



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Filipa Dienstbiera, soudce zpravodaje Václava Štencle a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **Rent@less s.r.o.**, sídlem Hornoměřcholupská 746/139, Praha, zastoupené Mgr. Pavlem Ubrem, advokátem, sídlem Opletalova 919/5, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, 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, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 10. 2024, č. j. 18 Af 11/2023–108,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu 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, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2019 až červen 2020 (s výjimkou února 2020) v celkové výši 424 536 Kč. Důvodem doměření daně bylo neuznání nároku na odpočet daně z plnění přijatých od dodavatelů Panda Digital Media s.r.o., PS Robotics s.r.o., Gassencom s.r.o. a Senago s.r.o., neboť žalobkyně neprokázala faktické přijetí plnění spočívajícího ve zprostředkování výhodnějšího nákupu automobilů a zajištění výrobních kvót na jejich nákup.

[2] Dále finanční úřad pro hlavní město Prahu žalobkyni samostatně uložil povinnost uhradit penále za uvedená zdaňovací období 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.

[3] Proti všem uvedeným rozhodnutím žalobkyně brojila odvoláními. Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 8. 2023, č. j. 28439/23/5300-21441-711671, zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům a potvrdil je. Rozhodnutím ze dne 29. 8. 2023, č. j. 28686/23/5300-21441-711671, pak zamítl odvolání proti platebním výměrům na penále a potvrdil je.

[4] Proti oběma rozhodnutím žalovaného podala žalobkyně samostatné žaloby, které městský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Ve vztahu k doměření daně městský soud aproboval závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala faktickou realizaci plnění. Tu podle něj neprokazují ani účetní doklady, ani výpovědi svědků, ani předložená e-mailová komunikace s prodejcem automobilů. Návazně městský soud neshledal důvodnou ani žalobu týkající se penále, neboť žalobkyně nezpochybňovala splnění podmínek pro stanovení povinnosti uhradit penále.

II. Kasační stížnost a další vyjádření účastníků řízení

[5] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, v níž namítá, že městský soud uvedl nesprávnou úvahu týkající se prokazování zprostředkovatelských služeb, kterou podpořil odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu, který nic takového netvrdí a který byl navíc překonán další judikaturou. Městský soud nehodnotil tvrzení stěžovatelky a důkazy jako relevantní a odmítl provést důkaz výpovědí svědků – zprostředkovatelů. Městský soud dále nerozvinul myšlenku o nedostatečném vysvětlení ze strany stěžovatelky, proč svědci nemohli identifikovat třetí osoby. Před tímto řízením byla stěžovatelka prosperující společností a tlak ze strany správního orgánu způsobil, že nyní neprosperuje. Soud se dále nevypořádal s některými argumenty uplatněnými u jednání, neuvedl je ani v rozsudku, respektive rozsudek řádně neodůvodnil. Městský soud podle stěžovatelky pochybil i tím, že si neověřil, zda zde skutečně zprostředkovatelé působili, pokud svědecké výpovědi považoval za neprůkazné. Navíc se dopustil chyby tím, že pouze spekuloval. Pokud neví, co se svědek snažil říci, a touto jeho myšlenkou posléze argumentuje, měl by si jej znovu předvolat. Neučiní-li tak,

pokračování

může v krajním případě způsobit zmatečnost řízení nebo přinejmenším nemusí působit jeho úvaha věrohodně pro stěžovatelku.

[6] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Městský soud se řádně vypořádal s námitkami a odkázal na relevantní judikaturu. Stěžovatelkou uváděná judikatura na věc naopak nedopadá. V rámci ústního jednání před soudem stěžovatelka žádné konkrétní osoby k výsledku nenavrhla a nespecifikovala skutečnosti, k nimž by se měly výsledky vztahovat. Zároveň si odporuje, neboť namítá, že zveřejněním zprostředkovatelů by vyzradila svoje „know-how“, a městskému soudu vyčítá, že nevyhověl návrhu na výsledky nekonkrétních zprostředkovatelů, čímž by však muselo dojít k jejich identifikaci. Není zřejmé, s jakými argumenty se neměl městský soud vypořádat. Ke všem námitkám se vyjádřil a své závěry odůvodnil. Ve věci byly provedeny jak výsledky jednatelů dodavatelů, tak výslech J. G. (prodejce u obchodní korporace Hoffmann a Žižák spol. s r.o.). Jednatelé dodavatelů uvedli, že vše měli zařizovat jejich známí, které však nedokázali identifikovat. Z rozsudku neplynou pochybnosti soudu o tom, co chtěl svědek G. říct, nýbrž to, že námitky stěžovatelky jsou nekonkrétní a nejasné. Výslech tohoto svědka nepotvrdil faktické uskutečnění zprostředkování nákupu vozidel a zajištění výrobních kvót. Vysvětlení stěžovatelky o zapojení zprostředkovatelů z důvodu sjednání vyšších slev nebylo dokazováním potvrzeno, respektive bylo vyvráceno.

