ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudkyně JUDr. Jitky Hroudové a soudce JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobkyně: **MAYER TRANSPORT spol. s r.o.**, IČO: 24188328
se sídlem Marešova 6, Praha 9
zastoupená advokátem Mgr. Petrem Skálou
se sídlem Hvožďany 168, Hvožďany

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2025, čj. 19577/25/5300-21444-712756

takto:

I. **Žaloba se zamítá.**

II. **Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.**

Odůvodnění

Vymezení věci

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení výše uvedeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále též „*žalovaný*"), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*") ze dne 14. 11. 2023, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané

hodnoty (dále jen „*DPH*“) za zdaňovací období červenec 2018 až leden 2020 (celkem 19 dodatečných platebních výměrů).

2. Dodatečné platební výměry byly daňovými orgány vydány po provedené kontrole DPH a daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období červenec 2018 až únor 2020, kterou u žalobkyně zahájil správce daně prvého stupně (Finanční úřad pro Královéhradecký kraj) dne 13. 8. 2021. Správce daně a následně i odvolací žalovaný orgán dospěli k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ve věci prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o DPH*“), konkrétně neprokázal, že zdanitelná plnění (služby dle rámcové smlouvy ze dne 20. 12. 2017) od dodavatele DR Technik – invest s. r. o. v likvidaci (zaniklá dne 7.8.2023), fakticky přijal.

Vyjádření účastníků řízení

Obsah žaloby – žalobní body

3. Podle prvního žalobního bodu žalovaný akceptoval nesprávný postup správce daně, který se odchýlil od zásady volného hodnocení důkazů, neboť označil všechny listinné důkazy za neprůkazné a svědecké výpovědi za rozporné, aniž by je posuzoval komplexně a v souvislostech. Správce daně měl žalobkyni vyzvat k podání dodatečných daňových přiznání a umožnit jí je podat. Pakliže to neučinil, nemohla žalobkyni vzniknout povinnost zaplatit z doměřené daně penále. Při absenci výzvy k podání dodatečného daňového přiznání je nutno považovat následnou daňovou kontrolu za nezákonně zahájenou, přičemž uvedená vada nebyla odstraněna ani v odvolacím řízení. Povinnost vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání je sice fakultativní, plyne však ze zásady spolupráce.[1] Od výzvy lze upustit jen výjimečně, pokud by zpravení daňového subjektu o tom, jaké má správce daně informace, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní. Taková okolnost však z rozhodnutí daňových orgánů neplyne. Správce daně tedy porušil právo žalobkyně na spravedlivé řízení a výsledky daňové kontroly nemohly být legitimním podkladem pro doměření daně a uložení povinnosti uhradit penále.

4. Ve druhém žalobním bodu žalobkyně namítla, že došlo k přenosu důkazního břemeno na základě tvrzení o „*vážných a důvodných pochybnostech*“, které však nebyly odůvodněny ani konkretizovány[2]. Správce daně toliko konstatoval, že DR Technik nemá dostatečné personální a materiální vybavení, aniž by konkretizoval, z jakého důvodu jsou faktury nevěrohodné. Nebylo vydáno formalizované oznámení o přenosu důkazního břemene. Správce daně také včas neprovedl místní šetření u DR Technik, která následně zanikla. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a současně zhodnotil všechny důkazy záporně, neposoudil je individuálně ani ve vzájemných souvislostech. Tím na žalobkyni přenesl povinnost prokázat skutkový stav „*negativně*“. Daňovému subjektu nelze vytýkat, že neunesl důkazní břemeno ohledně jiného daňového subjektu. Správce daně však žalobkyni přičetl k tíži, že DR Technik nepředložila důkazy o poskytnutém plnění. Žalobkyni nelze klást za vinu ani to, že svědek, který měl osvědčit podstatné informace, odmítl vypovídat, zvláště za situace, kdy správce daně postupoval při jeho výslechu nesprávně. Na daňový subjekt nelze klást přehnané požadavky ohledně prověřování

[1] Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2014, č.j. 5 Afs 103/2013-47 a usnesení rozšířeného senátu téhož soudu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55.
[2] Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2011, č.j. 1 Afs 81/2010-268.

dodavatelů[3]. Žalobkyně předložila dostatečné množství důkazů, správce daně naopak žádné relevantní protidůkazy nepředložil. Na daňových dokladech byla jednotlivá plnění blíže specifikována. Správce daně však dospěl k nesprávnému závěru o neunesení důkazního břemene na základě toho, že D. S. již nebyl po několika letech schopen přesně vyjmenovat jednotlivé poskytnuté služby. Pochybnosti správce daně však nemohou být vágní. Nedošlo k naplnění požadavků judikatury ohledně rozložení důkazní břemene tak, aby došlo k jeho přenosu na žalobkyni. Žalobkyně poskytla daňovým orgánům maximální součinnost, označila svědky a předložila důkazy, které prokazovaly, že k poskytnutí zdanitelných plnění došlo.

5. Obsahem třetího žalobního bodu bylo tvrzení, že správce daně měl L. V. vyslechnout k záležitostem, na které by nedopadalo právo odmítnout svědeckou výpověď. Žalovaný tuto vadu nenapravil a neprovedl jeho další výslech, ač to žalobkyně označila za zásadní. Svědek nesmí odmítnout výpověď jako celek. Daňové orgány nepostupovaly správně, pokud se spokojily s tím, že odmítl vypovídat. Správce daně má prostředky, které může využít, pokud svědek odmítne výpověď nedůvodně. Odmítne-li se vyjádřit i ke skutečnostem nenavazujícím na riziko trestního stíhání, měl by to správce daně poznamenat do protokolu a zvážit uložení pořádkové pokuty. Výslechy dalších svědků prováděl správce daně nahodile, čímž došlo ke zkreslení řízení a k výběru osob, které nebyly s DR Technik v kontaktu. Vyslýchal téměř výhradně řidiče a administrativní pracovníky, kteří DR Technik logicky neznali, neboť se neúčastnili fakturace ani jednání. Nesprávně také vyhodnotil výpověď K. R., jež vykazovala závažné nedostatky a nebyla uvěřitelná. Správce daně dospěl na jejím základě k závěru, že k pravidelnému úklidu nedocházelo, ač to svědkyně přímo neuvedla a žalovaný to i přes námitky žalobkyně považoval za správné. Žalobkyně v daňovém řízení namítla, že šlo o bývalou účetní, která účtovala daňové doklady dva roky. Není tedy možné, aby DR Technik neznala, přestože od ní měsíčně zaúčtovala několik faktur a byla v osobním kontaktu s D. V. Žalovaný však tyto námitky nevypořádal. To, že řidiči ve výpovědích jmenovali jen některé servisy, v nichž byly prováděny opravy, nevyvrací tvrzení, že některé menší opravy dodávala DR Technik. Žalovaný nereflektoval, že faktury byly uhrazeny, ani to, že žalobkyni objektivně znemožnil doplnit další důkazy zánik DR Technik. Požadovanou míru důkazního břemene žalobkyně považuje za přepjatý formalismus. Nelze žádat protokoly o každém umytí vozidla.

6. Není ani pravdou, že DR Technik neměla jak žalobkyni tvrzené služby poskytnout. Daňové orgány vyšly z registru ekonomických subjektů, neprovedly však místní šetření u subdodavatelů, nepředvolaly účetní DR Technik ani neověřily podrobnosti ohledně zaměstnanců na DPP. Rámcovou smlouvu uzavřenou mezi žalobkyní a DR Technik (dále jen *„Rámcová smlouva“*) nelze označit za obecnou. Specifikace plnění byla uvedena na daňových dokladech a je obvyklé, že objednávky pobíhají telefonicky. Správce daně však trval na jejich doložení. Pouze na základě toho, že si D. S. nepamatoval, jaké opravy prováděli jeho zaměstnanci, nelze dospět k závěru, že provedeny nebyly. Ani tvrzení D. S., že komunikoval s P. R. (což nebylo objektivně možné), přitom nesnižuje pravdivost jeho výpovědi. K prokázání nároku mohou postačovat i nepřímé důkazy. Správce daně ani neuvažoval o alespoň částečném uznání nároku, ač z mnoha daňových dokladů vyplývá, na kterých vozidlech byla prováděna správa.

[3] Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2025, č.j. 7 Afs 78/2024-31.

7. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobkyně namítla nepřiměřenou délku daňové kontroly. Ta trvala téměř dva roky (od 13. 8. 2021 do 20. 10. 2023). Správce daně byl v jejím průběhu nečinný, což negativně ovlivnilo dostupnost důkazů (podrobnost svědecké výpovědi se během času značně oslabuje). Projevilo se to u D. S., jehož svědeckou výpověď žalovaný doplnil v odvolacím řízení. K některým podstatným otázkám D. S. uvedl, že si podrobnosti nepamatuje, což bylo žalobkyni připsáno k tíži. Skutečnost, že daňová kontrola byla složitá a klíčový svědek se odmítl dostavit k výslechu, nelze klást k tíži žalobkyni. Nepřiměřeně dlouhá daňová kontrola ztížila žalobkyni možnost unést důkazní břemeno.

8. V posledním pátém žalobním bodě žalobkyně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. V paralelně vedeném řízení týkajícím se DPH dospěl žalovaný k odlišnému právnímu názoru než správce daně s tím, že se žalobkyni podařilo přijetí dotčených zdanitelných plnění prokázat, neboť D. S. v obecné rovině spolupráci s žalobkyní potvrdil. Žalovaný tedy vyhodnotil žalovaný svědeckou výpověď D. S. rozdílně v případě DPH a DPPO. V daňovém řízení týkajícím se DPPO mu bez dalšího neuvěřil, zatímco v řízení o DPH dospěl k opačnému závěru. Tento rozdíl přitom přesvědčivě nevysvětlil. Žalobkyně se současně nemohla řádně seznámit se všemi skutečnostmi, které vyplynuly z daňové kontroly u DR Technik, neboť v materiálech poskytnutých z daňového spisu bylo mnoho informací začerněno. Správce daně přitom žalobkyni vyloučil 100 % dotčených nákladů a předepsal penále, aniž by využil méně invazivní alternativy (stanovení daně pomůckami, částečné uznání nákladů), čímž překročil meze správního uvážení.

Vyjádření žalovaného k obsahu žaloby

9. Žalovaný soudu navrhl zamítnutí žaloby.

10. Ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a k prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že důkazy sám hodnotil, o čemž svědčí také provedení výslechu D. S. v odvolacím řízení. Ten sice spolupráci s žalobkyní v obecné rovině potvrdil, nepotvrdil však tvrzení žalobkyně ohledně předmětu a rozsahu služeb přijatých od DR Technik. Žalobkyni se nepodařilo rozptýlit pochybnosti správce daně. Předmětem Rámcové smlouvy bylo poskytování servisních služeb a oprav vozidel, údržba a správa vozového parku a úklid kanceláří. V Rámcové smlouvě je popis plnění obecný; k jeho upřesnění mělo dojít v objednávkách, které však nebyly v daňovém řízení předloženy. Údaje na fakturách a dodacích listech jsou obecné a ani ve spojení s Rámcovou smlouvou z nich nelze zjistit, co a v jakém rozsahu bylo žalobkyni dodáno. Dodací listy jsou obecné a souhrnné a obsahem neodpovídají daňovým dokladům. Objednávky žalobkyně předložila pouze k provozování nákladní dopravy, nikoliv ke službám poskytnutým dodavatelem DR Technik. Ten sice jejich existenci potvrdil, ale objednávky nebyly doloženy. Žalovaný se listinnými důkazy pečivě zabýval a postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.

11. Téměř žádný ze svědků DR Technik vůbec neznal, výslechy zaměstnanců a bývalých zaměstnanců tvrzení žalobkyně o provedení tvrzených služeb tímto dodatelem nepotvrdilo. Šlo přitom o svědky, které navrhla žalobkyně. Žádný z nich však nepotvrdil činnost DR Technik a neznal ani jejího jednatele D. S. Ten v obecné rovině spolupráci s žalobkyní popsal, nebyl však již schopen přesně uvést, co a v jakém rozsahu bylo pro žalobkyni provedeno a zda to odpovídalo objednávkám. Nepravdivé bylo také tvrzení D. S., že poté, co skončil ve funkci jednatele, předal účetnictví P. R. Ten byl v té době již více než šest let po smrti.

12. V posuzované věci neexistoval důvodný předpoklad doměření daně. V době zahájení daňové kontroly neměl správce daně dostatek poznatků, aby mohl bez daňové kontroly k závěru o doměření daně dospět (šlo o rozsáhlou daňovou kontrolu). Nelze tedy hovořit o upřednostnění výzvy podle ustanovení § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*"), ani o porušení žalobkyní namítaných zásad. Nic na tom nemění na žalobkyní zmíněná judikatura Nejvyššího správního soudu (dále též „*NSS*"), neboť ta posuzovala odlišnou situaci.

13. Nedůvodný je také druhý žalobní bod. Správce daně vznesl důvodné pochybnosti výzvou čj. 1264975/22/2701-60561-607229 (konkrétně je popsal na jejích str. 7 - 9). Pochybnosti týkající se společnosti DR Technik byly popsány také v bodech 18 – 23 žalobou napadeného rozhodnutí. Jde o konkrétní a legitimní pochybnosti, na jejichž základě bylo aktivováno důkazní břemeno žalobkyně, a to právě shora uvedenou výzvou. V odvolacím řízení byl proveden výslech D. S., s jehož hodnocením byla žalobkyně seznámena a současně byla zpravena o přetrvávajících pochybnostech. Žalovaný nepochybil ani při hodnocení důkazů a nelze mu klást k tíži neprovedení místního šetření u DR Technik. Bylo povinností žalobkyně zajistit si dostatečné důkazní prostředky. Správce daně nepožadoval prokázání negativních skutečností, žádal pouze to, aby žalobkyně prokázala přijetí tvrzených služeb. Ta však setrvala na obecném tvrzení o možnosti uzavírat objednávky telefonicky či osobně. V tom žalobkyni nic nebrání, je však její odpovědností, aby relevantní skutečnosti prokázala v daňovém řízení. Uvedené deficity neodstranila ani výpověď D. S. Daňové orgány unesly důkazní břemeno stran důvodných pochybností a žalobkyně je nerozptýlila, resp. v tomto směru své důkazní břemeno neunesla.

14. K třetímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že bývalý zaměstnanec žalobkyně L. V. odmítl vypovídat vzhledem k nebezpečí trestního stíhání osoby blízké. V případě, kdy svědek odmítne vypovídat z tohoto důvodu, není správce daně povinen jej přesvědčovat k podání svědecké výpovědi, a to ani stran jiných skutečností či mu snad hrozit uložením pořádkové pokuty. Stran výběrů svědků žalovaný uvedl, že vybral zástupce každé profese související s provozem vozového parku žalobkyně. Ta navrhla provedení 17 svědeckých výpovědí, přičemž některé osoby měly shodnou pracovní náplň. Na žádost žalobkyně následně správce daně rozšířil výběr svědků o další osoby. Téměř nikdo z žalobkyní navržených zaměstnanců neměl povědomí o DR Technik a jejím jednateli D. S. Ani uhrazení faktur přitom nemůže osvědčit, že se dodávka uskutečnila a že jde o daňově uznatelný výdaj. Uvedená skutečnost by byla vyhodnocena ve prospěch žalobkyně, pokud by s ostatními důkazy vykazovala auditní stopu nebo ucelený logický řetězec. To se však nestalo. Žalovaný nežádal nadměrný důkazní standard. Žalobkyně tvrdila, že objednávky běžně bývají uzavírány telefonicky nebo osobně, D. S. však tvrdil, že byly písemné. Žádné objednávky žalobkyně nepředložila. Neprokázala tedy rozsah a provedení všech služeb, pročež nebylo možné uznat je ani částečně.

15. Ve vztahu ke čtvrtému žalobnímu bodu žalovaný nesouhlasil s tvrzením, že délka daňové kontroly byla ovlivněna toliko prodlením správce daně. Ten musel provádět časově náročné dokazování a marně se pokoušel zajistit výslech D. S., který se podařilo uskutečnit až v odvolacím řízení. Lhůta pro stanovení daně překročena nebyla, délka daňové kontroly byla úměrná její náročnosti. Časový odstup neměl na výpověď D. S. vliv, ten nebyl totiž schopen popsat skutečně provedené služby ani jejich rozsah.

