



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Oulíkové a soudců Kryštofa Horna a Jana Peroutky ve věci

žalobkyně: **KUNICK Group Czech republic, s.r.o.**, IČO 25661230
sídlem Žloutkovice 35, 267 05 Nižbor
zastoupena advokátem Mgr. Robertem Plickou
sídlem Národní 58/32, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2024, č. j. 34173/24/5200-11432-713412,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 8. 2023, Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

č. j. 4071483/23/2104-50521-204600 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), tak, že žalobkyni byla doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 ve výši 903 640 Kč a sdělena povinnost uhradit penále ve výši 180 728 Kč. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatnění nákladů na služby a zboží od dodavatelů WINELEADER s.r.o. (dále jen „WINELEADER“), ERIZO spol. s r.o. (dále jen „ERIZO“), EVS-SERVIS s.r.o. (dále jen „EVS-SERVIS“), GLAMUR Company s.r.o. (dále jen „GLAMUR“), GRUPIONIK s.r.o. (dále jen „GRUPIONIK“) a Ptáček - velkoobchod, a.s., a neuznal výši uplatněných odpisů majetku, které souvisely s deklarovaným plněním od WINELEADER, ERIZO a Ptáček - velkoobchod, a.s.

Obsah žaloby

2. Žalobkyně namítá, že žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav, neboť neprovedl navržené důkazy, a znemožnil jí tak, aby svá tvrzení v daňovém řízení prokázala. Konkrétně žalovanému vytýká, že nevyslechl svědka L. K., který se v jejích areálech pohyboval, a mohl se tedy k rekonstrukci a k pracím podrobně vyjádřit. Žalobkyně neměla jinou možnost, jak tyto skutečnosti prokázat, neboť žalovaný považoval listinné důkazy a účetnictví za nedostatečné. K tomu žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 8. 3. 2005, č. j. 1 Afs 51/2004-75, č. 780/2006 Sb. NSS. Pokud měl žalovaný za to, že žalobkyně neuvedla konkrétní skutečnosti, o nichž měl svědek vypovídat, měl ji k tomu vyzvat. Jelikož tak neučinil, porušil § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně rovněž namítá, že žalovaný nemohl důkaz předběžně hodnotit, aniž ho provedl.
3. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný odmítl vyslechnout V. M., který jednal za GLAMUR a GRUPIONIK. Žalovaný vyšel z protokolu o jeho výsledku provedeného v rámci daňové kontroly, která se týkala daně z přidané hodnoty, při němž svědek spolupráci s žalobkyní popřel. V řízení týkajícím se daně z příjmů však svědci D. L., T. H. a N. J. potvrdili, že se V. M. v areálech žalobkyně pohyboval, dodavatele GLAMUR a GRUPIONIK zastupoval a inkasoval od žalobkyně peníze za provedené práce. Z toho je zřejmé, že V. M. nevypovídal v řízení ve věci DPH pravdu. Žalobkyně namítá, že jelikož byl podkladem protokol o svědecké výpovědi z jiného daňového řízení, byl správce daně povinen na její návrh provést výslech v tomto řízení, což se nestalo. Tím žalovaný porušil § 92 odst. 2 a 3 daňového řádu a metodický pokyn ze dne 30. 6. 2022, č. j. 36381/22/7700-10124-506246, dle kterého má správce daně na návrh daňového subjektu zopakovat výpověď svědka z jiného daňového řízení.
4. Žalobkyně též vytýká žalovanému, že nevyhověl jejímu návrhu, aby si vyžádal od Policie České republiky informace týkající se nelegálního zaměstnávání a prověřování společnosti GLAMUR. Informace o nelegálním zaměstnávání a prověřování tohoto dodavatele vyplynula z výpovědi jednatele GLAMUR R. M. Žalobkyně nemohla bližší informace získat, neboť nebyla účastníkem tohoto řízení a jakožto třetí osobě jí nemohly být poskytnuty. Žalovaný mohl informace zjistit z neveřejných rejstříků a evidencí, případně si je vyžádat od příslušných orgánů. Jelikož tak neučinil, porušil § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný neuvedl, jakými jinými prostředky mohla žalobkyně prokázat daňovou uznatelnost nákladů. Pokud žalovaný považoval důkazní návrh za nekonkrétní, měl ji vyzvat k upřesnění okruhu otázek, k nimž se měly podklady od Policie České republiky vztahovat.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

5. Dále žalobkyně nesouhlasí s hodnocením skutkového stavu. Namítá, že žalovaný nezohlednil, že jediný jednatel a společník společností WINELEADER a ERIZO J. S. vypověděl, že byl zapsán jako jednatel pouze formálně, ale žádnou činnost nevykonával, nevystavoval doklady a nepodepisoval dokumenty, k jednání za společnost nikoho nepověřil. Uvedl, že místo něj měly za společnost jednat tři jiné osoby. Skutečnost, že WINELEADER, ERIZO a jejich jednatel neplnili své zákonné povinnosti, nemůže být důvodem neunesení důkazního břemene, neboť tyto společnosti měly prokazovat, že se nejednalo o simulované dodání zboží nebo služeb, nikoli žalobkyně. Žalovaný pochybil, pokud závěr o neunesení důkazního břemene učinil pouze na základě výpovědi J. S. a rozšířil důkazní břemeno žalobkyně na skutečnosti, ohledně kterých stíhá povinnost odlišný subjekt.
6. Žalobkyně též nesouhlasí s hodnocením rámcové smlouvy se společností WINELEADER ze dne 2. 1. 2018 (dále též „rámcová smlouva 1“) jako příliš obecné. Předmět plnění je vymezen v čl. 3 a v čl. 2 jsou specifikovány objekty a pozemky, na nichž mají být služby poskytovány. Rámcová smlouva 1 neobsahuje povinnost činit objednávky písemně. V souladu se zásadou smluvní volnosti mohly být objednávky i cena za jednotlivá dílčí plnění sjednávány ústně. Žalovaný opomenul, že k rámcové smlouvě 1 žalobkyně předložila též *Nabídku na údržbu a správu nemovitostí*, která obsahuje podrobný popis poskytovaných služeb, provozoven a ceny. Písemný vzkaz doložený žalobkyní potvrzuje, že rámcová smlouva 1 byla sjednána s ukrajinským občanem. Jednalo se o pracovníky, kteří pracovali na stavbě naproti autoservisu *BestDrive*, což potvrdil jednatel žalobkyně i svědci. Popis služeb a prací plyne též z faktur. Podpisy na fakturách jsou totožné s podpisy na rámcové smlouvě 1 a opatřeny razítkem společnosti. Vzhledem ke spokojenosti s plněním poskytovaným společností WINELEADER neměla žalobkyně důvod zabývat se totožností osob, kterým předávala finanční prostředky a které jí předávaly faktury a příjmové pokladní doklady vystavené jménem WINELEADER.
7. Ohledně rekonstrukce a úprav provozovny autoservisu *BestDrive* žalobkyně uvádí, že bez výkopových prací, bourání a betonování by nebylo možné položení zámkové dlažby. Je tedy nepochybné, že práce byly provedeny. Závazkový vztah s WINELEADER dokládá rámcová smlouva 1 a nabídka. Rozsah prací a cena je zřejmá z předložené nabídky. S ohledem na charakter služeb (opravy a úklid budov, úklid a údržba vnitřních a venkovních prostor a zeleně) nebyly dílčí objednávky písemné. Rekonstrukci provozovny autoservisu *BestDrive* potvrdil jednatel žalobkyně i svědek L. H. Žalobkyně doložila fotografie provozovny před rekonstrukcí a daňové orgány provedly místní šetření.
8. Ohledně služeb od společnosti ERIZO žalobkyně uvádí, že nevede přesné seznamy vybavení jednotlivých provozoven, nemá tedy jak prokázat, které konkrétní vybavení pocházelo z provozovny v Berouně a které z provozovny v Nových Butovicích. Žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze zpětně prokázat s absolutní jistotou, postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. V souladu s čl. 1 rámcové smlouvy o spolupráci ze dne 26. 3. 2018 mezi žalobkyní a ERIZO (dále též „rámcová smlouva 2“) byly poskytované služby specifikovány na fakturách. Z čl. 2 odst. 1 a 2 rámcové smlouvy 2 plyne, že se žalobkyně dohodla s dodavatelem na pravidelné činnosti, které jí měl poskytovat dodavatel na základě jednotlivých objednávek. Čl. 2 rámcové smlouvy 2 nezavazoval žalobkyni k tomu, aby byly objednávky písemné, neboť smlouva předvídá dohodu stran. To platí i pro

odměnu a platební podmínky dle čl. 4 rámcové smlouvy 2. Z faktur společnosti ERIZO je zřejmé, jaké konkrétní služby byly žalobkyni poskytnuty.

9. Pokud jde o služby od EVS-SERVIS, žalobkyni nelze klást k tíži, že si s odstupem několika let nepamatuje, zda se faktury vztahují k rekonstrukci provozovny v Galerii Butovice nebo v Berouně. Již z názvu provozoven (*American Bar U Slunce*) plyne, že jejich koncept je totožný, včetně interiéru, což potvrdil i jednatel žalobkyně. Žalobkyně opakovaně uvedla, že za EVS-SERVIS měli vystupovat R. T. a J. V., kteří však nebyli žalovaným vyslechnuti.
10. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že neunesla důkazní břemeno ve vztahu k daňové uznatelnosti předmětných nákladů a neprokázala, že plnění přijala v tvrzeném rozsahu a ceně od deklarovaných dodavatelů. Žalobkyně má za to, že ji žalovaný zatížil nepřiměřeně přísným důkazním břemenem, ačkoli minulé události nelze zpětně prokázat s naprostou jistotou. Žalovaný přihlížel pouze ke skutečnostem v neprospěch žalobkyně a nezohlednil skutečnosti svědčící v její prospěch. Žalovaný též chybně vyložil smluvní ujednání. Nezohlednil možnost změn smluv na základě ústní dohody nebo konkludentně. V obchodní praxi často dochází ke změně závazků na základě ústní dohody.
11. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu a tato vada měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobkyně na základě výzvy k vyjádření ze dne 27. 9. 2025 předložila dne 25. 10. 2025 dvě další fotografie provozovny prokazující provedení prací deklarovanými dodavateli, které nebyly totožné s fotografiemi doloženými dříve. Žalovaný v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu žalobkyni neseznámil se svými závěry a úvahami, které se těchto důkazů týkají, čímž jí znemožnil na skutkové a právní hodnocení reagovat. Rozhodnutí je tak ve vztahu k neprovedení navržených důkazů překvapivé. K tomu žalobkyně cituje rozsudek NSS ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52.
12. Dle žalobkyně žalovaný porušil také její právo na spravedlivý proces. Její jednatel požádal před vydáním napadeného rozhodnutí o nahlédnutí do spisu, neboť žalovaný nereagoval na její poslední podání ze dne 25. 10. 2024, aby mohla dostat své povinnosti prokázat plnění. Termín nahlížení byl stanoven na 7. 11. 2024, jednatel se jej však nemohl zúčastnit, neboť jel nákladním vozem do Francie a Německa a posunuli mu vykládku, což nemohl ovlivnit. Kontaktoval proto žalovaného, který mu sdělil, že mu e-mailem sdělí další termíny. Jelikož žalobkyně e-mail neobdržela, telefonicky kontaktovala žalovaného, který ji informoval, že napadené rozhodnutí již bylo vydáno. Žalovaný neumožnil žalobkyni nahlédnout do spisu a seznámit se s podklady před vydáním rozhodnutí, čímž porušil § 66 odst. 1 a 2 daňového řádu a právo žalobkyně na spravedlivý proces.
13. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný byl nečinný a bylo porušeno její právo na vyřízení věci ve stanovené lhůtě. Uvádí, že odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí podala 22. 9. 2023 a doplnila je 12. 10. 2023. Podle pokynu č. MF-5 činila lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání 6 měsíců a skončila v březnu 2024. Na žádost žalovaného ji Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) prodloužilo do 25. 10. 2024. Stanovisko GFŘ však nebylo žalobkyni doručeno a dozvěděla se o něm až z napadeného rozhodnutí. O prodloužení lhůty navíc žalovaný požádal až po jejím uplynutí.
14. Žalobkyně též namítá, že správce daně zahájil daňovou kontrolu oznámením ze dne 24. 11. 2021, aniž ji dle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzval k podání dodatečného daňového přiznání. Pokud se správce daně z poznatků při správě jiných daní, v tomto případě z řízení Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

ve věci DPH, dozvěděl o skutečnostech či důkazech, že by žalobkyni měla být daň doměřena, byl povinen ji o tom zpravit a vyzvat ji dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání. K tomu nedošlo, což mělo vliv na zákonnost daňové kontroly a napadeného rozhodnutí. K tomu žalobkyně cituje rozsudek NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55.