[7] Stěžovatelka ve své replice opakuje, že napadený rozsudek je nezákonný, vychází z překonané judikatury a není řádně odůvodněn.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud musí nejprve upozornit, že obsah a kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčují nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu. Je totiž odpovědností stěžovatelky, aby v kasační stížnosti v souladu s § 106 odst. 1 a § 109 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) specifikovala skutkové a právní důvody, pro které napadá rozsudek městského soudu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012-42, nebo ze dne 16. 5. 2018, č. j. 1 Afs 172/2017-59). Totéž přitom platí také pro formulaci žalobních bodů, jak uvedl v napadeném rozsudku městský soud (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2025, č. j. 6 As 291/2024-53).

[10] Má-li kasační stížnost vést ke zrušení napadeného rozsudku, jak se domáhá stěžovatelka, musí námitky v první řadě směřovat proti důvodům, na nichž je tento rozsudek postaven (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2023, č. j. 8 Azs 299/2020 - 41). Některé části kasační stížnosti proto nelze hodnotit jako řádné kasační námitky. To se týká úvah stěžovatelky, v nichž nejprve cituje pasáže z odstavců 15 a 16 napadeného rozsudku a následně zpochybňuje citovaná tvrzení, nebo namítá jejich nedostatečné odůvodnění. V těchto odstavcích však městský soud pouze rekapituloval obsah vyjádření žalovaného, což je zcela zřejmé z toho, jak je tato část odůvodnění rozsudku nadepsána („III. Vyjádření žalovaného“). Daná argumentace stěžovatelky tak nemíří proti závěrům městského soudu. Kasační stížnost přesto v souhrnu splňuje zákonné

náležitosti, neboť obsahuje i pasáže, z nichž lze dovodit konkrétní kasační námitky směřující skutečně proti nosným důvodům napadeného rozsudku.

[11] V řízení před městským soudem bylo jádrem sporu unesení důkazního břemene při prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

[12] Nárok na odpočet daně upravuje § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty co do formálních podmínek a § 72 téhož zákona pak vymezuje hmotněprávní podmínky, jejichž naplnění přiznání nároku na odpočet daně podmiňuje. Mezi hmotněprávní podmínky se řadí především faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého je nárokován odpočet daně (například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2020, č. j. 7 Afs 58/2019 - 34).

[13] Úprava rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je obsažena v § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Z něj plyne, že v daňovém řízení nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Činí tak primárně svým účetnictvím a v něm obsaženými daňovými doklady. Prokáže-li však správce daně, že existují důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností, je povinností daňového subjektu doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost daňových dokladů vztahujících se ke spornému plnění, popř. prokázat tvrzení jinými důkazními prostředky, které nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné daňové doklady (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83). Dokazování v daňovém řízení tak není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, resp. co tvrdit měl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS).

[14] Na těchto východiscích postavil své hodnocení také městský soud. Nad rámec toho odkázal také na rozsudek ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, s tím, že podle něj obsahuje přiléhavé závěry ve vztahu k prokazování zprostředkovatelské činnosti v daňovém řízení. Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že z tohoto rozsudku neplynou městským soudem uváděné závěry a tento rozsudek byl navíc za devatenáct let judikaturou překonán. Tato námitka není důvodná.