16. Ohledně pátého žalobního bodu žalovaný konstatoval, že jeho závěry v řízeních týkajících se DPH a daně z příjmů právnických osob nejsou co do výsledku odlišné. V obou případech dospěl k závěru, že se žalobkyni nepodařilo rozptýlit pochybnosti správce daně. V případě neunesení důkazního břemene není správce daně bez dalšího povinen stanovit daň dle pomůcek. Žalobkyně své daňové tvrzení nekorigovala, ač k tomu měla dostatečný časový prostor. Nebylo možné minimální nutné náklady uznat, neboť nebyly podloženy reálně existujícím plněním. Na základě daňové kontroly provedené u DR Technik dospěl příslušný správce daně k závěru, že uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch žalobkyně nepovažuje za prokázané. Některé pasáže dotčené zprávy o daňové kontrole byly znečitelněny s ohledem na povinnost zachovávat mlčenlivost o poměrech jiných osob. Práva žalobkyně tím nebyla dotčena.

Obsah správního spisu a průběh řízení před správními orgány

17. Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem soud zjistil, že daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena dne 13. 8. 2021. Jejím předmětem byla jak daň z přidané hodnoty za shora uvedená zdaňovací období, tak také daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období červenec 2018 – únor 2020.

18. Daňová kontrola byla ukončena doručením Zprávy o daňové kontrole ze dne 10. 10. 2023, čj. 1634037/23/2701-60561-607229 (dále jen „*Zpráva o DK*“). Z jejího obsahu vyplývá, že správce daně neuznal žalobkyni nadměrné odpočty DPH s odůvodněním, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve věci prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, když neprokázala faktické přijetí zdanitelných plnění od dodavatele DR Technik – invest s. r. o. v likvidaci (dále jen „*DR Technik*“).

19. Na základě výše uvedených závěrů Zprávy o DK Finanční úřad pro hlavní město Prahu přistoupil dne 14. 11. 2023 k vydání následujících dodatečných platebních výměrů:

I. čj. 8525795/23/2009-52522-112251, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2018 ve výši 81 884 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit penále ve výši 16 377 Kč,

II. čj. 8526439/23/2009-52522-112251, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2018 ve výši 83 476 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit penále ve výši 16 696 Kč,

III. čj. 8527013/23/2009-52522-112251, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období září 2018 ve výši 78 679 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit penále ve výši 15 736 Kč,

IV. čj. 8527599/23/2009-52522-112251, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2018 ve výši 81 723 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit penále ve výši 16 345 Kč,

V. čj. 8528613/23/2009-52522-112251, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2018 ve výši 102 663 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 533 Kč,

VI. čj. 8529124/23/2009-52522-112251, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2018 ve výši 100 891 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 179 Kč,

VII. čj. 8529631/23/2009-52522-112251, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období leden 2019 ve výši 66 988 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit penále ve výši 13 398 Kč,

VIII. čj. 8530099/23/2009-52522-112251, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období únor 2019 ve výši 100 240 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 048 Kč,

IX. čj. 8530625/23/2009-52522-112251, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období březen 2019 ve výši 81 164 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit penále ve výši 16 233 Kč,

X. čj. 8531212/23/2009-52522-112251, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období duben 2019 ve výši 89 696 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit penále ve výši 17 940 Kč,

XI. čj. 8531736/23/2009-52522-112251, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období květen 2019 ve výši 98 634 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit penále ve výši 19 727 Kč,

XII. čj. 8532153/23/2009-52522-112251, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období červen 2019 ve výši 96 709 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit penále ve výši 19 342 Kč,

XIII. čj. 8532662/23/2009-52522-112251, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2019 ve výši 119 359 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit penále ve výši 23 872 Kč,

XIV. čj. 8555316/23/2009-52522-112251, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2019 ve výši 102 404 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 481 Kč,

XV. čj. 8555585/23/2009-52522-112251, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období září 2019 ve výši 91 368 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit penále ve výši 18 274 Kč,

XVI. čj. 8556318/23/2009-52522-112251, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2019 ve výši 57 502 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit penále ve výši 11 501 Kč,

XVII. čj. 8557032/23/2009-52522-112251, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2019 ve výši 73 280 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit penále ve výši 14 656 Kč,

XVIII. čj. 8557608/23/2009-52522-112251, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2019 ve výši 75 673 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit penále ve výši 15 135 Kč,

XIX. čj. 8558427/23/2009-52522-112251, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období leden 2020 ve výši 64 577 Kč a zároveň vznikla povinnost uhradit penále ve výši 12 916 Kč.

20. Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně včasné odvolání, které bylo po obsahové stránce víceméně shodné s její argumentací v podané žalobě.

21. V rámci odvolacího řízení byl proveden výslech svědka D. S. a do veřejné části spisového materiálu byla založena zpráva o daňové kontrole týkající se DPH provedené u společnosti DR Technik. S hodnocením důkazů získaných v odvolacím řízení žalovaný žalobkyni seznámil písemností ze dne 14. 5. 2025, čj. 13105/25/5200-11431-713246 (dále jen „*Seznámení*“). Žalobkyně na Seznámení reagovala podáním ze dne 13. 6. 2025 (dále jen „*Doplnění odvolání*“).

22. O podaném odvolání rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím, jímž odvolání zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil, přičemž v odůvodnění nejprve zrekapituloval průběh daňového řízení a obsah podání žalobkyně, následně shrnul právní základ věci a vypořádal se s jednotlivými odvolacími námitkami.

Řízení před soudem

23. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející daňové řízení v rozsahu uplatněných žalobních bodů [(ustanovení § 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „*s. ř. s.*“)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

24. Při ústním jednání dne 10. 3. 2026 zástupce žalobkyně odkázal na podanou žalobu a zdůraznil zejména to, že z důvodu dlouhého trvání daňové kontroly předvolaný svědek V. odmítl vypovídat, ačkoliv má žalobkyně za to, že v jeho případě podmínky pro odmítnutí výpovědi z důvodu hrozby trestního stíhání nebyly naplněny a vypovídat měl. Obdobně ani svědek S. si po tak dlouhé době nepamatoval, kteří zaměstnanci prováděli opravy vozidel, ale jeho výpověď by neměla být hodnocena k tíži žalobkyně, protože žalovaný v bodě 40 napadeného rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně odstranila odůvodněné faktické pochybnosti o předmětném plnění. Jestliže pak žalovaný v dalším odůvodnění dospěl k odlišnému závěru, je rozhodnutí nepřezkoumatelné a jeho odůvodnění rozporné (na straně jedné žalobkyně pochybnosti správce daně rozptýlila, a na straně druhé neunesla důkazní břemeno). Žalobkyně proto navrhla zrušení napadeného rozhodnutí, které považuje za nepřezkoumatelné, nesprávně aplikující přenos důkazního břemene a nesprávně vyhodnocující provedené svědecké výpovědi.

25. Zástupkyně žalovaného u jednání uvedla, že i nadále trvá na správnosti rozhodnutí a v něm vyjádřených skutkových i právních závěrech. Z provedených svědeckých výpovědí vyplynulo, že nikdo z předvolaných svědků neznal společnost dodavatele DR Technik, svědka V. nebylo možné k výpovědi nutit a pokud jde o článek 40 napadeného rozhodnutí,

je z něj podle žalovaného jednoznačně patrno, že obsahuje přezkoumatelnou úvahu o tom, že žalobkyně neprokázala fakticitu plnění, ani jeho rozsah a předměr. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

26. Žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná.

27. Žaloba není důvodná.

28. Podstata sporu spočívá v prokázání naplnění podmínek podle ustanovení § 72 a 73 ZDPH, tedy v posouzení, zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno a prokázala naplnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně za předmětná zdaňovací období.

Posouzení důvodnosti uplatněných žalobních bodů

Právní rámec

29. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

30. Podle § 96 odst. 2 daňového řádu výpověď může odepřít ten, kdo by tím způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám mu blízkým.

31. 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.

32. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 téhož ustanovení, *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*. Podle odst. 5 písm. c) tohoto ustanovení *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

33. Daňový subjekt unese své prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně řádné účetnictví. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010-117, všechna zde citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná též online na www.nssoud.cz).

34. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb tíží správce daně důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 ve Sbírce NSS). Pokud správce daně pochybnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Daňový subjekt musí tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (např. rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2021, čj. 10 Afs 34/2021-76, bod 15, ze dne 24. 1. 2022, čj. 4 Afs 26/2021-39, bod 26, a ze dne 18. 2. 2022, čj. 4 Afs 135/2019-29, bod 34).

35. Co se týče uplatnění nároku na odpočet daně, je podstatné, že podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH, je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění tehdy, pokud plnění skutečně přijal a použil ho v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění uvedených v tomto ustanovení. Pro uplatnění nároku na odpočet musí splnit podmínky uvedené v § 73 odst. 1 zákona o DPH.

36. Žalobkyně byla pro uplatnění nároků na odpočet DPH povinna tvrdit a prokázat, že od svého deklarovaného dodavatele přijala zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a použito pro její činnost. Jak uvedl NSS ve svém rozsudku ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012-61: „*Ve vztahu k dani z přidané hodnoty Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění opravdu došlo (rozsudek z 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71). Aby mohla být daňovému dokladu přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, resp. § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., musí odrážet i faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění.* [...] *Pokud správci daně vzniknou pochybnosti ohledně správnosti určitého daňového dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, daňový doklad shora uvedenou důkazní hodnotu ztrácí a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby předvídanými daňovým řádem*“ (shodně např. rozsudek NSS z 3. 3. 2022, čj. 9 Afs 68/2021, bod 28). Neprokáže-li daňový subjekt, že se plnění fakticky uskutečnilo, nárok na odpočet mu vůbec nevznikne (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 252/2016-35, bod 12).

37. Soud se nejprve z logiky věci zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí obsaženou v pátém žalobním bodě.

38. V rámci vypořádání této námitky nejprve uvádí, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je namístě jen tehdy, pokud správní orgán opomene podstatnou námitku účastníka řízení vypořádat zcela. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2006, čj. 2 As 37/2006 – 63, č. 1112/2007 Sb. NSS), nevypořádá se se všemi odvolacími námitkami (rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2008, čj. 8 Afs 66/2008 – 71), či neuvede důvody, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Pokud však vyloží, proč se s danou námitkou neztotožňuje, nelze již hovořit o nepřezkoumatelnosti, byť by se závěr vyslovený správním orgánem jevil zcela mylný a nepřijatelný (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, čj. 1 Afs 92/2012-45, a ze dne 29. 6. 2017, čj. 2 As 337/2016-64).

39. Zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je tak vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Soud konstatuje, že napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným neshledal, neboť žalovaný se v něm vyjádřil ke všem základním odvolacím námitkám žalobkyně a srozumitelně ozřejmil, z jakých důvodů odvolání zamítl.

40. Ve vztahu ke konkrétním námitkám žalobkyně obsaženým v tomto žalobním bodě soud uvádí, že žalobkyně spatřovala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí primárně v tom, že podle ní žalovaný hodnotil výpověď D. S. rozdílně v řízení týkajícím se DPPO a DPH, ač se týkala totožných (zdanitelných) plnění. Nejvyšší správní soud již v právní větě k rozsudku ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, konstatoval že „*Vyjde-li v určitém*

daňovém řízení najevo, že v jiném daňovém řízení dospěl správce daně ve věci identické skutkové otázky, která byla rozhodná v obou řízeních, k odlišným skutkovým zjištěním, musí být vzniklý rozpor odstraněn v řádném důkazním řízení".

41. Soud proto posoudil hodnocení výpovědí D. S. v napadeném rozhodnutí ze dne 16. 7. 2025, čj. 19577/25/5300-21444-712756, a v rozhodnutí ze dne 22. 7. 2025, čj. 19896/25/5200-11431-713246

> V rozhodnutí ze dne 22. 7. 2025 (konkrétně na str. 21) žalovaný k jeho výpovědi uvedl, že „*svědek spolupráci s odvolatelem v obecné rovině potvrdil, obecně popsal vykonávané služby pro odvolatele a potvrdil občasnou osobní účast při provádění služeb a občasnou osobní kontrolu prováděných služeb. Odvolací orgán má nicméně za to, že se odvolateli i nadále nepodařilo rozptýlit pochybnosti správce daně o oprávněnosti zahrnutí částek za služby poskytnuté dodavatelem DR Technik mezi výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ZO 2018 a ZO 2019, jak byly vyjádřeny ve Výzvě3, neboť svědek sice uvedl, že měl k dispozici jednotlivé objednávky konkrétních prací, ale do spisového materiálu tyto objednávky nebyly doloženy. Svědek tak nebyl schopen přesně popsat skutečně provedené služby a jejich rozsah. Stejně tak svědek uvedl, že osobně kontroloval pouze část provedených služeb a za kontrolu označil i obdržení textové zprávy, že služby byly provedeny, nebo telefonické „odkontrolování" provedených služeb s odvolatelem. (...) Svědek tak svou výpovědí nepotvrdil tvrzení odvolatele ohledně předmětu a rozsahu přijatých služeb od společnosti DR Technik.*" (podtržení doplněno soudem).
>
> V napadeném rozhodnutí žalovaného je ve vztahu k hodnocení výpovědi D. S. na str. 16 uvedeno, že „*se odvolateli i nadále nepodařilo rozptýlit pochybnosti správce daně o předmětu a rozsahu přijatých zdanitelných plnění do dodavatele DR Technik (..) neboť svědek sice uvedl, že měl k dispozici jednotlivé objednávky konkrétních prací, ale do spisového materiálu tyto objednávky nebyly do dne vydání tohoto rozhodnutí doloženy. Svědek tak nebyl schopen popsat skutečně provedené služby a jejich rozsah. Stejně tak svědek uvedl, že osobně kontroloval pouze část provedených služeb a za kontrolu označil i obdržení textové zprávy, že služby byly provedeno nebo telefonické „odkontrolování" provedených služeb s odvolatelem. (...) Svědek tak svou výpovědí nepotvrdil tvrzení odvolatele ohledně předmětu a rozsahu přijatých zdanitelných plnění.*"

42. Z citovaných pasáží obou rozhodnutí je patrné, že žalovaný dospěl v obou případech ke zcela totožnému závěru, že svědecká výpověď D. S. tvrzení žalobkyně nepotvrdila, neboť svědek potvrdil spolupráci zcela obecně, přičemž nebyl schopen přesně popsat provedené služby ani jejich rozsah. Jeho výpověď tak nemohla zcela konkrétní pochybnosti správce daně vyvrátit. Není tedy pravdou, že by žalovaný vyhodnotil výpověď D. S. v řízení týkajícím se DPH jinak, než jak ji vyhodnotil v daňovém řízení týkajícím se DPPO, z něhož vzešlé napadené rozhodnutí je nyní předmětem soudního přezkumu.

43. Nezákonnost v postupu žalovaného soud neshledal ani na základě obecného tvrzení žalobkyně,
že se nemohla řádně seznámit se všemi skutečnostmi, které vyplynuly z daňové kontroly u DR Technik, neboť v materiálech poskytnutých z daňového spisu bylo mnoho informací začerněno. Soud konstatuje, že žalobkyni nesvědčí právo seznámit se s veškerými skutečnostmi plynoucími z daňové kontroly provedené u jiného subjektu. Žalovaný náležitě zdůvodnil znečitelnění některých pasáží zprávy o daňové kontrole provedené u DR Technik povinností zachovávat mlčenlivost o poměrech jiných osob. Povinnost mlčenlivosti a s tím

související neveřejnost správy daní je jednou z jejích základních charakteristik. Všechny osoby, které se účastní správy daní, mají zákonem stanovenou povinnost mlčenlivosti. Z hlediska subjektů určuje daňový řád, že povinnost mlčenlivosti dopadá jak na správce daně, na daňový subjekt, tak i na ostatní osoby zúčastněné na správě daní. Žalobkyni tedy nemohly být poskytnuty informace z jiných daňových řízení týkající se jiných subjektů, neboť tím by byla zákonem stanovená povinnost mlčenlivosti porušena. Argumentace žalovaného v tomto směru tedy podle soudu obstojí.