15. Žalobkyně rovněž vytýká žalovanému, že nezohlednil tzv. esenciální výdaje, ačkoli byly splněny předpoklady pro stanovené daně dle pomůcek. Poukazuje na to, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že nezpochybnil plnění jako taková, ale pozici dodavatele plnění na předložených dokladech od společností WINELEADER, ERIZO, EVS-SERVIS, GLAMUR a GRUPIONIK. Pro posuzování uznatelnosti daňového nákladu dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) je nerozhodné, zda bylo plnění poskytnuto subjektem uvedeným na účetním dokladu, rozhodné je faktické vynaložení nákladu v deklarované výši za deklarované plnění. K tomu odkazuje na rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68. Dle žalobkyně žalovaný pochybil, pokud výdaje, jejichž skutečná výše nebyla žalobkyní spolehlivě prokázána, zcela opomenul, ačkoli musely být pro dosažení příjmů logicky vynaloženy a jednalo se o tzv. esenciální výdaje. K tomu odkazuje na rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-50, č. 1396/2007 Sb. NSS.
16. Žalobkyně též měla prokázat, že obdržela plnění za fakturované práce od deklarovaných dodavatelů, a jedná se tedy o náklad uplatněný v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně dále prokázala, že plnění obdržela v deklarovaném rozsahu a za deklarované výdaje. Výdaje za tyto služby tudíž nelze zcela vypustit. Ani správce daně v průběhu daňové kontroly nezpochybňoval, že k provedení služeb a prací došlo. Odlišný závěr učinil až žalovaný v odvolacím řízení, aniž by však změnu právního názoru náležitě odůvodnil. I tím dle žalobkyně porušil § 115 odst. 2 daňového řádu.

Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný navrhuje, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. V případě svědka Lukáše Kopřivy žalobkyně neuvedla, k jakým skutečnostem měl vypovídat. Není zřejmé, jak měl žalobkyni pomoci unést důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti nákladů, pokud se měl pouze pohybovat v jejích provozovnách a vozit zákazníky baru nebo jejího jednatele. Dle žalovaného bylo správně vyhodnoceno, že se nejednalo o svědka disponujícího dostatečnou vypovídací kapacitou. Žalovaný odmítá, že by se dopustil tzv. předběžného hodnocení důkazu. Správce daně je oprávněn posoudit přínosnost návrhu na provedení svědecké výpovědi. K tomu žalovaný odkazuje na rozsudky NSS ze dne 14. 8. 2007, č. j. 8 Afs 27/2006-145, a ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80. Správce daně na základě vyjádření žalobkyně ve vztahu k tomuto svědkovi vyhodnotil, že nemohl přinést relevantní informace ve vztahu k prokázání nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Provedení takového důkazu by bylo v rozporu se zásadou efektivit a hospodárnosti řízení. K tomu žalovaný odkazuje na rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2019, č. j. 9 Afs 2/2018-50.
18. Žalovaný je přesvědčen, že neporušil § 92 odst. 2 a 3 daňového řádu tím, že neprovedl výslech V. M. Jeho výslech byl proveden ve věci daňové kontroly na DPH týkající se totožných plnění za přítomnosti žalobkyně, která měla možnost klást svědkovi otázky. Byl vyslechnut jako osoba, která měla dle žalobkyně jednat za dodavatele GLAMUR a GRUPIONIK, což svědek popřel. Uvedl, že nezná zaměstnance žalobkyně, s nimiž měl jednat, ani uvedené

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

dodavatele. K důvodům pro opakovaný výslech žalovaný odkázal na rozsudky NSS ze dne 19. 2. 2009, sp. zn. 5 Afs 43/2007, a ze dne 22. 7. 2022, č. j. 6 Afs 391/2020-45. Skutečnost, že dle žalobkyně svědek při svém výslechu nevypovídal pravdivě, není důvodem pro opakování svědecké výpovědi. Žalobkyně neuvedla, co nového mělo být opakovaným výslechem zjištěno. Žalovaný upozorňuje, že žalobkyně navrhla výslech téměř třiceti svědků z řad (bývalých) zaměstnanců, jednatelů dodavatelů či dalších osob spojených s žalobkyní. Většina z nich byla vyslechnuta. Nebyli vyslechnuti jen svědci, které se správci daně nepodařilo vyhledat.

19. Ve vztahu k návrhu na vyžádání informací týkajících se společnosti GLAMUR od Policie České republiky žalovaný uvádí, že nebylo jasné, co přesně měl žalovaný vyžádat, jestliže žalobkyně neoznačila konkrétní řízení, spisovou značku ani oddělení policie, ani co mělo být návrhem prokázáno a jak by případné sdělení mělo prokazovat oprávněnost uplatněných nákladů, které měla žalobkyně dle předložených dokladů vynaložit na úklidové práce od GLAMUR. Žalovaný uvádí, že důvodné pochybnosti stran faktického uskutečnění výdajů byly založeny na více skutečnostech v jejich souhrnu. V řízení nebylo postaveno na jisto, že žalobkyně přijala fakturované služby od společností WINELEADER, ERIZO, EVS-SERVIS, GLAMUR a GRUPIONIK v deklarovaném rozsahu a ceně. V případě některých plnění nebylo prokázáno ani jejich faktické provedení. Správce daně unesl své důkazné břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobkyně tak byla povinna prokázat skutečný průběh transakcí, což neučinila.
20. Žalovaný je přesvědčen, že napadené rozhodnutí ani řízení, které jeho vydání předcházelo, není zatíženo ani jinými vytýkanými vadami.
21. Žalovaný neporušil § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť žalobkyni se změnou právního názoru seznámil. V prvním seznámení uvedl, z jakých skutečností a důkazních prostředků při svém odlišném hodnocení vychází. Žalobkyně na seznámení reagovala a následně jí byla v návaznosti na předložené důkazní prostředky zaslána další dvě seznámení a vždy jí byla poskytnuta lhůta k vyjádření. Měla tedy možnost na změnu právního názoru reagovat. Žalobkyni byly poskytnuty nově provedené důkazní prostředky nebo se jich mohla osobně zúčastnit a mohla také kdykoli v průběhu odvolacího řízení využít možnosti nahlédnout do spisu. S odkazem na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, žalovaný uvádí, že byl v souladu s § 115 daňového řádu poskytnut dostatečný prostor pro dialog mezi žalobkyní a orgány finanční správy. Na poslední vyjádření nemusel žalovaný reagovat, pokud nehodlal měnit posouzení po skutkové ani právní stránce. Postačilo, že se k němu vyjádřil v napadeném rozhodnutí. V něm uvedl, že žalobkyně opětovně žádala provést výslech již navržených svědků a předložila fotografie provozovny autoservisu, které předložila již při místním šetření 30. 1. 2020. Z toho vyplývá, že písemná reakce na vyjádření žalobkyně by byla nadbytečná, neboť v něm žalobkyně nepředestřela nic nového. Žalovaný též odmítá, že by žalobkyni nebylo umožněno nahlédnout do spisu. Žalobkyně mohla do spisu nahlížet kdykoli v průběhu odvolacího řízení. Požadavek žalobkyně vznesla až poté, kdy byla opakovaně seznámena s hodnocením nových důkazních prostředků odvolacím orgánem a upozorněna na plánované vydání rozhodnutí. Pokud žalobkyně požádala o nahlížení do spisu až v závěru odvolacího řízení, vystavila se riziku, že nemusí být skutečně před vydáním rozhodnutí. Termín nahlížení byl stanoven na 7. 11. 2024. Jelikož se z něj žalobkyně omluvila, nebyl prostor pro nahlížení před vydáním rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

22. K namítané nečinnosti žalovaný s odkazem na rozsudek NSS ze dne 8. 2. 2019, č. j. 5 Afs 40/2018-33, uvádí, že ani případná nečinnost by nemohla mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.
23. Podle žalovaného nebyla daňová kontrola zahájena v rozporu se zákonem. K podmínkám, za nichž je třeba vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu, žalovaný poukazuje na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS. Základní podmínkou je důvodný předpoklad doměření daně. Ze správního spisu plyne, že správce daně si až v průběhu daňové kontroly utvářel obraz o celé věci a vznikaly mu věcné pochybnosti ohledně konkrétních zdanitelných plnění. Dříve nedisponoval konkrétními ucelenými poznatky, které by mu umožňovaly žalobkyni řádně vyzvat dle § 145 odst. 2 daňového řádu.
24. K námitce, že daň nebyla stanovena podle pomůcek, žalovaný odkazuje na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, v němž NSS odmítl automatickou povinnost stanovení daně podle pomůcek v situaci, kdy daňový subjekt neunese důkazní břemeno ohledně daňové uznatelnosti určitého výdaje či skupiny výdajů. Daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokazuje daňový subjekt. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí prokázat vynaložení esenciálního výdaje. Minimálně nutné výdaje (náklady) lze obecně aplikovat pouze tehdy, pokud z dokazování plyne, že plnění byla fakticky poskytnuta, je znám jejich rozsah a kdo je vykonal (dodavatel, případně náhradní dodavatel) a jedná se o náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů (tzv. substance test a benefit test). V tomto případě žalobkyně neprokázala, že plnění související s náklady byla provedena deklarovanými dodavateli, v deklarovaném rozsahu a ceně, v některých případech neprokázala ani faktické provedení. Neprokázala tedy, že náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Bylo na žalobkyni, aby prokázala, že se v případě sporných nákladů jedná o náklady, bez nichž by svých příjmů nedosáhla, resp. aby svých příjmů dosáhla, musely být zcela logicky v minimální nutné míře vynaloženy. Již z tohoto důvodu nebylo možné esenciální výdaje uznat.

Posouzení žaloby soudem

25. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, že je věcně i místně příslušným soudem a napadené rozhodnutí je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud rozhodl ve věci samé bez nařízení ústního jednání, neboť s tímto postupem žalobkyně i žalovaný vyjádřili souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
26. Soud vycházel z obsahu správního spisu, jehož obsah není předmětem dokazování (viz rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Jeho součástí je i napadené rozhodnutí, doručenska a potvrzení termínu nahlížení, které žalobkyně v žalobě označila k důkazu. Soud neshledal důvod pro doplnění dokazování v žalobě zmíněnou (blíže nespecifikovanou a nepředloženou) nahrávkou, neboť žalobní tvrzení, jichž se měl tento důkaz týkat, nepovažoval soud za rozhodné pro posouzení věci (viz vypořádání žalobního bodu týkajícího se porušení práva na spravedlivý proces).

Postup podle § 115 odst. 2 daňového řádu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

27. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
28. Žalobkyně spatřuje porušení § 115 odst. 2 daňového řádu a překvapivost napadeného rozhodnutí v tom, že žalovaný ji neseznámil před vydáním napadeného rozhodnutí se závěry a úvahami, které se týkaly dvou fotografií její provozovny předložených spolu s vyjádřením ze dne 25. 10. 2024.
29. Soud souhlasí s žalovaným, že nebyl povinen podle § 115 odst. 2 daňového řádu před vydáním rozhodnutí žalobkyni seznámit s důvody, pro které nepřistoupil k provedení důkazu těmito fotografiemi.
30. Jak uvedl rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, předběžné zhlédnutí listiny, kterou předložil daňový subjekt, není ještě „prováděním dokazování“, tedy formalizovanou procesní činností, kterou odvolací orgán opatřuje informace důležité pro zjišťování skutkového stavu věci. Pokud daňový subjekt nabízí k prokázání svých tvrzení důkazní prostředky a odvolací orgán nehodlá těmto návrhům vyhovět, měla by se jeho úvaha o případném postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu odvíjet od toho, zda jde o návrhy skutečně nové, na obstarání a provedení těch důkazních prostředků, které v řízení dosud provedeny nebyly, či zda jde o návrhy opakované. Pouze půjde-li o návrhy nové, které by mohly přinést odlišný náhled na věc, bude na místě postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu.
31. O takovou situaci se v tomto případě nejednalo. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 25. 10. 2024 ve vztahu k rekonstrukci areálu servisu *BestDrive* předložila dva letecké snímky areálu za období 2016 až 2019 a za období 2019 až 2021, z nichž je patrná stavba kruhového objezdu v areálu. Již ve zprávě o daňové kontrole správce daně v souladu s obsahem daňového spisu uvedl, že v průběhu místního šetření dne 30. 1. 2020 byly předloženy letecké snímky provozovny *BestDrive* z www.mapy.cz [pozn. soudu – nyní www.mapy.com] s datem pořízení 31. 8. 2016 a 24. 7. 2019, z nichž vyplývá, že v uvedeném časovém rozmezí došlo ke změnám kruhového objezdu v areálu (zabudování betonových zatravnovačů a provedení „obrubníkového záhonu“), nicméně tyto fotografie neprokazují provedení deklarovaných prací společností WINELEADER, a to v rozsahu, způsobem a v čase uvedeném na sporných daňových dokladech. Ačkoli fotografie (výtisky obrazovky) předložené spolu s vyjádřením dne 25. 10. 2024 nezachycují spodní okraj, na němž bývá vyznačeno datum pořízení snímků, ale pouze časové rozmezí, do něhož spadají, je již na první pohled zřejmé, že se jedná o totožné letecké snímky téhož areálu (pouze menší výseky), které byly předloženy při místním šetření ze dne 30. 1. 2020 a které hodnotil již správce daně ve zprávě o daňové kontrole tak, že neprokazují uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem v rozsahu uvedeném na sporných dokladech. V tomto ohledu žalovaný hodnocení správce daně nezměnil. Odmítnutí doplnění dokazování leteckými snímky areálu dostupnými na portálu www.mapy.cz, které byly předloženy již při místním šetření 30. 1. 2020 a zhodnoceny ve zprávě o daňové kontrole, nemohlo být pro žalobkyni překvapivé. Odmítnutí doplnění dokazování pak žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně zdůvodnil. Z žaloby není zřejmé, jakou relevantní odlišnost snímků žalobkyně spatřuje.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

32. Žalovaný v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámením ze dne 22. 7. 2024 žalobkyni seznámil se skutečnostmi zjištěnými z dokazování provedeného v rámci odvolacího řízení i s částečně odlišným hodnocením podkladů oproti zprávě o daňové kontrole a korekcí závěrů ve vztahu k neunesení důkazního břemene. Žalobkyně byla seznámena s tím, že dle žalovaného ani po doplněném dokazování neprokázala, že plnění dle vypočtených sporných dokladů jí bylo poskytnuto deklarovanými dodavateli, v deklarovaném rozsahu a ceně a ve vztahu k některým plněním dle konkrétně označených daňových dokladů ani provedení plnění. Žalobkyně mohla na situaci procesně reagovat, ke změně závěrů se vyjádřit a navrhnout doplnění dokazování, což také učinila ve vyjádření ze dne 7. 8. 2024. Soud souhlasí s žalovaným, že žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí poskytl dostatečný prostor pro dialog a napadené rozhodnutí nemohlo být pro žalobkyni překvapivé.

Námítka porušení § 66 daňového řádu a práva na spravedlivý proces

33. Soud se neztotožnil ani s námitkou žalobkyně, že bylo porušeno její právo nahlížet do spisu a právo na spravedlivý proces. Žalobkyně byla oprávněna nahlížet do spisu v průběhu celého odvolacího řízení, přičemž z obsahu daňového spisu neplyne, že by jí žalovaný svým postupem bránil tohoto práva využít.
34. Žalobkyně byla postupně žalovaným třikrát vyzvána k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení, naposledy výzvou ze dne 27. 9. 2024, č. j. 29775/24/5200-11432-713412, doručenou jejímu zástupci 2. 10. 2024, jejíž přílohou byly i dvě fotografie servisu *BestDrive*, jiné podklady v této fázi již doplněny nebyly. Žalobkyni byla stanovená lhůta v délce 8 dnů od doručení výzvy, s poučením, že k případným návrhům na provedení důkazních prostředků po uplynutí této lhůty nebude dle § 115 odst. 4 daňového řádu žalovaný přihlížet. Dne 9. 10. 2024 žalobkyně požádala o prodloužení této lhůty o 15 dnů, která tak byla prodloužena do 25. 10. 2024 (§ 36 odst. 3 daňového řádu). Poslední den lhůty se žalobkyně vyjádřila, opakovaně navrhla doplnit dokazování výslechy svědků L. K. a V. M., místním šetřením v areálu *BestDrive* a předložila dvě výše uvedené fotografie, o další prodloužení lhůty k vyjádření a označení důkazů dle obsahu daňového spisu nežádala ani v souvislosti se záměrem nahlédnout do spisu. Žalovaný nebyl za této situace povinen vyčkávat, zda a případně kdy žalobkyně využije práva nahlédnout do spisu. Žalobkyni nic nebránilo, aby ve lhůtě pro vyjádření využila práva nahlédnout do daňového spisu. Dne 14. 10. 2024 byla telefonicky informována, že nahlížet do spisu jí bude umožněno (kdykoli) v úředních hodinách nebo po předchozí domluvě kdykoli v pracovních dnech (viz úřední záznam ze dne 14. 10. 2024, č. j. 34152/24/5200-11432-713412). Musela si přitom být vědoma, že žalovaný stanovením lhůty v pořadí třetí výzvě vymezil rámec pro procesní dialog a že po jejím uplynutí může přistoupit k vydání rozhodnutí ve věci. Současně si musela být vědoma toho, že dne 25. 11. 2024 uplyne lhůta pro stanovení daně, v níž je třeba rozhodnutí ve věci vydat a doručit. Přesto dne 19. 10. 2024 navrhla pro nahlížení do spisu termíny 5. až 6. 11., 12. až 13. 11. a 19. až 20. 11. 2024. V návaznosti na to byla žalovaným upozorněna, že vzhledem k plánovanému vydání rozhodnutí ve věci se jeví nejvhodnější termín 5. nebo 6. 11., po telefonické domluvě byl sjednán termín 7. 11. 2024. Bylo na žalobkyni, zda práva nahlédnout do daňového spisu využije. Omluva ze sjednaného termínu sama o sobě nebyla důvodem, který by žalovanému bránil přistoupit k vydání rozhodnutí o odvolání. Soud proto nepovažuje za rozhodné, zda jednatel žalobkyně telefonicky vyřizující osobě žalovaného dne 6. 11. 2024 sdělil, že bude Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

žalovaného ohledně možnosti náhradního termínu kontaktovat, jak je uvedeno v úředním záznamu žalovaného ze dne 6. 11. 2024, nebo zda vyřizující osoba jednatelem žalobkyně sdělila, že mu zašle další termíny e-mailem, jak uvádí žalobkyně v žalobě.

35. Soud nadto dodává, že žalobkyně v žalobě ani nespecifikovala, jak mělo tvrzené porušení § 66 daňového řádu ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. V této souvislosti soud připomíná, že dle § 75 odst. 3 s. ř. s. se k vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na zákonnost, popřípadě správnost napadeného rozhodnutí, nepřihlíží. I před účinností této právní úpravy byl tentýž obecný právní princip (srov. důvodovou zprávu k zákonu č. 284/2021 Sb., sněmovní tisk č. 1009/0, 8. volební období, 2017–2021, digitální repozitář Parlamentu České republiky) vyjádřen v § 76 odst. 1 písm. c). a aplikován judikaturou NSS (viz např. rozsudky ze dne 4. 6. 2003, č. j. 6 A 12/2001-51, č. 23/2003 Sb. NSS, ze dne 18. 3. 2004, č. j. 6 A 51/2001-30, č. 494/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 1 As 68/2008-126, č. 1786/2009 Sb. NSS, či ze dne 5. 12. 2019, č. j. 9 As 164/2018-36, č. 3963/2020 Sb. NSS). Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 8. 10. 2020, č. j. 1 As 218/2019-28, *„ustanovení § 78 odst. 1. ř. s. je třeba vnímat v souvislosti s ustanovením § 65 odst. 1 s. ř. s., z něhož vyplývá, že nestačí uplatňovat jen porušení svých (procesních) práv v předcházejícím řízení, nýbrž je třeba i zkoumat, zda mohl být v důsledku toho žalobce zkrácen na svých (hmotných) právech.“* Pro úspěšnost námitky nemožnosti seznámit se s podklady rozhodnutí a vyjádřit se k nim je nezbytné, aby žalobce upřesnil, jakým způsobem tvrzené pochybení správního orgánu mohlo ovlivnit vydané rozhodnutí. Musí popsat, co by se změnilo v případě, kdyby k tvrzené procesní vadě nedošlo (srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 6. 2011, č. j. 8 As 28/2011-78, ze dne 31. 8. 2015, č. j. 8 As 149/2014-68, nebo ze dne 15. 3. 2024, č. j. 5 As 342/2022-30). Žalobkyně v žalobě pouze obecně uvedla, že žádala o možnost nahlédnout do spisu z důvodu, že žalovaný nijak nereagoval na její poslední podání z 25. 10. 2024. Toto tvrzení je však v rozporu s obsahem daňového spisu, z něž vyplývá, že žalobkyně záměr nahlédnout do spisu vyjádřila již 14. 10. 2024. Dále žalobkyně pouze uvedla, že jí bylo *znemožněno na postup žalovaného reagovat*. Žalobkyně však neuvedla, jaké argumenty či důkazy nemohla v důsledku namítaného postupu žalovaného v daňovém řízení uplatnit a jak mělo namítané porušení § 66 daňového řádu ztížit možnost její obrany. I z tohoto důvodu nemohl být žalobní bod důvodný.

K námitce nečinnosti žalovaného

36. Soud souhlasí s žalovaným, že případná nečinnost žalovaného, průtahy v řízení či nevydání rozhodnutí ve lhůtě stanovené pokynem Ministerstva financí (pokud nebyla překročena lhůta pro stanovení daně) nemají vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. NSS již v rozsudku ze dne 30. 10. 2003, č. j. 6 A 171/2002-41, vyložil, že *„[n]amítané průtahy v řízení nemají relevanci z hlediska zákonnosti napadeného rozhodnutí, neboť průtahy v řízení lze charakterizovat jako nečinnost státního orgánu, kde procesní ochrana proti této nečinnosti musí směřovat k tomu, aby tato nečinnost skončila, tj. aby státní orgán ve věci jednal a rozhodl. Již z povahy věci proto není možno zrušit vydané rozhodnutí státního orgánu – tedy vyústění jeho procesní aktivity ve formě vydání individuálního právního aktu – pouze z důvodu namítaných průtahů v řízení, neboť takový postup by odporoval samotné logice takto namítané protizákonnosti.“* Žalobkyně nenamítá a ani soud neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo vydáno či oznámeno po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Zahájením daňové kontroly dne 25. 11. 2021 začala znovu běžet tříletá lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 1 a 3 daňového řádu). Napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 13. 11. 2024, tedy před Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

jejím uplynutím. Pokud žalobkyně měla za to, že žalovaný byl v odvolacím řízení nečinný, měla možnost se bránit postupem podle § 38 daňového řádu a případně žalobou na ochranu proti nečinnosti.

Námitka zahájení daňové kontroly v rozporu se zákonem

37. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.* Podle § 87 odst. 4 daňového řádu, *dojde-li k zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoli byl naplněn důvod pro vydání této výzvy, nemá tato skutečnost vliv na účinky tohoto zahájení.* Daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly.
38. Žalobkyně v žalobě namítla, že dozvěděl-li se správce daně z poznatků v řízení o DPH o skutečnostech či důkazech, že by žalobkyni měla být doměřena daň, měl ji dle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, k čemuž nedošlo, což mělo vliv na zákonnost daňové kontroly a napadeného rozhodnutí.
39. Soud připomíná, že žalobním bodem ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je podle ustálené judikatury konkrétní, tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizované skutkové tvrzení doprovázené konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné. *„Líčení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých ‚obvyklých‘ nezákonností, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Žalobce je povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl žalovaný vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami“* (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). Podstatné je, aby byly z tvrzení žalobce seznatelné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu žalobce, jež žalobce považoval za relevantní k jím domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 33). Konkretizace faktů dostatečně substancovanými žalobními body je důležitá nejen pro vytyčení mezí, v nichž se soud může a má v souladu s dispoziční zásadou pohybovat, ale má význam i pro žalovaného, aby mohl v souladu se zásadou rovnosti účastníků řízení náležitě využít možnosti procesní obrany (rozsudek NSS ze dne 18. 4. 2023, č. j. 1 As 272/2022-64). Na pomezí mezi řádně formulovaným žalobním bodem a tvrzeními, které vůbec nelze za žalobní bod považovat, se nachází tzv. zárodek žalobního bodu. Jedná se o situace, kdy z tvrzení žalobce lze v nejhrubších rysech dovodit, že napadené správní rozhodnutí považuje z určitého důvodu za nezákonné, žaloba však trpí vadou spočívající v příliš kusém a nedostatečně konkrétním vylíčení skutečností, jež jsou skutkovým základem žalobního bodu (srov. Kocourek, T. in Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 567, a rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Obsahuje-li žaloba

zárodek žalobního bodu vedle jiného perfektního žalobního bodu, nevzniká soudu povinnost vyzvat žalobce k odstranění vady žaloby spočívající v nedostatečné konkretizaci žalobního bodu, neboť toto nebrání projednání žaloby (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 5. 2016, č. j. 9 Afs 17/2016-43). Soud nepovažuje obecnou námitku odkazující na § 145 odst. 2 daňového řádu s citací usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, za řádně uplatněný žalobní bod, kterým by se soud mohl věcně zabývat, ale pouze za zárodek žalobního bodu, neboť žaloba v tomto ohledu neobsahuje konkrétní vyličení skutečností, jež jsou skutkovým základem žalobního bodu. Žalobkyně neuvádí, na základě jakých konkrétních poznatků, skutečností či důkazů měl vzniknout důvodný předpoklad doměření daně a povinnost správce daně vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení. Soud není povinen ani oprávněn, aby za žalobkyni spekulativně domýšlel argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují, neboť takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (bod 32 výše citovaného rozsudku č. j. 4 As 3/2008-78).

40. Na okraj soud dodává, že z daňového spisu vyplývá, že správce daně zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2018 až 31. 12. 2018 v plném rozsahu dne 25. 11. 2021. Před jejím zahájením byla zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období prosinec 2017 až prosinec 2018 jen v rozsahu přijatých plnění od WINELEADER a ERIZO (rozšíření daňové kontroly DPH o přijatá plnění od EVS-SERVIS, GLAMUR a GRUPIONIK bylo žalobkyni oznámeno až 18. 2. 2022). Ani následné doměření daně z příjmů nesouviselo jen s náklady a odpočty, které se vztahovaly k deklarovaným plněním od WINELEADER a ERIZO, ale také EVS-SERVIS, GLAMUR, GRUPIONIK a Ptáček - velkoobchod, a.s. Z obsahu daňového spisu neplyne, že by správce daně měl před zahájením daňové kontroly daně z příjmů konkrétní poznatky k těmto nákladům/odpočtům z daňové kontroly DPH, natož takové, aby mohl zformulovat dostatečně spolehlivý závěr, že je poslední známá daň nesprávná. Navíc ani ve vztahu k nákladům/odpočtům, které se týkaly plnění od WINELEADER a ERIZO, nemohl správce daně učinit dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, že je poslední známá daň nesprávná, neboť z obsahu daňového spisu neplyne, že by měl například informace o tom, jaké náklady a odpočty žalobkyně v rámci daně z příjmů uplatnila, nadto v rámci daňové kontroly DPH v rozsahu přijatých plnění od WINELEADER a ERIZO byla žalobkyně v té době teprve vyzvána k jejich prokázání a navržené důkazy nebyly v té době provedeny.
41. Jak plyne z § 145 odst. 2 daňového řádu, správce daně může vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání, může-li důvodně předpokládat, že poslední známá daň, daňovým subjektem přiznaná a správcem daně vyměřená, je v nesprávné výši. Povědomí správce daně o tom, že dosud pravomocně stanovená daň není stanovena ve správné výši, tedy musí mít rozsah či intenzitu důvodného předpokladu. Nestačí pouhá pochybnost, kterou správce daně nemůže opřít o souhrn dostatečně určitých indicií a o konkrétní důvody. Judikatura správních soudů současně vychází z toho, že vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení nelze po správci daně požadovat, není-li takový postup způsobilý vést k naplnění účelu daňového řízení a jeho základních zásad. Za takovou situaci je nutno považovat i obecné pochybnosti o činnosti daňového subjektu a jeho daňových povinnostech, které nejsou odstranitelné dodatečným daňovým přiznáním daňového subjektu a vyžadují další prověřování (viz body 39 až 41 rozsudku NSS ze dne 18. 5. 2022, č. j. 6 Afs 273/2020-38). Správce daně v tomto případě měl sice určité indicie, nemohl však zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, že daň z příjmů právnických osob Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

bude doměřena, současně je patrné, že žalobkyni vyhodnotil jako obecně rizikový daňový subjekt a přistoupil k provedení komplexní daňové kontroly daně z příjmů. Za této situace správce daně nepochybil, pokud nevydal výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu a zahájil daňovou kontrolu, v jejímž rámci prověřoval daňovou povinnost žalobkyně v plném rozsahu. Daňové řízení tedy nebylo zatíženo vadou, která by způsobovala nezákonnost stanovení penále (jak plyne z § 87 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 i z předchozí judikatury správních soudů, např. rozsudku NSS ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, č. 4005/2020 Sb., případné porušení § 145 odst. 2 daňového řádu nemůže mít vliv na zákonnost doměření daně, ale pouze penále).

Důkazní břemeno, neprovedení a nesprávné hodnocení důkazů

42. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů 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.
43. Soud připomíná, že daňové řízení není postaveno na vyšetřovací zásadě. Naopak – daňový subjekt má povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a povinnost své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu).
44. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, „[s]právce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují *‘vážné a důvodné pochyby’*“. Správce daně je povinen označit a prokázat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené doklady či evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (viz též např. shrnutí ustálené judikatury NSS v bodu 24 rozsudku ze dne 8. 3. 2024, č. j. 5 Afs 67/2023-35).
45. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je v případě pochybností povinen prokázat, že jej skutečně vynaložil, „a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu“ (viz bod 33 usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, a zde citovanou judikaturu). Unese-li tedy správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, nebo aby korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. body 24 a 25 rozsudku NSS ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017-34, a v nich citovanou judikaturu). NSS též vyložil, že „[d]aňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy“ (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2011,

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

č. j. 1 Afs 37/2011-68). V rozsudku č. j. 1 Afs 171/2017-34 NSS vysvětlil, že není třeba, aby plnění uskutečnila osoba uvedená na dokladu. Nicméně za situace, kdy jsou údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl (a tedy komu byla částka, kterou daňový subjekt uplatňuje jako daňově účinný náklad, uhrazena), daňový subjekt sice může náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit, musí ovšem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem. I pozdější judikatura NSS dovozuje, že za daňově uznatelné výdaje lze zásadně považovat deklarované výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak dodavatele plnění (srov. např. rozsudky ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019-41, ze dne 28. 4. 2022, č. j. 8 Afs 315/2019-53, ze dne 28. 2. 2023, č. j. 10 Afs 299/2021-44, ze dne 14. 11. 2023, č. j. 5 Afs 266/2022-37, nebo ze dne 22. 8. 2024, č. j. 3 Afs 229/2023-46, bod 27). I pokud byl skutečným dodavatelem existujícího zboží či existující služby jiný subjekt než subjekt uvedený v účetních dokladech, daňový subjekt může jinými důkazními prostředky hodnověrným způsobem prokázat, že musel minimálně takovou výši finančních prostředků na pořízené zboží či služby skutečně vynaložit (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133).

46. Dále je třeba připomenout, že pochybnosti správce daně je nutné posuzovat ve vzájemné souvislosti, nikoli izolovaně. V nyní posuzovaném případě daňové orgány vyjádřily a prokázaly ve vztahu k uplatněným nákladům za služby od jednotlivých výše uvedených dodavatelů množství konkrétních skutečností, které ve svém souhrnu zakládaly vážné a důvodné pochyby o věrohodnosti a správnosti žalobkyní předložených dokladů.
47. Žalobkyně v žalobě nebrojí proti závěru žalovaného, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Omezila se pouze na polemiku s některými dílčími závěry (zejména hodnocení předložených rámcových smluv), jejichž zpochybnění by ovšem nemohlo zpochybnit závěr o prokázání důvodných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Proti většině okolností, které dle daňových orgánů založily pochybnosti ohledně věrohodnosti a správnosti předložených dokladů, konkrétně nebrojí a ani je nevysvětluje. Není přitom úkolem soudu, aby za žalobkyni argumentaci domýšlel.
48. Pokud jde o nesouhlas s hodnocením předložených rámcových smluv s WINELEADER a ERIZO, je třeba zdůraznit, že pochybnosti správce nebyly založeny jen na tom, že žalobkyně předložila pouze rámcové smlouvy, které byly obecné, a nikoli objednávky či dílčí smlouvy. Pokud jde o doklady, které měly vystavit WINELEADER a ERIZO, správce daně zjistil, že obě společnosti měly virtuální sídlo, neměly evidované žádné provozovny, motorová vozidla ani zaměstnance, nebyly ani vedeny v databázi agenturního zaměstnávání a neplnily své povinnosti (nepodaly přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2018 a dlouhodobě nezveřejňovaly účetní závěrky). Jediný jednatel a společník uvedených společností v období, kdy měly být služby provedeny, J. S. vypověděl, že ve společnostech nic nevykonával, byl pouze zapsán jako společník a jednatel, jednáním za tyto společnosti nikoho nepověřil, společnosti nic nevykonávaly, neměly majetek ani zaměstnance, předložené faktury, rámcové smlouvy a nabídku nikdy neviděl a podpisy na nich nejsou jeho. Ve vztahu k WINELEADER uvedl, že podle toho, co mu sdělila Policie České republiky, tam „byly možná 3 osoby, které jely na firmu“. Nebylo zjištěno, kdo vystavil faktury a připojil podpisy na rámcové smlouvy. Jednatel ani zaměstnanci žalobkyně nebyli schopni uvést, s kým konkrétně měli za uvedené společnosti jednat, s J. S. nikdo za

žalobkyni nejednal [Jednatel žalobkyně uvedl, že za žalobkyni se zástupcem uvedených dodavatelů komunikoval L. H., který si však jméno zástupce nepamatuje (viz protokoly z 5. 11. 2019 a 23. 1. 2020), L. H. jako svědek vypověděl, že v roce 2018 se staral o provoz *BestDrive*, spolupráci s WINELEADER a ERIZO sjednával on nebo T. Š., poté byla konzultována s jednatelem M. K., nebyl kompetentní sám sjednávat zakázky. Kdo sjednával a podepisoval smlouvy za dodavatele nevěděl, za žalobkyni předpokládal, že jednatel. Za dodavatele nikoho neznal. Ke sjednávání jednotlivých objednávek uvedl, že za společnost přišel nějaký člověk, kterého si nepamatuje vizuálně ani jménem, kterému řekli, co potřebují udělat. K dotazu, komu a na základě čeho byly vypláceny peníze, uvedl, že předával peníze osobě, která přišla s fakturou, totožnost si neověřoval, k bližším informacím o platbách odkázal na T. Š. T. Š., který době sporných plnění působil u žalobkyně na pozici manažera a zajišťoval provoz v jednotlivých provozovnách, vypověděl, že s nikým za WINELEADER a ERIZO nejednal, nikoho z těchto společností neznal, o platbách mu nebylo nic známo, pouze převážel daňové doklady k účetní (protokoly o výsledku svědka z 10. 8. 2021)].

