



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudkyně Mgr. Věry Jachurové a soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobkyně: **Apartman Student s.r.o.**, IČO: 27197921
sídlem Chemická 951, 140 00 Praha 4
proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2024, č. j. 36192/24/5200-11434-707700

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný částečně změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „prvostupňový správce daně“ nebo „správce daně“) ze dne 31. 1. 2023, č. j. 622745/23/2011-52521-100396 (dále jen „dodatečný platební výměr“) ve zbytku dodatečný platební výměr potvrdil. Dodatečným platebním výměrem byla za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 (dále jen „předmětné zdaňovací období“) žalobkyni doměřena daňová ztráta z

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

příjmů právnických osob nižší o částku 3 063 455 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 30 635 Kč. Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil text ve výroku dodatečného platebního výměru tak, že za slovy „Shora uvedený správce daně...“ až po konec výpočtu dodatečně doměřené daňové ztráty nahradil textem:

„doměřuje výše uvedenému daňovému subjektu podle § 38n odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) z moci úřední daňovou ztrátu z příjmů právnických osob nižší o částku 2.363.455,- Kč,

slovy DVAMILIONYTŘISTAŠEDESÁTTŘITISÍCCĚTYŘISTAPADESÁTPĚT Kč, stanovenou na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 2036319/22/2211-60561-307380.

Zároveň shora uvedený správce daně stanovuje dle § 251 odst. 3 daňového řádu penále v částce 23.635,00 Kč, slovy DVACETTŘITISÍCSĚSTSETTŘICETPĚT Kč.

Daňovému subjektu vzniká zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu ve výši 1 % z částky doměřené daňové ztráty, tj. 23.635,00 Kč, slovy DVACETTŘITISÍCSĚSTSETTŘICETPĚT Kč.

Výpočet doměřené daňové ztráty z příjmů právnických osob:

		v Kč
ř. 1	Poslední známá daňová ztráta podle platebního výměru č. j. 2863234/15/2011-52521-100396 ze dne 14. 4. 2015 zaokrouhlená na celé koruny nahoru	3.878.907,00
ř. 2	Nově stanovená daňová ztráta na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 2036319/22/2211-60561-307380 zaokrouhlená na koruny nahoru	1.515.452,00
ř. 3	Dodatečně vyměřená daňová ztráta (§ 143 odst. 2, ve spojení s § 2 odst. 4 daňového řádu) Rozdíl (+ zvýšení; - snížení): (ř. 2 - ř. 1)	- 2.363.455,00 ^a

Ve zbytku zůstal dodatečný platební výměr beze změny.

II. Dosavadní průběh řízení a napadené rozhodnutí

- Předmětem podnikatelské činnosti žalobkyně v rozhodném zdaňovacím období bylo ubytování ve vysokoškolských kolejích, domovech mládeže. Daňová kontrola daně z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období roků 2013 až 2020 v rozsahu účetních dokladů zaúčtovaných do daňových nákladů byla zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly č. j. 2247877/21/2211-60561-305479 dne 14. 12. 2021 (dále jen „oznámení o zahájení daňové kontroly“).
- Na požadavek správce daně ze dne 13. 4. 2022 a ze dne 5. 5. 2022 ve věci zaslání kopií vybraných dokladů reagovala žalobkyně podáními ze dne 16. 5. 2022 a ze dne 17. 5. 2022. Pochybnosti správce daně vzniklé vyhodnocením předložených dokladů jsou obsahem výzvy k prokázání skutečností č. j. 1569182/22/2211-60561-307380 ze dne 27. 6. 2022 (doručené dne 29. 6. 2022, dále jen „výzva k prokázání skutečností“), na kterou žalobkyně reagovala dne 4. 8. 2022 (resp. dne 3. 8. 2022, dále jen „odpověď na výzvu k prokázání skutečností“). Doručením oznámení o změně rozsahu daňové kontroly č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

1866674/22/2211-60561-307380 dne 2. 9. 2022 byla ve věci zdaňovacích období roků 2016, 2017 a 2018 daňová kontrola DPPPO rozšířena na rozsah neomezený (dále jen „oznámení o změně rozsahu daňové kontroly“). Na výsledek kontrolního zjištění ze dne 19. 9. 2022, č. j. 1917688/22/2211-60561-307380 reagovala žalobkyně dne 12. 10. 2022.

4. Daňová kontrola byla ukončena doručením oznámení č. j. 2037254/22/2211-60561-307380 dne 21. 10. 2022 společně se zprávou o daňové kontrole č. j. 2036319/22/2211-60561-307380 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) vydanou Finančním úřadem pro Jihočeský kraj, Územním pracovištěm ve Strakonících (dále taktéž jen „správce daně“). Na základě zprávy o daňové kontrole byl vydán dodatečný platební výměr za předmětné zdaňovací období, proti kterému podala žalobkyně odvolání.
5. Po provedené daňové kontrole byl základ daně z důvodu porušení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) navýšen ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP o 3 063 455 Kč, neboť žalobkyně nedostála své důkazní povinnosti, resp. neprokázala, že se v případě předmětných nákladů, služeb poskytnutých dodavatelskými společnostmi COUNTDOWN s.r.o. v likvidaci (o 600 000 Kč, dále jen „COUNTDOWN“), CONEX TRAVEL a.s. (o 221 081 Kč, dále jen „CONEX TRAVEL“), RICORICH s.r.o. (o 1 542 374 Kč, dále jen „RICORICH“) a DIVADELNÍ STUDIO Q, s.r.o. (o 700 000 Kč dále jen „DIVADELNÍ STUDIO Q“) jedná o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za předmětné zdaňovací období. Žalobkyně svá tvrzení nedoložila relevantními důkazními prostředky prokazujícími faktické provedení služeb ve fakturovaném rozsahu a ceně.
6. Prvostupňový správce daně v rámci odvolacího řízení ve vazbě na obsah odvolání postupem dle § 113 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) řízení doplnil o nezbytné úkony, svědecké výpovědi, s jejichž vyhodnocením byla žalobkyně seznámena v písemnosti č. j. 21169/24/5200-11434-707700 ze dne 3. 7. 2024 (dále jen „první seznámení“). Na první seznámení reagovala žalobkyně dne 31. 7. 2024 vyjádřením, jehož nedílnou součástí byly i důkazní prostředky vztahující se k předmětnému zdaňovacímu období (dále jen „první vyjádření“).
7. S vyhodnocením nově předložených důkazních prostředků byla žalobkyně seznámena v písemnosti č. j. 28908/24/5200-11434-707700 ze dne 18. 9. 2024 (dále jen „druhé seznámení“). Na druhé seznámení reagovala žalobkyně dne 29. 10. 2024 vyjádřením (dále jen „druhé vyjádření“).
8. Žalovaný v napadeném rozhodnutí s odkazem na celkový průběh daňového řízení, výsledky doplnění v odvolacím řízení a vyhodnocení důkazních prostředků shledal námitky žalobkyně irelevantními. Ani v rámci doplnění odvolacího řízení nebyla prokázána faktická realizace služeb společnostmi COUNTDOWN a RICORICH, přičemž žalobkyně současně neprokázala daňovou účinnost jí uplatněného výdaje jiným způsobem, tj. neprokázala, že výdaj skutečně nastal za jiných okolností, než je deklarováno předloženými doklady, neboť setrvala na svých původních tvrzeních a žádný jiný alternativní a věrohodný obraz ohledně posuzovaných transakcí nenabídla.
9. Bez specifikace služeb poskytnutých společnostmi CONEX TRAVEL žalobkyně jejich realizaci co do rozsahu, hodnoty a způsobu provedení neprokázala, když současně nesplnila svou důkazní povinnost s ohledem na vázanost vynaloženého výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za předmětné zdanitelné období ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

10. Žalovaný v napadeném rozhodnutí rovněž uvedl, že správní úvaha vyslovená v prvním seznámení byla následně potvrzena i v seznámení druhém. Žalovaný s ohledem na posouzení obsahu druhého vyjádření po provedeném odvolacím řízení snížil dodatečně stanovený základ daně o 700 000 Kč (ve vztahu k dodavateli DIVADELNÍ STUDIO Q), přičemž nově stanovená daňová ztráta byla navýšena z částky 815 452 Kč na 1 515 452 Kč [tj. doměřená daňová ztráta z příjmů právnických osob nižší o částku 3 063 455 Kč (600 000 Kč + 221 081 Kč + 1 542 374 Kč + 700 000 Kč) se změnila na doměřenou daňovou ztrátu nižší o částku 2 363 455 Kč (600 000 Kč + 221 081 Kč + 1 542 374 Kč)].
11. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně neprokázala faktickou realizaci služeb od společností COUNTDOWN a RICORICH, a rozsah, hodnotu a způsob provedení cestovních služeb společností CONEX TRAVEL, v důsledku čehož žalobkyně neprokázala daňovou účinnost jí uplatněných výdajů.

III. Žaloba

12. Žalobkyně v žalobě uvedla, že napadené rozhodnutí je nezákonné. Uplatnila celkem pět žalobních bodů. Poznamenala, že nenapadá závěry ve vztahu k nákladům společnosti DIVADELNÍ STUDIO Q.
13. V prvním žalobním bodě žalobkyně namítla prekluzi práva dle daňového řádu.
14. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně namítla, že doložila obvyklý a dostatečný důkazní standard pro prokázání daňových nákladů, které byly předmětem daňové kontroly za zdaňovací období roku 2024. Odkázala na judikaturu k otázce důkazního standardu a unesení důkazního břemene [zejména rozsudky Nejvyššího správního soud (č. j. 7 Afs 70/2023-37 a č. j. 2 Afs 25/2023-55) a náleží Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, bodu 30] a § 92 odst. 2, 3 a 5 písm. c) daňového řádu. Žalobkyně se domnívá, že řádně tvrdila a vysvětlila u daných nákladů souvislost se zdanitelnými příjmy a současně předložila písemné důkazní prostředky, které prokázaly její tvrzení. Svědkové skutečnosti též potvrdili. Věrohodnost důkazních prostředků nebyla v daňovém řízení zpochybněna. Žalovaný tyto doklady hodnotil jako nedostatečné, aniž by vyvrátil jejich důkazní váhu. Žalobkyně je přesvědčena, že naopak žalovaný neprokázal existenci pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků. Důkazní břemeno žalobkyně unesla.
15. Ve třetím žalobním bodě žalobkyně namítla, že žalovaný neaplikoval doktrínu esenciálních nákladů. Neztotožnila se s tvrzením žalovaného (v bodě 69 napadeného rozhodnutí), že neprokázala faktické poskytnutí služeb od dodavatelů COUNTDOWN, RICORICH a CONEX TRAVEL nebo že je náklad nedaňový. Poskytnutí služeb bylo potvrzeno svědeckými výpověďmi i úhradou, a proto měla být aplikovaná doktrína esenciálních nákladů. Navíc se ve spisu nachází i další písemné důkazy prokazující, že služby byly poskytovány [např. čestné prohlášení, důkazy o studentech, podklady od UNYP (UNIVERSITY OF NEW YORK IN PRAGUE, dále jen „UNYP“)]. Závěr žalovaného o odmítnutí esenciálních nákladů je nezákonný a nepřezkoumatelný.
16. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobkyně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Žalovaný v řadě případů neuvedl důvody, proč hodnotí dané náklady jako neúčinné. Tvrzení žalovaného, že důkazní prostředky a svědecké výpovědi

nejsou dostatečné, nebylo odůvodněno a žalovaný u řady nákladů neposkytuje přezkoumatelné odůvodnění.

17. Správce daně zatížil své odůvodnění nepřezkoumatelností, neboť nerozlišuje jednotlivá zdanitelná plnění a dílčí skutková tvrzení (např. překlepy či nedodání 2 pokladních dokladů) aplikuje generálně i na ta dílčí plnění, kterých se z podstaty věci nemohou týkat, a dopouští se tak porušení povinností správce daně při dokazování. Nepřezkoumatelnost je pak dále dána z důvodu absence jakéhokoliv relevantního odůvodnění závěrů týkajících se údajného neprokázání zdanitelného plnění, neboť žalobkyně předložila v praxi obvyklé důkazní prostředky. K nepřipustné paušalizaci odkázala na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 16. 9. 2009, sp. zn. 30 Cdo 3947/2007.
18. Žalobkyně připouští, že má povinnost svá tvrzení prokazovat, ale zdůrazňuje, že je povinností správce daně a žalovaného tyto skutečnosti umožnit prokázat a požadovat důkazní standard obvyklý a splnitelný, je-li koncepce daňového řízení založena na úzké součinnosti daňového subjektu a správce daně. Dle názoru žalobkyně je správce daně povinen ujasnit, které důkazy žalobkyně navrhuje, a které se provedou, a to ve spolupráci s ní; k tomu odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2015, č. j. 8 Afs 114/2015-30 a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119. Vzhledem k tomu, že žalobkyně předložila důkazy (faktury, čestná prohlášení, svědecké výpovědi, úhrady a další doklady apod.), bylo na žalovaném, aby je vyhodnotil a případně žalobkyni zpravil o tom, které jeho pochybnosti přetrvávají a jak může doplnit důkazy, aby tyto pochybnosti vyvrátila, a to v souladu s § 92 odst. 2 a 7 daňového řádu. Žalovaný však své pochybnosti nekonkretizoval a jednoznačně neuvedl, z jakého důvodu a ve vztahu k jakému nákladu, nebylo tedy ani v moci žalobkyně na takto nekonkrétní tvrzení a závěry reagovat. V takovém případě ale nelze přičítat k tíži žalobkyně případné nevyvrácení pochybností správce daně. Závěr správce daně o neunesení důkazního břemena žalobkyní je nutné bez dalšího považovat za nezákonný pro nesplnění povinností správce daně při dokazování plynoucích správci daně z § 92 odst. 2 a 7 daňového řádu. Dle žalobkyně žalovaný postupoval v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 27. 2. 2014, sp. zn. III. ÚS 1836/13, pokud neprovedl přezkoumatelným způsobem hodnocení všech důkazů, které by odůvodnil. Žalovaný se omezil na konstatování izolovaných zjištění bez uvedení bližšího zdůvodnění a následně uvedl již jen konečné skutkové závěry o daňové neuznatelnosti.
19. V pátém žalobním bodě žalobkyně namítla, že nebyl řádně proveden důkazní návrh svědecké výpovědi, což samo o sobě činí rozhodnutí nezákonné. S poukazem na bod 37 napadeného rozhodnutí namítla nezákonnost postupu správce daně u navržené svědecké výpovědi P. R. P. (poznámka soudu: správně P. R. P.; dále jen „P. R. P.“). Žalobkyně namítla porušení § 100 daňového řádu; nebylo dodrženo pravidlo dle § 100 daňového řádu pro doručení předvolání a současně svědek nebyl předveden po neúspěšném předvolání. Pokus o doručení přes finanční správu v Polsku není dle mínění žalobkyně dostatečný; správce daně měl kontaktovat Ředitelství služby cizinecké policie. Žalovaný tak nezvolil správný postup při předvolání a o předvedení se vůbec nepokusil. Z tohoto důvodu je rozhodnutí nezákonné.

IV. Vyjádření žalovaného včetně jeho doplnění

20. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Stručně popsal dosavadní průběh řízení, vymezil předmět sporu a uzavřel, že veškeré námitky (soustředěné od druhým až pátým žalobním bodem) jsou nedůvodné. Ve svém doplnění k vyjádření shledal

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

nedůvodným i první žalobní bod. Vyzdvihl, že ve své rozhodovací činnosti přihlédl ke všem okolnostem, které mají oporu ve spisovém materiálu a zaujal k nim jasné, srozumitelné a plně přezkoumatelné stanovisko, které konvenuje relevantní právní úpravě.

21. Ve vztahu k prvnímu žalobnímu bodu nesouhlasil s tím, že by napadené rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Připomněl, že řešená věc se týká stanovení DPPO za zdaňovací období roku 2014, u něhož činí lhůta pro podání řádného daňového přiznání 3 měsíce po uplynutí zdaňovacího období (viz § 136 odst. 1 daňového řádu) a žalobkyně vykázala v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2014 daňovou ztrátu. Dnem uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání počíná běžet základní lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu. V dané věci je však třeba přihlédnout i ke znění § 38r odst. 2 ZDP. Daňovou ztrátu za zdaňovací období 2014 mohla žalobkyně dle § 34 odst. 1 ZDP uplatnit v následujících pěti zdaňovacích obdobích, tj. v letech 2015 až 2019. Lhůta pro stanovení daně za poslední zdaňovací období (rok 2019) počala běžet dne 1. 4. 2020 a skončila by dne 1. 4. 2023 (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56 a ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, bod 26). Žalovaný je přesvědčen, že zahájení daňové kontroly bylo dalším úkonem ovlivňujícím běh lhůty pro stanovení daně, která počala dle § 148 odst. 3 daňového řádu běžet od 14. 12. 2021 znovu, přičemž její celková délka je 2923 dnů (srov. § 148 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 38r ZDP). Konec lhůty by připadl na 15. 12. 2029, avšak s ohledem na délku objektivní desetileté prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 5 daňového řádu připadá konec lhůty na 1. 4. 2025. Na podporu svého závěru žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40 (bod 36 a 37) a ze dne 26. 9. 2024, č. j. 9 Afs 157/2023-35.
22. K druhému žalobnímu bodu žalovaný odkázal na body 66 a 68 napadeného rozhodnutí. Setrval na závěru, že popsané shromážděné podklady, výpovědi, vysvětlení žalobkyně o fungování spolupráce s deklarovanými dodavateli a zjištění správce daně neprokazují skutkovou verzi o přijetí fakturovaných plnění, která by byla pro daňové řízení dostačující. Věrohodnost podkladů předložených žalobkyní byla v daňovém řízení kvalifikovaně zpochybněna, přičemž nedostatečná vypovídací schopnost předložených důkazních prostředků nebyla zhojena ani nekonkrétními výpověďmi svědků. Ani svědecké výpovědi bez dalšího neprokazují, že sporná plnění skutečně realizovali deklarování dodavatelé v deklarováném rozsahu. Předložené důkazy nebyly k odstranění přetrvávajících rozumných pochybností správce daně i žalovaného dostatečné.
23. Žalovaný zopakoval, že vysoký důkazní standard kladený judikaturou na reklamní a zprostředkovatelská plnění nebyl dodržen. Shromážděné důkazní prostředky neprokázaly, že k posuzovaným plněním od RICORICH došlo fakticky tak, jak bylo tvrzeno předloženými doklady. Situace je výsledkem důkazní nouze, kterou si přivodila žalobkyně sama. Nespecifikovala samotná plnění, četnost poskytování či faktickou/průběžnou realizaci plnění včetně doložení místa a času poskytovaných služeb. U plnění od COUNTDOWN není vůbec zřejmé, o jaké služby se mělo jednat, u cestovních služeb od CONEX TRAVEL žalobkyně neprokázala provedení služeb co do rozsahu, hodnoty a způsobu provedení. Žalovaný je přesvědčen, že z předložených důkazů nebylo možno učinit daný závěr bez vážných pochybností. Žalobkyně neprokázala faktickou realizaci služeb od společností COUNTDOWN a RICORICH, a rozsah, hodnotu a způsob provedení cestovních služeb společností CONEX TRAVEL, v důsledku čehož neprokázala daňovou účinnost jí uplatněných výdajů.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

24. Na žalobkyní uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37 a ze dne 31. 7. 2024, č. j. 2 Afs 25/2023-55 žalovaný sám poukazoval v napadeném rozhodnutí. Nepřiměřeně vysoký důkazní standard nebyl po žalobkyni požadován. Žalovaný se ztotožnil se správcem daně, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Za přílehlavý na daný případ označil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37.
25. Ve vztahu ke třetímu žalobnímu bodu žalovaný odkázal na body 69 až 71 odůvodnění napadeného rozhodnutí a doplnil, že požadavek na přiznání esenciálních výdajů neobstojí, jestliže žalobkyně neprokázala, že k poskytnutí služeb od dodavatelů COUNTDOWN a RICORICH fakticky došlo a že výdaje byly skutečně vynaloženy. Za situace, kdy nebyl naplněn základní předpoklad pro existenci esenciálních nákladů, a to nezpochybnitelná existence fakticity plnění v případě reklamních či zprostředkovatelských služeb (RICORICH) a blíže neidentifikovaných služeb (COUNTDOWN), není možné minimálně nutné náklady určit. Pokud nebyly posuzované náklady podloženy reálně provedeným plněním, nelze minimálně nutné náklady přiznat. Bez prokázání všech rozhodných/skutečných okolností případu tak není prostor pro zohlednění možných faktických výdajů žalobkyně.
26. V případě dodavatelské společnosti COUNTDOWN a CONEX TRAVEL žalobkyně neunesla ani prvotní důkazní břemeno. Primární doklady předložil zástupce dodavatelské společnosti CONEX TRAVEL až v odvolacím řízení v průběhu svědecké výpovědi a v případě dodavatelské společnosti COUNTDOWN primární doklad nebyl v daňovém řízení vůbec předložen. Žalovaný po doplnění řízení (o svědecké výpovědi) a vyhodnocení nově předložených důkazních prostředků konstatoval, že pochybnosti ohledně fakticity, ceny a rozsahu provedených služeb či termínu jejich provedení nadále přetrvávají a nebyly odstraněny ani provedenými svědeckými výpověďmi. K tomu odkázal na body 43, 50 a 51 napadeného rozhodnutí a uzavřel, že žalobkyně své důkazní břemeno ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP neunesla.
27. Žalovaný dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2022, č. j. 8 Afs 315/2019-53 a vyzdvihl, že za situace, kdy daňový subjekt neprokáže okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP, 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. Aby tedy mohly být posuzované náklady uznány jako daňově účinné, musela by žalobkyně prokázat, že deklarovaná plnění fakticky obdržela buď od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu, nebo od jiných dodavatelů a v jiném konkrétním rozsahu, což se nestalo. Neunesení důkazního břemene přitom nemohlo být samo o sobě důvodem pro stanovení daně podle pomůcek.
28. Ani námitky soustředěné pod čtvrtým žalobním bodem neshledal žalovaný důvodnými. Poukázal na zjištěný skutkový stav v bodech 35 až 65 napadeného rozhodnutí. V rámci doplnění odvolacího řízení nebyla žalobkyní prokázána faktická realizace služeb společnostmi COUNTDOWN a RICORICH, přičemž současně žalobkyně neprokázala daňovou účinnost jím uplatněného výdaje jiným způsobem. Setrvala na svých původních tvrzeních a žádný jiný alternativní a věrohodný obraz ohledně posuzovaných transakcí nenabídla. Bez specifikace služeb poskytnutých společnostmi CONEX TRAVEL žalobkyně jejich realizaci co do rozsahu, hodnoty a způsobu provedení neprokázala, když současně nesplnila svou důkazní povinnost s ohledem na vázanost vynaloženého výdaje na dosažení,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

zajištění a udržení zdanitelných příjmů za předmětné zdaňovací období ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

29. Žalovaný zdůraznil, že volba důkazních prostředků, kterými žalobkyně svá tvrzení prokáže, je naprosto na její úvaze a není povinností správce daně jí sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat. K uvedenému poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 7 Afs 114/2020–29 (bod 25), ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43 (bod 13) a ze dne 23. 3. 2022, č. j. 7 Afs 114/2020–29 (bod 25). Z hlediska potřeb dokazování žalobkyně nepředložila takové důkazní prostředky, které by dokladovaly činnost dodavatelů, přičemž bylo její povinností zajistit si důkazy, kterými by věrohodně prokázala, že deklarovaná plnění fakticky přijala, a to v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám. Žalovaný poté poukázal na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu k přenášení důkazního břemene v daňovém řízení, přičemž má za to, že postup správce daně a žalovaného je v souladu se závěry uvedenými v této judikatuře. Uzavřel, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ve vztahu k pochybnostem, které byly řádně popsány a odůvodněny skutečností, že nebyla prokázána faktická realizace služeb od uvedených dodavatelů. V napadeném rozhodnutí podal dostatečné zdůvodnění svého právního závěru podepřené příslušnými ustanoveními hmotně-právní daňové normy, jestliže uvedl, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a o které důkazy opřel svá skutková zjištění v souladu s § 102 odst. 4 daňového řádu. Svou argumentaci opřel rovněž o rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130 a ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36.
30. K pátému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že finanční správa v Polsku předvolala dne 4. 7. 2023 k výpovědi žalobkynin navrženého svědka na den 10. 8. 2023. O zrušení svědecké výpovědi byla žalobkyně informována dne 9. 8. 2023, neboť na jí uvedené adrese se nepodařilo svědka dohledat a finanční správě v Polsku není známa žádná jiná adresa či kontaktní údaj na pana P. R. P. Na sdělenou skutečnost žalobkyně nereagovala a další identifikační údaje ve smyslu § 92 odst. 6 daňového řádu správci daně nesdělila. Žalovaný zdůraznil, že tuzemský správce daně má teritoriální působnost omezenou na území České republiky, a není tedy přípustné, aby tuzemský správce daně žádal český bezpečnostní sbor o předvedení polského státního příslušníka (či měl kontaktovat Ředitelství služby cizinecké policie), který nemá na území České republiky povolený ani hlášený pobyt a v České republice se ani nenachází. Na podporu své argumentace žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 7. 2021, č. j. 31 Af 95/2019-52.

V. Posouzení věci soudem

31. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Dále přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí.
32. Při rozhodování soud vycházel zejména z následující právní úpravy:
33. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

34. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
35. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*
36. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *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.*
37. Podle § 92 odst. 6 daňového řádu *navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.*
38. Podle § 92 odst. 7 daňového řádu *správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.*
39. Podle § 136 odst. 1 daňového řádu *daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.*
40. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*
41. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*
42. Podle § 148 odst. 5 daňového řádu *lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*
43. Podle § 102 odst. 4 daňového řádu *v odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.*
44. Podle § 24 odst. 1 ZDP *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzované, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*
45. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

46. Jádru sporu spočívá v tom, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, tedy zda jí takové náklady skutečně vznikly a zda v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázala, že je tvrzeným způsobem vynaložila.
47. Soud předně považuje za nutné připomenout, že v soudním řízení je prostor ke skutkovému přezkumu věci především tehdy, pokud by správní (finanční) orgán postupoval v rozporu s oprávněnými zájmy účastníků, například pokud by krátil nedůvodně jejich procesní práva či aplikoval nesprávně zákonné předpisy. V dané věci soud shledal, že žalobkyně měla dostatek možností seznámit se se správním spisem, aktivně se účastnit řízení a byla s postupem správních orgánů v průběhu řízení seznamována. Účelem soudního přezkumu není opětovné meritorní posouzení celé věci, nýbrž posouzení toho, zda správní orgány (zde finanční orgány obou stupňů) postupovaly v souladu se zákonnými předpisy a zda nepřekročily svá oprávnění, a to v mezích žalobních námitek. Soud současně předesílá, že při posouzení těch žalobních bodů, které žalobkyně vznesla již v rámci odvolacího řízení, se ztotožnil s argumentací, kterou uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Role soudu v rámci těchto námitek zůstává v tom, aby přezkoumal, zda úvahy správních (finančních) orgánů jsou racionální a logicky soudržné. Soud proto níže k námitkám, které neshledal důvodné, jen stručně uvádí argumentaci žalovaného obsaženou v napadeném rozhodnutí, s níž se ztotožnil (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2013, č. j. 4 As 78/2012-125). Nelze rovněž odhlédnout od toho, že celá žalobní argumentace byla vystavěna toliko v obecné rovině (až na níže uvedené výjimky), a proto se s ní soud odpovídajícím (rovněž obecným) způsobem vypořádal. Soud podotýká, že dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013-36) je třeba žalobní body výslovně formulovat v žalobě, neboť je třeba vycházet z toho, že soudní řízení není pokračováním správního (daňového) řízení, nýbrž zcela samostatným typem přezkumného řízení. Netvrdila-li žalobkyně konkrétně, čím a jak byla zkrácena na svých veřejných subjektivních právech, nedovolila soudu, aby se jejími obecnými tvrzeními blíže zabýval. Pro úplnost soud dodává, že se nezabýval závěry žalovaného učiněnými ve vztahu ke společnosti DIVADELNÍ STUDIO Q, neboť proti nim žalobkyně výslovně nebrojila.
48. V první řadě se soud zabýval námitkou prekluze. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007-161 je účelem zavedení prekluzivní lhůty pro vyměření daně stimulovat správce daně ke včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů určit okamžik, kdy po jejím uplynutí zanikají i jejich povinnosti. Rozšířený senát ve svém usnesení ze dne 3. 8. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005-94, dospěl k závěru, že *„ukládání povinností na základě zákona, v daném případě vyměření či doměření daně, ovšem rovněž znamená časové omezení, v němž lze splnění povinnosti požadovat. Povinnost podrobit se daňové povinnosti není časově bezbřehá, je vázána lhůtami jak ve vztahu k možnosti vyměření či doměření daně, tak ve vztahu k jejímu vymáhání. Za rozhodující z hlediska jistoty daňového poplatníka daňový řád považuje omezení možnosti daň vyměřit či doměřit, neboť zde omezuje správce daně lhůtou prekluzivního charakteru, tedy lhůtou, k níž je povinen správce daně přiblížit z úřední povinnosti (§ 47 odst. 1).“* Lhůta pro vyměření daně uvedená v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je tedy svou povahou lhůtou hmotněprávní a tomu odpovídá i citované ustanovení, podle kterého *„nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období“*. Nejvyšší správní soud rovněž zdůraznil, že není podstatné uplatnění práva, ale rozhodnutí o právu, respektive o povinnosti daň vyměřit nebo doměřit [poznámka soudu: zákon č. 337/1992 Sb., byl nahrazen daňovým řádem s účinností od 1. 1. 2011].

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

49. Výše uvedené závěry lze aplikovat také na prekluzivní lhůtu upravenou v § 148 daňového řádu (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218). Ustanovení § 148 daňového řádu upravující běh a délku lhůty pro stanovení daně (prekluzivní lhůtu) je jedním z ustanovení, které má v jinak procesním předpise ryze hmotněprávní povahu (viz Lichnovský, Ondrýsek a kol., *Daňový řád. Komentář*. C. H. BECK, 2016, 3. vydání. s. 533–557). Obecná prekluzivní lhůta pro stanovení daně je zakotvena v § 148 odst. 1: „[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“, § 148 dále upravuje pravidla pro běh této lhůty, její prodloužení (§ 148 odst. 2), přerušování (§ 148 odst. 3) a stavení (§ 148 odst. 4). Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím deseti let od jejího počátku podle odstavce 1 (§ 148 odst. 5). Uplynutím prekluzivní lhůty zaniká hmotné (majetkové) právo státu k vyměření (stanovení) daně a tomu odpovídající povinnost daňového subjektu tuto daň státu odvést (příp. právo na vrácení přeplatku). K uplynutí prekluzivní lhůty se přihlíží z úřední povinnosti (k tomu viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, případně ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07, a nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07). Procesní úkony a jejich zákonnost, které správce daně provádí za účelem vyměření daně, se odvíjí od toho, zda trvá hmotné (majetkové) právo státu daň vyměřit a tomu odpovídající povinnost daňového subjektu tuto daň odvést.
50. Přestože žalobkyně svou námitku prekluze blíže neodůvodnila, považuje soud za potřebné se s prvním žalobním bodem, kterému nepřisvědčil, stručně vypořádat, protože k namítané prekluzi práva stanovit daň je povinen přihlédnout z úřední povinnosti, tedy i bez výslovně uplatněné námítky.
51. Soud podotýká, že konec zdaňovacího období v projednávané věci nastal dne 31. 12. 2014, přičemž lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu počala běžet dne 1. 4. 2015 (řádné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2014 bylo podáno žalobkyní dne 31. 3. 2015) a její konec připadl na den 1. 4. 2018. Žalobkyně vykávala v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2014 daňovou ztrátu. Za použití § 38r odst. 2 ZDP pak žalobkyně daňovou ztrátu za zdaňovací období 2014 mohla dle 34 odst. 1 ZDP uplatnit v následujících pěti zdaňovacích obdobích (2015 až 2019), přičemž lhůta pro stanovení daně za poslední zdaňovací období (zde rok 2019) počala běžet dne 1. 4. 2020 a skončila by dne 1. 4. 2023. Zahájení daňové kontroly (doručením oznámení o zahájení daňové kontroly) bylo dalším úkonem ovlivňujícím běh lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně počala dle § 148 odst. 3 daňového řádu běžet od tohoto okamžiku znovu (tj. od 14. 12. 2021), přičemž konec lhůty by připadl na 15. 12. 2029, nicméně konec délky objektivní desetileté prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 5 daňového řádu připadá na 1. 4. 2025. Vzhledem k tomu, že konec objektivní desetileté lhůty (1. 4. 2025) předchází lhůtě, která by končila dne 15. 12. 2029, je v dané věci stěžejní objektivní prekluzivní lhůta. Z výše uvedeného plyne, že napadené rozhodnutí bylo vydáno ve lhůtě pro stanovení daně, tedy nikoli po prekluzi. První žalobní bod není důvodný.
52. Dále se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, kterou žalobkyně uplatnila pod čtvrtým žalobním bodem.
53. Pokud jde o námitku nepřezkoumatelnosti, soud předně uvádí, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dle judikatury správních soudů dána především tehdy, opřel-li správní (zde finanční) orgán rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované,

případně zjištěné v rozporu se zákonem. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se typicky jedná v případech, kdy správní orgány opřely rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, kdy správní orgán opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek. Soud v tomto směru pro stručnost odkazuje na závěry vyjádřené mj. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74, a uzavírá, že žádné takové pochybení neshledal. Napadené rozhodnutí splňuje náležitosti stanovené v § 102 daňového řádu a je přezkoumatelné. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodech 35 až 64 náležitě popsal zjištěný skutkový stav, přičemž v bodě 65 shrnul svá zjištění týkající se dodavatelů COUNTDOWN, CONEX TRAVEL a RICORICH.

54. Soud se rovněž neztotožnil s argumentací žalobkyně, že správce daně neodůvodnil, proč příslušné dokumenty (pokud už nějaké žalobkyně předložila) a svědecké výpovědi nepostačují k prokázání jejích daňových tvrzení. Žalobkyně totiž přehlédla, že se žalovaný zejména v bodech 36 až 56 věnoval podrobně hodnocení předložených dokumentů a jednoznačně popsal, proč dovodil, že služby nebyly vůbec poskytnuty, resp. proč některé důkazy neprokázaly uznatelnost výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 ZDP.
55. Vzhledem k tomu, že žalobkyně proti konkrétním závěrům správce daně (žalovaného) nebrojila, soud pro přehlednost považuje za důležité pouze shrnout zjištěný skutkový stav.
56. Ve vztahu k dodavateli COUNTDOWN soud vyzdvihuje, že žalobkyně na výzvu k prokázání skutečností nereagovala (doklad č. P 2014/27). Žalovaný v prvním seznámení (v bodech 8 až 11) neshledal důvod odchytil se od správní úvahy a závěrů prvostupňového správce daně, jestliže žalobkyně nedostála své důkazní povinnosti, respektive neprokázala, že se v případě předmětných nákladů jedná o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za předmětné zdaňovací období ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, neboť svá tvrzení nedoložila relevantními důkazními prostředky prokazujícími faktické provedení služeb ve fakturovaném rozsahu a ceně. Kromě svědecké výpovědi pana P. R. P. (podrobněji viz pátý žalobní bod), která nebyla realizována, žalobkyně nereagovala. V prvním vyjádření žalobkyně závěry žalovaného o neunesení důkazního břemene stran faktické realizace dodávky služeb/existence poskytnutého plnění nerozporovala a další důkazy nepředložila. V druhém seznámení proto žalovaný setrval na závěru, že nebyla prokázána faktická realizace služeb, přičemž současně žalobkyně neprokázala daňovou účinnost jí uplatněného výdaje jiným způsobem, tj. neprokázala, že výdaj skutečně nastal za jiných okolností, jelikož prvotní doklad nedoložila, zaúčtované služby nespécifikovala a svá prvotní tvrzení nijak nekorigovala. Následně ani v druhém vyjádření žalobkyně závěry žalovaného nerozporovala.
57. Ve vztahu k dodavateli CONEX TRAVEL žalobkyně na výzvu k prokázání skutečností nereagovala (doklad č. P 2014/51). Odvolací řízení bylo doplněno o svědeckou výpověď paní I. K. (dále jen „I. K.“), přičemž žalovaný v prvním seznámení (viz body 15 až 24) konstatoval, že i za situace, kdy svědkyně v průběhu svědecké výpovědi předložila prvotní doklad, z něhož je zřejmé, že předmětem fakturace je zajištění cestovních služeb do zahraničí, to nic nezměnilo na skutečnosti, že žalobkyně nedostála své důkazní povinnosti. Žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

neprokázala, že se v případě posuzovaných nákladů skutečně jedná o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za předmětné zdaňovací období ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, neboť obsah výpovědi k vyjasnění základních skutečností vztahujících se k dodávce služeb ve fakturovaném rozsahu a ceně nepřispěl, když ani samotná žalobkyně v průběhu daňové kontroly a odvolacího řízení fakturované služby jakkoli nespécifikovala. Ani z předloženého dokladu č. P 2014/51 ze dne 28. 2. 2014 věcný obsah a rozsah poskytnutých služeb neplyne. Je ovšem zřejmé, že se jednalo o služby cestovní agentury, a proto bylo nezbytné, aby žalobkyně specifikovala, jak náklady přímo souvisely s jejími zdaňovanými příjmy. Žalobkyně v návaznosti na to ve svém prvním vyjádření jako nové důkazní prostředky doložila čestná prohlášení jednatele pana J. K. (dále jen „J. K.“) a vedoucí oddělení Center for Global Engagement UNYP. Žalovaný v druhém seznámení (v bodech 21 až 24) uzavřel, že základní skutečnosti vztahující se k dodávce služeb ve fakturovaném rozsahu a ceně zůstaly pouze v rovině ničím nepodložených tvrzení, jestliže samotný předmět fakturace nebyl žádným způsobem specifikován. Žalovaný i v napadeném rozhodnutí v bodě 45 a 46 zdůraznil, že žalobkyně začala až v odvolacím řízení nově tvrdit formou čestných prohlášení, že se v podstatě jedná o zahraniční cestovné, resp. že se jedná o cestu jednatele a jeho manželky do USA související s předmětem podnikání (služební cesta s cílem navázání spolupráce s UNYP ve věci zajištění ubytovacích služeb pro zahraniční studenty v Apartman Student). Za situace, kdy předmětem sporu je otázka, zda žalobkyně prokázala oprávněnost výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, čestné prohlášení není důkazem prokazujícím důvodné vynaložení výdaje v nějaké výši, nýbrž jde toliko o tvrzení zachycené v písemné formě. Čestné prohlášení jednatele je *de facto* vyjádření (tvrzení) žalobkyně. Obsah čestného prohlášení M. S. (dále jen „M. S.“) žalovaný nerozporoval, avšak neplyne z něj jakákoli souvislost se zahraniční cestou jednatele žalobkyně, uskutečněnou až v roce 2014. Žalobkyně ani ve svém prvním vyjádření neobjasnila a nedoložila rozsah, průběh ani účel cesty, resp. nákladů tak, aby bylo zřejmé, jak souvisely s jejími příjmy. Žalovaný tak i po doplnění řízení o svědeckou výpověď a po vyhodnocení nově předložených listin neshledal důvod odchýlit se od úvahy prvostupňového správce daně. Žalobkyně svou důkazní povinnost s ohledem na vázanost vynaloženého výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za předmětné zdaňovací období podle § 24 odst. 1 ZDP nesplnila, jelikož neprokázala realizaci cestovních služeb co do rozsahu, hodnoty a způsobu provedení. Následně ani v druhém vyjádření žalobkyně na závěry žalovaného konkrétně nereagovala, pouze setrvala na tom, že jednoznačně předložila důkazní prostředky u nákladů za předmětné zdaňovací období u tohoto dodavatele. Žalobkyně tedy bez specifikace služeb poskytnutých společnostmi CONEX TRAVEL jejich realizaci co do rozsahu, hodnoty a způsobu provedení neprokázala a současně nesplnila svou důkazní povinnost s ohledem na vázanost vynaloženého výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za předmětné zdaňovací období ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

58. Pokud jde o dodavatele RICORICH, soud poukazuje na to, že žalobkyně byla vyzvána k prokázání daňové účinnosti nákladů postupem dle § 24 odst. 1 ZDP a ke specifikaci poskytnutých/fakticky realizovaných služeb včetně stanovení ceny (fakturace dokladů č. P 2014/86, P 2014/122 a P 2014/123). Žalobkyně v odpovědi na výzvu k prokázání skutečností bližší identifikaci služeb souvisejících s podporou zajištění ubytování a reklamními službami neposkytla (pouze k dokladu P 2014/123 předložila dvojice fotografií LED obrazovky). Odvolací řízení bylo doplněno o svědecké výpovědi jednatele společnosti RICORICH JUDr. R. N. (dále jen „R. N.“) a pana V. H. (dále jen „V. H.“), který byl odpovědnou osobou žalobkyně mající na starost na denní bázi organizační záležitosti ve

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

vztahu k předmětným službám (v průběhu výpovědi předložil reklamní leták). Následně žalovaný v prvním seznámení (viz body 15 až 24) ke svědecké výpovědi R. N. stručně řečeno konstatoval, že k vyjasnění základních skutečností vztahujících se k dodávce služeb žalobkyni ve fakturovaném rozsahu nepřispěla. Svědek neměl povědomost o základních skutečnostech vztahujících se k realizaci fakturovaného plnění; svědecká výpověď postrádala potřebnou důkazní sílu, a proto jí nelze přiznat pro potřeby zjištění skutkového stavu patřičnou relevanci (při absenci důkazních prostředků nelze svědeckou výpověď osvědčit za důkazní prostředek schopný prokázat existenci faktického plnění jiným způsobem). Byť svědek V. H. měl o samotném předmětu plnění obecnou povědomost, jednoznačnou a zcela přesvědčivou výpověď o okolnostech spolupráce žalobkyně s deklarováním dodavatelem neposkytl. Ani z předloženého reklamního videa a jednoho letáku není seznatelná souvislost s dodavatelskou společností RICORICH. Žalovanému tak pochybnosti ohledně ceny a rozsahu provedených služeb či termínu jejich provedení nadále přetrvávaly a žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Žalovaný dále konstatoval, že bez předloženého rozpisu reklamy nebyla doložena nejen frekvence vysílaných spotů, ale ani místo, kde měla být reklama umístěna, stejně tak nebylo z textu faktury č. P 2014/123 seznatelné, jakou hodnotu z fakturované částky tvořila výroba spotu a jakou samotné poskytnutí reklamy. Ani z faktur č. P 2014/86 a č. P 2014/122 za zprostředkovatelské služby neplynulo, jaké konkrétní služby byly kým, kde a komu poskytnuty, stejně tak z předmětu plnění nevyplývalo, jak byla cena poskytovaných služeb stanovena. Žalovaný setrval na závěru, že shromážděné důkazní prostředky neprokazují, že k posuzovaným plněním došlo fakticky tak, jak bylo tvrzeno předloženými doklady a že se v případě předmětných nákladů ve výši 1 542 374 Kč skutečně jedná o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za předmětné zdaňovací období ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. I když žalobkyně ve svém prvním vyjádření předložila nové důkazní prostředky [výpis z katastru nemovitostí (umístění LED obrazovky na objektu), reklamní leták a rozpisy dodavatelských faktur č. 140038 (P 2014/86) a č. 140049 (P 2014/122)] žalovaný i po doplnění řízení o svědecké výpovědi a po vyhodnocení nově předložených důkazních prostředků ve druhém seznámení (viz body 25 až 29) neshledal důvod odchytil se od správní úvahy prvostupňového správce daně, když shledal, že pochybnosti ohledně fakticity, ceny a rozsahu provedených služeb či termínu jejich provedení nadále přetrvávají a nadále platí, že žalobkyně své důkazní břemeno ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP neunesla, když nepředložila věrohodné důkazní prostředky v podobě dokumentace dokládající realizaci fakturovaných služeb. Žalobkyně poskytnutí plnění od deklarování dodavatele neprokázala, současně nekorigovala svá původní tvrzení a nenabídla ani žádný jiný alternativní a věrohodný obraz ohledně posuzovaných transakcí, neboť stále trvala na tom, že dodávku služeb realizovala společnost RICORICH tak, jak uvádí zpochybněné doklady. Žalobkyně ve svém druhém vyjádření na vyhodnocení žalovaného nereagovala. Žalobkyní tedy nebyla prokázána faktická realizace služeb společnostmi COUNTDOWN a RICORICH, přičemž současně neprokázala daňovou účinnost jí uplatněného výdaje jiným způsobem, tj. neprokázala, že výdaj skutečně nastal za jiných okolností, než je deklarováno předloženými doklady. Žalobkyně pouze setrvala na svých původních tvrzeních.

59. Soud nepřisvědčil argumentaci žalobkyně, že žalovaný neuvedl důvody, proč hodnotil dané náklady jako neúčinné. Z výše uvedeného stručného shrnutí jasně vyplývá, že důkazní prostředky a svědecké výpovědi nejsou dostatečné; úvaha žalovaného je řádně odůvodněná a přezkoumatelná. Neopodstatněná je v tomto kontextu námitka žalobkyně, že předložila důkazní prostředky, které jsou v praxi obvyklé. Obecný poukaz na obvyklost důkazních

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

prostředků však sám o sobě nestačí, neboť důkazní prostředky musí být především způsobilé prokázat tvrzení daňového subjektu; to se však v případě žalobkyně nestalo.

60. Ze správního spisu rovněž vyplývá, že žalovaný ve výzvě k prokázání skutečností a v obou seznámeních žalobkyni poměrně podrobně zpravil o tom, které pochybnosti přetrvávají; současně tyto pochybnosti precizně formuloval. Žalobkyně tak byla obeznámena s tím, v jakém směru neunesla důkazní břemeno. Nebylo však úlohou žalovaného, aby žalobkyni podal vyčerpávající popis toho, jaké důkazní prostředky má navrhopvat tak, aby unesla své důkazní břemeno. Jinými slovy řečeno, žalovaný není povinen žalobkyni sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat; tato volba či úvaha je čistě na žalobkyni. Pokud žalobkyně nedisponuje náležitou dokumentací, jež by pochyby správce daně rozptýlila, sama se vystavuje riziku neunesení důkazního břemene, není-li schopna předložit takové důkazní prostředky, které by dokladovaly činnost dodavatelů. Bylo tedy povinností žalobkyně zajistit si důkazy, kterými by věrohodně prokázala svá tvrzení. Soud s ohledem na výše uvedené uzavírá, že žalovaný unesl své důkazní břemeno, neboť prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Žalobkyni se naproti tomu nepodařilo rozptýlit důvodné pochybnosti správce daně o jejích tvrzeních (pokud už nějaké vznesla). Vzhledem k tomu, jak žalobkyně přistupovala k celému řízení, když v převážné většině nepředložila žádné důkazní prostředky, nemohla unést své důkazní břemeno.
61. Nemůže být proto důvodná ani veskrze obecná námitka, že žalovaný neprovedl přezkoumatelným způsobem hodnocení všech důkazů včetně odůvodnění. Žalovaný v napadeném rozhodnutí srozumitelně zdůvodnil své závěry, které jsou v souladu s daňovými předpisy a dosavadní konstantní judikaturou. V odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a o které důkazy opřel svá skutková zjištění.
62. Pokud jde o zcela nekonkrétní a částečně i nesrozumitelnou žalobní argumentaci, že správce daně „nerozlišuje jednotlivá zdanitelná plnění a dílčí skutková tvrzení (např. překlepy či nedodání 2 pokladních dokladů) aplikuje generálně i na ta dílčí plnění, kterých se z podstaty věci nemohou týkat a dopouští se tak porušením povinností správce daně při dokazování“, soud předně uvádí, že mu není zřejmé, k jaké části odůvodnění napadeného rozhodnutí se tato námitka vztahuje. Soud se proto těžko může k takto koncipované argumentaci bez bližšího osvětlení relevantně vyjádřit. Dle názoru soudu je napadené rozhodnutí systematicky členěné a řádně odůvodněné. Žalovaný vždy k jednotlivým dodavatelům uvedl, jaké pochybnosti správci daně vyvstaly, jak se snažila žalobkyně svá tvrzení prokázat, a závěrem vždy konstatoval, jak se s předloženými důkazy vypořádal a jaké pochybnosti v tomto směru žalobkyně nerozptýlila.
63. Soud proto uzavírá, že ani námitky soustředěné pod čtvrtým žalobním bodem neshledal důvodnými.
64. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně bez bližšího upřesnění namítla, že se domnívá, že řádně tvrdila a vysvětlila u daných nákladů souvislost se zdanitelnými příjmy a současně předložila písemné důkazní prostředky, které prokázaly její tvrzení. Svědkové rovněž potvrdili skutečnosti, přičemž věrohodnost důkazních prostředků nebyla v daňovém řízení zpochybněna. Žalobkyně dodržela důkazní standard a unesla důkazní břemeno, naopak žalovaný neprokázal existenci pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či

úplnosti předložených důkazních prostředků. Žalobkyně též obecně konstatovala, že žalovaný doklady hodnotil jako nedostatečné, aniž by vyvrátil jejich důkazní váhu.

65. Žalobkyně výše uvedenou námitku uplatnila pouze v obecné rovině, aniž by konkrétně polemizovala s odůvodněním napadeného rozhodnutí, kde se k obdobné odvolací námitce žalovaný vyjádřil (viz zejména shrnující body 66 až 68 napadeného rozhodnutí). Argumentace obsažená pod druhým žalobním bodem je tedy jen obecná a navíc je doslovnou kopií argumentace, kterou žalobkyně vznesla ve svém druhém vyjádření v daňovém řízení. Jakkoli žalobkyni nic nebrání, aby v rámci žalobních bodů zopakovala své argumenty vyjádřené v předchozím průběhu řízení (odvolací námitky), musí vzít v úvahu, že žalobou napadá právě rozhodnutí odvolacího orgánu, které se s námitkami, jež žalobkyně uplatnila v odvolání, vypořádává. Žalobní body se musí vztahovat právě k obsahu napadeného rozhodnutí, případně k postupu žalovaného při vydání napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2013, č. j. 4 As 78/2012-125). Pokud žalobkyně dostatečně nereagovala na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný její odvolací námitky vypořádal, značně tím snížila svou šanci na procesní úspěch. Rovněž je zapotřebí připomenout, že pokud žalobkyně neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vůči závěrům správního orgánu, nemusí soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl žalovaný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128).
66. Soud rovněž považuje za důležité poukázat na závěr obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37 „*(d)ůkazní povinnost, kterou podle § 92 odst. 3 daňového řádu, nese daňový subjekt, nedosahuje povinnosti prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností, přičemž je třeba zohlednit i čas uplynulý od doby, kdy prokazované skutečnosti nastaly.*“
67. Žalovaný v bodě 67 napadeného rozhodnutí uvedl, že „*(s) ohledem na obsah správního spisu a na výše uvedené odvolací orgán v nyní řešené věci uzavírá, že popsané shromážděné podklady, výpovědi, vysvětlení odvolatele o fungování spolupráce s deklarovanými dodavateli a zjištění správce daně neprokazují skutkovou verzi o přijetí fakturovaných plnění, která by byla pro daňové řízení dostačující. Věrohodnost podkladů předložených odvolatelem byla v daňovém/odvolacím řízení kvalifikovaně zpochybněna, přičemž nedostatečná vypovídací schopnost předložených důkazních prostředků nebyla zhojena ani nekonkrétními výpověďmi svědků, když ani svědecké výpovědi bez dalšího neprokazují, že sporná plnění skutečně realizovali deklarování dodavatelé v deklarováném rozsahu. Předložené/navržené důkazy tak nebyly k odstranění přetrvávajících rozumných pochybností správce daně/odvolacího orgánu dostatečné.*“ V návaznosti na to v bodě 68 napadeného rozhodnutí žalovaný uzavřel, že „*(d)le odvolacího orgánu otázka neunesení důkazního břemene odvolatelem byla posouzena správně, když nepřiměřeně vysoký důkazní standard nebyl po odvolateli rozhodně požadován. Odvolací orgán má totiž za to, že odvolatel nepřipustně zaměňuje důkazní nouzi, v níž se ocitl při prokazování svých tvrzení, s vyžadováním nadměrného důkazního standardu ze strany správce daně/odvolacího orgánu (...).*“
68. Pokud shromážděné důkazní prostředky neprokazují, že k posuzovaným plněním došlo fakticky tak, jak bylo tvrzeno předloženými doklady, nelze dovodit, že by byl po žalobkyni požadován vysoký důkazní standard, který by vylučoval, aby žalobkyně unesla důkazní

břemeno. Soud s odkazem na obsah správního spisu podotýká, že žalobkyně nespécifikovala samotná plnění, četnost jejich poskytování či faktickou (průběžnou) realizaci plnění včetně doložení místa a času poskytovaných služeb. Shromážděné důkazní prostředky neprokazují, že k posuzovaným plněním od společnosti RICORICH došlo fakticky tak, jak bylo deklarováno předloženými doklady. Stejně tak u plnění od dodavatele COUNTDOWN není vůbec zřejmé, o jaké služby se mělo jednat, u cestovních služeb od společnosti CONEX TRAVEL žalobkyně neprokázala provedení služeb co do rozsahu, hodnoty a způsobu provedení. Z uvedených důvodů nelze přisvědčit obecné argumentaci žalobkyně, kterou uplatnila pod druhým žalobním bodem. Fakticita plnění nebyla prokázána s dostatečnou mírou pravděpodobnosti žádnými důkazními prostředky (žalobkyně neprokázala faktickou realizaci služeb od společností COUNTDOWN a RICORICH, a rozsah, hodnotu a způsob provedení cestovních služeb společností CONEX TRAVEL). Žalovaný přitom své závěry řádně odůvodnil. Argumentace, kterou přednesl v napadeném rozhodnutí, má oporu ve správním spisu, a soud tudíž za takto koncipované žalobní argumentace pro stručnost odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

69. S výše uvedeným hodnocením důkazní situace není v rozporu ani judikatura, kterou žalobkyně v žalobě citovala. Naopak i rozhodnutí, na která žalobkyně poukázala, shora popsané závěry podporují. Navíc žalobkyní odkazované rozsudky Nejvyššího správního soudu byly žalovaným citovány v napadeném rozhodnutí. Žalovaný konstatoval, že nepřiměřeně vysoký důkazní standard nebyl po žalobkyni požadován, přičemž s tímto závěrem se ztotožnil i soud. V důsledku uvedeného žalobkyně neunesla důkazní břemeno.
70. Ve třetím žalobním bodě žalobkyně namítla, že žalovaný neaplikoval doktrínu esenciálních nákladů. Žalovaný se s totožnou námitkou vypořádal v bodech 69 až 71 napadeného rozhodnutí, přičemž právní základ rozvedl v bodech 29 až 31 napadeného rozhodnutí. Argumentace žalovaného ve vztahu k esenciálním nákladům je plně přezkoumatelná.
71. K problematice esenciálních nákladů (výdajů) se komplexně vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, *Arnošt*. Konstatoval, že daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 ZDP prokazuje daňový subjekt. Pokud 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. Neprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 ZDP, 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. Důvodem pro přechod na pomůcky tedy nemůže být podle rozšířeného senátu samotné neprokázání splnění zákonných podmínek pro daňovou účinnost nákladů, nýbrž jedině významné zatemnění účetnictví jak z pohledu celkového množství nedostatků v účetních zápisech, tak z pohledu celkového objemu zpochybněných transakcí.
72. Aby tedy mohly být v nyní projednávané věci posuzované náklady uznány jako daňově účinné, musela by žalobkyně prokázat, že deklarovaná plnění obdržela buďto od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu, nebo od jiných dodavatelů a v jiném konkrétním rozsahu. To se však nestalo. Neunesení důkazního břemene přitom nemohlo být samo o sobě důvodem pro stanovení daně podle pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2024, č. j. 8 Afs 333/2019-103).

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

73. Podmínky pro přechod na pomůcky jsou stanoveny § 98 odst. 1 daňového řádu. Podle něj platí, že *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.* Z výše citovaného ustanovení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu plynou dvě podmínky pro stanovení daně podle pomůcek: 1) nesplnění povinnosti při dokazování, 2) nemožnost stanovení daně na základě dokazování. Žalobkyně však netvrdila, nekonkretizovala ani neprokázala splnění ani jedné z těchto podmínek.
74. Soud souhlasí se žalovaným v tom, že požadavek na přiznání esenciálních výdajů neobstojí, jestliže žalobkyně neprokázala, že k poskytnutí služeb od dodavatelů COUNTDOWN a RICORICH fakticky došlo a že výdaje byly skutečně vynaloženy. Pokud nebyl naplněn základní předpoklad pro existenci esenciálních nákladů [nezpochybnitelná existence fakticity plnění v případě reklamních či zprostředkovatelských služeb (dodavatel RICORICH) a blíže neidentifikovaných služeb (dodavatel COUNTDOWN)], není možné minimálně nutné náklady určit. Pokud nebyly posuzované náklady podloženy reálně provedeným plněním, nelze minimálně nutné náklady z logiky věci přiznat. V případě dodavatelské společnosti CONEX TRAVEL byly primární doklady předloženy až v řízení před žalovaným. Žalovaný po doplnění řízení konstatoval, že pochybnosti ohledně fakticity, ceny a rozsahu provedených služeb či termínu jejich provedení nadále přetrvávají a nebyly odstraněny ani provedenými svědeckými výpověďmi (zejména body 43, 50 a 51 napadeného rozhodnutí). Z výše uvedeného vyplývá, že aby mohly být předmětné náklady uznány jako daňově účinné, musela by žalobkyně prokázat, že deklarovaná plnění fakticky obdržela buď od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu, nebo od jiných dodavatelů a v jiném konkrétním rozsahu. Skutečnost, že v důsledku neunesení důkazního břemene byly žalobkyni na jedné straně zdaněny výnosy a na straně druhé tyto výnosy nebyly poníženy o (údajně) související náklady, nelze považovat za trest. Jedná se totiž o standardní odepření daňové výhody v situaci, kdy žalobkyně neprokázala splnění zákonných podmínek pro její přiznání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2024, č. j. 8 Afs 333/2019-103).
75. Soud, stejně jako to učinil žalovaný ve svém vyjádření, odkazuje na závěr obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2022, č. j. 8 Afs 315/2019-53: „(...) Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu plně ztotožňuje s dosavadními závěry daňových orgánů a krajského soudu. Kvůli neprokázání uskutečnění zprostředkovatelských činností, k nimž stěžovatelka uplatnila náklady podle § 24 odst. 1 daňového řádu, tak nebyly ve věci dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť daň bylo nadále možno stanovit dokazováním. Pakliže tedy nebylo namísto daň stanovit podle pomůcek, nelze ani hovořit o tom, že by se daňové orgány měly zabývat uplatněním tzv. esenciálních nákladů (které lze zohlednit pouze tedy, není-li pochyb o uskutečnění plnění, avšak nelze např. prokázat jeho skutečný rozsah). Existují-li totiž tak zásadní a daňovým subjektem nevyvrácené pochybnosti o samotném uskutečnění tvrzeného plnění, že jej (resp. související výdaje) nelze při dokazování vůbec zohlednit, bylo by absurdní pro neprůkaznost dokazování k tomuto zpochybněnému plnění automaticky uplatňovat tzv. esenciální náklady.“ (podtržení doplněno soudem).
76. Na uvedeném závěru nemění nic ani recentní judikatura, kdy rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133 konstatoval, že daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 ZDP prokazuje daňový subjekt.

Pokud 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. Neprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 ZDP, 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.

77. Pokud žalobkyně příkladmo odkazuje na čestná prohlášení, svědecké výpovědi, podklad od UNYP či důkazy o studentech, tak ani tyto nijak nevyvrací závěr žalovaného učiněný v napadeném rozhodnutí, navíc žalovaný se s namítanými důkazy vypořádal (viz např. body 43, 44, 46, 50, a 51 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně nepředložila věrohodné důkazní prostředky, které by prokazovaly realizaci fakturovaných služeb. Vzhledem k výše uvedenému nemůže být třetí žalobní námitka důvodná.
78. Ani pátý žalobní bod, v němž žalobkyně namítla nezákonnost postupu v souvislosti s navrženou svědeckou výpovědí pana P. R. P., není opodstatněný. Soud nemá za to, že by žalovaný v rámci provedení dokazování jakkoliv pochybil. Výslech pana P. R. P. se nezdařil z důvodu, že finanční správě v Polsku se svědka nepodařilo dohledat na žalobkyní uvedené adrese. Zároveň však zahraniční finanční správa sdělila, že jí není známa žádná jiná adresa či kontaktní údaj na pana P. R. P. O této skutečnosti byla žalobkyně informována jak písemně dne 9. 8. 2023, tak i telefonicky, a to včetně informace, že ani tuzemský správce daně nemá k dispozici informace o jiném pobytu svědka či kontaktní údaje na něj. Důkazní břemeno leželo na žalobkyni, a bylo proto primárně na ní, aby adresu navrhovaného svědka zajistila, případně aby na výše uvedenou informaci o nemožnosti dohledat pana P. R. P. na jí uvedené adrese reagovala tak, aby bylo možné výslech realizovat. Jestliže se to žalovanému za pomoci žalobkyní uvedených údajů nezdařilo, nelze v neprovedení výslechu svědka spatřovat pochybení správce daně. Ke zkrácení žalobkyně na jejích právech proto nedošlo.
79. Mimo předvolání je oprávněním správce daně nechat předvolanou osobu předvést v případě, že se nehodlá dostavit dobrovolně. Aby správce daně mohl přistoupit k předvedení, musí nejprve bezúspěšně opakovat výzvu obsahující předvolání, teprve až poté může přistoupit k předvedení (srov. LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 500–501.). Pana P. R. P. se však nepodařilo dohledat na žalobkyní uvedené adrese, a nejedná se tak o situaci, kdy se svědek nehodlá k podání svědecké výpovědi dostavit dobrovolně. Současně nedává smysl, aby správce daně po finanční správě v Polsku opětovně požadoval provedení svědecké výpovědi za situace, kdy nebyla ani jednomu finančnímu orgánu známa (jiná) adresa či kontaktní údaj na pana P. R. P. Dlužno podotknout, že ani opakovaná výzva neznamena, že je správce daně automaticky oprávněn nechat předvolanou osobu předvést. Pravomocí k předvedení jsou nadány pouze Policie České republiky a Celní správa České republiky, přičemž pouze právě uvedené dva bezpečnostní sbory jsou podle platné právní úpravy oprávněny provést předvedení (viz LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 501.). Soud navíc přitakává argumentaci žalovaného, že není přípustné, aby správce daně žádal bezpečnostní sbory o předvedení polského státního příslušníka, který nemá na území České republiky povolený ani hlášený pobyt, a to zvláště za situace, kdy nejsou splněny ani zákonné podmínky pro předvedení (viz výše).
80. Soud neshledává případnou ani žalobní argumentaci odkazující na § 57 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že svědek P. R. P. je občanem

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

Polské republiky a nemá na území České republiky hlášený pobyt. Kontaktování Ředitelství služby cizinecké policie by ve světle uvedené skutečnosti bylo zcela neúčelné. Žalobkyně nadto uvedenou argumentaci nijak nerozporovala. Sama sdělila adresu, na které se pana P. R. P. nepodařilo dohledat a na sdělení správce daně žalobkyně nikterak nereagovala. Soud uzavírá, že ve výše uvedeném postupu neshledal porušení § 100 a § 57 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

VI. Závěr a náklady řízení

81. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
82. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a procesně úspěšnému žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly.
83. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobkyně se k výzvě soudu, zda s rozhodnutím bez nařízení jednání souhlasí, nevyjádřila (její souhlas s projednáním věci bez jednání byl tedy presumován) a žalovaný s rozhodnutím věci bez nařízení jednání výslovně souhlasil. Soud taktéž neshledal důvod pro nařízení jednání z důvodu dokazování – zásadní podklady pro rozhodnutí jsou totiž součástí správního spisu, z něhož soud obligatorně vycházel. Správním spisem se dokazování neprovádí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 19. listopadu 2025

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.