ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Pavla Molka (soudce zpravodaj) a soudců Petra Mikeše a Lenky Bursíkové v právní věci žalobkyně: **Gornicky, s.r.o.**, se sídlem Harantova 1359/66, Budějovické předměstí, Písek, zast. JUDr. Helenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2024, č. j. 28325/24/5200-11431-713246, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 9. 2025, č. j. 51 Af 6/2024-33,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je součástí holdingu, v němž figuruje jako dceřiná společnost pod matkou Gornicky Group s. r. o. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni doměřil dne 22. 5. 2023 třemi dodatečnými platebními výměry daň z příjmů právnických osob za roky 2018, 2019 a 2020, spolu s uložením zákonné povinnosti uhradit penále. Správce daně daň doměřil kvůli nesplnění podmínek pro daňovou uznatelnost nákladů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Konkrétně šlo o náklady na manažerské služby poskytované žalobkyni mateřskou společností a náklady na nákup reklamních služeb v letech 2018, 2019 a 2020.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, ve kterém namítala neunesení důkazního břemene správcem daně, a naopak dostatečné doložení nákladů na poskytnuté služby ze své strany. O odvolání rozhodl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví, kterým odmítl argumenty žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně.

[3] Žalobkyně rozhodnutí žalovaného napadla u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“). Svou žalobu stavěla na dvou základních argumentech: trvala na tom, že v průběhu daňové kontroly unesla důkazní břemeno, a naopak že to byl správce daně, kdo nebyl schopen podložit svá tvrzení.

[4] Unesení důkazního břemene na své straně žalobkyně vysvětlovala výhodami poskytování služeb mateřskou společností holdingu. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 23. 7. 2024, č. j. 10 Afs 16/2023-78, č. 4630/2024 Sb. NSS, vysvětlila smysl vytváření holdingové struktury. Podle žalobkyně v jejím případě správce daně „přepínal“ požadavky na důkazní břemeno, neboť nebral ohled na charakter holdingu spočívající v tom, že všechny subjekty jsou zde ovládány týmiž osobami, a není tedy rozumný důvod pro důkladnou kontrolu či dokladovou evidenci poskytovaných služeb. Naopak správce daně podle žalobkyně neprokázal, proč má poskytnuté podklady za nedostatečné, proč požaduje další dokumenty a které konkrétně to mají být.

[5] Krajský soud přisvědčil argumentaci žalovaného a žalobu zamítl jako nedůvodnou. K otázce unesení důkazního břemene poukázal na to, že správce daně několikrát vyzval žalobkyni i její mateřskou společnost k prokázání konkrétních výdajů, k nimž následně nedoplnila potřebnou dokumentaci ani jedna z nich.

[6] Krajský soud následně poskytl výklad důkazního břemene v daňovém řízení – zásadní podle něj je, zda správce daně jasně vyjádřil své pochybnosti a dal žalobkyni možnost reagovat na ně a předkládat nové důkazy. Třebaže výzva k prokázání skutečností ze dne 31. 10. 2022 (dále jen „výzva“) neobsahovala explicitní formulaci pochybností správce daně, z jejího obsahu je šlo podle něj jasně dovodit – konkrétně šlo o pochybnosti o nejasném vymezení těchto činností uvedených ve výčtu předloženém žalobkyní či o pochybnost o kalkulaci cen za služby. Soud tak zhodnotil, že z kontextu této výzvy i případu jako celku šlo jasně vysledovat, jaké pochybnosti správce daně pojal a proč. Ty navíc byly explicitně formulovány v dosavadním výsledku kontrolního zjištění ze dne 14. 3. 2023, po jehož obdržení měla žalobkyně možnost dále se vyjadřovat a předkládat důkazy. Žalobkyně tak byla dle krajského soudu fakticky s pochybnostmi seznámena a byla si toho vědoma, což je zřejmé z jejích reakcí v rámci vyjádření.

