



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Jana Ferneckého a Mgr. Martina Bobáka ve věci

žalobkyně: **Rent@less s.r.o.**, IČO: 03416313
sídlem Hornoměřolupská 746/139, 109 00 Praha 10
zastoupená advokátem Mgr. Pavlem Ubrem
sídlem Opletalova 919/5, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 8. 2023, č. j. 28439/23/5300-21441-711671, a ze dne 29. 8. 2023, č. j. 28686/23/5300-21441-711671,

takto:

- I. Žaloby se **zamítají**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V nynější věci se soud zabýval splněním podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (**DPH**) podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (**zákon o DPH**), konkrétně prokázáním faktického přijetí deklarovaných plnění. Dále se zabýval s tím spojenou problematikou stanovení penále za takto doměřenou daň.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

2. Předmětem ekonomické činnosti žalobkyně byl nákup a prodej osobních automobilů. Finanční úřady pro Královéhradecký kraj, resp. pro Jihočeský kraj, v rámci tzv. vybrané působnosti zahájily u žalobkyně dvě daňové kontroly na DPH; první kontrola se týkala zdaňovacích období prosinec 2019, leden 2020, březen 2020 až červen 2020 a druhá pak zdaňovacích období říjen 2019 a listopad 2019. Na základě nich nebyl žalobkyni uznán uplatněný nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění. Předmětem zpochybněných plnění ve všech zdaňovacích obdobích byly provize za služby zprostředkování nákupu automobilů a zajištění výrobních kvót na jejich nákup (tj. získání určitého počtu vozidel). Konkrétně se u první daňové kontroly jednalo o plnění od dodavatelů Panda Digital Media s.r.o., nyní v likvidaci (**Panda**), PS Robotics s.r.o. (**PS-Robotics**) a u druhé daňové kontroly o plnění od společností Gassencom s.r.o. (**Gassencom**) a Senago s.r.o. (**Senago**). Dle jejich závěrů žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, konkrétně přijetí dotčených plnění v tvrzeném rozsahu od deklarovaných dodavatelů, a nesplnila tak svoji důkazní povinnost dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (**daňový řád**). Proto jí posléze místně příslušný Finanční úřad pro hlavní město Prahu (finanční úřady společně jako **správce daně**) DPH doměřil, a to dodatečnými platebními výměry
- ze dne 30. 9. 2021, č. j. 7793952/21/2010-53522-109577, č. j. 7794017/21/2010-53522-109577 a č. j. 7794091/21/2010-53522-109577, ze dne 1. 10. 2021, č. j. 7794364/21/2010-53522-109577, č. j. 7794399/21/2010-53522-109577 a č. j. 7794453/21/2010-53522-109577 a ze dne 4. 11. 2021, č. j. 8482150/21/2010-53522-109577 a č. j. 8482211/21/2010-53522-109577 (též jako **dodatečné platební výměry**),
- celkem ve výši 424 536 Kč.
3. Žalobkyně se proti těmto rozhodnutím odvolala. Žalovaný její odvolání v záhlaví označeným rozhodnutím z 28. 8. 2023 (**napadené rozhodnutí I**) zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Dílčím způsobem zkorigoval závěr správce daně, který se měl nejprve zabývat tím, zda se plnění vůbec uskutečnila. Podle žalovaného přitom žalobkyně faktické přijetí deklarovaných plnění neprokázala.
4. V návaznosti na to pak správce daně ještě žalobkyni samostatně vyměřil za uvedená zdaňovací období penále ve výši 20 % z částky takto doměřené DPH v celkové výši 84 906 Kč, a to platebními výměry ze dne 31. 1. 2022,
- č. j. 668755/22/2010-53522-109577, č. j. 668998/22/2010-53522-109577, č. j. 669203/22/2010-53522-109577, č. j. 669393/22/2010-53522-109577, č. j. 669600/22/2010-53522-109577, č. j. 669794/22/2010-53522-109577, č. j. 670022/22/2010-53522-109577 a č. j. 670179/22/2010-53522-109577.
5. Žalobkyně se odvolala rovněž proti těmto platebním výměrům, žalovaný i v tomto případě její odvolání výše identifikovaným rozhodnutím z 29. 8. 2023 (**napadené rozhodnutí II**; společně jako **napadená rozhodnutí**) zamítl a platební výměry potvrdil. Daňové penále bylo podle něj stanoveno v souladu se zákonem a ve správné výši.
6. Žalobkyně se původně samostatnými žalobami prakticky shodného obsahu domáhala zrušení obou napadených rozhodnutí. Řízení o těchto žalobách vedených pod sp. zn. 18 Af 11/2023 a 18 Af 12/2023, soud spojil ke společnému projednání.