49. Správce daně poukázal též na skutečnost, že všechny platby měly být prováděny hotovostně, a nebylo je tak možné nezávisle ověřit. Na několika daňových dokladech (č. 18PF0627, 18PF0628 a 18PF0629), které měla vystavit ERIZO, byl uveden bankovní účet, který byl dle vyjádření banky zřízen až po uvedeném datu vystavení faktur, jehož majitelem ani nebyla ERIZO, což rovněž zpochybňuje věrohodnost údajů na těchto fakturách. Také faktura č. 18PF0631 měla být hrazena převodem na takto označený účet. K tomu daňové orgány dále poukázaly na skutečnost, že dle faktur č. 18PF0627, 18PF0628, 18PF0629 a 18PF0631 měla ERIZO pro žalobkyni provádět demontáž a likvidaci provozovny Svět zábavy v Galerii Butovice, přičemž totožné plnění mělo být poskytnuto společností WINELEADER dle faktury č. 18PF0300 [na faktuře č. 18PF0300 je uvedena akce „Svět zábavy – Galerie Butovice“, demontáž a likvidace herny, likvidace nábytku, přiček, demontáž stropní kovové konstrukce, baru, barového zázemí, odvoz a likvidace odpadu, odvoz veškerého zařízení a vybavení; na fakturách, na nichž je jako dodavatel ERIZO, je uvedena například demontáž a demolice provozovny „Svět zábavy“ včetně přiček a stropní železné konstrukce (faktura č. 18PF0627) či demontáž a převoz velkých skříní a provozovny „Svět zábavy“ (faktura č. 18PF0631)]. Se závěrem daňových orgánů, že na fakturách, které měly vystavit WINELEADER a ERIZO, byla uvedena některá stejná plnění, který podporuje pochybnosti o tom, kým, v jakém rozsahu a za jakou cenu byla plnění poskytnuta, žalobkyně v žalobě nijak nepolemizuje a k výše popsáním zjištěním nenabízí konkrétní vysvětlení ani argumentaci. Soud též souhlasí s žalovaným, že pochybnosti o předmětu plnění vyvolává i popis na fakturách, na nichž je uvedeno *zprostředkování* prací, ačkoli z výpovědí svědků ani vyjádření žalobkyně neplyne, že ERIZO měla žalobkyni poskytovat zprostředkovatelkou činnost. Z výše uvedeného je patrné, že obecnost rámcových smluv a nepředložení jednotlivých objednávek představovaly pouze jednu z mnoha skutečností, které zakládaly pochybnosti o tom, zda sporné transakce skutečně proběhly tak, jak žalobkyně deklarovala, a to nikoli zásadní.
50. Rámcová smlouva 1, která měla být uzavřena s WINELEADER (o čemž existují pochybnosti, které nebyly odstraněny), pouze uvádí, že zhotovitel se zavazuje pro žalobkyni provádět *dle dohody* veškeré údržby a úklidy objektů za dohodnutou cenu. Smlouva (čl. 10.1) předpokládala, že plnění bude prováděno *na základě jednotlivých potvrzených objednávek (dílčích smluv)*. Soud tedy souhlasí s žalovaným, že smlouva je obecná, neupravuje způsob stanovení ceny, přičemž v řízení nebyly předloženy (ani jinak prokázány) jednotlivé Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

objednávky (dílčí smlouvy), které smlouva předpokládala. Jak přesně a kým měly být sjednány jednotlivé dílčí smlouvy, jejich konkrétní předmět a cena, žalobkyně, respektive její jednatel nespécifikovali, a nebylo to zjištěno ani z výpovědí svědků. Jak vyložil NSS např. v rozsudcích ze dne 23. 9. 2022, č. j. 4 Afs 328/2021-44, nebo ze dne 6. 10. 2025, č. j. 3 Afs 56/2025-38, daňovému subjektu nic nebrání v uzavírání smluv v jakékoli formě, nicméně je pak jeho odpovědností, aby byl schopen relevantní skutečnosti prokázat i v daňovém řízení. Princip smluvní volnosti nezabývá daňový subjekt povinností prokázat skutečnosti, které tvrdí.

51. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný opomenul, že k rámcové smlouvě předložila též dokument označený jako *Nabídka na údržbu a správu nemovitostí*. Soud se neztotožňuje s žalobkyní, že žalovaný tento dokument pominul. Poukázal však na to, že z této nabídky nelze zjistit, kdy, kým a pro jaké období byla vyhotovena, s čímž se soud ztotožňuje a žalobkyně s tímto závěrem ani konkrétně nepolemizuje. Soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobkyně, že nabídka obsahuje podrobný popis poskytovaných služeb, provozoven a je z ní zřejmý obsah poskytovaných služeb i výše ceny. Jednak i v dokumentu *Nabídka na údržbu a správu nemovitostí* je popis plnění značně obecný, přičemž ani z částek na daňových dokladech není zřejmé, že by měly odpovídat plněním dle této nabídky. V nabídce jsou uvedeny ceny za *zajištění oprav, drobných stavebních prací, úklidu budovy, úklidu a údržby venkovních prostor a zeleně i v okolí nemovitosti, včetně svahu k D5 po celé délce pozemku* v provozovně *BestDrive*, Plzeňská 378, Králův Dvůr, ve výši 63 000 Kč/měsíc, *zajištění oprav, drobných stavebních prací, úklidu budovy, úklidu a údržby venkovních prostor a zeleně i v okolí nemovitosti* v provozovně baru *U slunce*, Plzeňská 26, Beroun, ve výši 13 000 Kč/měsíc, *zajištění oprav, drobných stavebních prací, úklidu prostor* v provozovně baru *U slunce*, Radlická 117, Praha 5, 17 000 Kč/měsíc, *zajištění oprav, drobných stavebních prací, úklidu prostor, servis bowlingových drah a LaserGame arény* v provozovně *Svět zábavy* na adrese Radlická 117, Praha 5, ve výši 29 000 Kč/měsíc a *údržba a úklid pozemku „parkoviště“* v Havlíčkově ulici v Berouně za 5 000 Kč/měsíc, součástí nabídky jsou částky za obdobné služby pro dvě další provozovny (*Prodej sedaček*, Plzeňská 1163, Beroun, a *Tři zvonky*, Plzeňská 91, Králův Dvůr). Faktury, na nichž je jako dodavatel *WINELEADER*, za údržby pozemků a nemovitostí dle smlouvy z 2. 1. 2018 na adresách *BestDrive*, Plzeňská 378, Beroun, *Bar Slunce*, Plzeňská 24, Beroun, *Svět zábavy*, *Galerie Butovice*, Praha a pozemek *Havlíčкова ulice*, uvádí *cenu dohodou*, s tím, že na faktuře vystavené 31. 1. 2018 je uvedena za leden částka 365 000 Kč bez DPH, v případě faktury vystavené 28. 2. 2018 za únor 2018 částka 410 000 Kč, v případě faktury vystavené 27. 3. 2018 za březen 249 130 Kč. Blíže nejsou na předložených dokladech předmět plnění a cena za poskytnuté služby specifikovány. Nelze ani přehlédnout, že v témže období fakturovala žalobkyni blíže nespécifikované *úklidové práce* i společnost *GLAMUR* (faktury s daty uskutečnění zdanitelných plnění 31. 1. 2018, 28. 2. 2018 a 31. 3. 2018 na částky 49 540 Kč, 50 170 Kč a 49 290 Kč). Lze konstatovat, že žalobkyně ani rámcovou smlouvou 1 a nabídkou neprokázala, jaké konkrétní plnění, v jakém rozsahu, od koho a za jakou cenu obdržela. Daňové orgány též vyložily, že ani předložené fotografie a místní šetření neprokazují, kdy, kým a v jakém rozsahu a za jakou cenu byly práce provedeny, přičemž žalobkyně v žalobě neuvádí žádnou konkrétní věcnou argumentaci, kterou by závěry žalovaného a správce daně zpochybnila.
52. I v případě rámcové smlouvy 2, která měla být uzavřena s *ERIZO* (u níž rovněž nebylo zjištěno, kdo ji podepsal), se jednalo pouze o rámcovou smlouvu, která měla upravovat toliko podmínky spolupráce při poskytování služeb v demonstračně vypočtených Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

oblastech, nikoli konkrétní služby a jejich ceny. Rámcová smlouva předpokládala, že služby budou poskytovány na základě jednotlivých objednávek, které budou obsahovat podrobný popis služby, cena bude sjednána v souvislosti s jednotlivými objednávkami (čl. 2.2 a 4.1) a poskytnutí služby objednatel písemně odsouhlasí (čl. 4.2). To, že rámcová smlouva uvádí, že poskytnuté služby budou specifikovány na faktuře, odpovídá požadavkům na daňový doklad. Z rámcové smlouvy však neplyne, že by následně vystavené faktury měly nahrazovat předchozí objednávku s popisem požadované služby (čl. 2.2 až 2.7) a její přijetí (čl. 4.2), které měly poskytnutí služby logicky předcházet. Ačkoli dle žalobkyně měla spolupráce probíhat na základě ústních ujednání, žalobkyně neoznačila ani konkrétní osobu či osoby, s nimiž měla jednotlivá plnění sjednávat, a nespecifikovala, co mělo být přesně jejich předmětem. Je též patrné, že strany ani nepostupovaly podle rámcové smlouvy, kterou žalobkyně předložila, neboť v předložené rámcové smlouvě bylo uvedeno, že povinnost zaplatit odměnu je splněna dnem připsání příslušné částky na účet dodavatele uvedený v daňovém dokladu (čl. 4.8). Nebylo přitom ani prokázáno, kdo peněžní prostředky přijal (ani svědek L. H. nebyl schopen uvést, komu měl hotovost předávat). Uvádí-li žalobkyně, že z faktur společnosti ERIZO je zřejmé, jaké konkrétní služby jí byly poskytnuty, je předně třeba předně uvést, že v situaci, kdy daňové orgány prokázaly pochybnosti o věrohodnosti a správnosti předložených faktur, bylo na žalobkyni, aby svá tvrzení (tedy faktické uskutečnění plnění tak, jak bylo deklarováno) prokázala jinými důkazními prostředky. Žalobkyně nadto ani konkrétně nepolemizuje se závěry daňových orgánů, pokud jde o vymezení předmětu plnění na fakturách (např. z popisu plnění „*údržba nemovitostí a pozemků dle smlouvy za rok 4/2018*“ není, a to ani ve spojení s rámcovou smlouvou 2 a výpověďmi svědků, zřejmé, jaké konkrétní práce, v jakém rozsahu a v jakých provozovnách měl dodavatel poskytovat; některá fakturovaná plnění se shodovala s plněními uvedenými na fakturách, které měla vystavit WINELEADER; na fakturách je v předmětu plnění uváděno „*zprostředkování*“, o které se dle výpovědí svědků nejednalo).

53. Namítá-li žalobkyně, že samotná skutečnost, že WINELEADER a ERIZO neplnily své zákonné povinnosti, případně byly nekontaktní, nemůže být důvodem neunesení důkazního břemene, neboť prokazovat, že se nejednalo o simulované dodání, měly tyto společnosti, nikoli žalobkyně, nelze jí přisvědčit. Z výše rekapitulovaných skutečností, které vyvolávaly pochybnosti o průběhu transakcí tak, jak byly žalobkyní deklarovány, předně vyplývá, že nebyly založeny jen na skutečnosti, že uvedené společnosti neplnily své povinnosti (např. nepodaly daňové přiznání či nezakládaly účetní závěrky) či byly nekontaktní, ale na množství konkrétních okolností, které věrohodnost předložených dokladů zpochybňovaly. Žalovaný svůj závěr neučinil ani pouze na základě svědecké výpovědi J. S., jak mu žalobkyně též vytýká. Současně soud souhlasí s daňovými orgány, že svědecká výpověď jednatele uvedených společností byla způsobilá vyvolat zásadní pochybnosti o věrohodnosti předložených dokladů, jestliže vypověděl, že za tyto společnosti nejednal, žalobkyni neznal, smlouvy ani faktury nepodepsal a nikoho jednáním za společnost nepověřil, a ani žalobkyně nebyla schopna identifikovat žádného člověka, s nímž měla plnění sjednávat a kterému měla předávat hotovost. K tomu přistupovala též řada dalších výše uvedených okolností. Jelikož správce daně prokázal důvodné pochybnosti, bylo na žalobkyni, aby pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu ke sporným dokladům doložila jinými důkazními prostředky, popř. svá tvrzení korigovala (rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 21. 2. 2019,

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

č. j. 1 Afs 276/2018-47, nebo ze dne 19. 11. 2019, č. j. 1 Afs 148/2019-59). Volba těchto prostředků byla zcela na její úvaze. Jak vyplývá z výše citované judikatury, žalobkyně se mylí, že důkazní břemeno o tom, zda a jak zpochybněné transakce skutečně proběhly, tížilo deklarované dodavatele a nikoli žalobkyni. Lze dodat, že ani závěr o tom, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla, nebyl založen pouze na výpovědi svědka S. či na tom, že WINELEADER a ERIZO neplnily své povinnosti, ale na tom, že předloženými listinami, místním šetřením ani výsledky svědků nebyl bez důvodných pochybností prokázán skutečný průběh transakcí (včetně mj. rozsahu plnění a jejich dodavatele). Bylo přitom na žalobkyni, aby zachovávala náležitou míru obezřetnosti a zajišťovala si potřebné podklady, hodlala-li uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37, ze dne 23. 6. 2022, č. j. 7 Afs 382/2020-32).

54. K námitce žalobkyně, že žalovaný neprovedl některé navržené důkazy, soud uvádí, že ze závěrů rozsudku NSS ze dne 8. 3. 2005, č. j. 1 Afs 51/2004-75, na který odkazuje žalobkyně, neplyne, že by správce daně byl povinen provést důkaz (vyslechnout svědka) vždy, požaduje-li to daňový subjekt. S ohledem na hospodárnost a procesní ekonomii musí správce daně provést pouze takové důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně. Navrhovaný důkaz může odmítnout, je-li pro věc nerozhodný, nevýznamný či zjevně nezpůsobilý prokázat rozhodné skutečnosti, přičemž tento závěr musí řádně odůvodnit (viz např. bod 36 rozsudku NSS ze dne 13. 9. 2023, č. j. 7 Afs 53/2023-67). Též v souladu s judikaturou Ústavního soudu k tzv. opomenutým důkazům správce daně není povinen vyhovět důkaznímu návrhu daňového subjektu, jestliže 1) tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, není relevantní pro dané řízení; 2) důkaz není s to tvrzenou skutečnost potvrdit; nebo jestliže 3) tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřeno nebo vyvráceno (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, či rozsudek NSS ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49). Správce daně tedy může uvážit, které z navrhovaných důkazů je s ohledem na konkrétní okolnosti věci potřebné a nezbytné provést (viz např. rozsudky NSS ze dne 27. 8. 2021, č. j. 5 Afs 362/2020-49, body 35 a 36, ze dne 16. 8. 2019, č. j. 4 Afs 262/2017-37, body 21 až 23, a ze dne 4. 4. 2019, č. j. 9 Afs 431/2017-39, body 21 až 23). Žalobkyní odkazovaný nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, není na posuzovaný případ přílehlavý, neboť se týkal zcela jiné situace: Správce daně k výsledku svědka fakticky přistoupil, nepostupoval však podle pravidel upravujících výsledky svědků, nedal daňovému subjektu možnost se k němu vyjádřit a nehodnotil jej. K tomu však v nyní posuzovaném případě nedošlo.
55. Žalobkyně namítá, že žalovaný neprovedl výslech svědka L. K. Žalobkyně navrhla jeho výslech ve vyjádření v odvolacím řízení ze dne 7. 8. 2024 ve vztahu k plněním od WINELEADER, ERIZO a EVS-SERVIS s tím, že se pohyboval v areálu autoservisu *BestDrive* a v barech U Slunce a mohl by se tak vyjádřit k jejich rekonstrukci a jednotlivým pracím. Žalovaný v *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* ze dne 9. 9. 2024 k tomuto návrhu uvedl, že na základě dosavadních návrhů vyslechl několik zaměstnanců žalobkyně, z nichž nikdo nebyl schopen identifikovat osoby, které měly jednat za tvrzené dodavatele, a rozlišit, jaké práce měli jednotliví dodavatelé vykonávat. Z návrhu na provedení výslechu, v němž žalobkyně pouze uvedla, že se navržený svědek pohyboval v jejich provozovnách, nebylo dle žalovaného zřejmé, jak by

mohl jeho výslech žalobkyni pomoci unést důkazní břemeno. Uzavřel, že navržený důkaz nebude proveden, neboť nemá dostatečnou vypovídací potenci.

56. Jednatel žalobkyně následně ve vyjádření ze dne 17. 9. 2024 uvedl, že měl mnoho podnikatelských aktivit, proto někteří zaměstnanci o obchodech věděli více než on, což platí i pro L. K., který *často byl u některých dohod*, ke kterým jednatele vozil. Ve vyjádření ze dne 19. 9. 2024 žalobkyně setrvala na návrhu svědecké výpovědi s tím, že se svědek pohyboval v areálu autoservisu *BestDrive* a může se vyjádřit k rekonstrukci. Uvedla, že jde o taxikáře, který vozil jednatele žalobkyně a jeho zaměstnance či zákazníky barů a v provozovnách se pravidelně pohyboval i během rekonstrukce. Žalovaný v *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* ze dne 27. 9. 2024 ohledně návrhu na výslech svědka L. K. konstatoval, že žalobkyně neuvedla, k jakým konkrétním skutkovým okolnostem by měl vypovídat. Vyjádření žalobkyně jsou velmi obecná a protichůdná, jestliže její jednatel tvrdí, že jde o osobu, která ví o všem více než on, a současně že jde o taxikáře. Setrval na tom, že z návrhu není zřejmé, jak by výslech svědka mohl žalobkyni pomoci unést důkazní břemeno, byl navržen převážně za účelem prodlužování daňového řízení a nejedná se o svědka disponujícího dostatečnou vypovídací potenci ve vztahu k předmětným nákladům.
57. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 25. 10. 2024 setrvala na návrhu výslechu svědka L. K. s tím, že může dosvědčit rekonstrukci autoservisu *BestDrive*, *American Baru U Slunce* v Berouně, provozoven *Svět Zábavy* a *American Bar u Slunce* v Galerii Butovice. To, že se jedná o taxikáře, nevylučuje, že toho mohl vědět více než její jednatel. V napadeném rozhodnutí žalovaný setrval na svých závěrech, že se nejedná o svědka disponujícího dostatečnou vypovídací potenci.
58. Z výše uvedeného vyplývá, že žalovaný žalobkyni již v průběhu odvolacího řízení vyrozuměl o důvodech, pro které důkaznímu návrhu nevyhověl, a neprovedení navrženého výslechu odůvodnil. Důvodem zamítnutí důkazních návrhů byla absence vypovídací potence, tedy druhý výše uvedený argument. Žalovaný v souladu s výše citovanou judikaturou vyhodnotil, že výslech osoby v postavení „taxikáře“, jak je popsala žalobkyně, zjevně nebyl (též ve světle již provedených výslechů zaměstnanců žalobkyně) způsobilý k prokázání rozhodných skutečností ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy mj. dodavatele prací a jejich rozsahu. Nijak předem nehodnotil pravdivost či věrohodnost neprovedeného důkazu, jak obecně namítá žalobkyně. Žalobkyně důvody, pro které nebyl důkaz proveden, nereflktuje a se závěrem žalovaného, že navržený důkaz nedisponoval dostatečnou vypovídací potenci ve vztahu k rozhodným skutečnostem, v žalobě konkrétně nepolemizuje. Žalobkyně pouze opakuje, že se svědek v jejích areálech pohyboval, a mohl se tedy vyjádřit k rekonstrukci a jednotlivým pracím. Jak ovšem poukázal žalovaný, žádný z vyslechnutých svědků z řad zaměstnanců (včetně zaměstnanců na pozici provozních příslušných provozoven) či dalších žalobkyní označených osob, které se v jejích areálech pohybovaly, nebyl schopen rozlišit a popsat, kdo a jaké práce v provozovnách prováděl. Ačkoli žalobkyně byla s důvody neprovedení důkazu seznámena v odvolacím řízení a měla případně možnost vysvětlit, jaké konkrétní relevantní skutečnosti měl svědek vnímat svými smysly a jak měl jeho výslech prokázat, kdo, jaké práce a přesně v jakém rozsahu a ceně žalobkyni v jejích areálech poskytl (což nebyl schopen objasnit ani její jednatel či zaměstnanci na pozici provozních či manažera/ředitele žalobkyně), neučinila tak. Žalobkyně ani v žalobě neuvádí, čeho měl být svědek přítomen a jak měl být vzhledem ke

své pozici schopen objasnit, jakým způsobem probíhaly jednotlivé transakce, s nimiž měly souviset uplatněné náklady. Soud za těchto okolností považuje odmítnutí provedení výsledku za akceptovatelné. Soud totiž souhlasí s žalovaným, že rozhodné skutečnosti, tedy identifikace konkrétního dodavatele a přesný rozsah uskutečněného plnění, včetně jeho přiřazení ke konkrétnímu dodavateli, byly takového charakteru, že je svědecký výslech osoby pohybující se v provozovnách v postavení řidiče nemohl prokázat. Žalobkyně neuvedla o svědkovi takové informace, z nichž by vyplynulo, že by výslech mohl přinést relevantní zjištění. Z obecně formulovaného důkazního návrhu nevyplývalo, že by se navržený svědek měl mít důvod se ze své pozice zajímat o konkrétní dodavatele a rozsah a cenu jimi poskytovaného plnění. Nejednalo se o osobu, která by měla v popisu práce sjednávat smlouvy s dodavateli, kontrolovat poskytnutá plnění a hradit jejich cenu, od níž by bylo možné očekávat, že transakcím bude věnovat zvýšenou pozornost, a mohla by si tak být schopna zapamatovat potřebné detaily. Bylo by v rozporu se zásadou procesní ekonomie vyslýchat další svědky, které se „v provozovnách pohybovaly“, jestliže ani zaměstnanci na pozicích, u nichž bylo možné relevantní informace o obchodních transakcích rozumně očekávat, neměli konkrétní poznatky a nebyli schopni vypovídat dostatečně detailně.

59. Pokud jde o EVS-SERVIS, žalobkyně pouze namítá, že si nemůže s odstupem několika let přesně pamatovat, ke které konkrétní rekonstrukci se vztahují faktury, když provozovala dva bary, jejichž koncept byl totožný, a že nebyli vyslechnuti svědci R. T. a J. V. Opět je třeba uvést, že správce daně uvedl množství skutečností, které zakládaly jeho pochybnosti ve vztahu k žalobkyní uplatněným nákladům dle daňových dokladů, které měla vystavit EVS-SERVIS. Společnost neměla žádnou provozovnu, v době, kdy měla plnění proběhnout, neměla žádné zaměstnance, neplnila své zákonné povinnosti (nepodala přiznání k DPH, dani z příjmů, nezveřejňovala účetní závěrky), pro správce daně byla nekontaktní. Žalobkyně uvedla, že za EVS-SERVIS jednali R. T. a J. V., jediná jednatelka a společnice v roce 2018 V. S. však vypověděla, že za EVS-SERVIS jednala pouze ona, případně její partner M. V., nikoho dalšího jednáním nepověřila, žalobkyni ani uvedené osoby neznala, doklady nevystavila a podpis na nich není její. Na většině faktur bylo v předmětu plnění bylo uvedeno „zprostředkování“, ač dle vyjádření jednatele žalobkyně se nejednalo o zprostředkovatelskou činnost. Žalobkyně uvedla, že byla uzavřena písemná smlouva, žádné písemné doklady k plněním od EVS-SERVIS však nepředložila. Z výše uvedeného je patrné, že rozpor mezi údaji účetního deníku, podle něhož se tři faktury měly týkat provozovny v Berouně, a vyjádřením jednatele při jednání dne 17. 3. 2022, podle něhož se mělo jednat o rekonstrukci baru v Galerii Butovice, byla pouze dílčí okolností, která podporovala další existující pochybnosti o věrohodnosti a správnosti předložených dokladů, proti nimž žalobkyně konkrétně nebrojí.
60. K obecné výtce žalobkyně, že žalovaný nevyslechl R. T. a J. V., lze uvést, že žalobkyně nijak nezpochybňuje důvod, pro který nebyl jejich výslech proveden. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil, že žalobkyně ani přes výzvu správce daně neposkytla údaje, na jejichž základě by bylo možné tyto svědky jednoznačně identifikovat, vyhledat a provést jejich výslech. Z daňového spisu vyplývá, že žalobkyně v podání ze dne 21. 6. 2022 uvedla pouze výše uvedená jména a k T. telefonní číslo, které však bylo při pokusu správce daně o jeho kontaktování dne 27. 6. 2022 mimo provoz. Přes výzvu správce daně ze dne 30. 6. 2022 další údaje neposkytla. Žalobkyně s důvodem neprovedení výslechů v žalobě nepolemizuje a nijak jej nevyvrací. Soud proto pouze obecně konstatuje, že navrhone-li daňový subjekt k prokázání Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

svého tvrzení provedení důkazu, musí jej dostatečně identifikovat, neboť možnost správce daně vyhledat a provést navržený důkazní prostředek je limitována poskytnutými údaji (viz rozsudky NSS ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007-102, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34, či ze dne 25. 3. 2022, č. j. 5 Afs 115/2021-42).

61. Pokud jde o dodavatele GLAMUR a GRUPIONIK, pochybnosti správce daně byly založeny na tom, že neměly provozovny, GLAMUR měla evidovaného jediného zaměstnance, GRUPIONIK neměla evidovány žádné zaměstnance, nebyly vedeny v databázi agenturního zaměstnávání, pro správce daně byly nekontaktní, na jeho výzvy nereagovaly, GLAMUR, která byla plátcem DPH za období, kdy měla poskytovat plnění, nepodala přiznání k DPH, ale pouze kontrolní hlášení, v nichž nevykázala faktury č. 18PF0286 a 18PF0410, v kontrolních hlášeních GLAMUR vykázala plnění v řádech milionů korun oproti nulovým přijatým plněním. Veškeré platby měly být prováděny v hotovosti. Na předložených dokladech byly pouze obecně uvedeny „úklidové práce“ (resp. „úklidové práce...“), chyběl údaj o tom, za jaké období/počet hodin či provozovnu byly služby fakturovány. Dle tvrzení žalobkyně měly být podepsány s uvedenými společnostmi písemné smlouvy, které však nedoložila. Správci daně vznikly pochybnosti o osobě, která měla za společnosti jednat. Žalobkyně uvedla, že dodání *pracovní síly* zajišťoval V. M., kterému předávala hotovostní platby. V. M. nebyl jednatelem uvedených společností a jednání za ně s žalobkyní popřel. R. M., statutární orgán GLAMUR, žalobkyni neznal a o jednání s žalobkyní nic nevěděl.
62. Žalobkyně žalovanému vytýká, že neprovedl výslech V. M. v řízení o dani z příjmů a nevyžádal si od Policie České republiky informace o tom, zda GLAMUR měla problémy s cizineckou policií.
63. Podle § 93 odst. 3 daňového řádu, *je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.*
64. V rozsudku ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 Afs 109/2015-41, NSS vyložil, že daňový řád upřednostňuje bezprostřední výpověď svědka před čtením protokolu o jeho výpovědi. Smyslem je, že správce daně i daňový subjekt se mohou, oproti statickému čtení protokolu, při výslechu svědka doptat na skutečnosti, které jsou pro daný případ potřebné. Výše citované ustanovení neváže provedení výslechu svědka, jehož výpověď je zachycena v protokolu, který správce daně zamýšlel použít jako důkaz v jiném daňovém řízení, na splnění žádných podmínek – s výjimkou situací, kdy výslech svědka není reálně možný, například v případě jeho úmrtí (viz rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2018, č. j. 7 Afs 378/2017-50).
65. V tomto případě se ve vyjádření žalobkyně v odvolacím řízení ze dne 7. 8. 2024 jednalo o uplatnění procesního práva ve vztahu k důkazu již provedenému, který správce daně zařadil mezi podklady rozhodnutí a z něhož vycházel. V obecné rovině představuje odepření práva daňového subjektu na výslech svědka (pokud je možný, daňové orgány z něj hodlají vycházet a nejedná se o zneužití práva) procesní vadu. Takové porušení procesního pravidla však nemusí mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Podle § 75 odst. 3 s. ř. s., k vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na zákonnost, popřípadě správnost napadeného rozhodnutí, se nepřihlíží. NSS v rozsudku ze dne 20. 10. 2022, č. j. 1 Afs 136/2022-39, neshledal důvod zrušit napadené rozhodnutí v situaci, kdy svědci byli

vyslechnuti sice ve formálně jiném řízení, avšak vedeném s tímž daňovým subjektem v obdobné věci, přičemž zjišťovány byly stejné rozhodné skutečnosti (viz zejména bod 43 odkazovaného rozsudku). O obdobný případ se jedná i v nyní posuzované věci. Ačkoli byl svědek dne 16. 8. 2022 formálně vyslechnut v jiném řízení (daňové kontroly DPH), toto řízení bylo vedeno s žalobkyní, týkalo se stejného období (prosinec 2017 až prosinec 2018) a byly v něm zjišťovány stejné rozhodné skutečnosti, tedy poskytnutí plnění tak, jak bylo deklarováno na vypočtených daňových dokladech, které měly vystavit GLAMUR a GRUPIONIK, za které dle tvrzení žalobkyně měl svědek jednat. Výslech proběhl poté, kdy již byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob a žalobkyně byla v rámci daňové kontroly DPH seznámena s pochybnostmi správce daně ohledně uskutečnění plnění, jejich rozsahu a dodavatele. Byť formálně byl výslech prováděn v rámci daňové kontroly DPH, jeho předmětem bylo objasnění skutečností vztahujících se k obchodní spolupráci žalobkyně a (mimo jiné) společností GLAMUR a GRUPIONIK. Výslech proběhl za přítomnosti žalobkyně (jejího jednatele M. K.), která tak měla možnost klást svědkovi otázky, což také učinila. Měla též možnost konfrontovat svědka s tím, že se měl pravidelně stýkat s D. L., čehož též využila. Za této situace soud neshledal, že by uvedená procesní vada mohla mít vliv na zákonnost. Výslech navazoval na vyjádření žalobkyně na výzvu k prokázání skutečností, v němž uvedla, že za GLAMUR a GRUPIONIK jednal „pan V.“. Žalobkyně měla možnost svědka konfrontovat s tím, že se setkal s osobami jednajícími za žalobkyni, mj. s D. L., a předával žalobkyni faktury a přebíral peněžní prostředky (svědek k dotazu správce daně uvedl, že za GLAMUR a GRUPIONIK nejednal, připustil, že jednou viděl pana K., možná T. Š., ale už si nepamatuje, L. H., který byl přítomen výslechu, nezná, k dotazu, zda zná pana L., vypověděl, že si nepamatuje, vypověděl, že si nepamatuje, co dělal v roce 2018, dále k dotazu zástupce žalobkyně, „*vy neznáte pana L., stýkali jste se spolu, pravidelně jste se viděli*“, pak uvedl, že nezná, a na dotazy zástupce žalobkyně popřel, že by v Butovicích dostával peněžní prostředky a nosil tam faktury). Žalobkyně neuvádí relevantní skutečnosti, na něž neměla možnost se svědka dotazovat nebo ho s nimi konfrontovat při předchozím výslechu, respektive jaké konkrétní otázky měly být svědkovi položeny v souvislosti s daní z příjmů právnických osob nad rámec otázek, které byly položeny při výslechu v rámci daňové kontroly na DPH. Soud tedy uvádí, že byť žalovaný porušil § 93 odst. 3 daňového řádu, neměla tato vada vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

66. Soud dodává, že v postupu žalovaného neshledává porušení žalobkyní uvedených ustanovení § 92 odst. 2 a 3 daňového řádu, podle nichž 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, a daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud si svědek nebyl schopen či ochoten přes konkrétní dotazy správce daně a zástupce žalobkyně, která byla výslechu přítomna, rozpomenout na spolupráci s žalobkyní v roce 2018 při předchozí výpovědi, nebyl důvod se domnívat, že by jeho výpověď v odvolacím řízení ve věci daně z příjmů mohla přinést konkrétní poznatky o přesném předmětu, rozsahu a ceně jednotlivých fakturovaných plnění a jejich dodavateli. Lze dodat, že pokud žalobkyně uvádí, že z provedených výslechů svědků vyplývá, že V. M. nevypovídal pravdu, pokud popřel zastupování GLAMUR a GRUPIONIK, je třeba konstatovat, že z žádné z výpovědí neplyne, že by si jednatel či zaměstnanci žalobkyně jakkoli ověřovali oprávnění *pana V.* zastupovat uvedené společnosti, které se měnily (viz např. výpovědi svědka L.). Tvrzené písemné smlouvy nebyly žalobkyní předloženy, ani nebylo uvedeno, kdo je měl za uvedené společnosti uzavřít. Peněžní

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

prostředky byly hrazeny v hotovosti, nebylo tedy ani možné ověřit, komu byly ve výsledku poskytnuty. Vyslechnutý jediný jednatel GLAMUR přitom vypověděl, že mu o spolupráci s žalobkyní není nic známo, V. M. neznal, přičemž vyjádřil přesvědčení, že práce byly ze 70 % fiktivní. To, že žalobkyně osobě jménem V. předávala peněžní prostředky oproti vystaveným fakturám a jednala s ní ohledně zajištění pomocné „pracovní síly“ do kuchyně či na úklid, neprokazuje, kdo a konkrétně jaké plnění a přesně v jakém rozsahu žalobkyni poskytl. Nelze přitom přehlédnout, že žalobkyně měla též vlastní zaměstnance [např. servírka v baru U Slunce v Berouně M. K. zmínila, že pomáhala i s úklidem, přičemž úklidu provozoven se dle vyjádření žalobkyně měly týkat též doklady, na nichž byly označeny WINELEADER a ERIZO (viz např. protokol z 30. 1. 2020)]. Není ani jasné, co přesně mělo být předmětem fakturace [dílo spočívající v úklidu, jak častého, jakých přesně prostor, dodávky lidí na pomocné práci zejména v kuchyni dle vyjádření žalobkyně při jednání 17. 3. 2022, služby „personální agentury“, jak se uvádí vyjádření z 24. 6. 2022, tedy (nelegální) zprostředkování zaměstnanců, jakých a v jakém rozsahu]. Žalobkyni lze přisvědčit potud, že výpověď V. M. je v rozporu s tím, co vypověděli jiní svědci, tedy že

s osobou jménem V., na níž poskytl svědek Louda telefonní kontakt, komunikovali v souvislosti se zajištěním pomocné „pracovní síly“ a předávali jí peněžní prostředky. Z výpovědí vyplývá, že žalobkyně na některé pomocné práce využívala „externí“ pracovníky cizí, nejčastěji ukrajinské státní příslušnosti, popř. jejich služby (např. na pomocné práce v kuchyni, úklid, stavební práce či servis). Z předložených dokladů ani z výpovědí svědků a vyjádření jednatele žalobkyně však nelze seznat přesný rozsah pomocných prací/služeb a jejich dodavatele, ani objektivně minimálně nutné náklady vynaložené na konkrétní skutečně poskytnuté plnění. Žalobkyně ostatně ani nikdy neobjasnila, jak mělo dojít k navázání spolupráce s V. či společnostmi GLAMUR a GRUPIONIK. M. K. např. dne 17. 3. 2022 uvedl, že GLAMUR a GRUPIONIK žalobkyni normálně oslovily v reakci na její inzeráty, spolupráci sjednával provozní; svědek D. L., provozní v Galerii Butovice, následně vypověděl, že pan Vasyl mu *byl představen*; v doplnění odvolání žalobkyně uvedla, že jí pracovníky deklarovaných dodavatelů včetně V. M. přenechala či doporučila COMAX BOWLING s.r.o., což je v rozporu s výpovědí k tomu žalobkyní navrženého svědka M. K. Žalobkyně tvrdila, že kontakt převzala od předchozího provozovatele bowlingu, nicméně výpověď k tomu navrženého svědka M. K. toto nepotvrdila, ale naopak vyvrátila (svědek vypověděl, že společnost využívala vlastní zaměstnance a V. M. neznal). Ačkoli dle výpovědi svědka L. měly existovat smlouvy a výkazy prací, žalobkyně je nepředložila a ani jinak neprokázala, kdo měl za dodavatele smlouvy uzavřít a co přesně bylo jejich obsahem, ani jaký byl konkrétní rozsah prací, kdy na předložených fakturách byly uvedeny pouze blíže nespecifikované *úklidové práce*.

67. Žalobkyně dále vytýká žalovanému, že si od Policie České republiky nevyžádal informace o prověřování a nelegálního zaměstnávání cizinců společností GLAMUR. Žalobkyně v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření v rámci odvolacího řízení ze dne 22. 7. 2024 uvedla ve svém vyjádření ze dne 7. 8. 2024, že z výpovědi R. M. vyplynulo, že GLAMUR měla *problémy s cizineckou policií*, a navrhla, aby si žalovaný vyžádal „*příslušné informace*“. Žalovaný žalobkyni následně (seznámením ze dne 9. 9. 2024) seznámil s tím, že výše uvedenému návrhu nevyhoví. Uvedl, že z návrhu žalobkyně není jasné, co přesně by měl od Policie České republiky vyžádat, neboť žalobkyně neuvedla řízení, spisovou značku ani oddělení, na něž by se měl s žádostí obrátit, a zdůraznil, že není Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

ani jasné, co má být důkazním návrhem prokázáno, a jak by mělo případné sdělení policie prokazovat oprávněnost žalobkyní uplatněných nákladů. K tomu připomněl, že pochybnosti nebyly založeny jen na tom, že společnost GLAMUR měla pouze jednoho zaměstnance. Návrh žalobkyně žalovaný hodnotil jako nekonkrétní. Dodal, že žalobkyně může sama jinými prostředky prokázat daňovou uznatelnost uplatněných nákladů. Žalobkyně v následných vyjádřeních svůj návrh neupřesnila.

68. Žalobkyně ani v tomto případě v žalobě zcela nereflexuje důvody, pro které žalovaný jejímu návrhu nevyhověl. Žalovaný poukázal na to, že z návrhu není zřejmé, jaké informace a od koho přesně navrhuje žalobkyně po žalovaném v této souvislosti vyžádat, ani co přesně má být důkazním návrhem prokázáno. Byť žalobkyně v žalobě uvádí, že neměla možnost získat bližší informace o prověřování GLAMUR, mohla na základě sdělení žalovaného v odvolacím řízení upřesnit, jaké *příslušné* informace navrhuje vyžádat a co hodlá tímto návrhem prokázat, což však neučinila a neuvádí to ani v žalobě. Žalobkyně v odvolacím řízení ani netvrdila, že by GLAMUR měla být *prověřována* Policií ČR (tedy patrně že by byly zahájeny úkony trestního řízení a prověřovány skutečnosti, jež by nasvědčovaly spáchání trestného činu), zmiňovala pouze *problémy s cizineckou policií*. Ani z protokolu o výslechu R. M. ze dne 5. 1. 2023, který je součástí daňového spisu, neplyne, že GLAMUR byla prověřována v souvislosti s nelegálním zaměstnáváním. Soudu pak stejně jako žalovanému není zřejmé, jak by měla informace o případném prověřování GLAMUR (např. pro neoprávněné zaměstnávání cizinců) prokázat oprávněnost žalobkyní uplatněných výdajů. Jak totiž uvádí žalovaný, zdrojem pochybností nebylo pouze to, zda GLAMUR nemohla deklarované plnění poskytnout, jestliže sama měla evidovaného pouze jednoho zaměstnance, ale pochybnosti panovaly též o tom, co přesně a kým bylo žalobkyni poskytnuto. Pokud žalobkyně chtěla unést své důkazní břemeno, bylo třeba, aby uvedla a prokázala konkrétní skutečnosti, které by vytvářely přehledný důvěryhodný obraz o jejích transakcích. K tomu by informace o tom, že deklarovaný dodavatel je prověřován Policií České republiky v souvislosti s nelegálním zaměstnáváním cizinců, nepostačilo. Daňový subjekt má břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Bylo proto na žalobkyni, aby si opatřila důkazy, kterými prokáže oprávněnost uplatněných nákladů. Důkazního břemene ji nezbavuje, že neměla k dispozici důkazní prostředky, jimiž by mohla dodavatele a rozsah poskytnutých plnění prokázat. Jde pouze o důsledek způsobu, jakým realizovala svou ekonomickou činnost. Byť je správce daně povinen poskytnout daňovému subjektu součinnost při opatření konkrétního označeného důkazního prostředku, je to daňový subjekt, jehož tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Není povinností správce daně na základě obecné poznámky o zájmu cizinecké policie o dodavatele daňového subjektu zjišťovat, zda s dodavatelem nejsou vedena trestní řízení, případně poté vyžadovat např. kopie trestních spisů a v nich za daňový subjekt vyhledávat, zda se nemohou nabízet nějaké důkazní prostředky, které by mohly pomoci objasnit a prokázat průběh obchodních transakcí, které se mají týkat uplatněných výdajů daňového subjektu. Je to naopak daňový subjekt, který měl být přímým účastníkem těchto transakcí, který by měl být schopen popsat konkrétní skutkové okolnosti, které budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci (i tvrzení daňového subjektu přitom slouží jako důkaz), a předložit, případně označit ke konkrétním skutkovým tvrzením konkrétní důkazní prostředky, jimiž skutečnosti prokáže bez vážných pochybností. To žalobkyně neučinila. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

prostor k uplatnění důkazních návrhů, není však povinen za daňový subjekt dohledávat informace a důkazní prostředky k uplatněným nákladům, ohledně kterých tíží důkazní břemeno daňový subjekt. Soud též neshledal, že by správce daně a žalovaný kladli na žalobkyni nepřiměřený důkazní standard.

Žalovaný nebyl povinen zohlednit tzv. esenciální výdaje

69. Žalobkyně namítá, že žalovaný nezohlednil tzv. esenciální výdaje, ačkoli byly splněny předpoklady pro použití pomůcek.
70. Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, z něhož vycházel žalovaný v napadeném rozhodnutí, vyložil, že daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokazuje daňový subjekt. Pokud daňový subjekt prokáže, že jím uplatněný výdaj (náklad) skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť i za jiných okolností (včetně jiné výše), než je uvedeno na dokladu, je možné jej za splnění dalších zákonných podmínek uznat za daňově účinný výdaj. Neprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nemá správce daně bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží. Rozšířený senát NSS tedy odmítl judikaturní linii prosazující přiznání esenciálních nákladů v rámci stanovení daně podle pomůcek pouze z důvodu neunesení důkazního břemene ohledně uplatněného výdaje. Vysvětlil, že i vynaložení esenciálního výdaje musí prokázat daňový subjekt, přičemž se stále jedná o primární způsob stanovení daně, tj. stanovení daně na základě dokazování, nikoli stanovení daně na základě pomůcek. V tomto případě žalobkyně vynaložení esenciálních (objektivně minimálně nutných) výdajů za existující plnění neprokázala a ani k tomu v rámci žalobní argumentace nepředkládá konkrétní skutková tvrzení. Pouze cituje ze zprávy o daňové kontrole, v níž správce daně uvedl, že nezpochybnil plnění jako taková, ale pozici dodavatele na předložených dokladech. Žalovaný však následně tento závěr v odvolacím řízení korigoval. Ostatně i správce daně na s. 53 zprávy o daňové kontrole současně konstatoval, že neměl pochybnosti jen o deklarovaných dodavatelích, ale i rozsahu provedených plnění a ceně. Z výše citovaného usnesení rozšířeného senátu NSS vyplývá, že jestliže účetnictví žalobkyně nebylo významně zatemněno z pohledu celkového množství nedostatků v účetních zápisech nebo z pohledu celkového objemu zpochybněných transakcí, nebyl dán důvod pro přechod na pomůcky, neboť bylo možné stanovit daň dokazováním. Závěr správce daně ve zprávě o daňové kontrole, že nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku a že intenzita pochybností nebyla takového rozsahu, aby došlo k zatemnění obrazu hospodaření žalobkyně, žalobkyně v žalobě nerozporovala. Žalobní bod, v němž žalobkyně namítala, že žalovaný nezohlednit tzv. esenciální výdaje a nestanovil daň podle pomůcek, tedy není důvodný.
71. Lze uzavřít, že finanční orgány unesly své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. K obecné námitce žalobkyně, že předloženými fakturami, výdajovými pokladními doklady, dalšími doklady, výpověďmi svědků a fotodokumentací prokázala, že se všechna deklarovaná plnění uskutečnila v deklarovaném rozsahu za deklarované výdaje, soud obecně konstatuje, že souhlasí s hodnocením žalovaného, že žalobkyně ve vztahu k plněním uvedeným na dokladech, které měly vystavit WINELEADER, ERIZO, EVS-

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

SERVIS, GLAMUR a GRUPIONIK bez důvodných pochybností neprokázala nejen provedení deklarovanými dodavateli, ale ani rozsah a cenu, resp. v některých případech ani faktické uskutečnění plnění. Žalobkyně v návaznosti na prokázané pochybnosti správce daně bez důvodných pochybností neprokázala skutečné okolnosti týkající se předmětných výdajů, které by vytvářely přehledný a důvěryhodný obraz o sporných transakcích. Soud pro úplnost uvádí, že žalobkyně v žalobě nikterak nezpochybňovala závěry správce daně, které se vztahovaly k nákladům a odpisům souvisejícím s vypočtenými daňovými doklady vystavenými Ptáček - velkoobchod, a.s.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

72. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žalobní body důvodnými a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti, žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
73. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně, která byla ve věci neúspěšná, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl plně úspěšný, nevznikly žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud tedy rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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 30. ledna 2026

Lenka Oulíková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.