



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaromíra Klepše, soudce JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a soudkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové ve věci

žalobkyně: **D & S engineering, spol. s r.o.**, IČO: 259 22 971
sídlem Branická 213/53, 147 00 Praha 4
zastoupena advokátem Mgr. Jakubem Šotníkem
sídlem Šikulova 190/17, 635 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 18479/25/5300-22443-713261 z 4. 7. 2025

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci.

1. Podstatou věci je spor o to, zda žalobkyně splnila podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH u zdanitelných plnění přijatých ve zdaňovacích obdobích 3. – 4. čtvrtletí 2018 a ledna 2019 až ledna 2020 od společnosti DR Technik – invest s. r. o., IČO: 021 98 550, (dále

„Dodavatelka“). Žalobkyně v těchto obdobích prováděla instalace, revize, pravidelnou i nepravidelnou údržbu a související práce na rozvodech a různých zařízeních (např. klimatizacích) nacházejících se v datových uzlech, patřících zejména společnosti CETIN a.s., IČO: 040 84 063, pro několik svých odběratelek: Air Technology s.r.o., IČO: 253 02 248, SAUTER Automation, spol. s r.o., IČO: 158 87 863, (dále „Sauter“), ERA spol. s r.o., IČO: 604 62 132, (dále „Era“) a STEL-INVEST s.r.o., IČO: 262 38 365, (dále „Stel-Invest“). Dodavatelka měla v rámci těchto zakázek prostřednictvím vlastních pracovníků provádět podpůrné a méně kvalifikované činnosti: bourací práce, přípravy na instalaci, případně tahání souvisejících kabelů, nošení těžkých břemen, hrubý úklid atp.

2. Finanční úřad pro Královehradecký kraj (dále „správce daně“) zahájil u žalobkyně 16. 8. 2021 daňovou kontrolu na daň z příjmů i na DPH v rozsahu zdanitelných plnění přijatých od Dodavatelky. Žalobkyně v rámci ní předložila formálně bezvadné daňové doklady, ale správci daně vznikly pochybnosti o uskutečnění těchto zdanitelných plnění a nakonec dospěl k závěru, že žalobkyni se je nepodařilo vyvrátit ani předložením dalších důkazů. Finanční úřad pro hlavní město Prahu následně 14. 12. 2023 vydal 12 dodatečných platebních výměrů, jimiž žalobkyni doměřil DPH v celkové výši 772 315 Kč a související penále. Žalobkyně se proti platebním výměrům odvolala. Žalovaný v rámci odvolacího řízení nechal doplnit dokazování, zejména o výsledky několika svědků, ale nakonec odvolání žalobou napadeným rozhodnutím zamítl a všechny platební výměry potvrdil.
3. Žalovaný shrnul, že smlouva s Dodavatelkou a její přílohy obsahují poměrně obsírný popis činností, které měla Dodavatelka provádět, ale z doložených písemností nijak neplyne, které, kdy a v jakém rozsahu se tak mělo stát a zda při nich vypomáhaly nějaké cizí osoby, natožpak pracovníci Dodavatelky. Žalobkyně nepředložila žádné objednávky (až na dvě výjimky), protokoly o zakázkách, seznamy pracovníků, evidence či jiné podobné dokumenty. Nabídla sice mnoho nepřímých důkazů, ale i v těch existují mezery. Argumentovala sice nedostatečností svých personálních kapacit, ale její propočty byly založeny jen na jejím uvážení, nikoli na spolehlivých datech či výpovědích svědků. Výpovědi žalobkyniných pracovníků jsou neurčité a rozporuplné také ohledně počtu cizích pracovníků i frekvence jejich zapojení, navíc nikdo z nich Dodavatelku neznal. Čestná prohlášení některých z těchto pracovníků jsou nedůvěryhodná, stejně jako výpověď Dodavatelčina společníka a jednatele, Davida Schovánka. Stran této společnosti přitom správce daně zjistil další podezřelé okolnosti, které nasvědčují tomu, že sporná plnění nedodala: společnost například neměla žádné zaměstnance s výjimkou svého jednatele a ani ona nebyla s to doložit žádnou dokumentaci k zakázkám. Nepřímé důkazy tak netvoří jednotný a na sebe navazující celek, ale jsou zahalena v mlze nejasností a obecností, a Dodavatelčinu účast na jednotlivých zakázkách tak neprokazují.

2. Průběh soudního řízení.

4. Žalobkyně v žalobě namítla, že žalovaný na jedné straně uzavřel, že neprokázala přijetí plnění od Dodavatelky (asi vůbec), ale na druhé straně shledal, že neprokázala, kdo a kdy poskytl plnění v deklarovaném rozsahu, tedy nebyl prokázán jen rozsah plnění. Dále žalovaný přičítá žalobkyni k tíži skutečnosti týkající se Dodavatelky, o nichž nemohla vědět, například nedostatečné personální kapacity a další podezřelé okolnosti včetně neplnění daňových povinností a chybějící daně. Tato argumentace žalovaného vyvolává dojem, že je žalobkyni kladeno za vinu zapojení do daňového podvodu, což při prokazování přijetí určitého plnění nemá místo. Napadené rozhodnutí je tak v tomto ohledu pochybným kočkopsem.

5. Argumentace žalovaného je podle žalobkynina názoru vadná také v jiných ohledech. Žalobkyně realizovala různé typy zakázek a podle jejich povahy se lišilo zapojení jejich vlastních pracovníků i těch Dodavatelčiných. Zjištění ohledně jednoho typů zakázek tak nelze přenášet na ostatní, což však žalovaný činí. Nevěrohodnost poskytnutých důkazních prostředků, především výsledků svědků, žalovaný dovozuje z uměle vykonstruovaných rozporů, a naopak opomíjí základní sdělení jednotlivých svědků, tedy že se na zakázkách podíleli pracovníci z východu, patrně Ukrajinci, dodaní jinou společností. Svědkové si sice nepamatovali všechny podrobnosti, ale to je pochopitelné s ohledem na to, že ročně pracovali na mnoha stovkách zakázek, které se navzájem podobaly, a od té doby uplynulo již mnoho času. Obdobně žalovaný upozorňuje na pouze domnělé rozpory ve výpovědích jejich jednatelů, svědků a Dodavatelčina jednatele Davida Schováňka. Žalobkyně zároveň jednoznačně doložila, že jí realizované zakázky vyžadovaly personální kapacitu, kterou ona sama neměla, a to ani s výpomocí několika zaměstnanců společnosti Česká pošta Security, s.r.o., IČO: 277 72 683, (dále „ČPS“), kteří pro žalobkyni pracovali bez formální smlouvy po skončení svého hlavního pracovního úvazku. Jestliže nebylo v žalobkyniných silách odvést práci, kterou prokazatelně odvedla, tak je zřejmé, že jí musela vypomoci jiná společnost, a z četných předložených důkazů je zřejmé, že to byla právě Dodavatelka. Smlouva s Air Technology vyžadovala, aby měla žalobkyně pro využití služeb jiné společnosti písemný souhlas a aby vedla jmenný seznam takto získaných pracovníků. To žalobkyně sice nečinila, ale to neznamená, že subdodavatelských služeb nevyužívala. Stejně tak nemá žádnou váhu, že Dodavatelka formálně neměla zaměstnance či oprávnění zaměstnávat zahraniční osoby. Z výpovědi jejího jednatele Davida Schováňka vyplynulo, že měla až tisíc zaměstnanců ročně, a porušování pracovněprávních předpisů nevypovídá nic o skutečném (ne)poskytnutí sporných plnění. Také důvody pro znevěrohodnění Davida Schováňka jsou umělé, žalobkyně o nich nemohla vědět a částečně se udály dokonce až po posuzovaných zdaňovacích obdobích, jako například nestandardní změna jednatele na šest let mrtvého člověka, jemuž David Schovánek předal veškeré účetnictví své společnosti a s nímž byl údajně v příbuzenském vztahu. Ani to, že David Schovánek nadále disponoval oprávněními k Dodavatelčiným bankovním účtům, nic neznamená, jelikož existence nějakých přístupových údajů nezakládá oprávnění nakládat s bankovním účtem, pokud již daná osoba není jednatelem společnosti. Žalovaný však především neprokázal, že by David Schovánek těchto oprávnění po zániku své funkce nějak využíval.
6. Žalobkyně připomněla, že předložila smlouvy, faktury vystavené Dodavatelkou, které bezhotovostně proplatila; sporná plnění se objevila také v Dodavatelčiných kontrolních hlášeních a daňových přiznáních a byla z nich odvedena daň. Provedená práce byla také průběžně kontrolována a následně vyhodnocená. Ostatní předložené důkazy sice možná nejsou přímé, ale z jejich souhrnu přijetí plnění od Dodavatelky nade vší pochybnost vyplývá. Naopak žalovaný kladl na žalobkyni nedůvodně vysoké požadavky ohledně dokumentace průběhu zakázek, jež odporují ekonomické realitě, povaze poskytovaných plnění i judikatuře správních soudů. Žalobkyně například připomněla, že sporná plnění spočívala v dodávkách služeb, takže požadavek na jmenný seznam pracovníků nemůže být podmínkou pro uznání deklarovaného nároku na odpočet.
7. Nakonec žalobkyně poukázala na několik procesních pochybení žalovaného. Ta měla spočívat zejména v nenařizení ústního jednání, jež se žalobkyně domáhala za účelem prodiskutování celého případu se svými jednatelem, a v neposkytnutí některých listin, na nichž napadené rozhodnutí stojí, případně v jejich poskytnutí v nesmyslně začerněné podobě.

Vedení správního spisu tak bylo podle žalobkynina názoru přinejmenším nedbalé a nelogické.