[7] K tvrzenému „přepínání“ důkazních požadavků ze strany správce daně krajský soud konstatoval, že vycházely z pochybností vzniknuvších na základě přehledu činností získaných od mateřské společnosti v rámci jejího daňového řízení. Takové požadavky byly dle soudu odůvodněné a měly základ v dostupných dokumentech. Na okraj k argumentaci žalobkyně výhodami holdingové struktury soud poznamenal, že je on ani žalovaný nijak nezpochybňuje, ovšem na danou věc neměly rozhodující vliv.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost. Ta je, jak stěžovatelka přímo upozorňuje, z velké části doslovným zopakováním její žaloby. To odůvodňuje tím, že se krajský soud nevypořádal s námitkami dostatečně a neposkytl téměř žádné vlastní hodnocení. Shodně jako žaloba obsahuje i kasační stížnost dvě hlavní námitky. Stěžovatelka v rámci námitky unesení důkazního břemene zopakovala svoji žalobní argumentaci, ve které poukázala na výhody holdingu. Opětovně tvrdí také to, že správce daně nebere tyto výhody v potaz, a že není důvod pro důkladnou kontrolu poskytovaných služeb, pokud jde o plnění mezi osobami v rámci holdingu. Vysoký důkazní standard by byl logický v případě možného zkrácení daňové povinnosti. Nic takového však žalovaný netvrdí. Nad rámec své žalobní argumentace k této námitce uvedla, že disponovala dostatečným množstvím důkazů. Poukázala také na to, že účelem podnikání je dosažení zisku, nikoliv shromažďování listin pro účely daňového řízení. Neztotožňuje se ani se závěrem krajského soudu, že podstata holdingu není předmětem tohoto řízení. Tvrdí, že holdingová struktura předurčuje, jaké důkazy po ní může správce daně požadovat. Krajský soud dle stěžovatelky popírá jakékoliv poskytování služeb v rámci holdingu. To je však nelogické. Někdo totiž musel vést její účetnictví a mzdovou agendu.

[9] V druhé části kasační stížnosti stěžovatelka vznesla námitku neunesení důkazního břemene správcem daně. V jejím úvodu opětovně opakuje svoji žalobní argumentaci. Konkrétně uvedla, že své primární důkazní břemeno unesla, avšak správce daně důkazní břemeno neunesl, jelikož pochybnosti nikterak nedoložil. Dále také zopakovala otázky správce daně z výzvy, které považuje za absurdní. Opakování žalobní argumentace završila konstatováním, že správce daně nemohl důkazní břemeno unést, a to s ohledem na charakter poskytovaných služeb a personální propojení společností v holdingu. Nad rámec své žalobní argumentace k druhé námitce uvedla, že z výzvy vyplývá pouze soubor obecných otázek, nikoliv zjištěný rozpor či konkrétní skutečnosti vyvracející věrohodnost předložených důkazů. Dále tvrdí, že správci daně nestačí pochybnosti pouze tvrdit, ale musí je prokázat. Krajský soud citoval judikaturu NSS, která z uvedeného předpokladu vychází. Na danou věc ji však neaplikoval správně. Spokojil se totiž pouze s tím, že pochybnosti správce daně lze dovodit z kontextu výzvy a podrobnosti jsou blíže rozvedeny ve výsledku kontrolního zjištění a zprávě o daňové kontrole. Ve spise však žádné důkazy správce daně nejsou.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnost uvedl, že se krajský soud dostatečně vypořádal s žalobními námitkami stěžovatelky. Napadený rozsudek proto není nepřezkoumatelný. Se stěžovatelkou se ztotožnil v tom, že unesla své primární důkazní břemeno. Formální listinné podklady však neprokazují, že sporné náklady jsou daňově uznatelné. Správce daně proto po ní požadoval vysvětlení činností, které pro ni měla vykonávat její mateřská společnost. Neměl však povinnost vyvracet její tvrzení předložením protidůkazů. Správce daně unesl své důkazní břemeno tím, že vydal výzvu, ve které jsou uvedeny jeho pochybnosti. Stěžovatelka žádné důkazy požadované ve výzvě nepředložila a jeho pochybnosti nerozptýlila. Důkazní břemeno proto neunesla. Z napadeného rozsudku je zjevné, že krajský soud neshledal její námitky důvodnými. Proto není rozhodné, že v odůvodnění výslovně neuvedl, že své důkazní břemeno neunesla. Rozhodné není ani to, že sporné služby měly být poskytnuty v rámci holdingu. Stěžovatelka i tak musí být schopna prokázat faktické uskutečnění sporného plnění.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Kasační stížnost není důvodná.

III.A. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku a přípustnost kasačních námitek

[12] Stěžovatelka předně namítá, že se krajský soud nevypořádal s její žalobní argumentací. Proto ji zopakovala v kasační stížnosti.

[13] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána v případě takového rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je pak takové rozhodnutí, které postrádá základní zákonné náležitosti, či jehož výrok je v rozporu s odůvodněním. V neposlední řadě se může jednat o takové rozhodnutí, jehož závěry jsou v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními nebo jehož odůvodnění je ve vztahu k výroku nejednoznačné (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS).