II. Obsah žalob

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

7. Pokud jde (1) o doměření DPH, žalobkyně zdůraznila, že správci daně řádně tvrdila a doložila potřebné údaje o deklarovaných plněních. Zpochybnil-li správce daně výpovědi svědků M. K. a O. K., jelikož ti uvedli, že si nepamatují konkrétní osoby, které u prodejců dojednávaly podmínky dodání vozů žalobkyni, pak nevzal v úvahu, že při zprostředkování nákupu jedná zprostředkovatel s dodavatelem o podmínkách plnění bez přítomnosti zájemce. Pokud by zprostředkovatel umožnil zájemci přímý kontakt s dodavatelem, pro další obchody by ztratil výhodu na trhu. Svědci za takové situace nemohli uvést jména osob, se kterými při zprostředkování jednali. Navíc je pravděpodobné, že některé z těchto osob vázal k dealerům či importérům automobilů zaměstnanecký poměr, nelze tak po nich požadovat, aby se o této činnosti jejich zaměstnavatel dozvěděl.
8. Žalobkyně měla veškeré obchody s vozy řádně zdokumentovány a v průběhu daňové kontroly předložila seznam daňových dokladů a kupních smluv se specifikací konkrétních nákupů a vozidel, která byla předmětem zprostředkování. Tvrdí-li žalovaný, že z těchto dokumentů nevyplývá, že právě tato vozidla byla zprostředkována dotčenými zprostředkovateli a že o nich na daňových dokladech vystavených společností Louda Auto (uvedena zřejmě omylem; dodavatelem byla primárně společnost Hoffmann a Žižák, pozn. soudu) či jiných dokumentech není zmínka, zdůraznila, že činnost zprostředkovatele směřuje k tomu, aby zájemce uzavřel smlouvu za určitých podmínek, k čemuž není třeba, aby byl uveden na dokladech týkajících se obchodních vztahů mezi žalobkyní a prodávajícím. Zprostředkovatel v tomto případě automobily nenakupoval svým jménem a na svůj účet (to potvrdil i svědek K.).
9. Žalobkyně doložila též nezbytnost zprostředkovatelských služeb. Bez nich by nemohla realizovat nákupy automobilů v takovém rozsahu a za takto nízké ceny (se slevami pravidelně mezi 11 % až 20 % z ceníkových cen) v krátkých dodacích lhůtách. Bez zprostředkovatelů by za standardně nabízených slev, jak vyplývá i z e-mailové komunikace s prodejcem Hoffmann a Žižák ze dne 11. 2. 2021, nerealizovala zisk, ze kterého odvedla a odvádí daň z příjmů. Díky zprostředkovatelům neměla pouze vyšší slevy z ceníkové kupní ceny, ale i dřívější termín dodání na nedostatkové modely, dodání konkrétního chybějícího vozu apod.
10. Z žalobkyní předložených dokladů je zřejmý i postup při výpočtu provize za zprostředkování. Žalobkyně rovněž vysvětlila, proč část vozů nakupovala od propojených osob; byla k tomu nucena předpisy dealerů vozů, kteří mají importérem stanovený maximální počet vozů, který lze prodat jednomu kupujícímu. Pokud žalobkyně pro své obchody potřebovala více vozů, musela je nakupovat ve skupině a v rámci ní je pak následně přeprodávat. Pro první nákup od dealera však vždy potřebovala služby zprostředkovatele, aby kupujícímu zajistila výhodné podmínky dalšího nákupu.
11. Závěrem dodala, že není z povahy věci schopna předložit konkrétní doklady o tom, s jakými osobami zprostředkovatelé jednali. Pokud by je znala, pak by s nimi jednala napřímo, bez zprostředkovatele. Je nelogické, aby hradila provizi za činnost, kterou zprostředkovatelé pro její užitek neprovedli. Závěry daňových orgánů jsou tak v rozporu s reálným stavem.
12. Ohledně stanovení penále (2) z takto doměřené daně uvedla, že správce daně při vydání platebních výměrů na penále vycházel ze závěrů daňových kontrol o doměření DPH, své žalobní námitky proto založila i v této otázce na totožné argumentaci jako v případě doměření DPH. Nebyla-li po právu stanovena DPH, nemohlo být po právu vyměřeno ani