44. Důvodné není ani tvrzení žalobkyně, že žalovaný měl využít méně invazivní alternativy v podobě stanovení daně pomůckami nebo částečného uznání nákladů, a protože tak neučinil, překročil meze správního uvážení. Otázkou esenciálních nákladů se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 13. 2. 2024, čj. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, v němž vymezil podmínky k jejich přiznání. Předně dovodil, že „*správce daně není při neunesení důkazního břemene daňového subjektu povinen bez dalšího přejít na stanovení daně podle pomůcek (jako nutné podmínky přiznání esenciálních výdajů). Aby se tak stalo, muselo by dojít k zatemnění podstatné části účetnictví daňového subjektu, a to z pohledu celkového množství nedostatků v účetních zápisech nebo z pohledu celkového objemu zpochybněných transakcí. Současně musí být možnost stanovit daň podle pomůcek dostatečně spolehlivě, jinak ji s daňovým subjektem správce daně sjedná (§ 98 odst. 4 daňového řádu)*“.

45. Podle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu „*je to daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno, a je tedy na něm, aby hodnověrným způsobem prokázal, že musel minimálně takovou výši finančních prostředků na pořízené zboží či služby skutečně vynaložit. Je tedy nutné, aby daňový subjekt korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné prvotní doklady. Jedná se však stále o primární způsob stanovení daně, tj stanovení daně na základě dokazování.*“ Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu tak v případě zpochybnění účetnictví (nebo jeho části) správcem daně dal daňovým subjektům možnost doplnit nesrovnalosti vzniklé v průběhu daňové kontroly, pokud prokáží, že deklarované plnění muselo proběhnout, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu. Základní podmínkou pro tento postup je tedy korekce daňových tvrzení podpořená odpovídajícími důkazy (jelikož se i nadále jedná o stanovení daně dokazováním).

46. Pokud by žalobkyně bez vážných pochybností prokázala, že výdaje na jí tvrzené služby údržby vozového parku a úklidu skutečně nastaly (byly vynaloženy), byť za jiných okolností, než bylo zjištěno v rámci daňové kontroly, bylo by možné je považovat za daňově uznatelné a prokazující nárok na odpočet DPH. Základním předpokladem pro to je však korekce původních daňových tvrzení a zároveň náležité prokázání těchto nových tvrzení. Žalobkyně v projednávané věci však své daňové tvrzení nijak nekorigovala (přestože k tomu s ohledem na délku daňové kontroly měla dostatek prostoru), ale naopak setrvala na své původní argumentaci ohledně unesení důkazního břemene. Jelikož absentuje již podmínka nového tvrzení (nehledě na důkazy, které by jej osvědčovaly), nebylo možné považovat naplnění podmínek pro uznání daňového odpočtu podle zákona o DPH za splněné. Daňové orgány tedy v daňovém řízení postupovaly zcela v souladu s relevantní judikaturou správních soudů.

47. Ve vztahu k prvnímu žalobnímu bodu se soud nejprve zabýval tvrzením žalobkyně, že se správce daně odchýlil od zásahy volného hodnocení důkazů tím, že označil všechny

listinné důkazy za neprůkazné a výpovědi za rozporné. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Hodnocení důkazů podle své úvahy ale neznamená libovůli. Volné hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamená libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, čj. 7 Afs 64/2013-22). Volné hodnocení důkazů však neznamená ani to, že správce daně může hodnotit důkazy takovým způsobem, který v důsledku vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno.

48. Ústavní soud ve své judikatuře opakovaně zdůrazňuje, že vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti mohou být porušena základní práva účastníka řízení. Podle Ústavního soudu „*žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti*“ [nález sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014 (N 156/74 SbNU 333), bod 30]. Správce daně tedy nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, který bude nemožné splnit. Správce daně musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno unesl. Správce daně se tedy musí ptát, zda z předložených důkazů lze daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty. Je třeba, aby byly předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2020, čj. 7 Afs 434/2018-37, bod 23).

49. Soud neshledal, že by správce daně z výše nastíněných mantinelů při hodnocení důkazů jakýmkoliv způsobem vybočil. Pokud označil některý z listinných důkazů za neprůkazný nebo výpověď některého ze svědků za rozpornou, vždy v takovém případě uvedl konkrétní skutečnosti, které ho k takovému závěru vedly. Provedené důkazy hodnotil správce daně ve vzájemných souvislostech, logicky a přezkoumatelným způsobem. Žalobkyně ostatně na žádné konkrétní příklady překročení zásady voleného hodnocení důkazů v žalobě nepoukázala, pouze obecně konstatovala, že žalovaný označil všechny listiny za neprůkazné a výpovědi za rozporné.

50. Daňové orgány přitom ve Zprávě o DK, resp. v odůvodnění napadeného rozhodnutí jednotlivě uvedly, jak který z důkazů hodnotily. V míře obecnosti odpovídající obsahu žalobní námitky proto soud z výše uvedených důvodů konstatuje, že porušení zásady volného hodnocení důkazů ze strany daňových orgánů v posuzované věci neshledal.

51. Dále se soud zabýval tvrzením žalobkyně, že ji byl správce daně před zahájením daňové kontroly povinen vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Podmínkami, při jejichž splnění je správce daně povinen postupovat před zahájením daňové kontroly podle § 145 odst. 2 daňového řádu a nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, se zabýval rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014 – 55. Podle rozšířeného senátu má správce daně zásadně nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena. Zároveň rozšířený senát připustil z uvedeného pravidla

výjimku pro případy, kdy by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřípustně zakrývajícími skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně. Za těchto okolností lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. Zároveň rozšířený senát dodal, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.

52. Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 26. 5. 2021, čj. 2 Afs 216/2019-79, v pozici správce daně *„neexistují toliko dvě modality, tj. že doměření daně buďto lze, anebo nelze důvodně předpokládat, nýbrž k těmto je nezbytné připojit i alternativy, že doměření daně lze, anebo nelze vyloučit. Jinými slovy, přestože doměření daně nebude možné při aktuálním penzu poznatků správce daně důvodně předpokládat (a tedy nebude namístě vyzývat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu), může zároveň platit, že doměření daně nelze vyloučit. Právě pro takové situace je koncipován postup označovaný daňovým řádem jako daňová kontrola.*“

53. Žalovaný k výše uvedenému v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že správce daně sice měl před zahájením daňové kontroly poznatky o nestandardním chování dodavatele DR Technik, to však neznamená, že měl před jejím zahájením takové informace, na jejichž základě by mohl důvodně předpokládat, že žalobkyni nebude nárok na daňový odpočet uznán. Ze správního spisu přitom vyplývá, že před zahájením daňové kontroly měl správce daně k dispozici v podstatě pouze daňová přiznání k DPPO za roky 2018 a 2019. Ty však k vytvoření důvodného předpokladu o tom, že daň bude doměřena, nepostačovaly. Zahájení daňové kontroly tak bylo legitimním postupem správce daně a uskutečnilo se zcela v souladu se zákonem.

54. Důvodným soud neshledal ani druhý žalobní bod.

55. Soud nejprve obecně poznamenává, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně (viz výše). Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést.

56. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt.

57. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl

správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

58. Unese-li 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 je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl NSS např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, čj. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, čj. 3 Afs 12/2003-277, č. 666/2005 Sb. NSS). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

59. Takto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).

60. Soud se neztotožnil s názorem žalobkyně, že pochybnosti správce daně nebyly konkretizovány ani odůvodněny. Správce daně vyjádřil své pochybnosti ohledně předmětu a rozsahu služeb poskytnutých ze strany dodavatele DR Technik již ve výzvě ze dne 13. 6. 2022, čj. 1264975/22/2701-60561-607229, konkrétně na stranách 7 - 9.

61. Správce daně zde uvedl, že:

a. *na žalobkyní předložených dokladech nebylo uvedeno, jaké konkrétní služby byly na základě Rámcové smlouvy dodavatelem DR Technik poskytovány;*

b. *na některých dokladech nebyla specifikována vozidla, která byla opravována;*

c. *k většině vozidel, která nebyla ve vlastnictví žalobkyně, nebyly předloženy žádné dokumenty, které by ji opravňovaly k jejich užívání (a po jakou dobu toto oprávnění trvalo);*

d. *k používaným vozidlům nebyly předloženy žádné dokumenty o jejich provozu ani údržbě;*

e. *DR Technik zaměstnávala v roce 2018 pouze 1 pracovníka, její jediným zaměstnancem byl až do 25. 2. 2020 D. S.;*

f. *DR Technik využíval virtuální sídlo a nezveřejňuje povinně zveřejňované informace;*

g. *D. S. se opakovaně nedostavil k výslechu a v ČR nemá žádnou známou adresu pobytu.*

62. Uvedené pochybnosti vyjádřené správcem daně jsou podle názoru soudu zcela konkrétní a týkají se jednotlivých žalobkyní tvrzených skutečností. V žádném případě je nelze označit za vágní, jak to učinila žalobkyně.

63. Soudu proto není v této souvislosti zřejmé tvrzení žalobkyně, že nebylo vydáno formalizované oznámení o přenosu důkazního břemene. K přechodu důkazního břemen dochází v souladu s daňovým řádem a judikaturou správních soudů tím, že správce daně vydá výzvu, k čemuž v posuzované věci došlo dne 13. 6. 2022, kdy byla vydána výzva čj. 1264975/22/2701-60561-607229. Správce daně v ní vyjádřil konkrétní pochybností týkající se daňových tvrzení žalobkyně, a bylo tedy následně na ní, aby tyto pochybnosti rozptýlila. To se však žalobkyni v daňovém řízení nepodařilo, neboť z předložených důkazů ani z provedených svědeckých výpovědí nevyplynuly takové skutečnosti, které by vyvracely správcem daně vznesené důvodné pochybnosti.

64. Není proto pravdou, že by daňové orgány kladly žalobkyni za vinu, že DR Technik nepředložila důkazy o poskytnutém plnění. Závěry daňových orgánů jsou postaveny na konstrukci,
podle níž žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a nevyvrátila pochybnosti správce daně. Daňové orgány přitom po žalobkyni pouze v souladu se zákonem požadovaly, aby prokázala faktické uskutečnění zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu. Správce daně ani žalovaný po ní nikdy nepožadovali, aby prokázala negativní skutečnosti. Pakliže chtěla žalobkyně v daňovém přiznání uplatnit nárok na odpočet DPH, bylo její povinností zajistit si dostatek důkazů k prokázání svých tvrzení. Této povinnosti žalobkyně nedostála.

65. Ke třetímu žalobnímu bodu soud uvádí, že správce daně se L. V. pokusil vyslechnout dne 25. 5. 2023. Z protokolu o jeho výslechu ze dne 25. 5. 2023, čj. 1222985/23/2701-60561-607229, vyplývá, že L. V. po poučení ze strany správce daně, poté, co jím byl vyzván, aby vypověděl vše, co je mu známo o vozovém parku žalobkyně, jeho správě a opravách, uvedl, že nebude vypovídat. Na dotaz správce daně, z jakého důvodu nebude vypovídat, konstatoval: „*Mohl bych způsobit trestní stíhání osobě blízké.*“ Správce daně jej i přesto požádal, aby na otázku odpověděl. Advokát L. V. JUDr. Pavel Bohorodčaner na to správci daně sdělil, že z ustanovení § 96 odst. 2 daňového řádu plyne, že pokud svědek sdělí, že odmítá vypovídat pro nebezpečí způsobení trestního stíhání osobě blízké, správce daně již není dále oprávněn klást otázky ve věci.

66. Ustanovení § 96 odst. 2 daňového řádu je odrazem zásady *nemo tenetur se ipsum accusare.* Platí tedy, že nikdo není povinen přispívat k vlastnímu sebeobviňování, případně sebeusvědčování. Právo odepřít výpověď může osoba využít nejen ve vztahu k budoucí

hrozbě trestní stíhání, ale i za situace, kdy proti ní nebo jí blízkým osobám trestní řízení již probíhá či dokonce skončilo. Odepření výpovědi s odkazem na shora uvedenou zásadu je tedy zcela legitimní a jestliže následně správce daně uvedeného svědka nenutil dále pokračovat v jeho výpovědi, nelze tuto skutečnost považovat za vadu řízení. V úvahu přitom nepřipadalo využití žalobkyní navrhované pohrůžky uložením pořádkové pokuty, neboť tu lze uložit pouze v případě bezdůvodného odepření výpovědi. Za bezdůvodné však nelze označit odepření výpovědi s odkazem na zákaz povinnosti usvědčit sám sebe, resp. osobou sobě blízkou. Svědka současně nelze nutit k podrobnému vylíčení toho, proč považuje případnou odpověď na položenou otázku za důvod vedoucí k trestnímu stíhání jeho nebo osoby mu blízké. Takový požadavek by byl nelegitimní a ve své podstatě by popíral smysl takto zákonem stanovené ochrany. Tuto námitku tedy soud důvodnou neshledal.

67. Žalobkyně dále v rámci třetího žalobního bodu namítla, že výslechy dalších svědků prováděl správce daně nahodile, čímž došlo ke zkreslení řízení a k výběru osob, které nebyly s DR Technik v kontaktu. Ve vyjádření ze dne 26. 4. 2023 k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění žalobkyně navrhla provedení svědeckých výpovědí celkem 17 osob (jednalo se o D. V., L. V. a dalších 15 osob).

68. Sdělením ze dne 17. 5. 2023 informoval správce daně žalobkyni o tom, že devět žalobkyní navržených svědků vykonávalo práci dispečera nebo disponenta dopravy, resp. mělo obdobnou pracovní náplň, šest osob vykonávalo administrativní práce. Správce daně proto konstatoval, že se mu výslech veškerých navržených svědků jeví jako nadbytečný a současně uvedl, že konkrétní informace ve věci provozu a s ním souvisejících činností vozového parku žalobkyně mohou podat nejen žalobkyní identifikované osoby, ale také její řidiči. Správce daně proto s poukazem na zásadu ekonomie řízení konstatoval, že z navržených osob náhodným výběrem vytipoval následujících šest: D. F., disponenta dopravy, R. K., dispečera dopravy, T. V., řidiče, dispečera dopravy, K. R., administrativní pracovnici, M. V., řidiče a D. V., řidiče. V reakci na uvedené sdělení žalobkyně podáním ze dne 25. 5. 2023 požádala správce daně o doplnění dalších svědků – P. K. a M. B., bývalých zaměstnanců na řídících pozicích. Správce daně je proto vyzval k podání svědecké výpovědi, stejně jako dále vyzval k podání svědecké výpovědi V. K.

69. Správce daně nakonec vyslechl D. V., L. V., K. R., T. V., M. V., M. B., D. F., R. K., V. K., P. K. a D. V. V odvolacím řízení pak žalovaný doplnil řízení o výslech D. S. Z uvedeného výčtu je podle soudu zřejmé, že správce daně provedl většinu žalobkyní navržených svědeckých výpovědí. Žalobkyně současně nemůže účinně namítat, že správce daně vyslýchal téměř výhradně řidiče a administrativní pracovníky. Byla to totiž právě žalobkyně, která, jak již bylo shora uvedeno, navrhla provedení výslechů D. a L. V. a dále devíti dispečerů či disponentů dopravy a šesti administrativních pracovníků. Převažující složení pracovní náplně vyslechnutých osob logicky odpovídá tomu, jaké svědky k provedení výslechu žalobkyně navrhovala. Správce daně a žalovaný nadto kromě dispečerů, disponentů dopravy a administrativních pracovníků vyslechli také bývalé vedoucí zaměstnance P. K. a M. B., řidiče V. K., M. V. a D. V., správce vozového parku L. V., bývalého jednatele žalobkyně D. V. a žalovaný vyslechl v průběhu odvolacího řízení bývalého jednatele DR Technik D. S.

70. K výběrů svědků v žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že „*byl proveden na základě logické úvahy tak, aby byly zastoupeny všechny subjektem navrhované*

pracovní pozice a navíc správce daně okruh svědků rozšířil o řidiče. Odvolací orgán neshledal tento postup nesprávným“.

71. Soud má za to, že daňové orgány provedly dostatečné množství svědeckých výpovědí a na žádost žalobkyně doplnily dokazování o výslechy dalších žalobkyní navržených svědků. Ani na základě těchto svědeckých výpovědí se však žalobkyni nepodařilo prokázat, že služby uvedené na daňových dokladech byly ze strany DR Technik poskytnuty, a to v tvrzeném rozsahu. Za velmi významnou považuje soud ve shodě s daňovými orgány zejména skutečnost, že naprostá většina žalobkyní navržených svědků společnost DR Technik ani jejího jednatele D. S. vůbec neznala.

72. Soud se nemohl ztotožnit ani s námitkou nesprávného hodnocením svědecké výpovědi K. R. K. R. ve své svědecké výpovědi zachycené v protokolu o výslechu svědka ze dne 15. 6. 2023, čj. 1285578/23/2701-60561-607229, uvedla, že žalobkyně využívala pronajaté prostory v areálu Pragolaktos. Ohledně příkazů k jízdě svědkyni povětšinou nebylo nic známo. Povinnost starat se o čistotu vozidel měli jednotliví řidiči, kteří měli provádět také drobnější opravy (výměna žárovky apod.), větší opravy provádět nesměli. Dále uvedla, že za provoz vozového parku byl odpovědný L. V. Po domluvě mezi ním a branchmanagerem byly opravy vozidel objednávány u autorizovaných dodavatelů nebo podle leasingových smluv. Kdo dával pokyny k provedení oprav a servisu, to svědkyně nevěděla, ale myslela si, že L. V. Přijaté faktury následně odsouhlasil někdo z vedení (D. V. nebo P. K.). Společnost DR Technik ani D. S. svědkyně neznala.

73. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k výpovědi K. R. uvedl, že její výslech navrhla sama žalobkyně. Přestože byl jednatel žalobkyně při výslechu přítomen, nepoložil svědkyni žádné otázky, jež by přispěly k objasnění odpovědí, které žalobkyně nyní označuje za nevěrohodné. Dle žalovaného to, že „*svědkyně společnost DR Technik neznala, když po dobu 18 měsíců zúčtovávala v podstatě pravidelně každý měsíc faktury od této společnosti, jsou tvrzení, která se vzájemně nevylučují. Vidět faktury a znát firmu jsou/mohou být dvě odlišné věci.*“ Žalovaný totiž v jejím tvrzení, že byla v přímém kontaktu s D. V. „*nespatřuje souvislost s její znalostí/neznalostí dodavatele DR Technik. Daňový subjekt přitom dále v odvolání sám uvádí, že nepovažuje za zvláštní, že svědkyně neznala osobně pana S., protože prováděla většinu své práce na homeoffice a do kanceláře docházela na tři pracovní dny v týdnu*“. Stran úklidu žalovaný k výpovědi K. R. podotkl, že „*správce daně ve Zprávě neuvedl, že svědkyně R. řekla, že úklid ze strany DR Technik neprobíhal, ale že si nevzpomíná, že ho zajišťoval ještě někdo další než správce budovy. Úklid firmou DR Technik tedy ve své výpovědi nepotvrdila*“.

74. Podle názoru soudu vyhodnotil žalovaný výpověď uvedené svědkyně logicky, samostatně a také ve vzájemné souvislosti s ostatními zjištěnými skutečnostmi. To, že byla K. R. v denním kontaktu s D. V., ještě neprokazuje, že by nutně musela znát dodavatele DR Technik nebo jeho jednatele. Žalovaný správně podotkl, že i pokud by někdy zaúčtovala faktury od uvedeného dodavatele (což však z její výpovědi nevyplývá), neprokazovalo by to skutečnost, že DR Technik znala. K. R. naopak jednoznačně vypověděla, že DR Technik ani jejího jednatele nezná. Žalovaný tedy její výpověď nijak nedesinterpretoval, naopak logicky a v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů reflektoval její obsah. Také soud neshledal ve výpovědi uvedené svědkyně žádné rozpory, ani nenalezl důvody, proč by její výpověď neměla být uvěřitelná. Výpověď K. R. je naopak v souladu s ostatními provedenými důkazy, zejména s výpověďmi dalších svědků, z nichž naprostá většina také společnost DR Technik ani jejího jednatele neznala. Provedení výpovědí většiny

z vyslechnutých svědků přitom navrhla sama žalobkyně. Lze shrnout, že žalovaný se s odvolacími námitkami žalobkyně vztahujícími se ke svědecké výpovědi K. R. vypořádal dostatečně a soud se s ním v hodnocení uvedené výpovědi shoduje.

75. Soud se neztotožnil ani s tvrzením žalobkyně, že pokud řidiči ve výpovědích jmenovali jen některé servisy, ve kterých se prováděly opravy, nevyvrací to, že některé menší opravy dodával DR Technik. Podstatné totiž je, že žádný z řidičů DR Technik neznal a ani žádnými dalšími důkazy nebylo prokázáno, že by uvedená společnost skutečně jakékoliv opravy vozidel prováděla.

76. Z provedeného dokazování vyplynulo, že větší opravy byly prováděny v autoservisech a menší opravy prováděli povětšinou samotní řidiči. Bylo přitom povinností žalobkyně, aby jí tvrzenou skutečnost prokázala odpovídajícími důkazními prostředky. To se jí však ani ve vztahu k opravám vozidel, která měla údajně DR Technik provádět, nepodařilo.

77. Na rozdíl od žalobkyně soud ve shodě s daňovými orgány považuje za relevantní skutečnost, že DR Technik měla v dotčeném období pouze jednoho zaměstnance, který byl současně jejím jednatelem (D. S.), a nedisponovala tedy dostatečným počtem zaměstnanců k tomu, aby mohla žalobkyni poskytovat služby v tvrzeném rozsahu. Správce daně uvedenou pochybnost zcela konkrétně vyjádřil již ve výzvě ze dne 13. 6. 2022. Žalobkyně přitom v daňovém řízení ani v žalobě neoznačila žádné zaměstnance DR Technik, kteří měli tvrzené služby poskytovat, ani nejmenovala žádného subdodavatele DR Technik, u něhož snad měly daňové orgány provést šetření. V takovém případě jim ovšem nelze vytýkat, že šetření v tomto směru neprovedly. D. S. sice ve své výpovědi v průběhu odvolacího řízení uvedl, že DR Technik měla *„průměrně v měsíci 40 až 60 zaměstnanců – dohodářů, jednalo se převážně o Ukrajince*“ a dále, že *„na zakázkách pro daňový subjekt (žalobkyni – pozn. soudu) pracovali 2 až 4 zaměstnanci DR Technik, přičemž nešlo o stálé zaměstnance, ale střídali se podle potřeby, za předmětná období to mohlo být celkem 14 lidí*“, tato tvrzení však nebyla nijak doložena a jsou současně v rozporu s výpověďmi ostatních svědků, kteří společnost DR Technik ani jejího jednatele neznali, a logicky tedy neměli ani povědomí o tom, že by snad zaměstnanci uvedené společnosti (třebaže pracující na dohodu o provedení práce) poskytovali žalobkyni jakékoliv služby. Jediným, kdo výkon uvedených činností ze strany společnosti DR Technik potvrdil, byl tedy její jednatel D. S. Ten však uváděl pouze obecná tvrzení, na žádné konkrétní detaily spolupráce si nevzpomněl a nebyl schopen říci, co přesně a v jakém rozsahu bylo pro žalobkyni provedeno.

78. K věrohodnosti výpovědi D. S. žalovaný přitom v odůvodnění napadeného rozhodnutí přiléhavě poznamenal, že *„nejde o to, že by si svědek přesně nepamatoval detaily o tom, jaké konkrétní opravy jeho zaměstnanci na vozidlech prováděli, ale jedná se o zásadní informace typu oprav/prací, kdy svědek vypovídal v rozporu s předloženými fakturami: zatímco na účetních dokladech jsou uvedeny například opravy brzd, kotoučů či výměna filtrů a oleje, svědek provádění takových oprav vyloučil, když výslovně uvedl, že se prováděly pouze malé opravy jako výměna žárovky či dofouknutí pneu*“. Soud se s žalovaným shoduje, že lze opravdu jen stěží připustit, že by svědek mohl zapomenout samotnou povahu vykonávané činnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2021, čj. 5 Afs 35/2020-28, bod 33).

79. K tvrzení o neprovedení výslechu účetní společnosti DR Technik soud konstatuje, že žalobkyně jej v průběhu daňového řízení nenavrhla. Soud v této souvislosti opět odkazuje na shora popsané rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a konstatuje, že nebylo povinností daňových orgánů vyhledávat za žalobkyni důkazy k podpoře jejích tvrzení.