[14] Stěžovatelka v rámci námitky unesení důkazního břemene konkrétně zopakovala svoji žalobní argumentaci týkající se povahy holdingu. Krajský soud však její argumentaci neopomněl, byť se k ní vyjádřil pouze stručně. V bodě 48 napadeného rozsudku uvedl, že výhody holdingové struktury nezpochybňuje on ani žalovaný. Podstata holdingu však není předmětem tohoto řízení. Předmětem je pouze to, zda prokázala, že jí uplatňované náklady jsou skutečně daňově účinnými. Podstata holdingu, jeho fungování a jeho výhody nemělo na posouzení této otázky žádný vliv. NSS přisvědčuje stěžovatelce v tom, že se krajský soud mohl podrobněji vyjádřit k její argumentaci. Napadený rozsudek však není nepřezkoumatelný pouze z důvodu, že se krajský soud k námitce vyjádřil stručně. Nelze totiž pominout, že žalobní argumentace ohledně holdingu je pouze velmi obecná. Stěžovatelka tvrzené výhody holdingové struktury konkrétně nevztáhla na posuzovanou věc. Obecné tvrzení ohledně nepotřebnosti důkladné kontroly plnění při poskytování služeb v rámci holdingu rovněž konkrétně nesporuje závěry žalovaného ohledně neprokázání obsahu tvrzených manažerských služeb, které stěžovatelce měla poskytovat mateřská společnost. K takto obecným námitkám je dostatečné i stručné vypořádání krajského soudu ohledně nepodstatnosti specifik holdingu. Ostatně i to je nepochybně závěr, proti kterému stěžovatelka mohla v kasační stížnosti brojit a vyložit, v čem jsou specifika holdingu v posuzované věci rozhodná.

[15] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti zopakovala dílčí žalobní námitku, dle které by přísné požadavky na unesení důkazního břemene byly logické pouze tehdy, pokud by měly daňové orgány podezření na zkrácení daňové povinnosti. Žalovaný však své pochybnosti takto neformuloval. To potvrzuje i závěr správce daně ze zprávy o daňové kontrole, dle kterého správce daně neměl pochybnost o výši vykázaných výnosů mateřské společnosti. Z uvedeného stěžovatelka v žalobě i kasační stížnosti dovodila, že jsou požadavky daňových orgánů příliš přísné. Krajský soud se otázkou unesení důkazního břemene výslovně zabýval v bodech 36 až 41 napadeného rozsudku. V nich vysvětlil zejména to, že požadavky správce

daně byly přiměřené, jelikož jím položené dotazy ve výzvě měly za cíl pouze osvětlit obsah sporných manažerských činností, jejichž přehled mu poskytla mateřská společnost. NSS se ztotožňuje se stěžovatelkou v tom, že se krajský soud s veškerými dílčími argumenty výslovně nevypořádal. Z napadeného rozsudku je však alespoň implicitně zřejmé, z jakých důvodů námitce nepřisvědčil. Vyplývá z něj zejména to, že stěžovatelka nevysvětlila jednoznačné nesrovnalosti ohledně cenotvorby, nesdělila konkrétní podrobnosti k průběhu poskytování služeb a svá obecná tvrzení nikterak nedoložila. Z odůvodnění napadeného rozsudku lze proto implicitně dovodit, že stěžovatelka byla povinna prokázat svá tvrzení ohledně daňové účinnosti sporného nákladu a rozptýlit pochybnosti správce daně bez ohledu na to, zda měl podezření o možném zkrácení daňové povinnosti či o výši vykázaných výnosů mateřské společnosti. Důkazní břemeno však dle krajského soudu neunesla, přestože požadavky správce daně nebyly nepřiměřené. Ačkoliv by bylo vhodné, aby se krajský soud vypořádal s uvedenou argumentací důsledněji, NSS neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným z uvedeného důvodu. Nepřezkoumatelnost je totiž objektivní překážkou, která správnímu soudu znemožňuje rozhodnutí (rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). I proto je nutné k aplikaci tohoto kasačního důvodu přistupovat zdrženlivě (usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, *Zdravé Ktišsko*). V daném případě je však alespoň implicitně zřejmý postoj krajského soudu. Proto NSS z uvedeného důvodu neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným.