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

penále k takové dani. Ve zbytku namítala závěry a postup doměření DPH, a to zopakováním výše uvedených námitek.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na podrobné vyličení skutkového a právního stavu v napadených rozhodnutích.
14. Pokud jde o (1) námitkový okruh, tedy otázku doměření DPH, připomněl, že správce daně měl konkrétní důvodné pochybnosti o předložených daňových dokladech. Pokud si žalobkyně zvolila takový model obchodní spolupráce, měla shromažďovat důkazy pro prokázání faktického přijetí deklarovaných plnění. Žalovaný upozornil na obecný předmět zpochybněných daňových dokladů, ze kterých není zřejmé, o jaké konkrétní vozy či kvóty mělo jít. Chybí i odkaz na jiné písemnosti specifikující konkrétní předmět a rozsah plnění. Není přitom pravdou, že by správce daně po žalobkyni požadoval uvedení konkrétních zprostředkovatelů na daňových dokladech či smlouvách. Jednatelům žalobkyně deklarované objednávky a výpočty nebyly daňovým orgánům předloženy, žalobkyně pouze obecně uvedla, že výše provize se odvíjela od ceny automobilu nebo doby jeho dodání. Správce daně dále z předložených přehledů nákupů a prodejů zjistil, že žalobkyně za prostředkování nákupu jednoho vozidla zaplatila podstatně vyšší částku, než kolik činila její provize při následném prodeji vozidla.
15. Svědecké výpovědi dřívějších jednatelů dodavatelů byly neprůkazné. Vyplynulo z nich, že ani jeden zprostředkovatelskou činnost neprováděl osobně, ale mělo jít o jejich blíže neidentifikované známé. Vysvětlení, proč svědci nemohli identifikovat třetí osoby, je nedostatečné. Zapojení svědků i třetích osob nadto popřel zaměstnanec společnosti Hoffmann a Žižák J. G.
16. Potřebu zapojení zprostředkovatelů pro zajištění vyšších slev vyvrátilo vyjádření společnosti Hoffmann a Žižák, ze kterého vyplývá, že žalobkyni byly v období od ledna 2019 do června 2020 poskytnuty stejné slevy. Na těchto dokladech jsou odečteny zálohové faktury, které žalobkyně uhradila před uzavřením zprostředkovatelských smluv s dotčenými dodavateli, resp. ještě předtím, než jejich jednatelé M. K. a O. K. mohli pro žalobkyni sjednat nákup automobilů s výraznou slevou. Žalobkyně neprokázala ani to, že jí měli deklarovaní dodavatelé zajistit dřívější termín dodání nedostatkových modelů. Konečně tvrzení žalobkyně, že část vozů musela nakoupit od propojených osob, aby neporušila předpisy importérů stran maximálního počtu vozů, zpochybnila výpověď svědka J. G.
17. V případě námitkového okruhu (2) týkající se stanovení penále, žalovaný shrnul dosavadní průběh řízení předcházejícího vydání rozhodnutí podle § 251 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný v postupu správce daně neshledal pochybení. Institut penále je ve smyslu § 251 odst. 1 daňového řádu obligatorní zákonnou sankcí za nesplnění povinnosti tvrzení a správce daně při jeho vyměření nemá prostor pro správní uvážení. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně netvrdila nesplnění zákonných podmínek pro stanovení penále a ani jeho výpočet. Rovněž nenamítala absenci postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně k přezkumu stanovení penále nepřipustně směřovala námitky vůči vlastnímu doměření daně.
18. Žalovaný navrhl, aby soud žaloby zamítl.

IV. Průběh ústního jednání před soudem

19. Na ústním jednání konaném dne 7. 10. 2024 soud nejprve stručně rekapituloval obsah soudního spisu a podání stran. Ty především odkázaly na shora predestřenou argumentaci. Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

Podle žalobkyně postupovaly daňové orgány nesprávně a nezjistily všechny skutkové okolnosti věci, jako svědky vyslyšaly nevhodné osoby. Žalovaná akcentovala, že je to žalobkyně, kdo nese důkazní břemeno.