[15] Uvedený rozsudek se podobně jako nyní projednávaná věc týká nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých plnění, která měla spočívat ve zprostředkovatelské činnosti. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku vyslovil řadu úvah, které jinými slovy zopakoval městský soud v napadeném rozsudku. Konkrétně lze citovat následující pasáže, které poskytují jasnou oporu pro úvahy městského soudu: „*Prokazování zdanitelných plnění uskutečněných v souvislosti se smlouvami o zprostředkování je velmi problematické, neboť se jedná o služby, jejichž výstupem není konkrétní hmotný nebo jinak hmatatelný výstup [...]. V zájmu daňového subjektu na druhé straně je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k předmětným zprostředkováním skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace zprostředkovatelských služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně. [...] Vzhledem k velmi různorodým způsobům jednání, které zde připadají v úvahu, bude na zájemci, aby si zajistil přiměřené záznamy (příp. svědectví) o jednání zprostředkovatele; typicky jimi budou záznamy či zprávy*

pokračování

zprostředkovatele o provedených jednáních s konkrétními osobami či záznamy o tom, kterým konkrétním osobám či na jaká konkrétní místa (např. těm útvaram oslovovaných právnických osob, které měly na starosti investice či nákup materiálu) byly zasílány podklady s údaji o zájemcem nabízených službách či zboží a co bylo jejich obsahem. [...] Není vyloučeno, že samotná osoba zprostředkovatele (jeho autorita v určitém podnikatelském prostředí či oboru činnosti, důvěra, kterou k němu mají určití klíčoví lidé působící u oslovovaných třetích osob, apod.) výrazně napomáhá tomu, aby zájemce získal příležitost k uzavření smlouvy. Pokud zájemce jako daňový subjekt něco takového tvrdí, tj. tvrdí, že právě proto uzavřel smlouvu o zprostředkování s určitou osobou, musí jednak prokázat její specifické či výjimečné znalosti, schopnosti, kontakty či jiná „aktiva“, jednak musí prokázat, že tyto kontakty byly také ve prospěch daňového subjektu jako zájemce reálně „nasazeny“, tj. že zprostředkovatel vskutku ve prospěch zájemce působil. Je zřejmé, že 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 [...].“

[16] Citovaný rozsudek zároveň nelze považovat za překonaný následnou judikaturou. Nejvyšší správní soud na tento rozsudek ve své rozhodovací činnosti nadále odkazuje. Kromě městským soudem zmiňovaného rozsudku ze dne 11. 6. 2020, č. j. 10 Afs 266/2018-36, který navíc obstál před Ústavním soudem (usnesení ze dne 15. 9. 2020, č. j. IV. ÚS 2334/20), lze poukázat například také na rozsudky ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 105/2015 - 30, a ze dne 1. 8. 2013, č. j. 9 Afs 60/2012 - 44.

[17] Stěžovatelkou uváděné rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2024, č. j. 5 Afs 221/2022 - 40, a ze dne 27. 9. 2024, č. j. 6 Ads 344/2023 - 30, tuto judikaturu nijak nepřekonalý už proto, že se vůbec netýkají zprostředkovatelských služeb. Rozsudek ze dne 17. 1. 2024, č. j. 10 Afs 149/2021 - 82, se pak týkal určení referenční ceny služeb spočívajících ve zprostředkování reklamy pro účely § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Kromě toho, že se tedy Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku vyjadřoval k odlišné problematice z hlediska hmotného práva, jeho úvaha, že daňové orgány nemohou požadovat, aby daňový subjekt uzavíral smlouvy bez zprostředkovatele, není v rozporu s rozsudkem č. j. 2 Afs 154/2005 - 245. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že zprostředkovatelská činnost může pro daňový subjekt představovat přidanou hodnotu. Veškerá uváděná judikatura pouze klade důraz na to, aby bylo prokázáno, že ke zprostředkování skutečně došlo. Nejvyšší správní soud proto trvá na tom, aby daňový subjekt prokázal, že zprostředkovatel do obchodní spolupráce skutečně přinesl přidanou hodnotu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2025, č. j. 7 Afs 329/2024 - 35).

[18] Lze tedy učinit dílčí závěr, že městský soud pro hodnocení skutkového stavu vycházel z právní úpravy, kterou správně interpretoval ve světle rozsudků Nejvyššího správního soudu, které jsou pro danou věc relevantní.