[16] Další žalobní námitky, kterými se dle stěžovatelky krajský soud nezabýval, se pojí s otázkou unesení důkazního břemene správcem daně. Stěžovatelka v žalobě vycházela z předpokladu, že své primární důkazní břemeno unesla. S tímto předpokladem se krajský soud výslovně ztotožnil v bodě 36 napadeného rozsudku. Její další žalobní argumentace spočívala zejména v tom, že ačkoliv správce daně vyjádřil některé pochybnosti, jejich odůvodněnost neprokázal. K prokázání pochybností krajský soud předně v bodě 33 napadeného rozsudku uvedl východiska pro další závěry. Uvedl, že důkazní povinnost správce daně nelze chápat tak, že by musel prokázat rozpor účetního případu se skutečností. Postačí, pokud identifikuje konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Následně se zabýval tím, zda správce daně své pochybnosti řádně vyjádřil. V tomto ohledu opakovaně zdůraznil zejména to, že pochybnosti správce daně jsou zřejmé nejen z výzvy, která sama o sobě není perfektní, ale též z výsledku kontrolního zjištění a zprávy o daňové kontrole. Ty vadami netrpí (body 37 až 40 napadeného rozsudku). Z uvedeného shrnutí NSS dovodil, že krajský soud srozumitelně vyvrátil základní předpoklad stěžovatelky, dle kterého musí správce daně k přenesení důkazního břemene předložit důkazy. Následně vysvětlil, z jakých důvodů má za to, že správce daně své důkazní břemeno unesl. Ani v tomto ohledu proto není napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[17] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nelze dovodit ani z toho, že krajský soud výslovně neuvedl, že stěžovatelka důkazní břemeno neunesla. Ta v žalobě unesení důkazního břemene dovozovala z dílčích námitek, dle kterých od ní správce daně požadoval vysoký důkazní standard, nebral ohled na druh a charakter poskytovaných služeb a nezohlednil personální propojení osob v holdingu. S těmito námitkami se však krajský soud v bodech 44 až 46 a 48 napadeného rozsudku alespoň stručně vypořádal. Popsal v nich, že požadavky správce daně nebyly nepřiměřené, jelikož pouze navazovaly na přehled činností,

které mu poskytla mateřská společnost. Proto požadoval jejich bližší vysvětlení a prokázání obsahu jednotlivých činností. Dále uvedl, že podstata holdingu nemá jakýkoliv vliv na posouzení této otázky. Přestože se krajský soud s uvedenými námitkami vypořádal pouze stručně, z odůvodnění napadeného rozsudku je seznatelné, z jakých důvodů uvedené dílčí námitky posoudil jako nedůvodné. Z toho lze dovodit, že stěžovatelce nepřisvědčil ani v tom, že své důkazní břemeno unesla. Není proto rozhodné, že tento závěr výslovně neuvedl.

[18] NSS z uvedených důvodů dospěl k závěru, že je napadený rozsudek přezkoumatelný. Dále se však musel vypořádat se skutečností, že podstatná část kasační i žalobní argumentace je zcela shodná. Obecně platí, že pokud stěžovatelka pouze opakuje námitky, které uvedla v žalobě, aniž by jakkoliv reflektovala argumentaci krajského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, č. j. 1 As 271/2015-36). NSS však nemohl odhlédnout od toho, že se krajský soud s některými námitkami vypořádal pouze implicitně. Částečně přisvědčil stěžovatelce také v tom, že vlastní úvahy krajského soudu jsou velmi stručné. Z těchto důvodů NSS připustil k přezkumu i námitky, které stěžovatelka v nezměněné podobě vznesla v žalobě i v kasační stížnosti. Nemohl totiž vyloučit, že by její námitky mohly nadále obstát proti závěrům krajského soudu. Na ně navíc navazuje její polemika se závěry krajského soudu.

III.B. Přenos důkazního břemene ze správce daně na stěžovatelku

[19] NSS se dále zabýval námitkou, dle které správce daně neunesl své důkazní břemeno. Pokud by totiž byla důvodná, bylo by nadbytečné se zabývat tím, zda stěžovatelka vyvrátila pochybnosti správce daně.

[20] Dle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, platí, že *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*.

[21] Dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že *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*.

[22] Krajský soud při posouzení námitky neunesení důkazního břemene vycházel z podrobného rozboru judikatury NSS (body 29, 30, 33 a 34 napadeného rozsudku). Základním předpokladem pro něj bylo, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (má břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (nese břemeno důkazní). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb jej tíží důkazní břemeno. Nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené

podklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno. Pokud správce daně tyto skutečnosti prokáže, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Krajský soud dále vyšel z předpokladu, že ke sdělení pochybností nemusí dojít pouze výzvou vydanou podle § 92 odst. 4 daňového řádu, byť lze jistě tento postup označit za vhodný. Podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených daňových dokladů však podle krajského soudu nespočívá na bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě, ale na faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem. Stěžovatelka s uvedenými předpoklady plně souhlasí. Namítá však to, že je krajský soud na danou věc aplikoval nesprávně.