20. Žalobkyně při jednání dále požádala o poskytnutí lhůty ke konkretizaci nového důkazního návrhu – výsledku konkrétních zprostředkovatelů. Příslušný důkazní návrh měl směřovat k prokázání poskytnutí zprostředkovatelských služeb tak, aby měl soud skutkový stav věci postavený najisto. Lhůtu žádala za účelem přesné identifikace osob. Soud návrhu k poskytnutí dodatečné lhůty, stejně jako návrhu na výslech svědků nevyhověl. Dřívější jednatele zprostředkovatelských společností (bratři K.) již byli správcem daně vyslechnuti, sami další osoby neidentifikovali (viz dále). Není tedy vůbec jasné, jaké další „zprostředkovatele“ měla žalobkyně na mysli. Ta rovněž – přes výslovné poučení ze strany předsedy senátu – blíže nespecifikovala konkrétní skutečnosti, zjištění či pochybnosti daňových orgánů, k nimž se měly navržené výsledky vztahovat a reagovat na ně. Soud konečně zdůrazňuje, že žalobkyně již v tomto řízení nemůže předkládat další nové důkazy a tím se snažit dodatečně unést důkazní břemeno, jež ji v daňovém řízení tížilo. Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně unesení či neunesení důkazního břemene nemůže žalobkyně dohánět předkládáním nových důkazů soudu [např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 8. 12. 2021, č. j. 6 Afs 197/2020 - 85, bod 43, a tam citovaná judikatura].

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

21. Městský soud v Praze ověřil, že žaloby byly podány včas, osobou k tomu oprávněnou, jsou přípustné a splňují formální náležitosti na ně kladené. Napadená rozhodnutí přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době jejich vydání a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Dospěl k závěru, že žaloby **nejsou důvodné**.

V.1 Doměření DPH

22. Podstatou projednávané věci bylo posouzení, zda byl žalobkyni odpočet daně z deklarovaných plnění spočívajících ve zprostředkování výhodnějšího nákupu automobilů a zajištění výrobních kvót na jejich nákup, odepřen důvodně. Soud připomíná, že se již případy vykazujícími obdobné znaky, v nichž jako žalobci vystupovaly subjekty propojené přes osobu jednatele M. B. se žalobkyní, jakož i někteří z deklarovaných dodavatelů, ve své rozhodovací činnosti zabýval (rozsudky z 22. 1. 2024, č. j. 11 Af 16/2023 - 40, z 10. 4. 2024, č. j. 8 Af 15/2023 - 45, a z 18. 4. 2024, č. j. 15 Af 17/2023 - 42). Žalobkyně i nyní vznáší zčásti obdobné námitky, jimž soud stejně jako v uvedených případech nemohl přisvědčit.
23. V této souvislosti též upozorňuje, že soudní řízení správní je ovládáno dispoziční zásadou. Je to tedy žalobkyně, kdo kvalitou svých námitek určuje rozsah a hloubku soudního přezkumu; úlohou soudu není argumentaci domýšlet. Míra podrobnosti rozsudku je tak dána především kvalitou a konkrétností žalobní argumentace [srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) z 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015 - 31]. Žalobkyně v nynějších žalobách s dostatečně konkurující argumentací vůči závěrům žalovaného nepřichází, soud tedy především odkazuje na odůvodnění napadených rozhodnutí (především napadeného rozhodnutí I), v nichž se již s převážnou částí argumentace žalovaný zevrubně vypořádal (srov. rozsudek NSS z 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130).