[19] Pokud pak jde o konkrétní hodnocení skutkového stavu, mezi stranami není sporné, že podstatou ekonomické činnosti stěžovatelky je nákup a prodej automobilů, a to nikoliv na sklad, ale vždy pro konkrétního zákazníka. V nyní posuzované věci mělo deklarované

plnění spočívat ve zprostředkování prodeje automobilů a zajištění „výrobních kvót“ na dodání automobilů. K těmto transakcím stěžovatelka doložila účetní doklady, nicméně správci daně vznikly pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění, a požadoval proto jejich prokázání (výzvy ze dne 7. 12. 2020, č. j. 2326853/20/2212-60563-307359, a 26. 1. 2021, č. j. 95373/21/ 2713-60563-609172). Po provedeném dokazování pak správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že přijala tato plnění od deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu. Tento závěr pak žalovaný částečně korigoval tak, že stěžovatelka neprokázala faktickou realizaci deklarovaných plnění. Důvodem byla následující skutková zjištění:

- Daňové doklady i smlouvy od různých dodavatelů s odlišnými jednateli (bratry M. Kazimírem a O. Kazimírem) měly stejný formát a znění.
- V daňových dokladech je uveden pouze obecný předmět plnění a není na nich odkaz na smlouvy, objednávky, dodací listy či jiné písemnosti specifikující předmět a rozsah plnění.
- Jednatel stěžovatelky M. Boháč uvedl, že má objednávky a výpočty dle vozidel včetně výrobních kvót, ale žádné takové doklady nedoložil.
- Z žádné listiny neplyne, jak byla stanovena cena plnění, jaká provize patří ke konkrétnímu automobilu, kdy byl konkrétní automobil objednán a kdy dodán.
- Stěžovatelka neuvedla ani obecný výpočet výše provize, ani konkrétní příklad.
- Stěžovatelkou předložené soupisy automobilů neobsahovaly údaje o ceně, výši provize, datu objednání, datu dodání, zaplacení zálohy, objednavce či smlouvě.
- Plnění se nepodařilo ověřit u deklarovaných dodavatelů, neboť ti nereagovali na výzvy správce daně.
- Stěžovatelka měla již dříve navázány obchodní vztahy s dodavatelem automobilů Hoffmann a Žižák spol. s r.o., a přesto využila zprostředkovatele.
- Stěžovatelka tvrdila, že využívala služeb třetí osoby proto, aby měla vyšší slevy, ale z vyjádření obchodní korporace Hoffmann a Žižák spol. s r.o. vyplynulo, že stěžovatelce poskytovala stále stejné slevy. Zálohové faktury byly navíc hrazeny dříve, než byly uzavřeny smlouvy o zprostředkování. Zprostředkování navíc nevedlo ke zvyšování obrátu, v šetřených obdobích se obraty snižovaly.
- Stěžovatelka tvrdila, že postoupila výrobní kvóty personálně propojené slovenské obchodní korporaci RentLess SK s.r.o., nicméně oslovení dodavatelé automobilů nepotvrdili, že by se na prodeji této obchodní korporaci podíleli deklarovaní dodavatelé. Automobily navíc byly prodány před začátkem platnosti smluv o zprostředkování.
- Krátce před podpisem smluv o zprostředkování se jednatelem deklarovaných dodavatelů stali M. Kazimír a O. Kazimír a krátce po ukončení spolupráce, respektive před zahájením daňové kontroly u stěžovatelky se jednatelem dodavatelů Panda Digital Media s.r.o., PS Robotics s.r.o stal občan Ukrajiny Marton Shalata a jednatelem dodavatelů Senago s.r.o. a Grassencom s.r.o. Josef Horvát.
- M. Kazimír a O. Kazimír v rámci svých svědeckých výpovědí uvedli, že s dodavateli nejednali, jednali s nimi jejich „známí“, jejichž jména si buďto nepamatovali, nebo je nemohli jmenovat. Odpovědi svědků byly převážně obecné. Zapojení svědků i jejich „známých“ přímo popřel zaměstnanec obchodní korporace Hoffmann a Žižák spol. s r.o. J. G.
- Tvrzení, že výše provize se odvíjela od zisku z prodeje automobilu, stěžovatelka neprokázala.

pokračování

- V případě dodavatelů Senago s.r.o. a Grassencom s.r.o. byl zjištěn rozpor mezi deklarovaným plněním dle stěžovatelkou předložených tabulek, daňových dokladů a smluv o zprostředkování. Nebylo zřejmé, zda mělo jít jen o zprostředkování prodeje nebo i zajištění kvóty na výrobu automobilu.