[23] K uvedenému NSS doplňuje, že daňový řád v § 92 zcela jednoznačně a striktně stanoví, ohledně kterých skutečností důkazní břemeno nese daňový subjekt a ohledně kterých naopak správce daně. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení u nich nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si nese vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu. Daňový subjekt je stále v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat pouze to, co uvedl ve svém daňovém přiznání, resp. ve svém účetnictví; jak listinnými důkazy, tak v případě pochybností jinými důkazními prostředky je povinen prokázat věrohodnost a správnost svých tvrzení. Jinými slovy, důkazní břemeno stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Rozhodnou otázkou v řízení potom vždy je posoudit, kdo své důkazní břemeno unesl a kdo nikoli; od toho se poté odvíjí další procesní postup, potažmo i způsob stanovení daně a samotná výše daně (rozsudek NSS ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27, *HMO OIL TRADE*, bod 23).

[24] NSS následně uvedená východiska aplikoval na nyní posuzovanou věc. Přisvědčil stěžovatelce v tom, že výzva správce daně skutečně nikterak nevymezuje pochybnosti, které mu vznikly. Správce daně v části výzvy věnující se manažerským službám rozvedl vlastnické vztahy v holdingu stěžovatelky. Dále reprodukoval činnosti, které měla mateřská společnost vykonávat pro stěžovatelku. V návaznosti na to formuloval otázky, které měla stěžovatelka zodpovědět. Z nich však není ani implicitně zřejmé, že by ohledně sporného plnění pojal jakékoliv pochybnosti. Ačkoliv NSS zcela souhlasí s východisky krajského soudu, dle kterých není nutné bezpodmínečně trvat na formální bezvadnosti výzev správce daně, z výzvy v nyní posuzované věci nelze ani implicitně jakékoliv konkrétní pochybnosti dovodit. Krajský soud své závěry postavil na tom, že z výzvy lze implicitně dovodit, že správce daně pojal pochybnosti na základě seznamu činností v rámci sporných manažerských služeb, který získal od mateřské společnosti, a že považoval uvedené činnosti za nejasně a neurčitě vymezené. NSS však upozorňuje na to, že správce daně ve výzvě pouze uvedl, že seznam jednotlivých činností mu poskytla mateřská společnost. Dále doplnil, že se jedná o detailní přehled činností. Z této formulace nelze dovodit, že by uvedený přehled považoval za nekonkrétní či neurčitý.

[25] Krajský soud dále uvedl, že správce daně měl pochybnosti i o kalkulaci cen za manažerské služby, jak je zjevné z otázky položené na konci str. 9 výzvy a z požadavku na doložení podkladů k jednotlivým fakturacím (přehledu odvedených hodin za jednotlivé

činnosti konkrétních zaměstnanců mateřské společnosti). Ani v tomto však NSS krajskému soudu nepřisvědčil. Z výzvy je zřejmé, že správce daně měl v úmyslu prověřit cenu dané služby. Neplyne z ní však to, z jakého důvodu vyhodnotil podklady předložené stěžovatelkou jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Samotný dotaz na kalkulaci cen totiž nevysvětluje pochybnosti správce daně, natož takové, které by mohly vést k unesení důkazního břemene správce daně. Ostatně sám správce daně na str. 24 zprávy o daňové kontrole výslovně přiznal, že v době vydání výzvy žádné pochybnosti neměl. NSS proto stěžovatelce přisvědčil v tom, že výzva pochybnosti správce daně neobsahuje.

[26] Z uvedeného však nelze dovodit, že by byl postup správce daně nezákonný. Z výslovného znění § 92 odst. 4 daňového řádu totiž vyplývá, že správce daně může vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. V daném případě je zjevné, že správcem daně prověřované skutečnosti byly rozhodné pro ověření faktického uskutečnění plnění, jeho rozsahu, dodavatele a případně i následného prověření obvyklosti ceny mezi spojenými osobami (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). V tomto ohledu nejsou požadavky správce daně na vysvětlení podrobností ohledně sporného plnění absurdní, jak tvrdí stěžovatelka. NSS proto dospěl k dílčímu závěru, že výzva správce daně nebyla nezákonná, ačkoliv se nejednalo o výzvu, kterou by správce daně unesl své důkazní břemeno.

