



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Tomáše Foltase a Jana Kratochvíla v právní věci žalobce: **Marek Míšek**, se sídlem Akátová 1022/1, Lužice, zastoupen Mgr. Josefem Tulisem, advokátem se sídlem Dvořákova 2459/6, Žďár nad Sázavou, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2023, čj. 17112/23/5300-22444-704601, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 2. 2025, čj. 31 Af 29/2023-42,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je otázka, zda žalobce prokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, resp. zda prokázal přímou a bezprostřední souvislost přijatého plnění se svou ekonomickou činností. Toto plnění spočívalo v nákladech na pracovníky skladovacích prostor.

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem z 14. 3. 2022 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2017 ve výši 102 398 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 20 479 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl

v záhlaví uvedeným rozhodnutím a platební výměr potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Brně zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem.

[3] Krajský soud úvodem svého posouzení uvedl, že z žaloby lze jen obtížně určit, kdy žalobce pouze rekapituluje spor a kdy již vznáší žalobní bod. Žaloba je dle krajského soudu značně nepřehledná, což spolu s gramatickými chybami stěžuje pochopení, co je vlastně obsahem daného sdělení. Žalobce podle krajského soudu brojí proti veškerým tvrzením či úkonům daňových orgánů, avšak bez ohledu na to, zda jde o nosné důvody či relevantní skutečnosti. Krajský soud se proto zabýval pouze těmi skutečnostmi, které jsou podstatné pro posouzení nároku na odpočet daně. Pokud žalobce poukazoval na nezákonnost výzev k prokázání skutečností, které byly správcem daně zaslány žalobci, činil tak v té části žaloby, v níž žalobce měl toliko zrekapitulovat průběh řízení. Především ale žalobce těmito tvrzeními nereaguje na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, kde žalovaný podrobně popsal, proč považuje tyto výzvy k prokázání skutečností za dostatečně odůvodněné. Tvrzení o nezákonnosti výzev proto krajský soud nepovažoval za řádný žalobní bod.

[4] Krajský soud dále zrekapituloval obecná východiska, která se vztahují k otázce prokázání správnosti a úplnosti daňových tvrzení. Dle těchto východisek musí dojít ke kumulativnímu naplnění podmínek vyplývajících z § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Jde mimo jiné i o podmínku, zda dané plnění, skrze nějž daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně, bezprostředně souvisí s jeho ekonomickou činností. Jde-li o nyní posuzovanou věc, tak daňové orgány sice shledaly naplnění této podmínky u pronájmu skladovacích prostor, který žalobci fakturoval jeho dodavatel IP TRADE BRNO, s. r. o. (dále jen „IP Trade“). Daňové orgány však neshledaly naplnění této podmínky u plnění fakturovaných jako *„mzdové náklady a provize poskytnutých pracovníků za rok 2017“*, které žalobci fakturoval tentýž dodavatel IP Trade.

[5] Správce daně své pochybnosti odůvodnil mimo jiné tím, že žalobce nepředložil žádné smluvní ujednání o službách balení, a dále tím, že všechny tři faktury od společnosti IP Trade byly vystaveny ve stejný den, se stejným předmětem plnění, za stejné období a se stejnou hodnotou deklarovaného plnění. Tyto pochybnosti nerozptýlila ani svědecká výpověď jednatele dodavatele, který k poskytnutému předmětu plnění neuvedl dostatečně konkrétní informace. Nebylo zjištěno, kteří zaměstnanci manipulaci se zbožím prováděli, v jaké době, ani v jakém rozsahu. Ani přes výzvu správce daně neposkytl dodavatel konkrétní výkazy práce.

[6] Krajský soud dále uvedl, že byť je na fakturách uvedeno, že budou uhrazeny bankovním příkazem, tak úhrada proběhla v hotovosti. Žalobce ve vztahu k pronájmu skladovacích prostor uvedl, že tento nájem měl ekonomickou souvislost s jeho činností pro jednoho ze svých odběratelů, konkrétně odběratele pana P. V tomto ohledu však krajský soud upozornil na rozpor, kdy za rok 2017 přijal žalobce od společnosti IP Trade plnění (jde-li o sporné mzdy) ve výši 430 tis. Kč, nicméně plnění, které žalobce následně poskytl svému odběrateli (přeprava a manipulace zboží), žalobce fakturoval ve výši 96 tis. Kč. Krajský soud uzavřel, že z dostupných tvrzení a podkladů neplyne, že by žalobce využíval manipulační služby ve skladu pro uskutečnění svých plnění pro své odběratele. Většina žalobcem vystavených dokladů i vyjádření samotných odběratelů nasvědčuje tomu, že

pokračování

přeprava zboží byla prováděna bez skladování, neboť mezi nakládkou a uskutečněním konkrétního plnění neuplynul více než jeden den.

[7] Krajský soud tedy shledal, že správce daně dokázal kvalifikovaně zdůvodnit své pochybnosti ohledně daňových tvrzení žalobce, a proto důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce. Krajský soud také souhlasil s daňovými orgány s tím, proč nyní posuzované plnění neshledaly (a to ani zčásti) jako daňově uznatelné.

[8] Krajský soud se dále zabýval námitkami žalobce o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu ze strany daňových orgánů. Podání, jímž žalobce navrhnul doplnění dokazování, bylo žalovanému doručeno 24. 5. 2023 v čase 14:30 hodin. V tentýž den však v čase 10:18 hodin bylo žalobci doručeno rozhodnutí žalovaného. Pro tuto opožděnost tedy krajský soud shledal, že nešlo o důkazní návrhy, s nimiž by žalovaný měl povinnost se vypořádat. Jde-li o opakovaný výslech jednatele společnosti IP Trade pana Krajička, jenž žalobce navrhl, tak dle krajského soudu ani sám žalobce neuvedl, jaké konkrétní, dosud nezjištěné, skutečnosti by tento opakovaný výslech měl přinést. Jde-li o výslech zaměstnance žalobce pana B., tak dle krajského soudu by tento důkaz byl zčásti nadbytečný a zčásti by nemohl vést k objasnění relevantních skutečností. Tvrzení žalobce o tom, že má zaměstnance, je navíc v rozporu s jeho tvrzením při zahájení daňové kontroly, že zaměstnance nemá. Jde-li o výslech žalobcova odběratele pana P., tak tento důkaz žalobce nenavrl a ani neuvádí, jaká skutečnost by z tohoto výsledku měla vyplývat. Jde-li o provedení důkazu pravidly deskové hry Kamionem po Evropě, tak tento důkaz by dle krajského soudu nemohl přispět k objasnění souvislosti mezi nyní posuzovaným plněním a ekonomickou činností žalobce. Krajský soud uzavřel, že hodnocení důkazů ze strany daňových orgánů považuje za logické a dostatečné.

[9] Krajský soud se dále zabýval námitkami žalobce, dle kterých mu žalovaný znemožnil nahlížet do správního spisu před vydáním napadeného rozhodnutí. Krajský soud uvedl, že žalobce v průběhu prvostupňového řízení opakovaně využil svého práva nahlížet do spisu. Po posledním nahlížení pak do spisu přibýly pouze listiny, které se týkaly korespondence mezi správcem daně a žalobcem. Poté, co byl spis postoupen žalovanému, mohl žalobce uplatnit právo na nahlížení také u žalovaného. V rámci doplnění odvolání z 20. 7. 2022 požádal žalobce o zpřístupnění celého spisu a zaslání písemností (pozn. NSS: Ačkoliv je toto podání ve svém textu datováno ke dni 11. 7. 2022, tak zástupkyně žalobce jej podala až 20. 7. 2022. Nejvyšší správní soud proto, stejně jako krajský soud, bude dále v tomto rozsudku uvádět 20. 7. 2022). Dne 10. 5. 2023 zaslal žalovaný žalobci soupis písemností ve spise správce daně a soupis písemností ve spise žalovaného. Dne 24. 5. 2023 v čase 8:13 hodin byla žalovanému doručena žádost žalobce o nahlížení do spisu (rozhodnutí žalovaného bylo žalobci doručeno téhož dne v čase 10:18 hodin), načež 25. 5. 2023 vyrozuměl žalovaný žalobce o možnosti nahlédnout do spisu v žalobcem požadovaných termínech.

[10] Na základě výše uvedeného krajský soud shledal, že žalobce měl možnost, aby se v průběhu odvolacího řízení seznámil se všemi podklady pro vydání napadeného rozhodnutí. Žalovaný v tomto žalobci nijak nebránil. Žalobce v tomto ohledu upozorňuje na nesrovnalosti mezi jednotlivými soupisy spisů. Krajský soud však v tomto ohledu souhlasil s žalovaným, že pokud jde o položky začínající písmenem „A“, tak šlo o písemnosti, které byly žalobci známy. Jde-li o položky začínající písmenem „D“, tak jde

o listiny sloužící pro potřeby správce daně. Nejde ale o podklady rozhodnutí (krajský soud ve svém rozsudku uvedl označení a obsah těchto listin). Krajský soud uzavřel, že vzhledem k tomu, že žalobce požádal o nahlížení do spisu až na závěr daňového řízení, kdy již hrozilo uplynutí lhůty pro stanovení daně, tak se žalobcův postup jeví jako účelový.

[11] Závěrem krajský soud vysvětlil, proč neprovedl žalobcem navrhané důkazy. Tyto důkazy, které nejsou součástí správního spisu, nenavrl žalobce již v daňovém řízení, ačkoliv je žalobce, dle krajského soudu, navrhnout mohl. Tyto důkazy nemohou dle krajského soudu vyvrátit nosný závěr žalovaného, že žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno. Tento nedostatek již nelze dodatečně zhojit v řízení o žalobě.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Kasační stížnost

[12] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. Úvodem, tedy v části III. své kasační stížnosti, stěžovatel rekapituluje průběh daňového řízení a uvádí, v čemž spatřuje nezákonnost jak tohoto daňového řízení, tak i napadených správních rozhodnutí. V této části kasační stížnosti stěžovatel rovněž uvádí, že krajský soud v řízení o žalobě, které vedl pod sp. zn. 30 Af 67/2019, zrušil tehdy napadené rozhodnutí žalovaného. Tehdy napadené rozhodnutí se týkalo společnosti IP Trade, tedy stěžovatelova dodavatele. Stěžovatel v tomto ohledu naznačuje, že byl v dobré víře, že krajský soud rozhodne stejně i v nynější věci. Stěžovatel v této úvodní části rovněž naznačuje, že pochybnosti správce daně patrně nebyly kvalifikované, a proto důkazní břemeno ohledně pravdivosti stěžovatelových tvrzení a průkaznosti jím poskytnutých podkladů na stěžovatele nikdy nepřešlo.

[13] Stěžovatel namítá, že došlo k manipulaci se správním spisem, kdy byly přečíslovány jeho jednotlivé položky a nebyly do něj zařazeny daňové doklady. V průběhu prvostupňového řízení docházelo k nestandardním okolnostem (zmizení správního spisu z budovy úřadu, nečinnost správce daně či nevhodné chování dané úřední osoby), pro které měl stěžovatel podezření, že spis správce daně je neúplný. To chtěl stěžovatel ověřit nahlédnutím do spisu v odvolacím řízení. Žalovaný však toto nahlížení neumožnil a byl nečinný, čímž bezdůvodně prodlužoval odvolací řízení. O nahlížení do spisu stěžovatel žádal již v doplnění odvolání z 20. 7. 2022 a následně jej urgoval. Není tedy pravdou, že by stěžovatel úmyslně žádal o nahlížení do spisu až při konci lhůty pro stanovení daně, aby oddálil rozhodnutí žalovaného a dosáhl prekluze práva na stanovení daně. Tato nečinnost žalovaného by tedy neměla jít k tíži stěžovatele. Žalovaný a krajský soud navíc rozhodovali na základě neúplného správního spisu. Správce daně totiž vrátil stěžovateli daňové doklady, aniž by je však následně poskytl žalovanému a poté krajskému soudu. Tím, že žalovaný rozhodoval na základě neúplného spisu, se ovšem krajský soud nezabýval. Krajský soud měl rovněž vyzvat stěžovatele k tomu, aby specifikoval, jaké listiny ve správním spise chybí.