[20] Městský soud se ztotožnil s tím, jak všechny tyto skutečnosti ve svém souhrnu vyhodnotil žalovaný. V reakci na žalobní námitky, které se týkaly pouze několika dílčích skutkových zjištění a důkazů, pak mimo jiné provedl hodnocení svědeckých výpovědí M. Kazimíra, O. Kazimíra a J. G. Následně učinil shodný závěr jako žalovaný, že stěžovatelka neprokázala faktické přijetí plnění spočívajícího ve zprostředkování výhodnějšího nákupu automobilů a zajištění výrobních kvót na jejich nákup.

[21] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Tu spatřuje v tom, že se městský soud nevypořádal s některými jejími argumenty namítanými v rámci ústního jednání.

[22] Za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů lze označit takový rozsudek, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74). Přezkoumatelnost rozsudku však není závislá na subjektivní představě stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85). Povinnost soudu své rozhodnutí řádně odůvodnit přitom nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každé tvrzení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13, nebo ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72, či usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09).

[23] Z odůvodnění napadeného rozsudku je zcela zřejmé, proč městský soud považuje jednotlivé žalobní námitky za nedůvodné, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, jak interpretoval právní úpravu a jak ji aplikoval na projednávanou věc. Závěry krajského soudu jsou odůvodněny podrobně a srozumitelně a argumentace krajského soudu není vnitřně rozporná ani zmatečná. Nutno poznamenat, že sama stěžovatelka hovoří spíše o opomenutých *argumentech*, které měly zaznít při jednání soudu. Podle Nejvyššího správního soudu se přitom skutečně o námitky nejednalo. Ostatně nově uplatňované námitky by byly opožděné, a tudíž nepřípustné (viz § 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.).

[24] Stěžovatelka v kasační stížnosti jako první opomenutý argument uplatněný při ústním jednání označuje tvrzení, že „to, co zde řešíme je především správný úřední postup žalované (v řízení tedy Odvolacího finančního ředitelství), tedy nejen to, zda postupovala v souladu s právními předpisy, ale především, zda jsou jí učiněné závěry z hlediska správního uvážení správné a shodné s prokázanými skutečnostmi.“ Předně je však nutno uvést, že toto tvrzení při ústním jednání před městským soudem nezaznělo. I kdyby však zaznělo, nejednalo by se ani o argument, natož konkrétní žalobní námitku. Z daného tvrzení totiž vůbec není zřejmé, z jakých skutkových či právních důvodů by mělo být žalobou napadené

rozhodnutí nezákonné. Jedná se spíše o pouhé shrnutí předmětu soudního řízení, které navíc zcela nekoresponduje s obsahem žaloby.

[25] Druhým opomenutým argumentem mělo být přirovnání s prodávacem u pokladny, který by podle stěžovatelky také netušil, jakým způsobem (odkud) se zboží dostává na pult. Tento argument při ústním jednání skutečně zazněl, ovšem nejedná se o samostatnou žalobní námitku, nýbrž skutečně pouze o argument, u něhož zástupkyně stěžovatelky ani přesněji neuvedla, jakou z jejích žalobních námitek by měl tento argument podporovat. Měla jím zřejmě v úmyslu vysvětlit to, že svědci nemuseli znát všechny osoby, které se na zprostředkovatelské činnosti, nákupu a prodeji podílely. Městský soud v napadeném rozsudku sice nerozebírá přímo tento přírůstek, ale zabývá se možnými důvody, proč svědci nejmenovali osoby, s nimiž jednali. V odstavci 33 napadeného rozsudku k tomu uvádí, že i kdyby vysvětlení stěžovatelky připustil, neměnilo by to nic na tom, že bylo na ní, aby si zajistila důkazy a záznamy, kterými by byla schopna uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. Z napadeného rozsudku tak plyne reakce nejen na žalobní námitky, ale také implicitně na tento dílčí podpůrný argument.

[26] Námitky nepřezkoumatelnosti proto nejsou důvodné.

[27] Stěžovatelka dále městskému soudu vytýká, že měl provést výslech svědků, který navrhla v rámci ústního jednání. Ani tato námitka není důvodná.

[28] Zástupkyně stěžovatelky v rámci ústního jednání neidentifikovala žádné konkrétní osoby, které by měly podat svědeckou výpověď. Označila je pouze obecně jako zprostředkovatele, avšak nevěděla, o jaké konkrétní osoby by se mělo jednat, a požádala o „*lhůtu k předvolání konkrétních zprostředkovatelů*“. Městský soud žádosti nevyhověl usnesením, které ústně podrobně odůvodnil.