8. **Žalovaný ve vyjádření k žalobě** setrval na správnosti svého rozhodnutí, shrnul nosné body jeho odůvodnění a odkázal na jeho příslušné pasáže.
9. **Žalobkyně v replice** vesměs zopakovala některé argumenty uplatněné už v žalobě.
10. **Při soudním jednání 26. 3. 2026** oba účastníci řízení stručně shrnuli obsah svých podání a setrvali na svých návrzích. Při jednání soud provedl jako důkaz dvě písemnosti nacházející se v neveřejné části správního spisu, jejichž zpřístupnění se žalobkyně v soudním řízení domáhala: 1) Odpověď Generálního ředitelství cel č. j. 30520/2023-900000-753.3 ze 17. 9. 2023, z níž je zřejmý příbuzenský vztah mezi Davidem Schovánkem a Petrem Rolencem. 2) E-mail od Ing. P. Š. pro Ing. V. S. z 1. 8. 2023, jež soud vyhodnotil jako nepodstatný pro posouzení věci. Před provedením důkazů se soud otázal žalovaného, zda existují důvody, pro které by žalobkyně nemohla být s těmito písemnostmi seznámena. U písemnosti 1) žalovaný uvedl osobní údaje osob tam jmenovaných, proto soud znečitelnil všechna rodná čísla, aby tento zásah minimalizoval; v dokumentu tak zůstala viditelná pouze jména osob a jejich relevantní příbuzenské vztahy. U písemnosti 2) žalovaný žádný důvod nespécifikoval, proto ji soud provedl jako důkaz v úplném znění. Veškeré další písemnosti a datové soubory označené žalobkyní jako důkazy, stejně jako ostatní písemnosti potřebné pro rozhodnutí soudu, se nacházejí v předloženém správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS 9 Afs 8/2008, 2383/2011 Sb. NSS z 29. 1. 2009).

3. Posouzení věci.

3.1. Právní východiska.

11. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalované rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále „s. ř. s.“)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí.
12. Před samotným právním hodnocením soud poznamenává, že žaloba čítá 53 stran mimořádně hutné právní a zejména skutkové argumentace, kterou replika rozhojnila o dalších 15 stran. U takto rozsáhlých podání nelze od správního soudu, ostatně stejně jako od správního orgánu, očekávat reakci na každý vznesený argument. Úkolem soudu je uchopit podstatu a smysl argumentace a vypořádat se s ní, což může učinit i tak, že proti ní postaví vlastní ucelený argumentační systém či skutkové závěry, v jejichž konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Kromě toho odpověď na základní námitky může v některých případech zahrnovat odpověď na námitky dílčí a související (rozsudky NSS 7 As 182/2012 z 29. 8. 2013, 1 Afs 88/2013 z 19. 2. 2014 nebo 6 Afs 120/2021 z 25. 1. 2023). Také dle Ústavního soudu „není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (bod 68 nálezu III. ÚS 989/08 z 12. 2. 2009).
13. Platí to tím spíš, že žalobní argumentace je do značné míry opakováním argumentace uplatněné již v daňovém řízení, v němž žalobkyně podrobně reagovala na několik

procesních kroků správce daně i žalovaného. Soud tak bude ve zvýšené míře odkazovat na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí (dále „NR“), kde se nachází podrobnější argumentace. Účastníci řízení se nadále přou i o nejmenší skutkové detaily a nuance jednotlivých výpovědí, a tyto dispute s posuzovanou věcí nepochybně souvisejí, avšak odvádějí pozornost od skutečností, jež jsou pro její posouzení stěžejní. Na ty se soud ve svém rozhodnutí zaměří, veden shora citovanými zásadami soudního přezkumu.

14. K věci samé soud předesílá, že důvodem pro vyloučení žalobkyniných odpočtů bylo neprokázání toho, že fakticky přijala deklarovaná zdanitelná plnění od Dodavatelky. To žalovaný výslovně uvedl například v bodech 13 a 25 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně se na některých místech žaloby (s. 7 či 46) snaží navodit dojem jeho vnitřní rozpornosti, jelikož žalovaný hodnotí Dodavatelčinu nevěrohodnost a chybějící daň, což je znak daňového podvodu, nikoli sporu o (ne)prokázání přijetí plnění. Tak tomu však není. Žalovaný sice ve svém rozhodnutí popsal okolnosti zpochybňující Dodavatelčinu věrohodnost a upozornil na to, že neplnila některé své daňové povinnosti, ale učinil tak na podporu svého závěru, že nebylo v Dodavatelčiných možnostech poskytnout žalobkyni sporná plnění, nikoli proto, že by snad detekoval daňový podvod. To je z rozhodnutí jako celku nade vší pochybnost zřejmé, stejně jako to, že žalovaný nezpochybňoval rozsah plnění, které měla žalobkyně od Dodavatelky přijmout, ale přijetí *jakéhokoli* plnění od této společnosti. Nedostatečná personální či materiální kapacita dodavatelů je přitom relevantní okolností pro závěr, zda byla sporná plnění dodána. Podrobněji se soud bude těmto zjištěním a jejich váhou pro posouzení věci věnovat v dalších částech rozsudku.

3.2. Obecně k odpočtu DPH.

15. Nárok na odpočet DPH je upraven v § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH, podle kterého *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku*. Tento nárok představuje základní zásadu společného systému DPH v právu Evropské unie (např. bod 28 rozsudku SDEU ve věci C-78/00, *Komise v. Itálie* z 25. 10. 2001 nebo bod 27 rozsudku ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* z 9. 12. 2021). Uvedená zákonná úprava je součástí transpozice směrnice o DPH¹, podle jejíhož čl. 168 písm. a) *jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné k dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést [...] DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani*.
16. Důkazní břemeno je při prokazování oprávněnosti nároku na odpočet DPH rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně. Daňový subjekt prokazuje *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád), nebo, vyžaduje-li to průběh řízení, *skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, k jejichž prokázání jej vyzval správce daně, „a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidencí“* (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Činí tak zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy.
17. Správce daně naopak prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních*

¹ Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Jeho povinností není prokázat, že určité údaje zaznamenané v účetnictví nebo jiných povinných evidencích či záznamech jsou v rozporu se skutečností, nýbrž že o jejich souladu existují natolik vážné a důvodné pochybnosti, že činí tyto důkazní prostředky nevěrohodnými, neprůkaznými, nesprávnými či neúplnými. Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě dospěl k tomuto závěru. Unese-li své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost účetnictví nebo jiných povinných evidencí či záznamů, popřípadě aby svá tvrzení opravil. Zpravidla tak bude činit jinými než uvedenými důkazními prostředky (srov. rozsudky NSS 2 Afs 24/2007, 1572/2008 Sb. z 30. 1. 2008, 8 Afs 14/2012 z 26. 9. 2012 nebo 9 Afs 68/2021 z 3. 3. 2022).

18. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) ZDPH] a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Platí však, že i když je *„prokazování nároku na odpočet daně [...] sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je [...] třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“* (bod 42 rozsudku NSS 8 Afs 44/2011 z 27. 1. 2012). Jinými slovy, nebylo-li zdanitelné plnění uskutečněno tak, jak je plátce deklaroval, nemůže být důkazní povinnost splněna pouhým předložením daňového dokladu, byť i formálně správného (nález Ústavního soudu IV. ÚS 402/99 z 15. 5. 2001 nebo rozsudek NSS 9 Afs 75/2012 z 11. 12. 2013). Rozhodné je faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem. Pakliže daňový doklad ztratí svou důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 ZDPH, nárok na odpočet DPH je třeba prokázat jiným způsobem (rozsudek NSS 1 Afs 10/2010 z 16. 3. 2010).
19. Pro přiznání nároku na odpočet daně nepostačuje pouze to, že se *nějaké* zdanitelné plnění uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat jeho provedení v tvrzeném rozsahu (rozsudky NSS 10 Afs 116/2024 z 9. 12. 2024 nebo 6 Afs 11/2023 z 11. 1. 2024). Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (rozsudek NSS 6 Afs 307/2021 z 9. 3. 2023). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Již samotné neprokázání rozsahu plnění postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudek NSS 4 Afs 402/2020 z 11. 6. 2021).

3.3. Nesporná zjištění.

20. V nynější věci žalovaný úspěšně zpochybnil předložené daňové doklady, a důkazní břemeno v průběhu prvostupňového řízení přešlo zpět na žalobkyni (bod 45 NR). To nezpochybňuje ani žalobkyně. Sporné však je, jestli žalobkyně následně prokázala, že plnění od Dodavatelky přijala. Zejména to je předmětem tohoto soudního přezkumu. Žalovaný sice v napadeném rozhodnutí prohlásil, že nepředložení relevantních důkazních prostředků již při zahájení daňové kontroly *„jde k její tíži“* (bod 102 NR), ale jde pouze o nevhodnou formulaci. Žalovaný se všemi důkazními prostředky zabýval a vyhodnotil jejich význam pro věc samu, aniž by žalobkyni nějak penalizoval za jejich *„pozdní“* předložení.
21. Nesporné jsou mezi účastníky následující skutečnosti. Žalobkyně poskytla v letech 2018 a 2019 služby spočívající zejména v instalaci, revizích, údržbě a souvisejících pracích na rozvodech a různých zařízeních, nacházejících se v datových uzlech, několika svým odběratelkám: především Air Technology, ale v menší míře také společností Sauter, Era

(u těchto dvou společností šlo hlavně o regulaci a automatizaci) a Stel-Invest. Spolupráce s Air Technology probíhala na základě obsáhlé servisní smlouvy uzavřené v roce 2017 a žalobkyně jí poskytla služby podrobně specifikované v přílohách A a C smlouvy, zejména pravidelnou údržbu přibližně 300 lokalit vyjmenovaných v příloze B smlouvy, a také specifikované *ad hoc* služby na týchž lokalitách. Všechna tato plnění žalobkyně řádně poskytla. Dokládá to řada dokumentů, zejména protokolů o provedených pracích a servisních (záznamních) knih na lokalitách. Žalobkyně v té době zaměstnávala tři osoby na plný úvazek: Josefa Matějku (svého jednatele), F. R. a O. Š. Pro zajišťování zakázek však využívala neformálně různou měrou také několik osob zaměstnaných v ČPS, s nimiž neměla uzavřenu žádnou formální smlouvu, jak potvrdila i při soudním jednání: V. K., D. M., Z. M., J. N. a J. Š. (dále „*externisté*“; v minulosti byli žalobkyninými zaměstnanci, srov. s. 5 žaloby). V dokumentech k realizovaným zakázkám jsou jmenovány pouze osoby v pracovním vztahu k žalobkyni (body 33 a 34 NR).

