



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Kateřiny Bednaříkové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph.D. a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka ve věci

žalobkyně: **CK Hungariatour s.r.o.**
se sídlem Harantova 1359/66, Budějovické Předměstí, Písek

zast. společností Censitio s.r.o.
se sídlem Ratajova 1113/8, Praha 4

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 9. 2024, čj. 27777/24/5200-11431-713246,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobou podanou dne 8. 11. 2024 ke zdejšímu soudu se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 9. 2024, čj. 27777/24/5200-11431-713246 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuta odvolání žalobkyně a byla potvrzena následující rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“):
 - dodatečný platební výměr ze dne 22. 5. 2023, čj. 1420948/23/2208-50522-305943, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 636 880 Kč, a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 127 376 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 22. 5. 2023, čj. 1421047/23/2208-50522-305943, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019 doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 009 090 Kč, a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 201 818 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 22. 5. 2023, čj. 1421072/23/2208-50522-305943, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020 doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob nižší o částku 1 808 000 Kč, a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 18 080 Kč.
2. K doměření daně z příjmů právnických osob došlo proto, že správce daně konstatoval nesplnění podmínek pro daňovou uznatelnost nákladů podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a sice:
 - nákladů na nákup reklamních služeb od společností Double partners s.r.o., Amoeba Praha s.r.o. a DVL GROUP s.r.o. ve výši 1 354 000 Kč ve zdaňovacím období roku 2018, ve výši 1 776 000 Kč ve zdaňovacím období roku 2019 a ve výši 1 016 000 Kč ve zdaňovacím období roku 2020, a
 - nákladů na manažerské služby poskytované daňovému subjektu mateřskou společností Gornicky Group s.r.o. (dále jen „mateřská společnost“) ve výši 1 998 471,07 Kč ve zdaňovacím období roku 2018, ve výši 1 727 200 Kč ve zdaňovacím období roku 2019 a ve výši 792 000 Kč ve zdaňovacím období roku 2020.

II. Shrnutí žaloby

3. Předmětem žaloby jsou pouze náklady na manažerské služby poskytované žalobkyni mateřskou společností. Žalobkyně se v žalobě se závěrem daňových orgánů o nesplnění podmínky uznatelnosti předmětných nákladů neztotožnila a považuje je za nezákonné. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem o neunesení důkazního břemene. Žalovaný po ní dle jejího přesvědčení vyžadoval příliš vysoký důkazní standard, který neodpovídá charakteru poskytovaných služeb. Naopak to byl dle jejího názoru správce daně, kdo své důkazní břemeno neunesl.

4. Sporným okamžikem je dle žalobkyně prokázání vynaložení administrativních nákladů na služby, které jí poskytla mateřská společnost (Gornicky group s. r. o.) na základě smlouvy o dílo ze dne 30. 1. 2015. Žalobkyně nejprve podrobně vylíčila strukturu holdingu, ve kterém zaujímá pozici dceřiné společnosti (spolu se společností Gornicky s.r.o.). Žalobkyně uvedla, že s ohledem na povahu holdingu jí jsou poskytovány služby od „matky holdingu“ (např. marketing, strategické vedení, administrativa apod.). Dále podrobně vylíčila kladné stránky holdingové struktury a dodala, že poskytování administrativních služeb v rámci holdingu mateřskou společností dceřiným společnostem je zcela běžnou obchodní praktikou, která má několik smysluplných důvodů (centralizace a efektivita, synergie, kontrola a standardizace, odbourání zdvojených funkcí apod.). Správce daně přitom dle jejího názoru v jejím případě důkazní břemeno příliš „přepíná“, když nebere ohled na druh a charakter poskytovaných služeb a personální propojení všech společností v holdingu. Správce daně zcela odhlíží od toho, že všechny společnosti v rámci holdingu jsou ovládány stejnými fyzickými osobami a není tak žádný rozumný důvod pro důkladnou kontrolu či přejímku poskytovaných služeb. Svě tvrzení žalobkyně podložila závěry uvedenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2024, čj. 10 Afs 16/2023-78, a v rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2024, čj. 54 Af 1/2024-51. Podle názoru žalobkyně prokázání administrativních výdajů do posledního detailu by dávalo smysl v případě pravděpodobného zkrácení daňové povinnosti, což však žalovaný neuvádí. Jestliže je ve zprávě o daňové kontrole uvedeno, že správce daně nemá pochyb o výši vykázaných výnosů mateřské společnosti, pak míra detailu dokumentace poskytnutí administrativních služeb v rámci holdingu, které se žalovaný dožaduje, již nekoresponduje se zákonem stanoveným cílem správného zjištění daně, ale představuje nedůvodné „přepínání“ důkazního břemene žalobkyně. Takový postup daňových orgánů je dle žalobkyně v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu.
5. Žalobkyně namítla, že primární důkazní břemeno usnesla, když v průběhu daňového řízení předložila příslušné daňové doklady (faktury), bankovní výpisy, prokazující jejich bezhotovostní úhradu, příslušnou smlouvu ze dne 30. 1. 2015 a detailní přehled jednotlivých konkrétních činností manažerských služeb, který byl přílohou každé faktury. Správce daně poté své důkazní břemeno neunesl. Ze strany správce daně nebyly prokázány skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků, jak mu ukládá znění § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 31. 10. 2022, čj. 2018909/22/2208-60561-303607 (dále jen „výzva z října 2022“), se správce daně pokusil přenést důkazní břemeno na žalobkyni, ovšem neodkázal na žádné důkazní prostředky, kterými by své důkazní břemeno unesl. Žalobkyně doplnila, že výzva obsahovala absurdní požadavky a současně v ní nebyly vyjmenovány jednotlivé pochybnosti, které správce daně měl v souvislosti s doloženými daňovými doklady. Žalobkyně oponuje tomu, jak tento nedostatek výzvy vyargumentoval žalovaný, který vyšel bez dalšího z toho, že skutečnosti, který správce daně požadoval prokázat, byly skutečnostmi, u kterých mu vznikly pochybnosti.
6. Závěrem žalobkyně upozornila, že správce daně postupoval v rozporu s konstantní judikaturou (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, čj. 5 Afs 15/2010-71), když se snažil žalobkyni „nachytat“ na marginálním rozdílu (š ohledem na její roční obrat) přeúčtovaných telekomunikačních služeb, přičemž následně z toho důvodu zpochybnil

Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

náklady na telefonní hovory v částce 200 089,74 Kč v roce 2018, v částce 178 721,08 Kč v roce 2019 a v částce 147 806,94 Kč v roce 2020.

7. Dle názoru žalobkyně vše toto nezakládá důvod přenášet důkazní břemeno na žalobkyni. Žalobkyně navrhla, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. K námitce neunesení důkazního břemene správcem daně žalovaný konstatoval, že ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP lze za výdaj snižující základ daně uznat takový, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon, přičemž odkázal na konstantní judikaturu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, čj. Afs 21/2013-66, a další). Nelze tak pouze prokázat administrativní výdaje fakturou či dokladem o zaplacení, podstatné je, pokud vynaložení takového výdaje bylo prokazatelně doprovázeno sjednaným věcným plněním dle uzavřené smlouvy či vyplývajícím z určitého právního předpisu. Žalovaný uvádí, že žalobkyně své primární důkazní břemeno unesla. Ovšem výzvou k prokázání skutečností správce daně vyjmenoval jednotlivé skutečnosti, u nichž mu vznikly pochybnosti ve vztahu k uplatněným nákladům za manažerské služby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 191/2019-32); unesl tak své důkazní břemeno. Žalovaný souhlasí se závěrem správce daně, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno stran rozptýlení důvodných pochybností, když reagovala pouze svým vyjádřením a žádné dodatečné důkazní prostředky nepředložila (např. marketingové strategie, finanční plány, evidence odpracovaných hodin, plány cash flow apod.). Izolované posuzování obsahu výzvy k prokázání skutečností bez zohlednění všech okolností případu, je nesprávné. Důvodné pochybnosti byly sděleny ve jak výzvě z října 2022, tak i v seznámení s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění i ve zprávě o daňové kontrole.
9. Důvodné pochybnosti správce daně byly dostatečné a vedly k aktivaci důkazního břemene žalobkyně. Šlo přitom dle žalovaného o zásadní pochybnosti (např. mateřská společnost Gornicky Group měla žalobci poskytovat finanční plány a tyto plány v daňové kontrole předloženy nebyly, nebo v případě, kdy mělo být účtováno na časové bázi a nebyly předloženy evidence odpracovaných hodin; nic nepředložila ani mateřská společnost). Žalovaný konstatoval, že v případě žalobkyně formálně bezvadné daňové doklady nedoprovází žádná listinná dokumentace potvrzující skutečné provedení účtovaných služeb.
10. Co se týče nákladů za telefonní služby, tak žalovaný konstatoval, že pochybnosti, zda jsou uplatňované náklady na telefonní služby v plné výši daňově způsobilé, byly rozptýleny, neboť žalobkyně předložila datový soubor s rozúčtováním nákladů za telefonní služby, čímž unesla své důkazní břemeno, a proto byly žalobkyni tyto náklady uznány.
11. Co se týče námítky nadměrného důkazního standartu, tak žalovaný nesouhlasí s žalobkyní, že by v jejím případě byl důkazní standard na ni kladený excesivním. Žalovaný s odkazem na judikaturu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 177/2006-61, ze dne 24. 6. 2021, čj. 7 Afs 43/2021-29 a ze dne 25. 4. 2023, čj. 6 Afs 41/2022-33) konstatoval, že je v zájmu žalobkyně jako dceřiné společnosti, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďovala důkazy, které mohou prokázat, že k Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

uskutečnění transakce skutečně došlo. I za situace, kdy se jedná o menší rodinný holding a snahu žalobkyně minimalizovat byrokracii a nevytvářet archivy dokumentů, nelze rezignovat na opatření si potřebné dokumentace k prokázání faktického vynaložení uplatněných nákladů v případě potřeby. Závěrem tak shrnul, že daňové orgány nepožadovaly prokázání všeho do posledního detailu, nýbrž doložení přesvědčivých důkazů. Žalobkyně však vyjma formálních listinných podkladů a svého vysvětlení nepředložila důkazní prostředky žádné.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

12. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“).
13. Ve věci rozhodl bez jednání, neboť pro to byly splněny procesní podmínky podle § 51 odst. 1 s. ř. s.
14. Žaloba není důvodná.

IV.A K námitce neunesení důkazního břemene správce daně

15. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou, dle které správce daně neunesl důkazní břemeno stran důvodných pochybností vedoucích k vydání výzvy k prokázání skutečností z října 2022. Podstatou věci tudíž je otázka, zda na žalobkyni přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání daňové účinnosti předložených dokladů a kdy se tak stalo.

IV.A.1 Podstatný obsah daňového spisu

16. Oznámením ze dne 29. 9. 2021 byla zahájena daňová kontrola. Dne 1. 10. 2021 proběhlo ústní jednání k zahájení daňové kontroly.
17. Z hlediska vymezených žalobních bodů je podstatná výzva k prokázání skutečností ze dne 31. 10. 2022, čj. 2018909/22/2208-60561-303607, v níž byla žalobkyně vyzvána k prokázání, že se u nákladů záúčtovaných na vrub účtu 518090 Poradenství G fakturované mateřskou společností Gornicky Group s.r.o. za poskytování manažerských služeb v celkové částce 1 998 471,07 Kč za zdaňovací období roku 2018, 1 727 200 Kč za zdaňovací období roku 2019 a 792 000 Kč za zdaňovací období roku 2020, jednalo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dále byla žalobkyně mj. vyzvána k prokázání nákladů za telekomunikační služby (přefakturace telefonních služeb od mateřské společnosti).
18. K nákladům za poskytování manažerských služeb mateřskou společností správce daně uvedl, že detailní přehled jednotlivých činností poskytla mateřská společnost v rámci jejího daňového řízení; popis jednotlivých činností správce daně ve výzvě ocitoval. Následně správce daně formuloval řadu otázek, které měla žalobkyně zodpovědět a prokázat za účelem prokázání skutečnosti, že náklady na manažerské služby byly daňově účinnými náklady.
19. Na otázky správce daně odpověděla žalobkyně písemně dne 24. 11. 2022, aniž by cokoliv ke své odpovědi doložila. Následně správce daně vyzval mateřskou společnost k předložení popisu činností a uvedení skutečného rozsahu provádění těchto činností, k předložení dokumentace ke controllingu, k organizování pracovních porad, k marketingovým

Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

strategiím a reklamním službám a k předložení strategických plánů, to vše v souvislosti s poskytováním manažerských služeb pro dceřinou společnost (žalobkyni). Mateřská společnost v odpovědi konstatovala, že její jednatele vše řídí operativně, efektivně a bez zbytečné byrokracie, nevytvářejí archivy dokumentů.

20. Dne 14. 3. 2023 zpracoval správce daně dosavadní výsledek kontrolního zjištění. Ve vztahu k nákladům za telekomunikační služby správce daně konstatoval, že žalobkyně prokázala, že se jedná o daňově účinné náklady. Ve vztahu k manažerským službám od mateřské společnosti však bylo zhodnoceno, že žalobkyně neprokázala, že se jedná o daňově účinné náklady. V tomto dokumentu dále správce daně detailněji argumentuje vůči písemným odpovědím žalobkyně na správcem daně položené otázky a konstatuje, že žalobkyně nedoložila žádné důkazní prostředky, které by osvědčovaly, že k poskytování manažerských služeb mateřskou společností skutečně docházelo tak, jak bylo deklarováno na fakturách. Takové důkazní prostředky na výzvu správce daně nepředložila ani mateřská společnost.
21. Žalobkyně byla s výsledkem kontrolního zjištění seznámena a byla jí stanovena lhůta k vyjádření.
22. K uvedenému se žalobkyně vyjádřila a nesouhlasila s obsahem dosavadního výsledku kontrolního zjištění; žádné důkazní prostředky nedoložila.
23. Dne 15. 5. 2023 byla zpracována správcem daně zpráva o daňové kontrole, v níž byl přijat závěr o vyloučení předmětných nákladů na manažerské služby ze základu daně za zdaňovací období let 2018 až 2020, a to z důvodu neunesení důkazního břemene žalobkyní (ze základu daně byly vyloučeny i náklady na reklamní služby).
24. Následně byly dne 22. 5. 2023 vydány již shora popsané tři dodatečné platební výměry. K podanému odvolání bylo následně vydáno žalobou napadené rozhodnutí.

IV.A.2 Důkazní břemeno v daňovém řízení

25. Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je možné odečíst pro zjištění základu daně pouze ve výši prokázané poplatníkem (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Důkazní břemeno k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů) při stanovení základu daně z příjmů nese daňový subjekt. Ten musí nejen prokázat, že skutečně došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že (i) se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, (ii) v tvrzeném rozsahu a (iii) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (blíže viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 64, publikované pod č. 1984/2010 Sb. NSS, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 73, publ. pod č. 264/2004 Sb. NSS, a ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007–108).
26. V nedávném rozsudku ze dne 22. 5. 2025, čj. 2 Afs 31/2024-36, Nejvyšší správní soud shrnul, že „*daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (má břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (nese břemeno důkazní). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž ve vztahu k důvodnosti jeho*

Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

pochyb jej tíží důkazní břemeno (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019-44, bod 23). Nemá přitom 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 (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené podklady 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). Pokud správce daně tyto skutečnosti prokáže, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43, bod 32, a zde citovaná judikatura). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).“

27. Žalobkyně má za to, že své primární důkazní břemeno unesla, když předložila příslušné doklady (faktury, doklady o úhradě faktur, detailní přehled jednotlivých činností manažerských služeb). Podle žalobkyně následně neunesl důkazní břemeno správce daně, neboť neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí. Výzva z října 2022 podle žalobkyně nebyla způsobilá přenést na ni důkazní břemeno, neboť správce daně nevyjmenoval jednotlivé pochybnosti, které ve vztahu k nákladům na manažerské služby má a neodkázal na žádné důkazní prostředky, kterými by své pochybnosti podpořil
28. Dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
29. V souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu leží po předložení daňového dokladu důkazní břemeno na správci daně, neboť ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (tj. i daňového dokladu). Tato důkazní povinnost neznamená, že by správce daně musel prokázat rozpor účetního případu se skutečností (nejde tedy o povinnost prokázat absolutní jistotu), proto ne každá chyba v účetnictví bude představovat požadovanou intenzitu pochybností. Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné; srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS a ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016 - 62.
30. Při posuzování vznesené námitky krajský soud vycházel z právních závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32. V tomto rozsudku bylo konstatováno, že „hodnotí-li krajský soud, zda přešlo důkazní břemeno v daňovém řízení po předložení daňových dokladů „zpět“ na daňový subjekt, je pro toto posouzení podstatné, zda správce daně své pochybnosti dostatečně kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak se totiž

Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

daňový subjekt dozví, proč správce daně nepovažuje předložené doklady za dostatečně věrohodné, průkazné, správné či úplné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] a může se náležitým způsobem hájit. Zákon přitom nestanoví, že ke sdělení pochybností musí dojít jen a pouze výzvou vydanou podle § 92 odst. 4 daňového řádu, byť lze jistě tento postup označit za vhodný.“ Dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze posuzovat obsah výzvy k prokázání skutečností izolovaně bez ohledu na všechny okolnosti případu. „Podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených daňových dokladů však není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě (byť lze jistě tento postup označit za vhodný), ale ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem.“

31. K nyní posuzované otázce, zda správce daně náležitě vyjádřil své pochybnosti ohledně žalobkyní uplatněných nákladů na manažerské služby, lze uvést následující. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence. Zákon nestanoví taxativní výčet náležitostí takové výzvy. Zákon však rovněž nevyklučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu i jinak v průběhu daňové kontroly. Byť by jistě bylo vhodnější, aby tak činil prostřednictvím výzev, které má právě za tímto účelem k dispozici, nelze sdělení pochybností i jinak považovat *a priori* za nezákonné. I v tomto případě však prokazatelně musí dojít k seznámení daňového subjektu s konkrétními pochybnostmi vyplývajícími z konkrétních zjištěných skutečností. Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat. Nově získané důkazy pak *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008–86).
32. Z průběhu daňového řízení před správcem daně je zřejmé, že žalobkyně předložila daňové doklady ve vztahu k nákladům na manažerské služby, čímž splnila své primární důkazní břemeno. Ve výzvě z října 2022 k nákladům za poskytování manažerských služeb mateřskou společností správce daně uvedl, že detailní přehled jednotlivých činností poskytla mateřská společnost v rámci jejího daňového řízení; popis jednotlivých činností správce daně ve výzvě ocitoval. Následně správce daně formuloval řadu otázek, které měla žalobkyně zodpovědět a prokázat za účelem prokázání skutečnosti, že náklady na manažerské služby byly daňově účinnými náklady.
33. Ač se v textu výzvy explicitně neobjevuje výslovně nic o pochybnostech správce daně, lze ze samotného kontextu této výzvy dovodit, že správce daně shledal pochybnosti na základě předloženého výčtu činností, který získal od mateřské společnosti, přičemž lze z položených otázek implicitně dovodit, že správce daně považoval jednotlivé činnosti za nejasné a neurčitě vymezené, a proto požadoval detailní vysvětlení, aby mohlo být prokázáno, že se jednalo o daňově účinné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně měl pochybnosti i o kalkulaci cen za manažerské služby, jak se podává z otázky

položené na konci str. 9 výzvy a z požadavku na doložení podkladů k jednotlivým fakturacím (přehled odvedených hodin za jednotlivé činnosti konkrétních zaměstnanců mateřské společnosti). Ač se tedy ve výzvě z října 2022 explicitně nehovoří o pochybnostech ve vztahu k nákladům na manažerské služby, tak lze z obsahu a kontextu výzvy vysledovat, jaké pochybnosti správce daně pojal, na základě čeho (přehled jednotlivých činností získaný od mateřské společnosti) a co požaduje po žalobkyni prokázat. Krajský soud tak zhodnotil, že důkazní břemeno na základě výzvy z října 2022 na žalobkyni přešlo a ta byla povinna rozptýlit pochybnosti správce daně o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti povinných evidencí, účetních záznamů. Nelze tedy konstatovat, že by žalobkyně na základě postupu správce daně nevěděla, o čem pojal pochybnosti a co chce, aby mu prokázala. Pochybnosti byly vyjádřeny pochopitelným způsobem. Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku, bezpodmínečné trvání na formálně bezvadné výzvě není na místě za situace, kdy byl daňový subjekt fakticky seznámen se vzniklými pochybnosti, dostal prostor se hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem.

34. Nelze taktéž odhlédnout od celkového kontextu případu, jak byl i popsán shora. Správce daně totiž své přetrvávající pochybnosti formuloval explicitním způsobem v písemně zpracovaném dosavadním výsledku kontrolního zjištění, s jehož obsahem byla žalobkyně seznámena a měla i rozhodnutím stanovenou lhůtu pro případné vyjádření a předkládání důkazních prostředků. Správce daně shrnul své přetrvávající pochybnosti ve vztahu k manažerským službám. Správce daně uvedl, že pokud daňový subjekt od někoho odebírá službu v řádu jednotek milionů korun ročně, měl by vědět, jaké konkrétní činnosti jsou mu dodavatelem služby dodávány a měl by i činnosti kontrolovat. Dle správce daně neobstojí tvrzení, že nelze identifikovat jednotlivé činnosti z důvodu průniku role jednatelů daňového subjektu a role zaměstnanců mateřské společnosti, kteří poskytují manažerské služby. Správce daně shrnul, že žalobkyně jej v mnoha otázkách odkazovala na mateřskou společnost, z čehož lze např. dovodit, že daňový subjekt nezná vlastní marketingové strategie, ač si jejich dodání od mateřské společnosti objednal, resp. nepředložil žádný důkaz, že by takové marketingové strategie měl. Obdobné platí i o finančních plánech či centrálních nákupech. Ceny za služby se měly odvíjet od reálně odpracovaných hodin, ale není zřejmé, jak odpracování těchto hodin bylo daňovým subjektem kontrolováno. Správce daně uvedl, že daňový subjekt ve svých odpovědích povětšinou uváděl pouze nekonkrétní tvrzení a nebyl schopen přesně uvést kdo, jaké a v jakém rozsahu prováděl jednotlivé činnosti. V případě jednatelů docházelo k fakturaci činností, které těmto jednatelům přísluší přímo ze zákona o obchodních korporacích, navíc tyto osoby měly služby, které samy dodávaly jako služby prostřednictvím mateřské společnosti, samy z pozice jednatelů daňového subjektu kontrolovat a odsouhlasit. Mateřská společnost taktéž nepředložila žádné důkazní prostředky. Správci daně vznikla otázka, jak mohly být fakturovány manažerské služby na základě vykázaných hodin za jednotlivé činnosti, když nebyla vedena žádná dokumentace k provádění těchto činností. Krajský soud tak zhodnotil, že tento dokument obsahuje poměrně podrobné vymezení pochybností ohledně předložených dokladů a následných vyjádření žalobkyně. Žalobkyně se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění vyjádřila, avšak nepředložila žádné důkazní prostředky.
35. Následně byla zpracována zpráva o daňové kontrole, s jejímž obsahem byla žalobkyně seznámena, a v níž správce daně setrval na svých pochybnostech a uzavřel, že se žalobkyni nepodařilo prokázat, že by zpochybněné náklady představovaly daňově účinné náklady ve

Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ve zprávě o daňové kontrole zopakoval správce daně své argumenty o pochybnostech o dodávce manažerských služeb v souladu s předloženými doklady. Dále doplnil, že je-li řízení podniku řešeno dodavatelsky, měla existovat příslušná dokumentace; pokud jsou služby účtovány na hodiny, měla by být vedena evidence odpracovaných hodin; pokud je fakturována tvorba strategických plánů, měly by být takové plány vyhotoveny; totéž platí o finančním řízení, kde by měla být vyhotoveny minimálně predikce peněžních toků; pokud jsou fakturovány služby personalistiky, měly by existovat příslušné dokumenty (listiny z výběrových řízení apod.). Správce daně uzavřel, že je-li společnosti dodávána manažerská činnost dodavatelsky, je nezbytné, aby byl daňový subjekt v daňovém řízení schopen prokázat, že k poskytování těchto služeb docházelo tak, jak je fakturováno. Daňový subjekt se musí chovat obezřetně a je v jeho zájmu opatřit si důkazními prostředky, jimiž bude schopen svá tvrzení prokázat, a to obzvláště v situaci, kdy deklarované služby osobně plní stejné fyzické osoby, kterými jsou za daňový subjekt tyto služby přijímány a tyto činnosti jim zároveň přísluší z titulu jejich postavení jednatelů daňového subjektu. K odkazu daňového subjektu na přílohy k fakturám (přehled účtovaných činností a počty účtovaných hodin) správce daně konstatoval, že tyto přehledy připojené k fakturám samy o sobě ničeho neprokazují, pokud není osvědčeno, na základě jaké dokumentace byly účtované hodiny vypočteny a není vůbec prokázáno, že byla evidence odpracovaných hodin vedena.

36. To, že žalobkyni byly pochybnosti správce daně zřejmé, lze usuzovat i z toho, že byla schopna na ně reagovat ve svých vyjádřeních.
37. K uvedené námitce tak krajský soud uzavírá, že správce daně fakticky seznámil žalobkyni se svými pochybnostmi ve vztahu k předmětným nákladům již ve výzvě z října 2022. Byť neužil formálně bezvadné vyjádření svých pochybností, tyto pochybnosti byly pochopitelným způsobem vyjádřeny. Důkazní břemeno tudíž přešlo na žalobkyni. Podrobný obsah pochybností správce daně, které se žalobkyni nedařilo ve svých vyjádřeních rozptýlit, byl dále žalobkyni sdělován jak v dosavadním výsledku kontrolního zjištění, tak i ve zprávě o daňové kontrole. Námitka je nedůvodná, neboť žalobkyně byla fakticky a opakovaně seznámena se vzniklými nejasnostmi tak, aby se mohla náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem.

IV.B K požadavku správce daně na příliš vysoký důkazní standard

38. Žalobkyně namítla, že správce daně v jejím případě příliš „přepíná“ důkazní břemeno, nebere ohled na druh a charakter poskytovaných služeb a personální propojení společností a osob v holdingu.
39. Krajský soud s uvedenou námitkou nesouhlasí.
40. Jak již bylo uvedeno shora, správce daně své pochybnosti vyvodil z přehledu jednotlivých činností, který získal od mateřské společnosti v rámci jejího daňového řízení. Z tohoto přehledu se podávaly jednotlivé činnosti, které mateřská společnost pro žalobkyni v rámci poskytování manažerských služeb prováděla. Správce daně ve výzvě z října 2022 pospal, že tyto manažerské služby byly poskytovány na základě smlouvy o dílo ze dne 30. 1. 2015 a poprvé byly účtovány fakturou z února 2015. Ač se daňová kontrola žalobkyně týkala zdaňovacích období let 2018 až 2020, správce daně požadoval po žalobkyni, aby vysvětlila důvody, proč došlo k převedení manažerských služeb na mateřskou společnost, tj.

Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

požadoval vysvětlení, jak se v roce 2015 změnila zaměstnanecká struktura, kdo před uzavřením smlouvy o dílo zajišťoval pro žalobkyni manažerské služby. Správce daně se dále dotazoval na to, jak probíhalo poskytování jednotlivých složek manažerské činnosti na základě smlouvy o dílo (kdo činnosti odsouhlasoval, kontroloval množství a kvalitu atd.), kdo vyhodnocoval fungování a zpětné vazby nastavených procesů, zda a jak se řešily revize a změny nastavených procesů poskytovaných služeb, jak byl prováděn dohled a kontrola provádění stanovených úkolů. Správce daně následně formuloval i otázky směřující k vysvětlení jednotlivých složek poskytovaných manažerských činností. Jestliže bylo např. v přehledu činností uvedeno, že mateřská společnost vytvářela pro žalobkyni marketingové strategie či finanční plány, pak správce daně požadoval předložení těchto výstupů. Jestliže se v přehledu činností uvádělo, že v rámci provozního řízení byly organizovány pravidelné porady vedoucích zaměstnanců, pracovních a zaměstnaneckých skupin, pak se správce daně doptával, kdo se jich účastnil. Dále se správce daně prostřednictvím dotazů doptával na vysvětlení a doložení poskytování služeb personalistiky a dotazoval se též na provádění služeb centrálního nákupu.

41. Uvedené otázky k rozptýlení pochybností o způsobu a náplni poskytovaných manažerských služeb reflektovaly obsah jednotlivých činností tak, jak jej správce daně získal od mateřské společnosti. V tomto směru nelze konstatovat, že by správce daně kladl na žalobkyni požadavky na příliš vysoký důkazní standard či že by se dopustil excesivního postupu. Správce daně pojal pochybnosti o náplni manažerských služeb a o jejich účtování, a proto se prostřednictvím přesně vymezených dotazů doptával k jednotlivým činnostem a také k tomu, co vedlo k přenosu výkonu manažerských služeb na mateřskou společnost.
42. Krajský soud má ve shodě se žalovaným za to, že předestřené požadavky kladené na žalobkyni nelze považovat za přehnané. Otázky správce daně byly navázány přímo na přehled jednotlivých manažerských činností tak, jak byl poskytnut mateřskou společností, a požadoval bližší vysvětlení a prokázání obsahu a náplně jednotlivých činností.
43. Jestliže se žalobkyně dovolávala rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2024, čj. 54 Af 1/2024-51, pak krajský soud konstatuje, že jeho závěry jsou judikatorně nepoužitelné, neboť citovaný rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2025, čj. 1 Afs 244/2024-51, a to pro nepřezkoumatelnost z důvodu dezinterpretace rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.
44. Závěrem k této námitce krajský soud konstatuje, že výhody holdingu tak, jak jsou předestřeny žalobkyní v žalobě i s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2024, čj. 10 Afs 16/2023-78, nejsou zpochybňovány žalovaným ani krajským soudem. Podstata holdingu však není předmětem tohoto řízení. Předmětem tohoto řízení bylo, zda žalobkyně prokázala či neprokázala, že jí uplatňované náklady na manažerské služby jsou skutečně daňově účinnými náklady. Podstata holdingu, jeho fungování a jeho výhody nemělo na posouzení této otázky žádného vlivu.

IV.C Zbývající námitky

45. Žalobkyně závěrem namítala i to, že se jí správce daně snažil „nachytat“ na marginálním rozdílu v účtování telekomunikačních služeb. K této námitce lze odkázat na obsah správního spisu. Výzvou z října 2022 vyzval správce daně žalobkyni k odstranění pochybností ohledně účtování za telekomunikační služby.

Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

46. K těmto skutečnostem, o nichž měl správce daně pochyby, žalobkyně předala odpověď a související podklady dne 7. 12. 2022 (viz protokol čj. 2219569/22/2208-60561-307588). Dne 14. 3. 2023 byl zpracován dosavadní výsledek kontrolního zjištění (čj. 452068/23/2208-60561-303607), v němž se na str. 18 uvádí, že žalobkyní předložené důkazní prostředky prokazují, že se u daných nákladů jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
47. Žalobkyni se podařilo rozptýlit pochybnosti správce daně ohledně těchto zaúčtovaných nákladů již v průběhu daňové kontroly, v tomto směru unesla důkazní břemeno a náklady jí byly uznány.
48. Z uvedeného důvodu je tato námitka nedůvodná, neboť žalobkyně nemůže tvrdit žádné zkrácení na svých právech, jestliže jí byly uplatněné náklady uznány jako daňově účinné, neboť unesla důkazní břemeno. Krajský soud nemá z ničeho za to, že by se správce daně snažil žalobkyni „nachytat“ na marginálních záležitostech. Správce daně formuloval své pochybnosti stran těchto nákladů, přičemž žalobkyně na uvedené reagovala a prokázala oprávněnost uplatněných nákladů. Správce daně náklady uznal a dále v tomto směru v daňové kontrole nepokračoval. Žalobkyně nebyla na svých právech nikterak dotčena.

V. Závěr a náklady řízení

49. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
50. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

České Budějovice dne 9. září 2025

Mgr. Kateřina Bednaříková v.r.
předsedkyně senátu