



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Lenky Bursíkové a soudců

Kryštofa Horna a Jana Peroutky ve věci

žalobkyně: **Ein Zwei, s.r.o.**, IČO: 07676263  
sídlem Na Výsluní 546, Tuchoměřice  
zastoupena advokátem Mgr. Petrem Sikorou  
sídlem Fügnerovo náměstí 1808/3, Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 1. 2023, č. j. 159/23/5300-21443-707161,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**Vymezení věci**

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), doručenou dne 24. 3. 2023, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil dva platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 31. 8. 2021, č. j. 4140030/21/2102-52521-209177, a ze dne 3. 8. 2021, č. j. 3892099/21/2102-52521-209177 (dále jen „platební výměry“).

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

2. Správce daně platebními výměry žalobkyni vyměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2019 a březen 2020. Odepřel jí nárok na odpočet DPH, neboť neprokázala splnění podmínek podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).
3. Vydání platebních výměrů předcházela daňová kontrola. Při té byla žalobkyně vyzvána k prokázání oprávněnosti uplatněných odpočtů DPH, konkrétně přijetí od deklarovaného dodavatele Advanced Management s. r. o. Závěrem příslušných výzev je, že vzhledem k absenci důkazních prostředků není zřejmé, o jaké konkrétní služby se jedná, kde, kým a v jakém rozsahu byly realizovány. V rámci daňové kontroly vypovídal svědek M. Z., jednatel společnosti Advanced Management s. r. o. (tj. dodavatelské společnosti). Svědek uvedl, že předmětem činnosti této společnosti ve zdaňovacím období prosinec 2019 a březen 2020 byly IT práce, mediální služby a technické práce, konkrétně výkresy a audiovizuální práce. Předmětem spolupráce se žalobkyní pak byla mediální a audiovizuální činnost, kterou vykonával sám svědek nebo brigádníci. Dále uvedl, že se bez svých poznámek nedokáže blíže vyjádřit k předmětu plnění na předložených daňových dokladech vystavených žalobkyní. Nepamatoval si, jakým způsobem se stanovovala cena fakturovaných prací. Žalobkyně s dodavatelskou společností spolupracovaly pouze na základě ústní dohody. První dotaz žalobkyně se týkal toho, zda je svědkovi známo, pro kterého klienta žalobkyně byly IT služby realizovány. Svědek odpověděl, že pro společnost Bohemia Drive s. r. o. Dále se žalobkyně dotázala, zda lze říci, že její jednatel dodavatelské společnosti vždy sdělil požadavek, jak to má vypadat, např. co je potřeba, aby se objevovalo na jeho stránkách, Facebooku nebo Instagramu a svědek s *dohodáři* podle toho vytvořili nějakou službu. Na to svědek odpověděl, že ano, zadavatel jim vždy sdělil, jak by služba měla vypadat. Na další otázku, zda se tyto objednávky běžně činily prostřednictvím telefonů, či jiných komunikačních kanálů, svědek sdělil, že používali telefon, aplikaci WhatsApp a Facebook. Poslední otázkou se žalobkyně dotázala na to, zda se dá říci, že k následným reklamacím nemohlo dojít, neboť technické problémy se řešily průběžně. Nato svědek odvětil, že reklamace neřešili, jelikož se vše dělalo přes odborníky, tj. studenty na dohodu (protokol ze dne 7. 6. 2021, č. j. 5271870/21/2008-60561-108813).
4. Podle zpráv o daňové kontrole ze dne 12. 7. 2021, č. j. 6047323/21/2008-60561-108813, a ze dne 4. 8. 2021, č. j. 6639100/21/2008-60561-110276, byla důvodem neuznání nároku na odpočet skutečnost, že žalobkyně nerozptýlila pochybnosti správce daně ohledně přijetí plnění od deklarovaného dodavatele Advanced Management s. r. o. v rozsahu a předmětu uvedeném na předložených dokladech. K výpovědi svědka M. Z. správce daně uvedl, že nebyl schopen konkrétních odpovědí, a to i přesto, že se k výsledku dostavil až na šesté předvolání a po celou dobu mu bylo známo, co konkrétně bude předmětem svědecké výpovědi. Svědek správci daně nesdělil žádné konkrétní informace ohledně rozsahu a specifikace deklarovaných činností. Navíc žalobkyniny otázky pokládané svědkovi byly částečně návodné. Jejich prostřednictvím totiž byly svědkovi sdělovány okolnosti, které měly být zjištěny teprve z jeho odpovědi. Správce daně proto odpovědi svědka na otázky žalobkyně nepovažoval za relevantní.
5. Žalobkyně podala odvolání proti oběma platebním výměrům. Mimo jiné namítala, že správce daně měl v průběhu výsledku upozornit zástupkyni žalobkyně na to, že považuje její otázky kladené svědkovi za návodné a umožnit jí klást otázky jiným způsobem. Současně navrhla opakování výsledku svědka M. Z.

6. Žalovaný dne 9. 8. 2022 uložil správci daně doplnění spisového materiálu v kontextu rozsudku Soudního dvora Evropské Unie ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater Pro Chemie*, a navazujícího rozsudku rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, tedy ohledně prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, který je plátcem DPH. Správce daně proto dne 31. 8. 2022 nahlédl do daňového spisu deklarovaného dodavatele, společnosti Advanced Management s. r. o., přičemž z daňového přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2019 a březen 2020 mimo jiné zjistil, že tato společnost vykázala zdanitelná plnění pro žalobkyni v souladu s jí předloženými daňovými doklady. Rovněž zjistil, že Advanced Management s. r. o. byla od 29. 7. 2020 do 28. 2. 2022 vedena jako nespolehlivý plátcce DPH.
7. Správce daně vyzval žalobkyni k prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele v postavení plátce DPH (výzva ze dne 5. 9. 2022, č. j. 7262860/22/2008-60561-110276). Žalobkyně v reakci na výzvu konstatovala, že deklarovaný dodavatel je plátcem DPH, jako důkaz navrhla daňové přiznání Advanced Management s. r. o. k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019 a daňové přiznání k DPH za zdaňovací období roku 2019, která jsou součástí správního spisu.
8. Žalovaný napadeným rozhodnutím obě odvolání žalobkyně zamítl. V otázce prokázání osoby deklarovaného dodavatele však dospěl k odlišnému závěru než správce daně. Uvedl, že společnost Advanced Management s. r. o. potvrdila spolupráci se žalobkyní a na výzvu poskytla i kopie daňových dokladů. Existenci jejich spolupráce potvrdil též svědek M. Z. Žalovaný měl proto za prokázané, že žalobkyně přijala plnění právě od této společnosti, která je i plátcem DPH. Přetrvaly však pochybnosti správce daně týkající se předmětu a rozsahu poskytnutých plnění. Žalobkyně k prokázání předmětu a rozsahu plnění navrhla jako důkaz pouze výslech svědka M. Z., ten však poskytnuté služby popisoval velice obecně, aniž by specifikoval, jaké byly jejich výstupy a v jakém rozsahu byly poskytnuty. Navíc žalobkyně v řízení nepředložila reporty, které měly dle jejího tvrzení obsahovat konkrétní specifikaci přijatých služeb. Svědecká výpověď by přitom byla způsobilá potvrdit pravdivost jiného stěžejního důkazu ohledně rozsahu přijatých plnění, nemohla však nahradit absenci „přímých“ důkazů. Ostatně z výpovědi M. Z. ani nic relevantního k prokázání rozsahu přijatých plnění nevyplývalo. Žalovaný proto uzavřel, že žalobkyni nevznikl nárok na odpočet DPH, neboť neprokázala, v jakém konkrétním předmětu a rozsahu přijala deklarovaná zdanitelná plnění.
9. K odvolací námitce žalovaný uvedl, že neprovedl opakovaný výslech svědka M. Z., neboť to považoval za nadbytečné. K původní výpovědi totiž přihlédl a dospěl k závěru, že žalobkyně prokázala přijetí plnění od deklarované dodavatelské společnosti. Z hlediska prokázání předmětu a rozsahu deklarovaného plnění nebyl výslech svědka relevantní. Svědek se k předmětu a rozsahu nevyjádřil, a to ani v rámci odpovědí na návodné otázky žalobkyně. Žalovaný rovněž připomněl, že důvodem k opakování výslechu svědka nemůže být pouhý nesouhlas s hodnocením takového důkazu.