22. Žalobkyně uzavřela 10. 5. 2017 s Dodavatelkou stručnou (v podstatě jednostránkovou) smlouvu o zajištění služeb – servisu a údržby lokalit v rozsahu: a) pravidelná údržba lokalit (denní, týdenní, měsíční aktivita), specifikace s časovým předstihem, b) nepravidelná údržba lokalit (průběžná aktivita), c) pohotovostní údržba (okamžitá aktivita). Smlouva uvádí, že „[s]lužby specifikuje vždy žadatel dle přílohy (rozsah, počet, naléhavost atd.)“. Poskytované služby ve smlouvě podrobněji popsány nejsou. Přílohou smlouvy je seznam přibližně 500 konkrétně určených lokalit, jenž je podstatně delší než seznam lokalit, jenž byl přílohou žalobkyniny smlouvy uzavřené s Air Technology, a částečně se s ním překrývá (bod 35 NR). Dodavatelka pravidelně vystavovala faktury na práce dle této smlouvy s obecně vymezeným plněním jako „*nepravidelná údržba vzduchotechnika*“, „*instalace optických rozvodů*“, „*automatizace a regulace*“, „*pravidelná údržba klima 8/2018*“ či „*nepravidelná údržba klima 9/2019*“, a žalobkyně je všechny proplácela bankovním převodem na její účet (bod 67 NR). Dodavatelka vykázala tato plnění v kontrolních hlášeních a daňových přiznáních.
23. Přestože smlouva vyžadovala, aby zadavatel konkrétní poptávané práce dále specifikoval (ne nutně písemně), neexistuje žádná písemná dokumentace objednávek nebo realizace plnění dle smlouvy (bod 35 NR, s. 17 žaloby). Výjimkou jsou dvě objednávky z listopadu 2018 a března 2019 (body 79 a 81 NR).
24. Spor mezi účastníky je právě o to, zda se Dodavatelka na realizaci těchto zakázek fakticky podílela, a případně v jakém rozsahu.

3.4. (Ne)dostatek žalobkyniných personálních kapacit.

25. Žalobkyně argumentuje tím, že zapojení Dodavatelky vyplývá už jen z toho, že její vlastní personální kapacity (včetně externistů) nepostačovaly k realizaci všech zakázek. Na podporu tohoto tvrzení předložila již ve správním řízení dva dokumenty. První z nich je označen jako „12.2.2 Příloha A: Preventivní údržba klimatizace SMALL“ a obsahuje výčet, popis a rozsah šesti typů úkonů pravidelné údržby a revizí této klimatizační jednotky, například „*Zkouška těsnosti chladiva bez dopravy*“ či „*SR Mimořádné čištění klimatizace s dopravou*“. Někdo ke každému z nich rukou dopsal časovou náročnost, například „*2 lidi/4 hodiny*“ nebo „*1 člověk/3 hod.*“ Druhý dokument, nazvaný „*Detail propočtu hodin na zakázkách*“, pak obsahuje tabulku s počtem člověkohodin ve vztahu k jednotlivým typům činností a jednotlivým odběratelům v jednotlivých obdobích: například „*NU Air Technology 2018*“ v srpnu 2018 činila 140 hodin, další řádek uvádí: „*červenec 30 jednotek PUL * 8 hod na 1 jednotku – 240*“. Na posledním řádku tabulky se nachází počet lidí, jež žalobkyně

potřebovala při osmihodinové směně (160 h/měsíc): srpen 2018 – 6,83; červen 2019 – 3,64; červenec 2019 – 5,10; srpen 2019 – 6,16; září 2019 – 5,73; leden 2020 – 4,02. Jedním z podkladů pro tento dokument byly podle žalobkyně soubory excelové soubory „DS_PUL 2018“ a „DS_PUL 2019“, což je v podstatě seznam lokalit, jenž byl přílohou ke smlouvě s Air Technology, v němž je u jednotlivých lokalit uveden typ klimatizační jednotky, její výrobce a to, ve kterém měsíci na ní byla provedena pravidelná údržba či revize.

26. Všechny tyto propočty však mají fatální slabinu. Jak žalovaný několikrát výstižně uvedl, nejsou založeny na pevných datech, jež by umožnila ověřit jejich správnost (body 51 a 88 NR). Smlouva uzavřená mezi žalobkyní a Air Technology a její přílohy obsahují poměrně obsírný popis činností, takže si lze učinit hrubou představu o povaze jednotlivých typů údržby (zásahů); v tom má žalobkyně pravdu. Z těchto popisů však nelze ani přibližně vyčíst, jak dlouho jednotlivé úkony údržby standardně trvají, nehledě na specifika jednotlivých zásahů a lokalit. Sama žalobkyně připustila, že „v rámci jedné lokality je různý počet zařízení, která jsou různě velká a složitá, z čehož i plyne výrazná volatilita konkrétních člověkohodin strávených na konkrétní lokalitě“ a že její propočty jsou aproximací (s. 23 žaloby). Výjimku v tomto ohledu představují za prvé opravní (servisní) listy, v nichž jsou uvedeny počty hodin strávených opravou. Jedná se však spíše o jednotky hodin měsíčně, které ani ve svém souhrnu neobjasňují žalobkyninu vytíženost a nelze z nich dovodit časovou náročnost jiných úkonů. Druhou výjimku tak tvoří faktury pro společnosti Sauter a Era, jež obsahují počet fakturovaných hodin. Jejich součástí jsou však také rozpisy počtu techniků a odpracovaných hodin v jednotlivých dnech, z nichž je zřejmé, že žalobkyně tyto zakázky realizovala jen pomocí svých techniků (jejich počet je vždy 2 nebo 3), tedy zjevně nepotřebovala Dodavatelčiny personální kapacity.
27. Propočty tak až na výjimky nevycházejí z evidence skutečně provedené práce (odpracovaného času) na jednotlivých zakázkách, nestanovil je znalec na základě důkladného seznámení s danou činností ani jiná nestranná osoba. Josefa Matějku, jakožto žalobkynina jednatele, za takovou osobu považovat nelze. Nejsou to ani smluvní dokumenty opatřené datem a podpisem smluvních stran. Jde zkrátka o datové soubory vytvořené v počítači. Ostatně žalobkyně sama opakovaně uvedla, že se jedná o její vlastní výpočet či odhad. Ten může být správný, ale také nemusí. Z hlediska unesení důkazního břemene však není důvěryhodný, protože bez možnosti ověření jeho správnosti nelze vyloučit možnost, že jej žalobkyně sestavila tak, aby – jednoduše řečeno – vyhovoval jejím daňovým tvrzením.
28. Na podporu těchto výpočtů odkázala žalobkyně na výpovědi některých svých pracovníků. Ty však neobsahují dostatečně konkrétní informace o počtu a délce provedených zásahů, aby bylo možné potvrdit, že si žalobkyně nevystačila s vlastními pracovními silami (zaměstnanci a externisty). Pracovníci se vyjadřovali jen k některým činnostem, poskytovali přibližné odhady a zdůrazňovali, že jednotlivé lokality i zařízení se lišily. V. K. se takto vyjadřoval k revizi, jejíž náročnost odhadl na „podle velikosti 1-2 hodiny“ (odpověď 12). J. N. popsal, že „[pravidelná] údržba malého zařízení trvala cca 1,5 hodiny ve dvou lidech, velkého zařízení až 2 dny“ (odpověď 19). Dobu revize jednoho zařízení nedokázal odhadnout ani přibližně (odpovědi 14 a 15). Obdobně J. Š. se vyjádřil jen k časové náročnosti pravidelné údržby: „Záleželo na typu jednotky, ale pokud se bavíme o jedné jednotce tak např. dvě hodiny ve dvou lidech.“ (odpověď 74). Ze svědeckých výpovědí si tak lze utvořit rámcovou představu o žalobkynině činnosti, jež není ve zcela zjevném rozporu s jejími propočty, ale zdaleka není natolik konkrétní, aby prokázala nedostatek žalobkyniných personálních kapacit. I drobná odchylka v odhadu časové dotace u jednotlivého zásahu by přitom s ohledem na jejich počet

(podle žalobkyně šlo ročně o vysoké stovky zařízení) měla velký dopad na výslednou vytiženost, tedy na počet pracovníků potřebných k jejich zajištění. Na okraj soud poznamenává, že pracovní fond jednotlivých pracovníků se nemusel nutně omezovat na 160 hodin měsíčně; například J. N. vypověděl, že pracovali ve všední dny, o víkendech a někdy i v noci.

29. Kromě toho žalovaný výstižně upozornil na některé nesrovnalosti vyskytující se v těchto důkazních prostředcích. V. K. uvedl, že časová náročnost revizí, kterou vymezil jako „kontrolu úniku chladiva“, činila „podle velikosti 1-2 hodiny“ (odpovědi 9 a 12). V dokumentu „12.2.2 Příloha A“ však žalobkyně u úkonu „zkouška těsnosti chladiva s dopravou – SMALL“, vztahujícím se nutně také k jednomu zařízení, uvedla odhad 1 člověk/3 hod. Tento odhad se tak jeví výrazně nadsazený (bod 48 NR). To podporuje i výpověď Stanislava Bezpalce, jenž v letech 2015-2017 prováděl revizi a údržbu na shodných místech a zařízeních jako zaměstnanec jiné společnosti (bod 36 NR) a jenž k časové náročnosti pravidelné revize uvedl: „Záleželo podle velikosti lokality. V lokalitě se nachází různý počet zařízení a zařízení různé velikosti. Pravidelná revize na jednom klimatizačním zařízení trvala průměrně jednu hodinu. Záleželo na velikosti daného zařízení.“ (odpověď 2). Dále žalovaný poukázal na to, že v přehledu PUL za roky 2018 a 2019 jsou uvedeny lokality, které se nenacházejí ve smlouvě uzavřené s Air Technology (bod 48 NR). Žalobkyně sice na straně 18 žaloby uvedla, že seznam se průběžně aktualizoval, ale nijak to nedoložila. Nakonec není ani jasné, jak externisté dělili svůj pracovní čas mezi ČPS a žalobkyni (bod 88 NR). Žalobkyně tvrdila, že externisté se primárně zaměřovali na práci pro ČPS, ale to zpochybnil V. K., jenž uvedl, že s výjimkou dovolené a různých překážek v práci jezdil pro žalobkyni asi každý den s dovětkem, že pro ČPS jezdil, „když byl hotový CETIN“ (odpověď 42). O ostatních pracovnících řekl, že „jezdili pro ČPS poměrně hodně“, ale jde o neurčitou formulaci nevylučující, že práci pro žalobkyni věnovali velkou část svého času (svědek o tom ostatně mohl mít sotva přesné informace). J. N. pak neuměl odpovědět na otázku, kolik dní v měsíci zhruba pracoval na chladicích zařízeních Cetinu, protože „každý měsíc byl trochu jiný“ (odpověď 21).
30. Soud rozumí argumentu, že „[s] ohledem na rozmanitost jednotlivých lokalit a zařízení nelze jakkoliv stanovit exaktní čas na každém zařízení v rámci PUL či revizí“ (s. 23 žaloby). Pravděpodobně tomu tak skutečně je. Nastalá důkazní situace však vyplynula z toho, že žalobkyně při realizaci zakázek neopatřovala písemnou dokumentaci, ať již samotného průběhu jednotlivých výjezdů nebo počtu osob, které se na nich podílely, a nedisponuje ani jinými podklady týkajícími se zakázek samotných, jež by potvrdily Dodavatelčino zapojení. Proto se nyní snaží prokázat přijetí plnění pomocí svědeckých výpovědí a vlastních propočtů či odhadů, jež mají z podstaty věci svá omezení. Žalobkyně sice podotýká, že kvalita odpovědí odpovídala kvalitě položených dotazů (s. 30 žaloby), ale pomíjí, že se výsledků sama účastnila a bylo na ní, jaké položí svědkům otázky. Byla to ostatně ona, koho tížilo důkazní břemeno.
31. Žalobkyně předložila několik starších fotografií dokládajících, že někdy v minulosti pro ni pracovaly na shodných zakázkách i jiné osoby. Z toho však nevyplývá, že tomu tak bylo i v nyní posuzovaných obdobích. Už jen proto, že se v mezidobí mohla změnit velikost žalobkyniných vlastních kapacit, například v důsledku většího zapojení externistů z ČPS. Jejich pracovní činnosti pro ČPS v nějaké míře dokumentují data ze systému Sandy, předložené žalobkyní, a pokud by z nich bylo zřejmé, kolik času odpracovali pro ČPS, dalo by se aspoň nepřímou usuzovat na jejich kapacity volné pro žalobkyni. I taková úvaha by

však byla jen přinejlepším orientační, jelikož externisté při práci pro různé subjekty nebyli omezeni zákonnou délkou pracovní doby, ale bylo na nich, zda budou pracovat denně například 8, nebo 12 hodin. Žalobkyně však žádné konkrétní výpočty na základě těchto dat nenabídla, také v žalobě toliko obecně odkázala na data ze systému Sandy, což je však 24 souborů, jež dohromady obsahují několik tisíc řádků textu. Není úkolem soudu, aby za žalobkyni dotvářel argumentaci nebo dokonce důkazní návrhy. Zároveň není pravda, že by žalovaný tvrdil, že tito externisté mohli věnovat 100 % svých kapacit žalobkyni, jak uvádí žalobkyně na straně 25 žaloby; žalovaný jen seznal, že žalobkyniny výpočty nelze považovat za průkazné (např. body 51, 88 a 105 NR). Disputace nad tím, jestli pracovali pro žalobkyni například 30 %, nebo 70 % odpracované doby, nemá smysl s ohledem na neprůkaznost výpočtů celkové nutné personální kapacity.

32. Jen pro dokreslení kontextu k tomuto neobvyklému „sdílení“ zaměstnanců soud poznamenává, že je obestřeno řadou dalších drobnějších nejasností. Schází jakékoli písemné doklady o této spolupráci, ale také například J. N. a J. Š. si při výpovědích nemohli vzpomenout, od kdy vlastně pro žalobkyni pracují jako zaměstnanci či v jakém pracovněprávním vztahu k žalobkyni ve sporných obdobích byli (body 60-63 NR, protokoly o výpovědích).

3.5. Okolnosti údajné spolupráce žalobkyně a Dodavatelky.

33. Úvodem zkoumání spolupráce žalobkyně s Dodavatelkou je třeba předeslat, že smlouva uzavřená mezi žalobkyní a Air Technology umožňovala, aby žalobkyně využila služby subdodavatele, ale výhradně po předchozím písemném souhlasu Air Technology (čl. III bod 10). Zároveň byla žalobkyně povinna předat Air Technology seznam osob, které budou za ni oprávněny k činnosti na lokalitách, včetně jejich souhlasu se zpracováním osobních údajů (čl. III bod 11). Pokud by tedy žalobkyně chtěla využívat pracovníky Dodavatelky, musela by mít písemný souhlas Air Technology, jmenný seznam těchto pracovníků a jejich souhlasy se zpracováním osobních údajů (bod 50 NR). Žalobkyně však žádný z těchto dokladů nepředložila, což silně zpochybňuje její tvrzení o přijetí sporných plnění od Dodavatelky.
34. O zapojení jiných pracovníků ukrajinské národnosti hovořili žalobkynini pracovníci, ale jen velmi neurčitě. V. K. vypověděl, že na revize (pravidelné i nepravidelné), jež představují velkou část realizovaných zakázek, jezdily i jiné osoby, většinou 2-3 lidé z Východu, „Vasil a Ivan“, a to tehdy, bylo-li třeba výpomoci například s přenášením těžkých věcí. Na klasickou údržbu s žalobkyninými pracovníky nejezdili, účastnili se jen velkých prací (např. montáž, stavební práce apod.), asi jednou za 14 dní; jeden z nich jezdil opakovaně, ostatní se možná střídali. Svědek popsal, že byli „*všichni stejní [...] jeden vyšší, druhý menší, tepláková souprava, moc česky neuměli, měli vlasy, vousy*“. Svědek se domníval, že nešlo o žalobkyniny pracovníky, ale Dodavatelku neoznačil. (Bod 36 NR.) J. N. uvedl, že při provádění revizí a údržby s nimi „v závislosti na objemu práce“ jezdili také další 1-3 pracovníci, které označil jako „Ukrajince“. Měla je dodávat cizí firma, ale její název neznal. Řekl, že s nimi jezdili „často“, ale na doplňující otázku, co si pod tím má správce daně představit, odpověděl: „To nevím.“ (Odpovědi 44 a 45.) Také on uvedl, že zahraniční dělníci vykonávali neodborné úkoly, například přenášení materiálu, úklid, pomoc při demontáži zařízení. Na zakázkách pro Sauter se svědek dle svých slov podílel minimálně, zhruba 14 dnů, nevěděl, jaké práce na nich vykonávalo „pár Ukrajinců“, a o společnosti Era vůbec neslyšel. J. Š. prováděl pravidelnou i nepravidelnou údržbu a uvedl, že se na nich někdy podíleli další pracovníci – cizinci, s nimiž hovořili lánanou češtinou a kteří prováděli neodborné práce: uklízeli,

přenášeli věci atd. Svědek je nebyl s to identifikovat a nevěděl, pro koho pracují. Stejně tak nedokázal odpovědět na otázku, jak často se zakázek účastnili, nebylo to však vždy; záleželo na lokalitě.

35. Zapojení Dodavatelky potvrdil její jednatel a dříve i společník David Schovánek, podle nějž Dodavatelčini pracovníci poskytovali pomocné práce na lokalitách, i když si nepamatoval, co konkrétně, kdy a kde prováděli. Náplň jejich práce dokázal popsat jen značně obecně. Vypověděl, že jezdili s žalobkyní na pravidelnou a nepravidelnou údržbu vzduchotechniky. Ta spočívala například ve výměně filtru či úklidu a dalších neodborných pracích či v reakci na nepředvídané události. Tuto výpověď soud ve shodě se žalovaným nepovažuje za důvěryhodnou, což vysvětlí později.
36. Ovšem i ve svědeckých výpovědích se vyskytují rozpory, nebo přinejmenším nesoulady. Zatímco podle V. K. se cizinci podíleli na zakázkách (revizích) jen výjimečně, podle žalobkynina jednatele jezdili cizinci pravidelně a měli se podílet na všech službách, jež žalobkyně poskytovala pro Air Technology. Ačkoli V. K. nejezdil na všechny zakázky, ale zejména na revize, přece jeho výpověď žalobkynina tvrzení zpochybňuje. Tato výpověď přitom není ojedinělá. Také J. N. a J. Š. řekli, že cizinci nejezdili pokaždé, ale četnost nedokázali nijak blíže odhadnout, a to ani k doplňujícímu dotazu správce daně, což samo o sobě působí podezřele. Podle Josefa Matějky měli Dodavatelčini pracovníci provádět některé zakázky sami (bod 91 NR, odpověď 21 při jednání 21. 10. 2021), to však neladí s tvrzením Davida Schovánka, podle nějž jím dodaní pracovníci nepotřebovali žádnou speciální kvalifikaci (bod 43 NR). Ostatně J. N. jasně prohlásil, že nikdy neprováděli práci sami (odpověď 47). Pokud by však cizinci prováděli některé práce zcela sami bez přítomnosti žalobkyniných pracovníků, žalobkyní předložené důkazní prostředky to neprokazují (body 37, 76, 91, 109 NR). Nejasnosti jsou také ohledně počtu cizinců. Podle V. K. se zakázek účastnili 2-3 cizinci, podle Davida Schovánka 1-4 cizinci, podle J. Š. jezdilo celkem 2-6 lidí (patrně včetně žalobkyniných pracovníků), zpočátku 6-8, podle žalobkynina jednatele Josefa Matějky „do 10 lidí“ (odpověď 25). Ačkoli nejde o očividný rozpor, soud souhlasí s žalovaným, že Josef Matějka naznačoval vyšší počet pracovníků, než odpovídá výpovědím svědků.
37. Konkrétní byla oproti tomu dvě čestná prohlášení J. N. a J. Š. První z nich podepsali oba 10. 3. 2023 a popisuje jejich vlastní pracovní náplň pro žalobkyni, druhé z nich je datováno 23. 2. 2024 a týká se hlavně odběratelů, kteří tyto zakázky zadali, a zapojení Dodavatelčiných pracovníků.
38. Správní soudy již v minulosti judikovaly, že čestné prohlášení v obecném správním řízení se může stát podkladem pro rozhodnutí, ale zákon o správě daní takový důkaz nezná, a s ohledem na vyloučení správního řádu v daňovém řízení tak jde o nepřípustný důkaz (rozsudek NSS 1 Afs 77/2005, 1049/2007 Sb. NSS z 24. 5. 2006 nebo 7 Afs 45/2009 z 24. 1. 2011). Na tom se nic nezměnilo ani přijetím daňového řádu (srov. jeho § 262). Tyto závěry se vztahují zejména k čestnému prohlášení účastníka řízení, resp. daňového subjektu, která jsou ve vztahu k jeho důkazní povinnosti prostým tvrzením (rozsudek NSS 6 Afs 35/2017 ze 4. 10. 2017, bod 22). Přesto jejich platnost vztáhl NSS také na čestná prohlášení svědků (rozsudek NSS 6 Afs 307/2017 z 19. 9. 2018, body 17 a 20) s dovětkem, že je ale nelze zcela pominout. Daňový řád ukládá správci daně co nejúplněji zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, přičemž není vázán jen návrhy daňových subjektů. I když daňový subjekt výslech svědka nenavrhl, je na uvážení správce daně, zda k obsahu čestného prohlášení, které není možné použít jako důkaz, pokládá za potřebné vyslechnout jako

svědka osobu, která čestné prohlášení učinila (rozsudek NSS 6 Afs 35/2017 ze 4. 10. 2017, bod 22). Svědecká výpověď má obecně vyšší hodnotu než čestné prohlášení, třebaže ve formě notářského zápisu. Svědek má totiž dle § 96 odst. 1 daňového řádu povinnost vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat, a porušením této povinnosti by se dopustil přestupku; navíc je povinen poskytnout odpovědi na otázky správce daně, případně dalších zúčastněných osob. Čestné prohlášení zachycuje pouze jednostranný popis událostí, aniž by bylo možno konfrontovat jeho autora s dalšími okolnostmi věci (rozsudek NSS 6 Afs 30/2023 z 21. 2. 2024, bod 65).