[27] Konkrétní pochybnosti, kterými správce daně unesl své důkazní břemeno, jsou uvedeny ve výsledku kontrolního zjištění (str. 10 až 18) a ve zprávě o daňové kontrole (str. 16 až 23). V obou uvedených podkladech, se kterými správce daně stěžovatelku seznámil a ta na ně měla možnost reagovat, vyšel z předpokladu, že pokud stěžovatelka odebírá službu v řádu miliónů korun ročně, měla by vědět, jaké konkrétní činnosti její dodavatel vykonává, a měla by jejich provedení kontrolovat. Podrobnosti o plnění by měla znát již jen proto, že sporné činnosti vykonávali její jednatelé. Pochybnosti správci daně vznikly již jen tím, že jej stěžovatelka ohledně podrobností k plnění odkázala na mateřskou společnost a její zbývající odpovědi byly obecné a nedoložené. Cena plnění navíc měla vycházet ze skutečného počtu odpracovaných hodin. Stěžovatelka však neuvedla, jak počet odpracovaných hodin kontroluje, a kontrolu ani neprokázala. Opětovně jej i u této nejasnosti odkázala na mateřskou společnost. Správce daně proto mateřskou společnost vyzval k vysvětlení. Ta uvedla, že žádná dokumentace ke sporným službám nebyla vedena. Proto správce daně pojal pochybnosti o tom, jak mohla mateřská společnost stěžovatelce fakturovat služby na základě vykázaných hodin, pokud žádný výkaz hodin neexistoval. Závěrem shrnul, že stěžovatelka k manažerským službám nepředložila žádné důkazní prostředky, které by osvědčily, že k jejich poskytování skutečně došlo. Jednatelé si navíc fakturovali činnosti, jejichž výkon jim přísluší ze zákona.

[28] Z uvedeného shrnutí NSS dovodil jednoznačné pochybnosti, které správci daně vznikly. Ačkoliv mateřská společnost měla pro stěžovatelku vykonávat činnost o fakturované hodnotě v řádu miliónů korun, neexistovala k ní jakákoliv relevantní dokumentace. Vyjádření stěžovatelky byla obecná a ničím nepodložená. Správce daně na jejich základě nemohl zjistit ani jakékoliv bližší podrobnosti spolupráce, ze kterých by případně mohly pramenit jeho další pochybnosti. Z uvedených důvodů považuje NSS pochybnosti správce daně za vážné a důvodné. Pokud by se nejednalo o vážné a důvodné pochybnosti, správce daně by své důkazní břemeno neunesl (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*). V dané věci však NSS

dospěl k závěru, že správce daně své důkazní břemeno unesl. Je totiž zjevné, že správce daně dostatečným způsobem zpochybnil faktické uskutečnění sporného plnění i jeho cenotvorby. Pro posouzení unesení důkazního břemene správcem daně není rozhodné ani to, že se tak stalo až ve výsledku kontrolního zjištění, resp. ve zprávě o daňové kontrole. Stěžovatelka totiž mohla na tyto podklady reagovat a pochybnosti správce daně vyvrátit.

[29] Tyto závěry stěžovatelka sporuje obecným odkazem na poskytování služeb v rámci holdingu. Tato okolnost však na unesení důkazního břemene správcem daně ničeho nemění. Naopak jeho pochybnosti částečně vycházejí právě z toho, že sporné plnění měla poskytnout mateřská společnost. Pokud snad má stěžovatelka za to, že správce daně není oprávněn kontrolovat poskytování služeb mezi společnostmi v holdingu, pak se jednoznačně mýlí. Stěžovatelka konkrétně ani nevysvětlila, z jakého důvodu by tato okolnost měla být relevantní pro posouzení, zda správce daně unesl své důkazní břemeno. Námitka je proto nedůvodná.

[30] Stěžovatelka rovněž namítá, že správci daně nestačí pochybnosti tvrdit, ale musí je prokázat. NSS připouští, že § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu výslovně hovoří o tom, že správce daně *pochybnosti prokazuje*. Judikatura NSS však uvedené ustanovení vykládá tak, že správce daně prokáže pochybnosti, pokud označí konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí podklady daňového subjektu jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Správce daně není povinen prokazovat, že se obchodní transakce uskutečnila jinak, než tvrdí daňový subjekt. Z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tedy nevyplývá, že by správce daně musel předkládat důkazy o tom, kdo stěžovatelce plnění dodal a v jakém rozsahu. Postačí, prokáže-li, že formální doklady předložené daňovým subjektem nebyly věrohodné, průkazné, správné či úplné (rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2024, č. j. 8 Afs 333/2019-103, *MARBES CONSULTING*, bod 35).

