



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové a soudců Kryštofa Horna a Věry Pazderové ve věci

žalobkyně: **Petrohradská, společnost s ručením omezeným**, IČO: 46711481
sídlem Hořesedly 12

zastoupena advokátem JUDr. Robertem Šulcem, Ph.D.
sídlem Mezibranská 579/7, Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 2. 2022, č. j. 3833/22/5200-11433-711918,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 25. 6. 2020 dodatečný platební výměr č. j. 3504898/20/2121-50521-201012, kterým žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 a současně jí sdělil povinnost uhradit penále z dodatečně vyměřené daně. Podle správce daně žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatnění nákladů za polní práce (práce ve chmelu) od dodavatele JANIR Company s.r.o. (poté JANIR Company s.r.o. v likvidaci, společnost zrušena k 15. 8. 2018; dále jen „Janir“) a dále související odečtené příjmy představující tržby z pronájmu za ubytování pracovníků Janir.

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

2. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a dodatečný platební výměr potvrdil.
3. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Obsah žaloby

4. Žalobkyně předně namítá, že napadené rozhodnutí je zmatečné a nepřezkoumatelné, neboť vypořádává plnění od Janir nikoli jako polní práce, ale chybně jako „reklamní služby“ (viz body 77 a 91 napadeného rozhodnutí). Podle žalobkyně nejde o pouhý překlep, ale o chybu ve věcné úvaze žalovaného. Zvláštní charakter sezónních polních prací ve chmelu prováděných zahraničními pracovníky dává účetnímu případu specifický kontext, od kterého nelze odhlížet, neboť opodstatňuje postup žalobkyně [menší důraz na formality, klíčové osobní a organizační schopnosti a kontakty dodavatele, pana M. M. (dále jen „pan M.“), které jsou důležitější než formální smluvní garance]. Žalovaný i přes námitky žalobkyně nezohlednil specifický charakter plnění a případ posoudil paušálně jako průměrný obchodní styk. Popsanou vadu odůvodnění nelze zhojit prostou záměnou slov „reklamní služby“ za „polní práce ve chmelu“, protože by se tím zcela popřel individuální rozměr případu a aprobovalo mechanické vypořádání námitek.
5. Žalovaný opakuje v podstatě stále stejnou myšlenku, že žalobkyně byla povinna prokázat všechna tvrzení i nad rámec povinně předkládaných dokladů. V tom se však mylí. Nepostačí, aby správce daně pouze vyjádřil pochybnosti, aniž by musel prokazovat jejich důvodnost, intenzitu a závažnost. V projednávané věci nebylo zjištěno nic, z čeho by vyplývalo, že reálný skutkový stav neodpovídal dokladům. Daňové orgány zaměňují zásadu volného hodnocení důkazů za libovůli.
6. Dále žalobkyně namítá, že daňové orgány neunesly důkazní břemeno a nezákonně je přenesly na žalobkyni. Správce daně neprokázal důvodnost pochybností o primárních důkazních prostředcích a nutil žalobkyni nezákonně a extenzivně dokazovat již prokázané skutečnosti. Nadto nezohlednil ve druhé fázi dokazování logický řetězec důkazů. Správce daně nezákonně obrátil algoritmus dokazování, neboť pochybnosti o primárních důkazních prostředcích konkretizoval až zpětně podle dodatečných vysvětlení žalobkyně. Žalovaný nezákonně provedl jen některé z navržených důkazů a tyto vyhodnotil selektivně v neprospěch žalobkyně.
7. Uvedené žalobkyně namítala již v odvolacím řízení, žalovaný však na její námitky reagoval pouze útržkovitě a věcně nesprávně. Proto žalobkyně podrobné námitky proti nedostatečně vymezeným a prokázaným pochybnostem uplatňuje znovu v žalobě. Předložené faktury vystavené Janir jsou formálně bezvadné. Není pravda, že by z nich neplynulo, kdo, kdy a v jakém rozsahu práce provedl a zda byly fakticky uskutečněny. Nadto odpovědnost za obsah faktur spočívá na jejich vystaviteli. Samotná obecnost faktur nemůže vést k pochybnostem o deklarovaném plnění. Systém zajišťování sezónních polních prací s obdobným formálním zachycením žalobkyně používala i dříve a u správce daně pochybnosti nevzbudil, akceptoval jej. Z řetězce důkazů vyplývá nedůvodnost pochybností správce daně ohledně sporných plnění. Žalovaný se námitkami sporného obsahu faktur nezabýval, napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné.

8. Žalobkyně se dále podrobně zabývá pochybnostmi o osobě dodavatele, času, rozsahu a fakticitě plnění.
9. K osobě dodavatele, uvádí, že faktury vystavoval dodavatel Janir, takže přímo z faktur plyne, že plnění dodávala právě tato společnost. Pokud měl správce daně na mysli případného subdodavatele či dokonce konkrétní pracovníky, jednalo by se o zjevně absurdně přemrštěný požadavek. Takový údaj na faktuře být nemusí. Nadto jde o informace mimo sféru vlivu žalobkyně. Pochybnosti správce daně v tomto směru nebyly prokázány žádnou relevantní skutkovou okolností. Správce daně nemohl pochybnosti důvodně založit ani na statusových otázkách společnosti Janir (za společnost nemusí nutně jednat pouze jednatel, plná moc nemusí být nutně jen písemná a založená v obchodním rejstříku). Z pohledu žalobkyně bylo podstatné, že pan M. za Janir skutečně jednal

a jeho jednatelské oprávnění bylo uvedeno v dodavatelské smlouvě. Z ní plyne i to, že dodavatelem byla společnost Janir. Pokud daňový subjekt ve druhé fázi dokazování unese důkazní břemeno, důkazní břemeno již dále nepřechází (správce daně tedy nemohl dále zpochybňovat předloženou dodavatelskou smlouvu). Skutečnou osobu dodavatele potvrdily i provedené výslechy. Skutečnost, že Janir měla v dané době pouze šest zaměstnanců, podle žalobkyně nevylučuje deklarované plnění, neboť další pracovníci mohli pro Janir vykonávat práci jinak než v pracovním poměru. To je ale informace mimo sféru žalobkyně. Žalobkyně ani netvrdila, že polní práce fyzicky provedli přímo zaměstnanci Janir, která byla dodavatelem prací jako celku. To vyplývá i z plateb a obratu účtu 518110. Dílčí platby v hotovosti byly uskutečněny v zákonném limitu. Odkaz na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, je nepřipadný, neboť v něm šlo o podvod na DPH.

10. O okamžiku uskutečnění polních prací svědčí data vystavení faktur a chronologický kontext jejich postupného vystavování. Správce daně neuvedl, z čeho dovozoval, že tomu mohlo být reálně jinak. Nad rámec své důkazní povinnosti žalobkyně čas plnění prokázala i dodavatelskou smlouvou, kterou žalovaný zpochybnil, pouze pokud jde o sjednanou cenu, vše ostatní bylo smlouvou prokázáno. Čas plnění prokázaly i výslechy a nepřímo též přehledy účetních případů z minulých sezón. Zemědělské práce patří mezi odvětví lidské hospodářské činnosti, u něhož je čas jednotlivých pracovních úkonů do značné míry pevně dán a sezóny jsou srovnatelné.
11. O rozsahu plnění svědčí samy o sobě fakturované částky. V oblasti sezónních polních prací je obvyklou obchodní praxí stanovování ceny průběžně podle jednotky a výkonu. Správce daně neuvedl, z čeho čerpal pochybnosti o rozsahu polních prací. Nad rámec své důkazní povinnosti žalobkyně předložila i dodavatelskou smlouvou, v níž jsou pracovní úkony blíže specifikovány a kterou žalovaný zpochybnil, pouze pokud jde o sjednanou cenu, vše ostatní bylo smlouvou prokázáno. Rozsah prokázaly i výslechy a nepřímo též přehledy subdodávek za sezóny 2010–2020.
12. Ani ve vztahu k fakticitě plnění správce daně neuvedl, z čeho čerpal pochybnosti o faktickém provedení polních prací. Fakticitu kromě faktur prokázaly výslechy i přehledy subdodávek za sezóny 2010–2020. Celkový obraz sporných plnění byl rovněž doložen dodatečným souhlasným prohlášením žalobkyně a společnosti Janir včetně seznamů jmen pracovníků, kteří práce provedli a dalšími doloženými doklady. Žalobkyně nesouhlasí se žalovaným, že prohlášení nemůže sloužit jako důkaz tvrzení skutečnosti. V daném případě

bylo souhlasné prohlášení součástí celého řetězce dokladů a mělo být zohledněno. Ani další četné doklady žalovaný nehodnotil v souvislosti s ostatními důkazy jako celek.

13. Žalobkyně dále namítá nesprávné vyhodnocení svědeckých výpovědí. Nebyly také provedeny všechny navrhované výslechy svědků. Vše podstatné o dotčených plněních dokládá výpověď pana M. Nebylo vyslechnuto 25 svědků z řad zaměstnanců žalobkyně, byl proveden pouze výslech tří zaměstnanců. Daňové orgány nemohly vyhodnotit provedené důkazy se závěrem, že žalobkyně údajně neprokázala deklarované plnění od Janir, aniž by vyslechly všechny navrhované svědky. Vadu řízení nezhojil ani žalovaný, neboť doplnil pouze tři výslechy. Výpovědi těchto svědků pak nepřipadně bagatelizoval a jednostranně dezinterpretoval v neprospěch žalobkyně.
14. Žalobkyně se dále vyjadřuje k obsahu výpovědí tří zaměstnanců vyslechnutých v odvolacím řízení (R. J., J. I., Z. H.), kteří potvrdili, že polní práce prováděli zahraniční „brigádníci“, což je podstatné skutkové vodítko, že dodavatelem byla společnost Janir. Svědek H. (dále jen „svědek H.“) označil pana M., který byl z hlediska žalobkyně klíčový. Hovoří-li svědek o pracovnících „od pana M.“, nikoli přímo o společnosti Janir, neoslabuje to důkazní hodnotu jeho výpovědi, která jako celek vyvrací pochybnosti správce daně. Tento svědek také předložil evidenci polních prací s tím, že jde o záznamy o pracovnících od pana M. Důkazní hodnotu této evidence žalovaný nepřipadně marginalizuje. Podstatu odvolacích námitek vůči hodnocení svědeckých výpovědí žalovaný nevypořádal.
15. Účelem výslechu nemusí být nutně pouze přímý důkaz o tom, že práce provedla společnost Janir. U sezónních polních prací není obvyklé, aby si řadoví zaměstnanci pamatovali konkrétní název dodavatele, což však neznamená, že jej nemohou identifikovat jinak. Není ani vyloučeno, že si někteří zaměstnanci mohou název dodavatele pamatovat, což ovšem nebylo prověřeno. Výpovědi zaměstnanců mohly přispět k objasnění obrazu celé transakce a k odstranění údajných pochybností správce daně.
16. Pokud jde o pana M., žalobkyně nesouhlasí s názorem žalovaného, že odkaz na tuto osobu nic nedokazuje. Ve všech dokladech (faktury, smlouvy) je uvedena společnost Janir a to, že za ni jednala právě tato osoba, dokazují listiny i výpovědi svědků, včetně výpovědi samotného pana M.
17. K výnosům z pronájmu za ubytování pracovníků Janir žalobkyně shodně s žalovaným uvádí, že jde o otázku závislou na uznání deklarovaného plnění od Janir. Kvůli nesprávnému posouzení otázky uznání odpočtu z plnění od Janir, proto podle žalobkyně daňové orgány nesprávně posoudily i otázku výnosů za ubytování pracovníků.
18. Žalobkyně nakonec namítá, že jí žalovaný neposkytl přiměřenou lhůtu k vyjádření k podkladům rozhodnutí a že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný ve vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť žalobní námítka se z větší části kryjí s těmi odvolacími.
20. V napadeném rozhodnutí se skutečně v bodech 77 a 91 objevuje spojení „reklamní služby“, které zde zřejmě zůstalo nedopatřením technického rázu či v důsledku pochybení lidského faktoru. Tento překlep v žádném případě nemůže způsobovat nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť je zjevné, že předmětem plnění byly polní práce ve chmelu.

