



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **VDK trading s.r.o.**, se sídlem Lestkov 83, Radostná pod Kozákovem, zastoupená Mgr. Jiřím Douskem, advokátem se sídlem 8. března 21/13, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 15. 12. 2022, č. j. 59 Af 16/2022 - 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. Vymezení věci**

[1] Dne 23.7.2018 zahájil Finanční úřad pro Liberecký kraj, Územní pracoviště v Turnově (dále jen „správce daně“) u žalobkyně daňovou kontrolu. Následně ji vyzval k prokázání, že do základu daně za zdaňovací období roku 2017 oprávněně zahrnula náklady, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Konkrétně mu vznikly vážné a důvodné pochyby, zda skutečně došlo k vynaložení nákladů a k faktickému uskutečnění plnění, a to:

- (A) služeb spojených s manipulací se zbožím (krabice s botami) vč. skládání, nakládání, kontroly, etiketování a balení, a to od dodavatele NordPROFI CZ s.r.o., (dále jen „NordPROFI“), které žalobkyně na základě faktur č. 170100020 ve výši 1 249 045 Kč a č. 170100021 ve výši 1 299 620 Kč zaúčtovala do daňově uznatelných nákladů (dále jen „plnění A“);
- (B) zhotovení 5 000 ks kovových reklamních předmětů (klíčenek) od dodavatele Routa soliter granat spol. s r.o., (dále jen „Routa“), které žalobkyně na základě faktury č. 2016196 ze dne 31. 12. 2016 zaúčtovala do daňově uznatelných nákladů ve výši 480 000 Kč (dále jen „plnění B“);
- (C) zhotovení 5 500 ks kovových reklamních předmětů (klíčenek) od dodavatele Routa, které žalobkyně na základě faktury č. 2017148 ze dne 20. 10. 2017 zaúčtovala do daňově uznatelných nákladů ve výši 495 000 Kč (dále jen „plnění C“).

[2] První výzvou k prokázání skutečností ze dne 30. 10. 2018 správce daně vyzval žalobkyni k prokázání faktického uskutečnění plnění A a C. Žalobkyně na ni reagovala vyjádřením ze dne 14. 12. 2018 a návrhy výsledků svědků Petra Bursy (jednatele společnosti NordPROFI), Jiřího Zakouřila (jednatele společnosti Routa), Davida Knoblocha, Veroniky Knoblochové (jednatelek žalobkyně) a M. K. (matky jednatele žalobkyně a bývalé zaměstnankyně žalobkyně). Správce daně tyto výsledky provedl a zjistil, že mezi žalobkyní a společností Routa existovala další obchodní spolupráce týkající se plnění B. Proto druhou výzvou k prokázání skutečností ze dne 18. 12. 2019 vyzval žalobkyni k prokázání faktického uskutečnění plnění B. Žalobkyně se k výzvě vyjádřila sdělením ze dne 5. 2. 2020 a navrhla opětovný výslech svědka Zakouřila, který byl proveden. Správce daně doručil žalobkyni dne 9. 6. 2021 Oznámení o ukončení daňové kontroly pod č. j. 926792/21/2609-60563-508269, a Zprávu o daňové kontrole pod č. j. 924129/21/2609-60563-508269 (dále jen „zpráva“). Na základě výsledku daňové kontroly správce daně rozhodl dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 6. 2021, č. j. 965153/21/2609-50522-604007, tak, že žalobkyni podle § 147 ve spojení s § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřil daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2017 a zároveň jí za stejné období vyměřil penále.

[3] Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 9. 3. 2022, č. j. 7250/22/5200-11434-713159, podle 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl odvolání žalobkyně proti nadepsanému dodatečnému platebnímu výměru a dané rozhodnutí správce daně potvrdil.

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci (dále jen „krajský soud“). V ní namítala, že daňové orgány provedly na několika místech nesprávné hodnocení skutkových okolností, na základě čehož chybně dospěly k závěru, že byla prokázána existence skutečností, které vyvracejí věrohodnost důkazů předložených žalobkyní ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Stejně tak nesouhlasila s názorem, že by neunesla důkazní břemeno týkající se faktického uskutečnění deklarovaných plnění.

[5] Krajský soud žalobu napadeným rozsudkem zamítl. V jeho odůvodnění zohlednil ustálenou judikaturu týkající se rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení dle § 92 daňového řádu. Dospěl přitom v souladu s daňovými

pokračování

orgány k závěru, že správce daně prokázal, že ve vztahu k uvedeným plněním existují vážné a důvodné pochyby o souladu účetnictví se skutečným stavem. Tím přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Ta však již podmínkám zákona nevyhověla a nedoložila pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[7] Stěžovatelka v první řadě krajskému soudu vytýká, že v odst. 45 napadeného rozsudku uvedl, že *„[d]ne 5. 9. 2019 jednatel žalobce podal další písemné vyjádření [...]. Konstatoval bez dalšího upřesnění, že na účet dodavatele [NordPROFI] bylo hrazeno více částek.“* Stěžovatelka má za to, že jde o nepřesnou interpretaci skutkových okolností, neboť na účet společnosti NordPROFI bylo hrazeno bankovním převodem více částek, které stěžovatelka konkretizovala již ve svém vyjádření ze dne 14. 12. 2018. V něm uvedla, že *„[č]ástka 340.000,- Kč byla uhrazena ve třech bezhotovostních platbách, a to takto: 26. 5. 2017 – 30.000,- Kč; 26. 5. 2017 – 280.000,- Kč; 8. 6. 2017 – 30.000,- Kč.“* S ohledem na to není pravda, že by hrazené částky byly uvedeny „bez dalšího upřesnění“.

[8] Stěžovatelka v řízení před krajským soudem namítala, že není jasné, co má zakládat takové vážné pochybnosti, jimiž by správce daně vyvrátil věrohodnost jí předložených účetních dokladů. Podle krajského soudu však tuto námitku uplatnila až v replice, proto se jednalo o námitku opožděnou, uplatněnou v rozporu s § 72 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s. Stěžovatelka má za to, že námitka opožděná není. Poukazuje na to, že žalovaný ve svém rozhodnutí do odst. 56 rekapituluje postup správce daně a v odst. 57 uvádí, že souhlasí se závěrem správce daně, podle něhož stěžovatelka neodstranila jeho pochybnosti. Podle jejího názoru, hodlala-li směřovat námitky proti hodnocení důkazních prostředků žalovaným, *„musela tak učinit způsobem, kdy odkázala na nesprávnost hodnocení, se kterým se žalovaný ztotožnil“*. Stěžovatelka v žalobě uvedla, že hodnocení důkazních prostředků žalovaným je nedůvodné, tendenční a účelové. Její argumentaci uvedenou v odst. 48 napadeného rozsudku nelze pokládat za opožděné rozšíření žalobních bodů, neboť ty byly uvedeny již v žalobě. Formulace použitá v replice pouze zdůrazňovala reálné dopady již dříve namítaného nesprávného hodnocení důkazních prostředků. Stěžovatelka má navíc za to, že žalovaný ve vyjádření k žalobě přestřel nové argumenty, proti nimž musí mít možnost se bránit.

[9] Další námitka směřuje proti obsahu odst. 49 napadeného rozsudku v němž krajský soud upozornil, že jednou z pochybností správce daně byla nestandardní kombinace forem úhrad za služby poskytnuté společností NordPROFI. Část byla placena hotově v několika splátkách (osmkrát částka 250 000 Kč, jedenkrát částka 158 345 Kč a jedenkrát částka 49 541 Kč) a část odpovídající DPH na předmětných fakturách byla hrazena bezhotovostním převodem. Krajský soud zdůraznil, že pochyby vzbuzuje i zjištění správce daně, že hotovostním platbám předcházela vklad (půjčka) společníka do pokladny, neboť stěžovatelka nedisponovala takovou výší hotovosti, aby mohla faktury v hotovosti hradit. Stěžovatelka namítá, že na kombinaci hotovostní a bezhotovostní úhrady za účelem splnění peněžitého závazku není nic neobvyklého, její účetnictví nemůže být z tohoto

důvodu nevěrohodné a závěr krajského soudu není přezkoumatelný. Soud totiž nevysvětlil, s jakými standardy má být její postup v rozporu. Totéž platí o půjčce do pokladny před provedením hotovostních plateb.

[10] V řízení před daňovými orgány byla rovněž sporná otázka umístění garáže, v níž měla společnost NordPROFI manipulovat s předmětným zbožím. Svědek Bursa ve výpovědi tvrdil, že odvázel zboží dodávkou od stěžovatelky do garáže, v níž provedl jednotlivé úkony, které byly předmětem plnění, a zboží opět přivezl nazpět. Správce daně však neosvědčil svědeckou výpověď jako důkazní prostředek vyvracející jeho pochybnosti, neboť svědek nepravdivě uvedl, že se zmíněná garáž nachází na rohu ulic Vodní a Liberecká v Jablonci nad Nisou, přičemž tyto ulice spolu nesousedí. V odvolacím řízení stěžovatelka již přesně garáž lokalizovala. Žalovaný ve svém rozhodnutí následně uvedl, že samotnou existenci garáže nezpochybňuje, ta nicméně nemůže bez dalších důkazních prostředků faktické poskytnutí služby potvrdit. Krajský soud k tomu poznamenal, že s ohledem na postoj žalovaného, který korigoval názor správce daně, se není třeba věnovat námitkám týkajícím se postupu správce daně při ověřování umístění garáže. Stěžovatelka má za to, že ani krajský soud se v ulicích a křižovatkách správně neorientoval, neboť se jedna z uvedených garáží, v níž se potenciálně plnění mohlo uskutečnit, nachází jinde, než kam ji krajský soud umístil.

[11] Krajský soud dále v odst. 52 napadeného rozsudku uvedl, že správce daně pojal důvodné a vážné pochybnosti mj. z toho důvodu, že žádný ze zapsaných oborů činností společnosti NordPROFI neodpovídal provádění manipulačních služeb a že v sídle dané společnosti nic provádění těchto služeb nenasvědčovalo. Správce daně zjistil, že společnost sídlo neužívala z důvodu nehrazení nájemného od 4. čtvrtletí 2016. Stěžovatelka má za to, že pokud žalovaný ze skutečnosti týkající se neplacení nájemného usuzuje, že sídlo společnost neužívala, je jeho závěr spekulativní a nelogický. Dále uvádí, že společnost NordPROFI disponovala oprávněním k provozování nákladní dopravy, která nepochybně určitou manipulaci s přepravovaným nákladem zahrnuje. Tyto skutečnosti však stěžovatelka nemá povinnost prokazovat a z absence vhodného oprávnění dodavatele nelze pro stěžovatelku cokoliv negativního dovozovat.

[12] Stěžovatelka směřuje svou další námitku proti obsahu odst. 54 napadeného rozsudku, v němž se krajský soud zabýval otázkou, kolik bylo možné do dodávky společnosti NordPROFI naložit palet, na nichž byly naskládány obalové krabice s botami. Krajský soud aproboval závěr správce daně, podle něhož s ohledem na rozměry krabic, palet a nákladového prostoru dodávky lze při přepravě na paletu nejefektivněji vyskládat nejvýše pět vrstev po šesti krabicích v jedné vrstvě. V takovém případě by bylo na paletách o rozměrech 120 x 80 cm umístěno zboží tak, že by ve výsledku přesahovalo rozměry palety (135 x 90 cm). Za takové situace lze dodávkou, kterou používala společnost NordPROFI, přepravit najednou maximálně čtyři palety. Správce daně správně vycházel z uvedených rozměrů, neboť podle vyjádření stěžovatelky ze dne 14. 12. 2018 bylo zboží s tímto přesahem i s tímto počtem vrstev skladováno. Z vyjádření zároveň neplynulo, že by se krabice musely do dodávky ručně přeskládat, aby do ní bylo možné umístit šest palet. Takovou činnost hodnotil krajský soud jako nepravděpodobnou. Dále poukázal i na nekonzistentnost výpovědi o množství krabic, které lze na paletu umístit. Stěžovatelka zpočátku uváděla, že na paletu lze naskládat 23 až 36 kartonů. Závěry správce daně nelze

pokračování

zpochybnit tvrzením, že do dodávky lze naskládat šest palet, aniž by byl zohledněn přesah zboží. Stejně tak krajský soud upozornil, že podle vyjádření stěžovatelky lze do jedné krabice umístit 12 až 20 párů bot. Správce daně opět správně nepočítal s tím, že bude krabice vždy obsahovat maximální počet bot. Nelze tak vycházet z maximálních výpočtů stěžovatelky, podle nichž je možné daným způsobem do dávky najednou umístit 3 400 párů bot. Krajský soud poukázal i na to, že jednatel stěžovatelky při ústním jednání dne 5. 9. 2019 tvrdil, že se do jednoho kartonu vejde dokonce jen šest až devět párů bot standartních rozměrů. Krajský soud nakonec aproboval závěr daňových orgánů, podle nichž se výpověď svědka Bursy týkající se přepravy zboží, jeví jako nepravdivá, neboť se neshoduje s výpočty, které daňové orgány provedly.

[13] Stěžovatelka uvedenému závěru vytýká, že její jednatel ve výpovědi uvedl, že se zboží na palety skládalo v různých počtech, a to od 23 do 36 kartonů na paletě. Způsob narovnání zboží měl logicky vliv na přesah zboží na paletě. Úvaha zahrnující trvalý přesah 135 x 90 cm je proto nesprávná. Zároveň ve vyjádření stěžovatelky ze dne 14. 12. 2018 není uvedeno skladování v pěti, nýbrž v sedmi vrstvách. Není tak správný ani názor, že s jednotlivými krabicemi nebylo při skládání do dodávky manipulováno. Dále má za to, že úvahy soudu týkající se nekonzistentnosti vyjádření ohledně počtu krabic na paletě a počtu bot v krabici nejsou důvodné, neboť nemají oporu ve spise. Stěžovatelka upozorňuje, že předložila nákresy, z nichž je zřejmé, že do dodávky lze na jednu paletu vyskládat až 36 krabic. Nelze tak souhlasit s tím, že by ve vyjádření svědka Bursy existovaly rozpory.

[14] Další námitka se týká obsahu dodacích listů, které sloužily ke kontrole zboží v průběhu provádění služeb společností NordPROFI. Na jejich základě stěžovatelka mohla ověřit, že zboží, které svědek Bursa odvezl, rovněž zase přivezl zpět. Tyto dodací listy však podle žalovaného neobsahovaly informace o druhu zboží, svědek Bursa proto nemohl vědět, jaký druh zboží odváží a na jakou zakázku bude lepit etikety. Podle krajského soudu obsahovaly dodací listy pouze množství přebíraného zboží a datum převzetí. Svědek Bursa na jednu stranu vypověděl, že postupoval na základě domluvy se stěžovatelkou, že se nakládaly příslušné druhy zboží a že se se stěžovatelkou dohodl, jaká etiketa bude na tom kterém druhu zboží, na druhou stranu však uvedl, že to, jaký druh zboží odváží, věděl podle předávacího protokolu. Postupoval tak podle ústních i písemných pokynů. Dodací listy však informace o druhu zboží neobsahovaly a jiné předávací protokoly neexistovaly. Svědek tak nemohl vědět, jaké druhy zboží odváží, a na jakou zakázku tedy bude podle dohody lepit dané etikety. Stěžovatelka v námitce opakuje, že svědek Bursa dostával informace ústně a že „podle předávacího protokolu (evidentně dle dodacího listu) věděl, co odváží, jaký druh zboží.“ Podle stěžovatelky byly dále „jednotlivé palety [...] označeny. Toto značení skutečně umožňovalo identifikovat ‚druhy‘ zboží (v členění podle palet) [...]“

[15] Krajský soud v odst. 59 napadeného rozsudku k otázce výsledku výslechu svědkyně M. K. uvedl, že správce daně důkaznímu návrhu vyhověl a svědkyni vyslechl. Dospěl však k závěru, že ačkoliv svědkyně shodně se stěžovatelkou popsala obchodní transakci, přesto poskytnutí služeb neosvědčila. S ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 310/2019 - 49, lze totiž dovodit, že svědkyně má obdobný zájem jako stěžovatelka. Jelikož další důkazní prostředky neodstranily pochybnosti správce

daně, nelze tuto výpověď rodinného příslušníka jednatele stěžovatelky stojící o samotě považovat za důkaz, který by měl potenciál odstranit pochybnosti správce daně o faktickém poskytnutí služeb. Krajský soud se s tímto závěrem ztotožnil a poznamenal, že stěžovatelka učinila unesení důkazního břemene závislým na svědeckých výpovědích. Tím se vystavila riziku, že tyto svědecké výpovědi nebudou dostatečně detailní a beze zbytku prokazující její tvrzení, resp. že pro poměr svědků ke stěžovatelce nebude jejich důkazní hodnota stačit k vyvrácení vážných a důvodných pochybností. Stěžovatelka k tomu namítá, že se krajský soud nijak nevypořádal se skutečnostmi namítanými v žalobě, zejm. s nepřiléhavostí citované judikatury na případ, a to pro zcela odlišnou skutkovou situaci.

[16] Stěžovatelka má za to, že správce daně založil své vážné a důvodné pochybnosti pouze na tom, že společnost NordPROFI sice přiznala, ale neuhradila daň z předmětných faktur, dále, že se nelze se společností zkontaktovat a že stěžovatelka kombinovala formy úhrad za služby společnosti NordPROFI. Stěžovatelka uvádí, že tyto důvody nemohou vyvolat na straně správce daně důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění. Nelze proto tvrdit, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno.

[17] Ve vztahu k plnění C od společnosti Routa stěžovatelka nesouhlasí s názorem krajského soudu, který aproboval postup správce daně týkající se vyjádření odběratele zboží zhotoveného společností Routa. Stěžovatelka měla zboží (reklamní klíčenky) vkládat do balení bot, které následně zasílala polskému odběrateli DREAMEX Sp. Z o.o. (dále jen „polský odběratel“). Správce daně však v rámci mezinárodní výměny informací od polského odběratele zjistil, že zakoupené krabice s botami nikdy reklamní předměty neobsahovaly. Stěžovatelka namítá, že krajský soud neobjasnil, proč informace z tohoto tvrzení jiného subjektu upřednostňuje před jinými důkazy. Dále uvádí, že hodnocení důkazního prostředku je tendenční, fakticky jde o „korespondenční výslech“, přičemž stěžovatelce nebylo umožněno klást svědkovi otázky. Tento důkaz byl podle ní získán v rozporu se zákonem a neměl být v řízení vůbec použit. Rovněž má za to, že zboží bylo dodáváno do logistického skladu, nikoli odběrateli – ten tak neměl zboží vůbec u sebe, aby o něm mohl svědecky vypovídat.

[18] Krajský soud se dále věnoval návrhu stěžovatelky provést důkaz výslechem Dušana Veverky, jednatele společnosti outdoorweb.sk s.r.o., jíž bylo určeno zboží, které bylo předmětem plnění B. Krajský soud upozornil, že správce daně důkaz neprovedl, neboť na základě žádosti o poskytnutí informací od slovenského odběratele zjistil, že stěžovatelka mu sice fakturovala zboží, to však bylo v rámci třístranného obchodu přepravováno od stěžovatelky přímo do Francie a Polska dalším společností. Zboží dokonce nikdy nevstoupilo na území Slovenské republiky. Za takové situace nemohl jednatel slovenského odběratele dodání zboží s vloženými reklamními předměty potvrdit, neboť bylo zcela mimo jeho sféru vlivu. S tímto postupem se krajský soud bezesbytku ztotožnil. Stěžovatelka k němu však namítá, že jednatel slovenského odběratele měl být vyslechnut, neboť mohl podat svědectví o tom, zda se na doplnění dodávaného zboží o reklamní předměty se stěžovatelkou dohodl, která dodávka toto měla obsahovat a kdy mělo k dodání dojít. K tomu poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 20/2019 - 46, odst. [26] a [27].

pokračování

[19] V odst. 67 napadeného rozsudku se krajský soud zabýval hodnocením výpovědi svědka Zakouřila, který byl poprvé vyslechnut dne 30. 1. 2019, a to k okolnostem plnění C. V této výpovědi uvedl, že plnění na základě faktury ze dne 20. 10. 2017 bylo první spoluprací stěžovatelky a společnosti Routa. Stěžovatelka však následně předložila k prokázání dalších výdajů na reklamní předměty zhotovené a dodané společností Routa druhou fakturu ze dne 31. 12. 2016. K tomuto plnění vyslechl správce daně svědka Zakouřila dne 4. 8. 2020. Následně uvedl, že výpověď svědka neosvědčil jako důkaz prokazující tvrzení stěžovatelky, neboť je z důvodu podstatného rozporu týkajícího se počátku spolupráce stěžovatelky a společnosti Routa nevěrohodná. Tomuto závěru přisvědčil i krajský soud. K tomu přistupují pouze obecná tvrzení svědka Zakouřila – ten neuvedl, kdo konkrétně se na velké zakázce trvající tři až čtyři měsíce podílel, neexistují další doklady dokumentující proces výroby, ani spotřebu materiálu. Stěžovatelka má za to, že jí není jasné, proč by měl svědek uvádět cokoli k místu, kde se zboží vyrábělo, neboť se jej na to nikdo neptal. Pokud jde o osoby, které se na zakázce podílely, svědek vypověděl, že to byli zaměstnanci, přičemž nikdo se na jakékoli doplnění informace nedotazoval. Otázka nepřesného sdělení týkajícího se navázání spolupráce stěžovatelky a společnosti Routa je nevýznamná, a to i s ohledem na čas, který uplynul mezi fakticky první spoluprací a okamžikem svědecké výpovědi. Stěžovatelka k tomu opět odkazuje na rozsudek zdejšího soudu č. j. 2 Afs 20/2019 - 46, odst. [32] a [35]. Podle jejího názoru je nutné hodnotit informace, na které si svědek vzpomněl, nikoli to, na co si nevzpomněl či o čem vypovídat nedokázal. Stěžovatelka dále opakuje, že není její povinností prokazovat skutečnosti, na kterých se nepodílela. Krajský soud jí neprokázání těchto skutečností nemůže klást k tíži.

[20] Nakonec stěžovatelka namítá, že žalovaný nesprávně vyhodnotil výpověď svědkyně M. K. i ve vztahu k plnění od společnosti Routa, neboť k ní nepřihlédl z týchž chybných důvodů, jako ve vztahu k plnění od společnosti NordPROFI.

[21] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu, podle nichž stěžovatelka neunesla důkazní břemeno týkající se prokázání faktického uskutečnění předmětných plnění a oprávněnosti zahrnutí nákladů na ně do základu daně z příjmů. Závěrem navrhl, aby zdejší soud kasační stížnost zamítl.

[22] Stěžovatelka uplatnila k vyjádření žalovaného repliku. Namítá v ní, že správce daně ve výzvách ze dne 30. 10. 2018 a 18. 12. 2019 nspecifikoval žádné konkrétní pochybnosti. Proto má za to, že své důkazní břemeno unesla.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatelka v kasační stížnosti nejprve obsáhle rekapituluje procesní historii případu včetně svých doposud uplatněných námitek. Tato část přitom téměř doslova odpovídá jejím předchozím podáním ve věci, tj. žalobě a replice uplatněné k vyjádření žalovaného v řízení před krajským soudem. Zdejší soud pro úplnost zdůrazňuje, že tato část kasační stížnosti nijak nereaguje na argumentaci krajského soudu a neobsahuje důvody podle § 103 s. ř. s. 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 zákonitost. Jelikož tato část kasační stížnosti pouze opakuje žalobní námítky, aniž by byly vztaženy k napadenému rozsudku, není způsobilá k věcnému projednání a je v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 6. 2023, č. j. 3 Afs 231/2022 - 46, odst. [16]).

[26] Dále je namístě zdůraznit, že rozsah reakce soudu na konkrétní námítky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Stejně tak smyslem soudního přezkumu není znovu podrobně opakovat argumentaci, která již zazněla v předchozích fázích řízení (srov. např. rozsudky NSS ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5 Afs 209/2017 - 44, odst. [26], či ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 As 168/2018 - 25, odst. [14]). Při odůvodnění zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námítky účastníka řízení (rozsudek ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, se lze spokojit i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09) či judikatura zdejšího soudu (např. rozsudek ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, jakým je kasační stížnost stěžovatelky, která v zásadě ulpívá na detailech a formálních námitkách, jež nemohou mít vliv na závěr soudu o důvodnosti návrhu; opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům spojeným s porušením zásady efektivity a hospodárnosti řízení (srov. rozsudek ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 8/2019 - 56, nebo ze dne 4. 8. 2023, č. j. 10 Afs 12/2021 - 75, odst. [50]).

### *III. a) K nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku*

[27] Nejvyšší správní soud se v rámci vypořádání kasačních námitek nejprve zaměří na namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Platí totiž, že v případě existence vad stanovených v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. již zpravidla není dán prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné napadený rozsudek bez dalšího zrušit.

[28] Z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za prokázaný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za (ne)správné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za (ne)důvodnou (srov. například nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97,



pokračování

a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76). Rozhodnutí, které je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, obsahuje takové vady skutkových zjištění, které utvářejí rozhodovací důvody, typicky tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je dále takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (srov. např. rozsudky NSS ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58), resp. pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč žalobní námítka účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (srov. např. rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS).

[29] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů spočívající v tom, že krajský soud nevysvětlil, proč je podle něj kombinace forem úhrad neobvyklá a „*s jakými standardy má být toto v rozporu*“. S výše uvedené judikatury vyplývá, že vada nepřezkoumatelnosti nespočívá v nedostatečném odůvodnění právního posouzení, které stěžovatelka krajskému soudu vytýká. Uvedená námítka není důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d), nýbrž podle písm. a). Nejvyšší správní soud jí proto vypořádá v následující části rozsudku. Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný.

### III. b) K námitkám týkajícím se plnění A

[30] Nejvyšší správní soud předesílá, že správce daně založil své vážné a důvodné pochybnosti týkající se prokázání faktického uskutečnění plnění A na množství důvodů, které uvedl ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 30. 10. 2018 na str. 6 až 14. Tyto pochybnosti uvedl i ve zprávě na str. 14 až 21. Konkrétně dané pochybnosti předestřel také žalovaný v odst. 87 svého rozhodnutí, jakož i krajský soud v odst. 52 napadeného rozsudku. Pokud jde o pochybnosti ohledně faktického uskutečnění plnění B a C, správce daně je stěžovatelce sdělil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 30. 10. 2018 na str. 14 a 15 a ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 18. 12. 2019 na str. 2 až 4, i ve zprávě na str. 21 až 22 a 56 až 58. Krajský soud tyto pochybnosti uvedl i v odst. 64 napadeného rozhodnutí. Nelze tak přisvědčit názoru stěžovatelky, že správce daně pochybnosti ve výzvách nespécifikoval. Ani námítka, podle níž daňové orgány založily své vážné a důvodné pochybnosti pouze na několika dílčích skutečnostech, není důvodná, neboť relevantních okolností vzbuzujících pochybnosti daňové orgány uvedly více. Zdejší soud v tomto ohledu odkazuje na obsah uvedených výzev, rozhodnutí a napadeného rozsudku.

[31] Stěžovatelka krajskému soudu dále vytýkala použití fakticky nesprávné formulace hrazení peněžitých částek „*bez dalšího upřesnění*“. Nejvyšší správní soud podotýká, že krajský soud v odst. 45 napadeného rozsudku, na nějž stěžovatelka odkazuje, rekapituluje obsah ústního jednání ze dne 5. 9. 2019. Skutečnost, že stěžovatelka uvedené

platby konkretizovala ve svém podání ze dne 5. 9. 2018, fakticky nic nemění na tom, že při daném ústním jednání tato informace nezazněla. Námitka však není relevantní především proto, že formulace krajského soudu není pro posouzení věci zásadní, neboť se nijak nepromítla do jeho právního hodnocení. Ačkoli by formulace krajského soudu mohla být komplexnější, nejde o vadu řízení.

[32] Dále má stěžovatelka za to, že její argumentace předestřená v replice uplatněné k vyjádření žalovaného v řízení před krajským soudem není opožděná, neboť je její postup navázán na strukturu odůvodnění rozhodnutí žalovaného a v replice pouze zdůrazňovala reálné dopady nesprávného postupu daňových orgánů. Rovněž by měla mít možnost bránit se proti novým argumentům, které žalovaný předestřel až ve vyjádření k žalobě. Nejvyšší správní soud k tomu podotýká, že není podstatné, jak je rozhodnutí žalovaného strukturováno. Pokud žalovaný nejprve předestřel závěry správce daně, a následně se s nimi ztotožnil, stěžovatelka se mohla vymezit i proti původním názorům správce daně uvedeným v rozhodnutí žalovaného. To ostatně v žalobě učinila – napadla např. argumentaci týkající se existence a funkce dodacích listů. Z tohoto pohledu tak neměla důvod, aby předmětné žalobní body neuplatnila již v žalobě.

[33] Stěžovatelce nelze dát za pravdu, že by formulace v replice jen zdůrazňovala dopady nesprávného postupu daňových orgánů. Jak uvedl krajský soud v odst. 48 napadeného rozsudku, stěžovatelka v replice namítala, že není jasné, co má zakládat takové vážné pochybnosti, jimiž by správce daně vyvrátil věrohodnost jí předložených účetních dokladů. Žádná námitka uvedená v žalobě však netvrdí, že by žalovaný nedostatečně prokázal své vážné a důvodné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, jež by se týkaly nekontaktnosti společnosti NordPROFI, obecné formulace smlouvy o spolupráci a absence úpravy odpovědnosti za vady. Stejně tak se stěžovatelka nesprávně domnívá, že musela mít možnost reagovat na argumentaci žalovaného, kterou uvedl až ve vyjádření k žalobě. Žaloba v řízení podle § 65 odst. 1 a násl. s. ř. s. směřuje proti rozhodnutí, nikoli proti obsahu vyjádření k žalobě, které není pro posouzení její důvodnosti esenciální i proto, že „nedostatky odůvodnění rozhodnutí nelze zhojit ve vyjádření k žalobě či ke kasační stížnosti,“ (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 6. 2021, č. j. 8 Ads 231/2019 - 28, odst. [19]). Stěžovatelka může svou repliku formulovat, jak uzná za vhodné, avšak žalobní body je povinna koncentrovat v souladu s pravidly soudního řízení správního, jak také uvedl krajský soud.

[34] Podle stěžovatelky dále není na kombinaci hotovostní a bezhotovostní úhrady nic neobvyklého. Taková skutečnost nemůže vzbuzovat pochybnosti o jejím účetnictví. Krajský soud rovněž nezdůvodnil, „s jakými standardy má být toto v rozporu“. Stejně tak nemohou správci daně plynout důvodné pochybnosti ze skutečnosti, že hotovostním platbám předcházela vklad (půjčka) společníka do pokladny stěžovatelky.

[35] Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje např. na rozsudek Městského soudu v Praze, ze dne 30. 5. 2023, č. j. 6 Af 13/2021 - 49, odst. [70], podle něhož „žalobce namítal, že je jenom otázkou domluvy dvou subjektů, jak si bradí svoje závazky, zda hotovostně či bezhotovostně. K této indicii soud uvádí, že právě opakované hotovostní platby jsou jedním z velmi častých indikátorů, že se jedná o podvodný řetězec na DPH. Lze dospět k závěru, že hotovostní platby značně zneprůhledňují faktický tok plateb, a to na rozdíl od plateb

pokračování

*bezhotovostních, které lze velmi snadno dohledat. Hotovostní platby pak ve své obecnosti svědčí o tom, že předmětné transakce byly realizovány za neobvyklých obchodních podmínek, přičemž žalobce nepřistupoval ke své obchodní činnosti obezřetně, pokud realizoval takřka výlučně pouze hotovostní platby,*“ (zvýraznění doplněno). Podobnou pozici zaujal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 1. 2022, č. j. 5 Afs 149/2019 - 64, odst. [35], podle něhož „[n]amítá-li stěžovatel, že hotovostní platby byly v posuzovaném období v daném odvětví běžné, nelze než uvést, že vedle samotného placení v hotovosti je podstatná rovněž výše jednotlivých dílčích plateb a také vzájemná kombinace této skutečnosti s dalšími již zmíněnými okolnostmi,“ (zvýraznění doplněno).

[36] Daňové orgány i krajský soud postupovaly v souladu s rozhodovací praxí správních soudů, když označily kombinaci forem úhrad za neobvyklou a vzbuzující pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění. Jak vyplývá z uvedené judikatury, hotovostní platby značně zneprůhledňují faktický tok plateb. Je přitom zásadní jejich kombinace s dalšími skutečnostmi, které ve správci daně vzbudily vážné a důvodné pochybnosti. Stejně tak i poskytnutí půjčky společnosti jejím jednatelem by za standardních okolností nevzbudilo pochybnosti. V souvislosti s dalším jednáním stěžovatelky však tato jednání pochybnosti zakládají (v podobnostech srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2019, č. j. 3 Afs 365/2017 - 41, odst. [15]). Vedle toho není zanedbatelná ani výše hotovostních plateb, která v osmi případech z deseti činila částku blízkou limitu pro provedení platby v hotovosti ve smyslu § 4 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. Všech deset plateb bylo navíc provedeno v relativně krátkém časovém rozmezí šesti týdnů. Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud s hodnocením krajského soudu souhlasí a neshledává námitku důvodnou.

[37] Stěžovatelka dále krajskému soudu vytýká, že v odůvodnění napadeného rozsudku umístil jednu z garáží chybně na jiné místo, než kde se nachází ve skutečnosti. K tomu lze podotknout, že konkrétní umístění garáže, která navíc, jak daňové orgány následně zjistily, nebyla tou, která sloužila jako místo plnění, je pro projednávaný případ nepodstatné. Dopustil-li se krajský soud dané nepřesnosti, nemůže tím být ovlivněna zákonnost napadeného rozsudku.

[38] Stěžovatelka má rovněž za to, že názor krajského soudu, podle něhož společnost NordPROFI neužívala své sídlo, neboť za jeho užívání neplatila nájemné, je spekulativní a nelogický. Nesouhlasí ani se závěrem, že společnost NordPROFI neměla oprávnění k manipulaci s přepravovaným zbožím. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že krajský soud obdobnou žalobní námitku stěžovatelky vypořádal, ačkoli ji poprvé uplatnila až v replice. Opět tak jde o námitku, kterou stěžovatelka před krajským soudem uplatnila opožděně ve smyslu § 72 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s. Pokud ji krajský soud vypořádal, učinil tak nad rámec svých povinností (*obiter dictum*). Je pak třeba poukázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2007, č. j. 8 As 52/2006 - 74, publ. pod č. 1655/2008 Sb. NSS, podle něhož kasační stížnost směřující proti nesprávnému právnímu posouzení krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. může mířit pouze proti nosným důvodům rozhodnutí. Kasační námitky proti částem rozhodnutí, které soud vyslovil nad rozsah vlastního rozhodnutí a nejsou závazné, proto nepředstavují kasační důvody podle § 103 s. ř. s. S ohledem na to jsou tyto kasační námitky dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelné.

[39] Další námitka se týká otázky, kolik palet lze umístit do předmětné dodávky společnosti NordPROFI, resp. kolik párů bot bylo možno při jedné cestě dodávkou maximálně přepravit. Podle Nejvyššího správního soudu není tento problém z hlediska prokázání, zda se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo, vůbec podstatný. Dané služby totiž spočívaly v balení zboží, jeho kontrole a etiketování, a dále skládání a nakládání, nikoli primárně v jeho převážení. Vyhodnocením, jaké množství zboží lze najednou dodávkou převézt, tyto skutečnosti prokázat nelze. Správce daně se touto otázkou zabýval proto, že s odpovědí na ni konfrontoval svědecké výpovědi svědků Bursy a Knoblocha, podle nichž mělo být možné převést najednou tři až sedm palet, resp. maximálně šest palet po 23 a 36 kartonech. Podle správce daně lze naopak do dodávky naložit nanejvýš čtyři palety s přesahem 135 x 90 cm, na nichž se vždy nachází celkem pět vrstev krabic po šesti v jedné vrstvě. Na základě toho daňové orgány dovodily nevěrohodnost svědeckých výpovědí, a v důsledku toho neprokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění.

[40] Tvrdí-li stěžovatelka, že dílčí závěry krajského soudu ohledně konkrétního uspořádání krabic na paletách jsou nesprávné, Nejvyšší správní soud upozorňuje, že bylo povinností stěžovatelky odstranit vážné a důvodné pochybnosti správce daně. Ze svědeckých výpovědí však nevyplývá jednoznačný maximální počet krabic, které lze najednou přepravit, neboť ten je závislý na uspořádání krabic na paletách a případném přesahu rozměrů palet. Stejně tak nelze určit přesný nejvyšší počet přepravovaných párů bot, neboť není zřejmé, kolik bot lze do krabice umístit a jak se projeví množství bot v krabici na jejím rozměru. Ačkoli stěžovatelka doložila žalovanému fotografii, na níž je v dodávce umístěno šest palet, tyto nemají přesah, s nímž stěžovatelka počítala v příložených nákresech, jimiž se snažila prokázat, že takto mohla převážet šest palet, přičemž na každé z nich bylo umístěno 36 krabic. Podrobně se tímto zabýval žalovaný v odst. 85 svého rozhodnutí, na nějž krajský soud odkázal a s nímž se ztotožnil. Nejvyšší správní soud s tímto postupem souhlasí. Pokud tak svědci Bursa a Knobloch tvrdili, že bylo možné najednou přepravit maximálně šest palet, pak tyto palety nemohly mít přesah 135 x 90 cm, a tím pádem na jedné nemohlo být umístěno nejvýše 36 krabic. Zdejší soud souhlasí se závěrem krajského soudu, podle něhož nelze upřít logiku závěrům správce daně, že se dané výpovědi jeví jako nepravdivé.

[41] Dále stěžovatelka namítá, že svědek Bursa dostával pokyny ke konkrétnímu odváženému zboží ústně a že podle předávacího protokolu (dodacího listu) věděl, jaký druh zboží odváží, přičemž zboží mohl dále identifikovat podle označení palet. Podle zdejšího soudu však jsou tyto informace zcela v souladu se závěry krajského soudu, který poukazoval na to, že v dodacích listech nebyly žádné informace o druhu zboží. Tento závěr nelze vyvrátit opakováním, že svědek Bursa podle dodacího listu věděl, jaký druh zboží odváží.

[42] Stěžovatelka tvrdí, že označení palet údajně umožňovalo identifikovat druhy zboží. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že svědek Bursa mohl dostávat pokyny, jak se zbožím naložit, i ústně. Je však třeba poukázat na vyjádření stěžovatelky ze dne 14. 12. 2018, podle něhož *„klientovi zboží přicházelo velmi často nakombinované pro různé zákazníky + k doplnění stálé skladové zásoby, tak docházelo k roztrídění dle jednotlivých objednávek a zvláště k uskladnění. Za tímto účelem je třeba vzít každý jednotlivý pár a přiřadit*

pokračování

*ho ke správné objednávce, odběrateli, případně skladové zásobě,*“ [srov. str. 2 vyjádření, bod 6)]. Při provádění služby „[n]ásleduje kontrola obsahu obalových kartonů a kartonů s obuví uvnitř. Tzn., jestli to, co je napsané na obalovém kartonu (např. 12 párů stejného modelu, barvy a velikosti, nebo mix různých barev, velikostí a stylů), je také uvnitř v kartonech s obuví,“ [srov. str. 2 vyjádření, bod 9)]. Pokud bylo součástí provedené služby roztrídění vždy několika tisíc různých párů bot podle konkrétních objednávek a odběratelů, nelze si rozumně představit, že takto svědek Bursa postupoval pouze na základě ústního pokynu, případně dodacích listů bez zásadních informací a označení jednotlivých palet. Nejvyšší správní soud tak souhlasí se závěrem krajského soudu o nevěrohodnosti daných tvrzení v rámci výpovědi svědka Bursy.

[43] Stěžovatelka rovněž namítá, že krajský soud chybně aproboval závěr žalovaného, podle něhož svědkyně M. K. neosvědčila poskytnutí služeb společností NordPROFI, a to pro svůj obdobný zájem jako má stěžovatelka s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 310/2019 - 49. Stěžovatelka má za to, že se krajský soud v napadeném rozsudku nevypořádal s její argumentací, podle které se závěry uvedeného rozsudku na projednávanou věc nevztahují. Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka danou argumentaci uplatnila opět až v replice, tedy opožděně. Daná námitka tak není kasačním důvodem podle § 103 s. ř. s., a je proto dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná.

### III. c) K námitkám týkajícím se plnění B a C

[44] Stěžovatelka má za to, že krajský soud neobjasnil, proč informace zjištěné od polského odběratele upřednostnil před jinými důkazy. Hodnocení důkazu je podle stěžovatelky tendenční a správce daně jej získal v rozporu se zákonem, a proto v řízení neměl být použit. Nejvyšší správní soud s první částí námitky nesouhlasí, neboť krajský soud v napadeném rozsudku jasně uvedl, že pro posouzení věci je informace zjištěná od polského odběratele zcela zásadní. Ke zjišťování dané informace správce daně přistoupil proto, že mu vznikly pochybnosti ohledně faktického dodání předmětného zboží stěžovatelce (srov. odst. 64 a 65 napadeného rozsudku). Pokud jde o zbylou část argumentace, stěžovatelka ji v žalobě opět neuplatnila. Krajský soud danou otázku vypořádal *obiter dictum*, kasační námitka je tak v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná.

[45] Další námitka směřuje k tomu, že nebyl v průběhu daňového řízení vyslechnut Dušan Veverka, jednatel společnosti outdoorweb.sk s.r.o., jíž bylo určeno zboží, které bylo předmětem plnění B. Stěžovatelka trvá na tom, že Dušan Veverka měl být vyslechnut a odkazuje k tomu na judikaturu zdejšího soudu. Stěžovatelka žalobní námitku týkající se předmětného výsledku uplatnila opět až v replice, kasační námitka je proto podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná.

[46] Stěžovatelka nesouhlasí také s tím, jak krajský soud hodnotil svědeckou výpověď svědka Zakouřila. Na konkrétní otázky podle ní neodpovídal příliš obecně a nepřesnost týkající se navázání spolupráce stěžovatelky a společnosti Routa je podle ní nevýznamná s ohledem na časovou prodlevu mezi tímto momentem a pořizáním svědecké výpovědi. K tomu opět odkázala na judikaturu zdejšího soudu. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že podle krajského soudu je pro hodnocení svědecké výpovědi klíčové právě to, že první

výpověď svědka Zakouřila obsahovala zjevnou nepravdu, neboť svědek uvedl, že spolupráce stěžovatelky a společnosti Routa započala v roce 2017 plněním C, ačkoli obě společnosti na konci roku 2016 spolupracovaly již na plnění B. Další okolnosti svědecké výpovědi uvedené v napadeném rozsudku podle krajského soudu přispívají k hodnocení výpovědi jako nevěrohodné.

[47] Nejvyšší správní soud s tímto závěrem souhlasí a opětovně zdůrazňuje, že bylo úkolem stěžovatelky odstranit vážné a důvodné pochybnosti správce daně. Pokud se k tomuto rozhodla využít svědecké výpovědi a správce daně v nich shledal zásadní nesrovnalosti, nemůže se svého důkazního břemena zbavit poukázáním na časovou prodlevu mezi předmětnými skutečnostmi a výpovědí svědka. Ani odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 20/2019 - 46, odst. [32] a [35] není přílehlavý. V uvedené situaci zdejší soud vyhodnotil, že není „přípustné, aby stěžejním důvodem pochybností správce daně bylo neprokázání přijetí zboží deklarovaným dodavatelem od v pořadí dalšího dodavatele, protože to není něco, co by měl daňový subjekt v řízení dokazovat.“ V projednávané věci však pochybnosti správce daně existovaly již před samotnou výpovědí svědka Zakouřila a stěžovatelka se jí snažila původní pochybnosti odstranit. Rozpor ve výpovědích svědka Zakouřila tak nebyl důvodem pro vznik vážných a důvodných pochybností. Nadto nelze souhlasit s tím, že by šlo o rozpor nevýznamný, týkající se otázky vedlejší, kterou by stěžovatelka nebyla povinna prokazovat. Zásadní nesoulad výpovědi se skutkovými zjištěními totiž spočívá v existenci plnění B a C, nikoli dalších nepodstatných okolností.

[48] Konečně stěžovatelka namítá nesprávnou aplikaci závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 310/2019 - 49 i na výpověď svědkyně M. K. ve vztahu k poskytnutí služeb společnosti Routa. K tomu lze plně odkázat na argumentaci uvedenou v odst. [43] výše.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[49] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. zamítl.

[50] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, kasační soud proto žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 26. srpna 2024

pokračování

JUDr. Jaroslav Vlašín  
předseda senátu