[31] Z citované judikatury je tak zřejmé, že správce daně není povinen pochybnosti prokázat prostřednictvím důkazů, nýbrž mu postačí, pokud pochybnosti dostatečně popíše. Správce daně totiž zpravidla nebude disponovat listinnými či jinými důkazy k prokázání odlišného skutkového stavu a bez spolupráce s daňovým subjektem si je nebude schopen ani opatřit. Ostatně z tohoto základního předpokladu vychází rozložení důkazního břemene v daňovém řádu, jelikož je to právě daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Právě on by měl disponovat potřebnými důkazy k prokázání skutečností rozhodných pro zjištění daňové povinnosti. Bylo by zcela v rozporu se smyslem a účelem zákona vyžadovat po správci daně, aby své pochybnosti podložil konkrétními důkazními prostředky, kterými ve většině případů nebude vůbec disponovat. Pokud by uvedené platilo, pak by bylo pro daňový subjekt nejvýhodnější rezignovat na dokládání důkazních prostředků nad rámec formálních důkazů (které samy o sobě faktické uskutečnění plnění neprokazují), popř. se omezit pouze na obecné odpovědi tak, aby správce daně své pochybnosti nemohl prokázat. Z tohoto důvodu se judikatura ustálila na závěru, že správci daně postačí, pokud své pochybnosti dostatečně vylíčí, seznámí s nimi daňový subjekt a poskytne mu prostor k tomu, aby tyto pochybnosti vyvrátil. K tomu v dané věci nepochybně došlo, jelikož správce daně se svými pochybnostmi stěžovatelku seznámil v rámci výsledku kontrolního zjištění a zprávy o daňové kontrole. Na tyto podklady mohla reagovat nejpozději po dobu celého odvolacího řízení. NSS rovněž zdůrazňuje, že správce daně se nedozvěděl o

podrobnostech ohledně sporného plnění, přestože stěžovatelku k jejich sdělení vyzval. Proto logicky nemohl své pochybnosti koncipovat konkrétněji než tak, jak učinil ve výsledku kontrolního zjištění a zprávě o daňové kontrole. Proto je i tato dílčí námitka nedůvodná.

III.C. Unesení důkazního břemene stěžovatelkou

[32] Stěžovatelka dále tvrdí, že své důkazní břemeno unesla. Její argumentace je však v tomto ohledu poměrně obecná. NSS proto podotýká, že není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatelku. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[33] Stěžovatelka v podstatné části své argumentace zdůrazňuje, že je nutné zohlednit zvláštní okolnost spočívající v tom, že jí služby poskytovala mateřská společnost. Neuvádí však, v čem konkrétně by tato okolnost měla mít vliv na unesení důkazního břemene. Poskytování služeb v rámci holdingu není obecně jakkoliv privilegované z hlediska dokazování v daňovém řízení. Stěžovatelka nevysvětlila podrobnosti průběhu sporné služby, ačkoliv se jednalo o plnění řádově v miliónech korun. Správci daně nepředložila ani důkazy, kterými by prokázala, že plnění bylo fakticky uskutečněno. NSS nevylučuje, že plnění mezi spřízněnými osobami může vykazovat určitá specifika. To však stěžovatelku nikterak nezbavuje povinnosti prokázat, že k uskutečnění plnění skutečně došlo. Samotné účetní doklady z povahy věci nemohou prokázat, že jí mateřská společnost skutečně služby poskytovala. Jelikož byla jejím tvrzeným dodavatelem mateřská společnost, měla by být v komfortnější situaci při prokazování faktického uskutečnění plnění, ve srovnání s obchody se třetími osobami. Lze totiž důvodně předpokládat, že společnosti ve stejném holdingu budou mít k dispozici dostatek důkazů o tom, že k plnění skutečně došlo, a to obzvláště jedná-li se o plnění v řádu miliónů korun. Stěžovatelka však k průběhu plnění neuvedla dostatečně konkrétní podrobnosti, nad rámec zcela obecných odpovědí na otázky správce daně, a nepředložila důkazy, kterými by faktické provedení služeb prokázala. Totéž platí i pro mateřskou společnost. Proto jednoznačně obstojí závěr daňových orgánů o tom, že stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla.

[34] Tvrzení stěžovatelky, že vysoký důkazní standard by byl logický pouze v případě podezření z krácení daně, není v dané věci jakkoliv relevantní. Stěžovatelka neprokázala ani to, že k plnění skutečně došlo. Správce daně proto z povahy věci nemohl sporné služby dále prověřovat a případně pojmout další pochybnosti. O míře důkazního standardu by bylo možné uvažovat až tehdy, pokud by stěžovatelka alespoň některými důkazy, nad rámec účetních dokladů, plnění prokázala. Pokud však nepředložila jakékoliv relevantní důkazy k prokázání faktického uskutečnění plnění, nelze požadavky správce daně považovat za nepřiměřené. Stěžovatelka nadto nerozptýlila ani základní pochybnosti správce daně. V tomto ohledu není zejména zřejmé, jakým způsobem mohla být cena za výkon manažerských služeb stanovena na základě vykázaných hodin práce, pokud k jejich evidenci nebyla vedena žádná dokumentace. NSS se ztotožňuje se stěžovatelkou v tom, že účelem podnikání není shromažďování listin pro daňové řízení. To však neznamená, že je stěžovatelka zbavena povinnosti prokázat faktické uskutečnění služeb, pokud si na jejich základě snižuje základ daně.

[35] Stěžovatelka dále tvrdí, že optikou závěrů krajského soudu nedošlo k vynaložení jakýchkoliv nákladů, což je podle ní nelogické, jelikož jí někdo musel vést účetnictví a

mzdovou agendu. NSS však závěry krajského soudu za nelogické nepovažuje. Důsledkem neprokázání faktického uskutečnění plnění (nákladu), pokud je daň stanovena dokazováním, je jeho neuznání. Zohlednění nákladů na vedení účetnictví či mzdovou agendu, které stěžovatelka neprokázala, by bylo možné pouze tehdy, pokud by byla daň stanovena podle pomůcek či sjednáním daně. Pokud je však daň stanovena dokazováním, je nepřípustné, aby správce daně stěžovatelce uznal náklad, který neprokázala. To platí i pro minimálně nutné (esenciální) náklady, jejichž prokázání tíží daňový subjekt (usnesení rozšířeného senátu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, *ARNOŠT*, č. 4581/2024 Sb. NSS, bod 46). V případě stěžovatelky však zjevně nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Správce daně jí totiž vyloučil náklady, které jsou ve srovnání s celkovými náklady pro dotčená zdaňovací období marginální, a to jak z hlediska jejich počtu, tak celkového objemu. Nedošlo tak k zatemnění jejího účetnictví. Stěžovatelka neprokázala ani vynaložení esenciálního nákladu, tedy zejména to, že jí plnění musela nutně dodat třetí osoba. Neprokázala ani minimální částku, kterou na toto plnění musela nutně vynaložit. Proto je uvedená polemika stěžovatelky nerozhodná. Stanovení daně podle pomůcek, popř. uznání esenciálních nákladů se nadto ani nedomáhala. Ani tato námitka tak není důvodná.

[36] NSS na základě výše uvedeného uzavírá, že správce daně své důkazní břemeno unesl. Ve výsledku kontrolního zjištění uvedl důvody, na jejichž základě zhodnotil podklady předložené stěžovatelkou jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jeho pochybnosti se týkaly zejména faktického uskutečnění plnění, jelikož stěžovatelka nevysvětlila konkrétní obsah sporného nákladu na manažerské služby a nepředložila ani správcem daně požadovanou dokumentaci, která zjevně měla sloužit k ověření plnění. Nejasný byl i skutečný rozsah plnění. Ten se měl odvíjet od počtu odpracovaných hodin. Odpracované hodiny však nikdo neevidoval. Tyto pochybnosti správce daně mohla stěžovatelka vyvrátit nejen v reakci na výsledek kontrolního zjištění, ale také v rámci celého odvolacího řízení. Řízení před správcem daně totiž tvoří s řízením před odvolacím daňovým orgánem jeden celek (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, *Strojmetal Aluminium*, bod 35). Stěžovatelka však podrobnosti k obsahu plnění neuvedla a uvedené pochybnosti nerozptýlila ani v odvolacím řízení. Odkazovala se zejména na to, že se jednalo o služby poskytované v rámci holdingu. Z této okolnosti však nelze dovodit, že by stěžovatelku netížilo důkazní břemeno ohledně faktického uskutečnění sporného plnění. Z povahy věci mohl správce daně důvodně očekávat, že plnění poskytované mezi spojenými osobami v řádech miliónů korun bude mít stěžovatelka řádně zdokumentované a bude schopna jeho obsah řádně osvětlit. Odpovědi stěžovatelky na podrobnosti ohledně sporných služeb však byly pouze zcela obecné a ničím nepodložené. Proto správce daně stěžovatelce oprávněně sporný náklad neuznal. Za této situace však neměl povinnost bez dalšího daň stanovit podle pomůcek, ve kterých by částečně mohl zohlednit tvrzené náklady na vedení účetnictví či mzdové agendy. Stanovit daň podle pomůcek lze totiž až tehdy, pokud nelze stanovit daň dokazováním (bod 38 usnesení *ARNOŠT*). K částečnému uznání nákladů na vedení účetnictví či mzdové agendy by mohlo dojít i uznáním minimálně nutných (esenciálních) nákladů. Jejich vznik by však stěžovatelka musela prokázat již v daňovém řízení. To však neprokázala a jejich prokázání ani nepřipadalo v úvahu, jelikož stěžovatelka neprokázala ani to, že k poskytnutému plnění skutečně došlo, což je základním předpokladem pro uznání esenciálních nákladů. Uznání esenciálních nákladů nadto ani nenavrhovala. Proto daňové orgány nepochybily, pokud sporné náklady stěžovatelce bez dalšího neuznaly.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] S ohledem na výše uvedené dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s“), zamítl.

[38] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 15. května 2026

Pavel Molek
předseda senátu