žalobních bodů a kasačních námitek, k nimž je námitka nepřezkoumatelnosti přípustná, se přitom NSS ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že napadené rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné.

[28] Nejvyšší správní soud neshledal ani žádnou vadu, jež by měla za následek *nicotnost* napadeného rozhodnutí či jemu předcházejících rozhodnutí finančního úřadu. Dotčená správní rozhodnutí byla vydána k tomu věcně příslušnými daňovými orgány, nejsou zjevně vnitřně rozporná či právně nebo fakticky neuskutečnitelná, ani nebyla vydána na základě jiných *nicotných* rozhodnutí vydaných správcem daně (srov. § 105 daňového řádu). To ostatně ani stěžovatelka netvrdí. Lze připomenut, že ta dovozuje *nicotnost* správních rozhodnutí z jí nově uplatněných skutečností ohledně ukončení a projednání daňové kontroly. K těm však NSS jednak nemůže přihlížet (srov. § 109 odst. 5 s. ř. s.), jednak se vztahují k otázce zákonnosti správních rozhodnutí, nikoli *nicotnosti*, tedy nepřípustné kasační námitce (srov. bod [20] tohoto rozsudku).

[29] Nejvyšší správní soud následně přistoupil k posouzení namítané *prekluze daně*. Ani tuto kasační námitku nicméně neshledal důvodnou. Z obsahu správního spisu NSS zjistil, že daňová kontrola na DPH za předmětná zdaňovací období (s výjimkou zdaňovacího období leden 2016) byla u stěžovatelky *zahájena* dne 23. 6. 2016. Pokud jde o zdaňovací období leden 2016, k zahájení daňové kontroly došlo dne 21. 6. 2017. Těmito okamžiky tak počala běžet lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Konec uvedených lhůt tak připadal na den 23. 6. 2019, resp. v případě zdaňovacího období leden 2016 na den 21. 6. 2020. Stěžovatelce přitom bylo oznámeno rozhodnutí o stanovení daně (doručením do datové schránky jejího zmocněnce) dne 7. 6. 2019. Tímto okamžikem došlo (s výjimkou daně za zdaňovací období leden 2016) podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k *prodloužení prekluzivní lhůty o 12 měsíců*. Konec prekluzivních lhůt tak připadal na den 23. 6. 2020, resp. 21. 6. 2020 ve vztahu k dani za zdaňovací období leden 2016. Napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 10. 6. 2020 a téhož dne nabylo i právní moci, tedy ve lhůtě pro stanovení daně. Nedošlo proto k prekluzi.

[30] Pokud poté stěžovatelka prekluzi daně dovozuje s ohledem na jí předestřené právní a skutkové novoty ohledně nesprávně skončené daňové kontroly, lze opětovně konstatovat, že tyto skutečnosti a námitky měla stěžovatelka vznést v řízení před krajským soudem. Pokud tak neučinila, nelze se těmito námitkami nyní blíže zabývat. Naopak je třeba vycházet z dokumentů obsažených ve správním spise. Jak bylo uvedeno, z nich plyne, že k prekluzi daně nedošlo. Nad rámec uvedeného NSS pouze ve stručnosti odkazuje na rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36, podle něhož případné pochybení

pokračování

správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole je vadou odstranitelnou v odvolacím řízení, jež nevyklučuje prodloužení lhůty ke stanovení daně o 12 měsíců ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, jak k tomu došlo právě i v nyní projednávané věci.

[31] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani věcné kasační námitce týkající se *použití zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH*.