39. Správce daně oba autory čestných prohlášení vyslechl a na základě toho seznal, že čestná prohlášení nejsou důvěryhodná. Soud s tímto hodnocením souhlasí. Předně jsou prohlášení podepsaná oběma svědky naprosto totožná, liší se pouze jejich osobními údaji a podpisem, přestože jde o několik odstavců textu. Totožné jsou i osobně laděné pasáže jako „*na tyto zakázky se mnou jezdily osoby nejspíše ukrajinské národnosti [...] z rozhovorů s těmito osobami si vybavuji, že zmiňovali, že jsou ze společnosti s názvem DR-Technik.*“ To nevyhnutelně vyvolává dojem, že prohlášení nejsou autentickými vzpomínkami podepsaných, ale že je vyhotovila žalobkyně a pouze jim je předložila k podpisu. To žalobkyně ostatně přiznala na straně 29 žaloby. Pánové N. a Š. přitom v té době byli žalobkyninými zaměstnanci (odpověď č. 5 resp. 7), a tedy na ní byli do jisté míry závislí.
40. Při svědecké výpovědi na podzim 2024 si J. N. nepamatoval ani na Dodavatelku, ani na společnost Era, ačkoli o několik měsíců dříve o nich podrobně vyprávěl v čestném prohlášení. Podrobnost prohlášení příkře kontrastuje s mlhavostí svědecké výpovědi a vyjevuje se i řada obsahových rozporů (body 60 a 61 NR). Mezi sepisem prohlášení a výpovědí přitom uplynulo jen osm měsíců, takže s ohledem na dobu uplynulou od realizace zakázek (několik let) nelze tento rozdíl podle názoru soudu svést na přirozený proces zapomínání. Ačkoli svědkovu prvotní otázku, o jaké prohlášení jde, lze věrohodně vysvětlit tím, že neměl brýle nablízko a hůř viděl, ostatní okolnosti činí čestné prohlášení naprosto nespolehlivým. Obdobně je tomu u J. Š., jenž si při svědecké výpovědi vybavoval sporné zakázky i tehdejší spolupráci se žalobkyní jen mlhavě, například si nebyl jistý, jestli byl v rozhodných obdobích zaměstnancem žalobkyně, nebo ČPS.
41. Příznačné jsou též pochybnosti ohledně toho, kdo měl zadávat cizincům práci a jestli byla tato práce dokumentována, na něž žalovaný opakovaně upozorňoval (např. body 29 a 43 NR). Podle jednatele Ondřeje Štefana měl rozsah a způsob provedení prací vyjednávat s Davidem Schovánekem druhý jednatel, Josef Matějka. David Schovánek uvedl, že přes prostředníka nebo osobně předával pracovníkům informace, v jakém čase mají být u žalobkyně a jakou práci budou zhruba vykonávat; další pokyny jim dávaly žalobkyniny zaměstnanci (v odpovědi z 30. 3. 2023 upřesnil, že to měl na starosti také Josef Matějka). Dále potvrdil, že existovaly písemné záznamy o tom, na jakých zakázkách se podíleli jeho pracovníci, kolik jich bylo a jakou práci vykonávali; odsouhlasil je spolu s Josefem Matějkou a archivovány byly v sídle společnosti (odpověď 71). Jak správně podotkl žalovaný, tento popis není zcela v souladu s výpovědí Josefa Matějky, jenž vyložil, že „*Pan Schovánek dostal zadanou práci na měsíc na jednotlivých lokalitách [...] a on dále své pracovníky vysílal. [...] S pracovníky jsem se neseťkával.*“ Josef Matějka nespécifikoval, kdo rozsah prací za žalobkyní zadával, nevěděl, kolik Dodavatelčiných pracovníků v jeden den jezdilo na zadanou práci, ani nevěděl, jestli byli české nebo cizí národnosti (odpovědi 20-22). Jednatel Matějka také popřel, že by existovala jakákoli evidence k provedeným pracím (odpověď 21), a o takových evidencích nevěděl ani J. Š. (odpověď 61). David Schovánek i žalobkyně (s. 5 repliky)

vypověděli, že splnění zadaných prací bylo kontrolováno, ale nepopsali přesvědčivé detaily, a především tato tvrzení nijak nedoložili.

42. Ve vyjádřeních aktérů se vyskytly i další nesoulady, na které žalovaný poukázal. Například že svědek J. N. konstatoval, že karty pro vstup do jednotlivých budov CETIN byly vydávány na konkrétní jméno, zatímco podle svědka J. Š. karty vydávány na jméno nebyly (body 60, 62 a 63 NR). Nebo že jednatel Matějka shodně jako David Schovánek uvedl, že žalobkyně realizovala výjezdy po celé České republice, zatímco v seznamu lokalit jsou uvedena pouze místa v Čechách (body 29, 33, 35, 37 NR). Ne zcela shodně byl uváděný důvod pro ukončení spolupráce obou společností: podle jednatele Ondřeje Štefana jím bylo prošetřování policií v roce 2020, zatímco podle Davida Schovánka šlo o klesající objem práce. Zrovna tyto nejasnosti však mohou mít podle názoru soudu i přirozená vysvětlení, jak uvádí žalobkyně. Například delší časový odstup od událostí, záměna zakázek s jinými zakázkami obdobného typu třeba z jiných období, nebo může být jejich zdrojem nevhodná volba slov, případy o rozpor vůbec jít nemusí: oba uvedené důvody pro ukončení spolupráce skutečně ob stojí vedle sebe. Žádný z těchto (zdánlivých) nesouladů nemá přímý vztah k účasti Dodavatelčiných pracovníků a vůbec ke spolupráci s touto společností, a ostatně ani žalovaný nezpochybnil, že žalobkyně zakázky pro své odběratelky skutečně vykonala. Na celkové posouzení věci však tato výhrada vůči odůvodnění rozhodnutí žalovaného nemá vliv.
43. Nejasnosti totiž obestírají takřka všechny aspekty údajného zapojení Dodavatelčiných pracovníků. Svědkové vypověděli, že na některých zakázkách se podíleli pracovníci, kteří nebyli žalobkyninými zaměstnanci ani externisty z ČPS. Tito pracovníci měli čekat na vyzvednutí u skladu v Příbrami a měli vykonávat zejména jednoduché práce jako úklid, přenášení materiálu nebo pomoc s tělesně náročnými úkoly. Nikdo ze svědků – žalobkyniných pracovníků však při výslechu nepotvrdil, že šlo o pracovníky Dodavatelky, ba naopak tuto společnost ani neznali. Kromě toho se svědkové neshodli na tom, jak často a v jakém počtu se pracovníci podíleli na zakázkách. Všichni svědkové se o těchto pracovnících vyjadřují velmi obecně, ať už o nich samých nebo o jejich pracovní činnosti, nikdo o nich nic bližšího nevěděl, nikdo s nimi nepřišel do užšího styku. A to navzdory tomu, že se podle žalobkynina tvrzení měli podílet na stovkách zakázek, z nichž na každou je musel někdo z žalobkyniných pracovníků odvézt, zadávat jim úkoly atd. Zejména neochota některých svědků aspoň přibližně odhadnout, jak často se zakázek účastnili, vyvolává pochybnosti o věrohodnosti jejich výpovědí, které ještě posilují větší či menší rozpory a další shora popsané nejasnosti ohledně samotné realizace prací. Zcela odhlédnout nelze ani od toho, že všichni svědci byli v okamžiku své výpovědi v pracovním nebo obdobném závislém poměru k žalobkyni, a o ochotě některých z nich poskytnout správně dané informace příznivé pro žalobkyni svědčí také ochota podepsat čestná prohlášení s informacemi, které sami neznali. Tím soud netvrdí, že žalobkyně svědky nutila, aby vypovídali určitým způsobem; v takovém případě by pro ni výpovědi byly bývaly pravděpodobně ještě příznivější. Nicméně samotná existence závislého vztahu mohla výpovědi svědků ovlivnit prostřednictvím mechanismu autocenzury, ať už vědomě či nevědomě.
44. Takto obecná a nespolehlivá tvrzení tak nemohou stačit k prokázání, že žalobkyně přijala deklarovaná plnění – pomoc na stovkách až tisících zakázek – od Dodavatelky.
45. Žalobkyně má samozřejmě pravdu, že svědecké výpovědi jsou důkazními prostředky, jež mají určitou váhu samy o sobě a není bez dalšího nutné podpírat jejich obsah dalšími důkazy

(např. rozsudek NSS 1 Afs 94/2021 z 2. 6. 2021). Musí však jít o výpovědi přesvědčivé, ladící s ostatními provedenými důkazy. Zároveň soud rozumí tomu, že svědecké výpovědi z povahy věci nejsou nejvhodnější důkazní prostředky pro prokázání žalobkyniných tvrzení, zejména s ohledem na vysoký počet do značné míry podobných zakázek, které žalobkyně realizovala, a velký časový odstup. Je do jisté míry pochopitelné, že si svědkové nepamatují, kdo se podílel na jaké zakázce a jaké práce na ní vykonával. Právě proto se však žalobkyně neměla spoléhat výlučně na tyto důkazní prostředky, ale měla si opatřit takové podklady, které jí umožní přijetí zdanitelných deklarovaných plnění v budoucnu spolehlivě prokázat. Žalovaný v bodě 21 NR výstižně poukázal na judikaturu správních soudů, podle níž je v zájmu daňového subjektu, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětného plnění skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady, jež chce daňově uplatnit, je na její straně (rozsudek NSS 2 Afs 177/2006 z 15. 5. 2007).

46. Pochopitelné je na každém daňovém subjektu, jak si uspořádá své podnikání, v jakém rozsahu povede účetnictví a jak – jestli vůbec – bude dokumentovat přijetí či poskytnutí zdanitelných plnění. Každý z přístupů má své náklady a své výhody. Jestliže se žalobkyně rozhodla šetřit náklady tím, že nebude objednávky, realizaci a kontrolu přijatých plnění nijak dokumentovat, jde o legitimní přístup, ale jeho přirozeným důsledkem jsou následné nesnáze při prokazování jejích daňových tvrzení. Příkladem, že taková dokumentace byla realisticky možná, jsou také plnění pro žalobkyniny odběratelky, na nichž se měli sporní pracovníci podílet a o nichž byly sepsovány protokoly o provedených pracích (odpověď 14 jednatele Matějky), případně záznamy do servisních (záznamních) knih v lokalitě; uskutečnění těchto prací správce daně nijak nezpochybnil. Žalobkyni nic nebránilo, aby například u každé zakázky vedla také evidenci přítomných osob, které nebyly jejími zaměstnanci či externisty z ČPS. Stejně tak žalovaný poukázal na to, že žalobkyně mohla předložit například písemné objednávky konkrétních prací (bod 90 NR) nebo evidence o zakázkách jako rozpis provedených prací, z něž by bylo zřejmé, jaké konkrétní práce a kde Dodavatelka zajišťovala. Takový postup by byl pro žalobkyni nepochybně účetně i finančně a nákladnější, ale před podobnými otázkami stojí mnoho podnikajících subjektů a je na nich, pro kterou cestu se rozhodnou (bod 40 NR).
47. Postup žalovaného nebyl v tomto ohledu v rozporu s rozsudkem NSS 8 Afs 22/2022 z 11. 9. 2023, na nějž žalobkyně odkázala v replice. V něm NSS označil za nezákonný požadavek správce daně, aby daňový subjekt předložil „specifikaci pracovníků dodavatele a jimi vykonaných prací“, ale s dovětkem, že bez nich daňový subjekt nebude moci důkazní břemeno unést (bod 28 rozsudku). V nynější věci však daňové orgány nepodmínily unesení důkazního břemene předložením právě takového důkazu (nebo jiného konkrétního důkazu). Uvedly jej jako příklad důkazu, který by žalobkyně mohla předložit, ale připustily také jiné důkazy, například objednávky, svědecké výpovědi či fotografie. Nadto NSS nevyloučil požadavek na předložení jmeného seznamu bez dalšího, ale považoval jej za nepřiměřený v jím posuzované věci (bod 29 rozsudku). Skutkové okolnosti nynější věci jsou však odlišné a požadavek žalovaného na předložení jmeného seznamu pracovníků je pochopitelný i s ohledem na to, že žalobkyně podle smlouvy s Air Technology byla povinna takovýto seznam mít (bod 33 tohoto rozsudku).
48. Soud již avizoval, že žalobkyně předložila dvě objednávky týkající se některých zakázek ve dvou měsících z rozhodného období: jedna z nich byla zachycena v e-mailové korespondenci mezi jednatelem Matějkou a Davidem Schovánkem, původ druhé je nejasný

(bod 81 NR). Jedná se však o natolik výjimečný podklad, že s ohledem na ostatní zjištění nemůže prokázat poskytnutí těchto plnění. Mimochodem ani žalobkyně netvrdí, že by písemné objednávky k ostatním plněním někdy existovaly.

3.6. Podezřelé okolnosti poskytování plnění Dodavatelkou.

49. Další okolností, kterou vzal žalovaný při svém rozhodnutí v úvahu, jsou podezřelá zjištění ohledně Dodavatelky a její schopnosti poskytnout žalobkyni sporná plnění. Soud předesílá, že žalovaný nekladl vědomost o těchto okolnostech žalobkyni k tíži, jako je tomu při posuzování vědomosti daňového subjektu o jeho zapojení do daňového podvodu, ani jimi neargumentoval na podporu zjištění o chybějící dani. V nynější věci daňový podvod detekován nebyl, účelem argumentace žalovaného bylo poukázat na to, že Dodavatelka neměla v rozhodné době kapacity, aby poskytla žalobkyni sporná plnění, a na další podezřelé okolnosti, jež zpochybňují tvrzení o realizaci těchto plnění.
50. Žalovaný popsal, že Dodavatelka zaměstnávala v rozhodném období pouze jednoho pracovníka, svého jednatele Davida Schováňka. Nebyl zjištěn žádný plátců či neplátců DPH, jenž by v letech 2018 a 2019 vykázal plnění ve prospěch Dodavatelky a jehož prostřednictvím by mohla realizovat služby ve prospěch žalobkyně. Zároveň Dodavatelka nebyla vedena v informačním systému Úřadu práce jako zaměstnavatelka cizinců, tento úřad nevydal žádné rozhodnutí o povolení k zaměstnání pro tuto společnost, nepřijal žádnou informaci o nástupu či ukončení zaměstnání cizinců a neevidoval žádné další osoby, které by byly v jakémkoli zaměstnaneckém poměru k Dodavatelce. Informace o obratu, počtu zaměstnanců a majetku společnosti nebylo možné zjistit ani z veřejně dostupného obchodního rejstříku, jelikož Dodavatelka v rozporu se zákonem nezveřejňovala účetní uzávěrku a nepředložila ji správci dani ani na výzvu.
51. Žalovaný dále zjistil, že Dodavatelčino sídlo bylo toliko virtuální, společnost neprezentovala své služby na internetu, po výmazu manželky Davida Schováňka jako jediné společnice (6. 12. 2009) byl jako společník zapsán její příbuzný Petr Rolenc (příbuzenský vztah vyplývá ze sdělení Generálního ředitelství cel, jež bylo součástí neveřejné části spisu a soud je provedl při jednání jako důkaz), jenž byl v té době šest let po smrti, a po výmazu Davida Schováňka jako jednatele (25. 2. 2020) společnost žádného jednatele neměla, ale David Schovánek si ponechal dispoziční oprávnění k bankovním účtům společnosti u Komerční banky a.s. až do 22. 11. 2020 a 22. 7. 2021. Existence dispozičních oprávnění přitom umožňuje oprávněné osobě nakládat s prostředky na účtu (ať už osobně na pobočce nebo prostřednictvím internetového bankovníctví), není to jen jakási interní záležitost bankovního ústavu, jak tvrdí žalobkyně. Nakonec žalovaný poznamenal, že Dodavatelka zcela nesplnila své daňové povinnosti za období od července 2018 do ledna 2020, jelikož nezaplatila vyměřené nedoplatky.
52. David Schovánek v písemném podání ze září 2023 uvedl, že účetnictví společnosti předal koncem února 2020 Petru Rolencovi v přítomnosti další osoby, jejíž jméno si nepamatuje; dispoziční oprávnění k Dodavatelčím bankovním účtům již poté neměl. Popsal, že se zaměstnanci uzavíral pracovní smlouvy, zhruba 1-2 pracovali v „hrubém“ pracovním poměru, 20-60 lidí na dohodu o provedení práce. Žádnou takovou dohodu však nepředložil a jména si nepamatoval. Právě on měl vést evidenci o docházce zaměstnanců, mzdovou agendu, účetnictví a zpracovával výkazy práce jednotlivých pracovníků. Ani tyto dokumenty však nepředložil. Podle svědecké výpovědi Davida Schováňka měla Dodavatelka v rozhodné době 40-60 zaměstnanců ve vedlejších pracovním poměru měsíčně a během roku se takto vystříдалo i tisíc zaměstnanců. Svědek je měl shánět na „burze“ v Holešovicích, kde

pokaždé kontaktoval jejich šéfa „I. K.-něco“, jehož telefonní číslo už nemá, sdělil mu potřebný počet osob, a ten je následně dodal. Většinou šlo o osoby ukrajinské národnosti, jejich profese si nevybavoval. Docházku evidoval tak, že obecně věděl, v kolik hodin a kde mají být jeho zaměstnanci, a kontroloval zpětnou vazbu od pracovníků na místě určení. Soupis „dohodářů“ pak předkládal neznámé účetní firmě, která následně provedla zaúčtování. Mzdy všem zaměstnancům pak měl vyplácet v hotovosti. Tato tvrzení jsou v příkrém rozporu s údaji obsaženými v Dodavatelčině výkazu zisku a ztráty, podle nějž osobní náklady společnosti v roce 2018 dosahovaly 186 000 Kč. Žalovaný též správně poukázal na to, že u pracovníků na dohodu o provedení práce musí odvádět zálohy na daň z příjmů a pojistné zaměstnavatel, nikoli jen zaměstnanci, i když podepíše „ružový papír“, tedy prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob (bod 66 NR). Výplaty mezd pak nejsou vidět ani na Dodavatelčiných bankovních účtech, veškeré prostředky byly vybírány v hotovosti. Takřka jediné písemné doklady, jež David Schovánek předložil, byly cestovní pasy pěti ukrajinských občanů, kteří se měli na sporných zakázkách podílet. Avšak správce daně dotazem u Krajského ředitelství policie Královohradeckého kraje zjistil, že tyto osoby se v dotčeném období oficiálně nezdržovaly na území ČR, neměly zde povolený pobyt a nebyly k nim vedeny žádné dokumenty (bod 34 NR). Ačkoli tato skutečnost nade vši pochybnost neprokazuje, že se tyto osoby v ČR skutečně fakticky nezdržovaly, jedná se o významnou indicii, že tomu tak bylo, a především o další z mnoha okolností zpochybňující důvěryhodnost výpovědi svědka Schovánka a jeho verze příběhu. Soud opětovně připomíná, že žalovaný nekladl žalobkyni za vinu, že Dodavatelku neprověřila či že Dodavatelka porušovala právní předpisy. Svá zjištění však použil jednak ke zpochybnění věrohodnosti výpovědi Davida Schovánka o poskytnutí sporných plnění, jednak na podporu závěru, že Dodavatelka neměla kapacity na poskytnutí sporných plnění.