[14] Stěžovatel dále namítá, že daňové orgány měly provést stěžovatelem navrhané důkazy, které by vedly k objasnění toho, proč se pracovníci daného skladu podíleli na jeho ekonomické činnosti (stěžovatel navrhl výslech konkrétních svědků, důkaz v podobě tří sta dokladů o dané ekonomické činnosti či důkaz deskovou hrou). Daňové orgány nevysvětlily,

pokračování

proč sice daňově uznaly nájem daného skladu, ale již neuznaly náklady na pracovníky daného skladu. Tito pracovníci přitom byli nezbytní pro obecně uplatňovaný způsob logistiky, kdy dopravce vykonává co nejméně jízd s co největším naložením, a proto potřebuje prostor a pracovníky, kteří dané zásilky uskladní či přeskladní. Stěžovatel nemohl unést své důkazní břemeno, jestliže daňové orgány jím navrhované důkazy neprovedly. Daňové orgány naopak vybíraly důkazy selektivně a ignorovaly svědectví ohledně fungování daného skladu. Tím, že ani krajský soud nedoplnil dokazování, nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav. Krajský soud v tomto ohledu přistoupil k nepřipustnému a nesprávnému předběžnému vyhodnocení navrhovaných důkazů.

[15] Tyto důkazy navrhl stěžovatel v doplnění odvolání z 23. 5. 2025 doručeném žalovanému osobně v čase 14:30 hodin (pozn. NSS: Toto datum uvedl stěžovatel v kasační stížnosti, nicméně stěžovatel má patrně na mysli 23. 5. 2023. Ačkoliv je datum 23. 5. 2023 uvedeno v textu doplnění odvolání, tak toto podání bylo k žalovanému podáno až 24. 5. 2023. Proto také krajský soud v nyní napadeném rozsudku uvádí, že jde o doplnění odvolání z 24. 5. 2023. Toto datum převzal také Nejvyšší správní soud). Ani toto podání však nebylo součástí správního spisu, který byl krajskému soudu předložen. Stěžovatel nesouhlasí s vysvětlením žalovaného, že nemohl zohlednit žádost o nahlížení z času 8:13 hodin, neboť administrace tohoto podání v rámci instituce, jakým je žalovaný, s sebou nese časovou prodlevu, než se toto podání dostane do sféry oprávněné úřední osoby. Dle stěžovatele je naopak relevantní to, že dané podání již bylo v danou chvíli v dispozici žalovaného.

[16] Jde-li o důkazy, jejichž provedení stěžovatel navrhoval v řízení o žalobě, tak ty měl krajský soud, dle stěžovatele, provést. Tyto důkazy měly prokázat, že daňové řízení bylo zatíženo řadou nestandardních okolností (bod [13] tohoto rozsudku), pro které měl krajský soud napadená rozhodnutí zrušit. Stěžovatel má, na rozdíl od krajského soudu, za to, že výsledkem stěžovatelova odběratele by naopak mohl osvětlit ekonomickou činnost stěžovatele. To uznal také správce daně, a proto si od daného dodavatele vyžádal doklady, které však posléze daňově neuznal. Ostatní důkazy krajský soud neprovedl, ačkoliv je dle stěžovatele provést měl.

[17] Stěžovatel připouští, že žaloba mohla obsahovat gramatické chyby. To však krajský soud neopravňovalo, aby nevypořádal část žalobních námitek. Krajský soud se dle stěžovatele jednak nesprávně vypořádal s řádně vymezenou námitkou, jíž stěžovatel brojil proti výzvám k prokázání skutečností. Krajský soud pak vůbec nevypořádal žalobní námítky o nezákonně zahájené daňové kontrole. Stěžovatel proto tyto námítky zopakoval i v kasační stížnosti: Stěžovatel se odkázal na původní soupis písemností ve správním spise, dle kterého správce daně vydal již 23. 10. 2018 výzvu k poskytnutí informací. V tento den tak, dle stěžovatele, započala daňová kontrola. Navíc, pokud správce daně shledal důvod pro doměření daně, tak neměl zahájit daňovou kontrolu, ale měl umožnit podání dodatečného daňového přiznání.

[18] Závěrem stěžovatel namítá, že v nynější věci došlo k narušení neutrality daně. Daň z nyní posuzovaného plnění totiž odvedl nynější dodavatel, který je z hlediska plnění daňových povinností bezproblémový. Správce daně však bezdůvodně požadoval po stěžovateli zaplacení daně daně i podruhé, včetně příslušenství. Stěžovatel se nedopustil

daňového úniku, a proto mu daňové orgány nemohly uložit, aby uhradil již jednou odvedenou daň.

Vyjádření žalovaného

[19] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl, aby Nejvyšší správní soud tuto kasační stížnost zamítl. Napadený rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný, přičemž žalovaný souhlasí s krajským soudem v tom, že části žaloby jsou obtížně pochopitelné. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by bránil stěžovateli v nahlížení do spisu. Stěžovatel naopak své právo nahlížet v prvostupňovém řízení uplatnil. V odvolacím řízení pak stěžovatel zvolil strategii vyčkávání. Jde-li o žádost o nahlížení z 24. 5. 2023, tak ta přišla žalovanému v přibližně stejný čas, kdy již rozhodnutí žalovaného bylo podepsáno a připraveno k odeslání. Jde-li o doplnění odvolání, tak to žalovaný obdržel až potom, co vydal své rozhodnutí. I přesto však žalovaný posoudil obsah tohoto podání a neshledal, že by z něj vyplývaly důvody pro uplatnění dozorčího prostředku. Žalovaný nesouhlasí ani s tím, že by správní spis nebyl kompletní. Sporné listiny, které byly do správního spisu doplněny, jsou buďto vlastními listinami stěžovatele či interními listinami správce daně. Krajský soud přitom nemusel stěžovatele vyzývat k uvedení těchto listin, jestliže sám stěžovatel uvedl tyto listiny v žalobě.

[20] Žalovaný má za to, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, jestliže nedokázal vyvrátit zjištěné pochybnosti. Dále žalovaný odkazuje na jednotlivé body svého rozhodnutí, kde vysvětlil, proč neprovedl stěžovatelem navrhované důkazy. Žalovaný má za to, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně. Bylo úkolem stěžovatele, aby uvedl své žalobní body dostatečně srozumitelně. Není pravdou, že by krajský soud nevypořádal námitku ohledně výzev k prokázání skutečností. Jde-li o námitku nezákonně zahájené daňové kontroly, tak tu stěžovatel v žalobě nevznesl vůbec. V odvolání sice stěžovatel uplatnil námitku ohledně nezákonného zahájení daňové kontroly, nicméně až nyní v kasační stížnosti namítá, že kontrola byla materiálně zahájena dříve, než jak to uvádí daňové orgány. Až v kasační stížnosti stěžovatel rovněž namítá, že správce daně jej měl vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Tím, že stěžovatel neprokázal souvislost nyní posuzovaného plnění s jeho ekonomickou činností, nebyla splněna hmotněprávní podmínka pro nárok na odpočet daně. V takovém případě se tedy daňové orgány nemusí zabývat otázkou narušení neutrality v řetězci. Žalovaný má tedy za to, že se stěžovatel dovolává principu, který však sám porušil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[21] Kasační stížnost není důvodná.

Část III. kasační stížnosti

[22] Nejvyšší správní soud se nejprve vyjádří k části III. kasační stížnosti. Tuto část stěžovatel pojmenoval jako „*Podstata původního řízení, jež vedlo k vydání nezákonného rozsudku*“. V této části kasační stížnosti stěžovatel zrekapituloval průběh daňového řízení. Průběžně také stručně uváděl, v čem spočívá nezákonnost tohoto řízení či nezákonnost správních rozhodnutí a závěrem zrekapituloval obsah své žaloby. Víceméně všechny tyto

pokračování

poznámky o nezákonnosti v postupu správce daně a žalovaného stěžovatel také opakuje v dalších částech kasační stížnosti, kde již i podle označení jednotlivých částí kasační stížnosti formuluje kasační námitky. Nejvyšší správní soud se tak těmito otázkami zabývá v dalších částech tohoto rozsudku. Dodává však, že tato duplicita srozumitelnosti kasační stížnosti příliš nepřispívá.

[23] V této části kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud identifikoval jednu otázku, kterou stěžovatel později neopakuje. Jde o tvrzení stěžovatele, který se domníval, že krajský soud rozhodne v nynější věci stejně, jako rozhodl v řízení vedeném pod sp. zn. 30 Af 67/2019. Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že takovou žalobní námitku stěžovatel v řízení před krajským soudem neuplatnil. Stěžovatel na čtvrté straně žaloby, kde navíc měl jen popsat průběh daňového řízení (bod [26] tohoto rozsudku), pouze upozornil na existenci rozsudku z 29. 11. 2021, čj. 30 Af 67/2019-92, kterým krajský soud rozhodl v odkazované věci poprvé. Tuto námitku dovolávající se vyslovení shodných právních závěrů i v jeho věci, přitom stěžovatel mohl v žalobě řádně uplatnit, neboť v době, kdy podával žalobu, již krajský soud odkazovaný rozsudek vydal. Tento rozsudek krajského soudu byl sice později zrušen rozsudkem NSS z 7. 3. 2024, čj. 3 Afs 4/2022-85, nicméně i na vydání druhého rozsudku krajského soudu z 16. 5. 2024, čj. 30 Af 67/2019-165, mohl stěžovatel upozornit později v průběhu řízení o žalobě, neboť ten byl vydán ještě před rozhodnutím krajského soudu v této věci. Pokud má však být tato námitka chápána jako poukaz na nerespektování své vlastní judikatury, má Nejvyšší správní soud za to, že tehdy projednávanou věc a nyní projednávanou věc nelze srovnávat. Stěžovatel sice má pravdu v tom, že v řízení vedeném pod sp. zn. 30 Af 67/2019 rozhodoval krajský soud ve věci společnosti IP Trade, tj. ve věci dodavatele stěžovatele. Tehdy projednávaná věc se však týkala jiného zdaňovacího období (tehdy šlo o část roku 2016, kdežto nyní jde o část roku 2017), týkala se jiného plnění (tehdy šlo o pořízení tvářecích závitníků, kdežto nyní jde o náklady na zaměstnance skladu) a týkala se jiného dodavatelského řetězce (viz bod 33 rozsudku krajského soudu čj. 30 Af 67/2019-165). Stěžovateli tedy v řízení vedeném pod sp. zn. 30 Af 67/2019 nemohla vzniknout jím tvrzená dobrá víra v to, že krajský soud také nyní zruší (či z části zruší) napadené rozhodnutí žalovaného.

Námitky, které nebyly uplatněny v žalobě

[24] Stěžovatel řadu námitek poprvé uplatnil až v kasační stížnosti, ačkoliv je mohl uplatnit již v žalobě. Takové námitky jsou však nepřipustné (rozsudek NSS z 10. 10. 2025, čj. 8 Afs 237/2023-85, bod 55). V nyní projednávané věci jde o námitku ohledně narušení neutrality daně (resp. dvojího výběru jedné daně) a ohledně výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Nejvyšší správní soud se proto jimi nebude věcně zabývat.

[25] Co se týče otázky skrytého zahájení daňové kontroly, tak stěžovatel uvádí, že tuto námitku vznesl již v žalobě, a proto se ze strany krajského soudu má jednat o nevypořádaný žalobní bod. S tím však Nejvyšší správní soud nesouhlasí, neboť stěžovatel v žalobě tuto otázku nevznesl. Stěžovatel na čtvrté straně žaloby sice nesouhlasil se zahájením daňové kontroly, to však z důvodu, že dle jeho názoru mu správce daně nesdělil žádné pochybnosti, přičemž správce daně měl využít jiné, méně zatěžující, procesní možnosti, např. postup k odstranění pochybností. Až v kasační stížnosti stěžovatel upozorňuje na výzvu správce

daně k poskytnutí informací z 23. 10. 2018, již dle stěžovatele měla být fakticky zahájena daňová kontrola (viz dále bod [27] tohoto rozsudku).

[26] Jde-li o stěžovatelův výše popsaný nesouhlas se zahájením daňové kontroly, tak Nejvyšší správní soud má za to, že vůbec nešlo o řádně uplatněný žalobní bod. Stěžovatel na čtvrté straně žaloby popsal okolnosti zahájení daňové kontroly a uvedl, že *„k této souvislosti tak daňový subjekt v řízení namítal nezákonně zahájenou daňovou kontrolu.“* Z takto uvedeného tvrzení má soud za to, že stěžovatel pouze rekapituloval průběh daňového řízení, nešlo tedy o námitku, již by se stěžovatel u krajského soudu dovolával nesprávného postupu správce daně. Lze dodat, že stěžovatel uvedl toto tvrzení v té části žaloby, kterou nazval jako *„Popis řízení předcházející vydání nezákonného rozhodnutí“*. Mělo tak jít o část žaloby, v níž by stěžovatel pouze popsal průběh daňového řízení. I přesto však stěžovatel v této části navrhnul krajskému soudu provedení několika důkazů. To ovšem jen podporuje závěr krajského soudu o chaotičnosti žaloby.

[27] Stěžovatel tedy otázku skrytého zahájení daňové kontroly poprvé vznáší až v kasační stížnosti, byť ji mohl vznést již v žalobě (bod [25] tohoto rozsudku). Přesto se k ní Nejvyšší správní soud vyjádří. Tato otázka má totiž vliv na počátek běhu lhůty pro stanovení daně, přičemž správní soudy se musí ze své úřední povinnosti zabývat otázkou, zda posuzovaná daň byla stanovena ve lhůtě pro stanovení daně (rozsudek NSS z 14. 11. 2025, čj. 8 Afs 261/2023-56, bod 28). Je ale třeba dodat, že stěžovatel v kasační stížnosti upozorňuje toliko na výzvu správce daně z 23. 10. 2018 a namítá, že už touto výzvou byla zahájena daňová kontrola. Bližší vysvětlení k tomuto tvrzení však již stěžovatel neuvádí. Nejvyšší správní soud proto upozorňuje, že s ohledem na obecnost a stručnost této námítky, stejně jako s ohledem na to, že tato námitka nebyla uplatněna v žalobě, se i on vyjádří k výzvě z 23. 10. 2018 obdobně obecným způsobem. Soud nebude proaktivně hledat a zkoumat jiné důvody či skutečnosti, které by teoreticky také mohly mít vliv na prekluzi práva na stanovení daně, nicméně stěžovatel na ně neupozorňuje (obdobně rozsudek NSS z 17. 5. 2023, čj. 10 As 350/2022-56, body 29 až 31, anebo usnesení Ústavního soudu ze 7. 8. 2024, sp. zn. IV. ÚS 1259/24, body 14 až 16).

[28] Při zkoumání výzvy z 23. 10. 2018 vycházel Nejvyšší správní soud z východisek, která k otázce skrytého zahájení daňové kontroly dovodila judikatura. Tato východiska shrnul zdejší soud např. ve svém výše odkazovaném rozsudku čj. 8 Afs 237/2023-85, v bodech 34 a 36. Konkrétně se tato východiska týkají otázky, zda daňový orgán v dané věci postupoval ještě v mezích své vyhledávací činnosti anebo zda již meze této vyhledávací činnosti překročil a fakticky přistoupil k daňové kontrole. Mezi tato východiska mohou spadat např. otázky jako množství podkladů, které daňový orgán požadoval, dále zda daňový orgán pouze shromažďoval informace či zda již hodnotil oprávněnost daného daňového odpočtu, jaký byl sled jeho procesních kroků či jaké formulace daňový orgán uvedl. Nejvyšší správní soud tedy nahlížel na výzvu z 23. 10. 2018 v souladu s těmito východisky a shledal, že správce daně nepřekročil meze své vyhledávací činnosti. Vydání této výzvy tedy nic nemění na závěru krajského soudu, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně započala běžet až při ústním jednání mezi stěžovatelem a správcem daně dne 18. 6. 2019. S ohledem na lhůty podle § 148 odst. 2 a 3 daňového řádu tak prekluzivní lhůta pro stanovení daně uplynula 20. 6. 2023. Rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci již 25. 5. 2023, a tedy k prekluzi práva na stanovení daně nedošlo.

pokračování

Nahlížení do správního spisu a jeho úplnost

[29] Dále se Nejvyšší správní soud zaměří na otázku nahlížení do správního spisu v průběhu odvolacího řízení. Soud pro přehlednost nejprve uvede podstatný obsah spisu žalovaného:

- 20. 7. 2022 podal stěžovatel doplnění odvolání, v němž stěžovatel požádal o „*zpřístupnění celého spisu a o zaslání soupisu písemností*“;
- 12. 9. 2022 a 13. 9. 2022 obdržel žalovaný prvostupňový spis včetně stanoviska k odvolání;
- 10. 5. 2023 odeslal žalovaný odpověď na žádost o zpřístupnění spisu a zaslání soupisu;
- 24. 5. 2023, v čase 8:13 hodin, byla žalovanému doručena žádost o nahlížení do správního spisu;
- 24. 5. 2023, v čase 10:15 hodin, odeslal žalovaný své rozhodnutí stěžovateli;
- 24. 5. 2023, v čase 14:30 hodin, bylo k žalovanému osobně podáno další doplnění odvolání.

[30] Stěžovatel tedy v doplnění odvolání z 20. 7. 2022 požádal žalovaného o zpřístupnění celého spisu a o zaslání soupisu písemností. Na tuto žádost odpověděl žalovaný přípisem z 10. 5. 2023 a zaslal stěžovateli požadované soupisy. V přípisu žalovaný konkrétně uvedl, že stěžovatel mohl v průběhu celého daňového řízení nahlédnout do správního spisu. Dále uvedl, že po dni, kdy stěžovatel v prvostupňovém řízení naposledy nahlížel do správního spisu, byly dle žalovaného do prvostupňového spisu zařazeny pouze listiny, které souvisejí s korespondencí mezi stěžovatelem a správcem daně. Na tento přípis pak stěžovatel reagoval svou žádostí z 24. 5. 2023, již požádal o nahlédnutí do spisu a navrhnul konkrétní termíny pro toto nahlížení.

[31] Krajský soud k tomu v bodě 38 svého rozsudku uvedl, že žalovaný nebránil stěžovateli v nahlédnutí do spisu. Naopak tím, že stěžovatel se svou žádostí o nahlížení do spisu vyčkával na konec lhůty pro stanovení daně, se dle krajského soudu jeví stěžovatelův postup jako účelový.

[32] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom ohledu, že nedošlo k omezení stěžovatelových procesních práv. Jde-li o žádost stěžovatele z 20. 7. 2022, tak tou sice stěžovatel obecně požádal o *zpřístupnění* spisu a zaslání soupisu písemností, nicméně v ní konkrétně nepožádal o nahlížení a ani nenavrhnul žalovanému konkrétní termíny pro nahlížení. Takto konkrétní žádost učinil stěžovatel až 24. 5. 2023, tedy v reakci na přípis žalovaného z 10. 5. 2023. V tomto ohledu tedy stěžovatel mohl svoji původní žádost z 20. 7. 2022 například upřesnit, neboť, jak vysvětlil žalovaný ve svém přípisu z 10. 5. 2023, správní spis byl přístupný stěžovateli v zásadě po celou dobu daňového řízení. Stěžovatel také mohl svoji následnou konkrétní žádost o nahlížení podat dříve. Jestliže stěžovatel v doplnění odvolání z 20. 7. 2022 upozorňoval na nedostatky prvostupňového spisu, pak

mohl a měl usilovat o to, aby se s obsahem tohoto spisu také včas seznámil a případně upozornil žalovaného včas na jeho konkrétní nedostatky. V tomto ohledu to byl stěžovatel, a nikoliv žalovaný, kdo měl být procesně aktivní. Lze tedy souhlasit s krajským soudem v tom, že vzhledem k tomu, že stěžovatel vyřízení své žádosti neurgoval, tak mohou vyvstávat pochybnosti o tom, do jaké míry vlastně stěžovatel o nahlédnutí do spisu skutečně usiloval.

[33] Na druhou stranu je ale třeba odůvodnění krajského soudu mírně korigovat, neboť také žalovaný mohl na stěžovatelovu žádost z 20. 7. 2022 reagovat výrazně rychleji. Mezi dnem, kdy žalovaný obdržel prvostupňový spis, a dnem, kdy žalovaný poslal stěžovateli soupisy spisů, totiž uplynulo přibližně 6 měsíců. Stěžovatel tedy následně reagoval na přípis žalovaného z 10. 5. 2023 výrazně rychleji, než jak reagoval žalovaný na žádost stěžovatele z 20. 7. 2022. Jde-li o potenciální uplynutí lhůty pro stanovení daně, tak z odvolacího spisu nevyplývá žádná procesní aktivita stěžovatele, která by měla vliv na to, že žalovaný vydal své rozhodnutí až 24. 5. 2023, kdy již zbýval poslední měsíc lhůty pro stanovení daně. Alespoň do 23. 5. 2023 to byl tedy pouze žalovaný, kdo měl vliv na to, zda stihne či nestihne vydat své rozhodnutí ve lhůtě pro stanovení daně. V každém případě ale z odvolacího spisu nevyplývá, že by žalovaný nějakým způsobem bránil stěžovateli v nahlédnutí do spisu. I navzdory této korekci odůvodnění krajského soudu tedy Nejvyšší správní soud v podstatě souhlasí s krajským soudem v tom, že stěžovatel zcela nevyužil svého práva na nahlížení do správního spisu.

[34] Co se týče otázky neúplnosti správního spisu, tak se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že ve své žalobě vznesl pochybnost o tom, zda správce daně předal žalovanému úplný prvostupňový spis. Dle Nejvyššího správního soudu stěžovatel zdůvodnil toto tvrzení v žalobě tím, že mezi jednotlivými spisovými soupisy, které od daňových orgánů obdržel, byly údajně rozdíly. S těmito rozdíly se krajský soud vypořádal v bodech 36 až 38 svého rozsudku. Z toho plyne, že krajský soud se vypořádal s podstatou této žalobní námitky, ačkoliv se výslovně nevypořádal s otázkou, zda byl prvostupňový správní spis kompletní a které konkrétní listiny měly chybět. Soud dodává, že žalovaný se k otázce neúplnosti prvostupňového spisu vyjádřil v bodě 7 svého sdělení ze 14. 6. 2023, jímž se žalovaný vyjádřil k doplnění stěžovatelova odvolání z 24. 5. 2023. V tomto sdělení žalovaný uvedl, že obsah prvostupňového spisu, který mu byl správcem daně postoupen, odpovídá seznamu postupovaného materiálu. Postoupený prvostupňový spis obsahoval dle žalovaného také doklady, které správci daně poskytli stěžovateli odběratelé, a také doklady, které správci daně poskytl stěžovatel ve vztahu ke svému odběrateli panu P. Rovněž dle Nejvyššího správního soudu jsou tyto doklady obsaženy ve správním spise. Nic tedy nenasvědčuje tomu, že by tyto doklady neměl krajský soud k dispozici.

[35] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s námitkou, že krajský soud měl vyzvat stěžovatele k upřesnění žaloby a k uvedení, které konkrétní listiny mají ve správním spise chybět. Jak je vysvětleno v bodě [45] tohoto rozsudku, povinnost řádné formulace žalobních bodů tíží žalobce. Žalovaný přitom v den po vydání svého rozhodnutí informoval zástupkyni stěžovatele o tom, že správní spis bude připraven k nahlížení, a to ve dnech, které k nahlížení navrhla. Stěžovatel tedy měl možnost, aby prostřednictvím své zástupkyně nahlédl do spisu, identifikoval jeho případné nedostatky a tyto nedostatky poté konkrétně popsal v žalobě. Stěžovatel v tomto ohledu neuvádí, že by této možnosti nemohl využít. Stěžovatel tedy

pokračování

mohl nahlédnout do tohoto spisu také v době mezi vydáním rozhodnutí žalovaného a podáním žaloby. Stěžovatel také teoreticky mohl nahlédnout do správního spisu i v průběhu řízení o žalobě (rozsudek NSS z 27. 3. 2025, čj. 9 As 191/2023-36, bod 34; obdobně ve vztahu k řízení o kasační stížnosti rozsudek NSS z 24. 4. 2024, čj. 4 Afs 149/2023-89, bod 52).

Neprovedení důkazů a zjištění skutkového stavu

[36] Stěžovatel k nesprávnému dokazování ze strany daňových orgánů nejprve namítá, že daňové orgány měly k důkazu provést výslech stěžovatelova zaměstnance pana B., opakovaný výslech jednatele společnosti IP Trade pana Krajíčka a 300 dokladů o stěžovatelově ekonomické činnosti. Tyto důkazy by dle stěžovatele vedly k prokázání, že stěžovatel využíval pracovníků daného skladu výlučně ke své ekonomické činnosti. Nejvyšší správní soud má ale za to, že stěžovatel tímto obecným argumentem nebrojí proti konkrétním rozhodovacím důvodům krajského soudu. Jde-li o výslech pana B., tak s ním se krajský soud vypořádal v bodě 31 svého rozsudku, kde uvedl několik konkrétních argumentů, proč daňové orgány nepochybily, jestliže tento výslech neprovedly (dle krajského soudu např. není zřejmé, jak by tento svědek mohl objasnit nyní posuzované balící služby). Jde-li o opakovaný výslech pana Krajíčka, tak s ním se krajský soud vypořádal v bodě 29 svého rozsudku, kde krajský soud uvedl, že stěžovatel nevysvětlil, jaké nové skutečnosti by tato opakovaná výpověď měla přinést. Jde-li o stěžovatelem vystavené doklady, tak k těm se krajský soud vyjádřil v bodě 22 svého rozsudku a dospěl k závěru, že tyto doklady „*nasvědčují tomu, že přeprava zboží byla prováděna bez skladování, neboť mezi nakládkou a uskutečněním konkrétního plnění neuplynul více než jeden den.*“ Pakliže stěžovatel tyto konkrétní rozhodovací důvody krajského soudu nenapadá, a pouze obecně namítá, že tyto důkazy by osvětlily skutkový stav, není na místě, aby Nejvyšší správní soud tyto konkrétní závěry krajského soudu k takto obecné kasační námitce přezkoumával.

[37] Dle stěžovatele měly daňové orgány provést k důkazu také výslech stěžovatelova odběratele pana P., dále pravidla deskové hry Kamionem po Evropě a obvyklou praxi dopravců. K těmto důkazním návrhům však již stěžovatel nic bližšího neuvádí, ačkoliv i s těmito důkazními návrhy se krajský soud vypořádal v bodech 32 a 33 svého rozsudku (blíže též bod [41] tohoto rozsudku). Jde-li o obvyklost praxe mezi dopravci, tak soud opět odkazuje na bod 22 nyní napadeného rozsudku, kde krajský soud vysvětlil, že vystavené doklady a vyjádření odběratelů nasvědčují tomu, že nyní posuzovaná doprava byla prováděna bez skladování.

[38] Nejvyšší správní soud tedy nemůže souhlasit se stěžovatelem v tom, že daňové orgány vycházely z nedostatečně zjištěného skutkového stavu a že dokazování z jejich strany nebylo nestranné. Stejně tak nemůže souhlasit s jeho tvrzením, že předběžné posouzení relevance důkazních návrhů ze strany krajského soudu bylo nesprávné. Soud dodává, že otázkou, proč daňové orgány sice daňově uznaly náklady na pronájem skladu, ale již neuznaly náklady na pracovníky daného skladu, se krajský soud zabýval v bodě 18 svého rozsudku. Zde krajský soud zrekapituloval pochybnosti daňových orgánů ohledně faktur či výpovědi jednatele dodavatele pana Krajíčka. Další pochybnosti pak krajský soud zrekapituloval v bodech 19 a 20 svého rozsudku (obdobně také body 50 a 51 nyní napadeného rozhodnutí žalovaného). Proti těmto pochybnostem, pro které daňové orgány daňově neuznaly náklady stěžovatele

na pracovníky skladu, však stěžovatel nijak konkrétně nebrojí. Nejvyšší správní soud proto nemůže tyto závěry krajského soudu věcně přezkoumat, neboť rozsah jeho věcného přezkumu je předurčen rozsahem kasačních námitek (rozsudek NSS z 3. 4. 2020, čj. 9 Azs 340/2019-102, bod 20).

[39] Stěžovatel dále namítá, že žalovaný měl provést také ty důkazy, jejichž provedení navrhnul stěžovatel v doplnění odvolání z 24. 5. 2023. V tomto ohledu odkazuje Nejvyšší správní soud na bod 28 nyní napadeného rozsudku, kde krajský soud logicky vysvětlil, že žalovaný se nemusel a ani nemohl s těmito důkazními návrhy ve svém rozhodnutí vypořádat, jestliže toto doplnění odvolání bylo žalovanému doručeno až poté, co žalovaný odeslal své rozhodnutí stěžovateli. Jde-li o žádost stěžovatele o nahlížení do spisu z 24. 5. 2023, tak se stěžovatelem sice lze souhlasit v tom, že tato žádost byla žalovanému doručena ještě předtím, než žalovaný odeslal své rozhodnutí stěžovateli. Nejvyšší správní soud nicméně považuje za akceptovatelné vysvětlení žalovaného, že tato žádost se do sféry dané oprávněné úřední osoby dostala až po odeslání nyní napadeného rozhodnutí. Také zdejšímu soudu je z jeho činnosti známo, že mezi doručením listiny na soud, jejím zpracováním podatelnou a jejím předáním soudci uplyne nějaký čas. K závěru o akceptovatelnosti tohoto vysvětlení žalovaného dospěl Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k okolnostem nynější věci. Konkrétně přihlédl k tomu, že k závěrečné přípravě rozhodnutí žalovaného k odeslání mělo dojít ještě v ranních hodinách dne 24. 5. 2023 (bod 19 vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti), tedy ve stejné době, kdy žalovanému byla teprve doručena žádost stěžovatele. Dále soud přihlédl k tomu, že žalovaný hned 25. 5. 2023 odpověděl na žádost stěžovatele o nahlížení do spisu a nabídl mu možnost nahlížení ve stěžovatelem požadovaných termínech. Soud tedy (i s ohledem na závěry v bodě [32] tohoto rozsudku) neshledal, že by žalovaný bránil stěžovateli v nahlédnutí do spisu.

[40] Stěžovatel dále nesouhlasí s tím, že krajský soud nezákonně neprovedl jím navrhované důkazy. Krajský soud v bodě 39 nyní napadeného rozsudku vyjmenoval konkrétní důkazní návrhy a uvedl, že tyto důkazy neprovedl, neboť tyto důkazy mohl stěžovatel navrhnout již v daňovém řízení. Jestliže však stěžovatel v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno, pak již ho, dle krajského soudu, nemůže dodatečně unést v řízení o žalobě. Stěžovatel v tomto ohledu v kasační stížnosti nespornuje, že tyto důkazy v daňovém řízení nenavrhnul. Vzhledem k údajně nestandardním okolnostem daňového řízení však, dle stěžovatele, měl krajský soud i přesto provést tyto navrhované důkazy. S tímto pohledem stěžovatele však Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Soud naopak souhlasí s krajským soudem v tom, že důkazní břemeno musí daňový subjekt unést v daňovém řízení, tedy v okamžiku, kdy je k tomu správcem daně vyzván. Neunesení tohoto břemene nemůže daňový subjekt dodatečně napravit až v řízení o žalobě (výše zmiňovaný rozsudek NSS čj. 8 Afs 237/2023-85, bod 47). Ačkoliv se stěžovatel odvolává na údajná pochybení daňových orgánů v průběhu daňového řízení, tak již nevysvětluje, zda a jakým způsobem mu tato pochybení bránila v tom, aby dané důkazní návrhy učinil již v daňovém řízení. Tento okruh námitek je proto nedůvodný.

[41] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že výslech odběratele nemůže vypovídat o ekonomické činnosti stěžovatele. Ačkoliv stěžovatel v kasační stížnosti neupřesňuje, o kterého odběratele má jít, tak Nejvyšší správní soud má za to, že stěžovatel

pokračování

tímto brojí proti bodu 32 nyní napadeného rozsudku. V něm krajský soud vysvětlil, že daňové orgány nemusely provést výslech odběratele pana P. (mimo jiné) proto, neboť „*jen stěž si lze představit, že by tento důkaz mohl osvědčit přímou a bezprostřední souvislost plnění přijatého žalobcem od dodavatele IP TRADE BRNO s.r.o., spočívající v manipulačních pracích zaměstnanců dodavatele ve skladu, s ekonomickou činností žalobce. Žalobce netvrdí, že by například M. P. byl těmito manipulačními pracím přítomen. To se navíc jeví jako nepravděpodobné, neboť šlo o konečného odběratele.*“ Stěžovatel sice má pravdu v tom, že pan P. měl jakožto odběratel vliv na ekonomickou činnost stěžovatele. Stěžovatel však již nevyvrací úvahy krajského soudu o tom, že pan P. se patrně nepodílel na posuzovaném uskladňování, a proto tento případný svědek nemůže osvědčit souvislost tohoto uskladňování s ekonomickou činností stěžovatele. Tyto úvahy krajského soudu tak již Nejvyšší správní soud nemůže s ohledem na obecnost kasační námitky věcně přezkoumat (výše odkazovaný rozsudek NSS čj. 9 Azs 340/2019-102, bod 20).

[42] Stěžovatel na straně 11 v posledním odstavci doplnění kasační stížnosti dále uvádí: „*K ostatním navrženým důkazům k provedení před soudem k objektivnímu posouzení věci se (krajský) soud bohužel už dostatečně řádně nevypořádal, resp. je i přes návrh žalobce neprovedl v řízení před soudem.*“ Stěžovatel sice uvádí, že krajský soud se nevypořádal s *ostatními* důkazními návrhy. Nejvyššímu správnímu soudu však není zřejmé, jaké konkrétní důkazní návrhy má stěžovatel na mysli, neboť stěžovatel tyto návrhy konkrétně neuvádí. Soud nicméně není povinen, aby si namísto stěžovatele domýšlel jeho námitky či tvrzení (výše zmiňovaný rozsudek NSS čj. 8 Afs 237/2023-85, bod 53). Soud se proto tímto tvrzením nebude zabývat.

Výzvy k prokázání skutečností

[43] Stěžovatel sporuje závěr krajského soudu, že dostatečně podrobně nevymezil své žalobní tvrzení ohledně nezákonnosti výzev k prokázání skutečností. Krajský soud k této otázce v bodě 10 nyní napadeného rozsudku jednak uvedl, že tato tvrzení stěžovatel vznesl v té části žaloby, v níž měl úmysl toliko zrekapitulovat předchozí řízení. Především ale krajský soud uvedl, že stěžovatel v rámci těchto tvrzení nebrojí proti konkrétním rozhodovacím důvodům žalovaného, který se otázkou výzev k prokázání skutečností zabýval. Proto toto tvrzení nepovažoval za řádný žalobní bod. V rozporu s tímto závěrem se ale krajský soud danou otázkou i přesto zabýval dále v rozsudku. V bodech 18 či 22 svého rozsudku popsal pochybnosti, které správce daně ve výzvách z 22. 8. 2019 a z 3. 5. 2021 uvedl, a ty následně vyhodnotil v bodě 24 rozsudku jako dostatečné. Tyto závěry krajského soudu nicméně stěžovatel konkrétněji nespornuje. Za takovou námitku nelze považovat stručnou poznámku v III. části kasační stížnosti, konkrétně dole na třetí straně doplnění kasační stížnosti, kde stěžovatel uvádí, že „*předmětem výzev ale opět nebyly žádné kvalifikované pochybnosti bez přenesení důkazního břemene využití k ekonomické činnosti stěžovatele.*“ Jde totiž o obecné konstatování (navíc obtížněji srozumitelné) bez toho, aby stěžovatel jednotlivé pochybnosti a jejich relevanci blíže zpochybňoval.

[44] Pokud stěžovatel v reakci na výtky krajského soudu stran obecnosti žaloby namítá, že se v žalobě nemusel odkazovat na obsah rozhodnutí žalovaného, neboť by tím zbytečně komplikoval text žaloby, tak k tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud nevyžadoval po stěžovateli odkazy na rozhodnutí žalovaného. Krajský soud pouze shledal,

že stěžovatel v žalobě neuvedl žádný konkrétní důvod, který by konkuroval rozhodovacím důvodům žalovaného, a se kterým by se tak krajský soud musel vypořádat. Jak však bylo uvedeno, krajský soud se k této otázce ve výsledku vyjádřil. Tato dílčí nekonzistentnost rozsudku přitom nemůže být důvodem pro jeho zrušení, neboť krajský soud neopominul žádnou z uplatněných námitek a reagoval i na námitky, které byly formulovány značně obecně.

[45] Nejvyšší správní soud závěrem dodává, že krajský soud neměl povinnost, aby stěžovatele vyzval k odstranění vad žaloby. Krajský soud totiž shledal, že žaloba obsahuje několik projednatelných žalobních bodů, a proto splňuje náležitosti žaloby podle § 71 odst. 1 s. ř. s. (krajský soud pouze nepřesně uvedl, že jde o § 70 odst. 1 s. ř. s.). Odpovědnost za řádnou formulaci žalobních bodů skutečně nese žalobce (rozsudek NSS z 11. 6. 2025, čj. 6 Azs 145/2024-48, bod 12).

IV. Závěr a náklady řízení

[46] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[47] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 26. února 2026

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu