



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Jaroslava Vávry ve věci

žalobkyně: **MD logistika, a.s.**, IČ 601 08 703  
sídlem Křičenského 451, 533 03 Dašice  
zastoupené advokátem Mgr. Marianem Jeřábkem  
sídlem Jakubské náměstí 4, 602 00 Brno

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 720 80 043  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2017, č. j. 8427/17/5200-11435-712083

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

1. V souzené věci daně z příjmů právnických osob jde o to, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno o tom, že se v případě nákladů na deklarované služby jednalo o výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tedy zda jí byly tyto služby skutečně poskytnuty. K posouzení je též význam rozsudku trestního soudu zabývajícího se okolnostmi vynaložených nákladů.



## I. Napadené rozhodnutí

- Žalobkyně se včasnou žalobou domáhala soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 1. 2. 2016, č. j. 111417/16/2801-50525-607666.
- Výše uvedeným rozhodnutím, dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 2. 2016, správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob (dále jen „*DPPO*“) za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 (dále jen „*předmětné zdaňovací období*“) vyšší o částku 8 659 820 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 1 731 964 Kč.

## II. Podstata věci

- Předmětem podnikání žalobkyně byla v předmětném zdaňovacím období hostinská činnost (výroba zmrazených potravin a polotovarů), koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, opravy chladících zařízení, silniční motorová doprava, výroba mléčných výrobků, skladování materiálu včetně manipulace a evidence, pekařství. Zde souzená věc souvisí se skladovací činností žalobkyně.
- Dne 14. 5. 2014 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na DPPO za předmětné zdaňovací období a současně na daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) za měsíce duben až prosinec roku 2011.
- V rozsahu daňové kontroly správce daně prověřoval okolnosti související s náklady vynaloženými na pořízení služeb, kontrolních činností od tvrzeného dodavatele Moldavit spol. s r.o. (dále jen „*Moldavit*“), které měly být prováděny ve skladových prostorách v nájmu žalobkyně v Horních Počernicích, a to ve vztahu ke zboží určenému pro provozovny společnosti SPAR Česká obchodní společnost s.r.o. (dále jen „*Spar*“).
- Žalobkyně zahrнула náklady za jí přijaté služby, kontrolní skladové činnosti, do daňově uznatelných výdajů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“) a též ohledně těchto služeb deklarovala nárok na odpočet DPH ve smyslu § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*“).
- Na základě výsledků daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně uplatnila náklady na služby od dodavatele Moldavit v rozporu s citovaným ustanovením zákona o daních z příjmů. Rovněž dospěl k tomu, že žalobkyně nárok na odpočet DPH z plnění přijatého od dodavatele Moldavit uplatnila neoprávněně, neboť přijetí plnění v uplatněném rozsahu neprokázala.
- Správce daně vydal ve vztahu k neoprávněně uplatněným nákladům na služby dle zákona o daních z příjmů shora uvedený dodatečný platební výměr a ve vztahu k neoprávněně uplatněnému nároku na odpočet DPH osm samostatných dodatečných platebních výměrů. Žalobkyně podala proti všem těmto dodatečným platebním výměrům odvolání, o kterém žalovaný rozhodl dvěma samostatnými rozhodnutími. Odvolací rozhodnutí vztahující se k DPPO je předmětem této žaloby. Odvolací rozhodnutí vztahující se k DPH žalobkyně napadla samostatnou žalobou, která byla zdejším soudem zamítnuta rozsudkem ze dne 17. 4. 2024, č. j. 52 Af 1/2017–175.

10. Okolnosti související s pořízením uvedených služeb byly taktéž předmětem trestního řízení vedeného Krajským soudem v Ostravě (sp. zn. X) a poté Vrchním soudem v Olomouci (sp. zn. X). Řízení vedené zdejším soudem o žalobě proti napadenému rozhodnutí bylo do pravomocného skončení trestního řízení přerušeno.

### III. Obsah žaloby

11. Žalobkyně v žalobě navrhla, aby soud zrušil napadené rozhodnutí včetně dodatečného platebního výměru a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
12. Napadené rozhodnutí včetně zprávy o daňové kontrole jsou dle žalobkyně nepřezkoumatelné. Zpráva o daňové kontrole neobsahuje souhrnné hodnocení důkazů v jejich souvislosti. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí neplyne, jakými úvahami byl žalovaný veden, rozhodnutí nemá oporu v provedených důkazech. Žalovaný se řádně nevypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně.
13. Dále žalobkyně uvedla, že kontrolní činnost ve skladech žalobkyně byla vykonávána pracovníky označenými vestami Moldavitu. Tento dodavatel vykonával kontrolu prostřednictvím svého dodavatele GAIV, s. r. o. (dále jen „*Gaiv*“). Tato společnost pak využívala pracovní agenturu, společnost AVEXIM, s.r.o. (dále jen „*Avexim*“). Od dodavatele Moldavit žalobkyně obdržela služby a tyto služby souvisely s dosažením, zajištěním a udržením jejich příjmů. Žalobkyně se o společnostech Gaiv a Avexim dozvěděla až v průběhu daňového řízení. Nebylo její povinností znát detaily týkající se personálního složení pracovníků a jejich docházky.
14. Dále žalobkyně namítla, že správní orgány neunesly důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem, které měly vyvracet věrohodnost a průkaznost jí předložených důkazních prostředků. Žalobkyně prokázala svá tvrzení, a to především svědeckými výpověďmi a dalšími důkazy. Seznam osob se zápisem o provedeném školení BOZP a zdravotní průkazy nebyly správci daně předloženy, neboť si je vyžádal v době, kdy již Moldavit ve skladu žalobkyně nepůsobil a evidence byly skartované. Otázku zajištění proškolení kontrolujících osob však žalobkyně prokázala.
15. Konečně žalobkyně polemizovala s hodnocením jednotlivých výpovědí svědků či namítala procesní vady týkající se výslechnů. Poukázala na to, že svědkové vypovídali se značným časovým odstupem. Správní orgány dle žalobkyně opomenuly provést výslechy svědků J. H., V. R., O. B., ačkoli žalobkyně na tyto svědky upozornila. Tyto výslechy mohly potvrdit to, že ve skladu docházelo k provádění kontrolní činnosti Moldavitu. Správní orgány též neprovedly k důkazu štítky z palet, zápis z jednání dozorcí rady žalobkyně.

### IV. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl. Poukázal na to, že podstatné odvolací námitky byly řádně vypořádány.
17. Dále žalovaný shrnul argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí týkající se přenosu důkazního břemene a důvodů neunesení důkazního břemene žalobkyní. Důkazní prostředky byly hodnoceny jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. K námitce časového odstupu provedených výslechnů od předmětných zdaňovacích období žalovaný uvedl, že výsledkem výpovědí nebylo to, že by si svědci nic nepamatovali, naopak skutečnosti, o

kterých vypovídali, byly relevantní k porovnání s ostatními provedenými důkazy. Žalobkyně výslechy J. H., V. R., O. B. nenavrhovala; zjištěné skutečnosti o těchto osobách nezavdaly důvod pro provedení jejich výslechu z moci úřední.

18. V doplnění vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že z rozsudků vydaných v trestním řízení, jehož předmětem byly okolnosti související s kontrolní činností ve skladech v Horních Počernicích v předmětném zdaňovacím období, vyplynulo, že kontrolní činnost reálně nebyla prováděna. Správní soud je danými rozsudky vázán, neboť znaky skutkové podstaty trestného činu jsou významnými okolnostmi pro rozhodnutí o uplatnění nároku.

## V. Posouzení věci soudem

19. Soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
20. Žaloba není důvodná.
21. Správce daně v souladu se zásadou hospodárnosti vedl souběžně daňovou kontrolu DPPO i DPH, neboť šlo o kontrolu svou podstatou týchž obchodních a účetních případů. V souvislosti s tím správce daně využíval stejné důkazy. Výsledky daňové kontroly proto správce daně zaznamenal v jedné zprávě o daňové kontrole. Konečná rozhodnutí o DPPO i DPH jsou ve shodě v tom, že se plnění neuskutečnilo tak, jak je uvedeno v dokladech. Zákonné podmínky a pravidla pro uznání daňových výdajů pro účely DPPO a podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH však nejsou shodné [srov. § 24 zákona o daních z příjmů a § 72 zákona o DPH]. Soud proto přezkoumal rozhodnutí správních orgánů v oddělených řízeních s přihlédnutím k právní úpravě a pravidlům té které daňové povinnosti [v uvedeném ohledu srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 13. 3. 2024, č. j. 10 Afs 153/2022–90, body 15, 25, 26]. Rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).
22. Napadené rozhodnutí [které tvoří se zprávou o daňové kontrole materiálně jeden celek - srov. § 147 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“)] má soud za podrobné a jednoznačně strukturované. Napadené rozhodnutí obsahuje shrnutí skutkového stavu, vymezení odvolacích důvodů, uvedení právního základu případu, závěry žalovaného jsou jednoznačné a podloženy skutkovými zjištěními. V procesním postupu žalovaného nelze spatřovat jakékoli významné pochybení. Žalobkyně měla dostatek možností se se správním spisem seznámit, účastnit se na řízení, byla s postupem správních orgánů v průběhu řízení seznamována. Soud se s tím, jak žalovaný hodnotil jednotlivé provedené důkazy a k jakým závěrům dospěl, ztotožňuje. Smyslem soudního přezkumu přitom není podrobně opakovat již jednou vyřčené.
23. Soud tak s ohledem na uvedené odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a v dané věci, s přihlédnutím k obsahu žalobních námitek, zdůrazňuje skutečnosti uvedené v následujících bodech odůvodnění rozsudku. Je přitom třeba poukázat na to, že samotnou žalobu lze považovat za obsáhlou, koncipovanou nepřehledně a vedenou jako polemiku k mnoha jednotlivým dílčím závěrům v rozhodnutí žalovaného. Zejména u takových podání postačuje, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení; soud není povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, neboť úkolem

soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudky NSS ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006–86, a ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013–19).

#### *V.a. Přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí*

24. Žalobkyně v žalobě namítla, že v napadeném rozhodnutí nebyly řádně vypořádány její odvolací námitky. V tomto ohledu soud připomíná, že ani odvolací správní orgán není povinen vypořádat se s každou dílčí námitkou odvolatele obsaženou v odvolání, pokud proti tvrzením odvolatele postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky odvolatele jako celek neobstojí. O nepřezkoumatelnost nejde ani tehdy, když je námitka, kterou správní orgán pominul, pro posouzení věci zjevně irelevantní (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2020, č. j. 1 Afs 68/2020–31, body 11, 12). V souzené věci se žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními odvolacími námitkami žalobkyně.
25. Nutno dále zdůraznit, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat; pouhý nesouhlas s důvody, na základě kterých žalovaný rozhodl, nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí nezakládá (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017–38, bod 16). Závažné vady v uvedeném smyslu napadené rozhodnutí neobsahuje. Napadené rozhodnutí (včetně zprávy o daňové kontrole) není vnitřně rozporné či nesrozumitelné. Z napadeného rozhodnutí je dále zřetelné, jak žalovaný rozhodl, o jaké podklady své rozhodnutí opřel a jak je hodnotil, a to jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje řádné skutkové i právní posouzení věci.
26. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí tak soud neshledal. Protože se námitka nepřezkoumatelnosti, resp. námitka nedostatečného vypořádání odvolacích námitek, vztahuje k dalším žalobním námitkám, odkazuje soud v podrobnostech na argumentaci níže, ze které plyne, že reakce žalovaného na odvolací námitky žalobkyně byla dostatečná.

#### *V.b. Trestní řízení*

27. V trestním řízení vedeném Krajským soudem v Ostravě (rozsudek ze dne X, č. j. X) a posléze Vrchním soudem v Olomouci (rozsudek ze dne X, č. j. X) bylo prokázáno, že Ing. M. N., generální ředitel a předseda představenstva žalobkyně (do 1. 7. 2013), uzavřel dne 1. 6. 2009 za žalobkyni se společností Moldavit smlouvu deklarující kontrolní činnost a přijímal faktury, vystavené společností Moldavit, nepravdivě vykazující dané poskytnuté služby. Faktury předával k zaúčtování v účetnictví žalobkyně a souhlasil s jejich proplacením ve prospěch společnosti Moldavit. Tyto faktury pak byly žalobkyní neoprávněně zahrnuty do daňově uznatelných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, uvedených v přiznání k DPPO za zdaňovací období roku 2011, čímž byl snížen základ DPPO o částku 45 577 747 Kč a DPPO zkrácena za období roku 2011 o částku 8 659 772 Kč.
28. Dále bylo prokázáno, že P. P. uzavřel jako jednatel Moldavit dne 1. 2. 2011 smlouvu o zprostředkování kontrolní činnosti se společností Gaiv, přijímal faktury od této společnosti a následně vystavil či dal pokyn k vystavení faktur za kontrolní činnost určených žalobkyni, přijímal platby od žalobkyně a tyto, snížené o vlastní provizi, ihned zasílal na účet Gaiv. J. Z., jednatel Gaiv, uzavřel dne 1. 2. 2011 smlouvu o zprostředkování kontrolní činnosti s Avexim, přijímal faktury od této společnosti a následně vystavil či dal pokyn k vystavení faktur za kontrolní činnost určených pro Moldavit, přijímal platby od Moldavit

a tyto, snížené o vlastní provizi, ihned zasílal společnosti Avexim. T. A., jednatel společnosti Avexim, vystavoval faktury za provádění pravidelných kontrolních činností na základě smlouvy o zprostředkování kontrolní činnosti mezi Gaiv a Avexim ze dne 1. 2. 2011, přičemž si byl vědom, že tato činnost nebyla prováděna, neboť Avexim se kontrolní činností nikdy nezabývala a nedisponovala ani personálními kapacitami k takové činnosti, toliko přijímala platby od Gaiv a tyto finanční prostředky v hotovosti vybíral z bankovního účtu a následně s nimi nakládal nestandardním způsobem vylučujícím reálnost deklarované kontrolní činnosti pro žalobkyni.

29. Uvedeným jednáním došlo dle rozsudků obou trestních soudů k účelovému vytvoření stavu, kdy žalobkyně faktury od společnosti Moldavit za neuskutečněnou kontrolní činnost zahrnula do daňově uznatelných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a správci daně v přiznáních k DPPO v rozporu se skutečností deklarovala, že pořizovala službu kontrolní činnosti a že tato činnost byla provedena v rozsahu deklarovaném fakturami. Žalobkyně tedy neoprávněně za předmětné zdaňovací období snížila svůj daňový základ pro výpočet DPPO a tím si snížila vlastní daňovou povinnost.
30. Zdejší soud z rozsudků obou trestních soudů a správního spisu ověřil, že uvedené faktury vystavené společností Moldavit v roce 2011, které přijímal Ing. M. N., jsou zároveň fakturami, které byly žalobkyní neoprávněně zahrnuty do daňově uznatelných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, uvedených v přiznání k DPPO za předmětné zdaňovací období - dle rozsudků trestních soudů byl na základě těchto faktur neoprávněně snížen základ DPPO za rok 2011 o částku 45 577 747 Kč, což je částka, kterou dle napadeného rozhodnutí žalobkyně dle těchto faktur zahrnula do daňově uznatelných nákladů za předmětné zdaňovací období (str. 2 napadeného rozhodnutí). Označení smluv, na základě, kterých byly dané faktury vystaveny, uvedená v napadeném rozhodnutí a v trestních rozsudcích, spolu korespondují. S ohledem na to soud z označených trestních rozsudků při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházel. Ve světle závěrů trestního řízení mohou námitky žalobkyně stěží obstát. Přesto soud stěžejní námitky níže, vázán zásadou dispoziční, vypořádal. Soud tak nerezignoval na věcný přezkum rozhodnutí žalovaného, neboť je zřejmé, že rozsudek trestního soudu se nemůže stát bez dalšího náhradou soudního přezkumu správního rozhodnutí. Odsuzující rozsudek v trestní věci však lze při nejmenším považovat za hodnověrné vodítko při hodnocení toho, zda námitky žalobkyně jsou důvodné či nikoli. Jinými slovy, prokázání viny v trestním řízení v poměrech projednávané věci, bude patrně korespondovat se závěrem, že správce daně nabyl důvodné pochybnosti o deklaraci správné výše daně a též s následným závěrem v tom, že se daňovému subjektu tyto pochybnosti nepodařilo rozptýlit.

#### *V.c. Důkazní břemeno*

##### *Obecně k rozložení důkazního břemene*

31. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení či jiných podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. § 92 daňového řádu). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými

povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudek NSS dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007–119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

32. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004–99, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008–86).
33. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010–124).
34. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky.

#### *Splnění podmínek pro přenos důkazního břemene*

35. Správci daně byly předloženy daňové doklady vystavené společností Moldavit (třináct faktur), které žalobkyně zahrнула do daňově uznatelných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů za předmětné zdaňovací období. Daňové doklady byly vystaveny na základě smlouvy o kontrolní činnosti ze dne 1. 6. 2009 uzavřené mezi žalobkyní a společností Moldavit. Podle této smlouvy se společnost Moldavit zavázala provádět kontrolu zboží určeného pro provozovny společnosti Spar v žalobkyní pronajatých skladových prostorách v Horních Počernicích.
36. Z daňové kontroly provedené u společnosti Gaiv bylo zjištěno, že kontrolní činnost pro žalobkyni mohla vykonávat společnost Gaiv, a to na základě smlouvy o zprostředkování kontrolní činnosti uzavřené dne 1. 2. 2011 mezi společnostmi Gaiv a Moldavit. Ze sdělení jednatele Gaiv, J. Z., vyplynulo, že kontrolní činnost měla zajišťovat společnost Avexim na základě smlouvy uzavřené dne 1. 2. 2011 mezi společnostmi Gaiv a Avexim.
37. Z vyjádření jednatele Moldavit, P. P., zároveň vyplynulo, že společnost Moldavit se na vlastní kontrolní činnosti nijak nepodílela. Ing. J. O., člen představenstva žalobkyně, uvedl, že za žalobkyni komunikoval s P. P. pan Ing. R. G., vedoucí skladu v Horních Počernicích,

přičemž informace o provedené kontrole byly předávány pouze ústně. Shora uvedená smlouva uzavřená mezi žalobkyní a Moldavit přitom neřešila, že kontrolní činnost bude prováděna společností Gaiv či Avexim.

38. Správce daně na základě uvedeného pojal důvodné pochybnosti o tom, zda kontrolní služby byly společností Moldavit fakticky poskytnuty, tedy pochybnosti o tom, zda vůbec byla kontrolní činnost prováděna, v jakém rozsahu, kterým subjektem a potažmo o jaké pracovníky provádějící kontrolní činnost se jednalo a zda lze tak náklady na pořízení těchto služeb považovat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Shora uvedené popsal ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 30. 9. 2014, kterou žalobkyni vyzval, aby prokázala faktické poskytnutí kontrolních služeb tak, jak bylo deklarováno na dokladech předložených žalobkyní. Doručením výzvy k prokázání skutečností žalobkyni přešlo důkazní břemeno na žalobkyni a bylo tedy na ní, aby prokázala, že jí byly kontrolní služby společností Moldavit fakticky poskytnuty, případně aby svá tvrzení korigovala a předložila k nim odpovídající důkazní prostředky. Soud k takovému vyhodnocení ničeho nenamítá.
39. Po doručení shora uvedené výzvy k prokázání skutečností žalobkyni byla k návrhu žalobkyně provedena k důkazu řada výslechů svědků a byla též provedena některá vyjádření. Dané důkazy však žalobkyni k unesení důkazního břemene nenapomohly, a naopak pochybnosti správce daně ještě více prohloubily.

#### *Další dokazování*

40. Svědek Ing. M. N. v rámci své svědecké výpovědi nevěděl o uzavřených smlouvách mezi společnostmi Moldavit, Gaiv a Avexim o zprostředkování kontrolní činnosti. Neznal konkrétní jména pracovníků, kteří prováděli kontrolní činnost. Dále uvedl, že v méně vytížených dnech probíhala kontrola vychystávacích i rezervních pozic zároveň se strážní činností na ploše areálu. V tomto ohledu žalovaný správně uvedl, že taková činnost nebyla uvedena ve smlouvě uzavřené mezi žalobkyní a společností Moldavit. Dané sdělení Ing. M. N. zpochybnilo tvrzení žalobkyně, že kontrolní činnost probíhala tak, jak deklarovala. Toto tvrzení a uvedená výpověď Ing. M. N. jsou dále výrazně zpochybněny skutečnostmi, které byly posléze prokázány v rámci trestního řízení (viz odůvodnění v bodech 27 a násl. shora). Z trestního řízení totiž vyplynulo, že Ing. M. N. uzavřel uvedenou smlouvu se společností Moldavit, přijímal faktury nepravdivě vykazující dané plnění, souhlasil s jejich proplacením ve prospěch společnosti Moldavit, čímž se účastnil na vytvoření stavu, kdy žalobkyně v rozporu se skutečností deklarovala pořízení kontrolní činnosti.
41. Námitka žalobkyně spočívající v tom, že Ing. M. N. již v době provedení výslechu správcem daně nebyl členem statutárního orgánu žalobkyně (pročež je tuto svědeckou výpověď nutno hodnotit jako významnou pro prokázání fakticity kontrolní činnosti), je nedůvodná. Z výpovědi Ing. M. N. nevyplývá, že ve skladech v Horních Počernicích docházelo k deklarované kontrolní činnosti. Tento závěr podporují rozsudky obou trestních soudů. Ing. M. N. byl pro své jednání, kterým se účastnil na účelovém vytvoření stavu, kdy žalobkyně zahrnuje faktury za neuskutečněnou kontrolní činnost do daňově uznatelných nákladů, pravomocně odsouzen v trestním řízení (viz body 27 a násl. odůvodnění shora); v tomto světle je bez reálného významu, jaký vliv mohla mít na kvalitu jeho výpovědi v daňovém řízení skutečnost, že v době výslechu již nebyl členem statutárního orgánu žalobkyně. K námitce, že správce daně neprovedl další svědeckou výpověď Ing. M. N., ač

tento mohl vypovídat ve vztahu k obsahu výpovědi Ing. P. S., auditora, který provedl v květnu 2010 místní šetření ve skladu v Horních Počernicích, soud konstatuje následující. Žalobkyně jako důvod tohoto navrhovaného výsledku v daňovém řízení uvedla, že Ing. M. N. při podání vysvětlení Policii ČR sdělil, že faktické provádění smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a Moldavit bylo osvědčeno místním šetřením ve skladech v Horních Počernicích provedeným na žádost Ing. P. S. K obsahu tohoto šetření však již byl vyslechnut Ing. P. S., z jehož výpovědi nijak nevyplývalo, že k deklarované kontrolní činnosti docházelo (viz bod 46 odůvodnění rozsudku níže). V úředním záznamu o podání vysvětlení Ing. M. N. nebyla kromě zmínky o tom, že si Ing. P. S. vyžádal provedení místního šetření ve skladech v Horních Počernicích, uvedena žádná informace, kterou by Ing. M. N. neuvedl v rámci svých předchozích výpovědí. Žalobkyně jiný důvod opakovaného výsledku Ing. M. N. neuvedla (srov. 55 zprávy o daňové kontrole). Správce daně tedy nepochybil, pokud další výslech Ing. M. N. neprovedl.

42. Svědek P. P. uvedl, že kontrola zboží byla zajištěna pracovníky Gaiv. Konkrétní jména osob, které prováděly výlučně kontrolní činnost ve skladu v Horních Počernicích, stejně jako Ing. M. N., neznal. To měla dle tvrzení svědka zajišťovat společnost Gaiv, která na to měla pracovní agenturu. Žádné evidence pracovníků a jejich proškolení neměl svědek k dispozici. Skutečnosti prokázané v trestním řízení ohledně jednání P. P. rovněž výrazně zpochybňují tvrzení žalobkyně týkající se výkonu kontrolní činnosti a i zde popsanou výpověď P. P. V rámci trestního řízení bylo zjištěno a prokázáno, že P. P. uzavřel jako jednatel Moldavit smlouvu o zprostředkování kontrolní činnosti se společností Gaiv, přijímal faktury od této společnosti a následně vystavil či dal pokyn k vystavení faktur za kontrolní činnost určených žalobkyni, přijímal platby od žalobkyně a tyto, snížené o vlastní provizi, ihned zasílal na účet Gaiv, čímž se účastnil na vytvoření stavu, kdy žalobkyně v rozporu se skutečností deklarovala pořízení kontrolní činnosti. Soud dále nemá za to, že by svědku P. byly správcem daně pokládány otázky zmatečně. Proti obsahu protokolu o výsledku tohoto svědka nebyly po skončení výsledku vzneseny jakékoli námitky. Žalobkyně byla výsledku přítomna a měla možnost klást svědkovi otázky. Žalobkyně i svědek stvrdili obsah protokolu svými podpisy. Soud tedy nemá pochybnost o tom, že výslech nebyl zatížen žádnými vadami.
43. Ing. R. K., předseda představenstva a generální ředitel žalobkyně (od 2. 1. 2014) v rámci podání vysvětlení na Policii ČR uvedl, že pojem kontrolní činnost neznamená, že by všechny činnosti měla zastávat pouze společnost Moldavit. Dále uvedl, že k důvodu, proč byla vybrána společnost Moldavit, nejsou založeny informace. Nejsou informace, zda byl uplatněn nárok na náhradu škody, nejsou doklady k tomu, zda byl skutečně zkontrolován objem zboží vyplývající z dokladů. Soud souhlasí se žalobkyní, že v předmětném zdaňovacím období nebyl Ing. K. předsedou představenstva žalobkyně, ostatně žalovaný sám v napadeném rozhodnutí uvedl, že se Ing. K. nebyl schopen vyjádřit ke konkrétnímu plnění předmětu smlouvy uzavřené se společností Moldavit, jelikož v letech 2009 až 2012 nebyl zaměstnancem ani statutárním orgánem žalobkyně. To však dle názoru soudu neznamená, že nemohl disponovat podklady týkajícími se prováděných kontrolních činností, pokud takové činnosti skutečně prováděny byly. Žalovaný hodnotil výpověď Ing. K. v souvislosti s jinými provedenými důkazy a dospěl k závěru, že jeho výpověď nenapomohla žalobkyni k unesení důkazního břemene. S tím soud souhlasí, neboť jeho výpověď byla nekonkrétní, pokud jde o to, jakým subjektem byla kontrolní činnost zajišťována. O kontrolní činnosti neměl Ing. K. žádné konkrétní povědomí.

44. Dále má soud za to, že ani výpověď svědkyně K. K., zaměstnankyně žalobkyně a vedoucí suchého skladu v Horních Počernicích, nenapomohla žalobkyni k unesení důkazního břemene. Svědkyně uvedla, že kromě kmenových zaměstnanců pracovali ve skladu externí pracovníci, kteří měli vesty s potiskem Moldavit. Tito externí pracovníci byli evidováni formou jmenného seznamu, ve kterém ostraha na recepci zaznamenávala přítomnost jednotlivých pracovníků ve skladu; tyto evidence se však po týdnu skartují. Jediné jméno některého z externích pracovníků žalobkyně neznala. Soud má ve shodě se žalovaným za nepravděpodobné, že by zaměstnankyni žalobkyně, která byla vedoucí suchého skladu v Horních Počernicích, nebylo ze žádných záznamů známo jméno alespoň některého kontrolora, pokud by kontrolní činnost byla prováděna tak, jak žalobkyně deklarovala. Z výpovědi K. K. ani neplyne, kterým subjektem měla být kontrolní činnost zajišťována. Žalovaný se dle názoru soudu na str. 29 napadeného rozhodnutí dostatečně vypořádal s námitkou týkající se toho, že došlo při místním šetření fakticky k výslechu K. K. a V. R. jako svědků, přičemž soud s tímto posouzením souhlasí. V tomto ohledu lze pouze zdůraznit, že K. K. byla posléze vyslechnuta jako svědkyně za účasti žalobkyně a výslech V. R. žalobkyně nenavrhovala – viz bod 48 odůvodnění rozsudku níže. Žalobkyni nejsou kladeny k tíži skutečnosti sdělené K. K. či V. R. při místním šetření.
45. Z výpovědi svědka Ing. R. G., vedoucího skladu v Horních Počernicích, vyplynulo, resp. tato výpověď potvrdila, že všichni pracovníci pohybující se ve skladu v Horních Počernicích museli mít zdravotnické průkazy, museli být proškoleni a jejich příchod a odchod měl být evidován dle jmenného seznamu. Zároveň však svědek uvedl, že záznamy v těchto ohledech za rok 2011 již nejsou k dispozici. Výpověď svědka taktéž nijak nepotvrdila tvrzení žalobkyně; svědek neznal rozpis prací Moldavit, report z kontrolní činnosti této společnosti nedostával, počet pracovníků ani jejich jména mu nebyly známy, nevěděl, jaké zboží bylo kontrolováno či zda byly vyrovnány společností zajišťující kontrolní činnost případné škodní události. O společnostech Gaiv či Avexim neměl povědomí.
46. Ani z výpovědí svědků M. T., bývalého jednatele společnosti Universality Investments, s.r.o., Ing. P. S., a z výpovědi Ing. J. O., nevyplývalo nic, co by svědčilo ve prospěch tvrzení žalobkyně. Uvedené osoby neměly povědomí o společnostech Gaiv či Avexim. M. T. dále vypověděl v zásadě toliko to, že zaměstnanci Universality Investments ve skladu v Horních Počernicích prováděli pickování zboží na palety a jejich činnost měla být kontrolována společností Moldavit. Ing. J. O. uvedl, že mu nejsou známy osoby J. Z. či T. A., neví, jak byl vybrán vykonavatel kontrolní činnosti; to měl v té době na starosti Ing. M. N., který si sám vyhradil okruh faktur, které ověřoval.
47. Souhrnně ve vztahu ke svědeckým výpovědím soud nemá za relevantní polemiku žalobkyně, že jednotliví svědci vypovídali s časovým odstupem, neboť skutečnosti, které uváděli, byly relevantní k porovnání s ostatními provedenými důkazy a žalobkyně ani neuvádí, které konkrétní skutečnosti vypověděli nepřesně s ohledem na časový odstup od předmětného zdaňovacího období. Žalovaný nehodnotil výpovědi svědků K. K., R. G. a M. T. jako nevěrohodné toliko z důvodu jejich závislosti na žalobkyni. Žalovaný tyto výpovědi vyhodnotil v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů tak, jako ostatní výpovědi a dospěl k závěru, že tyto neprokazují, že žalobkyně oprávněně uplatnila výdaje (náklady) za kontrolní činnost od dodavatele Moldavit (či Gaiv nebo Avexim) jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud potom žalovaný podpůrně konstatoval, že dané osoby nelze považovat za nezávislé

vzhledem k postavení k žalobkyni, nelze tomu ničeho vytknout. Nelze přisvědčit ani námitce žalobkyně, že jednatel Spar věděl o tom, že ve skladech v Horních Počernicích probíhala rozsáhlá kontrolní činnost založená na spolupráci s Moldavitem, neboť z vyjádření jednatele Spar (str. 24, 25 napadeného rozhodnutí) vyplynulo, že společnost Spar neměla konkrétní informace o tom, jak jsou žalobkyní prováděny kontroly zboží.

48. K námitce žalobkyně, že nebyly provedeny výsledky J. H., V. R., O. B., soud konstatuje, že žalobkyně provedení těchto výsledků v průběhu daňového řízení nenavrhovala. Žalobkyně neosvětlila, k prokázání, jakých konkrétních skutečností tyto výsledky měly přispět, pouze obecně uvádí, že tyto výsledky měly prokázat, že ve skladu byla realizována kontrolní činnost Moldavitu. Správní orgány nepochybily, pokud výsledky těchto osob neprovedly. Soud nemohl uznat za důvodnou ani výtku žalobkyně, že správní orgány neprovedly k důkazu štítky z palet a zápis z jednání dozorčí rady. Žalobkyně nenavrhovala k provedení konkrétní paletové štítky. Jedna kopie paletového štítku byla správcem daně získána v rámci místního šetření ve skladu v Horních Počernicích a je součástí správního spisu. Žalobkyně ani neuvádí, jaká konkrétní zjištění měly správní orgány z paletových štítků učinit. Zápis z jednání dozorčí rady žalobkyně byl k důkazu proveden (str. 44 zprávy o daňové kontrole), nejde však o důkaz, který by prokazoval tvrzení žalobkyně, neboť, jak uvedl žalovaný, jde o formální doklady, které samy o sobě nedokazují, že kontrolní činnost byla skutečně prováděna tak, jak je uvedeno ve smlouvě uzavřené mezi žalobkyní a Moldavitem (potažmo ve smlouvách uzavřených mezi Moldavitem a Gaiv, Gaiv a Avexim). Totéž platí ohledně fotografií skladu, které jsou součástí správního spisu a ohledně tabulky průběhu inventurních diferencí Spar – samotné případné snížení inventurních rozdílů či vysoká míra odbytu logistických služeb poskytovaných společností Spar neprokazuje fakticitu deklarované kontrolní činnosti.

#### *Shrnutí výsledků dokazování*

49. Z provedených výsledků svědků a ani jiných důkazů nevyplývalo, že kontrolní činnost byla prováděna tak, jak žalobkyně deklarovala. Žalobkyně nedoložila důkazní prostředky, ze kterých by plynulo, že byly skutečně prováděny kontroly zboží, nedoložila zápisy o počtu provedených kontrol a provedených opatřeních k zamezení případných škod, resp. to, v čem vůbec spočívala odpovědnost kontrolujících pracovníků za škody. Nedoložila ani to, že by do skladu v Horních Počernicích vstupovali pracovníci společnosti Moldavite (potažmo Gaiv nebo Avexim) či že by byli proškoleni a kým. Samotné tvrzení žalobkyně a svědků, že se ve skladu pohybovali pracovníci s nápísem Moldavite na vestách, nemá dostatečnou důkazní sílu k prokázání deklarované kontrolní činnosti (a rozsahu), pokud nebyla doložena např. evidence těchto pracovníků, evidence o proškolení bezpečnosti práce, evidence zdravotních průkazů těchto pracovníků. Žalovaný příležitostně poznamenal, že v řízení nebylo nikým objasněno, kdo zajišťoval a hradil vesty pracovníkům vykonávajícím kontrolní činnost; soud k této poznámce nemá výhrad.
50. Osoby přicházející do skladu byly dle výpovědí svědků Ing. R. G. a K. K. evidovány ve jmenných seznamech. To, že se ve skladu nemohl pohybovat žádný pracovník provádějící kontrolní činnosti bez zdravotního průkazu či bez proškolení na bezpečnost práce, vyplývá již z předmětu činnosti žalobkyně, do něhož v předmětném zdaňovacím období spadalo skladování materiálu, kromě jiného zjevně skladování zboží – potravin. Uvedené vyplývá též z výpovědi svědka Ing. R. G. V daňovém řízení nebylo žalobkyní prokázáno vůbec to,

že pracovníci vykonávající kontrolní činnost vstupovali do objektu; proto má soud za irelevantní námitku, že do skladu lze vstoupit i jinak než přes vrátnici a že vstup na čipové karty neprobíhal na základě seznamů a pod dohledem vrátných. Soud nesouhlasí se žalobkyní ani v tom, že z příloh k fakturám bylo zřejmé, že Moldavit předával měsíčně písemné výkazy svojí práce, neboť z těchto příloh neplyne ani to, jaké palety s vychystávaným zbožím byly zkontrolovány a o jaké zboží se jednalo; na žádné z příloh není kolonka se jménem zaměstnance, který měl kontrolu provést, vyplněna.

51. Bylo přitom v zájmu žalobkyně, aby si opatřila takové podklady, které mohou prokázat splnění podmínek pro uplatnění práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů. Jednotlivé důkazy byly daňovými orgány hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, tedy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Povinností daňových orgánů nebylo vyhledávat další důkazy, které by jejich pochybnosti odstranily, neboť na žalobkyni bylo výzvou k prokázání skutečností ze dne 30. 9. 2014, kde správce daně své pochybnosti podrobně popsal a podložil, přeneseno důkazní břemeno ohledně toho, že se sporný případ odehrál tak, jak bylo deklarováno na předložených účetních dokladech.
52. Žalobkyně následně neunesla své důkazní břemeno a nerozptýlila pochybnosti předestřené správcem daně a následně i vyplývající z dalšího průběhu dokazování. Pochybnosti daňových orgánů pak podporují pozdější rozsudky trestních soudů označené shora, z nichž vyplynulo, že řetězec společností Moldavit, Gaiv a Avexim vznikl účelově s cílem umělého vykazování, aby žalobkyně zahrnutím příslušných faktur mohla dosáhnout snížení daňového základu při výpočtu DPPO.
53. Soud si je vědom skutečnosti, že neoprávněné uplatnění nákladů na kontrolní činnost dodavatele Moldavit se týká zdaňovacího období 2011, tedy období před zavedením trestní odpovědnosti právnických osob do českého právního řádu (zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, nabyt účinnosti 1. 1. 2012). Dle rozsudků obou trestních soudů byl však ve vztahu k přijetí, proplacení a zaúčtování faktur vystavených společností Moldavit a nepravdivě vykazujících kontrolní činnost, které byly žalobkyní neoprávněně zahrnuty do daňově uznatelných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, uvedených v priznání k DPPO za předmětné zdaňovací období, shledán vinným Ing. M. N. jako předseda představenstva žalobkyně, tedy osoba vystupující a jednající za žalobkyni. Částka, o kterou byl dle rozsudků trestních soudů neoprávněně snížen základ DPPO za rok 2011, představuje částku, kterou žalobkyně dle napadeného rozhodnutí neoprávněně zahrнула dle faktur do daňově uznatelných nákladů za předmětné zdaňovací období. Rozsudky obou trestních soudů proto podporují závěry finančních orgánů. V postupu správních orgánů pak soud neshledal jakékoli pochybení.

## VI. Závěr a náklady řízení

54. Soud shrnuje, že správce daně dostatečně prokázal své pochybnosti o fakticitě kontrolní činnosti dodavatele Moldavit (potažmo Gaiv či Avexim), resp. pochybnosti o tom, že žalobkyně částku ve výši 45 577 747 Kč za kontrolní činnost uplatnila do daňově účinných nákladů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně tyto pochybnosti nevyvrátila, neunesla tak důkazní břemeno ohledně oprávněnosti uplatněných nákladů. Závěry daňových orgánů podporují zjištění trestních soudů týkající se správcem daně prověřovaných okolností.

55. Soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou. Protože v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž by soud musel přihlédnout z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
56. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně v řízení úspěšná nebyla. Žalovanému náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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 nejbližší 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](http://www.nssoud.cz).

Pardubice, 17. duben 2024

Jan Dvořák v. r.  
předseda senátu