53. Daňové orgány nepovažovaly tvrzení Davida Schovánka za důvěryhodná pro mnohé rozpory s výpověďmi jiných svědků, prokazatelné nepravdy (svědek popíral, že by po odstoupení z funkce jednatele měl dispoziční oprávnění k účtům společnosti) i další podezřelé okolnosti, jako údajné předání účetnictví dávno zemřelému Petru Rolencovi nebo dlouhodobé vyhýbání se poskytnutí svědecké výpovědi. Tato poslední okolnost nutně nezakládá nedůvěryhodnost jeho výpovědi. Je zřejmé, že svědek s poskytnutím výpovědi otálel, jím uváděné důvody byly v některých případech obstrukční a odpovědi nekonstruktivní; na druhé straně písemná vyjádření správci daně opakovaně zasílal a svědeckou výpověď nakonec poskytl. Pokud opravdu pobýval v zahraničí, pak lze pochopit, že opakované cesty do ČR jej mohly zatěžovat, jakkoli byly důsledkem jeho podezřelé podnikatelské činnosti. Jak uvádí žalobkyně, k výsledkům v různých řízeních byl předvoláván opakovaně, a také soudu je z úřední činnosti známo, že David Schovánek a jeho společnost vystupovala v rozhodném období také v dalších případech neprokázaných deklarovaných plnění (naposled rozsudek 11 Af 21/2025 z 10. 3. 2026). Jinak se však soud s hodnocením tohoto svědka ze strany žalovaného ztotožňuje; k většině z těchto okolností se již vyjádřil a v podrobnostech odkazuje na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů (zejména body 34, 43, 53 či 100 NR a body 94-96 či 100 zprávy o daňové kontrole). Příbuzenský vztah mezi Davidem Schovánkem a Petrem Rolencem pak posiluje podezření, že David Schovánek nebyl obětí nějaké šarády, ale spíš jejím hybatelem. Obsah správního spisu naznačuje, že Dodavatelka byla v centru zájmu správce daně již před zahájením daňové kontroly u žalobkyně. Například již tehdy provedla šetření jejího sídla. Soudu však není zřejmé, jaký dopad by tato skutečnost měla mít do práv žalobkyně.

54. Soud nepřikládá žádnou váhu tomu, že Dodavatelka měla toliko virtuální sídlo, kde se nenacházely žádné kontaktní údaje, nijak neprezentovala své služby na internetu (toto zjištění se ostatně ani nevztahuje k rozhodnému období, jak správně namítá žalobkyně) a nezakládala účetní závěrky do sbírky listin v obchodním rejstříku. Z těchto zjištění skutečně nijak nevyplývá, že Dodavatelka deklarované služby neposkytla. Soud nicméně rozumí tomu, že žalovaný uvedl tyto okolnosti pro dokreslení kontextu fungování společnosti, která navenek nepůsobila jako standardní obchodní společnost (např. bod 43 NR). Pokud by Dodavatelka nabízela své služby na plnohodnotných internetových stránkách, vítala zákazníky ve standardním sídle a zveřejňovala transparentní účetnictví, tak by jiné zjištěné okolnosti nemusely budit takové podezření. Obdobně jako žalobkyni není soudu z napadeného rozhodnutí ani správního spisu zřejmé, jak vysoké daňové nedoplatky vykázala Dodavatelka a jestli se týkaly sporných plnění. Tato zjištění však nemají v úvahách žalovaného zásadní význam a jeho závěry obstojí i bez nich.
55. Popis podnikání Dodavatelky a způsobu zajišťování pracovníků pro žalobkyni v podání Davida Schovánka je naprosto nedůvěryhodný a místy až absurdní. Dodavatelčin jednatel měl shánět pracovníky ukrajinské národnosti na blíže neidentifikované „burze“ v pražských Holešovicích, domlouval je telefonicky prostřednictvím neznámé osoby, na kterou již nemá kontakt. Ačkoliv Dodavatelka měla v roce 2018 jediného zaměstnance-jedatele, vykázala personální náklady 186 000 Kč a nebyla vedena u Úřadu práce jako zaměstnavatelka cizinců, údajně měla mít až tisíc zaměstnanců-cizinců (v jednu chvíli 20-60). Jejich totožnost si jednatel nepamatuje a k těmto pracovním úvazkům nemá k dispozici žádné doklady. Kopie pěti předložených cestovních pasů patřily lidem, kteří v té době v ČR neměli žádné pobytové oprávnění a oficiálně zde vůbec nepobývali. S účetnictvím měla Dodavatelce pomáhat společnost, jejíž totožnost jednatel nezná, a veškeré písemné podklady týkající se chodu společnosti měl jednatel předat v sídle společnosti, jehož adresa je neznámá (oficiální sídlo bylo toliko virtuální), novému společníkovi, jenž byl v té době šest let po smrti, za přítomnosti další osoby, jež se tam objevila z neznámého důvodu a jednatel neznal její totožnost.
56. Na základě těchto skutečností má soud za to, že žádná skutečnost zjištěná ohledně Dodavatelky nenasvědčuje tomu, že by mohla žalobkyni poskytnout deklarovaná plnění. Naopak silně posilují dojem, že tomu tak být nemohlo.
57. Spolupráci žalobkyně s Dodavatelkou obestírají také další podezřelé okolnosti. Daňové orgány porovnaly faktury vystavené Dodavatelkou s odpovídajícími fakturami vystavenými žalobkyní a zjistily, že některé konkrétní zakázky byly pro žalobkyni výrazně ztrátové. V podrobnostech soud odkazuje na body 40, 41, 47, 56 a 57 NR a tam citované pasáže zprávy o daňové kontrole, kde daňové orgány specifikovaly i konkrétní faktury. Žalobkyně proti těmto zjištěním brojila v obecné rovině poukazy na provázanost s některými dalšími fakturami, ale soud přisvědčuje žalovanému, že tato provázanost ze samotných faktur nevyplývá a další doklady k těmto zakázkám žalobkyně nepředložila. Z předložených faktur skutečně vyplývá, že některé zakázky žalobkyně realizovala se ztrátou. Žalobkyni lze přesvědčit, že tato skutečnost neprokazuje, že dotčená plnění nebyla poskytnuta. Nicméně obchodní společnosti ze své povahy provozují ekonomickou činnost za účelem zisku (ani žalobkyně netvrdí, že u ní tomu bylo jinak), a pokud daňový subjekt inkasuje za určitou zakázku méně, než kolik vyplatí své dodavatelce za subdodávky na této zakázce, nutně to budí podezření. Jelikož žalobkyně tuto ztrátovost věrohodně nevysvětlila, tak soud souhlasí se žalovaným, že jde o další indicii na podporu závěru, že plnění nebyla poskytnuta tak, jak

byla deklarována. Shodně je tomu pak u zjištěného časového nesouladu některých faktur (body 56 a 57 NR), jenž činil více než jeden měsíc, a ani žalobkynino spekulativní vysvětlení s poukazem na možný měsíční posun při fakturaci tak nemůže obstát. Jedná se však o okrajové argumenty, jež nejsou pro celkové posouzení věci stěžejní.

3.7. Žalobkyně přijetí plnění od Dodavatelky neprokázala.

58. Formální stránka obchodní spolupráce byla na první pohled v pořádku. Obě strany spolu uzavřely smlouvu, Dodavatelka uvedla zdanitelná plnění v kontrolních hlášeních a daňových přiznáních, vystavila faktury, žalobkyně tyto faktury bezhotovostně proplatila. Nápadně působí už odlišnosti této spolupráce od žalobkyniny spolupráce s jejími odběratelkami. Zatímco smlouva s Air Technology je obsáhlá a podrobná, smlouva s Dodavatelkou je krajně obecná. Zatímco o zakázkách pro Air Technology byly sepisovány protokoly, tvrzené zapojení Dodavatelčiných pracovníků není zachyceno vůbec nikde, navíc výslovně odporuje smlouvě s Air Technology. Už ve smluvních dokumentacích přitom existují rozpory, zejména nepřekrývající se seznam lokalit.
59. Plnění sjednaná mezi žalobkyní a Dodavatelkou byla ve smlouvách popsána velmi neurčitě, což lze s ohledem na jejich tvrzenou povahu a vysoký počet pochopit. Stejně tak neurčité však byly předložené daňové doklady a žalobkyně nepředložila žádné další písemnosti, které by poskytnutí těchto plnění prokázaly: pravidelné a dostatečně určité objednávky, rozpisy provedených prací, doklady o kontrole plnění, protokoly potvrzující přítomnost Dodavatelčiných pracovníků na daných zakázkách, ačkoli podle smlouvy s Air Technology musela disponovat jejich jmenným seznamem, atd. Žalobkyně předkládá výpočty člověkohodin, které by potřebovala k realizaci všech zakázek pro své odběratelky, která není sporná, a porovnává je s kapacitami svých vlastních pracovníků, které považuje za nedostatečné. Tyto výpočty však nevycházejí z žádných spolehlivých a ověřitelných podkladů, takže nemohou prokázat žalobkynino tvrzení, že „musela“ využívat také cizích pracovníků. Přítomnost nějakých takových pracovníků na některých zakázkách zmínili všichni svědkové – žalobkynini zaměstnanci. Jejich výpovědi však nejsou příliš vypovídající: jsou hodně obecné, mnozí ze svědků si nevzpomínali na počátek spolupráce se žalobkyní a při hodnocení jejich výpovědi nelze zcela odhlédnout ani od jejich zaměstnaneckého poměru k žalobkyni. Ohledně cizích pracovníků svědci sice v obecné rovině popsali, jakou práci měli vykonávat, ale pokud jde o jejich počet a četnost zapojení, svědecké výpovědi byly neurčité a v podstatných rysech rozporné. Kromě toho žádný ze svědků neuvedl, že by šlo o pracovníky Dodavatelky. Jinak je tomu v čestných prohlášeních některých z těchto zaměstnanců. Těm však žalovaný správně nepřiznal váhu jednak kvůli vážným rozporům s pozdějšími svědeckými výpověďmi, jednak pro podezřelé okolnosti jejich vzniku.
60. Ačkoli svědecké výpovědi naznačují, že na některých zakázkách se podíleli také někteří jiní pracovníci než žalobkynini zaměstnanci a externisté z ČPS, neprokazují, že šlo o deklarovaná plnění od Dodavatelky, natož že byla sporná plnění poskytnuta v deklarovaném rozsahu. Žalobkynině verzi událostí totiž příkře odporují – kromě shora popsaných rozporů a nejasností – zjištění týkajících se Dodavatelky. Za prvé jde o naprosto nevěrohodnou výpověď jejího tehdejšího jednatele a společníka, Davida Schováňka, ohledně najímání zaměstnanců i celkově chodu společnosti. Za druhé pak o sdělení některých orgánů státní správy, podle nichž žalobkyně v rozhodném období neměla jiné zaměstnance kromě svého jednatele a ani neohlásila zaměstnávání cizinců. Svědek Schovánek sice uvedl, že k řadě jím tvrzených skutečností existovaly písemné doklady, ale žádné z nich nepředložil a jeho vysvětlení, proč tak nemůže učinit, byla místy až absurdní. Všechny tyto okolnosti tak

posilují závěr správce daně, že se deklarovaná plnění neuskutečnila, jelikož tato společnost je žalobkyni dodat nemohla.