[32] Podle citovaného ustanovení platí, že tento režim může použít obchodník při dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropské unie některou z kategorií osob vyjmenovaných v § 90 odst. 2 písm. a) až e). V takovém případě je základem daně přírážka, stanovená jako rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou tohoto zboží, snižena o daň z přírážky (srov. § 90 odst. 3 zákona o DPH). Jak přitom konstatoval NSS již v rozsudku ze dne 11. 4. 2022, č. j. 7 Afs 452/2019-28: „*Aby mohl daňový subjekt postupovat podle § 90 [zákonu o DPH], musí být schopen v daňovém řízení prokázat či musí v daňovém řízení bezpečně vyplynout z ostatních důkazů, které má správce daně k dispozici, že jeho dodavatele lze podřadit do jedné [ze skupin dle odst. 2 tohoto ustanovení]. Pokud však nelze v daňovém řízení konkrétního dodavatele ztotožnit a nelze bezpečně zjistit, kdo konkrétní vozidlo dodal, nelze zvláštní režim podle tohoto ustanovení uplatnit [podtrženo NSS]“.* Jak navíc upozornil již krajský soud v napadeném rozsudku, citovaný rozsudek reflektuje také klíčový rozsudek Soudního dvora ve věci Kemwater (rozsudek ze dne 9. 12. 2021, C-154/20), jež se týká potřeby umožnit prokázání dodání od skutečného (nikoli formálně deklarovaného) dodavatele.

[33] Krajský soud dospěl v napadeném rozsudku k závěru, že stěžovatelka neprokázala postavení svých dodavatelů jako osob podřaditelných pod některou z kategorií dle § 90 odst. 2 zákona o DPH. Doklady, které předložila (daňové doklady, čestná prohlášení, technické průkazy), totiž nebyly s ohledem na zjištěné okolnosti hodnoceny jako věrohodné. Z žádných dokladů tak neplynulo, že předchozí vlastníci uvedení v technických průkazech prodali vozidla právě deklarovaným dodavatelům; stejně tak nebyly prokázány okolnosti obchodních transakcí s ojetými vozidly. Nedostatek informací přitom nemůže založit dobrou víru stěžovatelky.

[34] Stěžovatelka se v kasační stížnosti omezuje v zásadě na svůj nesouhlas s krajským soudem a přidržení se své dřívější argumentace, aniž by konkrétní důvody vyslovené krajským soudem adresně zpochybňovala a polemizovala s nimi. Podle ustálené judikatury však platí, že to je právě stěžovatelka, kdo je povinna uvést konkrétní argumentaci zpochybňující konkrétní závěry vyslovené v napadeném soudním rozhodnutí (srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, odst. 140, nebo ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 34/2012-64, odst. 21). Kvalita kasačních námitek současně ovlivňuje rozsah přezkumné činnosti a obsah rozsudku kasačního soudu. Pokud tedy krajský soud již určitou námitku vypořádal, aniž by stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla konkrétní a adresné protiargumenty, proč považuje tyto závěry napadeného rozsudku za nesprávné, musí počítat s tím, že taktéž NSS se může pouze v obecné rovině ztotožnit s právním posouzením krajského soudu, aniž by považoval za nezbytné jednotlivé námitky znovu vyvracet (srov. např. rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2023, č. j. 3 As 250/2022-24). Soud totiž není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatelku. Takovým postupem by přestal být

neustranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 78, či rozsudky NSS ze dne 15. 7. 2021, č. j. 1 As 132/2021-30, či ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014 70, srov. též usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 1. 2020, sp. zn. II. ÚS 875/20, či ze dne 14. 9. 2021, sp. zn. I. ÚS 776/21).

[35] Předně nelze přisvědčit kasační námitce, podle níž měl krajský soud označit stěžovatelkou předložené doklady za nevěrohodné „bez dalšího“. Krajský soud naopak v odst. 15. až 21. napadeného rozsudku podrobně uvedl, z jakých konkrétních důvodů k tomuto závěru ve shodě s žalovaným dospěl. Ze stejného důvodu neobstojí ani námitka, podle níž krajský soud neměl vysvětlit, „jaké informace by již za dostatečné byly z jeho strany považovány a proč“. Krajský soud v citovaných pasážích napadeného rozsudku srozumitelně a dostatečně odůvodnil, proč to byla právě stěžovatelka, která měla povinnost prokázat přijetí plnění od dodavatelů spadajících pod kategorie dle § 90 odst. 2 zákona o DPH, a z jakých důvodů tak neučinila. Úvahy, kterých se stěžovatelka po krajským soudem domáhá, by šly nad rámec soudem dovozeného závěru.

[36] Se závěry krajského soudu se přitom NSS nyní ztotožňuje. K věcné kasační argumentaci stěžovatelky ohledně *přijetí dostatečných opatření k ověření a schopnosti prokázání postavení svých dodavatelů*, jakož i *předložení dostatečných dokladů k prokázání nákupu vozidel od osob spadajících pod kategorie dle § 90 odst. 2 zákona o DPH*, proto v podrobnostech odkazuje právě na odst. 15. až 21. napadeného rozsudku, v němž krajský soud již na tyto vznesené námitky jednou podrobně reagoval. Stejně tak NSS odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud upozorňuje především na zjištění a závěry, podle nichž se nepodařilo vůbec ověřit (resp. prokázat) existenci stěžovatelkou deklarovaných dodavatelů sporných vozidel. Z obsahu správního spisu ani argumentace stěžovatelky uplatněné v řízení před soudem přitom neplyne ani žádná indicie o tom, že by skutečný (nikoli formálně deklarovaný) dodavatel sporných vozidel spadal do některé z kategorií osob podle § 90 odst. 2 zákona o DPH (srov. odst. 32. napadeného rozsudku), což ostatně stěžovatelka nyní v řízení o kasační stížnosti ani nezpochybňuje. Stěžovatelka navíc doložila v daňovém řízení doklady, které nejprve neobsahovaly žádnou zmínku o uplatnění zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH, následně předložila totožné daňové doklady s ručně nadepsaným odkazem na § 25 německého zákona o DPH. Tyto a další okolnosti věci (např. formulářové čestné prohlášení v češtině) jsou přitom podle názoru NSS skutečně nestandardní, a proto mohly vyvolat pochybnosti správce daně o věrohodnosti předložených daňových dokladů a čestných prohlášení deklarovaných dodavatelů. Nejvyšší správní soud tak nespatřuje důvod závěr o nevěrohodnosti těchto dokumentů zpochybňovat.

[37] Stejně tak lze přisvědčit krajskému soudu, že z technických průkazů k předmětným vozidlům vyplývá pouze to, kdo byli předchozí vlastníci vozidel, nikoli však již to, že rovněž prodali svá vozidla právě dodavatelům stěžovatelky spadajícím pod kategorie dle § 90 odst. 2 zákona o DPH. Neobstojí tak argumentace stěžovatelky, která oprávněnost použití zvláštního režimu ve smyslu § 90 zákona o DPH dovozuje z toho, že je podle ní „*absolutně vyloučeno, aby předmětná vozidla byla ze strany původních vlastníků zapsaných v technickém průkazu prodána podnikatelům – plátcům DPH, kteří je nekupovali za účelem jejich dalšího prodeje, ale za účelem jejich provozu*“, neboť v takovém případě by „*byli nuceni je zařadit do*

pokračování

svého obchodního majetku a provést v registru vozidel přepis předmětného vozidla na svou osobu, což se v žádném z těchto případů nestalo“. Tyto úvahy o předchozích vlastnících totiž nepovažuje NSS za relevantní. Jak bylo zdůrazněno, klíčovou otázkou je, zda žalobkyně prokázala či neprokázala, že jejím dodavatelem dotčených vozidel byla osoba spadající do některé z kategorií podle § 90 odst. 2 zákona o DPH. Samotné prokázání některého z předchozích vlastníků vozidel tuto okolnost (ani okolnosti předmětných transakcí či vztahující se k případným dalším vlastníkům před stěžovatelčiným dodavatelem) neprokazuje.