21. Žalovaný se dále vyjadřuje k otázce přenosu důkazního břemene. Odmítá, že by správce daně dostatečně neprokázal důvodnost pochybností a nezákonně žalobkyni nutil dokazovat již prokázané skutečnosti. Žalovaný při dokazování postupoval v souladu se zákonem. Žalobkyně byla povinna prokázat osobu dodavatele. Správce daně vyjádřil pochybnosti ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 12. 9. 2018, čímž přenesl důkazní břemeno na žalobkyni. Další pochybnosti vyjádřil i v rámci výzvy k prokázání skutečností ze dne 2. 1. 2019. Žalobkyni se však nepodařilo pochybnosti odstranit, ty byly spíše podpořeny dalšími zjištěnými nesrovnalostmi.
22. Nebylo prokázáno, že by v daném období měl pan M. oprávnění jednat za Janir. S touto společností je bezpochyby nějak propojen (zastupování na základě plné moci ale doložil až od 8. 11. 2016), avšak nelze automaticky předpokládat, že za tuto společnost jednal i v prověřovaných zdaňovacích obdobích. Je nutno rozlišovat mezi fyzickou osobou pana M. a právnickou osobou (Janir), která je fakturačně označena jako deklarovaný dodavatel. Ze žaloby není zřejmé, zda žalobkyně tvrdí, že služby byly poskytnuty např. pracovníky subdodavatele nebo jinak. Hotovostní úhrady ve statisícových hodnotách nelze v žádném případě označit za obvyklé a transparentní jednání. Žalovaný nesměšoval problematiku podvodu na DPH a nyní řešené oprávněnosti nákladů.
23. Svědecká výpověď pana M. byla nevěrohodná. Tvrdil, že se žalobkyní jednal za přítomnosti jednatele společnosti Janir, pana T. (dále jen „pan T.“), kterého však žalobkyně nikdy nezmínila. Navíc pan T. v rozhodné době vůbec nepobýval na území České republiky. Svědci J. (dále jen „svědek J.“) a I. (dále jen „svědkyně I.“) pouze osvědčili, že práce ve chmelu prováděli zahraniční brigádníci. Z toho nelze jednoznačně dovodit, že šlo o brigádníky společnosti Janir, ani v jakém rozsahu a v jaké hodnotě tyto práce poskytla právě uvedená společnost, či zda je provedl někdo jiný. Žádný ze svědků společnost Janir neznal, ani ji neidentifikoval.
24. Protože žalobkyně neprokázala, že polní práce provedla společnost Janir, správce daně logicky snížil deklarované výnosy žalobkyně z pronájmu (za ubytování zaměstnanců společnosti Janir).
25. Žalobkyně měla lhůtu 30 dnů k vyjádření v rámci odvolacího řízení. Tu považuje žalovaný za dostatečnou. Námitky uplatněné v žalobě se takřka shodují s odvolacími, z čehož žalovaný vyvozuje, že ani v rámci prodloužené lhůty by žalobkyně neuplatnila další zásadní námitky. Žalovaný neporušil žalobkynino právo na spravedlivý proces. Žalobkyně na seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení reagovala 12. 1. 2022 a žalovaný toto vyjádření zohlednil. Vypořádal všechny odvolací námitky, napadené rozhodnutí dostatečně odůvodnil, a je tedy plně přezkoumatelné.
26. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.

Replika

27. Žalobkyně v replice opakuje, že záměna pojmů „polní práce“ a „reklamní služby“ se objevuje v klíčových pasážích napadeného rozhodnutí a toto „pochybení lidského faktoru“ dokazuje, že žalovaný setrval v obecně paušalizující rovině. Zásada autoaplikace, na kterou poukazuje žalovaný, nijak nekoliduje s pravidly nakládání s důkazním břemenem. Správce daně musí prokázat důvodnost pochybností o primárních důkazech. Správce daně své pochybnosti pouze „nepodložené vyjádřil“ a ihned po žalobkyni požadoval komplexní

přímé důkazy, nespokojil se s řetězcem nepřímých důkazů, důkazy dezinterpretovat a řadu jich neprovedl. Judikatura, na kterou žalovaný odkazuje ve vyjádření se netýká první fáze dokazování primárními důkazními prostředky, ale až druhé fáze (po prokázání důvodných pochybností), a mívá se tak s podstatou žalobní argumentace. Dodavatelská smlouva nemohla zpětně založit důvodné pochybnosti o údajích na fakturách, neboť se procesně nejednalo o první fázi dokazování. Ani tato smlouva nemůže rozumně zpochybnit faktury Janir jako primární důkazní prostředky. Vztah společnosti Janir a pana M. jsou okolnosti mimo sféru žalobkyně, které jí nelze klást k tíži. Objektivně se ani nejedná o nejasnosti, které by mohly zpochybnit údaje na fakturách. Žalobkyně trvá na tom, že z jejího pohledu byla osoba pana M. indikátorem toho, že plnění poskytuje Janir. Souhlasné prohlášení mělo být vyhodnoceno jako důkaz. Totožnost pracovníků a jejich přesná vazba k dodavateli byly mimo vědomostní sféru žalobkyně. Vyjádření žalovaného nevyvrací žalobní námitky. Tvrzení pana M., že s žalobkyní jednal v přítomnosti pana T., ačkoli ten nebyl v danou dobu v ČR, nemohlo znevěrohodnit jeho výpověď. Žalovaný bagatelizuje význam dalších výpovědí (pracovníků žalobkyně). Odmítnutí dalších výslechů bylo nepřiměřené.

28. V podání ze dne 22. 7. 2022 žalobkyně upozorňuje na rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, podle kterého není možné paušálně a bez důkladného uvážení tvrdit, že by si podnikatel musel opatřovat nespécifikované důkazní prostředky, tak aby vždy v budoucnu vyhověl požadavkům daňových orgánů. S tím se žalobkyně ztotožňuje.

Duplika

29. Žalovaný v duplice uvádí, že odkazovaný rozsudek NSS není přílehlavý, neboť se týká a) daně z přidané hodnoty, b) zcela jiného skutkového stavu (poskytování služeb ostrahy a zimní údržby). Žalovaný neví, jaké důkazní prostředky byly v odkazované věci předloženy, lze ale podle něj předpokládat, že proces dokazování byl odlišný. Nadto NSS v dané věci zrušil rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost. K otázce dokazování žalovaný opětovně zdůrazňuje, že správce daně nemusí prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak tvrdí žalobkyně, či dokonce namísto ní prokázat, jak se transakce uskutečnila.

Jednání soudu

30. Při jednání dne 13. 8. 2024 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích. Dokazování soud neprováděl. Listiny označené v žalobě jako důkazy (napadené rozhodnutí a jeho doručka, dodatečný platební výměr, zpráva o daňové kontrole) jsou součástí správního spisu, kterým se v řízení před správními soudy dokazování neprovádí (rozsudek NSS z 10. 2. 2021, č. j. 10 As 335/2020-36, bod 12 a další tam uvedená judikatura).

Posouzení žaloby

31. Soud ověřil, že žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná po vyčerpání řádných opravných prostředků. Žaloba splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené, proto ji soud věcně projednal.
32. Při přezkumu napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.

Uvedení pojmu „reklamní služby“ nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

33. Žalobkyně namítá, že napadené rozhodnutí je zmatečné a nepřezkoumatelné, neboť v bodech 77 a 91 uvádí, že bylo třeba prokázat dodání „reklamních služeb“, nikoli „polních prací ve chmelu“, o které v dané věci jde. Toto pochybení není jen chybou v psaní a dokládá, že žalovaný nerefletoval specifika sezónních polních prací (zejména menší důraz na formality).
34. Soud je přesvědčen, že uvedení pojmu „reklamní služby“ v bodech 77 a 91 napadeného rozhodnutí je pouhým překlepem (chybou v psaní) vzniklým zřejmě překopírováním citovaných pasáží obsahujících závěry judikatury k povinnosti prokázat dodavatele pro účely § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
35. Z obsahu správního spisu a průběhu daňového řízení vyplývá, že po celou dobu byl jeho předmět – tedy náklady na pomocné práce ve chmelu, které žalobkyně uplatnila jako daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů – zcela jasný. V žádné listině obsažené ve správním spisu (kromě žalobkyní dvou citovaných bodů napadeného rozhodnutí) se nehovoří o „reklamních službách“. Dokazování bylo celou dobu vedeno za účelem prokázání dodavatele pomocných prací ve chmelu. O polních pracích či pracích ve chmelu hovoří i stěžejní dokumenty vypracované daňovými orgány, tedy zpráva o daňové kontrole, seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení a konec konců též napadené rozhodnutí. To hned v úvodní pasáži „stručné shrnutí skutkového stavu“ konstatuje, že „podstatou sporu je zvýšení výdajů (nákladů) o částku 4 480 793 Kč za polní práce (provedené práce ve chmelu za dohodnutou cenu dle smlouvy, provedené práce ve chmelu – čištění a provedené pomocné práce za dohodnutou cenu dle smlouvy) od dodavatele Janir“, a dále od bodu 40 napadené rozhodnutí opakovaně pracuje s pojmem polní práce/práce ve chmelu.
36. Z ničeho dalšího v odůvodnění napadeného rozhodnutí pak rozhodně nevyplývá, že by žalovaný měl za to, že spornou je otázka prokázání nákladů na reklamní služby, a že by tak vedl své úvahy a dokazování směrem k tomuto typu služeb. Veškeré předložené a hodnocené důkazní prostředky (od faktur, přes další předložené listiny až po výslechy svědků) směřovaly k otázce prokázání nákladů uplatněných na polní práce ve chmelu. Soud těžko může věřit tomu, že tato žalobní námitka (které žalobkyně věnovala plné tři strany žaloby a většinu přednesu při jednání soudu) je skutečně vážně míněna a že žalobkyně z marginální chyby v psaní, kterou značně hyperbolizuje, vytvořila žalobní argumentaci uplatněnou na prvním místě žaloby.
37. Žalobkyni proto není možno přisvědčit ani v tom, že důsledkem uvedené chyby v psaní daňové orgány nezohlednily specifika plnění od společnosti Janir (tedy stručně řečeno to, že jde o sezónní zemědělské práce). Žalobkyně zde žalovanému vytýká přílišnou obecnost a paušálnost napadeného rozhodnutí, sama však v rámci žalobní argumentace zůstává ve zcela obecné rovině. V této míře obecnosti proto k její argumentaci přistupuje i soud. Z napadeného rozhodnutí plyne, že žalovaný

se zabýval konkrétními okolnostmi žalobkynina případu, které zjistil v průběhu daňového řízení, obecná zákonná a judikatorní východiska pak přílehavě aplikoval na takto zjištěné skutkové okolnosti. Soud nemá za to, že by napadené rozhodnutí bylo formulováno paušálně a bez přihlédnutí ke konkrétním skutkovým okolnostem. Soud k tomu doplňuje, že žalobkyně spatřuje specifika sezónních prací v zemědělství v menším důrazu na formality

(což je dáno ne zcela předvídatelným faktický průběhem těchto prací), uzavíráním zpravidla jen rámcových smluv, za dodavatele jedná občan Ukrajiny, pracovníci se hovorově označují jako brigádníci, čas jednotlivých úkonů je pevně dán a sezóny jsou srovnatelné, požadavek na spolehlivost dodávky atd. K tomu soud uvádí, že žalobkyni prezentovaná „specifika“ sezónních zemědělských prací lze jednoduše aplikovat na jakékoli jiné (a ne pouze) sezónní práce, jako jsou např. práce ve stavebnictví, úklidových službách atd. I zde je ovšem potřeba trvat na splnění zákonných podmínek týkajících se důkazního břemene, na které nelze rezignovat s poukazem na „specifičnost plnění“ (k tomu viz dále). To, že má každé odvětví svá specifika, však nemůže mít obecně vliv na rozsah důkazní povinnosti daňového subjektu.

Lhůta pro vyjádření k seznámení byla dostatečná

38. Žalobkyně také namítá, že jí žalovaný neposkytl dostatečnou lhůtu k vyjádření k novým podkladům rozhodnutí.
39. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Podle odstavce 3 téhož ustanovení nesmí být lhůta podle odstavce 2 delší než 15 dnů a lze ji prodloužit.
40. Podle § 36 odst. 2 daňového řádu správce daně vyhovějí první žádosti o prodloužení lhůty, nejde-li o lhůtu stanovenou zákonem, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší.
41. Žalovaný doručil dne 13. 12. 2021 žalobkyni seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření v rámci odvolacího řízení ze dne 7. 12. 2021. V něm žalobkyni seznámil s hodnocením tří svědeckých výpovědí (svědkové J., I. a H.), které za přítomnosti žalobkynina zástupce provedl správce daně v odvolacím řízení, a listin předložených žalobkyní (šlo v zásadě o dokumenty týkající se let 2010, tedy nijak nesouvisející se zdaňovacím obdobím 2016, a dále o historický přehled nákladů na subdodávky od roku 2010 do roku 2020). Žalovaný v seznámení uzavřel, že důkazy získané při doplnění odvolacího řízení neprokazují, že práce uskutečnila společnost Janir. Žalovaný žalobkyni umožnil vyjádřit se k seznámení ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení výzvy.
42. Dne 17. 12. 2021 žalobkyně zaslala žalovanému oznámení o změně právního zastoupení a žádost o prodloužení lhůty k vyjádření o 60 dnů (do 14. 2. 2022), a to především právě z důvodu změny právního zastoupení. Žalobkyně poukázala na to, že lhůta spadá do období vánočních svátků, u žalobkyně a jejího zástupce jsou tak nedostatečné personální kapacity pro řádné vypracování vyjádření. Přípravu vyjádření komplikuje též nepříznivá epidemiologická situace.
43. Rozhodnutím ze dne 21. 12. 2021 prodloužil žalovaný lhůtu k vyjádření o 15 dnů. Neshledal důvody pro úplně vyhovění žádosti. Je plně na zástupci, aby při akceptaci nového případu (klienta, právního zastupování) objektivně posuzoval své časové a jiné možnosti tak, aby po zralé úvaze dospěl k závěru, zda je schopen se nově přijatou věcí odpovídajícím způsobem zabývat. Jinými slovy, časové ani jiné vyčerpání zástupce není důvodem pro „nadstandardní“

prodloužení lhůty. Totéž platí pro epidemiologickou situaci. Prodloužená lhůta obsahuje 22 obvykle pracovních dnů, pouze jediný z nich je možno považovat za státní svátek (24. prosince).

44. Dne 6. a 11. 1. 2022 nahlížela žalobkyně do daňového spisu a dne 12. 1. 2022 zaslala žalovanému vyjádření k seznámení, které svým obsahem v zásadě korespondovalo s žalobními námitkami a které také obsahovalo další žádost o prodloužení lhůty pro vyjádření, a to do 14. 2. 2022. Rozhodnutím ze dne 14. 1. 2022 (doručeným žalobkyni dne 17. 1. 2022) žalovaný tuto žádost zamítl. V odůvodnění mimo jiné uvedl, že lhůtu již jednou prodloužil (na celkovou délku 30 dnů), a protože setrval na posouzení věci provedeném správcem daně a dokazování prováděl na základě požadavku žalobkyně, nemůže být pro žalobkyni obsah seznámení překvapivý a odůvodňující nadstandardní časový prostor pro reakci. Dne 2. 2. 2022 (tedy dne, kdy žalovaný učinil úkon směřující k doručení, viz § 101 odst. 2 daňového řádu) vydal žalovaný napadené rozhodnutí.
45. Žalobkyně namítá, že čas poskytnutý k vyjádření byl neadekvátní situaci, složitosti a významu věci pro žalobkyni. Žalovaný svým nátlakem na žalobkynina zástupce zasáhl do žalobkynina práva na obhajobu. Nahlížení do spisu dne 6. 1. 2022 komplikoval žalovaný odrazováním zmocněnkyně od pořizování kopií celého spisu, nahlížení bylo možné dokončit až 11. 1. 2022, (zástupce) žalobkyně tak měl k dispozici kompletní správní spis pouze jeden den.
46. Soud považuje postup žalovaného při stanovení lhůty k vyjádření k seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a jejím prodlužování za zákonný.
47. Žalovaný postupoval plně v souladu se shora citovanými ustanoveními daňového řádu. Žalobkyni nejprve stanovil maximální lhůtu připuštěnou zákonem, tedy 15 dnů. K její (první) žádosti tuto lhůtu prodloužil na dvojnásobek, žalobkyni řádně umožnil nahlížet do spisu, vyjádřit se k seznámení a rozhodl též o zamítnutí opakované žádosti o prodloužení lhůty. Soud doplňuje, že z protokolu o nahlížení ze dne 6. 1. 2022, které trvalo přibližně tři a půl hodiny, a zástupkyni žalobkyně při něm byla předložena kompletní spisová dokumentace, ze které si pořizovala fotokopie, nelyne, že by pracovníci žalovaného jakkoli obstruovali možnost pořizování kopií z daňového spisu, jak nepodloženě tvrdí žalobkyně. S ohledem na průběh odvolacího řízení a rozsah dokazování doplněného v odvolacím řízení je soud přesvědčen, že (prodloužená) lhůta k vyjádření byla dostatečná ke kvalifikovanému vyjádření k novým důkazům a jejich hodnocení. Správce daně v odvolacím řízení doplnil dokazování o výsledky tří žalobkyní navržených svědků a o žalobkyní předložené listiny, které ale měl pro posouzení věci za zcela nerelevantní. Ke změně právního názoru v odvolacím řízení nedošlo. Lhůta jednoho měsíce i při zohlednění skutečnosti, že přibližně týden z této lhůty připadl na vánoční svátky, a tedy dobu dovolených, je pro kvalifikované vyjádření k hodnocení tří svědeckých výpovědí, které žalovaný provedl přibližně na třech stranách textu, za zcela dostačující. Nelze nadto pominout, že fakticky měla žalobkyně od doručení výzvy (13. 12. 2021) do vydání napadeného rozhodnutí (2. 2. 2022) více než šestitýdenní prostor, v němž mohla neomezeně předestříť svá tvrzení a navrhnout důkazy. Soud je proto přesvědčen, že žalovaný svým postupem žalobkyni nijak nezkrátil na jejích procesních právech. Žalobkyně pak ani v žalobě neuvádí, jakou argumentaci nemohla v rámci vyjádření uplatnit, resp. jaké důkazy nemohla navrhnout. Nad rámec toho, co uvedla ve čtyřech doplněních svého odvolání, pak v žalobě v zásadě kromě obecných námitek nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žádnou novou věcnou argumentaci nevznáší

a nenavrhuje ani provedení důkazů, které by snad v důsledku krátké lhůty k vyjádření v odvolacím řízení nemohla uplatnit.

48. Námitka je nedůvodná.

Daňové orgány unesly své důkazní břemeno

49. Žalobkyně dále za použití množství odkazů na rozsudky NSS rekapituluje zásady, na nichž je založeno dokazování v daňovém řízení, a dovozuje, že pokud správce daně neprokáže důvodnost svých pochybností, důkazní břemeno již nepřechází zpět na daňový subjekt, což se stalo v její věci. Ve „druhé fázi dokazování“ nelze důkazní břemeno daňového subjektu pojímat extenzivně. Odvolací námitky týkající se postupu při dokazování žalovaný podle žalobkyně vypořádal nesprávně.
50. Soud v první řadě konstatuje, že oba účastníci řízení jsou zjevně podrobně seznámeni s judikaturou správních soudů týkající se dokazování v daňovém řízení, není proto třeba její závěry dopodrobna rekapitulovat. Soud níže shrne toliko základní východiska, která následně bude aplikovat na žalobkyninu věc.
51. Daňové řízení není postaveno na vyšetřovací zásadě. Naopak – daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu).
52. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních a jiných povinných záznamů, a to navzdory tomu, že daňový subjekt předložil formálně bezvadné účetní doklady. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Jak ale uvedl NSS v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, „[s]právce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek č. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86)“ (ke shrnutí ustálené judikatury NSS viz např. bod 24 rozsudku ze dne 8. 3. 2024, č. j. 5 Afs 67/2023-35).
53. V projednávané věci tedy nebylo na žalovaném, aby prokázal, že žalobkyní předložené daňové doklady (faktury) jsou *nesprávné*, ale toliko aby prokázal *vážné a důvodné pochyby* o jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Pokud tak učinil, bylo pak na žalobkyni, aby svá tvrzení prokázala jinými důkazními prostředky.
54. Soud je přesvědčen, že správce daně řádně vyjádřil a prokázal *vážné a důvodné pochyby* o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti žalobkyní předložených podkladů.
55. Dne 22. 2. 2018 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016. Při zahájení daňové kontroly žalobkyně k dodávkám pomocných prací ve chmelu doložila daňové doklady (faktury) č. 20160005, 20160006, 20160012, 20160013, 20160015, 20160022, 20160042, 20160045, 20160067 a

20160070 vystavené společností Janir v období od 27. 4. 2016 do 3. 11. 2016 na částku celkem 4 480 793 Kč.

56. Dne 4. 4. 2018 správce daně vyzval Pražskou správu sociálního zabezpečení, aby mu předložila přehled všech evidovaných pracovníků společnosti Janir včetně rodných čísel a doby zaměstnání v období od ledna do prosince 2016. Dne 17. 4. 2018 Pražská správa sociálního zabezpečení správci daně sdělila, že v roce 2016 měla společnost Janir šest zaměstnanců, a to od 1. 8. 2016 do 30. 9. 2016. Dne 4. 4. 2018 pak správce daně vyzval Úřad práce, krajskou pobočku v Příbrami, aby sdělil, zda společnost Janir v roce 2016 podávala hlášení o nástupu zaměstnání občana EU/EHP a Švýcarska nebo jeho rodinného příslušníka, nebo cizince, který nepotřebuje povolení k zaměstnání na území ČR a zda podávali hlášení pracovníci, kteří měli u zaměstnavatele vydáno pracovní povolení. Úřad práce dne 9. 4. 2018 správci daně sdělil, že společnost Janir ani pracovníci, kteří u ní měli vydáno pracovní povolení, nepodávali hlášení o nástupu zaměstnání.
57. Dne 12. 4. 2018 žalobkyně předložila mimo jiné smlouvu o poskytování prací a služeb ze dne 31. 3. 2016 uzavřenou se společností Janir. K požadavku na předložení příloh ke smlouvám o poskytování prací ze dne 20. 4. 2018 žalobkyně uvedla, že vše bylo sjednáváno ústně, žádné přílohy nejsou.
58. Dne 12. 9. 2018 vydal správce daně *výzvu k prokázání skutečností a doložení dokladů*. K dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výzvě uvedl, že žalobkyně zaúčtovala do daňově uznatelných nákladů částku podle shora popsanych faktur. Dodavatelem byla podle faktur společnost Janir, předmětem fakturace byly *provedené práce ve chmelu za dohodnutou cenu dle smlouvy* a dále *provedené práce ve chmelu – čištění a provedené pomocné práce za dohodnutou cenu dle smlouvy*. Z přijatých faktur není patrné, kdo, kdy a v jakém rozsahu práce provedl a zda byly fakticky uskutečněny. Ve smlouvě o poskytování prací a služeb uzavřené mezi žalobkyní a společností Janir dne 31. 3. 2016 je pod bodem I. uveden předmět smlouvy: „*Jarní, letní a podzimní práce ve chmelu (drátkování chmelnic, zapichování drátků, zavádění chmele, zavádění odkloněných hlav, sklizeň chmele, výsadba chmelnic, výstavba chmelnic, obnova chmelnic a další*“). *Objednatel [žalobkyně] se zavazuje uhradit zhotoviteli cenu prací a služeb ve výši podle přílohy této smlouvy při ukončení prací*“. Přílohu této smlouvy o sjednané ceně za provedené práce žalobkyně nepředložila. Ve smlouvě je dále uvedena dohoda o pronájmu ubytovny s nájemným 1 000 Kč za den, počet pracovníků není uveden. Smlouva obsahuje otisk razítka společnosti Janir včetně podpisu (dle názoru správce daně se jedná o podpis pana M.) a podpis žalobkyně. Žádné jiné důkazní prostředky žalobkyně nepředložila. Správce daně zjistil, že společnost Janir se zabývá pronájmem nemovitostí a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb zajišťujících řádný provoz nemovitostí a bytů a nebytových prostor. Do 10. 11. 2016 byl jejím jednatelem pan T. Valná hromada společnosti rozhodnutím ze dne 10. 11. 2016 odvolala stávajícího jednatele a ustanovila jednatelem Vasyla Benchaka (státní příslušnost Ukrajina). K zastupování na valné hromadě společníci pověřili na základě plné moci ze dne 8. 11. 2016 (s účinností do 8. 5. 2017) pana M. Jiné plné moci nebo jiná oprávnění zastupovat společnost Janir správci daně nebyly známy. Společnost Janir vznikla 8. 8. 2007 a za celou dobu existence nezveřejnila účetní závěrky. Správci daně proto vznikly pochybnosti, zda uvedené práce skutečně provedla společnost Janir a zda částky na přijatých fakturách byly oprávněně zaúčtovány do daňově uznatelných nákladů. Vyzval proto žalobkyni, aby oprávněnost zahrnutí do daňově uznatelných nákladů prokázala.

59. V podání ze dne 7. 11. 2018 žalobkyně uvedla, že skutečnosti, které správce daně výzvou požádal prokázat, prokázala fakturami.
60. Dne 22. 11. 2018 správce daně žalobkyni seznámil s úkony provedenými v rámci daňové kontroly (mimo jiné ji seznámil se skutečnostmi, které zjistil od úřadu práce a Pražské správy sociálního zabezpečení) a projednal s ní výzvu k prokázání skutečností ze dne 12. 9. 2018. K pracím provedeným společností Janir správce daně uvedl, že žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky, které by prokázaly, že je provedla právě společnost Janir. Předložené faktury, byť obsahují všechny náležitosti, samy o sobě neprokazují faktické uskutečnění deklarované na fakturách. Kromě faktur a smlouvy o dílo žalobkyně žádné další důkazy nepředložila. Nedoložila, že se práce od deklarovaného dodavatele fakticky uskutečnily. K tomu žalobkyně uvedla, že se pokusí u společnosti Janir získat seznamy pracovníků, kteří práce provedli. Jednatel žalobkyně uvedl, že si přesně nevybavuje, kdy se společností Janir začala žalobkyně spolupracovat, *podle smlouvy*. Jednal s panem M., který je uvedený v záhlaví smlouvy o poskytování prací a služeb. Domnívá se, že pan M. byl statutárním zástupcem této společnosti. Jednání probíhalo na středisku Petrohrad s.r.o. Společnost Janir oslovila žalobkyni ohledně navázání spolupráce, jednatel žalobkyně v sídle této společnosti nikdy nebyl, prověřoval si ji v obchodním rejstříku. Vybral si ji, protože byla schopná zajistit pracovníky. Neví, zda osoby provádějící práce byly zaměstnanci společnosti Janir. Pracovníci byli ubytováni v ubytovně, kterou si od žalobkyně společnost Janir pronajala, stravu si zajišťovali sami. Žalobkyně byla s pracemi společnosti Janir spokojená. Peníze v hotovosti k úhradě dodavatelských faktur přebíral od pokladní žalobkyně pan M.
61. Dne 13. 12. 2018 žalobkyně předložila souhlasné prohlášení žalobkyně a společnosti Janir zastoupené panem M. ze dne 7. 12. 2018, že v roce vykonal dodavatel (Janir) u objednatele (žalobkyně) tyto práce: drátkování chmele (společně se zaměstnanci žalobkyně) – 102 ha, zapichování chmelovodičů 94 ha, zavádění chmele 94 ha, opravné zavádění 98 ha, sklizeň chmele (společně se zaměstnanci žalobkyně) – 102 ha, výsadba kořenáčů (společně se zaměstnanci žalobkyně) – 7 ha, oprava chmelnic (společně se zaměstnanci žalobkyně) – 6 ha. Jarních prací se účastnilo od 7 do 60 pracovníků Janir. Sklizeň chmele, výsadby kořenáčů a oprav chmelnic se účastnilo 13-33 pracovníků Janir. Práce dodavatel provedl v požadovaném množství a kvalitě, proto byly proplaceny. K souhlasnému prohlášení byl přiložen seznam 60 pracovníků (jméno a příjmení bez další identifikace) označený „jaro 2016“ a seznam 33 pracovníků označený „sklizeň 2016“ včetně termínů provedených prací (15. 8. 2016-3. 11. 2016, 19. 8. 2016-11. 9. 2016, 16. 3. 2016-29. 6. 2016, 18. 4. 2016-18. 5. 2016). Odpracované hodiny ani místo výkonu práce nebyly uvedeny. Dále předložila kopie některých faktur vystavených v roce 2016 společností Janir s kopiemi šesti výdajových pokladních dokladů (podle kterých bylo více než milion korun uhrazeno v hotovosti).
62. Dne 9. 1. 2019 správce daně vydal další výzvu k prokázání skutečností a doložení dokladů. V něm zrekapituloval dosavadní průběh dokazování a uvedl, že na základě analýzy důkazních prostředků (smlouva o poskytování prací a služeb, souhlasné prohlášení a přiložený seznam osob) přetrvávají nadále pochybnosti o uskutečnění prací v deklarovaném rozsahu, deklarovaným způsobem a deklarovaným dodavatelem. Vyzval proto žalobkyni k jejich prokázání (doložením bližších identifikačních údajů pracovníků, identifikaci osob, které za Janir koordinovaly práci, místo výkonu práce – lokalizaci chmelnic, počet odpracovaných hodin).
63. V odpovědi na výzvu ze dne 24. 1. 2019 žalobkyně uvedla, že z obratu účtu 51810 je zřejmé, že pro práce využila služeb společnosti Janir. Dále přiložila seznam částí chmelnic a

sumarizaci ploch odrůd za katastrální území pořízené se systémem eAGRI (registr chmelnic), roční inventuru účtu 51810 (Ostatní služby. Polní práce) za rok 2016, výkaz sklizňových ploch ke dni 19. 8. 2016 a dokument nazvaný „upřesnění prací provedených firmou Janir Company s.r.o. v roce 2016“ s označením evidenčních čísel a půdních bloků chmelnic, na kterých měly být vykonávány jednotlivé práce a ceny jednotlivých prací za 1 ha. V roce 2016 společnost Janir provedla jarní práce ve chmelu v rozsahu 3 036 435 Kč, při sklizni chmele práce ve výši 911 130 Kč a ostatní práce ve výši 533 048 Kč. Za společnost Janir vždy jednal pan M. Je možné, že tato společnost měla najaté zaměstnance od jiných společností, to ale žalobkyně neví.

64. Dne 4. 2. 2019 správce daně vyzval společnost Janir k poskytnutí údajů a zaslání listin týkajících se dodávek prací žalobkyni v roce 2016. Dne 5. 3. 2019 správce daně u likvidátora společnosti Janir zjistil, že společnost je více než půl roku vymazána z obchodního rejstříku a nejsou žádné informace o jejím účetnictví.
65. Správce daně se pokusil předvolat jednatele Janir, pana T., ale marně (objekt, kde měl bydlet, byl podle obálky s předvoláním zbourán). Podle sdělení Ředitelství služby cizinecké policie ze dne 28. 3. 2019 měl pan T. povolen na území ČR dlouhodobý pobyt za účelem zaměstnání do 24. 12. 2013. Dne 5. 12. 2013 podal žádost o prodloužení pobytu, řízení bylo zastaveno (právní moc 1. 7. 2014). Dále měl vízum k pobytu do 90 dnů platné od 10. 9. 2018 do 23. 12. 2018.
66. Dne 31. 7. 2019 správce daně vyslechl pana M. Ten uvedl, že společnost Janir zná, její sídlo nevěděl, je uvedeno v obchodním rejstříku, pana T. (jednatele) zná, je to jeho vzdálený příbuzný. Spolupracoval s touto společností od roku 2007 (tehdy mu byla udělena plná moc). Společnost zastupoval, podepisoval smlouvy, byl na jednání (vše na základě plné moci, kterou se zavázal poslat – nikdy ji však správci daně neposlal). V roce 2016 sjednával a uzavíral smlouvy on a pan T. Hlavní ekonomickou činností společnosti byly zemědělské a pomocné stavební práce. Spolupráce se žalobkyní probíhala na základě smlouvy, jednal s ní a podepisoval on za přítomnosti pana T. Jednalo se o práce ve chmelu. Přílohu ke smlouvě o sjednání ceny nemá. Neví, zda měla společnost Janir povolení ke zprostředkovatelské činnosti (pronajímání či dočasné přidělení pracovníků). Společnost Janir byla pouze subdodavatel, sama měla pouze pět zaměstnanců, ostatní si najímala od tří jiných společností, názvy si již nepamatuje. Smlouvy s pracovníky nemůže předložit, neboť jsou u likvidátora, neví, kdo předával likvidátorovi doklady. Janir nevedla denní docházku osob a počet odpracovaných hodin, to dělala žalobkyně. V březnu se začínalo s osmi pracovníky, pak jich bylo okolo 60. Za Janir práce nikdo neorganizoval. Při stanovení ceny vycházeli z ceny za rostlinu, podle činnosti. Další podklady k fakturám nebyly, vystavovaly se na základě odsouhlasené práce. Ceník jednotlivých prací má k dispozici žalobkyně. Pracovníkům mzdu platili subdodavatelé. Faktury vystavoval pan M. Neví, kde se nachází účetnictví společnosti Janir. Platby přebíral on od účetní žalobkyně.
67. Soud na základě shora shrnutých stěžejních momentů daňové kontroly shrnuje, že správce daně dostatečně konkrétně vyjevil své pochybnosti o předložených fakturách a podložil je relevantními skutkovými zjištěními.
68. Iniciální pochybnosti o předložených dokladech pojal správce daně již na základě toho, že předmět fakturace byl v daňových dokladech uveden zcela obecně, bez označení rozsahu a doby dodání pomocných prací, ani způsobu, jakým byla stanovena cena (např. měrná jednotka x cena za ni). Během daňového řízení posléze vyšla na povrch celá řada dalších

pochybností, které správce daně vtělil do výzev ze dne 12. 9. 2018 a 9. 1. 2019 a seznámil s nimi žalobkyni ústně též během jednání dne 22. 11. 2018. Stěžejní pochybnosti správce daně lze shrnout takto:

- společnost Janir měla v roce 2016 pouze šest zaměstnanců;
- cena za poskytnuté práce měla být stanovena na základě přílohy ke smlouvě o poskytování prací a služeb, tuto přílohu však žalobkyně nepředložila, nebylo proto zjevné, jakým způsobem byla stanovena fakturovaná cena;
- cena za pronájem ubytovny pro pracovníky Janir byla ve smlouvě stanovena ve výši 1 000 Kč za den bez uvedení konkrétního počtu pracovníků;
- společnost Janir se zabývala pronájmem nemovitostí a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb zajišťujících řádný provoz nemovitostí a bytů a nebytových prostor;
- společnost Janir nevkládala účetní závěrky do Sbírký listin;
- pan M., se kterým žalobkyně jednala v souvislosti s dodávkami pomocných prací, nebyl statutárním orgánem společnosti Janir, nepředložil plnou moc ani jiný dokument opravňující jej k jednání jménem této společnosti (byla doložena až plná moc ze dne 8. 11. 2016, která jej opravňovala k výkonu všech práv a povinností společníků Janir, zejména souvisejících s konáním valné hromady a vystupování vůči orgánům veřejné moci);
- žalobkyně si oprávnění pana M. jednat za společnost Janir nijak neověřovala;
- žalobkyně nevěděla, zda pomocné práce společnost Janir zajišťovala svými pracovníky či subdodavatelsky;
- více než milion korun fakturovaných na základě předložených daňových dokladů žalobkyně společností Janir uhradila v hotovosti;
- jednatel Janir pan T. měl povolení k pobytu v ČR pouze do 24. 12. 2013 (přitom pan M. uváděl, že v roce 2016 s ním za tuto společnost jednal, podepisoval s ním smlouvy atd.).

69. Další důkazy předložené žalobkyní v rámci daňové kontroly a obstarané správcem daně tyto pochybnosti ještě prohloubily a rozmnožily. Správce daně je přehledně shrnul na s. 21-23 zprávy o daňové kontrole:

- jednatel žalobkyně nikdy nebyl v sídle společnosti Janir a neověřil si, zda tato společnost fakticky vykonává jakoukoli podnikatelskou činnost;
- společnost Janir se na adrese uvedené v obchodním rejstříku nenacházela, což byl i důvod výmazu z obchodního rejstříku v roce 2017;
- peníze zasláné bezhotovostním převodem za fakturované dodávky služeb společnost Janir z účtu vybrala, nebyly zaslány dalším subdodavatelům;
- po vystavení faktur za práce ve chmelu pan M. (který na valné hromadě vystupoval na základě plné moci za všechny společníky) společnost Janir prodal;
- žalobkyně přijala faktury za práce ve chmelu ve výši téměř čtyři a půl milionu korun, aniž by se pozastavila nad tím, že dodavatel není plátcem DPH;
- žalobkyně sama zaměstnávala v roce 2016 na práce ve chmelnicích i pracovníky na dohody o provedení práce (83 dohod) a práce prováděli i její vlastní zaměstnanci. Pracovníci na dohodu práce vykonávali ve stejném počtu i stejném termínu, jako je měli provádět pracovníci poskytnutí společností Janir. Existence pracovníků na dohodu je zdokumentována, o pracovnících Janir nejsou vedeny žádné záznamy i přesto, že pan M. vypověděl, že žalobkyně vedla denní docházku a evidovala počet odpracovaných hodin, prováděla školení bezpečnosti práce, po němž byl

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

vyhotoven seznam pracovníků (jednatel žalobkyně naopak uvedl, že žádnou docházku nevedl a že se jí pokusí získat od dodavatele, tedy Janir);

- podle předloženého seznamu měli být pracovníci Janir ubytováni v žalobkynině ubytovně 187 dnů, tudíž tržba za pronájem měla být dle smlouvy 187 000 Kč, žalobkyně však podle účetnictví za pronájem účtovala jen 65 000 Kč (tedy ubytování po dobu 65 dní), žalobkyně ani nepředložila ubytovací knihu;
- pan M. vypověděl, že ceny za práce byly stanoveny na jednotlivou rostlinu, žalobkyně však k souhlasnému prohlášení přiložila ceny za hektar.

70. Soud konstatuje, že shora uvedené skutečnosti byly jednoznačně způsobilé zpochybnit žalobkyni předložené primární daňové doklady (faktury). Nejednalo se o ojedinělá či slabá zjištění, ale o silné a důkazně řádně podložené indicie, které správce daně žalobkyni opakovaně srozumitelně předeštel, a prokázal tak, že o souladu formálního stavu (podle předložených daňových dokladů a tvrzení) se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně označil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotil předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné a unesl své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86).
71. Bylo proto na žalobkyni, aby prokázala pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a primárních dokladů ve vztahu ke sporným dodávkám pomocných prací, popřípadě aby svá tvrzení korigovala. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010 č. j. 1 Afs 39/2010-124; dále viz například rozsudky ze dne 31. 5. 2007 č. j. 9 Afs 30/2007-73, či ze dne 30. 4. 2008 č. j. 1 Afs 15/2008 - 100).
72. Soud musí na tomto místě korigovat názor žalobkyně o „přechodu“ důkazního břemene (či o „algoritmu“ nebo fázích dokazování, které podle žalobkyně znemožňují, aby správce daně své pochybnosti „konkretizoval až zpětně“). Daňový řád v § 92 zcela jednoznačně a striktně stanoví, ohledně kterých skutečností důkazní břemeno nese daňový subjekt a ohledně kterých naopak správce daně. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení u nich nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si nese vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu. Daňový subjekt je stále v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat pouze to, co uvedl ve svém daňovém přiznání, resp. ve svém účetnictví; jak listinnými důkazy, tak v případě pochybností jinými důkazními prostředky je povinen prokázat věrohodnost a správnost svých tvrzení (rozsudky NSS ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27, ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43, nebo ze dne 31. 7. 2024, č. j. 2 Afs 25/2023-55). Jinými slovy, důkazní břemeno stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Rozhodnou otázkou v řízení potom vždy je posoudit, kdo své a – právě jen své – důkazní břemeno unesl a kdo nikoli; od toho se poté odvíjí další procesní postup, potažmo i způsob stanovení daně a samotná výše daně (rozsudek NSS č. j. 5 Afs 133/2018-27).
73. Na základě uvedeného vyhodnotil soud jako nedůvodnou žalobní argumentaci ohledně „obrácení algoritmu dokazování“, kterou žalobkyně namítá, že správce daně nemohl své pochybnosti „zpětně konkretizovat podle dodatečných vysvětlení žalobkyně“. Na jednotlivé úkony v daňovém řízení totiž nelze pohlížet izolovaně, neboť řízení před správcem daně i následně odvolací řízení se posuzuje jako jeden celek (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 39/2010-124, či usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, č. 534/2005 Sb. NSS). Podstatné proto je, zda správce daně v rámci daňové kontroly jako celku (respektive

žalovaný v odvolacím řízení v rámci doplnění dokazování) unesl důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či správnost důkazů, které předložila žalobkyně, tedy zda vyjevil vážné a důvodné pochyby o tom, že žalobkyně přijala služby tak, jak uváděla v daňovém tvrzení a na základě předložených primárních dokladů. Sdělovat či konkretizovat pochybnosti může správce daně (resp. i žalovaný) i jinými způsoby než pouze prostřednictvím výzev, pokud je zachováno právo daňového subjektu se s pochybnostmi seznámit a reagovat na ně (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2019, č. j. 5 Afs 192/2019-29).

74. Přisvědčit nelze ani námitce, že daňové orgány v daňovém řízení nastavily nepřiměřeně vysoký a extenzivní důkazní standard. S ohledem na shora uvedené nepožadovaly nic nad rámec zákona, ale pouze to, aby žalobkyně jinými důkazními prostředky než daňovými doklady a vlastním účetnictvím vyvrátila vážné a důvodné pochybnosti o jejich správnosti (souladu s faktickým stavem), tedy aby prokázala, že pomocné práce přijala, jak tvrdila. To se jí nepodařilo (viz dále). Pokud žalobkyně tvrdí, že po ní správce daně požadoval prokázání skutečností mimo sféru jejího vlivu, nebo které nastaly *ex post*, nebo jsou výsledkem pochybení jiných subjektů či běžné obchodní praxe v daném odvětví, jde o zcela obecné námitky. Žalobkyně neuvádí, o jaké konkrétní skutečnosti v této souvislosti má jít. Soud k tomu proto ve stejné míře obecnosti uvádí, že daňové orgány nepožadovaly prokázat nic, co by nebylo v moci žalobkyně (a co by nebylo její zákonnou povinností). Skutečnosti typu „ztracený“ jednatel, nedoložení zástupčího oprávnění, nedostatek zaměstnanců deklarovaného dodavatele apod. nepožadovaly po žalobkyni prokázat. Šlo „toliko“ o skutečnosti, o které opíraly své vlastní pochybnosti o správnosti a pravdivosti předložených dokladů.
75. Požadavky daňových orgánů nestavěly do centra podnikatelské činnosti žalobkyně shromažďování důkazů pro možná budoucí daňová řízení (ve smyslu rozsudku ze dne 19. 4. 2022 č. j. 3 Afs 223/2020-66, na který žalobkyně poukazuje v podání ze dne 22. 7. 2022). S podnikáním je však spojen požadavek, aby si podnikatel ve vlastním zájmu opatřoval nad rámec svých běžných obchodních potřeb takový soubor důkazů, kterými prokáže splnění podmínek pro uplatnění vynaložených nákladů jako daňově uznatelných. Jak NSS konstatoval v bodě 38 rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Žalobkyně nedokázala pochybnosti, na které správce daně poukazoval, uspokojivě vysvětlit, čímž se dostala do důkazní nouze. S ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení jde tato okolnost výhradně k její tíži.
76. Namítá-li žalobkyně, že stejný systém zajišťování sezónních polních prací „s obdobným formálním zachycením“ u správce daně dříve pochybnosti nevzbudil (žalobkyně zde poukazuje na bod 4/a doplnění odvolání ze dne 31. 7. 2020 a čtvrté doplnění odvolání ze dne 12. 1. 2022), konstatuje soud, že žalobkyně toto obecné tvrzení nijak neupřesňuje. Na základě uvedených odkazů na doplnění odvolání však lze odhadovat, že žalobkyně poukazuje na závěry daňové kontroly za zdaňovací období roku 2010 (na dani z příjmů právnických osob) a 2011 (na DPH). Jak vysvětlil žalovaný v bodu 80 napadeného rozhodnutí, tehdy žalobkyně doložila komisionářské smlouvy uzavřené s jinými společnostmi než Janir na provádění prací ve chmelu. Ty obsahovaly (na rozdíl od smlouvy s Janir) cenu za konkrétní provedené práce a počet pracovníků. Tyto společnosti také měly v obchodním rejstříku jako předmět činnosti uvedeno poskytování služeb. Soud se tedy

neztotožňuje s žalobkyní, že v roce 2016 došlo k „obdobnému formálnímu zachycení“ a že snad správce daně rozhodoval odlišně ve skutkově obdobném případě. Tak tomu s ohledem na shora uvedené nebylo.

77. K námitkám, podle kterých žalovaný nevypořádal věcnou podstatu námitek týkajících se unesení důkazního břemene a jeho rozložení mezi správce daně a žalobkyni, soud uvádí, že z napadeného rozhodnutí plyne opak. Žalovaný se námitkami ohledně rozložení důkazního břemene přezkoumatelně zabýval a hodnotil je plně v souladu se shora citovanými zákonnými a judikatorními východisky (srov. zejména body 19 až 24, 76 až 77 a 86 až 92 napadeného rozhodnutí).
78. Zbývající námitky obsažené v části žaloby pojednávající o neunesení důkazního břemene správcem daně se týkají fáze hodnocení důkazů předložených žalobkyní k vyvrácení pochybností správce daně. Soud se jimi proto bude zabývat níže.

Žalobkyně neprokázala, že jí pomocné práce dodala společnost Janir

79. Soud ve vztahu k námitkám, jimiž žalobkyně tvrdí, že své důkazní břemeno unesla a prokázala, že se účetní případ odehrál, jak původně tvrdila, uvádí, že správce daně po provedeném dokazování v rámci daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobkyně předložila důkazní prostředky, kterými prokázala obhospodařovanou plochu chmelnic a skutečnost, že práce ve chmelnicích byly provedeny. Žalobkyně doložila beze všech pochybností, kde byly práce provedeny, ale nedoložila jak a kdo je provedl. Správce daně proto uzavřel, že má nadále **pochybnosti o dodavateli těchto služeb**, neboť společnost Janir neměla dostatek pracovníků a dle místně příslušného správce daně nevyvíjela žádnou činnost. Podle správce daně zde existovalo vážné podezření, že společnost Janir v daných obchodních transakcích fungovala toliko formálně, tzn. vystavovala pouze faktury (srov. závěr daňové kontroly shrnutý na s. 23 zprávy o daňové kontrole a např. body 77 a 78 napadeného rozhodnutí a celkově jeho část IV.).
80. Uplatňuje-li tedy žalobkyně námitky, kterými zpochybňuje (údajně) závěry daňových orgánů o faktickém neprovedení deklarovaných prací, či jejich času a rozsahu, jedná se o námitky, které se zjevně míjejí s důvodem, pro který ji daňové orgány neuznaly uplatněný daňově účinný náklad na tyto práce. Tímto důvodem totiž bylo, že neprokázala, že dodavatelem těchto prací byla společnost Janir. Je proto zcela bezpředmětné se takovými námitkami věcně zabývat. Soud se proto dále soustředil na námitky, jimiž žalobkyně zpochybňuje závěr daňových orgánů, že neprokázala dodání prací právě od společnosti Janir.
81. Konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, zde tedy zejména z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. NSS se k daňové uznatelnosti výdajů již opakovaně vyjádřil, přičemž judikatura v této otázce, ze které vycházel žalovaný, jakož i krajský soud, je jednotná. Daňově uznatelné jsou takové výdaje, které daňový subjekt 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon (např. rozsudek dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-66). Je to přitom daňový subjekt, koho v tomto směru stíhá důkazní břemeno.
82. Pouhé tvrzení, že výdaj byl vynaložen, k daňové uznatelnosti výdaje nestačí. Zákonným předpokladem pro snížení základu daně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je to,

že se jedná o výdaj jednoznačně prokázaný, nikoliv pouze tvrzený nebo doložený formálními doklady či dobrou vírou. V řízení o dani z příjmů právnických osob je proto rozhodující, aby daňový subjekt prokázal správci daně v návaznosti na uplatněné daňové výdaje, zda došlo k faktické realizaci činností, a současně, zda tyto činnosti v deklarovaném rozsahu **uskutečnil dodavatel, jenž je jako poskytovatel uveden na dokladu**, kterým daňový subjekt deklaruje právní stav (srov např. rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).

83. Daňový subjekt je zásadně povinen prokázat, kdo fakticky poskytl plnění, ve vztahu k němuž uplatňuje daňově uznatelný výdaj, byť by se mělo jednat o jiného dodavatele, než který je uveden na daňovém dokladu. Předmětem dokazování v daňovém řízení není získat nějakou pravděpodobnost o tom, zda se možná nějaké plnění od deklarovaného dodavatele uskutečnilo, ale smyslem je jednoznačně prokázat, zda k němu došlo, či nikoli (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 2. 2007, č. j. 5 Afs 158/2005-227, ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, či ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014-27). NSS ve své judikatuře opakovaně připustil, že uplatnění daňových výdajů není vyloučeno ani za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na příslušných daňových dokladech. Například v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019-41, konstatoval: *„I v případě, kdy jde o daň z příjmů fyzických osob a související daňově účinné náklady, je třeba trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal vynaložení výdaje jednoznačným způsobem, uvedl a dokázal okolnosti tohoto výdaje, a to včetně prokázání, který subjekt byl dodavatelem plnění, za které daňový subjekt poskytl úhradu, kterou uplatňuje jako daňově účinný náklad, přičemž může jít o dodavatelský subjekt odlišný od subjektu uvedeného na předložených dokladech. Daňovému subjektu musí být v takovém případě dána možnost odstranit rozpory v jeho tvrzeních, případně tato tvrzení upravit, a předložit či navrhnout za tímto účelem další důkazy. [...] Na základě výše uvedeného má Nejvyšší správní soud za to, že jelikož se v posuzované věci nepodařilo prokázat, kdo skutečně předmětné plnění žalobcům poskytl, nebyl tedy zjištěn skutečný dodavatel předmětných stavebních prací, není možné, aby žalobci uplatnili platby za stavební práce vůči neznámé osobě vydávající se za J. O. jako náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“* (viz též rozsudek NSS ze dne 5. 4. 2007, č. j. 2 Afs 160/2006-86; obdobně v rozsudku ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017-34, NSS uvedl: *„U daně z příjmů není třeba, aby plnění uskutečnila osoba uvedená na dokladu. Pokud jsou však údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečné plnění poskytl, může daňový subjekt náklad dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, uplatnit pouze tehdy, upřesní-li, jakým způsobem obchodní transakce proběhla, tedy kdo byl skutečným dodavatelem.“*; obdobně viz např. rozsudek NSS ze dne 11. 9. 2012, č. j. 9 Afs 50/2021-43).
84. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno v daňovém dokladu, lze jej uznat. Žalobkyně však neprokázala, že služby v rozsahu uplatněných výdajů poskytla právě společnost Janir, nicméně neuvedla ani, který jiný dodavatel ve skutečnosti služby dodal, resp. komu a v jaké výši je uhradila. Stav, který svým účetnictvím deklarovala, přitom správce daně dostatečně zpochybnil. Žalobkyně ostatně ani nenamítá, že by jí žalovaný neumožnil předložit či navrhnout důkazy ohledně skutečného dodavatele. Soud opakovaně zdůrazňuje, že nestačí tvrdit, že k plnění došlo, tudíž je někdo musel poskytnout. Žalobkyně však pouze tvrdila, že pomocné práce poskytla Janir, nicméně provedeným dokazováním nebylo prokázáno, že tomu právě tak bylo.

85. Žalobkyně v první řadě namítá, že předložené faktury od společnosti Janir jsou formálně bezvadné. To není mezi účastníky sporné, avšak, jak soud vysvětlil výše, správce daně vyjevil a prokázal dostatečně závažné a konkrétní pochybnosti, které předložené faktury (primární doklady) zpochybnily. Nemůže být proto správné ani žalobkynino tvrzení, že tvrzeného dodavatele prokázala předložením primárních důkazních prostředků.
86. To, že je na faktuře jako dodavatel uvedena Janir o ničem nesvědčí. Správce daně po žalobkyni nepožadoval, aby prokázala, kdo byl případně subdodavatelem Janir, nebo aby označila konkrétní pracovníky (byť pan M. tvrdil, že to byla právě žalobkyně, kdo měl vést docházku pracovníků, školit je atd., a na základě těchto informací fakturovat), ale aby prokázala, že práce dodala Janir. I svědek H. pak předložil určitý seznam jmen a množství prací. Je tedy zjevné, že nějakou evidenci vedl, byť je s podivem, že jí nedisponovala sama žalobkyně, ale pouze jeden z jejich bývalých zaměstnanců, který jej předložil až při výslechu v odvolacím řízení. Jak soud uvedl již shora, pochybnost ohledně toho, že Janir mohla žalobkyni poskytnout deklarované služby plynula již z informace, které získal správce daně, tedy že Janir měla v dané době pouze šest zaměstnanců, předmětem její činnosti nebylo poskytování pracovní síly, neměla povolení ke zprostředkovatelské činnosti (k tzv. agenturnímu zaměstnávání) atd. Ani pan M. neuvedl žádnou konkrétní společnost, od které měl pracovníky pro žalobkyni najímat. Žalobkyni proto nelze přisvědčit, že by správce daně nezpochybnil údaje o dodavateli polních prací uvedené na fakturách.
87. Soud nepochybně, že odpovědnost za obsah faktury má její vystavitel (zde společnost Janir) a že zákon nebrání tomu, aby vymezení předmětu fakturace bylo velmi obecné (zde pouze „pomocné práce ve chmelu“). Stejně tak lze připustit, že průběh obchodních případů spočívajících v poskytování sezónních polních prací se může vyznačovat menším důrazem na formality (jak opakovaně zdůrazňuje žalobkyně). Tyto skutečnosti ovšem nemohou vést k tomu, že pro prokázání oprávněnosti uplatnění daňově účinného nákladu postačuje předložit zcela obecnou fakturu a opětovně na ni odkazovat i přesto, že správce daně prokázal mnoho pochybností o souladu toho, co je na faktuře uvedeno, se skutečností. Pokud žalobkyně na základě takto obecně formulovaných faktur vyplácela svému tvrzenému dodavateli statisícové částky (a to někdy i v hotovosti) a následně si uhrazené částky uplatňovala jako daňově účinný náklad, musela být také připravena na to, že po ní bude žádáno, aby oprávněnost takového postupu věrohodně prokázala (dalšími důkazy nad rámec obecných faktur a tvrzení o neformálnosti obchodního styku v tomto odvětví).
88. Tvrdí-li žalobkyně, že společnost Janir jednání pana M. svým jménem nerozporovala, což má plynout ze souhlasného prohlášení, je nutno uvést, že toto nedatované prohlášení za tuto společnost opět podepsal pan M., který ale žádné zástupčí oprávnění nedoložil. Uvedené souhlasné prohlášení tedy nelze považovat za potvrzení, že pan M. mohl za společnost Janir jednat (resp. že tato společnost jednání pana M. svým jménem nerozporovala). V této souvislosti nelze pominout, že podle zjištění od Policie ČR měl jednatel společnosti Janir, pan T., naposledy povolen pobyt na území ČR do 24. 12. 2013 (a poté vízum k pobytu od 10. 9. 2018 do 23. 12. 2018). V dotčeném období tak v ČR vůbec nepobýval, což je v rozporu s tvrzením pana M., že za tuto společnost s žalobkyní dojednával obchody a podepisoval smlouvy společně s ním. Lze tedy mít vážné pochybnosti o tom, že jednatel společnosti Janir vůbec věděl o aktivitách pana M., které jménem této společnosti vykonával.
89. Dodání polních prací společností Janir neprokazuje ani předložená smlouva o poskytování prací a služeb ze dne 31. 3. 2016. Pouhá skutečnost, že je v této smlouvě jako dodavatel

uvedena Janir nedokládá, že tato společnost polní práce také skutečně dodala. Smlouva je formulována zcela obecně – jejím předmětem je dodání jarních, letních a podzimních prací ve chmelu (drátkování chmelnic, zapichování drátků, zavádění chmele, zavádění odkloněných hlav, sklizeň chmele, výsadba chmelnic, výstavba a obnova chmelnic a další) bez bližšího upřesnění množství, času a místa provádění prací či bez upřesnění počtu pracovníků atd. Ohledně ceny prací smlouva odkazuje na přílohu 1., kterou však žalobkyně ani společnost Janir (resp. pan M.) nikdy v průběhu daňového řízení ani přes výzvu správce daně nepředložili. Je nadto nutné připomenout, že jednatel žalobkyně a pan M. se v otázce způsobu stanovení ceny ve svých výpovědích rozcházel (žalobkyně uváděla, že cena byla stanovena za hektar práce – viz příloha souhlasného prohlášení, pan M. vypověděl, že cena byla stanovena za jednu rostlinu).

90. To, že žalobkyně (některé) platby prováděla na účet Janir, taky nevypovídá o uskutečnění prací touto společností. Jak zjistil správce daně, platby byly z účtu této společnosti vybrány v hotovosti, nebyly již dále přeposílány subdodatelům. Uvedené zjištění tak podporuje závěr daňových orgánů, že Janir polní práce skutečně nedodala (neboť sama neměla dostatek zaměstnanců a nikomu dalšímu za poskytnuté pracovníky neplatila) a do fakturačního řetězce byla zapojena zcela formálně. Částka převyšující milion korun pak byla vyplacena v hotovosti přímo k rukám pana M. Žalobkyni nelze přisvědčit, že daňové orgány „zaměňují práci s podezřelými okolnostmi při řešení zapojení do podvodu na DPH, což není projednáváný případ“. Hotovostní platby mohou být podezřelou okolností jak v rámci podvodu na DPH, tak v rámci pochybností u daně z příjmů právnických osob.
91. Tvrzení, že „faktický průběh polních prací“ v jiných letech odpovídal „v podstatných rysech“ deklarovanému plnění také nijak neprokazuje, že práce dodala společnost Janir. Soud nezpochybnuje, že průběh prací v zemědělství je s ohledem na jejich povahu a vázanost na roční období, vegetační období obhospodařovaných plodin a další související okolnosti prakticky stejný. To ale nemůže být důvodem, proč by měl správce daně, resp. žalobkyně rezignovat na to, aby v každém roce měla náležitě důkazně podloženo, kdo ji práce ve chmelu dodal. Ostatně správce daně provedení prací „v podstatných rysech“ (rozsah pozemků, na kterých práce byly provedeny, jejich samotný rozsah atd.) uznal. Sporná zůstala „toliko“ otázka deklarovaného dodavatele.
92. Žalobkyně dále namítá, že z výpovědi pana M. jasně vyplývá, že polní práce dodala společnost Janir. S tím soud nesouhlasí. V první řadě soud připomíná, že nebylo ničím prokázáno, že byl pan M. oprávněn ve sporném období, kdy byly práce dodávány (resp. uzavřena smlouva o jejich dodání či placeno na základě předložených faktur), za tuto společnost vůbec jednat. Byť pan M. přislíbil předložit plnou moc k zastupování této společnosti, neučinil tak. Doložena byla jen plná moc založená ve Sbírce listin k zastupování společníků na valné hromadě a při jednání vůči orgánům veřejné moci z 8. 11. 2016 (přitom poslední faktura byla vystavena dne 3. 11. 2016). Pan M. nebyl při výslechu schopen uvést konkrétně, kde bylo sídlo společnosti Janir (odkázal pouze na údaje v obchodním rejstříku). Uvedl, že s Janir jednal a podepisoval on, *za přítomnosti pana T.* To je však v rozporu se zjištěním správce daně, že pan T. neměl v roce 2016 povolen pobyt na území ČR (tvrzení žalobkyně v replice, že nejde o rozpor, neboť otázka byla položena obecně a z absence povolení pobytu neplyne, že pan T. na území ČR skutečně nepobýval, tento rozpor nijak neoslabují). Nadto žalobkyně, resp. jednatel, při popisování obchodní spolupráce s Janir pana T. nikdy nezmnul. Nejde přitom o jedinou nesrovnalost. Svědek M. si nepamatoval firmu ani jedné subdodavatelské společnosti, která měla společnosti Janir poskytovat

pracovníky. Uvedl, že prodej společnosti v roce 2016 zajišťoval pan T., to je ale v rozporu se zápisem z valné hromady, z něž plyne, že vše zajišťoval právě sám pan M. (na základě plné moci od společníků). Uvedl také, že žádné doklady ani smlouvy předložit nemůže, protože se nacházejí u likvidátora. Likvidátor však správci daně sdělil, že mu žádné účetní doklady nebyly předány. Pan M. uvedl, že cena byla stanovena „za rostlinu, podle činnosti“ a že ceník jednotlivých prací má k dispozici žalobkyně (společnost Janir ne – což je opět s podivem, neboť právě Janir provedené práce žalobkyni fakturovala). To je ovšem v rozporu s tvrzeními žalobkyně, podle které se cena stanovila za hektar provedené práce.

93. Rozpory ve výpovědi pana M. s dalšími předloženými důkazy lze jistě částečně přičíst tříletému časovému odstupu výpovědi od deklarování dodání prací, jak namítá žalobkyně. Pokud ale žalobkyně nebyla schopná nad rámec primárních důkazních prostředků předložit nic, čím by své tvrzení o dodavateli prací prokázala, jde plně k její tíži, že se ve výsledku musela spoléhat na výslech svědka, který si (pochopitelně) s významnějším časovým odstupem nemusel přesně pamatovat veškeré detaily obchodní spolupráce se žalobkyní.
94. Soud nepochybně, že pro žalobkyni mohla být při obstarávání polních prací osoba pana M. „zcela klíčová“ (žalobkyně zdůrazňuje překonání jazykové a kulturní bariéry u zahraničních pracovníků, koordinační role a jeho „organizační know-how“ – byť zde soud připomíná, že sám pan M. vypověděl, že za společnost Janir „nikdo práce neorganizoval“ a že „vždy ve skupině byl jeden člověk, který uměl česky a domlouval se s pracovníkem žalobkyně“ – tedy znalost českého jazyka a organizační schopnosti pana M. podle jeho vlastní výpovědi nebyly při poskytování prací žalobkyni potřeba), nevypovídá to nic o tom, zda tato osoba skutečně jednala jménem společnosti Janir a zda polní práce skutečně poskytovala tato společnost a nikoli např. přímo pan M. jako fyzická osoba, či jiná společnost, v níž pan M. figuroval. Zde nelze pominout, že podle zjištění správce daně hned v následujícím zdaňovacím období (rok 2017) žalobkyni polní práce dodávala společnost Charyton Plus s.r.o., jejímž jednatelem byl pan M. Nadto některá jména pracovníků Charyton provádějících pro žalobkyni polní práce v roce 2017 se shodovala se jmény pracovníků, která byla obsažena na seznamu přiloženém k souhlasnému prohlášení k pracím dodaným v roce 2016. I uvedené tedy vrhá stín pochybností na tvrzení, že v roce 2016 žalobkyni dodávala práce právě společnost Janir
95. Soud se shoduje s žalovaným též v tom, že dodání prací společností Janir neprokázali ani výpovědi tří svědků v rámci odvolacího řízení. Svědek J. (zaměstnanec žalobkyně – zemědělský dělník) uvedl, že společnost Janir nezná, nezná ani jejího jednatele, na další otázky odpovídal v zásadě negativně (nevěděl, kdo vedl docházku, kdo přivážel brigádníky, kde byli ubytováni, kdo prováděl jejich školení, nebyl přítomen při vyplácení odměn). Žalobkyně k výpovědi tohoto svědka uvádí, že sdělil, že polní práce prováděli „zahraniční brigádníci“. To je podle ní „podstatné skutkové vodítko“, že dodavatelem prací byla skutečně společnost Janir. S tím však soud nemůže souhlasit. Tvrzení, že práce prováděli „zahraniční brigádníci“ může svědčit pouze o tom, že je prováděly osoby, které nebyly zaměstnanci žalobkyně, avšak nevypovídá zhora nic o tom, kdo tyto brigádníky žalobkyni dodal (stejně jako společnost Janir to mohla být jakákoli jiná společnost či přímo pan M.). Shodné závěry platí i ve vztahu k výpovědi svědkyně I. (agronomka), která uvedla prakticky to stejné, co svědek J.
96. Společnost Janir neznal ani svědek H., bývalý technik žalobkyně. Ten uvedl, že měl na starosti brigádníky – přiděloval jim práci a kontroloval její kvalitu. Uvedl, že práce ve chmelu

provádělo 60 až 70 brigádníků „od pana M.“. S ním dohadoval počty brigádníků, neví, od jaké byli společnosti. Správci daně předložil svou „soukromou evidenci“ provedené práce. Ke jménům brigádníků jsou ve sloupcích uvedeny počty rostlin, které zavedli, chmelnice, na které to bylo provedeno, a počet odpracovaných hodin. K této evidenci soud konstatuje, že jsou v ní na třech listech uvedena bez další identifikace jména 60 osob, všechny tři listy jsou nadepsány „zavádění“, na jednom listu je uvedeno datum 16. – 17. 5., na dalším pak údaj „od červ.“. Ani tato výpověď a k ní přiložená evidence podle soudu dodání prací od společnosti Janir neprokazuje. Předložená evidence neobsahuje nikde údaj o tom, kdo pracovníky dodal, název společnosti Janir se v ní nevyskytuje, chybí jakékoli identifikační údaje pracovníků, výše odměny za práci, bližší časové údaje, kdy měly být práce provedeny atd. Nadto svědek M. uvedl, že za žalobkyni jednal pouze s jejím jednatelem, svědek H. přitom uvedl, že počty brigádníků s panem M. řešil on. Soud nemá za to, že by žalovaný důkazní hodnotu evidence jakkoli marginalizoval. Ve vztahu ke konkrétní osobě dodavatele polních prací je však zcela neprůkazná. Jak soud uzavřel i ve vztahu k dalším výpovědím, výpověď svědka H. mohla prokázat maximálně to, že externí pracovníky pro žalobkyni určitým způsobem zajišťoval pan M., avšak nic o tom, že tak činil za společnost Janir.

97. Soud shrnuje, že žalovaný řádně hodnotil veškeré provedené důkazy ve vzájemných souvislostech a neporušil § 8 odst. 1 daňového řádu. Nepočítal si ani v rozporu s judikaturou NSS tím, že by vyzdvihoval důkazy, které jdou žalobkyni k tíži, a upozadil ty, které jí prospívají. Ani ve svém souhrnu totiž provedené důkazy neprokazují, že žalobkyně přijala plnění od deklarovaného dodavatele. Pochybnosti o předložených primárních dokladech ani později předložených důkazech nebyly odstraněny provedenými svědeckými výsledky ani jinými důkazy; naopak, výpovědi svědků je ještě prohloubily, neboť se značně rozcházel.
98. Námitka, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno a daňové orgány nesprávně hodnotily důkazy, je proto nedůvodná.

Neprovedené důkazy

99. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný nevyšlechl 25 navržených svědků z řad jejich zaměstnanců. Výsledky těchto zaměstnanců měly podle žalobkyně reálný potenciál vytvořit logický řetězec přímých či nepřímých důkazů a vytvořit celkový obraz o transakci, který by rozptýlil (podle žalobkyně nepodložené) pochybnosti správce daně.
100. Z daňového spisu plyne, že žalobkyně v reakci na výsledek kontrolního zjištění předložila seznam svých zaměstnanců v roce 2017 (byť v souzené věci jde o zdaňovací období roku 2016) s návrhem na provedení jejich výsledku za účelem potvrzení, že práce dodala společnost Janir. Správce daně důkaz výpověďmi neprovedl s poukazem na skutečnost, že nebylo zřejmé, co mají osoby provádějící práce ve chmelu v roce 2017 prokázat ve vztahu k pracím provedeným v roce 2016 (důkaz není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost).
101. Provedení výsledků se žalobkyně opětovně domáhala v odvolacím řízení. Ve druhém doplnění odvolání uvedla, že výsledky navrhuje k prokázání toho, že práce prováděla větší skupina cizinců, kteří nebyli v pracovním poměru, ani nepracovali na základě dohod o provedení práce, a jak byla jejich práce organizována. Uvedla také, že dodavatelů dodávajících pracovníky bylo v posledních letech několik a není příliš pravděpodobné, že by některý ze svědků věděl, za jakou společnost tyto osoby pracovaly. Vycházela však z toho, že pokud bude prokázáno, že byl proveden tak velký objem práce cizinci, kteří nebyli v žádném právním vztahu se žalobkyní, postačí to k prokázání toho, že tyto osoby

plnily služby sjednané společností Janir, protože jiné faktury na tyto práce v účetnictví nejsou a alternativní možnost, že by tolik lidí pracovalo zadarmo nebo za peníze někoho jiného než žalobkyně, je zjevně absurdní.

102. V odvolacím řízení byly provedeny výslechy tří shora zmíněných svědků (J., I. a H.). V seznámení ze dne 7. 12. 2021 žalovaný uvedl, že další výslechy neprovedl, neboť z provedených výslechů vyplynulo, že svědci nebyli způsobilí osvědčit rozhodné skutečnosti (provedení prací společností Janir). Sama žalobkyně v odvolání uvedla, že dodavatelů dodávajících pracovníky bylo v posledních letech několik a není příliš pravděpodobné, že by některý ze svědků věděl, za jakou společnost tyto osoby pracovaly, čímž fakticky sama uvedla, že další provádění svědeckých výpovědí nebude mít vypovídací potenci. Žalovaný uzavřel, že tím spíše bylo v zájmu žalobkyně, aby si zajistila dostatečné důkazy k prokázání skutečného dodavatele prací.
103. Ve čtvrtém doplnění odvolání žalobkyně uvedla, že výpovědi mají „mají reálný potenciál“ vytvořit logický řetězec přímých a nepřímých důkazů a vytvořit potřebný celkový obraz o transakci.
104. Žalovaný v napadeném rozhodnutí opětovně zmínil, že žalobkyně předložila seznam zaměstnanců v roce 2017, ačkoli daňová kontrola se vedla o zdaňovacím období 2016 (bod 55). Zopakoval též (bod 93), že sama žalobkyně důkazní hodnotu navržených svědeckých výpovědí snížila a *de facto* připustila, že další provádění výslechů zaměstnanců nebude mít vypovídací potenci, neboť nemohou jednoznačně potvrdit, že práce dodala společnost Janir.
105. Soud k této žalobní námitce uvádí, že povinností správce daně není provést každý navržený důkaz. V případě nevyhovění určitému návrhu však musí řádně zdůvodnit svůj postup (viz např. bod 30 rozsudku NSS ze dne 24. 1. 2024, č. j. 9 Afs 43/2022-60). Neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit v zásadě třemi důvody: prvním je argument, dle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potenci. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, dle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (viz např. bod 28 rozsudku NSS ze dne 15. 10. 2020, č. j. 7 Afs 399/2019-73).
106. Daňové orgány nevyhovění důkaznímu návrhu na provedení výslechů dalších 25 zaměstnanců žalobkyně založily na druhém ze shora citovaných důvodů, tedy na *absenci vypovídací potence*. A soud se s takovým odůvodněním ztotožňuje.
107. Zaprvé, daňové orgány opakovaně konstatovaly, že předložený seznam zaměstnanců, které žalobkyně navrhovala vyslechnout, se týkal roku 2017, a již proto není s to ověřit skutečnosti týkající se zdaňovacího období roku 2016. Tuto úvahu soud považuje za logickou a je nutno zdůraznit, že s tímto důvodem pro neprovedení výslechu žalobkyně nijak nepolemizuje. V odvolacím řízení ani v žalobě nepředložila např. ani aktualizovaný seznam zaměstnanců týkající se roku 2016 (v žalobě opětovně zkopírovala seznam přiložený ke druhému doplnění odvolání). Tato skutečnost již sama o sobě musí nutně vést k závěru o nedůvodnosti dané žalobní námitky.
108. Žalovaný pak po provedení výslechu tří zaměstnanců žalobkyně, kteří vypovídali ve vztahu k pracím prováděným externími pracovníky velmi obecně a společnost Janir neznali a z

jejich výpovědi nevyplynuly žádné konkrétní skutečnosti prokazující žalobkynino tvrzení, že dodavatelem byla společnost Janir, dospěl k závěru, že svědci nebyli způsobilí osvědčit rozhodné skutečnosti, a proto již další výslechy neprováděl. Jinými slovy to znamená, že žalovaný dospěl k závěru o tom, že řadoví zaměstnanci žalobkyně nemají tak konkrétní poznatky, aby jejich výpovědi mohly prokázat žalobkynina tvrzení o dodavateli polních prací, neboť je vyslechl celkem tři (včetně zaměstnance, který měl přímo na starosti externí pracovníky) a žádný z nich nebyl schopen vypovídat dostatečně detailně.

109. Ani tento závěr žalobkyně nijak nevyvrací a soud mu přisvědčuje. Je třeba zdůraznit, že sama žalobkyně tvrdila, že „není příliš pravděpodobné, že by některý ze svědků věděl, za jakou společnost tyto osoby pracovaly“, čímž implicitně potvrdila náhled daňových orgánů na vypovídací potenci daných důkazních návrhů. I v žalobě uvedla, že „není obvyklé, aby si řadoví zaměstnanci pamatovali a znali konkrétní název dodavatele sezónních prací“. Dodala k tomu sice, že to neznamená, že je nemožnou „identifikovat jinak“. Jak by taková „jiná identifikace“ měla vypadat, však nijak nekonkretizovala. Pokud žalobkyně dále zmiňuje, že mohli např. odkázat na „jednající osobu, tj. pana M.“, uvádí k tomu soud opakovaně, že ani výpověď obsahující tvrzení o tom, že pracovníky dodával pan M. není způsobilá prokázat (zejména s ohledem na pochybnosti ohledně jeho skutečného vztahu ke společnosti Janir), že práce dodala společnost Janir.
110. Žalobkyně všech 25 svědků navrhla jako *ekvivalentní*: nijak mezi nimi nerozlišila v tom směru, že by některý z nich z nějakých důvodů mohl vědět více než jiný tak, aby měl žalovaný nějaký další důvod jej vyslechnout. Nelze proto přijmout ani argument žalobkyně, že si „někteří zaměstnanci moli dodavatele Janir pamatovat“. Bylo by zcela nevhodné, aby daňové orgány za této situace prováděly takto rozsáhlé doplnění dokazování a pokoušely se bez bližšího upřesnění ze strany žalobkyně „narazit“ mezi 25 lidmi na někoho, kdo by si snad jméno deklarovaného dodavatele pamatoval.
111. Ani tato námitka není důvodná.

Výnosy z pronájmu ubytování

112. K výnosům z pronájmu ubytování pracovníků Janir žalobkyně uvedla, že jde o otázku závislou na řešení otázky uznání deklarovaného plnění Janir. Protože soud shledal žalobní námitky vztahující se k prokázání dodavatele polních prací nedůvodnými, je žaloba nedůvodná i ve vztahu k neuznání výnosů z pronájmu, neboť žalobkyně žádné dalšími námitky k neuznání výnosů nevznesla.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

113. Žalobní námitky nejsou důvodné. A soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námitky. Proto žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
114. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Nestanoví-li zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšný žalovaný náhradu nákladů nepožadoval a podle obsahu spisu mu nevznikly náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 13. srpna 2024

Lenka Bursíková v. r.
předsedkyně senátu