



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **Gornicky, s.r.o.**, IČO: 260 69 733
sídlem Harantova 1359/66, Budějovické Předměstí, Písek
zastoupena společností Censitio, s.r.o.
společností oprávněnou poskytovat daňové poradenství
sídlem Ratajova 1113/8, Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. září 2024, č. j. 28325/24/5200-11431-713246,

takto:

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

Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobou podanou dne 8. 11. 2024 ke zdejšímu soudu se žalobkyně domáhá zrušení shora uvedeného 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, č. j. 1411087/23/2208-50522-304734, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 776 340 Kč, a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 155 268 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 22. 5. 2023, č. j. 1411130/23/2208-50522-304734, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019 doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 026 190 Kč, a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 205 238 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 22. 5. 2023, č. j. 1411148/23/2208-50522-304734, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020 doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob nižší o částku 995 790 Kč, a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 199 158 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:
 - a. náklady na nákup reklamních služeb od společností Double partners s.r.o., Amoeba Praha s.r.o. a DVL GROUP s.r.o. ve výši 1 343 000,- Kč ve zdaňovacím období roku 2018, 1 776 000,- Kč ve zdaňovacím období roku 2019 a 1 332 000,- Kč ve zdaňovacím období roku 2020, a
 - b. náklady na manažerské služby poskytované daňovému subjektu mateřskou společností Gornicky Group s.r.o. výši 2 743 021,90 Kč ve zdaňovacím období roku 2018, ve výši 3 624 150,41,- Kč ve zdaňovacím období roku 2019 a ve výši 3 909 100,- 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 jej za nezákonný. 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 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 Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

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 dle ní 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, č. j. 10 Afs 16/2023-78, a v rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2024, č. j. 54 Af 1/2024-51. Podle názoru žalobkyně prokázání 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 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, č. j. 2018894/22/2208-60561-303607 (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, které správce daně požadoval prokázat, byly skutečnostmi, u kterých mu vznikly pochybnosti.
6. 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

7. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

8. K otázce **důkazního břemene žalobkyně** žalovaný uvedl, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu předložením příslušných listin. Správce daně však vyzval žalobkyni k prokázání daňové uznatelnosti nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP, neboť měl důvodné pochybnosti. Ve výzvě z října 2022 specifikoval, jaké skutečnosti je třeba doložit. Žalobkyně na výzvu reagovala vyjádřením, avšak nepředložila žádné důkazní prostředky (např. marketingové strategie, finanční plány, evidence odpracovaných hodin). Správce daně proto své pochybnosti zopakoval a odůvodnil ve zprávě o daňové kontrole.
9. Žalovaný odmítá tvrzení, že správce daně přepjal požadavky na důkazní břemeno s ohledem na povahu služeb a personální propojení v holdingu. Podle žalovaného existovaly závažné pochybnosti o skutečném poskytnutí služeb, neboť žalobkyně nepředložila důkazy, které by to prokázaly. Pouhé faktury a jejich zaúčtování nelze považovat za dostačující, protože poskytnutí služeb mělo být doloženo dokumentací umožňující kontrolu rozsahu a kvality. Odkaz žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2024, č. j. 54 Af 1/2024-51, žalovaný odmítl s tím, že postup správce daně je v souladu s jeho závěry, podle nichž musí být důkazní prostředky natolik přesvědčivé, aby odstranily vážné pochybnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 11. 2022, č. j. 4 Afs 445/2021-47, odst. 58). Žalobkyně takové důkazy nepředložila. Ani odkaz na rozsudek NSS ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78, podle žalovaného nepřináší nové skutečnosti.
10. Žalovaný zdůraznil, že podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu nese daňový subjekt břemeno tvrzení i důkazní a musí doložit skutečné vynaložení nákladů. V projednávané věci žalobkyně nepředložila žádný důkaz o faktickém poskytnutí služeb, čímž neunesla své důkazní břemeno.
11. Žalovaný uvedl, že volba důkazních prostředků je na daňovém subjektu a správce daně není povinen určovat, jakými důkazy má být tvrzení prokázáno. Tento závěr potvrzuje judikatura NSS (např. rozsudky č. j. 7 Afs 114/2020–29, bod 25, a č. j. 10 Afs 254/2018-43, bod 13), podle níž je na subjektu, aby svou činnost dokumentoval tak, aby unesl důkazní břemeno; dostane-li se do důkazní nouze, jde to k jeho tíži. Žalovaný odmítl názor žalobkyně, že personální propojení v holdingu vylučuje potřebu kontroly služeb.
12. Dle žalované **správce daně unesl své důkazní břemeno**. Žalovaný popsal, že pochybnosti správce daně vycházely např. z absence finančních plánů či evidence odpracovaných hodin, a proto žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Správce daně své pochybnosti vyjádřil ve výzvě z října 2022, čímž unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a přenesl je zpět na žalobkyni, která však nepředložila žádné důkazy.
13. Žalovaný doplnil, že správce daně se snažil získat důkazy i od mateřské společnosti, avšak bez výsledku. Faktické poskytování služeb tak zůstalo neprokázáno. Po seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění žalobkyně reagoval podáním ze dne 17. 4. 2023, ale nepředložila žádné nové důkazy.
14. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že výzva z října 2022 neobsahovala odkaz na důkazní prostředky, kterými by správce daně své břemeno unesl, či že by požadavky správce daně byly absurdní. Podle žalovaného již touto výzvou došlo k přenesení důkazního břemene na žalobce. Odkázal na judikaturu NSS (rozsudek ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, a rozsudek ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 154/2023-47), podle níž není nutné,

aby pochybnosti byly sděleny výhradně formální výzvou; postačí, že je daňový subjekt fakticky seznámen s nejasnostmi a má možnost je vyvrátit.

15. Žalovaný v kontextu judikatury připomněl, že správce daně musí prokázat existenci vážných a důvodných pochybností. Postačí, pokud daňový subjekt tyto pochybnosti nevyvrátí. Jakmile správce daně doloží pochybnosti, je povinností daňového subjektu prokázat svá tvrzení dalšími důkazy. Důkazní povinnost je splněna teprve tehdy, když z předložených důkazů bez pochybností vyplývá tvrzený stav. Žalovaný má za to, že postup správce daně odpovídá těmto závěrům.
16. Žalovaný uzavřel, že správce daně unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když ve výzvě z října 2022, v dosavadních výsledcích kontrolního zjištění a ve zprávě o daňové kontrole řádně popsal a odůvodnil pochybnosti vyplývající z absence důkazů o faktickém provedení služeb. Naopak žalobkyně nepředložila žádný důkaz o jejich realizaci, a proto je jeho tvrzení o neunesení důkazního břemene správcem daně irelevantní.

IV. Posouzení věci krajským soudem.

17. 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.“).
18. Ve věci rozhodl bez jednání, neboť pro to byly splněny procesní podmínky podle § 51 odst. 1 s. ř. s.
19. Žaloba není důvodná.

IV.A K námitce neunesení důkazního břemene správcem daně

20. 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

21. Daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2018 až 2020 byla u žalobkyně zahájena dne 26. 10. 2021.
22. Z hlediska vymezených žalobních bodů je podstatná výzva k prokázání skutečností ze dne 31. 10. 2022, č. j. 2018894/22/2208-60561-303607, v níž byla žalobkyně vyzvána k prokázání, že se u nákladů na vrub účtu 518.004 *Ostatní služby – reklama, propagace, odbyl brazených hotovostí z poklady* společností Double partners, s. r. o., Amoeba Praha, s. r. o. a DVL GROUP, s. r. o., se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť profil těchto společností správce daně vedl k pochybnostem, zda se nejedná o plnění fiktivní a časopisy, ve kterých měla být reklama prezentována měly reálný a efektivní dosah odpovídající ceně. Dále byla žalobkyně vyzvána k prokázání toho, že náklady zaúčtované na vrub účtu 518.001 *Ostatní služby* fakturované mateřskou společností jsou náklady vynaložené dle § 24 ZDP.
23. K nákladům za poskytování služeb mateřskou společností správce daně uvedl, že detailní přehled jednotlivých činností poskytla mateřská společnost v rámci jejího daňového řízení;

Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

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 tyto služby byly daňově účinnými náklady.

24. Na otázky správce daně odpověděla žalobkyně písemně dne 3. 1. 2023, aniž by cokoliv ke své odpovědi doložila. Následně správce daně vyzval mateřskou společnost k doložení konkrétní požadované dokumentace. Mateřská společnost v odpovědi konstatovala, že její manažeři a jednatelé řídí vše operativně; nebudou uvádět ani popisovat rozsah své manažerské činnosti, neboť vykonávají všechny činnosti; vše efektivně sledují, kontrolují v informačních systémech; nedokumentují organizování pracovních porad, jedná se o rodinnou firmu pracující efektivně, operativně, bez byrokracie a vytváření archivů dokumentů.
25. Dne 14. 3. 2023 zpracoval správce daně dosavadní výsledek kontrolního zjištění. Ve vztahu ke službám poskytovaných mateřskou společností popsal nejprve zaúčtování nákladů manažerské činnosti, poté poukázal na přehled jednotlivých konkrétních manažerských služeb poskytnutých mateřskou společností, popsal jednotlivé výzvy a reakce na tyto výzvy. Dospěl k závěru, které osoby fakturované služby vykonávaly a kdy, s tím že pokud žalobkyně odebírá službu v řádech jednotek milionů Kč, měla by vědět, jaké konkrétní činnosti jsou jí dodávány a tyto dodávky by měla být schopna přezkoumatelně kontrolovat. Dále popsal problematické body jednotlivých vyjádření, absenci jakýchkoli podkladů, a to že tedy nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, které by osvědčovaly, že k poskytování služeb skutečně docházelo, tak jak je deklarováno na přijatých fakturách. Proto dospěl k závěru, že u nákladů zúčtovaných za poskytování manažerských služeb, žalobkyně neprokázala, že se jedná o náklady vynaložené v souladu s § 24 ZDP. Proto tyto náklady správce daně vyloučil. Žalobkyně byla s výsledkem kontrolního zjištění seznámena a byla jí stanovena lhůta k vyjádření.
26. Žalobkyně se ke zjištěním vyjádřila v podání ze dne 17. 4. 2023 tak, že se závěry správce daně nesouhlasí a správce daně nerozumí vztahu mezi ní a mateřskou společností a jejím personálnímu propojení.
27. Dne 15. 5. 2023 byla zpracována správcem daně zpráva o daňové kontrole, v níž byl přijat závěr o vyloučení předmětných nákladů, a to z důvodu neunesení důkazního břemene žalobkyní (ze základu daně byly vyloučeny i náklady na reklamní služby).
28. 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

29. 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 Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

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).

30. 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 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).“*
31. 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.
32. 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.
33. 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
- Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

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.

34. Při posuzování vznesené námitky krajský soud vycházel z právních závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, čj. 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 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.“
35. K nyní posuzované otázce, zda správce daně náležitě vyjádřil své pochybnosti ohledně žalobkyní uplatněných nákladů, 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 nevylučuje, 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).
36. Z průběhu daňového řízení před správcem daně je zřejmé, že žalobkyně předložila daňové doklady ve vztahu k daným nákladům, čímž splnila své primární důkazní břemeno. Ve výzvě z října 2022 k nákladům za poskytování 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.

Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

37. 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 nejasně 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 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 bez jakéhokoli zaváhání 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.
38. 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 daným 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 služby. Správce daně shrnul, že žalobkyně jej v mnoha otázkách odkazovala na mateřskou společnost, z čehož lze např. dovodit, že daňový subjekt nezná rozsah a podobu poskytovaných služeb (služeb administrativy, procesního řízení, provozního řízení, vedení projektů, služeb managementu, personalistiky nákupu), ač si jejich dodání od mateřské společnosti objednala, resp. nepředložil žádný důkaz podporující reálné poskytování těchto služeb (marketingové strategie, finanční plány atd.). 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 Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

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.

39. 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 smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ve zprávě o daňové kontrole zopakoval správce daně své argumenty o pochybnostech o dodávce 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 různých plánů v různých oblastech, měly by být takové plány vyhotoveny; celkově by měly existovat listiny prokazující poskytování deklarovaných manažerských služeb. 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 předloženou fakturaci správce daně konstatoval, že u těchto účetních dokladů a účetních záznamů nelze bez dalších důkazních prostředků dospět k závěru, že se jedná o průkazní účetní záznamy. To z důvodu, že nemohou být porovnány se skutečností, případně jinými průkaznými záznamy. V případě příloh k fakturám uvádějící činnosti a účtované hodiny pak nelze ověřit, na základě jaké dokumentace byly účtované hodiny vypočteny a není prokázáno, že by o odpracovaných hodinách byla evidence vedena. Celkově, aniž by soud hodnotil správnost a úplnost jednotlivých dalších argumentů správce daně (s ohledem na vázanost soudu žalobními body), bylo na námítky žalobkyně reagováno.
40. To, že žalobkyni byly pochybnosti správce daně zřejmé, lze usuzovat i z toho, že byla schopna na ně reagovat ve svých vyjádřeních.
41. 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

42. Žalobkyně namítla, že správce daně v jejím případě příliš „přepíná“ důkazní břemeno, nebere ohled na druh a charakter poskytovaných služeb a personální propojení společnosti a osob v holdingu.
43. Krajský soud s uvedenou námitkou nesouhlasí.
44. 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 popsal, že tyto služby byly poskytovány na základě smlouvy o dílo od roku 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. požadoval vysvětlení, jak se v roce 2015 změnila zaměstnanecká struktura, kdo před uzavřením smlouvy o dílo zajišťoval pro žalobkyni tyto 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.), k jakým změnám v nastavení procesů pro účetnictví, administrativu, provozní řízení, vnitrofiremní komunikaci, personalistiky, obchodní postupy došlo po účinnosti smlouvy. 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 strategie a plány, pak správce daně požadoval předložení těchto výstupů. Celkově, správce daně požadoval vysvětlení změn ve fungování žalobkyně, vyložení konkrétních prováděných činností a způsobu kontroly plnění.
45. 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 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 služeb na mateřskou společnost.
46. 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 činností tak, jak byl poskytnut mateřskou společností, a požadoval bližší vysvětlení a prokázání obsahu a náplně jednotlivých činností.
47. Jestliže se žalobkyně dovolávala rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2024, č. j. 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, č. j. 1 Afs 244/2024-51, a to pro nepřezkoumatelnost z důvodu dezinterpretace rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.
48. Závěrem k této námitce krajský soud konstatuje, že výhody holdingu tak, jak jsou předestřeny žalobkyni v žalobě i s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78, nejsou zpochybňovány žalovaným ani krajským soudem. Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

Podstata holdingu však není předmětem tohoto řízení. Předmětem tohoto řízení bylo, zda žalobkyně prokázala či neprokázala, že jí uplatňované náklady na služby jsou skutečně daňově účinnými náklady. Podstata holdingu, jeho fungování a jeho výhody nemělo na posouzení této otázky žádného významného vlivu.

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 10. září 2025

Mgr. et Mgr. Bc. Petr Jířík v. r.
předseda senátu