24. Právní úprava DPH (§ 72 a 73 zákona o DPH) rozlišuje jednak hmotněprávní, jednak formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet, přičemž dojde-li k naplnění těchto podmínek, nelze nárok na odpočet odmítnout, neboť ten tvoří nedílnou součást mechanismu DPH. V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu přitom platí, že je to daňový subjekt, kdo nese povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Prokazování přijetí zdanitelného plnění je prvotně záležitostí dokladovou (formální), současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (splnění hmotněprávních podmínek). To znamená, že ani daňový doklad se všemi požadovanými formálními náležitostmi nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění obchodního případu v něm deklarovaného, pokud není prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo (nálezn Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, nebo rozsudky NSS z 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013 - 45, či z 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 - 32). Jak NSS uvedl v rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71, daňový doklad „není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění.“ Jinak řečeno, nárok na odpočet daně je postaven na existenci zdanitelného plnění.
25. Daňový subjekt tedy plní své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu primárně předložením formálně bezvadných daňových dokladů. Následně je to správce daně, na kterém leží důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost účetnictví a jiných záznamů [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. K opětovnému „přesunu“ důkazního břemene na daňový subjekt přitom dojde tehdy, vyjádří-li správce daně relevantní pochybnosti ohledně správnosti určitého daňového dokladu, resp. o uskutečnění zdanitelného plnění. V takovém případě daňový doklad důkazní hodnotu ztrácí a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby předvídanými daňovým řádem (např. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61). Je zároveň třeba zdůraznit, že „správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými“ (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68).
26. Ohledně důkazního břemene v případě služeb zprostředkování lze dále odkázat i na přílehlavé závěry rozsudku NSS ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245 (k těmto závěrům se NSS přihlásil například i v rozsudku ze dne 11. 6. 2020, č. j. 10 Afs 266/2018 - 36). NSS zdůraznil obtížnost prokazování zprostředkovatelské činnosti, neboť jejím výstupem není konkrétní hmotný nebo jinak hmatatelný výstup. Z toho důvodu jsou kladeny vyšší požadavky na prokazování faktického uskutečnění plnění. Příhodně uzavřel, že je zájmem daňového subjektu, kterého v tomto smyslu tíží důkazní břemeno, aby si „nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromáždil důkazy, které mohou prokázat, že k předmětným zprostředkováním skutečně došlo“. V případě zprostředkovatelských služeb tak daňový subjekt musí prokázat, že zprostředkovatel jednal vůči třetím osobám v jeho zájmu, a to pomocí důkazů o provedených jednáních s konkrétními osobami (v tomto smyslu je klíčová právě identifikace osob a doby, kdy s nimi bylo jednáno), které mohly působit (ať už je jejich postavení jakékoliv) na to, aby zájemce získal možnost smlouvu uzavřít. K tomu by měl

daňový subjekt doložit další záznamy tvořící mozaiku okolností jednání zprostředkovatele s třetí osobou (opět rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 154/2005).

27. Uvedená obecná východiska soud aplikoval i v projednávané věci a dospěl k závěru, že správce daně identifikoval dostatečně závažné skutečnosti pro unesení svého důkazního břemene, tj. pro zjištění a popsání důvodných pochybností, že žalobkyně plnění v deklarovaném rozsahu a od deklarovaných dodatelů fakticky nepřijala. Žalovaný pak závěry správce daně správně aproboval (s jistou korekcí, která však pohled daňových orgánů fakticky zpřísnila, kdy nezpochybňoval „jen“ rozsah a dodavatele plnění, ale jejich uskutečnění jako takové).
28. Soud připomíná, že správce daně dospěl k pochybnostem o uskutečnění 8 zdanitelných plnění (identifikovaných v tabulkách č. 1 a 2 obou zpráv o daňové kontrole). Vycházel přitom z žalobkyní přijatých daňových dokladů od dodavatelů zprostředkovatelských služeb zmíněných v úvodu tohoto rozsudku, jejichž kopie se nacházejí ve správním spise. Z něj se dále podává, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly předložila některé vystavené i přijaté faktury, evidenci pro účely DPH, účetní deník, hlavní knihu, výpis z bankovního účtu, kupní smlouvy na koupi automobilů, smlouvy o zprostředkování uzavřené s deklarovanými dodavateli a smlouvu o pronájmu prostor pro podnikání a tabulku VIN kódu vozidel týkající se zpochybněných daňových dokladů, tabulky s VIN kódy za prodané výrobní kvóty zprostředkované společností PS-Robotics a tabulky k provizi odběrateli RentLess SK, s.r.o. (viz s. 3 - 4, resp. s. 6 a násl. zpráv o daňové kontrole).
29. Daňové orgány zpochybnily již samotný obsah daňových dokladů. Tyto měly stejný formát, ačkoli šlo o jiné dodavatele s jinými jednateli (byť bratry), předmět plnění na nich uvedený byl velmi obecný jako „*fakturuje Vám provizi za zprostředkování vozů*“, resp. „*provize za zprostředkování prodeje vozů*“. Doklady neodkazují ani na další listiny (např. dodací listy, objednávky apod.), z nichž by byl patrný předmět plnění. Ani předložené tabulky se seznamem konkrétních automobilů věc nijak nevyjasňují; pro obě služby (nákup a kvóty vozidel) uvádí pouze typ modelu a výrobce, chybí v nich např. pořizovací cena konkrétního automobilu a výše z toho vyplývající provize (s. 10 napadeného rozhodnutí I). Předložené důkazní prostředky rovněž nekonkretizují dotčené automobily, kterých se měla fakturovaná zprostředkovatelská služba týkat (zejména, kdy byl konkrétní automobil objednán a dodán, jak byl stanoven základ daně), není z nich zřejmé ani stanovení ceny (to sice upravují zprostředkovatelské smlouvy, ale jen obecně, že provize je stanovena po dohodě mezi zájemcem a zprostředkovatelem a je vyplácena měsíčně). Jednoduše řečeno, z předložených dokladů není zřejmé, co vlastně mělo být předmětem zprostředkování a provize. Rovněž poskytnuté informace o tvrzeném zprostředkování výrobních kvót jsou pro prokázání faktického přijetí nedostačující (bod 79 napadeného rozhodnutí I). Předloženými důkazními prostředky tedy žalobkyně dle daňových orgánů neprokázala, že zpochybněná plnění fakticky přijala.
30. Soud se s tímto hodnocením ztotožňuje. S odkazem na výše uvedené zdůrazňuje, že je nepochybně v zájmu daňového subjektu uplatňujícího nárok na odpočet daně, aby si shromáždil podklady, které prokáží uskutečnění zdanitelného plnění. V rozporu s tím, co obecně uvádí v žalobě, přitom žalobkyně nepředložila nic, z čeho by vyplývala zřejmá auditní stopa o provedených plněních. Nepředložila např. jak a kdy dodavatelům zadávala konkrétní požadavky a objednávky k provádění zprostředkovatelských služeb, rovněž nedoložila svým jednatelem slibované objednávky či předávací protokoly. V tomto kontextu pak nemohou obstát ani doložené platby z účtu žalobkyně na účty dodavatelů –

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

samy o sobě neprokazují, že se žalobkyní deklarované zprostředkovatelské služby fakticky uskutečnily, ale jen přesun finančních prostředků.

31. Žalobkyni soud přisvědčuje jen potud, že se povaze zprostředkování nepříčí, pokud zprostředkovatelé (nejednající jménem zájemce) nejsou uvedeni na daňových dokladech a kupních smlouvách k jednotlivým vozidlům. To však nic nemění na závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyní. Daňové orgány totiž při hodnocení těchto dokladů nekladly žalobkyni k tíži (nevytýkaly ji), že na těchto dokladech nejsou uvedeny záznamy o zprostředkovatelských službách, toliko konstatovaly, že v takovém případě nemohou prokazovat uskutečnění zprostředkování. V jiné souvislosti pak akcentovaly, že některé takto přijaté daňové doklady dokonce prokazují, že se zprostředkovatel na dodání nemohl podílet (zálohy měly být hrazeny ještě před uzavřením zprostředkovatelských smluv).
32. Faktické přijetí deklarovaných plnění nebylo prokázáno ani dalšími důkazními prostředky. Správce daně jednak dotčeným dodavatelům zaslal výzvu k předložení daňových dokladů vůči žalobkyni, přičemž ani jeden z nich na výzvu nereagoval. Dále vyslechl dřívější jednatele společností Panda (M. K.) a PS-Robotics, Gassencom a Senago (O. K.), když právě tyto osoby by z povahy věci měly mít i podle soudu o poskytnutých službách relevantní informace (v této souvislosti soud nerozumí poznámce žalobkyně při jednání, že byly vyslechnuty nevhodné osoby). Rovněž o nich uzavřel, že neprokazují, že by ke zprostředkování fakticky došlo. Svědci totiž pouze odkazovali na své blíže nespecifikované známé, kteří měli zprostředkování zařídit (tj. sami s dodavatelem nejednali). Nepamatovali si ani jména těchto známých. Svědci též nedokázali konkretizovat ani vozidla či výrobní kvóty, které měly být předmětem zprostředkování. Lze proto souhlasit se závěrem žalovaného, že obě výpovědi byly velmi obecné, nekonkrétní, a nemohly (i s ohledem na svědeckou výpověď zaměstnance společnosti Hoffman a Žižák J. G.) přispět k prokázání nároku žalobkyně na odpočet DPH, resp. k prokázání faktického přijetí zprostředkovatelských služeb žalobkyní. Pokud jde o zmíněný výsledek J. G., ten uvedl, že vždy o dodání automobilů společností Hoffmann a Žižák jednal s jednatelem žalobkyně M. B., se kterým i dojednával slevy. Vyloučil přitom, že by jednal se svědky M. a O. K. či jejich údajnými známými (u druhé daňové kontroly zmínil, že vedle M. B. jednal za žalobkyni i K. K.).
33. Namítala-li žalobkyně, že jednatele K. nemuseli chtít při výsledku uvést osoby, s nimiž jednali, soud zdůrazňuje a připomíná, že svědci naopak vypověděli, že oni sami s dodavateli (jejich zaměstnanci) osobně nejednali – zprostředkování měli fakticky realizovat jejich neidentifikovaní *známí*. Rovněž svědek J. G. jednoznačně vypověděl, že s bratry K. žádným způsobem nejednal. Důvěrnost ve vztahu k zaměstnancům dealerů či importérů naznačovaná žalobkyní tak není vůbec relevantní. I kdyby obavy tohoto druhu soud připustil, nemění to nic na tom, že bylo na žalobkyni, aby si zajistila důkazy a záznamy, kterými by byla schopna uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. V tomto smyslu lze opět poukázat na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 154/2005, podle něhož *„v některých případech bude obtížné takový důkaz podat, neboť působení zprostředkovatele bude natolik intimní (a možná se pohybující natolik blízko mezi zákonem dovoleného), že zprostředkovatel nebude ochoten poskytnout zájemci potřebnou součinnost k osvětlení toho, že a jakým způsobem ve prospěch zájemce působil. Na důkazním břemenu zájemce jako daňového subjektu to však nic nemění.“*
34. Svědek J. G. dále uvedl, že žalobkyně měla oproti jiným zákazníkům nadstandardně vysoké slevy oproti běžné slevě ve výši 7 %. Správce daně k tomu zjistil, že výše slevy pro žalobkyni se pohybovala kolem 20 %; z některých daňových dokladů (údajů o již zaplacené záloze)

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

přitom vyplývá, že spolupráce s žalobkyní probíhala již před podepsáním zprostředkovatelských smluv s dotčenými dodavateli. Je tak zřejmé, že obecné a ničím nepodložené tvrzení žalobkyně o nepostradatelnosti zprostředkovatelů pro zajištění vyšších slev nemůže obstát. Žalobkyně nijak nedoložila, že zjištěná výše slev byla skutečně výsledkem intervence dotčených zprostředkovatelů. Je totiž stejně tak možné, že byla standardním přístupem společnosti Hoffmann a Žižák k tzv. „fleetovým zákazníkům“, kterým podle svědka J. G. měla být i žalobkyně. Důkazní břemeno přitom tížilo žalobkyni, proto ani dílčí rozpory ve výpovědi(ích) J. G. (kdo všechno za žalobkyni jednal a zda žalobkyně měla se společností Hoffmann a Žižák uzavřenou rámcovou smlouvu; srov. body 64 a 65 napadeného rozhodnutí I) nemohly hodnocení daňových orgánů nijak zvrátit.

35. Poukázala-li žalobkyně na e-mail od společnosti Hoffman a Žižák ze dne 11. 2. 2021, předložený v průběhu daňové kontroly, ani ten podle soudu neprokazuje, že žalobkyně fakticky přijala zprostředkovatelské služby od společností Panda, PS-Robotics, Gassencom a Senago. Tento záznam e-mailové komunikace se jednak nevztahuje k šetřeným zdaňovacím obdobím (je datován až po jejich uplynutí) a současně je z něj patrné pouze to, že společnost Hoffman a Žižák pana M. B. (aniž by z e-mailové komunikace bylo zřejmé, zda ten v daném případě vystupuje právě jménem žalobkyně) informuje o tom, že další vozy lze objednat pouze se slevou 7 % z kupní ceny. Je z něj možné dovodit, že předtím žalobkyně zřejmě disponovala slevou vyšší než 7 %, nijak to však nedokládá, zda jí tato vyšší sleva byla poskytována z pozice velkoodběratele, či díky intervenci zprostředkovatelů.
36. K blíže nerozvedené argumentaci ohledně stanovení výše provize soudu nezbyvá, než odkázat na odůvodnění napadeného rozhodnutí I a pouze doplnit, že z předložených podkladů přesný způsob stanovení provize skutečně zřejmý není.
37. Obdobně nekonkrétní až nejasná je též námitka, že část vozidel nakupovala žalobkyně od propojených osob (resp. že je nakupovala ve skupině), aby neporušila předpisy dealerů vozů, přičemž při prvním nákupu musela využít služeb zprostředkovatele. Má-li tato otázka souviset se slovenskou společností Rentless SK s.r.o., již měla být část vozů přenechána a již byla přefakturována část údajné provize, tato skutečnost realizaci zprostředkování rovněž nijak nedokládá; žalovaný naopak v tomto ohledu identifikoval další pochybnosti (srov. bod 40 a násl. napadeného rozhodnutí I). Žalobkyně kromě toho údajné předpisy dealerů ani nepředložila, existenci omezení nepotvrdil ani svědek G. (bod 48 a 64 napadeného rozhodnutí I).
38. Konečně, tvrzení žalobkyně, že „*nedává ekonomický smysl, proč by žalobkyně hradila provizi za činnost, kterou zprostředkovatelé neprovedli, resp. které by žalobkyni nepřinesla žádný užitek*“, soud dodává, že jde opět toliko o obecnou námitku, která nemůže ve světle výše uvedeného obstát.

V.2 Vyměření penále

39. Žalobní argumentace není důvodná ani ohledně vyměření penále. V tomto smyslu se soud zcela ztotožňuje s názorem patnáctého senátu zdejšího soudu vyjádřeným v jiné věci žalobkyně (šlo o jiné zdaňovací období) v rozsudku ze dne 23. 5. 2024, č. j. 15 Af 19/2023 - 37, jehož závěry jsou aplikovatelné i v této věci.
40. Nelze totiž než konstatovat, že v žalobě uplatněné námitky se zcela mívají s problematikou stanovení penále. Podmínky, za kterých daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně, jakož i výši penále upravuje § 251 daňového řádu, podle

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

kterého *daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši a) 20 %, je-li daň zvyšována, b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet nebo c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.*

41. K tomu, aby žalobkyně účinně zpochybnila zákonnost napadeného rozhodnutí II přezkoumávajícího platební výměry na penále, by musela namítat, že nebyly splněny podmínky pro stanovení penále zakotvené ve zmíněném ustanovení. Žádnou takovou námitku však v žalobě neuplatnila. Soud se plně ztotožňuje s názorem žalovaného, že při přezkumu rozhodnutí, jež daňovému subjektu ukládá toliko povinnost uhradit penále z částky pravomocně doměřené daně, se již nelze zabývat námitkami směřujícími proti doměření daně samotné. Uplatnění takových námitek je relevantní toliko v rámci odvolání proti rozhodnutí správce daně o doměření daně, případně v žalobě proti odvolacímu rozhodnutí ve věci doměření daně, nikoliv však při přezkumu „navazujícího“ rozhodnutí o povinnosti daňového subjektu uhradit penále z částky pravomocně doměřené daně.
42. Výše uvedené platí tím spíše, že soud v rámci spojeného řízení samotné doměření daně posuzoval a shledal je oprávněným – nepřistoupil tak ke zrušení rozhodnutí o doměření daně. Důvod pro vyměření penále ve smyslu § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu byl proto dán a správce daně jej vyměřil v souladu se zákonem.

VI. Závěr a náklady řízení

43. Na základě shora uvedených skutečností soud neshledal žaloby důvodné, a proto je podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
44. Výroky o náhradě nákladů II a III jsou odůvodněny § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, který o kasační stížnosti rozhoduje.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 7. října 2024

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.