61. Celý případ je pak rámován dalšími nestandardnostmi. Od podivuhodného využívání zaměstnanců jiné společnosti (ČPS) bez písemné smlouvy k realizaci žalobkyniných zakázek; přes časový nesoulad některých faktur; až po ztrátovost některých zakázek. Tyto okolnosti by samy o sobě nemusely budit velké podezření a nejsou pro posouzení věci zásadní. Přesto dokreslují celkový obraz a podporují závěry daňových orgánů, podle nichž se sporná plnění neuskutečnila a žalobkyně se ve spolupráci s Dodavatelkou pouze snažila navodit dojem, že tomu tak bylo. Pokud žalobkyně hájí některé rozpory tím, že ona sama podváděla svou smluvní partnerku (s. 19 žaloby, s. 5 repliky), stejně jako Dodavatelka státní orgány, tak to logicky oslabuje důvěryhodnost její verze událostí, která stojí hlavně na tvrzeních, nikoli na písemných dokladech.
62. Žalobkyně nabídla na podporu svých tvrzení některé důkazy, její argumentace vyznívá v některých ohledech logicky a při hodnocení některých okolností jí soud přisvědčil. Jí předestřená verze událostí má přesto zásadní trhliny a při hodnocení všech zjištění v jejich vzájemných souvislostech jsou zřejmé velmi vážné pochybnosti o tom, zda žalobkyně sporná plnění přijala (rozsudek NSS 7 Afs 70/2023 z 18. 7. 2024). Žalobkyně tak své důkazní břemeno neunesla.

3.8. Soud neshledal procesní pochybení daňových orgánů.

63. Žalobkyně namítla, že žalovaný pochybil neprovedením výsledků jejich jednatelů, přestože v odvolacím řízení požadovala, aby tak s ohledem na notný časový odstup od jejich výpovědí učinil a dal jim možnost vyjádřit se ke zjištěným rozporům. Dodala, že v podstatě jí ale šlo o konání ústního jednání, na němž by její jednatele mohli reagovat na konkrétní dotazy a výtky, nikoli o jejich „výslech“.
64. Daňový řád nestanovuje správci daně povinnost nařídít ve věci ústní jednání, ale některé procesní úkony, například také výslech svědka, mohou být provedeny jen při tomto jednání. Žalobkyně v odvolacím řízení výslovně nenavrhla, aby žalovaný nařídil jednání ve věci, proto mu nelze vyčítat, že se s takovým návrhem v napadeném rozhodnutí nevypořádal. V obecné rovině pak soud souhlasí se žalovaným, že výslech se typicky provádí u svědků, tedy osob odlišných od účastníků řízení (§ 55 odst. 1 správního řádu, § 96 odst. 1 daňového řádu, § 126a ve spojení s § 131 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád), a výslech jednatele společnosti tak není výsledkem svědka, nýbrž toliko výsledkem účastníka řízení (rozsudek NSS 8 Afs 51/2013 z 27. 11. 2013). Pojem „výslech účastníka řízení“ sice daňový řád nezná, ale to nebrání tomu, aby se jednatel daňového subjektu mohl při ústním jednání vyjádřit k věci; to se v nynější věci ostatně stalo. Žalovanému lze přisvědčit i v tom, že takovou výpověď je třeba hodnotit odlišně, jelikož účastník řízení nemá zákonnou povinnost vypovídat pravdu. To ovšem neznamená, jak naznačuje žalobkyně, že všichni svědci nutně pravdu vypovídají, ale zejména to, že za nepravdivou výpověď mohou být potrestáni (tím už se soud výše zabýval).
65. Všichni žalobkynini jednatele se k věci v průběhu daňového řízení vyjádřili. Stalo se tak skutečně poměrně dlouho před jeho koncem, ale žalobkyně v žalobě neuvedla, k čemu konkrétně by měli znova vypovídat. Především ale neuvedla, proč tyto skutečnosti nemohla uvést v odvolacím řízení sama žalobkyně. Zákon totiž nechrání procesní práva žalobkyniných jednatelů, ale žalobkyně samé. Jakékoli porušení procesních předpisů má přitom vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí jen tehdy, zkrátilo-li účastníka řízení na

jeho právech. Žalobkyně tak byla povinna vylicít, co konkrétně by se bylo změnilo v případě, že by k takové procesní vadě nebylo bývalo došlo (srov. rozsudky NSS 8 As 28/2011 z 29. 6. 2011 nebo 7 Azs 284/2018 z 11. 10. 2018). Odůvodnění žalovaného v bodě 69 jeho rozhodnutí považuje soud za srozumitelné a věcně správné.

66. Další procesní námitka spočívá v tom, že žalobkyni nebyly zpřístupněny některé podklady a informace, na nichž napadené rozhodnutí stojí. V první řadě postrádala výzvu správce daně pro Komerční banku. Tu nenašel v daňovém spisu ani soud a žalovaný při soudním jednání potvrdil, že součástí spisu v nynější věci tato písemnost není. Přesto soud poznamenává, že správní spis předložený v elektronické podobě žalovaným je mimořádně nepřehledný a vyhledávání v něm je nesmírně obtížné. Pro posouzení věci nicméně není stěžejní, nač se správce daně bankovního ústavu ptal, ale jakou odpověď obdržel. A v tomto ohledu nemá soud pochyb: jak již výše uvedl, Komerční banka sdělila, že David Schovánek měl dispoziční oprávnění k účtům Dodavatelky i po zániku funkce jednatele. Žalobkyně má pravdu, že z odpovědi není zřejmé, zda David Schovánek v tomto období svých dispozičních oprávnění využíval. To však nemá na posouzení věci vliv, protože takovou skutečnost žalovaný ani netvrdil.
67. Výzva Generálnímu ředitelství cel č. j. 1198282/22/2701-60561-6072229 z 18. 5. 2022 je součástí veřejné části správního spisu jako položka 65 a žalobkyni nic nebránilo se s jejím obsahem seznámit (srov. § 66 daňového řádu). Odpověď na ni se všemi přílohami je zařazena do neveřejné části správního spisu, ale skutečně použité dokumenty žalovaný přeřadil do veřejné části, žalobkyně o tom byla informována a mohla se s nimi seznámit. Pokud této možnosti nevyužila, šlo čistě o její procesní rozhodnutí. Postup žalovaného tak nemohl zasáhnout do jejích práv.
68. Žalobkyně též namítá, že jí dosud nebyly předloženy informace, které si správce daně opatroval o Davidu Schovánkovi. Soudu však není zřejmé, jaké informace má žalobkyně na mysli. Veškeré informace o této osobě, z nichž žalovaný v napadeném rozhodnutí vyšel, jsou z podstaty věci uvedeny v jeho rozhodnutí a žalobkyně s nimi mohla polemizovat. Soud neshledal v neveřejné části správního spisu žádné podstatné informace o Davidu Schovánkovi, které by žalovaný před žalobkyní tajil, s výjimkou příbuzenského vztahu k Petru Rolencovi, jímž se soud již zabýval.
69. Nakonec se žalobkyně ohradila proti způsobu anonymizace některých písemností přeřazených do veřejné části spisu. Nezpochybňuje, že správce daně mohl podle § 66 odst. 3 daňového řádu anonymizaci provést, ale postrádá v jeho konání logiku.
70. Podle citovaného ustanovení *není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, může správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu.*
71. Soud považuje za přirozené, že žalobkyni není logika anonymizace zcela zřejmé, jelikož anonymizované údaje nezná. V postupu daňových orgánů však soud nespatřuje porušení zákona, jelikož před žalobkyní nebyly skryty žádné informace, jež by mohly mít vliv na posouzení věci. Ačkoli ani soudu není zřejmé, proč bylo třeba anonymizovat číslo jednacích výzvy adresované Komerční bance nebo e-mail pro paní S. z 1. 8. 2023, jenž neobsahuje naprosto nic relevantního pro posouzení věci, nejedná se o postup, jenž by mohl mít jakýkoli vliv na žalobkynina práva. Naproti tomu u odpovědi Generálního ředitelství cel byla důvodem anonymizace některých pasáží ochrana osobních údajů třetích osob.

4. Závěr a náklady řízení

72. Soud shledal, že napadené rozhodnutí stojí na dostatečně zjištěném skutkovém stavu a ztotožnil se také s jeho hodnocením ze strany žalovaného. Žalobkyně neprokázala, že její personální kapacity nepostačovaly pro realizaci zakázek, které poskytla svým odběratelkám, a tím méně, že by přijala plnění od Dodavatelky. Předložila sice některé nepřímé důkazy, zejména svědecké výpovědi, ale ty pro svou neurčitost a částečnou rozpornost nemohly prokázat, že k uskutečnění sporných plnění došlo. Zjištění ohledně samotné Dodavatelky pak tyto pochybnosti ještě umocňují. Soud se sice neztotožnil s hodnocením některých dílčích okolností, které na rozdíl od žalovaného nepovažoval za podezřelé nebo za relevantní, ale na posouzení věci to nemělo vliv. Zároveň soud nezjistil žádné procesní pochybení, které by mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Vzhledem k tomu soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
73. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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 v rámečku Rychlé odkazy – Úhrada soudních poplatků.

Praha 26. března 2026

JUDr. Jaromír Klepš
předseda senátu