Považovala-li žalobkyně provedení svědecké výpovědi účetní DR Technik v daňovém řízení za potřebné, měla její provedení navrhnout. To se však nestalo.

80. Ani skutečnost, že veškeré faktury byly uhrazeny, neprokazuje, že se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo v dekarovaném rozsahu. Soud znovu opakuje, že potřebné důkazy si byla povinna obstarat žalobkyně. V požadavcích daňových orgánů nelze spatřovat přepjatý formalismus. Po žalobkyni nebylo požadováno, aby prokázala každé umytí vozidla, ale pouze to, aby prokázala, že zdanitelné plnění (služby) byly skutečně poskytnuty tak, jak to bylo uvedeno na daňových dokladech. V daňovém řízení však vznikly tak závažné pochybnosti stran plnění, které měla žalobkyni poskytnout společnost DR Technik, že samotné uhrazení faktur ani předložení Rámcové smlouvy, která pouze obecně upravovala právní vztah mezi žalobkyní a jejím dodavatelem, k prokázání tvrzených skutečnosti jednoduše postačovat nemohlo (soud zejména opětovně zdůrazňuje, že téměř žádný z vyslýchaných zaměstnanců žalobkyně (včetně její účetní) neznal společnost DR Technik ani jejího jednatele).

81. Ve vztahu k tvrzením žalobkyně ohledně ústních (případně telefonických) objednávek služeb soud uvádí, že takový postup je samozřejmě možný, není však pro daňový subjekt bez rizika. Jestliže si jej žalobkyně zvolila, bylo na ní, aby si zajistila dostatečné důkazní prostředky k prokázání přijetí jí tvrzených (a takto objednaných) služeb v rozsahu uvedeném na daňových dokladech. V opačném případě se vystavovala riziku, že následně své důkazní břemeno v daňovém řízení neunese. Tvrzení žalobkyně o ústních objednávkách bylo nadto v rozporu s tvrzením D. S., podle něhož byly objednávky uzavírány písemně. Žádné písemné objednávky ani jiné důkazy prokazující objednání tvrzených služeb, jejich rozsah a další okolnosti přitom nebyly v daňovém řízení předloženy a provedené svědecké výpovědi důvodné a konkrétní pochybnosti správce daně v tomto směru nerozptýlily.

82. Soud nemohl souhlasit ani s tvrzením žalobkyně, že jí daňové orgány kladly k tíži zánik společnosti DR Technik v průběhu daňového řízení. Tato okolnost nemohla být důvodem pro to, aby daňové orgány vůči žalobkyni snížily zákonný důkazní standard. Žalobkyně si měla již v průběhu realizace dotčených služeb jejím dodavatelem zajistit dostatečně množství důkazních prostředků tak, aby byla následně schopna prokázat svá daňová tvrzení. Pakliže takto nepostupovala, jde tato skutečnost plně k její tíži.

83. Důvodným soud neshledal ani čtvrtý žalobní bod, v němž žalobkyně namítla nepřiměřenou délku daňové kontroly, která se podle ní následně promítla do míry podrobnosti svědeckých výpovědí, zejména výpovědi D. S., a měla tak negativní vliv na možnost žalobkyně unést důkazní břemeno. Soud ze správního spisu zjistil, že daňová kontrola byla zahájena dne 13. 8. 2021 doručením Oznámení o zahájení daňové kontroly z téhož dne čj. 1528213/21/2701-60561-607229, ukončena byla doručením Oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 20. 10. 2023, čj. 1662008/23/2701-60561-607229, jehož přílohou byla Zpráva o DK. Daňová kontrola tedy trvala dva roky, dva měsíce a sedm dní.

84. Předmětem přezkumu v nyní posuzované věci je zákonnost rozhodnutí o doměření daně. Případný nesprávný postup správce daně při provádění daňové kontroly, pokud jde o nečinnost správce daně, může obecně představovat vadu řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí. Taková vada je však důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí pouze tehdy, jestliže mohla mít vliv na jeho zákonnost (§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.).

85. Žalovaný shrnul v napadeném rozhodnutí důvody obhajující výslednou délku daňové kontroly, přičemž podrobně popsal, čím se musel správce daně v jejím průběhu zabývat (prováděl velké množství výslechů, někteří svědci se opakovaně omlouvali a nakonec muselo dojít k předvedení policií atd.). S tím kontrastuje naprostá obecnost námitky žalobkyně, která uvedla v zásadě jen to, že daňová kontrola trvala dlouho, aniž by ovšem identifikovala jediný konkrétní časový úsek mezi úkony správce daně či žalobkyně, který považuje za nezákonnou nečinnost.

86. Není úkolem soudů dohledávat ve správním spisu skutečnosti, kterými by mohla být tato paušální tvrzení obsahově naplněna, a dotvářet tak argumentaci žalobkyně. Je nutno si uvědomit, že žalobkyně mohla svá procesní práva uplatnit i po skončení daňové kontroly v odvolacím řízení.

87. Zároveň nelze pominout, že žalobkyně měla přístup k soudní ochraně před nezákonnou nečinností správce daně v průběhu daňové kontroly. Jak uvedl rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55 (zejména viz body 42, 48, 49), lze k tomu využít žalobu na ochranu před nezákonným zásahem. Tou se lze u soudu domáhat toho, aby byla správci daně uložena povinnost ukončit daňovou kontrolu v určité soudem stanovené lhůtě. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je naproti tomu daňová kontrola, v rámci níž byla učiněna zjištění, jež se stala podkladem doměření daně, posuzována již nikoli sama o sobě, nýbrž jen a pouze z toho hlediska, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro doměření daně a nakolik je lze považovat za vypovídající, dostatečná a spolehlivá.

88. Soud v první řadě hodnotí, zda zjištění byla kontrolou učiněna za situace, že vůbec být pořízena mohla (například zjištění pořízená kontrolou po uplynutí lhůty pro stanovení daně či kontrolou nezákonně opakovanou nemohou být vůbec podkladem pro stanovení daně). Dále soud u obecně přípustných zjištění hodnotí, nakolik z nich plyne, co z nich správce daně usoudil. V některých případech může samotné hodnocení daňové kontroly a jejího průběhu být důležité pro posouzení, zda bylo vůbec možno daň doměřit (typicky při zkoumání, byla-li daňová kontrola zahájena a prováděna tak, že její konání mělo účinek předpokládaný v § 148 odst. 3 daňového řádu). S délkou daňové kontroly nespojuje právní úprava žádné následky, když je omezena pouze lhůtou pro stanovení daně, která by posuzované věci uplynula až dne 14. 8. 2025. Napadené rozhodnutí však bylo vydáno již dne 22. 7. 2025 a téhož dne nabylo také právní moci. Lhůta pro stanovení daně byla tedy v posuzované věci zachována.

89. Městský soud v Praze se neztotožnil ani s tvrzením žalobkyně, že délka daňové kontroly ovlivnila dostupnost důkazů, zejména výpověď D. S., který v jejím rámci uvedl, že si řadu skutečností již nepamatuje. Soud konstatuje, že správce daně se D. S., který byl nakonec vyslechnut až žalovaným v rámci odvolacího řízení, pokoušel vyslechnout opakovaně (k podání svědecké výpovědi byl D. S. vyzván již 9. 3. 2022 a následně také 16. 3. 2022). D. S. se však opakovaně odmítal k výslechu dostavit s tím, že pobývá v zahraničí a v České republice se nezdržuje. V České republice přitom neměl evidovánu žádnou adresu, takže jej bylo možné nechat ani předvést. Správci daně se jej tudíž vyslechnout nepodařilo a jeho výslech provedl až žalovaný v rámci odvolacího řízení. Nejednalo se tedy o průtahy na straně správce daně, pročež mu uvedené skutečnosti nelze klást k tíži.

Závěr a náklady řízení

90. Daňové orgány dostatečně podložily a odůvodnily své pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění a bylo na žalobkyni, aby svá tvrzení prokázala, nicméně ta své důkazní břemeno neunesla. Žalobní námitky nejsou důvodné, proto soud žalobu zamítl postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

91. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádnému z účastníků nepřiznal jejich náhradu. Žalovaný byl ve věci plně úspěšný, avšak nevznikly mu žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti.

Poučení

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 10. března 2026

Mgr. Marek Bedřich
předseda senátu