



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Veroniky Burianové a soudců Mgr. Aleše Smetanky a Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobkyně: **MOSASTAV s.r.o.**, IČO 04806000,
sídlem Jarní 356, 362 25 Nová Role,
zastoupena JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou,
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2024, č. j. 9510/24/5200-11434-713180,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí a vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 25. 5. 2024, doručenou Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) dne 26. 5. 2024, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2024, č. j. 9510/24/5200-11434-713180 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“). Žalovaný napadeným

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rozhodnutím zamítl podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“) odvolání žalobkyně a potvrdil dva dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „*správce daně*“) na daň z příjmů právnických osob (dále též jen „*DPP*“), a to konkrétně (i) výměr ze dne 4. 11. 2020, č. j. 933379/20/2401-50523-401180 (dále jen „*dodatečný platební výměr č. 1*“) a (ii) výměr ze dne 3. 11. 2020, č. j. 933382/20/2401-50523-401180 (dále jen „*dodatečný platební výměr č. 2*“; oba dodatečné platební výměry dále společně jen „*předmětné dodatečné platební výměry*“).

2. Dodatečným platebním výměrem č. 1 byla žalobkyni doměřena za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 (dále jen „*zdaňovací období 2016*“) z moci úřední daň vyšší o částku 878 370 Kč a dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob v částce 668 856 Kč a současně jí byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně (tj. 175 674 Kč) a ve výši 1 % z částky doměřené daňové ztráty (tj. 3 881 Kč), tedy penále celkem 179 555 Kč.
3. Dodatečným platebním výměrem č. 2 byla žalobkyni doměřena za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 (dále jen „*zdaňovací období 2017*“) z moci úřední daň vyšší o částku 1 064 380 Kč a současně jí byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 175 104 Kč.
4. Správce daně žalobkyni doměřil daňovou povinnost poté, co na základě u ní provedené daňové kontroly daně z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) týkající se několika měsíčních období v letech 2016 a 2017 zjistil, že žalobkyně zahrnula do daňově uznatelných nákladů rovněž náklady (i) na pronájem strojů od dodavatele DR Technik s.r.o. (dále jen „*DR Technik*“) za zdaňovací období 2016 ve výši 5 011 270 Kč, a (ii) na pronájem strojů od dodavatele DR Technik a na pomocné a úklidové práce od dodavatele DR Technik – invest s.r.o. (dále jen „*DR Technik – invest*“) za zdaňovací období 2017 v součtu ve výši 4 608 350 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že tyto náklady nelze akceptovat jako daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodném období (dále jen „*ZDP*“), neboť žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatnění těchto nákladů jako daňově uznatelných. Žalovaný se po provedeném odvolacím řízení ztotožnil se závěry správce daně, tj. neakceptoval předmětné náklady na deklarovaná plnění od DR Technik a DR Technik – invest jako daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, a současně shledal žalobkyní uplatněné odvolací námitky nedůvodnými.
5. Pro úplnost soud uvádí, že jiný senát zdejšího soudu se zabývá přezkumem doměření DPH téže žalobkyni za zdaňovací období měsíců srpen, listopad a prosinec 2016 a duben, květen a prosinec 2017, které se rovněž týkalo přijetí zdanitelného plnění od DR Technik a DR Technik – invest. Soudní řízení doposud neskončilo, neboť původní zamítavý rozsudek soudu ze dne 28. 2. 2024, č. j. 77 Af 21/2021-80, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2025, č. j. 7 Afs 111/2024-45, aniž by se však kasační soud zabýval meritem věci (srov. bod 27 zrušujícího rozsudku).

II.

Žaloba

6. Žalobkyně po úvodní stručné rekapitulaci skutkových okolností a průběhu daňového řízení konstatovala, že považuje za nesporné, že v rozhodných zdaňovacích obdobích se zabývala poskytováním prací na stavbách a opravách silnic, zejména šlo o opravy odvodnění a příkopů, přičemž práce realizovala i za pomoci dalších poskytovatelů služeb.

Označila za běžné, že při realizaci dopravních staveb je kooperováno s několika poskytovateli služeb, a proto nerozumí tomu, proč správce daně akceptoval jako daňově uznatelné náklady od některých jejích dodavatelů a naopak zpochybnil poskytnutí služeb od dodavatelů DR Technik a DR Technik – invest. Žalobkyně namítala, že v průběhu daňového řízení předložila řadu důkazů, které prokazují, že dané služby byly dodány a že byly dodány deklarovanými dodavateli, a dále že některé další důkazy získal správce daně, především kontrolní hlášení společnosti DR Technik. Poté provedla obecný výčet dle jejího názoru zásadních důkazů a následně se některými z nich blíže zabývala.

7. Předně žalobkyně akcentovala výslech D. S., který, coby jednatel obou „sporovaných“ dodavatelů, měl potvrdit dodání služeb. Jeho výslech byl uskutečněn v jiném daňovém řízení, když protokoly z výsledku byly do předmětného daňového řízení toliko přerazeny. Žalobkyně namítala, že návrhy na výslech pana S. či alespoň jeho prohlášení byly žalovaným zamítnuty s tím, že pan S. již *byl jednou vyslechnut* (viz bod 96 napadeného rozhodnutí), což žalobkyně považuje za nezákonný postup a vadu řízení odůvodňující zrušení napadeného rozhodnutí. Poté žalobkyně argumentovala protokoly o výsledku tohoto svědka ze dne 2. 8. 2019 a 26. 9. 2019, ze kterých vyzdvihla některé pasáže, a odmítla hodnocení daňových orgánů, že pan S. sděloval jen obecné informace. Poukázala rovněž na omyl správce daně, že pan S. měl být jednatelem společnosti DOUBLE SERVICE, s. r. o. (dále jen „*Double Service*“), od které si měla dané stroje pronajímat společnost DR Technik, neboť tím podle obchodního rejstříku byl M. H..
8. K rozporu výpovědi pana S. s výpovědí pana H. žalobkyně uvedla, že řada tvrzení druhého ze jmenovaných byla zjevně nepravdivá a celá jeho výpověď nevěrohodná. Upozornila též na omyl správce daně, že pan H. byl vlastníkem společnosti Double Service, neboť z obchodního rejstříku vyplývá, že jmenovaný nebyl společníkem, ale jen jednatelem uvedené společnosti. Žalobkyně má za to, že se jí podařilo zpochybnit výpověď pana H. z důvodu nepravdivých tvrzení, přičemž ona ale neví, proč pan H. nepravdivá tvrzení uváděl (především že si danou společnost „koupil“ a že tato společnost následně nevykonávala danou činnost). S panem H. žalobkyně nic nesjednávala, nebyla s ním ani se společností Double Service ve smluvním vztahu. Podle žalobkyně není možné důvěřovat tvrzení pana H., že společnost Double Service nepronajímala stavební stroje společnosti DR Technik, neboť on jako jednatel společnosti Double Service musel vědět, že tento pronájem byl uveden v kontrolních hlášeních společnosti DR Technik. Výpověď pana H. žalobkyně označila za klíčový stavební kámen konstrukce, kterou žalovaný zpochybňoval jí předložené důkazní prostředky.
9. Dále žalobkyně uvedla, že nad rámec výsledku pana H. žalovaný zpochybňuje její důkazní prostředky pouze „*okrajovými nesrovnalostmi administrativního charakteru*“. Žalobkyně odmítá úvahy daňových orgánů o zpětném vytvoření důkazních prostředků založené na tom, že zjištěné nesrovnalosti nebyl schopen pan S. vysvětlit. Označuje za nelogické, aby při „účelovém vytvoření“ důkazů byly takové listiny opatřovány administrativními nesrovnalostmi (např. odkazy na starý občanský zákoník nebo stará sídla společností). Poté upozorňuje, že chyby v psaní a počtech nejsou na újmu právnímu jednání a dále že i písemné smlouvy lze měnit ústně (týká se nesrovnalostí mezi sjednanou a fakturovanou cenou služeb, pracovních pomůcek, pronájmu stavebních strojů a etapizace prací).
10. Žalobkyně na jedné straně připouští, že do spisového materiálu byly založeny „podklady“ označené razítkem a bez podpisu, zatímco pan S. předložil při výsledku stejné „podklady“ již doplněné o podpisy. Na druhé straně to nepovažuje za důkaz o zpětném vytváření

dokumentů, neboť podpis lze na právní jednání dodatečně doplnit a tím konvalidovat právní jednání. Žalobkyni pak není známo, proč pan S. podpisy na „podklady“ doplňoval. Podle žalobkyně manipulaci s písemnostmi nic nenasvědčuje. Zjištění správce daně, že společnost Double Service neodváděla za své pracovníky pojistné a ti ani neměli povolení k pobytu v ČR, nepovažuje pro nyní řešenou věc za relevantní. Žalobkyně poukázala na čestné prohlášení pana S., ve kterém znovu potvrdil spolupráci s žalobkyní a zdůraznil, že od skončení této spolupráce v době vyhotovení prohlášení v říjnu 2023 uplynulo cca 7 let. Žalobkyně poté označila marginální nedostatky ve svědeckých výpovědích za znak autenticity.

11. Žalobkyně rovněž namítala, že ji daňové orgány postavily do procesně neřešitelné situace tím, že žalovaný velmi dlouho nečinil v odvolacím řízení žádné úkony, a když je činit začal, nastavil nerealisticky vysoký důkazní standard. Vzhledem k časovému odstupu od řešených období je totiž o to zjevnější, že daný důkazní standard není možné splnit.
12. Žalobkyně argumentovala, že předložila *„ucelený řetězec důkazů, proti kterému daňové orgány stavěly pouze nevěrohodnou svědeckou výpověď pana H. a drobné administrativní nedostatky“*. Podle žalobkyně daňové orgány vymezily otázky řešené v daňovém řízení tak, že byla odkázána na určitý typ důkazních prostředků, který je schopen prokázat faktické poskytnutí služeb. To typově budou nad rámec písemností především svědecké výpovědi a čestná prohlášení jednotlivých subjektů. Žalovaný tedy postupoval zcela nesprávně, pokud opakovaně snižuje význam předloženého čestného prohlášení. Navíc žalovaný nevzal v potaz vyjádření společnosti DR Technik a DR Technik – invest, ve kterých jsou *„podrobně popsány služby, které žalobce obdržel“*. Žalovaný nijak nevysvětlil, proč mají mít tyto písemnosti nízkou důkazní hodnotu.
13. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný *„zcela izolovaně hodnotil výslech pana R. K.“*, řidiče společnosti ZEMA-KV, s. r. o. (dále jen „ZEMA“), přičemž nesouhlasí s hodnocením této výpovědi žalovaným jako obecné. Podle žalobkyně výpověď pana Kronhöfera poskytuje při zohlednění časového odstupu *„nadstandardní množství informací, a především zapadá do uceleného řetězce důkazů“*, které předložila.
14. Závěrem žalobkyně vyjádřila nesouhlas s názorem žalovaného, jenž odmítl konstrukci esenciálních nákladů pro případ, že by žalobkyně neprokázala poskytnutí služeb od daných dvou dodavatelů. Žalobkyně argumentuje, že žalovaný nesprávně interpretuje usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133. Má za to, že podstatou tam vyslovených závěrů je ve vztahu k nyní řešené věci skutečnost, že i kdyby sporované služby neposkytly společnosti DR Technik a DR Technik – invest, musely by daňové orgány dané náklady uznat jako „esenciální“, protože samotné služby byly prokázány. Má za to, že daňové orgány sporují primárně deklarované dodavatele žalobkyně. Naopak skutečnost, že k poskytnutí předmětných služeb došlo, a rozsah, ve kterém byly tyto poskytnuty, podle žalobkyně předmětem pochybností žalovaného nebyly. Podle žalobkyně v případě posuzování daňové uznatelnosti vynaloženého nákladu dle § 24 odst. 1 ZDP není (na rozdíl od DPH) rozhodným fakt, jaký konkrétní poskytovatel předmětné služby poskytl, ale fakt, že tyto byly poskytnuty a v jakém rozsahu.
15. A konečně žalobkyně upozornila, že na základě její argumentace žalovaný v odvolacím řízení uznal dva její podstatné argumenty vztahující se k hodnocení důkazních prostředků, a to že pan H. nikdy nevlastnil společnost Double Service a že odkazovaná judikatura k čestným prohlášením se vztahuje k „vlastním“ čestným prohlášením. Pokud žalovaný v

důsledku argumentace žalobkyně změnil hodnocení důkazních prostředků, měl vydat novou „odvolací“ výzvu ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52). Vadnost postupu žalovaného žalobkyně označuje za další důvod nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

16. Úplným závěrem žalobkyně navrhla zrušit napadené rozhodnutí a současně uplatnila nárok na náhradu nákladů řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobkyně

17. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 5. 8. 2024 navrhl zamítnutí žaloby. Úvodem zrekapituloval napadené rozhodnutí a stručně shrnul průběh řízení. Předmět sporu žalovaný vymezil tak, že se žaloba meritorně týká prokázání splnění podmínek pro uplatnění nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Poté vymezil jednotlivé okruhy žalobních námitek, ke kterým se podrobně vyjádřil.
18. Podle žalovaného skutečnost, že daňové orgány nerozporují daňovou uznatelnost nákladů na poskytnutí plnění jinými dodavateli žalobkyně (např. ZEMA), je zcela bez významu ve vztahu k neprokázání poskytnutí služeb společnostmi DR Technik a DR Technik – invest. Jednotliví dodavatelé jsou posuzováni ve vztahu k prokázání služeb individuálně, přičemž předmětné náklady jsou mezi žalobkyní a žalovaným předmětem sporu čistě z důvodu neunesení důkazního břemene žalobkyní ohledně těchto nákladů. Žalovaný poté předeslal, že žalobkyní v žalobě provedený výčet důkazních prostředků je obecný a není dokladem prokázání dodání služeb deklarovanými dodavateli. Uvedl, že se v odvolacím řízením všemi uplatněnými návrhy, podáními a důkazními prostředky podrobně zabýval.
19. Ve vztahu k námitkám týkajícím se svědecké výpovědi pana S. žalovaný nejprve důrazně odmítl, že by kdy žalobkyně v nyní řešené věci učinila návrh na provedení výpovědi této osoby. Ani žalobkyní odkazovaný bod 96 napadeného rozhodnutí se k návrhu na provedení svědecké výpovědi, resp. jejímu zamítnutí, nevyjadřuje, neboť žádný takový návrh nebyl vznesen. Co se týče zmiňovaného čestného prohlášení, tím se žalovaný řádně zabýval (žalovaný odkázal mj. na body 96 až 98 napadeného rozhodnutí). Z čestného prohlášení však podle žalovaného nevyplynuly žádné nové informace.
20. Žalovaný dále připustil, že správce daně chybně za jednatele společnosti Double Service označil pana S., neboť v letech 2016 a 2017 jím byl pan H.. Ovšem žalovaný tento omyl v bodu 51 napadeného rozhodnutí nezopakoval, jak tvrdí žalobkyně, neboť tam uvedl, že David Schovánek byl jednatelem DS CORPORATION s.r.o. (dále jen „DS Corp.“), tedy jiného subjektu. K námitkám týkajícím se samotného výsledku pana S. žalovaný uvedl, že bylo právem žalobkyně klást během výsledku svědkovi otázky, pakliže měla pocit, že se správce daně na některé otázky důležité k prokázání jeho tvrzení nezeptal. Pokud tak neučinila, jde to k její tíži. Podle žalovaného kladené otázky směřovaly k řádnému objasnění skutkového stavu.
21. K namítané nevěrohodnosti výpovědi pana H. žalovaný poukázal na bod 83 napadeného rozhodnutí, kde popsal zjištění z výpovědi tohoto svědka, které žalobkyně nevyvrátila, pouze následně argumentovala, že v obchodním rejstříku nebyl pan H. zapsán jako společník. Uvedl, že svědecká výpověď pana H. je pouze jedním z důkazních prostředků, což je patrné z napadeného rozhodnutí. Žalovaný nespatřuje žádný rozkol ve svém hodnocení výpovědi pana H.. Při nepřevzetí účetnictví by se pan H. nemohl vyjádřit k

minulosti společnosti, ale jelikož v řešených zdaňovacích obdobích byl jednatelem Double Service, je jeho výpověď v dané otázce relevantní. Nesourodost své argumentace týkající se razítek žalovaný nespatřuje ani v bodech 60 a 99 napadeného rozhodnutí, neboť se v nich vyjadřuje vždy k jiné společnosti. Navíc i tato otázka razítek není stěžejní. Žalovaný odmítá tvrzení žalobkyně, že prokázala řadu nepravdivých tvrzení ve výpovědi pana H.. Žalovaný pouze přisvědčil námitce, že pan H. nebyl nikdy společníkem zapsaným v obchodním rejstříku. To nutně nedokládá nepravdivost jeho tvrzení, že společnost Double Service skutečně koupil, jakkoli ji dále nevyužíval. Pouze tuto změnu nemusel nechat zapsat do obchodního rejstříku. Podle žalovaného lze úspěšně rozporovat něčí tvrzení pouze na podkladu konkrétních důkazů, ovšem ty žalobkyně nepředložila, toliko uvedla, že nelze důvěřovat výpovědi pana H. v otázce, že společnost Double Service neprorajovala stavební stroje společnosti DR Technik. Žalobkyně neosvětlila, jak by měl pan H. vědět, co bylo uvedeno v kontrolních hlášeníh jiných subjektů, jichž nebyl nikdy jednatelem. Žalovaný se ke kontrolnímu hlášení vyjádřil v bodu 86 napadeného rozhodnutí. Podle žalovaného se žalobkyně tím, že staví výpověď svědka H. do popředí, snaží odklánět pozornost od dalších důkazních prostředků (rámcových smluv, předávacích protokolů, plnění od jiných dodavatelů atd.), k nimž ničeho zásadního nenamítá, přestože i ty utvářejí obraz o celkovém průběhu tvrzené spolupráce mezi žalobkyní a DR Technik.

22. Dále se žalovaný vyjádřil k okruhu námitek označených jako „další okrajové nesrovnalosti“. Nejprve reaguje na tvrzení o starých údajích uvedených v předložených smlouvách, přičemž upozornil, že v této souvislosti pouze poukázal na zjevný nesoulad a vyjádřil svůj údiv nad tím, že nebyly neplatné údaje opraveny, aby nevznikly žádné pochybnosti. K tvrzením o etapách prací žalovaný poznamenal, že s ukončením jednotlivých etap prací obvykle souvisí jejich předání. Pakliže však žalobkyně tvrdí provedení 11 etap prací předaných na třech místech ve třech datech, není takový postup standardní. K tvrzeným ústním změnám smluv (v reakci na zjištěné rozpory fakturace se smlouvami) žalovaný poukazuje na to, že pan S. takové ústní změny při své výpovědi neuvedl. Jakkoli je ústní změna smlouvy jistě možná, tvrdí-li tuto pouze jedna z obou stran závazkového vztahu, je důkazní síla takové tvrzení prakticky nulová. Shodné pak platí i o změně sjednané ceny za pronájem, kterou rovněž pan S. netvrdil a nebyla žádným jiným způsobem doložena. Žalovaný vysvětlil, proč změny v cenách nebyly marginální, neboť jich bylo více a je nutné je přepočíst na celou dobu tvrzeného poskytování služeb. Nevěrohodnost podkladů tak nezpůsobil pouze fakt, že tyto neměly svůj předobraz ve smlouvách, ale i to, že svědek S. nebyl s to tyto vysvětlit (viz 64 napadeného rozhodnutí). Pan S. pak nevysvětlil ani další tvrzení žalobkyně týkající se nahrazení podpisů razítkem či dodatečného doplnění podpisů.
23. Žalovaný rovněž poukázal na to, že žalobkyně směřuje společnosti Double Service a DS Corp., přitom se jedná o dvě různé společnosti, byť spjaté s osobou D. S.. DS Corp. měla dodávat pracovníky k realizaci deklarované práce DR Technik – invest, avšak dle zjištění tato neměla žádné zaměstnance a deklarovaní pracovníci vůbec nepobývali na území ČR, tudíž nemohli vykonat deklarované práce. Tato skutečnost zásadně zpochybňuje osobu deklarovaného dodavatele, která neměla zaměstnance k provedení smluvených prací. Shodné platí ve vztahu k Double Service, která pro změnu měla společnosti DR Technik pronajmout techniku, kterou tento měl následně pronajmout žalobkyni. Žalovaný rovněž odmítl, že by v bodu 64 napadeného rozhodnutí směřoval podklady k předávacímu protokolu se samotným předávacím protokolem. Podstata jeho výtky tkví v tom, že pan S. tvrdí obrácené vystavení obou dokumentů, tedy prvně vystavení předávacího protokolu

a až následně vystavení podkladů k tomuto, což je nelogické.

24. Žalovaný dále odmítl, že by žalobkyni nastavil nesplnitelný důkazní standard. Povaha a předmět plnění v daném případě nejsou ničím neobvyklým, či snad abstraktním, ba naopak se jedná o standardní obchodní vztahy, které lze doložit průkaznou auditní stopou. Tak tomu ovšem v posuzovaném případě nebylo, a to nikoliv z toho důvodu, že by snad žalovaný požadoval maximální důkazní standard, nýbrž s ohledem na kvalitu a vypovídací schopnost předložených důkazních prostředků žalobkyní (např. absence základních údajů a projevu vůle v rámcových smlouvách, rozpory rámcových smluv se související fakturací atd.), jakož i nedoložení podkladů, jež by prokazovaly faktické uskutečnění přijatých služeb (např. předložení jen části předávacích protokolů, v nichž nadto nebyly uvedeny základní informace). Je zcela oprávněný a logický požadavek správce daně na řádné objasnění situace, zejména když se v posuzovaných plněních vyskytovaly subjekty, které byly vzájemně provázány. Žalovaný dále zdůraznil, že svědecké výpovědi byly prováděny v roce 2019 (D. S.) a 2020 (M. H.), kdy časový odstup od konce spolupráce nebyl tak markantní. K namítanému čestnému prohlášení žalovaný uvedl, že se žalobkyně *de facto* dožaduje přiznání vyšší důkazní síly čestnému prohlášení, čemuž nelze vyhovět, neboť z jeho obsahu nevyplývaly žádné nové informace a nejedná se o důkaz, který by sám o sobě mohl potvrdit fakticitu tvrzení žalobkyně. Čestné prohlášení musí být hodnoceno společně s dalšími důkazními prostředky, čemuž odpovídá zdůvodnění v bodu 97 napadeného rozhodnutí. Uvedl-li žalovaný, že svědecká výpověď D. S. byla provedena v odvolacím řízení, jedná se o překlep, když ta byla provedena v daňovém řízení žalobkyně ve věci DPH a v souladu s daňovým řádem přerazena do spisu nyní řešené věci. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že nevzal v potaz vyjádření od DR Technik a DR Technik – invest, neboť je v odvolacím řízení hodnotil (bod 79 napadeného rozhodnutí). Žalovaný nikdy nezkonstatoval, že předložená vyjádření DR Technik a DR Technik – invest mají nízkou důkazní hodnotu. K námitkám žalobkyně proti hodnocení svědecké výpovědi R. K. žalovaný uvedl, že se jimi již zabýval v bodech 90 až 95 napadeného rozhodnutí. Žalovaný žádným způsobem nesnižoval vypovídací schopnost této svědecké výpovědi. Ovšem účast na plnění nelze dovodit z obecných částí výpovědi, zvláště když tento svědek výslovně vypověděl, že nezná společnosti DR Technik a DR Technik – invest ani D. S.. K tvrzenému časovému odstupu svědecké výpovědi žalovaný upozornil, že v průběhu této svědecké výpovědi nezaznělo, že by si svědek něco nepamatoval.
25. K námitkám žalobkyně o esenciálních výdajích žalovaný trval na tom, že vypovídací schopnost účetnictví jako celku nebyla v posuzovaném případě dotčena a jednoznačně nebyly naplněny podmínky pro změnu metody stanovení daně. Daň tak byla stanovena dokazováním. Že je sporován rovněž rozsah prací je přitom nepochybné ze závěrů správce daně i žalovaného a má svůj odraz v provedeném dokazování (viz body 59, 63, 70 a 71 napadeného rozhodnutí).
26. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou o nedodržení postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Zákonné podmínky pro tento postup nebyly naplněny, neboť žalobkyně již žádné další důkazní prostředky nepředložila ani nepožadovala provést, přičemž žalovaný sám žádné nezjistil (ostatně opak ani žalobkyně netvrdí). Současně pak žalovaný byl ve shodě se správcem daně v tom, že správce daně důkazní břemeno unesl, a naopak žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Proto je žalobkyní činěný odkaz na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 438/2017-52 nepřiléhavý. Žalovaný pak není povinen před vydáním rozhodnutí seznamovat daňový subjekt s vypořádáním odvolacích

námitek.

27. Podáním doručeným soudu dne 15. 10. 2025 žalobkyně předložila repliku na vyjádření žalovaného. V replice žalobkyně polemizovala s některými dílčími body vyjádření žalovaného, ovšem z hlediska podstaty věci již nic nového nepřinesla. Zjednodušeně řečeno, žalobkyně setrvala na svých námitkách vůči napadenému rozhodnutí, které uvedla již v žalobě. Žalobkyně současně sdělila soudu, že nesouhlasí s tím, aby soud rozhodl bez jednání.

IV.

Průběh řízení a ústní jednání

28. Soud konstatuje, že žaloba směřující proti napadenému rozhodnutí byla podána včas, neboť zákonná lhůta dvou měsíců byla dodržena (napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 27. 3. 2024, přičemž žaloba byla soudu doručena dne 26. 5. 2024). Soud dále konstatuje, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou (žalobkyně byla účastníkem správního řízení a adresátem napadeného rozhodnutí, přičemž tvrdila, že napadeným rozhodnutím byla zkrácena na svých právech), proti žalovanému, který je pasivně legitimován (jako odvolací orgán, který vydal napadené rozhodnutí), po vyčerpání řádných opravných prostředků (žalobkyně podala proti předmětným dodatečným platebním výměrům odvolání, o nichž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, proti kterému již nebylo odvolání přípustné) a obsahuje všechny požadované formální náležitosti. Soud proto mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žaloby.
29. Vzhledem k tomu, že žalobkyně dodatečně vyjádřila nesouhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání (v replice datované dne 14. 10. 2025), soud konal dne 6. 11. 2025 ústní jednání.
30. Žalobkyně i žalovaný při jednání setrvali na své dosavadní argumentaci, stručně ji zrekapitulovali a v podrobnostech odkázali na svá písemná podání, která v předmětném řízení učinili. Žalobkyně přitom akcentovala, že věc se týká DPPO a nelze ji posuzovat prizmatem DPH, dále poukázala na výčet důkazů v bodě 11 žaloby, které byly v daňovém řízení provedeny a které daňové orgány dle jejího názoru řádně nehodnotily. Rovněž poukázala na kontrolní hlášení podané společností DR Technik a v dané souvislosti citovala rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37, bod 21. A konečně upozornila, že výslech svědka S. byl proveden v řízení o DPH, nikoli DPPO.
31. Soud při jednání konstatoval, že všechny listiny, které považuje za relevantní pro posouzení žalobních námitek, včetně napadených rozhodnutí, jsou obsaženy ve správním spisu, tudíž je v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu není nutné provádět k důkazu. Žádné další důkazní návrhy žalobkyně ani žalovaný v průběhu soudního řízení neučinili. Soud proto dokazování neprováděl.

V.

Posouzení věci soudem

32. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) soud vycházel při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti, tj. vad ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s. a dále vad, které by bránily přezkoumání napadeného rozhodnutí v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů (srov.

usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS). Soud žádné takové vady neshledal.

33. Poté, co soud v projednávané věci v mezích žalobních bodů přezkoumal napadené rozhodnutí, dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
34. V projednávané věci bylo podstatou sporu posouzení právní otázky, zda správce daně (a potažmo i žalovaný, který postup správce daně potvrdil jako správný) postupoval zákonně, když žalobkyni doměřil za předmětná zdaňovací období DPPO a penále z důvodu, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatnění daňových výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP u nákladů na pronájem strojů od dodavatele DR Technik (zdaňovací období 2016 a 2017) a dále u nákladů za pomocné a úklidové práce od dodavatele DR Technik – invest (zdaňovací období 2017).
35. Žalobkyně předně namítala, že v daňovém řízení předložila řadu důkazů, kterými prokázala, že sporné plnění bylo dodáno a že bylo dodáno deklarovanými dodavateli. Žalobkyně své žalobní námítky soustředila na (i) otázku dokazování provedeného v daňovém řízení, které považuje za nezákonné a současně nesouhlasí s hodnocením některých důkazů (zejména svědeckých výpovědí a čestných prohlášení); dále na (ii) požadavek na určení esenciálních nákladů, a konečně na (iii) namítané pochybení žalovaného spočívající v absenci „nové odvolací“ výzvy ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu.
36. Naproti tomu žalovaný je přesvědčen o tom, že (i) žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání vynaložených nákladů v deklarovaném rozsahu a od deklarovaných dodavatelů dle § 24 odst. 1 ZDP, přičemž žalobkyni bylo umožněno řádně unést její důkazní břemeno; (ii) nebyly naplněny zákonné podmínky pro změnu metody stanovení daně z dokazování na pomůcky, a tedy ani pro stanovení tzv. esenciálních výdajů, neboť vypovídací schopnost účetnictví jako celku nebyla zpochybněna; a (iii) žalovaný se svými mezitímními závěry žalobkyni řádně seznámil postupem dle § 115 daňového řádu. Podle žalovaného se žalobkyně v žalobě jen soustředí na sporování okrajových záležitostí či hledání údajných procesních pochybení a nesrovnalostí, avšak k nosným závěrům dokazování se nikterak nevyjadřuje.
37. Soud pro posouzení žalobních námitek nepotřeboval provádět žádné dokazování, neboť správní spis poskytoval dostatečný skutkový podklad pro rozhodnutí v předmětné věci.

V.1 Průběh daňového řízení

38. Popis skutkového stavu a postupu správce daně, který předcházel vydání předmětných dodatečných platebních výměrů, je shrnut zejména v bodech 2 až 25 napadeného rozhodnutí. Soud za relevantní v posuzovaném případě považuje následující skutečnosti, které zjistil ze správního spisu.
39. Dne 27. 5. 2020 správce daně učinil vůči žalobkyni dvě výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu.
40. První výzva směřovala k podání dodatečného daňového přiznání k DPPO za zdaňovací období 2016 (dále jen „*Výzva k DDP 2016*“). Důvodem této výzvy bylo zjištění správce daně, že žalobkyně neoprávněně zahrnula do daňově uznatelných nákladů (i) náklady na plnění (tesařské a instalatérské práce – viz tabulka č. 3 předmětné výzvy) v celkové výši 280 670 Kč, u kterých neprokázala, že by souvisely s její ekonomickou činností (resp. s pořizovanou investicí „Kancelář a sklad“); a dále (ii) náklady na pronájem strojů od

dodavatele DR Technik (zejména bagrů, nákladních vozů a nakladače – viz tabulka č. 4 předmětné výzvy) v celkové výši 5 011 269,83 Kč, neboť žalobkyně v rámci daňové kontroly na DPH neprokázala, že deklarovaná plnění skutečně přijala, že je přijala od deklarovaného dodavatele a že je použila v rámci svých ekonomických činností, a proto podle správce daně bylo zřejmé, že tyto náklady byly rovněž neoprávněně zahrnuty do daňově uznatelných výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

41. Druhá výzva směřovala k podání dodatečného daňového přiznání k DPPO za zdaňovací období 2017 (dále jen „*Výzva k DDP 2017*“). Důvodem této výzvy bylo zjištění správce daně, že žalobkyně neoprávněně zahrnula do daňově uznatelných nákladů (i) náklady na plnění (stavební práce a materiál – viz tabulky č. 3 a 4 předmětné výzvy) v celkové výši 643 768 Kč (deklarované jako náklady na sídlo), které nezahrnula do ocenění nově pořízovaného dlouhodobého majetku; (ii) náklady na pronájem strojů od dodavatele DR Technik (zejména bagrů, nákladního vozu a nakladače – viz tabulka č. 5 předmětné výzvy) v celkové výši 1 986 499,99 Kč, (iii) náklady na pomocné a úklidové práce na základě dokladů od dodavatele DR Technik – invest (zejména na zakázce označené jako „*Obnova odvodňovacích systémů v Karlovarském kraji na silnicích I. tříd*“ – viz tabulka č. 6 předmětné výzvy) v celkové výši 2 621 850 Kč, neboť u obou těchto skupin nákladů žalobkyně v rámci daňové kontroly na DPH neprokázala, že deklarovaná plnění skutečně přijala, že je přijala od deklarovaných dodavatelů a že je použila v rámci svých ekonomických činností, a proto podle správce bylo zřejmé, že tyto náklady byly rovněž neoprávněně zahrnuty do daňově uznatelných výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
42. V obou právě uvedených výzvách správce daně u neuznaných nákladů zdůraznil, že v rámci realizace stejných zakázek prováděli pro žalobkyni obdobné práce i jiní dodavatelé, přičemž plnění od těchto jiných dodavatelů měl správce daně za prokázané, tudíž vynaložené náklady na tato plnění nezpochybnil.
43. Na základě Výzev k DDP 2016 a 2017 žalobkyně podala dne 15. 6. 2020 za jednotlivá zdaňovací období dodatečná daňová přiznání k DPPO (dále jen „*DDP 2016*“ a „*DDP 2017*“), v nichž na jedné straně zvýšila náklady neovlivňující základ daně o náklady dle tabulky č. 3 Výzvy k DDP 2016 a dle tabulek č. 3 a 4 Výzvy k DDP 2017, ovšem na druhé straně náklady na deklarovaná plnění od dodavatelů DR Technik a DR Technik – invest (viz tabulky č. 4 Výzvy k DDP 2016 a tabulky č. 5 a 6 Výzvy k DDP 2017) měla žalobkyně nadále za daňově uznatelné.
44. Správce daně následně vydal dne 10. 7. 2020 ke každému z předmětných zdaňovacích období výzvy k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu (dále společně jen „*Výzvy POP*“), které se týkaly plnění od DR Technik a DR Technik – invest specifikovaného ve Výzvách k DPP 2016 a 2017. Správce daně ve Výzvách POP zopakoval specifikaci sporovaných plnění a poté i důvody, pro které má pochybnosti o daňové uznatelnosti nákladů na deklarovaná plnění od zmíněných dvou dodavatelů. Těmito důvody (zjednodušeně řečeno) bylo zjištění, že na stejných zakázkách žalobkyni poskytovali plnění prostřednictvím stavebních strojů a přepravní služby i jiní dodavatelé (tato plnění správce daně uznal), zatímco plnění prostřednictvím deklarovaného pronájmu strojů od DR Technik prokázáno nebylo. Obdobné platí o pomocných a úklidových pracích, které rovněž poskytovali jiní dodavatelé (tato plnění správce daně uznal), zatímco deklarované plnění od DR Technik – invest prokázáno nebylo. Správce daně vyzval k předložení

důkazních prostředků k prokázání oprávněnosti zahrnutí deklarovaných nákladů do daňově uznatelných nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

45. Na Výzvy POP žalobkyně reagovala dvěma podáními ze dne 31. 8. 2020, v rámci kterých uplatnila námitku podjatosti úředních osob a stížnost proti nezákonnému postupu správce daně, kterou spatřovala v nekonkrétnosti Výzev POP a v „*porušení celé řady ustanovení daňového řádu upravujících základní zásady daňového řízení*“. Žalobkyně ovšem žádné důkazní prostředky nepředložila, resp. nenavrhla. Námitka podjatosti i stížnost dle § 261 daňového řádu byly následně posouzeny jako nedůvodné.
46. Správce daně v obou případech vyhotovil dne 29. 9. 2020 výsledek postupu k odstranění pochybností, v rámci kterého dospěl k závěru, že žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně o správnosti výše základu daně vykázaného v DDP 2016 a DDP 2017, které se týkaly plnění deklarovaného od DR Technik a DR Technik – invest. Na výsledek postupu k odstranění pochybností ve vztahu k oběma předmětným zdaňovacím obdobím žalobkyně reagovala společným podáním datovaným dne 18. 10. 2020 (doručeným správcí daně dne 20. 10. 2020), ve kterém trvala na tom, že daňové řízení by mělo být přerušeno do skončení daňového řízení týkajícího se daňové kontroly u žalobkyně na DPH, neboť dle jejího názoru výsledek daného řízení mohl mít vliv na předmětné daňové řízení, a v závěru pak žalobkyně navrhla zahájení daňové kontroly s tím, že konkrétní návrhy důkazů předloží dodatečně.
47. Na základě výsledků postupu k odstranění pochybností správce daně vydal dne 3. a 4. 11. 2020 předmětné dodatečné platební výměry, které obsahují podrobné odůvodnění.
48. Žalobkyně se proti předmětným dodatečným platebním výměrům odvolala, přičemž své odvolání třikrát doplnila. Předmětem odvolání bylo pouze kontrolní zjištění spočívající v neprokázání oprávněnosti zahrnutí nákladů v souvislosti s pronájmem strojů od dodavatele DR Technik (zdaňovací období 2016 a 2017) a nákladů za pomocné a úklidové práce na základě dokladů DR Technik – invest (zdaňovací období 2017), a to jako daňové účinných ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. V prvním doplnění odvolání (podání ze dne 30. 1. 2021) žalobkyně nejprve namítala, že správce daně nemohl vyjít pouze z výsledků daňové kontroly na DPH, aniž by provedl vlastní nezávislé dokazování, přičemž „*pro jistotu*“ navrhla přeradit do spisového materiálu své odvolání z daňového řízení týkajícího se DPH, včetně návrhů na dokazování jí učiněných ve zmíněném daňovém řízení týkajícím se DPH. Poté žalobkyně z „*důvodu opatrnosti*“ namítla, že se správce daně měl zabývat otázkou esenciálních výdajů. Ve druhém doplnění odvolání (podání ze dne 15. 5. 2023) žalobkyně navrhla provést k důkazu vyjádření od DR Technik ze dne 18. 6. 2019 ke spolupráci s žalobkyní (včetně příloh), kterým tato společnost reagovala na výzvu Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, a vyjádření od DR Technik – invest (nedatováno) ke spolupráci s žalobkyní, kterým tato společnost reagovala na zprávu Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 1. 4. 2019. Ve třetím doplnění odvolání (podání ze dne 16. 5. 2021) žalobkyně namítala, že z předmětných dodatečných platebních výměrů není zřejmé, jak správce daně hodnotil některé důkazy týkající se dodávek plnění od DR Technik a DR Technik – invest (zejména smlouvy, předávací protokoly a soupisy dokladů na zakázky), které navrhla v řízení o doměření DPH a které v odvolání navrhovala přeradit do nynějšího daňového řízení. Žalobkyně rovněž dodatečně navrhla výslech jednoho svědka, jehož jméno dodatečně specifikovala (R. K.).
49. V dalším průběhu odvolacího řízení žalovaný nejprve dne 24. 5. 2023 přeradil všechny důkazní prostředky navržené žalobkyní v průběhu daňové kontroly na DPH a učinil je

součástí správního spisu v nyní projednávané věci (týkající se DPPO) a poté žalobkyni postupně třikrát seznámil se zjištěnými skutečnostmi dle § 115 daňového řádu, a to (i) dne 25. 5. 2023 (dále jen „seznámení č. 1“), v němž žalovaný žalobkyni seznámil s hodnocením důkazních prostředků a jejich podání přeražených na její žádost z daňové kontroly na DPH, (ii) dne 29. 9. 2023 (dále jen „seznámení č. 2“), v němž byla žalobkyně seznámena s hodnocením svědecké výpovědi R. K. provedené k jejímu návrhu, a (iii) dne 5. 1. 2024 (dále jen „seznámení č. 3“), kterým byla žalobkyně seznámena s hodnocením předloženého čestného prohlášení, jakož i dalších doplněných důkazních prostředků, které byly přeraženy z jiného daňového řízení vedeného u DR Technik (zejména zpráva o daňové kontrole u DR Technik za měsíc září 2014 a kontrolní hlášení podané DR Technik v období březen až květen 2016).

50. Jak již bylo uvedeno výše, žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a předmětné dodatečné platební výměry potvrdil. Žalovaný se totiž po provedeném odvolacím řízení ztotožnil se závěry správce daně, tj. neakceptoval předmětné náklady na deklarovaná plnění od společností DR Technik a DR Technik – invest jako daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, a současně shledal žalobkyní uplatněné námitky nedůvodnými. Pokud jde o odůvodnění napadeného rozhodnutí, soud se mu bude věnovat níže v rámci posouzení žalobních námitek.

V.2 Posouzení žalobních námitek

51. Úvodem posouzení žalobních námitek soud předesílá, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nemají soudy povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vypořádávat, neboť úkolem soudu je vypořádat podstatu žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné tedy je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33). Nepřezkoumatelnost rozsudku přitom nezpůsobuje ani skutečnost, že krajský soud odkázal na závěry učiněné správními orgány a uvedl, že se s nimi ztotožnil, případně některé tyto závěry v rozsudku citoval. Je-li napadené správní rozhodnutí řádně odůvodněno, je přípustné, aby si krajský soud, nedochází-li k jiným závěrům, správné závěry žalovaného se souhlasnou poznámkou osvojil (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2022, č. j. 7 Afs 396/2021-28, resp. tak odkazované rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, nebo ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47).
52. Soud rovněž poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2024, č. j. 4 Afs 69/2022-41, v němž kasační soud v bodu 22 připomněl právní názor rozšířeného senátu téhož soudu vyslovený v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, dle kterého: *„správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační; od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě vady napadeného správního aktu. [...] K tomu je ale třeba dodat, že 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“.

53. A konečně soud v obecné rovině předesílá, že z hlediska soudního přezkumu představují napadené a prvostupňové rozhodnutí jeden celek (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, č. 534/2005 Sb. NSS) a dále že správní soudy neprovádějí dokazování správním spisem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
54. Soud při odůvodnění tohoto rozsudku postupoval v intencích právě citované judikatury, přičemž jednotlivé žalobní námitky posoudil následovně.

(i) K otázce přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

55. Soud se nejprve z úřední povinnosti zabýval otázkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť meritorně lze posoudit pouze takové rozhodnutí, které je přezkoumatelné.
56. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2020, č. j. 4 Afs 375/2019-21 (body 10 a 11) kasační soud připomněl, že k vadě nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí existuje bohatá ustálená judikatura správních soudů, podle které „*nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů lze definovat jako rozhodnutí, jež nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, č. 1566/2008 Sb. NSS)*“ a dále „*zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je současně vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, je tak namístě zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela, tedy i implicitně, reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018 - 36, či ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64).*“ V bodu 12 právě citovaného rozsudku kasační soud rovněž uvedl, že *není povinností správních orgánů výslovně reagovat na každý argument vznesený účastníkem řízení, dostačující je vypořádání základních námitek, přičemž toto mohou správní orgány provést i tak, že proti argumentaci účastníka postaví vlastní přesvědčivý argumentační systém, který poskytne dostatečnou oporu pro výrok jejich rozhodnutí.*
57. Soud konstatuje, že napadené rozhodnutí žalovaného jako celek shledal srozumitelným a řádně odůvodněným. Žalovaný v úvodu provedl stručné shrnutí skutkového stavu, dále konstatoval podstatu odvolacích důvodů, včetně reakcí žalobkyně na všechna tři seznámení žalobkyně se zjištěnými skutečnostmi dle § 115 daňového řádu. Poté žalovaný vymezil právní základ případu (hmotněprávní i procesní ustanovení), který posléze aplikoval na skutkový stav daného případu, přičemž se podrobně a srozumitelně vypořádal s jednotlivými odvolacími důvody.
58. Z uvedených důvodů měl soud napadené rozhodnutí za plně přezkoumatelné. Ostatně žalobkyně v žalobě ani proti přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí konkrétními námitkami nebrojila.

(ii) K námitkám proti postupu při dokazování a proti hodnocení důkazů

59. Žalobkyně převážnou část své žaloby věnovala námitkám proti postupu žalovaného při dokazování, neboť má za to, že předložila řadu důkazů, které prokazují, že deklarovaná plnění byla dodána deklarovanými dodavateli. Přitom akcentovala, že (i) daňové orgány

nesprávně hodnotily svědecké výpovědi pana S., pana H. a pana K., (ii) žalobkyní předložené důkazy byly zpochybněny jen „okrajovými nesrovnalostmi administrativního charakteru“, (iii) žalovaný vůči žalobkyni uplatnil nerealisticky vysoký důkazní standard, a (iv) žalovaný nevzal v potaz předložená čestná prohlášení obou jejích dodavatelů, resp. snižoval význam čestného prohlášení pana S. a kontrolních hlášení od dodavatele DR Technik.

60. Soud předně konstatuje, že žalovaný v posuzovaném případě vyšel ze správné právní úpravy (zejména § 24 odst. 1 ZDP, resp. § 92 daňového řádu) a aplikoval správná právní východiska plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu.
61. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že *o daňově účinný výdaj se podle § 24 odst. 1 ZDP jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu* (srov. bod 34 rozsudku ze dne 15. 2. 2024, č. j. 3 Afs 399/2021-47, resp. tam odkazované rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, nebo ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60). *Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu* (srov. bod 18 rozsudku ze dne 13. 3. 2024, č. j. 10 Afs 153/2022-90, resp. tam odkazované rozsudky ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013-40, či ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35). *Daňový subjekt má tedy povinnost prokázat nejen to, že deklarované plnění přijal, ale i že se tak stalo v tvrzeném rozsahu a čase. Podstatné je rovněž určení osoby, která plnění poskytla, tedy konkrétního dodavatele, resp. subdodavatele* (srov. bod 19 odkazovaného rozsudku č. j. 10 Afs 153/2022-90).
62. V již zmíněném rozsudku č. j. 3 Afs 399/2021-47 Nejvyšší správní soud rovněž konstatoval následující: „[...] i přes formální bezvadnost předložených účetních dokladů mohou správci daně vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 30. 10. 2013 č. j. 8 Afs 75/2012-46, ze dne 18. 7. 2019 č. j. 3 Afs 270/2017-31 nebo ze dne 23. 9. 2020 č. j. 2 Afs 229/2018-54). V takovém případě musí správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností a označit konkrétní skutečnosti, které jej vedou k závěru o nevěrohodnosti, neúplnosti, neprůkaznosti či nesprávnosti údajů v účetnictví. Správce daně naopak nemá povinnost prokázat, že údaje jsou zaznamenávány v rozporu se skutečností. Jestliže své důkazní břemeno unese, je zase na daňovém subjektu, aby prokázal soulad deklarovaných obchodních případů se skutečností. Může buď setrvat na původních tvrzeních a doložit, že se sporný účetní případ i přes pochybnosti odehrál tak, jak je veden v účetnictví, anebo svá tvrzení vzhledem k existujícím pochybám korigovat a prokázat tato revidovaná tvrzení. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).“ (viz bod 35 cit. rozsudku) [všechna podtržení v citacích v tomto rozsudku byla doplněna soudem].

63. V rozsudku ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63, bod 20, Nejvyšší správní soud shrnul svou judikaturu k otázce (ne)dostatečnosti daňovým subjektem navržených důkazů k prokázání uskutečnění sporných zdanitelných plnění, dle které „[...] předložené důkazy musí být natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018 - 37). [...] K unesení důkazního břemene nepostačuje prosté tvrzení, že k plnění určité došlo a někdo jej poskytnout musel. K tomu viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013 - 88, ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 39/2011 - 109, ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 - 71, či ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 - 34“.
64. V nyní projednávané věci je z obsahu správního spisu zřejmé, že správce daně vyzval žalobkyni k odstranění pochybností (Výzvami POP), které se týkaly konkrétně specifikovaných nákladů na (i) pronájem strojů (bez obsluhy) od dodavatele DR Technik a (ii) pomocné a úklidové práce od dodavatele DR Technik – invest, přičemž uvedl konkrétní důvody, pro které měl pochybnosti o daňové uznatelnosti těchto nákladů (viz výše bod 44 tohoto rozsudku). Tímto došlo k přechodu důkazního břemene zpět na žalobkyni. Ostatně žalobkyně v žalobě přechod důkazního břemene zpět na ni na základě Výzev POP nezpochybnila.
65. Žalobkyně ovšem na základě Výzev POP žádné důkazní návrhy v řízení před správcem daně neučinila. Důkazní návrhy začala činit až v odvolacím řízení, v němž navrhla všechny důkazy, které navrhovala ve svém odvolání v daňovém řízení týkajícím se doměření její daňové povinnosti na DPH. Žalovaný v odvolacím řízení vyhověl požadavku žalobkyně a přeřadil její důkazní návrhy z daňové kontroly na DPH do předmětného řízení týkajícího se doměření DPPO a tyto důkazní návrhy hodnotil, přičemž s provedeným hodnocením seznámil žalobkyni postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu v rámci Seznámením č. 1 (k tomu srov. zejména body 59 až 65 a 79 napadeného rozhodnutí). Žalovaný rovněž hodnotil i další důkazy, které žalobkyně navrhla v dalším pokračování odvolacího řízení, přičemž i s tímto svým hodnocením žalobkyni seznámil, a to konkrétně v Seznámeních č. 2 a 3 (k tomu srov. zejména body 90 až 92, 96 a 100 napadeného rozhodnutí).
66. Namítá-li žalobkyně v obecné rovině, že „v průběhu daňového řízení předložila řadu důkazů“ a že „nerozumí důvodům, proč daňové orgány zpochybňují poskytnutá služeb od společností DR Technik a DR Technik – invest“, zatímco daňová uznatelnost nákladů od jiných dodavatelů nebyla žalovaným rozporována, pak soud souhlasí s žalovaným, že jednotliví dodavatelé musí být posuzováni ve vztahu k prokázání plnění (služeb) individuálně, přičemž předmětné náklady se staly předmětem sporu z důvodu, že daňové orgány nabyly konkrétních pochybností právě u deklarovaného plnění od dodavatelů DR Technik a DR Technik – invest. Na základě těchto řádně odůvodněných a žalobkyni sdělených pochybností se pak v nyní projednávané věci stala podstatou sporu otázka, zda žalobkyně unese své důkazní břemeno stran daňové uznatelnosti sporných nákladů, přičemž k unesení tohoto břemene nepostačuje pouze navrhnout „řadu důkazů“, ale musí se jednat o takové důkazy, které s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností prokáží, že deklarované plnění bylo deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu skutečně poskytnuto.
67. Dříve než soud přistoupí k posouzení námitek proti hodnocení jednotlivých důkazů žalovaným, které žalobkyně uplatnila v žalobě, považuje za potřebné uvést, že žalobkyní

předložené obchodní listiny, týkající se deklarovaného plnění od dodavatelů DR Technik a DR Technik – invest, skutečně vykazovaly řadu nikoli marginálních nesrovnalostí a nestandardností, které u daňových orgánů, i podle názoru soudu důvodně, vyvolaly pochybnosti o tom, zda žalobkyni skutečně byly pronajaty stroje na zemní práce (bez obsluhy), které deklarovaný dodavatel DR Technik nevlastnil (viz body 59 a 60 napadeného rozhodnutí), a poskytnuty pomocné a uklízečské práce od deklarovaného dodavatele DR Technik – invest, který ale neměl žádné zaměstnance a pracovníky si měl zajistit od svého subdodavatele (DS Corp.), u něhož ale nebylo vyjasněno, zda pro něj skutečně zmínění zahraniční pracovníci pracovali, případně na základě jakého právního titulu (viz body 63 a 64 napadeného rozhodnutí). Navíc v situaci, kdy oba deklarovaní dodavatelé (bez zaměstnanců) i jejich subdodavatelé byli personálně propojeni osobou D. S. (viz body 50 a 51 napadeného rozhodnutí). A konečně se v obou případech mělo jednat o plnění na zakázkách, na kterých žalobkyni poskytovali typově a co do podstaty stejné či obdobné plnění jiní dodavatelé, u nichž správce daně náklady na poskytnutá plnění nezpochybnil (konkrétně společnosti ZAPE EKOINVEST s. r. o., ZEMA a FMZ Group s. r. o. – viz zejména bod 50 napadeného rozhodnutí).

68. Soud se dále zabýval námitkami žalobkyně ve vztahu k hodnocení svědecké výpovědi D. S., kterou žalobkyně ve své žalobě akcentovala. Předně soud souhlasí s žalovaným v tom, že žalobkyně v průběhu nyní projednávaného daňového řízení týkajícího se DPPO výslech tohoto svědka nenavrhl, tudíž namítá-li žalobkyně nezákonnost postupu žalovaného spočívající v tom, že žalovaný neprovedl tento výslech (aniž by blíže specifikovala, zda jej vůbec navrhovala a k prokázání jakých tvrzení), jedná se o námitku nedůvodnou. Žalobkyni nic nebránilo, aby i v předmětném řízení navrhla vyslechnout zmíněnou osobu, přičemž by pak bylo na posouzení žalovaného, zda by k takovému výsledku přistoupil, neboť prakticky ve stejné věci (deklarované plnění od dodavatelů DR Technik a DR Technik – invest, které mělo být poskytnuto žalobkyni v rozhodném období let 2016 a 2017) již byl D. S. slyšen v průběhu daňové kontroly u žalobkyně týkající se DPH. Žalobkyně ovšem takový důkazní návrh neučinila a žalovanému tak nelze důvodně vytýkat, že z vlastní iniciativy výslech neopakoval, ale vyšel z protokolů o výslechu D. S. konaného dne 2. 8. 2019 a poté dne 26. 9. 2019.
69. Poté, co se soud seznámil s obsahem zmíněných protokolů o výslechu D. S., konstatuje, že souhlasí s posouzením žalovaného. Svědek S. sice v obecné rovině potvrdil spolupráci mezi žalobkyní a dodavatelem DR Technik a DR Technik – invest, ovšem dále správci daně na jeho otázky sděloval nekonkrétní a vágní informace, případně uvedl, že si nevzpomínal, nebo dokonce odmítal odpovídat. Konkrétnější odpovědi svědek poskytoval pouze na otázky zmocněnce žalobkyně. Soud rovněž konstatuje, že svědek S. v některých momentech vystupoval vůči správci daně značně konfrontačně a dokonce hrozil, že ukončí jednání a odejde (viz str. 6 protokolu ze dne 26. 9. 2019). Žalovaný přílehlavě uvedl, že svědek ve vztahu k DR Technik odmítl uvést jakékoli identifikační údaje osob, které se podílely na přepravě, opravách, údržbách nebo evidenci předmětných strojů a vozidel, a taktéž nebyl schopen konkretizovat, na jaké stavbě mělo dojít k předání strojů a vozidel s panem H.. Dále tento svědek nebyl například schopen uvést, zda a na které stroje a vozidla bylo sjednáno zákonné nebo jiné pojištění (viz bod 62 napadeného rozhodnutí). Ve vztahu DR Technik – invest zmíněný svědek vypověděl, že pracovníky mu měla poskytovat společnost DS Corp. Ovšem správce daně následně zjistil, že tato společnost (ve které byl svědek S. jednatelem) neměla žádné zaměstnance a žalobkyní deklarovaní pracovníci

(všichni cizinci) vůbec nepobývali na území ČR, tudíž ani nemohli vykonat deklarované práce (viz bod 64 napadeného rozhodnutí).

70. Soud nesouhlasí s žalobkyní v tom, že by svědek S. „přehledně uvedl, co za stroje poskytla společnost DR Technik žalobci“ (bod 14 žaloby). Z protokolu ze dne 2. 8. 2019 vyplývá, že zmocněnec žalobkyně vstoupil do vyjádření svědka a začal mu klást otázky, ve kterých se vždy dotázel na konkrétní stroj a svědek na základě účetních a obchodních dokladů, které měl u sebe, vždy konstatoval, že daný stroj je na podkladech uveden. Nejednalo se tedy o spontánní výpověď svědka o skutečnostech, které si pamatoval. Navíc sama žalobkyně připouští, že si svědek nepamatoval, kdy a komu stroje po ukončení nájmu měl vrátit (přitom se jednalo o bagry, nákladní automobil a nakladač, tj. nikoli malé a nevýznamné stroje, u nichž by se okolnosti předání daly snadno zapomenout – pozn. soudu). Soud rovněž nepřisvědčil námitce žalobkyně, že v rámci řízení o DPPO, kde je řešena otázka uskutečnění plnění, nemůže být podstatná otázka subdodavatele žalobkynina dodavatele. Soud považuje za relevantní a přílehlavé otázky týkající se subdodavatelů žalobkyní deklarovaných dodavatelů DR Technik a DR Technik – invest, neboť tyto její dodavatelé ani nevlastnili strojní techniku, ani neměli k dispozici pracovníky, přestože předmětem deklarovaného plnění mělo být jak dodání strojní techniky, tak i pomocných a úklidových prací.
71. Navíc výpověď D. S. i podle názoru soudu byla v příkrém rozporu s výpovědí svědka M. H., v rozhodné době jednatele společnosti Double Service, která dle tvrzení žalobkyně byla subdodavatelem strojní techniky pro DR Technik v době tvrzeného poskytování deklarovaného plnění. Svědek H. ve své výpovědi konané dne 3. 2. 2020 (rovněž v rámci daňové kontroly u žalobkyně na DPH) uvedl, že se v prosinci 2015 stal jednatelem společnosti Double Service (poté, co tuto společnost měl odkoupit od předchozích společníků a jednatelů, tj. D. S. a J. U.) a zcela popřel vlastnictví, nákup a předání stavebních strojů a vozidel touto společností a také jakoukoliv podnikatelskou činnost, kterou by tato společnost vykonávala od roku 2015. Svědek H. dále uvedl, že mu nebylo předáno účetnictví, dokumenty, razítka a přístup do datové schránky ze strany předchozích společníků a jednatelů. Svědek H. neznal DR Technik, nikdy s ní nejednal ani od ní nikdy nepřevzal žádné finanční prostředky. Byť žalobkyně odmítá tvrzení svědka H. jako nepravdivé a nevěrohodné, nepředložila žádné vysvětlení, proč by měl tento svědek vypovídat nepravdivě. Namítanou nevěrohodnost svědka H. žalobkyně opírá pouze o opakovaně zmíněný rozpor v tvrzení pana H., že v roce 2015 koupil společnost Double Service, a tím, že do obchodního rejstříku se nepromítla změna společníka. Soud souhlasí s žalovaným, že zmíněné skutečnosti bez dalšího nemusí představovat skutečný rozpor, neboť to lze vysvětlit např. tím, že se koupě společnosti Double Service pouze nepromítla do obchodního rejstříku. Bez ohledu na to, zda svědek H. byl či nebyl společníkem Double Service, podstatné je to, že byl v rozhodné době jejím jednatelem (skutečnost nesporná), tudíž z titulu této funkce statutárního orgánu by musel vědět o tvrzených pronájmech nákladních a dopravních strojů společnosti DR Technik. Žalobkyně přitom ke svému tvrzení o nevěrohodnosti svědka H. nenavrhla ani nepředložila žádné důkazy, ze kterých by bylo možné usoudit na namítanou nepravdivost výpovědi tohoto svědka. Tvrzení žalobkyně, že svědek H. uvedl „řadu nepravdivých tvrzení“ či dokonce „zjevně nepravdivých údajů“, je tak neopodstatněné. Rovněž soudu není zřejmé, jak by měl svědek H., jednatel Double Service, vědět o tom, že DR Technik (kde byl jednatelem svědek S.) uvedla v kontrolních hlášeníh pronájem stavebních strojů od Double Service, případně dalších tvrzených subdodavatelů (kteří byli ve vztahu ke správci

daně nekontaktní a ve kterých svědek S. rovněž figuroval – viz bod 83 napadeného rozhodnutí).

72. S ohledem na právě uvedené soud souhlasí s žalovaným, že výpověď svědka S. nevyvrátila pochybnosti o tom, zda bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto, ba naopak je spíše prohloubila.
73. Soud nepřisvědčil žalobkyni ani v tom, že by výpověď svědka H. byla „*klíčovým stavebním kamenem konstrukce, kterou žalovaný zpochybňoval důkazní prostředky předložené žalobcem*“, a že nad rámec výsledku tohoto svědka žalovaný vůči důkazům předloženým žalobkyní prezentoval pouze „*okrajové nesrovnalosti administrativního charakteru*“ (srov. body 28 a 29 žaloby). Výpověď svědka H. byla skutečně jen jedním z důkazů (byť jistě významným), které žalovaný hodnotil ve vzájemné souvislosti s důkazy ostatními. Pokud žalobkyně v dané souvislosti směřuje své námitky zejména proti bodům 63 a 64 napadeného rozhodnutí, pak soud souhrnně uvádí, že jí prezentovaná „*vysvětlení okrajových nesrovnalostí*“ jsou nevěrohodná, spekulativní a pro soud nepřesvědčivá, a to ze stejných důvodů, které žalovaný uvedl ve svém vyjádření k žalobě (viz výše body 22 a 23 tohoto rozsudku) a které soud aprobuje. Rozhodně nelze souhlasit s žalobkyní v tom, že v předmětném daňovém řízení předložila ucelený řetězec důkazů a že nesrovnalosti, na které žalovaný poukázal, jsou toliko marginální a u svědeckých výpovědí jsou „*spíše znakem autenticity*“. Žalovaný všechny důkazy, které žalobkyně navrhla, náležitě vyhodnotil a odůvodnil, jakou jim přisoudil důležitost a věrohodnost, přičemž žalobkyni se v žalobě nepodařilo zpochybnit, že by závěry žalovaného neměly racionální základ či byly výsledkem jeho libovůle. Takovýto postup žalovaného soud hodnotí jako souladný se zásadou volného hodnocení důkazů (k tomu srov. § 8 daňového řádu a rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, č. 1702/2008 Sb. NSS).
74. Soud rovněž nemá žalovanému co vytknout ohledně hodnocení výpovědi svědka R. K., navrženého žalobkyní v odvolacím řízení. Soud nesouhlasí s žalobkyní, že by žalovaný hodnotil výpověď tohoto svědka „*zcela izolovaně*“ a že by tato výpověď poskytla „*nadstandardní množství informací*“. Ostatně i samotná žalobkyně v žalobě zmiňuje z této výpovědi pouze to, že svědek pracoval jako řidič společnosti ZEMA, k práci používal i stroje jiných společností (neuvedl ale jakých – pozn. soudu) a že mu stroje dával k dispozici pan H., jednatel žalobkyně (takto se ovšem svědek jednoznačně nevyjádřil – pozn. soudu). Soud poté, co se obeznámil s výpovědí svědka K., konstatuje, že hodnocení této svědecké výpovědi žalovaným obsažené v bodech 90 až 95 napadeného rozhodnutí je příléhavé. Svědek jednoznačně neuvedl, že by v případě zakázek, k nimž se mělo vztahovat deklarované plnění od DR Technik, skutečně pracoval na strojích, které by měla žalobkyně pronajaty od DR Technik. Svědek pouze potvrdil, že na nějakých zakázkách pro žalobkyni někdy pracoval a že ze stavby znal jednatele žalobkyně. Ovšem společnost DR Technik, případně DR Technik – invest (tj. žalobkyní tvrzené její dodavatele strojní techniky a pracovní síly), či pana S. (jednatele těchto dodavatelů) svědek K. neznal. Námitka žalobkyně o časovém odstupu svědecké výpovědi je bezpředmětná, neboť to byla žalobkyně, kdo navrhla vyslechnout tohoto svědka až v průběhu odvolacího řízení.
75. Soud nepřisvědčil ani dílčím námitkám žalobkyně vůči hodnocení čestného prohlášení pana S., které žalobkyně předložila dodatečně až v odvolacím řízení. Žalovaný se obsahem čestného prohlášení zabýval a hodnotil jej (body 96 až 98 napadeného rozhodnutí), přičemž soud souhlasí s tím, že v situaci, kdy byl svědek S. vyslechnut, je vypovídací

hodnota takového dodatečně vytvořeného čestného prohlášení (navíc nepodepsaného a formulovaného obecně) oslabena, resp. jeho věrohodnost je velmi nízká. Nízkou vypovídací hodnotu pak měla i vyjádření od DR Technik a DR Technik – invest, která *de facto* činil rovněž pan S., coby v rozhodné době jednatel těchto společností, přičemž žalovaný ani tyto důkazy neopominul (viz bod 79 napadeného rozhodnutí).

76. Pokud žalobkyně při soudním jednání akcentovala kontrolní hlášení od dodavatele DR Technik a odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 70/2023-37, bod 21, pak ani v této argumentaci soud žalobkyni nepřisvědčil. Předně je třeba zopakovat, že žalovaný zmíněná kontrolní hlášení neopominul a tyto důkazní prostředky hodnotil (srov. Seznámení č. 3 a poté body 86 a 101 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně v žalobě nic nenamítala proti zjištění žalovaného, že předmětná kontrolní hlášení obsahovala výčet faktur znějících na pronájem a prodej strojů od subdodavatelů Double Service, MTV Trade a LESE Group (viz bod 25 Seznámení č. 3). Soud souhlasí s žalovaným, že takový důkazní prostředek neprokazuje, že společnost DS Technik skutečně dodala deklarovaná plnění (pronájem stavební techniky) žalobkyni, resp. dodala taková plnění v deklarovaném rozsahu. I Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku označil kontrolní hlášení za „*dílčí nepřímý důkaz (střípek mozaiky), který v provázaném komplexu dalších shromážděných důkazů a zjištění svědčí bez vážných pochybností o tom, že stěžovateli bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto*“. V případě žalobkyně ovšem nebyly shromážděny další důkazy a zjištění, které by bez vážných pochybností svědčily o poskytnutí deklarovaného plnění žalobkyni od deklarovaného dodavatele DR Technik, tudíž pomyslný „*střípek mozaiky*“ nemohl dotvořit komplexní obraz o poskytnutí deklarovaného plnění. Navíc kasační soud v odkazovaném rozhodnutí hodnotil kontrolní hlášení, ve kterých bylo vykázáno dodání služeb stěžovateli (srov. bod 17 daného rozhodnutí), zatímco v nyní projednávané věci žalovaný z kontrolních hlášení zjistil, že DR Technik vykázal přijetí plnění od svých dodavatelů, nikoli dodání deklarovaných služeb žalobkyni (viz již zmíněný bod 25 Seznámení č. 3).
77. K námitce žalobkyně o „*nerealisticky vysokém důkazní standardu*“, který měl vůči ní žalovaný uplatňovat, soud považuje za potřebné poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 7 Afs 114/2020-29, který v bodu 25 shrnul svou judikaturu k důsledkům důkazního břemene daňového subjektu následovně: „*To, jaké důkazní prostředky stěžovatelka k prokázání svých tvrzení předloží, bylo pouze na ní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2020, č. j. 9 Afs 171/2020 - 35). Dostala-li se přitom stěžovatelka nesoucí důkazní břemeno do důkazní nouze, jde tato skutečnost k její tíži - srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, č. j. 1 Afs 3/2010 - 76, či rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, ve kterém zdejší soud uvedl, že [d]aňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít příslušných institutů [...]*“. Pokud tedy žalobkyně k deklarovanému plnění od DR Technik a DR Technik – invest byla schopna doložit pouze listiny obsahující řadu nesrovnalostí a nestandardností, které u správce daně vyvolaly důvodné pochybnosti, jež byly v daňovém řízení náležitě identifikovány a prokázány, pak bylo na žalobkyni, aby takové pochybnosti rozptýlila, přičemž na ní rovněž bylo i to, jaké další důkazní prostředky zvolí. Žalobkyně ovšem žádné přesvědčivé důkazní prostředky nepředložila, tudíž důkazní nouze, do které se žalobkyně dostala, jde k její tíži. Nelze proto souhlasit s žalobkyní, že by žalovaný vůči ní uplatnil „*nerealisticky vysoký důkazní standard*“. Musí jít k tíži žalobkyně, že deklarovaná plnění si řádně nezdokumentovala a že daňovými orgány

identifikované podstatné nesrovnalosti (např. ohledně způsobu určení ceny na deklarované služby, předání a vrácení pronajatých strojů či nejasnosti ohledně určení pracovníků, kteří měli deklarované práce provést) nebyly rozptýleny žalobkyní navrženými svědeckými výpověďmi. Svědecké výpovědi totiž neobsahovaly pouze „marginální nedostatky“, ale byly dílem nekonkrétní a nepřesvědčivé, dílem v rozporu s tvrzeními žalobkyně či s jinými důkazy.

78. Soud rovněž nepřisvědčil žalobkyni, že by žalovaný ve vyjádření k žalobě měnil či doplňoval obsah napadeného rozhodnutí (jak žalobkyně namítala v replice). Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě podrobně vypořádával jednotlivé dílčí námitky žalobkyně, přičemž i odkazoval na relevantní body napadeného rozhodnutí. Pokud žalovaný někde volil jinou formulaci, než jakou použil v napadeném rozhodnutí, či argumentoval v reakci na žalobní námitky, pak se nejedná o nepřípustné doplňování nosných důvodů napadeného rozhodnutí.
79. V návaznosti na výše uvedené soud činí dílčí závěr, že všechny námitky směřující proti postupu žalovaného při dokazování a proti jeho hodnocení důkazů jsou nedůvodné.

(iii) K námitce o neuznání esenciálních výdajů

80. Podstatou této námitky je nesouhlas žalobkyně s názorem žalovaného, že v daném případě nelze aplikovat konstrukci tzv. esenciálních výdajů. Žalobkyně tvrdí, že i kdyby sporované plnění neposkytly deklarovaní dodavatelé DR Technik a DR Technik – invest, měly daňové orgány dané náklady uznat jako „esenciální“, protože samotné služby byly prokázány. Žalobkyně dokonce označuje poskytnutí předmětných služeb a jejich rozsah za nesporné skutečnosti.
81. Soud předně uvádí, že se žalovaný problematikou aplikace tzv. esenciálních výdajů zabýval v bodech 69 až 76 napadeného rozhodnutí, a to včetně žalobkyní odkazovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 296/2020-133.
82. Lze souhlasit s tím, že k problematice esenciálních výdajů se komplexně vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS. V bodech 46 a 47 konstatoval, že: *„Daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokazuje daňový subjekt. Pokud daňový subjekt prokáže, že jím uplatněný výdaj (náklad) skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť i za jiných okolností (včetně jiné výše), než je uvedeno na dokladu, je možné jej za splnění dalších zákonných podmínek uznat za daňově účinný výdaj.“*; a dále že: *„Neprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nemá správce daně bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží.“*. Podle Nejvyššího správního soudu *důvodem pro přechod na pomůcky nemůže být samotné neprokázání splnění zákonných podmínek pro daňovou uznatelnost nákladů, nýbrž jediné významné zatemnění účetnictví jak z pohledu celkového množství nedostatků v účetních zápisech, tak z pohledu celkového objemu zpochybněných transakcí* (srov. body 39 a 40 citovaného usnesení rozšířeného senátu).
83. Soud souhlasí s žalovaným, že v posuzovaném případě nebyly splněny podmínky pro aplikaci esenciálních výdajů již z toho důvodu, že vypovídací schopnost účetnictví žalobkyně jako celku nebyla v posuzovaném případě zpochybněna. Daňové orgány zpochybnily pouze část žalobkyní nárokováných výdajů jako daňově uznatelných, a to u plnění od dvou deklarovaných dodavatelů, u nichž správci daně vznikly pochybnosti, zda

deklarované plnění bylo skutečně poskytnuto. Podstatou neuznání těchto sporných nákladů ze strany daňových orgánů tak bylo neunesení důkazního břemene žalobkyní, neboť žalobkyni se nepodařilo bez vážných pochybností prokázat, že deklarované výdaje na plnění od dodavatelů DS Technik a DS Technik – invest skutečně nastaly, resp. musely být fakticky vynaloženy. Správce daně proto neměl povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit tzv. esenciální výdeje.

84. Je třeba opakovaně připomenout, že zatímco správce daně deklarovaná plnění od dodavatelů DS Technik a DS Technik – invest neuznal jako daňově účinné, neboť neměl za prokázané, že tyto výdaje musely být fakticky vynaloženy, tak výdaje žalobkyně na plnění od jiných dodavatelů na stejných zakázkách správce daně jako daňově účinné uznal, neboť ohledně jejich vynaložení mu pochybnosti nevznikly, resp. měl jejich faktické vynaložení za prokázané.
85. Soud proto posoudil i žalobní námitku dovolávající se aplikace koncepce esenciálních výdajů za nedůvodnou.
- (iv) *K námitce absence „nové výzvy“ dle § 115 odst. 2 daňového řádu*
86. V rámci této námitky žalobkyně tvrdila, že správce daně postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť žalobkyni opakovaně nevyzval poté, co v odvolacím řízení uznal dva její podstatné argumenty, a to že pan H. nikdy nevlastnil společnost Double Service a že odkazovaná judikatura k čestným prohlášením se vztahuje k „vlastním“ čestným prohlášením.
87. Soud předně konstatuje, že žalobkyně byla v průběhu odvolacího řízení opakovaně (celkem třikrát) seznámena se zjištěnými skutečnostmi ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Bylo tomu tak proto, že žalobkyně až v odvolacím řízení začala činit konkrétní důkazní návrhy. Žalobkyni přitom byl vždy poskytnut prostor pro vyjádření, kterého žalobkyně i opakovaně využila. Postup žalovanému tak vůči žalobkyni nebyl nijak překvapivý.
88. Žalobkyní namítané „uznání dvou podstatných argumentů“ nepředstavuje důvod pro postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť se ani nejedná o případ, kdy by žalovaný prováděl další dokazování, ani o případ, kdy by dospěl k odlišnému právnímu závěru než správce daně, který by měl podstatný vliv na posouzení daňové povinnosti žalobkyně. Navíc žalovaný neuznal, že by pan H. nikdy nevlastnil společnost Double Service, ale pouze připustil, že v dané době nebyl zapsán v obchodním rejstříku jako společník. Žalobkyní činěný odkaz na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 438/2017-52 je proto skutečně nepřiléhavý, jak upozornil žalovaný.
89. Z popsanych důvodů soud shledal i poslední žalobní námitku nedůvodnou.

VI.

Rozhodnutí soudu

90. Soud závěrem shrnuje, že na základě výše uvedených důvodů shledal správným finální závěr žalovaného o tom, že žalobkyně ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím neprokázala, že jí do základu daně zahrnuté výdaje za služby od deklarovaných dodavatelů DS Technik a DS Technik – invest skutečně byly výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Soud přitom neshledal, že by řízení před žalovaným, resp. správcem daně trpělo nějakou podstatnou vadou, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, ani že by žalovaný posoudil rozhodné

právní otázky nesprávně.

91. Soud shledal žalobní námitky směřující proti napadenému rozhodnutí nedůvodnými, a proto žalobu ve výroku I. tohoto rozsudku zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

VII.

Náklady řízení

92. Výrokem II. tohoto rozsudku soud rozhodl o nákladech řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů ten účastník, který byl v řízení plně úspěšný. V projednávané věci by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Žalovanému nicméně žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, ostatně žalovaný ani žádnou náhradu nákladů nepožadoval, a proto soud žádnému z účastníků řízení právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení tohoto rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 6. listopadu 2025

JUDr. Veronika Burianová v.r.
předsedkyně senátu