[38] Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil stěžovatce, že přijala dostatečná opatření k ověření a za účelem budoucího prokázání postavení svých dodavatelů. Naopak se ztotožnil s krajským soudem a žalovaným, že stěžovatelka daňovým orgánům (a ani v řízení před soudy) nepředložila doklady, které by prokázaly, že dotčená vozidla *skutečně* (a nikoli pouze formálně) zakoupila od osob spadajících pod některou z kategorií dle § 90 odst. 2 zákona o DPH. Nesplnila tudíž svoji povinnost, aby mohla zvláštní režim podle § 90 zákona o DPH uplatnit.

[39] Nejvyšší správní soud konečně posoudil námitky týkající se stěžovatelkou tvrzených *vad daňového řízení*. Tyto vady stěžovatelka vztahuje v první řadě k *provedeným (a k jejímu návrhu naopak neprovedeným) místním šetřením*. Jak bylo nicméně uvedeno v bodě [21] tohoto rozsudku, v této otázce jsou přípustné pouze ty kasační námitky, jež spatřují rozpor s daňovým ve skutečnosti, že o průběhu místních šetření byly vyhotoveny úřední záznamy namísto protokolů.

[40] Již ze znění § 80 odst. 3 daňového řádu je přitom zřejmé, že tato obecně formulovaná kasační námitka nemůže obstát. Citované ustanovení totiž výslovně stanoví, že [o] *průběhu místního šetření sepíše správce daně podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam*. Vyhotovení úředního záznamu o místním šetření tak daňový řád explicitně připouští. Stěžovatelka přitom v kasační stížnosti nijak blíže neodůvodňuje, proč by zrovna v daném případě nemohly být úřední záznamy vyhotoveny. Její nová skutková tvrzení, jimiž poukazuje na rozličné vady při provádění předmětných místních šetření, navíc představují nepřípustné skutkové novoty, ke kterým NSS nemůže přihlížet (srov. odst. 109 odst. 5. s. ř. s.). Argumentaci stěžovatelky, že měly být v řízení použity „nezákonné úřední záznamy“, proto NSS nepřisvědčil.

[41] Stěžovatelka vedle toho spatřuje vadu daňového řízení také v *nevyhovění jejímu důkaznímu návrhu na výslech svědka Petra Knaiřela*, jednatele společnosti Rent & Trade partner s. r. o. Konkrétně nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že odůvodnění neprovedení výslechu tohoto svědka je v napadeném rozhodnutí implicitně obsaženo. Rovněž zpochybňuje správnost samotného závěru o nadbytečnosti tohoto důkazu. Tím měly daňové orgány (a krajský soud) znemožnit stěžovatce prokázat, že pronajatá vozidla byla používána za účelem podnikatelské činnosti stěžovatelky. Proto nemůže obstát ani závěr, že stěžovatelka neunesla v řízení důkazní břemeno.

[42] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že již v minulosti připustil, aby odůvodnění neprovedení navrženého svědeckého výslechu bylo v rozhodnutí správního orgánu obsaženo pouze *implicitně*. Nevypořádání se výslovně s návrhem na výslech svědka není

vadou mající za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí v případě, pokud z celkového kontextu odůvodnění dotčeného rozhodnutí dostatečným způsobem plyne, proč nebyl tento svědek vyslechnut. Půjde typicky o případy, kdy by výslech svědka byl nadbytečný z důvodu, že skutkový stav věci považoval správní orgán již za dostatečně prokázaný (srov. např. rozsudky NSS ze dne 23. 9. 2021, č. j. 4 As 63/2021-45, či ze dne 22. 4. 2020, č. j. 4 As 451/2019-39).

[43] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že závěr krajského soudu, podle něhož o právě o takový případ implicitního odůvodnění se jednalo i v projednávané věci, není ničím podložen. Krajský soud naopak v odst. 36. a 37. napadeného rozsudku uvedl konkrétní důvody, z jakých dospěl k závěru, že by byl výslech navrženého svědka Petra Knaifela v kontextu odůvodnění napadeného rozhodnutí nadbytečný. Ostatně, ze stejného důvodu rovněž sám krajský soud odmítl tohoto svědka vyslechnout (srov. odst. 37. napadeného rozsudku).

[44] S tímto závěrem se NSS nyní ztotožnil. Z obsahu soudního spisu NSS zjistil, že stěžovatelka před krajským soudem namítala, že výslech svědka Petra Knaifela navrhovala „*k prokázání faktické realizace pronájmu*“. Tato otázka nicméně nebyla v daňovém řízení sporná. Pochybnosti správce daně vyvstaly ohledně otázky použití daných vozidel k ekonomické činnosti stěžovatelky jakožto předpokladu pro přiznání nároku na odpočet daně. Povinnost prokázat tuto okolnost přitom tížila stěžovatelku, jež tak mohla učinit za pomoci celé řady rozličných důkazů. Tak však stěžovatelka k výzvě správce daně neučinila a nedoložila žádné relevantní doklady (srov. body 68 až 74 napadeného rozhodnutí žalovaného).

[45] Za této situace NSS uniká, proč by klíčovým důkazem k prokázání uvedené skutečnosti měl být právě výslech jednatele zcela odlišné společnosti (pronajímatele dotčených vozidel). Z obecného hlediska se totiž nabízí nespočet jiných a nesporně vhodnějších a adresnějších důkazů, prostřednictvím kterých lze užívání pronajatých vozidel k vlastní ekonomické činnosti prokázat (namátkově lze poukázat například na výslech řidičů či jiných zaměstnanců, záznamy o údržbě, fotografie, knihy jízd aj.), které stěžovatelka mohla doložit. Pokud tak však v dostatečné míře neučinila, bylo podle názoru NSS možné s ohledem na její tvrzení předpokládat, že navržený svědek (jednatel společnosti, která pronajímala dotčená vozidla stěžovatelce) danou okolnost ze své pozice skutečně nemohl v dostatečné míře osvědčit. Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí opak, tedy že navržený svědek měl dané informace o využití pronajatých vozidel stěžovatelkou, měla to podle názoru NSS konkrétně uvést již v řízení před daňovými orgány a krajským soudem. Nejvyšší správní soud nicméně zjistil, že stěžovatelka před krajským soudem ve své replice na vysvětlení žalovaného pouze specifikovala, že dotčený svědek mohl vypovídat o tom, „*zda vozidla splňují technické a další požadavky*“ za účelem převozu ojetých vozidel ze zahraničí. Tyto okolnosti však rovněž nijak přímo neprokazují použití dotčených vozidel v rámci *ekonomické činnosti* stěžovatelky. Vyjádření stěžovatelky v triplice jsou poté pouze spekulativní, podle nichž „*není vůbec vyloučeno, aby pronajímatel věděl o způsobu využití předmětu pronájmu nájemcem*“ a že „*lze rozumně předpokládat, že pronajímatel se o využití předmětu pronájmu dopředu zajímá*“.

pokračování

[46] Nejvyšší správní soud proto přisvědčil vysvětlení žalovaného a závěru krajského soudu, že výslech Petra Knaifela byl nadbytečný. Ačkoli žalovaný výslovně neodůvodnil, proč tento důkaz neprovedl, důvody, které jej k tomu vedly, jsou v napadeném rozhodnutí implicitně obsaženy a jsou z kontextu rozhodnutí seznatelné. Stěžovatelce tudíž nelze přisvědčit, že by jí daňové orgány a krajský soud znemožnily prokázat užívání pronajatých vozidel pro účely vlastní ekonomické činnosti. Nejvyšší správní soud je naopak názoru, že jí k tomuto účelu byla poskytnuta široká možnost. Kasační námitky stěžovatelky proto nejsou důvodné.

IV. Závěr a náklady řízení

[47] Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl (výrok I. tohoto rozsudku).

[48] O náhradě nákladů řízení NSS rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení neměla úspěch. Nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Žádný z účastníků proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II. tohoto rozsudku).

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

V Brně dne 20. května 2024

Mgr. Michal Bobek
předseda senátu