### **Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu**

10. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální požadavky kladené na ni zákonem. Soud vycházel při přezkumu napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích

uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední.

11. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, neboť s takovým postupem oba účastníci výslovně souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
12. Dokazování soud neprováděl, jelikož veškeré rozhodné skutečnosti zjistil z daňového spisu. Součástí daňového spisu byly i listiny, které žalobkyně označila v žalobě za důkazy, a proto ani jimi nebylo třeba provádět dokazování (viz rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

### Obsah podání účastníků řízení

13. **Žalobkyně v žalobě** namítá, že byla zkrácena na svých procesních právech, neboť žalovaný v odvolacím řízení doplňoval dokazování, aniž by žalobkyni seznámil se zjištěnými skutečnostmi, čímž porušil § 115 odst. 2 daňového řádu. Rovněž uvádí, že jí žalovaný nesdělil důvody, pro které odmítl provést opakovaný výslech svědka M. Z. Stejně jako v odvolání namítá, že správce daně měl žalobkyni v průběhu výsledku sdělit, že má její otázky za návodné a umožnit jí, aby svědkovi položila otázky jiným způsobem.
14. Dále se žalobkyně domnívá, že daňové orgány porušily zásadu volného hodnocení důkazů a zásadu legitimního očekávání, neboť je jim z daňového řízení vedeného se společností Bohemia Drive s. r. o., známo, pro jaká uskutečněná zdanitelná plnění byla deklarována zdanitelná plnění použita. Je též přesvědčena, že správce daně svým postupem porušil zásadu poctivosti zakotvenou v § 6 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.
15. **Žalovaný ve vyjádření k žalobě** předně odkazuje na napadené rozhodnutí, v němž vypořádal žalobkyniny námitky. K otázce dokazování uvádí, že v reakci na judikurní posun uložil správci daně, aby doplnil spis. Ten následně vyzval žalobkyni k prokázání skutečností. Žalobkyně však na výzvu nepředložila žádné nové důkazy ani netvrdila nové skutečnosti. V odvolacím řízení se proto dokazování neprovádělo a nemohlo dojít k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný sice dospěl k odlišnému závěru než správce daně, a to ve věci prokázání osoby deklarováného dodavatele, nicméně tento odlišný právní názor neovlivnil napadené rozhodnutí v neprospěch žalobkyně, proto s ním nemusela být seznámena před vydáním rozhodnutí. Žalovaný rovněž řádně odůvodnil, proč neprovedl opakovaný výslech svědka M. Z. Zmíněné návodné otázky směřovaly pouze k prokázání přijetí zdanitelných plnění od deklarováného dodavatele. Samotný výslech svědka však nebyl způsobit k prokázání sporného předmětu a rozsahu zdanitelného plnění. Opakovaný výslech by tak byl nadbytečný. Navíc žalovaný návodné otázky žalobkyně i odpovědi svědka akceptoval. Žalovaný dále uvádí, že neporušil zásadu volného hodnocení důkazů ani zásadu legitimního očekávání. Žalobkyni nebyl přiznán nárok na odpočet DPH z toho důvodu, že neunesla důkazní břemeno k prokázání předmětu a rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Předložené daňové doklady ztratily důkazní hodnotu vzhledem k nedostatečné specifikaci předmětu plnění a absenci bezhotovostních úhrad. Žalobkyně přitom nedoložila konkrétní specifikaci přijatých služeb. Nepředložila ani reporty, které měly obsahovat bližší specifikaci přijatých plnění. Zjištění vyplývající z daňového řízení vedeného se společností Bohemia Drive s. r. o. jsou pro věc irelevantní, neboť neobjasňují předmět a rozsah zdanitelných plnění. K argumentaci § 6 občanského zákoníku žalovaný podotýká, že na projednávanou věc dopadají pouze zásady veřejného, resp. daňového práva zakotvené v § 5-8 daňového řádu. Správce daně i žalovaný postupovali ve věci v souladu se zákonem a základními zásadami

správy daní a řádně odůvodnili závěr o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Navrhuje proto zamítnutí žaloby.

16. **Žalobkyně v replice** trvá na tom, že žalovaný v odvolacím řízení prováděl dokazování, o čemž svědčí výzva k prokázání skutečností ze dne 5. 9. 2022, č. j. 7262860/22/2008-60561-110276. Žalovaný byl proto povinen žalobkyni seznámit s nově zjištěnými skutečnostmi a umožnit jí, aby se k nim vyjádřila. To vše i za předpokladu, že žalobkyně na výzvu daňového orgánu žádné nové důkazy nepředložila. Žalobkyně dále opakuje námitku ohledně výslechu svědka M. Z. Zdůrazňuje, že se dozvěděla o tom, že správce daně její otázky vyhodnotil jako návodné, až z protokolu o výsledku kontrolního zjištění.

### Posouzení žaloby soudem

17. V posuzované věci daňové orgány žalobkyni odepřely nárok na odpočet DPH, neboť neunesla důkazní břemeno k prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro uznání uplatňovaného nároku. Konkrétně žalobkyně neprokázala předmět a rozsah přijatých zdanitelných plnění.
18. Soud úvodem připomíná rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, dle něhož *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta“*.
19. Rovněž předesílá, že daňové orgány nejsou vázány důkazními návrhy daňového subjektu, nemusí tedy provést všechny daňovým subjektem navržené důkazní prostředky. Musí však zdůvodnit, proč k jejich provedení nepřistoupily. Dle ustálené judikatury lze provedení důkazu odmítnout, jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, *nemá relevantní souvislost* s předmětem řízení, není-li navržený důkaz *způsobilý ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost*, anebo je *nadbytečný*, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 570/03, ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 418/03). Neprovedení důkazu však musí daňové orgány řádně odůvodnit (srov. např. rozsudky NSS ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21, ze dne 27. 7. 2016, č. j. 2 Afs 35/2016-43).
20. Nejprve se soud bude zabývat námitkou, že žalovaný neseznámil žalobkyni se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení.
21. 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.
22. Z daňového spisu je zřejmé, že žalovaný uložil správci daně, aby doplnil spis ohledně přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, který je plátcem DPH. Na to správce daně z daňových priznání k DPH společnosti Advanced Management s. r. o. za zdaňovací období prosinec

2019 a březen 2020 zjistil, že tato společnost vykázala zdanitelná plnění pro žalobkyni v souladu s daňovými doklady, které žalobkyně předložila během daňové kontroly. Poté s ohledem na judikatorní posun v návaznosti na rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, *Kemwater*, vyzval žalobkyni (prostřednictvím dožádaného správce daně, který vedl daňovou kontrolu, tj. Finančního úřadu pro hl. m. Prahu) k prokázání osoby deklarovaného dodavatele Advanced Management s. r. o., nebo jiné osoby povinné k dani v postavení plátce DPH. Ve výzvě ze dne 5. 9. 2022 zmínil, že předmět plnění přijatých od dodavatele Advanced Management s. r. o. se na jednotlivých daňových dokladech liší, přičemž většina kategorií těchto plnění nepřesáhla v součtu za daná zdaňovací období částku 1 mil. v základu daně. Současně v této výzvě zopakoval, že i po výpovědi svědka přetrvávají pochybnosti jak o předmětu a rozsahu přijatých zdanitelných plnění, tak i o skutečném dodavateli těchto plnění. Žalobkyně v reakci na výzvu uvedla, že z Obchodního rejstříku a Živnostenského rejstříku vyplývá, že deklarovaný dodavatel byl v daných zdaňovacích obdobích osobou povinnou k dani, důkazem navrhla daňové přiznání Advanced Management s. r. o. k DPH a k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období prosinec 2019. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobkyně prokázala přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, tj. společnosti Advanced Management s. r. o., jež v té době byla plátcem DPH. Svůj závěr založil na tom, že tato společnost v průběhu daňové kontroly správci daně potvrdila spolupráci s žalobkyní a poskytla kopie příslušných daňových dokladů. Rovněž jednatel M. Z. potvrdil existenci jejich spolupráce během výslechu.

23. Rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS v bodech 67-68, dospěl k závěru, že *„neseznámí-li (...) odvolací orgán odvolatele s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil dle § 115 odst. 2 daňového řádu, zatíží své rozhodování nepředvídatelností a daňový subjekt připraví o možnost procesní obrany. Je v této souvislosti bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním. Překvapivost (nečekanost) posléze vydaného rozhodnutí není odvozena od použití či nepoužití takového důkazu z hlediska jeho obsahu (ten odvolatel zpravidla zná), ale od jeho hodnocení odvolacím orgánem z výše uvedených hledisek závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, jinak vyjádřeno, zda a jak odvolatel z pohledu odvolacího orgánu (ne)prokázal své tvrzení a zda (ne)mělo vliv na vytvářená skutková zjištění.*

*Stejně tak je bez významu, zda hodnotící úvaha se týká otázek skutkových, či právních. Smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze povědomí daňového subjektu o všech skutečnostech rozhodných pro posouzení věci. Podstatné je, aby daňový subjekt věděl, které důkazy hodlá odvolací orgán použít, a mohl tak v rámci vyjádření předestřít vlastní hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout jiné (srov. též rozsudek ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 15/2018 - 27). Musí se však vždy jednat o dokazování spadající pod § 115 odst. 1 daňového řádu (tedy do dosahu tohoto ustanovení).“*

24. I odlišné hodnocení ve spisu již založených důkazních prostředků je tedy potřeba považovat za dokazování v odvolacím řízení. Žalobní bod nicméně přesto není důvodný, neboť nové hodnocení žalovaného nezkrátilo žalobkyni na jejích právech. Žalovaný změnil hodnocení provedených důkazních prostředků ve prospěch žalobkyně, neboť oproti správci daně uznal, že částečně unesla (co do identifikace dodavatele) své důkazní břemeno. Soud připomíná, že účelem soudního řízení správního není lpění na procesním formalismu, nýbrž ochrana veřejných subjektivních práv účastníků, proto může důvodem pro zrušení napadeného

rozhodnutí být pouze taková vada, která má vliv na jeho zákonnost [srov. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. *a contrario*]. Není proto podstatné, že žalovaný žalobkyni předem neupozornil na to, že v její prospěch změnil právní názor ohledně prokázání osoby dodavatele.

25. Žalobkyně dále namítá neprovedení opakovaného výslechu svědka M. Z. Důvodem pro opakování výslechu uvádí skutečnost, že správce daně vyhodnotil otázky, jež položila svědkovi během původního výslechu, jako návodné.
26. Předně není pravda, že žalovaný žalobkyni nesdělil důvody odmítnutí provedení opakovaného výslechu svědka. Žalovaný se naopak řádně zabýval důkazním návrhem žalobkyně v bodech 52-54 napadeného rozhodnutí. Uvedl, že tento důkaz nezopakuje, neboť otázky kladené žalobkyní během původního výslechu svědka nesměřovaly k prokázání rozsahu deklarovaných plnění (soud opakuje, že pochybnosti i v tomto směru vyjadřovaly již výzvy v daňové kontrole před provedením výslechu). Směřovaly pouze k prokázání přijetí plnění od deklarované dodavatele. Jelikož žalovaný považoval osobu deklarovaného dodavatele za již prokázanou, měl opakovaný výslech za nadbytečný. Skutečnost, že otázky žalobkyně byly vyhodnoceny jako návodné, tedy neměla vliv na výpověď uvedeného svědka. Žalovaný správně upozornil žalobkyni též na to, že pouhý nesouhlas daňového subjektu s hodnocením svědecké výpovědi není dostatečným důvodem pro opakování výslechu (srov. rozsudek NSS ze dne 5. 12. 2019, č. j. 10 Afs 177/2019-71).
27. Soud považuje odůvodnění žalovaného za dostatečné a věcně správné. Svědek během původního výslechu nesdělil, co konkrétně bylo předmětem zdanitelných plnění, ačkoliv tak učinit mohl a žalobkyně měla možnost (a s ohledem na obsah výzev i důvod) se jej na to tázat. Obecně konstatoval, že předmětem jeho činnosti v dané době byly IT práce, mediální služby a technické práce. Jako předmět jeho spolupráce se žalobkyní uvedl pouze audiovizuální a mediální činnost, aniž by specifikoval, v čem konkrétně tato činnost spočívala. Nesdělil, co přesně bylo náplní a výsledkem této činnosti. Naopak k dotazu správce daně uvedl, že není schopen upřesnit, co bylo předmětem plnění uvedených v předložených daňových dokladech (ačkoliv na předložených daňových dokladech byl předmět plnění určitým způsobem vymezen – např. *zprostředkování technických prací u klientů 12/19 – subdodávkou, dle dohody a telefonické objednávky* – srov. str. 5 protokolu o výslechu a dále bod 31 tohoto rozsudku). Nezmínil ani rozsah poskytnutých služeb (srov. body 3 tohoto rozsudku). Ani odpovědi na otázky správcem daně označené jako návodné se k rozsahu a předmětu plnění nikterak nevztahují. Soud proto souhlasí se žalovaným v tom, že pro opakovaný výslech svědka nebyl důvod. Ostatně žalobkyně v žalobě ani v odvolání neupřesnila, jaké skutečnosti měly být z opakovaného výslechu svědka zjištěny a dokázány. Bylo přitom na žalobkyni, aby označila skutečnosti, které hodlá důkazním návrhem prokázat.
28. Je rovněž nutné zdůraznit, že žalovaný k výpovědi svědka M. Z. přihlédl a dospěl na jejím základě k závěru, že žalobkyně prokázala osobu deklarovaného dodavatele. Ve vztahu k prokázání osoby dodavatele by tudíž byl opakovaný výslech nadbytečný.
29. Žalobkyně se opakování výslechu domáhala toliko z toho důvodu, že správce daně vyhodnotil její otázky za návodné, na což jí neupozornil během výslechu. Soud se nebude zbývat tím, zda položené otázky skutečně návodné byly, neboť to žalobkyně v žalobních bodech nijak konkrétně nerozvádí. Musí však v obecné rovině poznamenat, že pokládání návodných otázek je vždy třeba přičítat k tíži tomu, kdo takové otázky formuloval. Takový typ otázek je totiž zapovězen jak správním orgánům, tak i účastníkům řízení a jejich

zástupcům. Návodnou je taková otázka, která již ve své formulaci naznačuje odpověď či podsouvá dosud nepotvrzené skutečnosti. Výrazně tedy snižuje důkazní hodnotu získané výpovědi. Návodné otázky jsou proto principálně nepřijatelné v jakémkoli právním procesu, správní řízení nevyjímaje (rozsudky ze dne 15. 3. 2021, č. j. 6 Afs 85/2020-51, ze dne 26. 2. 2014, č. j. 3 As 80/2013-18, ze dne 30. 1. 2014, č. j. 5 Afs 12/2012-52, ze dne 31. 10. 2008, č. j. 7 Afs 86/2007-107, č. 1775/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 7. 6. 2006, č. j. 3 Azs 195/2005-63). Byly-li otázky skutečně nepřijatelné, neměl je správce daně připustit. Tím by žalobkyni upozornil na to, že je možné otázku formulovat jinak (a pokud by byla odpověď již „kontaminována“ předchozí návodnou otázkou, v tomto duchu ji mohl i hodnotit). S ohledem na výše uvedenou změnu právního názoru žalovaného však není hodnocení otázek podstatné, neboť ani při jejich připuštění by neměly odpovědi potenciál prokázat zbytek sporných otázek, tj. rozsah a předmět plnění.

30. Poslední žalobní bod spočívá v tom, že daňové orgány věděly, pro jaká uskutečněná zdanitelná plnění společnosti Bohemia Drive s. r. o. byla použita projednávaná zdanitelná plnění.
31. Uvedenou námitku žalobkyně vznesla příliš obecně, aniž by upřesnila, o jaká konkrétní uskutečněná plnění se jedná. Nijak blíže nespécifikovala, jaké poznatky vyplynuly z daňového řízení vedeného se společností Bohemia Drive s. r. o. Z žaloby tedy nevyplývá, jaké konkrétní skutečnosti daňové orgány nezohlednily, či nesprávně vyhodnotily. V průběhu daňové kontroly tuto společnost žalobkyně zmínila v podání ze dne 10. 8. 2020. Má jít o jednoho z největších odběratelů žalobkyně, která pořádá sportovní klání, provozuje cateringové služby a poskytuje hostesky, prodává reklamní prostor na LED obrazovkách na Letišti Václava Havla, AC Sparta Praha atd., nakupuje od společnosti Parasuco Division s. r. o. (ta poskytuje reklamní a marketingovou činnost – reklamní prostor na LED obrazovkách po Praze) a prodává s marží. Prodává *reklamní spoty vytvářené na míru* žalobkyni (formou subdodávky). Svědek při výslechu na otázku žalobkyně uvedl, že si myslí, že *IT služby* realizovala společnost Advanced Management s. r. o. pro klienta žalobkyně společnost Bohemia Drive. Přitom v předložených daňových dokladech je předmět plnění specifikovaný mimo jiné jako *zajištění IT školení – online kurzy, konzultační služby v oblasti IT security, zajištění logistických a transportních služeb, komunikace s klienty* atd. Nejeví se tedy, že by se jednalo o vytváření *reklamních spotů na míru*. Nelze proto ani konstatovat, že by žalobkyně uvedením této společnosti mezi své odběratele jakkoliv konkretizovala předmět a rozsah plnění a že by se jednalo o tzv. zrcadlové transakce, tedy že by je předestřela, odkázala na výsledky jiných řízení, navrhla je provést jako důkaz či jiným způsobem je účinně „vnesla do řízení“ (srov. rozsudky NSS ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018 - 24, body 23 a 25, a ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 212/2020-78). Unášet důkazní břemeno až v řízení před soudem přitom není možné. Za těchto okolností je i tento žalobní bod nedůvodný.
32. Obecné konstatování žalobkyně, že daňové orgány svým postupem porušily zásadu poctivosti, soud nepovažuje za samostatný žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Podle ustálené judikatury je žalobním bodem konkrétní (tj. ve vztahu k žalobkyni a k projednávané věci individualizované) skutkové tvrzení doprovázené konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobkyně napadené výroky rozhodnutí za nezákonné (viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58). Těmto požadavkům ovšem uvedená výtka žalobkyně nedostála, soud se jí proto nezabýval.

### Závěr a náklady řízení

33. S ohledem na výše uvedené a vzhledem k tomu, že neshledal existenci žádných vad, ke kterým by měl povinnost přihlídnout z úřední povinnosti, soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
34. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně, která nebyla ve věci úspěšná, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud tedy rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

### 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). Případně-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).

Praha 22. října 2024

**Lenka Bursíková, v. r.**  
předsedkyně senátu