[29] Nejvyšší správní soud má za to, že provedení navrhovaných výslechů v soudním řízení nebylo namístě z několika důvodů. V první řadě stěžovatelku tížilo důkazní břemeno v daňovém řízení, a právě v něm proto měla navrhnout důkazy k prokázání svých daňových tvrzení. Jestliže žalovaný své rozhodnutí postavil na závěru, že své důkazní břemeno neunesla, nemůže stěžovatelka tento závěr zvrátit až v soudním přezkumu za pomoci nově navrhovaných důkazů, jejichž provedení objektivně mohla navrhnout již v daňovém řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 - 45). I kdyby se jí totiž v řízení před soudem podařilo faktickou realizaci plnění prokázat, samo o sobě by to nic nemohlo změnit na závěru žalovaného, že tak neučinila v daňovém řízení. Návrh učiněný v rámci ústního jednání navíc nebyl návrhem na provedení výslechu konkrétních svědků, neboť zástupkyně stěžovatelky je nijak neidentifikovala. Dokonce uvedla, že v tuto chvíli neví, kdo konkrétně by měl být předvolán. Hovořila přitom obecně o zprostředkovatelích, ačkoliv zprostředkovateli měli být dle daňových tvrzení právě deklarovaní dodavatelé, jejichž jednatele přitom byli v daňovém řízení vyslechnuti. Zástupkyně stěžovatelky soudu ani nesdělila konkrétní skutková tvrzení, která by měla být výsledkem prokázána; uvedla pouze zcela obecně, že skutkovým tvrzením je „*to, že skutečně proběhla zprostředkovatelská činnost*“. Nutno navíc poznamenat, že stěžovatelka žádnou konkrétní osobu, která by mohla být takovým svědkem, nejmenovala nejen v daňovém řízení a řízení před městským soudem, ale ani v řízení o kasační stížnosti.

pokračování

[30] Stěžovatelka dále namítá, že městský soud v napadeném rozsudku *pouze spekuloval* (věta odsazená „Má-li...“). K tomu dodává, že pokud soud nechápe, co se svědek snažil říci, měl si jej znovu předvolat. Tato námitka zjevně míří proti úvaze městského soudu vyslovené v odstavci 37 napadeného rozsudku. V tomto odstavci však městský soud nespekuloval o tom, co se snažil vyjádřit některý ze svědků, nýbrž o tom, co se snažila říci svou námitkou stěžovatelka. Jasně je to patrné z první věty tohoto odstavce, která je uvedena následovně: „*Obdobně nekonkrétní až nejasná je též námitka, že [...]*“. Kasační námitka se tak s úvahou městského soudu zcela míjí, a již proto nemůže být důvodná. Pouze na okraj Nejvyšší správní soud poznamenává, že dané žalobní tvrzení (podle něhož stěžovatelka nakupovala část vozidel od propojených osob, aby neporušila předpisy dealerů vozů, přičemž při prvním nákupu musela využít služeb zprostředkovatele) bylo skutečně nekonkrétní. Městský soud tak pouze poskytl stěžovateli vyšší standard ochrany jejích práv, jestliže se toto tvrzení pokusil vyjasnit a reagoval na něj.

[31] Podle stěžovatelky měl městský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit také proto, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech. Tuto námitku však stěžovatelka nijak nekonkretizovala. V dané části kasační stížnosti pouze vytkla městskému soudu, že nedostatečně odůvodnil svou úvahu, ačkoliv se ve skutečnosti nejedná o úvahu soudu, nýbrž o shrnutí vyjádření žalovaného. Na to pak navázala sdělením, že před tímto řízením byla prosperující společností a tlak ze strany správního orgánu na její osobu a její zprostředkovatele způsobil, že nyní neprosperuje. Ani v této části tak nelze identifikovat konkrétní důvody nezákonnosti napadeného rozsudku.

[32] Nejvyšší správní soud uzavírá, že se městský soud nedopustil žádného z namítaných pochybení a jeho závěry týkající se věci samé se stěžovateli nepodařilo nijak zpochybnit. Proti závěrům městského soudu, které se týkaly penále, stěžovatelka žádné námitky neuplatnila.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[34] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. srpna 2025

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu