ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Tomáše Herce a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **DOT servis s.r.o.**, se sídlem Jeremenkova 763/88, zastoupená Mgr. Karlem Hnilicou, advokátem se sídlem Španělská 770/2, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2024, č. j. 15 Af 7/2023-69,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Věc se týká posouzení, zda subjekt daně, který jako dodavatel realizoval zakázky na stavební práce, v souladu s § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, prokázal daňovou uznatelnost části svých výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Sporné výdaje měl podle daňových dokladů vynaložit za nákup zboží a služeb od subdodavatelů. Správce daně však neshledal splnění zákonných podmínek pro odečet těchto výdajů, neboť měl pochybnosti o tom, zda plnění deklarovaná na daňových dokladech skutečně poskytli právě tito subdodavatelé a v deklarovaném rozsahu.

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu vydal dodatečný platební výměr ze dne 20. 4. 2021, č. j. 3146661/21/2004-52525-107504, kterým žalobkyni (dále jen „stěžovatelka“) doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 vyšší o částku 2 464 870 Kč. Platebním výměrem ze dne 26. 1. 2022, č. j. 389073/22/2004-52525-107504, jí stanovil penále ve výši 492 974 Kč, tj. 20 % z doměřené daně. Žalovaný rozhodnutím ze dne

26. 1. 2023, č. j. 2958/23/5200-11434-713180, zamítl odvolání stěžovatelky proti oběma uvedeným platebním výměrům a potvrdil je.

[3] Doměření daně bylo následkem neuznání výdajů stěžovatelky za plnění, která byla uvedena na daňových dokladech od deklarovaných dodavatelů. Těmi byli obchodní společnost BAARTE-TRANS, s.r.o. v likvidaci (dále jen „společnost BAARTE-TRANS“), obchodní společnost BKŠ Bohemia, s.r.o. v likvidaci (dále jen „společnost BKŠ Bohemia“), obchodní společnost KROMSTAV Smíchov, s.r.o. (dále jen „společnost KROMSTAV Smíchov“), obchodní společnost MIVATO s.r.o. v likvidaci (dále jen „společnost MIVATO“), obchodní společnost PALMITA s.r.o. v likvidaci (dále jen „společnost PALMITA“) a obchodní společnost Pro GMG s.r.o. v likvidaci (dále jen „společnost Pro GMG“).

[4] Sporná plnění měla spočívat v dodání zboží, stavebního materiálu, pronájmu stavebních strojů a příslušenství, včetně dopravy a naložení, stavebních úpravách, opravách, výstavbě a projektových a přípravných pracích pro výběrová řízení. Podle žalovaného deklarovaní dodavatelé nedisponovali materiálními ani personálními prostředky k poskytnutí sporných plnění. Přestože byly předloženy nabídky a dodací listy, z dokladů nebylo zřejmé, jakým způsobem byla realizována přeprava zboží či materiálu, jak byla tato plnění přebírána a kontrolována, ani kdo zpracovával projektové a přípravné práce pro výběrová řízení. Shromážděné důkazy neprokázaly, že deklarovaná plnění se uskutečnila způsobem deklarovaným v daňových dokladech. Výdaje spojené s těmito plněními proto nebylo možné považovat za vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

II. Rozsudek městského soudu

[5] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného, neboť stěžovatelka neprokázala, že přijala plnění v deklarovaném rozsahu a čase od konkrétních dodavatelů, tedy že sporné výdaje skutečně vynaložila způsobem deklarovaným na daňových dokladech. Důvodnými nebyly ani její námitky týkající se dokazování a hodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí. Stěžovatelkou navrhovaný opakovaný výslech svědků D. H., I. H., M. H., R. H. a D. M. považoval městský soud za neúčelný a nehospodárný. Nebylo možné předpokládat, že by jejich výslech s ohledem na delší časový odstup přispěl k objasnění věci.

[6] Svědek M. H. při výslechu v daňovém řízení potvrdil spolupráci se stěžovatelkou při realizaci zakázek a vyjadřoval se k jednotlivým aktivitám a k logistice. Nebylo však prokázáno, že by byl zmocněn jednat za deklarované dodavatele. Jeho tvrzení o vlastnictví deklarovaných dodavatelů se ukázalo být nepravdivé. Svědek R. H., který byl jednatelem společnosti KROMSTAV Smíchov, připustil spolupráci s M. H. Nebyl si vědom spolupráce stěžovatelky s deklarovanými dodavateli. Z výpovědi svědka D. M., zaměstnance stěžovatelky, vyplynulo, že stěžovatelka neměla s deklarovanými dodavateli žádný přímý vztah.

[7] Zástupce stěžovatelky byl většině výslechů přítomen a mohl klást svědkům otázky, případně reagovat na rozpory. Správce daně mu podle městského soudu neznemožnil ani neztížil účast při výslechu svědků manželů I. H. a D. H., byť nevyhověl jeho žádosti o změnu termínu výslechu. Vždy včas vyrozuměl zástupce stěžovatelky o termínech konání

svědeckých výpovědí a při potřebě změny termínu mu vycházel vstříc. Pro případ kolize s jiným jednáním či relevantním důvodem měl zástupce stěžovatelky možnost zvolit si substitučního zástupce. Stěžovatelka neuvedla konkrétní činnosti, z nichž by měla vyplývat důvodnost opakovaně podávaných žádostí o změnu termínu výslechu.

[8] Již žalovaný částečně akceptoval námitku procesního pochybení při provádění výslechů svědků manželů I. H. a D. H. dne 8. 11. 2022. Výslech I. H. se konal jako první (od 10:30 hodin) za přítomnosti jejího manžela jako odborného konzultanta a následný výslech D. H. (od 13:00 hodin) se zase ze stejného důvodu konal v přítomnosti jeho manželky. Žalovaný ve svém rozhodnutí popsal hodnocení výslechu D. H. (body 123 a 124) a následně odkázal na jinou část svého rozhodnutí, ve kterém námitce zpochybňující výpověď tohoto svědka částečně vyhověl a nepřihlížel k ní (body 125 a 235). Posledně uvedený svědek totiž mohl účelově vypovídat ve shodě s manželkou. Městský soud uznal, že takto strukturované odůvodnění rozhodnutí žalovaného může působit poněkud chaoticky, nepromítnutí obsahu výpovědi svědka D. H. ale nemohlo stěžovatelku nijak zkrátit na jejích právech. Výslech I. H., který se konal jako první v pořadí, byl i přes přítomnost jejího manžela proveden řádně. Výpověď žádného z těchto svědků neozřejmila sporná daňová tvrzení stěžovatelky. V zásadě uvedli jen to, že podpisy na fakturách nejsou jejich. O tom, že v rozhodném období byli evidováni jako jednatelé, neměli tušení.

[9] Podle městského soudu nelze žalovanému vytknout jednostranné hodnocení důkazů v neprospěch stěžovatelky. Ustanovení § 93 odst. 2 daňového řádu správci daně umožňuje použít jako důkazní prostředek veškeré podklady, které jsou mu předány prostřednictvím jiného orgánu veřejné moci a které byly získány pro jimi vedená řízení. To platí i pro podklady pocházející z trestního řízení, které bylo vedeno proti obviněným M. H., R. H. a T. K. pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), odst. 3 písm. a) zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, spáchaný ve spolupachatelství podle § 23 téhož zákona. Policie České republiky (dále jen „policie“) poskytla správci daně usnesení o zahájení trestního stíhání, protokoly o výsleších obviněných, vyhodnocení odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu, vyhodnocení pohybu zájmových osob, vyhodnocení provedených prohlídek a vyhodnocení záloh e-mailové komunikace. Z těchto podkladů vyplývá, že fakturovaná plnění od zpochybněných dodavatelů se neuskutečnila a daňové doklady byly vystaveny M. H. na základě požadavků T. K., jednatele stěžovatelky. Uvedené podklady z trestního řízení byly nicméně toliko podpůrnými důkazními prostředky v daňovém řízení. Správce daně konstatoval obsah skutečností, které jsou z nich zřejmé, což není v rozporu s § 92 odst. 3 daňového řádu. Stěžejní hodnotící závěry vyplynuly z podkladů a svědeckých výpovědí učiněných v daňovém řízení.

[10] Ze správního spisu vyplývá, že správcem daně vyloučené náklady činí 12 476 434,15 Kč, tedy přibližně 18 % celkových provozních nákladů stěžovatelky za zdaňovací období roku 2017. Samotné neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů ale ještě nezpochybňuje účetnictví jako celek a neznemožňuje stanovit daň dokazováním. Nebyl dán důvod pro přechod na náhradní způsob stanovení daně podle pomůcek. Správce daně měl dostatek důkazních prostředků, aby daň stanovil dokazováním. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, jednoznačně odmítl judikaturní linii, která prosazovala přiznání esenciálních nákladů při stanovení daně podle pomůcek pouze

z důvodu neunesení důkazního břemene ohledně okolností svědčících daňové uznatelnosti výdaje vynaloženého poplatníkem na existující zboží či službu.

III. Kasační stížnost

[11] Stěžovatelka napadla rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Napadený rozsudek navrhla zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení. Závěr, že služby a zboží nemohli dodat dodavatelé uvedení na daňových dokladech, označila za nesprávný. Tyto doklady dodal a zajistil M. H., včetně přijímání objednávek a podepisování dodacích listů a vystavování daňových dokladů. Jde o řádně zdokladované dodání služeb a zboží, které je daňově uznatelným výdajem.

[12] Schopnost deklarovaných dodavatelů realizovat dodávky prací a zboží nelze posuzovat jen z pohledu jednatelů a počtu zaměstnanců. Správce daně měl zohlednit, že za dodavatele jednal a vše zařizoval M. H. Městský soud i žalovaný mu vytkli, že nebyl jednatelem ani společníkem dodavatelských společností, aniž by se vypořádali s obsahem jeho zmocnění, které potvrdili výpovědi svědků. Svědek R. H. zmocnění potvrdil přinejmenším vůči společnosti KROMSTAV Smíchov, jejíž byl jednatelem. Mezi stěžovatelkou a společností KROMSTAV Smíchov byla uzavřena smlouva o obstarání věci ze dne 10. 7. 2017. Svědci I. Č. a P. H. uvedli, že pracovali pro společnosti M. H. Tím, že se městský soud zmocněním nezabýval podrobněji, zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.

[13] Správce daně v rozporu se základními zásadami daňového řízení odmítl v průběhu daňové kontroly provést důkazní návrhy stěžovatelky, což mělo za následek, že se rozsáhlé dokazování vedlo až v odvolacím řízení (týkalo se výslechu asi 10 svědků). Nově vyslýchaní svědci primárně z řad odběratelů prací, služeb a materiálu od stěžovatelky byli při výslechu konfrontováni s jednotlivými doklady ke konkrétním plněním. Takto měl ale správce daně postupovat i u svědků M. H., R. H. a T. K., jejichž doplňující výslechy nebyly navzdory návrhu stěžovatelky provedeny. Tyto výslechy se měly týkat jednotlivých plnění a zmocnění M. H. jednat za dodavatele. Pokud správci daně nestačilo, že M. H. k obecným a shrnujícím dotazům svou účast na provedení jednotlivých obchodních případů potvrdil, mělo být dokazování doplněno jeho novým výslechem, při němž by mu stěžovatelka mohla položit otázky a předložit konkrétní listiny k jednotlivým plněním. Provedeny nebyly ani důkazy daňovými doklady mezi stěžovatelkou a jejími odběrateli, které obsahovaly právě ty práce, služby a materiály, které si stěžovatelka zajistila u svých dodavatelů. Vyslechnutí odběratelé sdělili, že všechny práce, služby i výkony od stěžovatelky byly řádně provedeny, převzaty a zaplaceny. Doplňující výslech nebyl nadbytečný již proto, že námitka žalovaného o neprokázání oprávněnosti jednání M. H. za dodavatele byla uplatněna až po prvním a jediném výslechu tohoto svědka.

[14] Správce daně měl zneužít institut odborného konzultanta podle § 31 daňového řádu. Výslech svědkyně I. H. dne 8. 11. 2022 provedl v přítomnosti jejího manžela D. H., jehož přibral jako odborného konzultanta, ačkoli ten byl sám předvolán jako svědek. K jeho výslechu zase byla jako odborná konzultantka přibrána jeho manželka. Tím správce daně aktivně přispěl ke znehodnocení důkazního prostředku. Předtím navíc odmítl řádně odůvodněnou žádost stěžovatelky o změnu termínu těchto výslechů. Žalovaný ve svém rozhodnutí připustil své pochybení, avšak jen ve vztahu k výslechu D. H. Obě výpovědi

přesto rozsáhle popsal a hodnotil v odůvodnění svého rozhodnutí, které je tak strukturováno chaoticky. Výslech obou svědků měl být proveden znovu a řádně.

[15] Závěr městského soudu, že M. H. jednal za deklarované dodavatele bez vědomí jejich jednatelů, nebyl potvrzen jejich svědeckými výpověďmi. Ze všech těchto jednatelů byli řádně vyslechnuti jen dva (podle městského soudu a žalovaného tři). Svědek R. H., jednatel společnosti KROMSTAV Smíchov, uvedl, že všechny činnosti za tuto společnost vykonával M. H., včetně vystavování faktur a podepisování. Svědek L. N., jednatel společnosti PALMITA, si na dané období nepamatoval. Svědkyně I. H., jednatelka společnosti BKŠ Bohemia, nevěděla, zda byli R. H. nebo M. H. oprávněni jednat za její společnost. Pouze připustila, že M. H. podepsala „*nějaký papír, nevím jaký*“. Výslech svědka D. H., byl-li by řádně proveden, se měl týkal jeho jednatelství ve firmě KROMSTAV Smíchov, kde později nahradil R. H. Plná moc k zastupování změnou jednatele nezanikla.

[16] Pochybení se měl městský soud dopustit i tím, že neprovedl doplňující výslech D. M. Městský soud převzal hodnocení žalovaného, že tento svědek nemá o deklarovaných dodavatelích povědomí, ve skutečnosti je ale znal a potvrdil jejich přítomnost na stavbách v pozici subdodavatelů, včetně toho, že stěžovatelka zadávala subdodávky vypracování změnových listů, rozpočtů, přípravných, projekčních a rozpočtových prací pro výběrová řízení. Právě on kontroloval jednotlivé stavby, včetně dodávek materiálů, přípravy až do předání díla. Rovněž měl městský soud hodnotit svědeckou výpověď D. M. v trestním řízení, což stěžovatelka navrhovala. V ní tento svědek jednoznačně potvrdil realizaci všech plnění uvedených na daňových dokladech, tj. že byl fyzicky na stavbách a kontroloval subdodavatele a jejich dodávky nebo služby. U hlavního líčení poznal M. H., který byl na stavbách přítomen, neboť tam dodával dělníky, služby nebo materiály prostřednictvím dodavatelských společností. Sám někdy M. H. předával dokumenty k dodávkám na stavbu. Již proto byl doplňující výslech svědka D. M. nezbytný.

[17] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem městského soudu, že důvodem nevyhovění její žádosti o jiný termín výslechů svědků manželů I. H. a D. H. byly údajné soustavné požadavky jejího zástupce na změnu termínu. V napadeném rozsudku obsažený popis situace neodpovídá realitě. Výslechy se měly původně uskutečnit ve dnech 3. a 6. 10. 2024, nekonaly se však z důvodů na straně svědků. Nový termín byl stanoven na den 8. 11. 2024, ačkoli správce daně věděl, že tou dobou zástupce stěžovatelky čerpá plánovanou dovolenou.

[18] Již v řízení o žalobě stěžovatelka namítala, že žalovaný ve svých závěrech vyšel z výsledku trestního řízení, aniž by sám provedl hodnocení z něj obdržených či vyžádaných důkazů. V tomto ohledu stěžovatelka považuje rozhodnutí žalovaného za zmatečné. Městský soud se nijak nevypořádal ani s námitkou, že žalovaný nedoplnil dokazování o ty součásti trestního spisu, které jsou využitelné pro daňové řízení. Týkalo se to zejména výpovědí svědků M. H., T. K. a D. M.

[19] Správce daně nezpochybnil samotné provedení jednotlivých zakázek stěžovatelkou, nýbrž to, zda zboží a služby uvedené v daňových dokladech byly poskytnuty deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu. Přestože nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví, podle stěžovatelky měl správce daně v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 296/2020-133 stanovit daň podle pomůcek. Náklady nutně vynaložené na dosažení zdanitelných příjmů (tzv. esenciální náklady) by neměly být zcela pominuty.

IV. Vyjádření žalovaného

[20] Žalovaný ve svém vyjádření poukázal na to, že stěžovatelka na vícero místech pouze opakuje žalobní argumentaci proti rozhodnutí žalovaného, aniž by reflektovala konkrétní vypořádání žalobních námitek městským soudem a reagovala na ně. Zdůrazňuje, že uskutečnění sporných plnění uvedených na daňových dokladech deklarovanými dodavateli nebylo prokázáno.

[21] Svědek M. H. potvrdil spolupráci se stěžovatelkou a vyjadřoval se k jednotlivým aktivitám a logistice obchodů, nepravdivým však bylo jeho tvrzení o jednání za deklarované dodavatele. Při výslechu nejmenoval žádnou z osob, které se podílely na výběrových řízeních nebo mu zprostředkovávaly materiál či prováděly práce. Správce daně neměl povinnost jej vyzvat k doložení plné moci. Jelikož na nedoložení zmocnění v průběhu řízení poukazoval, mohla jej předložit i sama stěžovatelka. Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Pro doplnění svědecké výpovědi M. H. stěžovatelka neuvádí žádné konkrétní důvody.

[22] Správce daně vyhodnotil výpověď svědka R. H. jako nevěrohodnou. Svědek neznal žádné konkrétní okolnosti, tj. nesjednal přímo se stěžovatelkou předmět a cenu plnění, dodací a platební podmínky, ani žádné další detaily k jednotlivým zakázkám. Nebyl přítomen ani u žádného dodání zboží či poskytnutí služby stěžovatelkou. Schůzky s T. K. probíhaly v blíže nespecifikovaných místech („*někde venku*“) a veškeré podklady a podpisy zajišťoval M. H. Ve světle uvedeného hodnocení není podstatné předložení smlouvy o obstarání věci ze dne 10. 7. 2017.

[23] Co se týče výslechu svědků manželů I. H. a D. H., správce daně při něm skutečně pochybil, což potvrdil i městský soud. Přihlédnuto bylo proto jen k výpovědi I. H. Procesní pochybení spočívající v tom, že při výslechu byl přítomen její manžel, nemělo na výpověď vliv. Výslech této svědkyně se totiž uskutečnil jako první. Opakovaný výslech by jen stěží mohl vést ke zjištění nových skutečností. Snahou zástupce stěžovatelky bylo co nejvíce oddálit konání svědeckých výpovědí. Správce daně při dojednávání termínů výslechů svědků vycházel zástupci stěžovatelky vstříc, ten však buď nereagoval nebo reagoval s velkým časovým odstupem. Městský soud potvrdil, že o konání výslechů byl zástupce stěžovatelky informován v dostatečném předstihu.

[24] Důvodnou není ani námitka, že městský soud nevzal v potaz návrh na doplňující výslech svědka D. M., který stěžovatelka podala v návaznosti na výpověď svědka P. Ř. ze dne 14. 11. 2022.

[25] Rozhodnutí žalovaného není zmatečné z důvodu, že se opírá i o hodnocení z trestního řízení. Stěžejní hodnotící závěry vyplynuly z podkladů a svědeckých výpovědí učiněných v daňovém řízení. Podklady z trestního řízení potvrdily závěry správce daně o fiktivnosti deklarovaných plnění. Námitka, že správce daně nedoplnil dokazování o výpovědi M. H., T. K. a D. M. z trestního řízení, nebyla v řízení o žalobě uplatněna. Stěžovatelka pouze sdělila, že D. M. vypovídal v trestním řízení.

[26] Řízení před správcem daně i žalovaným tvoří jeden celek. Doplnění dalších podkladů v odvolacím řízení pro náležité zjištění skutkového stavu nelze považovat za porušení práva

daňového subjektu. Ani stěžovatelka ostatně netvrdí, že by na doplnění dokazování a závěry z něj učiněné nemohla reagovat. Žalovaný nezpochybňuje samotné provedení jednotlivých zakázek, nýbrž to, zda plnění uvedená v daňových dokladech poskytli deklarovaní dodavatelé a v deklarovaném rozsahu. Tyto pochybnosti správce daně nebyly v daňovém řízení odstraněny.

[27] Městský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že nebyl naplněn základní předpoklad pro uznání tzv. esenciálních nákladů. U stěžovatelky byla zpochybněna jen malá část výdajů, přibližně 18 %, která neměla povahu výdajů nezbytně nutných pro dosažení příjmu. Ostatní náklady od jiných dodavatelů stěžovatelka prokázala a správce daně je ze základu daně nevyloučil. Nelze tak uvažovat o případném stanovení daně podle pomůcek. Poukaz na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 296/2020-133 na tom nic nemění.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[28] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas a z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem. Bylo tak možné přistoupit k přezkumu rozsudku městského soudu, a to v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i z hlediska možných vad, k nimž je třeba přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[29] Kasační stížnost není důvodná.

[30] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů „[v]*ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných plnění se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*“. Stěžovatelka tvrdí, že od základu její daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 měly být odečteny výdaje za plnění, která jí podle předložených daňových dokladů poskytly společnosti BAARTE-TRANS, BKŠ Bohemia, KROMSTAV Smíchov, MIVATO, PALMITA a Pro GMG. Tato plnění souvisela se zakázkami na stavební práce, které stěžovatelka realizovala pro své odběratele. O tom, že zakázky byly realizovány, nebylo sporu. V daňovém řízení však stěžovatelka nesplnila povinnost stanovenou v § 92 odst. 3 daňového řádu, tedy povinnost prokázat, že v souvislosti s realizací těchto zakázek jí byla určitá plnění poskytnuta právě deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu. Právě k tomu směřovaly pochybnosti žalovaného, s nimiž se ztotožnil také městský soud.

V.a Zmocnění svědka M. H. jednat za deklarované dodavatele

[31] Stěžovatelka vytýká městskému soudu, že nesprávně posoudil právní otázku, zda byl svědek M. H. zmocněn jednat za deklarované dodavatele. Tato právní otázka byla stěžejní pro posouzení věci. Z provedeného dokazování totiž nevyplývá jiný způsob, jakým by se deklarovaní dodavatelé mohli podílet na realizaci zakázek stěžovatelkou. Žádnou takovouto činnost nekonkretizovali ve svých výpovědích ani jednatelé deklarovaných dodavatelů (ti, které se podařilo vyslechnout). Deklarovaní dodavatelé (s výjimkou jednoho) neměli žádné zaměstnance. V daňovém řízení nebylo sporné, že M. H. se na realizaci zakázek stěžovatelkou skutečně podílel a zajišťoval pro ni určitá plnění. Pokud by tedy jeho jednání bylo přičitatelné deklarovaným dodavatelům, v závislosti na dalších zjištěních by bylo možné uvažovat o tom, že právě oni deklarovaná plnění skutečně poskytli. Tak tomu ale nebylo.

[32] Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že svědek M. H. se při výslechu vedeném před správcem daně dne 17. 6. 2020 označil za vlastníka deklarovaných dodavatelů. Popsal, že cenu a dodací a platební podmínky sjednávali T. K., jednatel stěžovatelky, a R. H., jednatel společnosti KROMSTAV Smíchov. Svědek M. H. dále uvedl, že byl odměňován zůstatkovou částkou po uhrazení materiálu a lidí. Veškeré služby byly realizovány „*pouze přes známé a kamarády*". Podle místa zakázky oslovil své známé a materiál nakupoval různě v kamenolomech, deponiích a stavebninách. Po „*ukončení akce*" vystavil fakturu s příjmovými doklady nebo EET pokladnou, předal ji R. H. a ten poté T. K. O nákupech materiálu neměl svědek M. H. žádné doklady (někdy jej kupoval bez dokladů). Neuvedl jména zmíněných kamarádů, ani místa, kde materiál nakupoval. Nebyl přítomen činnostem fakturovaným stěžovatelce, sám ale potvrzoval a podepisoval objednávky služeb včetně soupisu prací. Žalovaný ve svém rozhodnutí shrnul, že svědek M. H. podle svých tvrzení osobně organizoval a řídil procesy v jednotlivých obchodních transakcích jak organizačně, tak administrativně, a že služby a dodávky materiálu zajišťoval pomocí třetích osob ze Slovenska nebo Ukrajiny, které pro něj pracovaly na černo.

[33] Při posuzování, zda svědek M. H. byl oprávněn jednat za deklarované dodavatele, městský soud i žalovaný zdůraznili, že nebyl jejich společníkem ani jednatelem. Oprávnění jednat za ně nebylo doloženo ani žádným jiným způsobem. Výpověď svědka R. H. potvrdila toliko faktickou účast svědka M. H. na realizaci zakázek, což ještě neznamená, že jednal za deklarovaného dodavatele, nebo že by ten prostřednictvím jiných osob poskytoval určité plnění. Tento závěr lze vztáhnout i k výpovědím svědků I. Č. a P. H., kteří potvrdili, že vykonávali některé práce pro M. H., nikoli však pro některého z deklarovaných dodavatelů. Svědek R. H. popřel, že by podepisoval či vystavoval faktury jménem společnosti KROMSTAV Smíchov, jejíž byl jednatelem. Neměl ani vědomost o smluvních podmínkách zajišťování objednávek a subdodávek, natožpak o smluvním vztahu mezi stěžovatelkou a společností KROMSTAV Smíchov. Sám nebyl přítomen u žádného dodání zboží či poskytnutí služby stěžovatelkou. Výpověď svědka R. H. sice naznačuje, že M. H. v některých případech jednal způsobem, jako by byl zástupcem společnosti KROMSTAV Smíchov (např. potvrzoval spolu s jednatelem stěžovatelky, že zakázka pro ni byla realizována), v tomto směru ale neuvedl žádné detaily. Žalovaný navíc považoval jeho výpověď za nedůvěryhodnou, což ve svém rozhodnutí také odůvodnil. Na těchto závěrech nemění nic pouhý poukaz na to, že mezi stěžovatelkou a společností KROMSTAV Smíchov byla dne 10. 7. 2017 uzavřena smlouva o obstarání věci. Povědomí o smluvním vztahu nebo konkrétní činnosti deklarovaných dodavatelů neměl ani svědek D. M. Ten znal jejich názvy a připustil, že byli v postavení „*nižších subdodavatelů*" stěžovatelky. Žádné další konkrétní informace, které by se týkaly účasti těchto společností na realizaci zakázek, nesdělil.

[34] Ve shodě s městským soudem dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že z uvedených výpovědí a dalších zmíněných důkazů nelze dovozovat zmocnění M. H. jednat za deklarované dodavatele, ani že jednal s vědomím jejich jednatelů. Jiný závěr nemá základ ani ve stěžovatelkou zmíněných výpovědích svědků L. N., jednatele společnosti PALMITA, nebo I. H., jednatelky společnosti BKŠ Bohemia. Namítá-li stěžovatelka nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z důvodu, že se městský soud měl zmocněním svědka M. H. zabývat podrobněji, ve skutečnosti zpochybňuje žalovaným provedené dokazování a úplnost na jeho základě učiněných skutkových zjištění. Napadenému rozsudku, stejně jako rozhodnutí žalovaného nelze vytknout nesrozumitelnost či nemožnost seznat důvody, na nichž jsou tato rozhodnutí založena [blíže

k nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. srov. např. rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2024, č. j. 9 Afs 99/2024-55, body 31 až 33 a v nich odkazovanou judikaturu].

V.b Návrh na opakovaný výslech některých svědků

[35] Jde-li o návrh na provedení opakovaného výslechu svědků M. H., R. H. a T. K., Nejvyšší správní soud připomíná své závěry týkající se opakování výslechu svědka. Takovýto postup je v zásadě možný jen v případě, že původní výslech nebyl proveden v souladu se zákonnými pravidly, nebo byl proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky podle § 93 odst. 3 daňového řádu, nebo se má svědek vyjádřit k novým, dosud neprojednaným okolnostem věci (srov. rozsudky NSS ze dne 21. 7. 2016, č. j. 2 Afs 34/2016-45, ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017-54, nebo ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018-42, bod 28). V posuzované věci nejde o žádnou z uvedených situací. Stěžovatelka požaduje, aby byly výslechy svědků vedeny jinak a aby svědci byli konfrontováni s jednotlivými doklady ke konkrétním plněním. To, jaká nová zjištění by tyto výslechy měly přinést, však neuvádí. Je proto namístě pochybnost, zda by svědci, kteří při původním výslechu nebyli schopni uvést konkrétní skutečnosti o plněních poskytnutých deklarovanými dodavateli, mohli sdělit nové skutečnosti později (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 1. 2019, č. j. 3 Afs 138/2017-49, bod 23, nebo již zmíněný rozsudek NSS č. j. 8 Afs 304/2018-42, bod 28). Stejně tak nejsou zřejmé důvody, pro které stěžovatelka navrhovala znovu provést výslech svědka D. M. Ve vztahu k němu se domáhá spíše jiného hodnocení obsahu jeho dřívější výpovědi, z níž měla být podle jejího názoru dovozena odlišná skutková zjištění. Jak již bylo uvedeno, tento svědek nepotvrdil, že stěžovatelka byla s deklarovanými dodavateli v přímém smluvním vztahu. Městský soud považoval jeho případný opakovaný výslech za nadbytečný.

[36] Stěžovatelka navrhla, aby byly znovu provedeny výslechy svědků manželů I. H. a D. H. Jejich výpovědi v odvolacím řízení měly být totiž znehodnoceny postupem, kdy k výslechu svědkyně byl přibrán její manžel jako odborný konzultant a k jeho následnému svědeckému výslechu zase ze stejného důvodu jeho manželka. Podle stěžovatelky byl zneužit institut odborného konzultanta podle § 31 daňového řádu. Žalovaný v této souvislosti uznal své pochybení a za nezákonně získaný považoval důkaz výpovědí D. H., jehož výslech se konal jako druhý v pořadí. Výpověď tohoto svědka mohla být ovlivněna dřívější výpovědí jeho manželky, pročež k ní žalovaný nepřihlédl. Její obsah nicméně v odůvodnění svého rozhodnutí shrnul, což se může jevit jako určitý rozpor. Použití výpovědi svědkyně I. H. naopak nic nebránilo a nebyl dán ani důvod pro její opětovný výslech. Právě z výpovědi této svědkyně vyplynulo, že si svého postavení jednatelky společnosti BKŠ Bohemia nebyla vědoma.

[37] Městský soud se s posouzením použitelnosti obou výpovědí i s hodnocením výpovědi svědkyně ztotožnil. Ke stejnému závěru dospěl také Nejvyšší správní soud, který se takto již vyjádřil v obdobné věci jiného daňového subjektu ke stejnému pochybení žalovaného při výslechu týchž osob [srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2025, č. j. 2 Afs 386/2023-57, body 54 až 58, který se týkal neuznání výdajů vynaložených obchodní společností GRAFFIN s.r.o. za plnění uvedená na daňových dokladech od stejných deklarovaných dodavatelů]. Stěžovatelka netvrdí, jaké nové skutečnosti by mohl přinést opakovaný výslech svědka D. H.

V.c Včasné vyrozumění o termínu provádění výslechu svědků

[38] Provedení výslechů manželů I. H. a D. H. předcházela komunikace správce daně a stěžovatelky. Stěžovatelka navrhla, aby se výslechy konaly ve dnech 24., 29. a 30. 11. 2022, správce daně ale tyto termíny nepovažoval za postačující. Zástupci stěžovatelky sdělil, že svědci budou předvoláni i v jiných listopadových termínech. O termínu provádění výslechu uvedených svědků dne 8. 11. 2022 byla stěžovatelka vyrozuměna oznámením ze dne 17. 10. 2022, které bylo doručeno do datové schránky jejího zástupce dne 20. 10. 2022. Dne 24. 10. 2022 zástupce stěžovatelky prostřednictvím e-mailu sdělil, že v době od 31. 10. do 14. 11. 2022 čerpá dovolenou a navrhl jiné termíny. Správce daně mu však přípisem ze dne 25. 10. 2022 odpověděl, že vzhledem k velkému množství předvolaných osob, které stěžovatelka navrhla vyslechnout převážně v odvolacím řízení, a skutečnosti, že v několika případech jde již o opakované předvolání, nebylo možné žádosti o jiný termín vyhovět. Stěžovatelka byla poučena, že přítomnost při výslechu svědka není její povinností. Její zástupce se jako advokát mohl nechat zastoupit jiným zástupcem. Ani další žádosti stěžovatelky o změnu termínu, kterou podala dne 27. 10. 2022, správce daně nevyhověl. Výslechy obou svědků byly provedeny dne 8. 11. 2022 v nepřítomnosti zástupce stěžovatelky.

[39] V daňovém řízení má daňový subjekt právo být přítomen při významných úkonech správce daně a právo vyjádřit se ke všem prováděným důkazům (nález Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01). Ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu mu zaručuje právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky, o čemž jej správce daně musí včas vyrozumět, nehrozí-li nebezpečí z prodlení. Přestože o konání výslechu musí být daňový subjekt pouze vyrozuměn, lze za souladný se zásadami vstřícnosti, poučovací a spolupráce stanovenými v § 6 odst. 2 až 4 daňového řádu označit takový postup, při němž se správce daně snaží s termíny výslechů vyhovět časovým možnostem daňového subjektu a jeho zástupce. Akceptovat žádost o odročení výslechu svědka lze pouze z omluvitelných důvodů, tj. v situaci, kdy účastník řízení či jeho zástupce okolnosti znemožňující mu účast sám nezaviní (rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2025, č. j. 8 Afs 23/2025-32, bod 28).

[40] Nelze nic vytknout závěru městského soudu, že stěžovatelka nebyla nevyhověním žádosti o změnu termínu výslechu svědků manželů I. H. a D. H. zkrácena na svých právech. O tom, že výslechy mají být prováděny dne 8. 11. 2022, byla vyrozuměna včas, jak to předpokládá § 96 odst. 5 daňového řádu. Ačkoli je čerpání dovolené obecně akceptovatelným důvodem odročení výslechu svědka, neznamená bez dalšího povinnost správce daně tak postupovat. Nejvyšší správní soud uzavírá, že v posuzované věci správce daně nejednal v rozporu se zásadami stanovenými v § 6 odst. 2 až 4 daňového řádu, jestliže kromě důvodu na straně zástupce stěžovatelky vzal v potaz nutnost postupného provádění výslechu většího počtu svědků, kdy někteří byli předvoláni opakovaně. Ze správního spisu vyplývá, že výslechy byly skutečně provedeny v různých termínech v listopadu 2022. Zástupce stěžovatelky, který je advokátem, se zároveň v souladu s § 29 odst. 2 daňového řádu mohl nechat při výslechu svědků zastoupit zmocněncem.

[41] Pro úplnost je třeba dodat, že obdobnou námitku týkající se výslechu stejných svědků dne 8. 11. 2022, neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou ani v obdobné věci jiného daňového subjektu (srov. již zmíněný rozsudek NSS č. j. 2 Afs 386/2023-57, bod 50).

V.d Využití podkladů ze souvisejícího trestního řízení

[42] Žalovaný založil své závěry na skutkových zjištěních, které vyplynuly z dokazování provedeného v daňovém řízení. V jeho průběhu poskytla policie správci daně některé podklady z trestního řízení vedeného proti obviněným M. H., R. H. a T. K., žalovaný je ale považoval pouze za důkazy podpůrné. Závěry žalovaného by obstály i bez poznatků z trestního řízení, což stěžovatelka nijak nezpochybňuje. Její námitka tak nesměřuje proti důvodu, na němž je napadený rozsudek založen (srov. již zmíněný rozsudek NSS č. j. 2 Afs 386/2023-57, bod 61). Námitka vytýkající správci daně nedoplnění dokazování o ty součástí trestního spisu, které jsou využitelné pro daňové řízení, zejména výpovědi svědků M. H., T. K. a D. M., nebyla uplatněna v žalobě. Z tohoto důvodu je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná.

V.e Nemožnost uznat tzv. esenciální náklady

[43] Napadený rozsudek se podrobně zabývá i námitkou stěžovatelky vytýkající žalovanému nezohlednění tzv. esenciálních nákladů (blíže k tomu pojmu srov. usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 8 Afs 296/2020-133 a v něm odkazovanou judikaturu). Podle městského soudu v posuzované věci nebyly vyvráceny pochybnosti o tom, zda plnění, k němuž se vyloučené náklady vztahovaly, bylo skutečně poskytnuto a v jakém rozsahu. Nejvyšší správní soud konstatuje, že i když žalovaný nezpochybňoval zprostředkování určitých zboží a služeb svědkem M. H., výsledkem dokazování nebyla taková jejich konkretizace, která by umožňovala některé náklady daňově uznat. Jejich zohlednění nebylo možné ani stanovením daně podle pomůcek podle § 98 odst. 2 daňového řádu, neboť samotné neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů (přibližně 18 %) nebylo způsobilé zpochybnit účetnictví stěžovatelky jako celek a možnost stanovit daň dokazováním nebyla vyloučena (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68).

[44] Přestože stěžovatelka nesouhlasí s uvedenými závěry městského soudu, v kasační stížnosti pouze setrvává na svých dosavadních tvrzeních o tom, že správce daně měl stanovit daň podle pomůcek. Činí tak navzdory tomu, že ani podle jejího názoru nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví. Pouze trvá na tom, že určité služby a zboží nepochybně pořízeny byly. Z výše shrnutého výsledku dokazování i vypořádání kasačních důvodů ale takovýto závěr nevyplývá. Nezbytnost vynaložení nákladů za plnění uvedená na daňových dokladech u stěžovatelky prokázána nebyla, pročež lze přisvědčit závěru městského soudu, že pro uznání tzv. esenciálních nákladů nebyly splněny podmínky.

VI. Závěr a náklady řízení

[45] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou a nezjistil ani žádnou z vad, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[46] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první ve spojení s § 120 s. ř. s. I když měl žalovaný ve věci úspěch, v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevynaložil. Náhrada nákladů řízení mu nebyla přiznána.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. ledna 2026

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu