



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň Mgr. Ing. Silvie Svobodové a Mgr. Olgy Zimové v právní věci

žalobkyně: **PERSOMAX s.r.o.**, IČO: 06363512
sídlem Senovážné náměstí 978/23, 110 00 Praha 1
zastoupená daňovým poradcem UNTAX, s.r.o., IČO: 25260537
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10

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

o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 6. 2024,
č. j. 15156/24/5200-11434-713180,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 1. 8. 2024 u Městského soudu v Praze domáhala přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 7.

6. 2024, č. j. 15156/24/5200-11434-713180 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), změnil dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 (dále jen „zdaňovací období 2018“) ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2070024/23/2001-52522-108185 (dále jen „dodatečný platební výměr“) vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „prvostupňový orgán“), kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 2 961 530 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 592 306 Kč, tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob činí 2 776 090 Kč a stanovené penále činí 555 218 Kč. Žalovaný v případě nákladů ve výši 975 800 Kč (bod C-6.1. Zprávy o daňové kontrole) nepotvrdil závěry správce daně, a uvedl, že daňovou uznatelnost předmětných nákladů vynaložených žalobkyní za ubytování zaměstnanců od dodavatele XOMA s.r.o., DIČ: 28803230 (dále jen „XOMA“), nelze bez dalšího rozporovat.

2. Odůvodněním dodatečného platebního výměru byla zpráva o daňové kontrole vydaná Finančním úřadem pro Ústecký kraj, Územním pracovištěm v Litoměřicích (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 2. 2023, č. j. 271808/23/2507-60561-500270 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“). K doměření daně došlo z důvodu neunesení důkazního břemene žalobkyně stran prokázání účinnosti uplatněných nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP, neboť žalobkyně neprokázala, kdy, kde, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu měly být deklarovanými dodavateli provedeny. Dle Zprávy o daňové kontrole se jednalo o neprokázání oprávněnosti uplatněných nákladů:

- v celkové výši 49 200 Kč za nábor zaměstnanců na základě přijatých dokladů vystavených dodavatelem XOXOL s.r.o., DIČ: CZ28968018 (dále jen „XOXOL“),
- v celkové výši 2 143 004,05 Kč za úklidové a sanitační práce na základě přijatých faktur a výdajových pokladních dokladů vystavených dodavatelem:
 - Družstvo MEDEO v likvidaci, DIČ: CZ28823711 (dále jen „MEDEO“),
 - SHALANDA s.r.o., DIČ: CZ24741167 (dále jen „SHALANDA“),
 - AVALSORYM s.r.o., DIČ: CZ01676954 (dále jen „AVALSORYM“),
 - APOLIDE s.r.o., DIČ: CZ29014964 (dále jen „APOLIDE“) a
 - DEUSTAV s.r.o., DIČ: CZ06634290 (dále jen „DEUSTAV“),
- v celkové výši 2 363 265 Kč za stavební práce na základě přijatých faktur od fyzických osob (bod C-1.1., 1.2., 1.3., 1.4. a 1.5. Zprávy o daňové kontrole),
- v celkové výši 3 693 350 Kč za koordinační práce a služby v oblasti IT na základě přijatých faktur vystavených obchodní korporací:
 - DEBRIA s.r.o., v likvidaci, DIČ: CZ25083465 (dále jen „DEBRIA“),
 - Družstvo DACHOVA, DIČ: CZ27518124 (dále jen „DACHOVA“),
 - LUŽÁNKA družstvo, DIČ: CZ27969606 (dále jen „LUŽÁNKA“),
 - WOOD F.I. s.r.o., v likvidaci, DIČ: CZ43090575 (dále jen „WOOD F.I.“),
 - VURDA s.r.o., DIČ: CZ29004268 (dále jen „VURDA“),
- v celkové výši 1 079 100 Kč za stavební práce, nábor zaměstnanců a koordinační činnost od dodavatele VURDA,

- v celkové výši 5 137 920 Kč za administrativní práce na základě přijatých faktur vystavených obchodní korporací
 - Fristail Group s.r.o., DIČ: CZ28876903 (dále jen „Fristail Group“),
 - KONESTA spol. s.r.o., DIČ: CZ27214826 (dále jen „KONESTA“),
 - KLAD INVEST s.r.o., DIČ: CZ26764644 (dále jen „KLAD INVEST“),
 - MAJMI-GROUP s.r.o., DIČ: CZ24787256 (dále jen „MAJMI-GROUP“),
 - MAZURYKSTAV s.r.o., DIČ: CZ27644936 (dále jen „MAZURYKSTAV“),
- v celkové výši 975 800 Kč za ubytování zaměstnanců na základě přijatých faktur vystavených obchodní korporací XOMA,
- v celkové výši 144 560 Kč za pomocné práce na základě přijaté faktury vystavené obchodní korporací družstvo HOSTSTAV v likvidaci, DIČ: CZ27480461 (dále jen „HOSTSTAV“).

II. Napadené rozhodnutí

3. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně v zákonné lhůtě dne 21. 4. 2023 odvolání. *První odvolací námitkou* žalobkyně namítala, že správce daně neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal existenci vážných pochybností o souladu účetních dokladů se skutečností, a nezákonně vydal dne 6. 9. 2021 výzvu k prokázání skutečností č. j. 1976739/21/2507-60561-500270 (dále jen „výzva z 6. 9. 2021“) podle § 92 odst. 4 DŘ namísto § 92 odst. 5 písm. c) DŘ. Žalobkyně tvrdila, že správce daně požadoval další důkazy ještě před vznikem pochybností, a nesouhlasila s tvrzením, že předložila jen formální doklady, protože jejich předložením podle ní unesla své důkazní břemeno. Zároveň nesouhlasila s pochybnostmi správce daně týkajícími se řady jejích dodavatelů, u nichž se nepodařilo ověřit realizaci plnění; jejich nekontaktnost podle ní nelze přičítat k její tíži a může naopak svědčit v její prospěch. Namítala rovněž, že správce daně své důvody dodatečně mění a nevypořádal se s její argumentací, a nesouhlasila ani s tvrzením, že stavební a úklidové práce nebyly využity v její podnikatelské činnosti.
4. Ve *druhé odvolací námitce* žalobkyně uvedla, že splnila veškeré podmínky § 24 odst. 1 ZDP, a proto bylo jakékoliv další dokazování požadované správcem daně neoprávněné. Namítala, že ze Zprávy o daňové kontrole není zřejmé, které konkrétní skutečnosti považoval správce daně za neprokázané, neboť jeho závěry jsou podle ní vágní, obecné a nesrozumitelné. Dále brojila proti podle jejího názoru svévolnému hodnocení důkazních prostředků týkajících se úklidových a sanitačních prací poskytovaných společností DEUSTAV, když zdůraznila, že samotný dodavatel spolupráci potvrdil a správce daně naopak účelově znevěrohodňoval důkazy vyznívající v její prospěch. Žalobkyně rovněž zpochybnila význam rozporů ve svědeckých výpovědích a s odkazem na judikaturu NSS tvrdila, že pokud správce daně považoval tyto rozpory za relevantní, měl povinnost pokusit se je odstranit dalším dokazováním.
5. Ve *třetí odvolací námitce* žalobkyně konstatovala, že správce daně svévolně vyloučil náklady na úklidové a sanitační práce prováděné společností DEUSTAV v ubytovně a zdůraznila, že daňovou uznatelnost těchto nákladů prokazovala jak potvrzením dodavatele, tak svědeckými výpověďmi paní M. S., N. Ch., pana I. H. a pana Z. N. Tvrdila, že správce daně účelově znevěrohodňoval důkazy svědčící v její prospěch a přikládal nepatřičný význam nekontaktnosti společnosti BARIKÁDA vlastníci ubytovnu. Žalobkyně nesouhlasila ani s

hodnocením kontrolních listů úklidu, přičemž vytýkané nejasnosti považovala za irelevantní. Dále uvedla, že správce daně nesprávně interpretoval výpověď paní N. Ch. ohledně počtu osob vykonávajících úklid, a pokud měl za to, že ve výpovědích existují rozpory, byl podle žalobkyně povinen je odstranit provedením dalších důkazů.

6. *Čtvrtou odvolací námitkou* žalobkyně namítala, že správce daně neprovedl řadu jí navržených svědeckých výpovědí s odkazem na nemožnost jejich zajištění cestou mezinárodního dožádání z Ukrajiny, aniž by existoval právní předpis, který by takové ukončení mezinárodní spolupráce umožňoval. Podle žalobkyně správce daně navíc odeslal dožádání opožděně, a tím způsobil, že nebylo úspěšné, což ji následně uvrhlo do důkazní nouze v rozporu s § 92 odst. 2 DŘ.
7. Žalobkyně dále v *páté odvolací námitce* konstatovala, že správce daně pochybil, když upustil od výsledku pana Mu., společníka společnosti WAMB, a přesto následně tvrdil, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, což podle ní bylo vzájemně neslučitelné. Zdůraznila, že podle judikatury nejsou zvýšené náklady či obtížnost zajištění důkazu legitimním důvodem k odmítnutí jeho provedení a správce daně měl na svědka uplatnit dostupné procesní nástroje, například pořádkovou pokutu, nikoliv výslech zcela pominout. Žalobkyně proto trvala na tom, že výpověď pana Mu. měla být provedena.
8. V *šesté odvolací námitce* žalobkyně uvedla, že nekontaktnost jejích dodavatelů jako tzv. missing traderů byla sama o sobě znakem podvodného jednání, nikoliv důvodem pro přenesení důkazního břemene na ni bez prokázání její vědomé účasti na podvodu. Tvrdila, že správce daně postupoval nezákonně, když z pouhého „zmizení“ dodavatelů dovodil potřebu zvýšeného dokazování na straně žalobkyně, přestože takový závěr odporuje judikatuře o podmínkách přenesení důkazního břemene. Podle žalobkyně navíc tuto nezákonnost nebylo možné zhojit ani následným doplněním dokazování v odvolacím řízení, jehož výsledky jí byly předloženy v rámci seznámení ze dne 11. 3. 2024, č. j. 7373/24/5200-11434-713180 (dále jen „Seznámení“).
9. *Sedmou odvolací námitkou* žalobkyně namítala, že tvrzení správce daně, podle něhož neprokázala, kdy, kde, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu měly být dodavateli provedeny, bylo vágní a v rozporu s § 24 odst. 1 ZDP, neboť tento předpis takové požadavky nestanoví. Tvrdila, že rozsah prací u dodavatele DEUSTAV nebylo třeba prokazovat, jelikož v odvolacím řízení bylo potvrzeno, že předmětné výdaje skutečně vynaložila, což podle ní postačovalo pro uznání jejich daňové účinnosti.
10. Žalobkyně v *osmé odvolací námitce* konstatovala, že všechny svědecké výpovědi potvrdily zapojení externích subjektů do úklidových prací, a proto skutečnost, že si svědci nepamatovali detaily nebo nedokázali potvrdit přítomnost dodavatele APOLIDE, nemohla zpochybnit věrohodnost předložených dokladů. Podle žalobkyně se správci daně ani žalovanému nepodařilo důvodně zpochybnit účetní doklady, a jejich závěry o nedostacích ve svědeckých výpovědích nebyly způsobilé vyvrátit daňovou účinnost uplatněných výdajů.
11. K *první odvolací námitce* žalovaný uvedl, že tytéž námitky žalobkyně již byly obsaženy ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění a správce daně se s nimi řádně vypořádal ve Zprávě o daňové kontrole, s jejímž závěrem se žalovaný zcela ztotožnil. Zdůraznil, že Výzva z 6. 9. 2021 byla vydána v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) DŘ, neboť správce daně po předložení účetních dokladů jasně a srozumitelně definoval pochybnosti ohledně tvrzených skutečností, čímž došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Žalovaný proto

odmítl tvrzení o nezákonnosti této výzvy a uvedl, že správce daně své pochybnosti logicky a přehledně odůvodnil a postupoval plně v mezích DŘ.

12. Ke *druhé odvolací námitce* žalovaný uvedl, že v reakci na tvrzení žalobkyně o obecných a nesrozumitelných závěrech správce daně shrnul jednotlivá kontrolní zjištění a jejich hodnocení tak, aby bylo zřejmé, z jakých důvodů byly sporné náklady vyloučeny. Konstatoval, že náklady na nábor zaměstnanců od společnosti XOXOL byly vyloučeny oprávněně, neboť žalobkyně sama připustila jejich nesprávné zahrnutí. K nákladům na úklidové a sanitační práce od družstva MEDEO uvedl, že správce daně jasně identifikoval důvodné pochybnosti a žalobkyně nepředložila žádné relevantní důkazy, které by je vyvrátily; svědecké výpovědi navržených osob neprokázaly, že by služby skutečně poskytovalo družstvo MEDEO. Obdobně u společnosti SHALANDA dospěl žalovaný k závěru, že tvrzené plnění nebylo podloženo relevantními důkazy, neboť svědecké výpovědi poskytovatelů ubytování popřely, že by úklid prováděl externí subjekt, a tvrzení dodavatele tak nebylo způsobitelné věc prokázat. Náklady od společnosti AVALSORYM žalovaný rovněž neshledal daňově účinnými, neboť předložené záznamy neodpovídaly údajům na fakturách, uvedené osoby nebyly zaměstnanci dodavatele a rozpory nebyly žalobkyní vysvětleny; svědecké výpovědi navíc uskutečnění tvrzeného rozsahu plnění nepotvrdily. Ke společnosti APOLIDE žalovaný uvedl, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění úklidových prací ani jejich rozsah, když faktury neodpovídaly počtu pokojů, některé byly vystaveny za období bez ubytování a pochybnosti nebyly odstraněny. Pokud jde o náklady přijaté od společnosti DEUSTAV, žalovaný korigoval závěr správce daně tak, že existenci určitých úklidových prací svědecká výpověď pana Ne. potvrdila, avšak žalobkyně neprokázala deklarovaný rozsah prací, který zůstal zatížen rozpory ve výpovědích svědků. K druhé odvolací námitce žalovaný dále uvedl, že žalobkyně neprokázala daňovou účinnost nákladů souvisejících se zakázkou XATOSTAV, neboť z předložené smlouvy ani z jiných podkladů nebylo možné zjistit rozsah objednaného díla a žalobkyně nepředložila žádnou stavební dokumentaci ani jiné běžné důkazy o průběhu a provedení stavebních prací, přestože je opakovaně tvrdila. Z rozsáhlého okruhu deklarovaných dodavatelů nebylo možné většinu svědků zajistit, protože žalobkyně neposkytla potřebné identifikační údaje; jediný vyslechnutý svědek z řad fyzických osob plnění výslovně popřel a ostatní svědci neuvedli žádné relevantní skutečnosti. Předložené soupisy prací ani faktury neobsahovaly žádnou specifikaci rozsahu, času či místa prací, přičemž výpovědi svědků byly v rozporu s tvrzeními žalobkyně o provedení a úhradě plnění. Žalovaný proto uzavřel, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně nákladů, neboť prokázala pouze část stavebních prací, které správce daně proto akceptoval, zatímco zbývající náklady nebylo možné považovat za výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP. K druhé odvolací námitce žalovaný dále konstatoval, že žalobkyně neprokázala daňovou účinnost nákladů ve výši 4 099 250 Kč za administrativní, IT, koordinační a obdobné činnosti od společností DEBRIA, DACHOVA, LUŽÁNKA, VURDA a WOOD F.I., neboť nepředložila žádné věcné důkazní prostředky potvrzující faktické poskytnutí plnění; naopak jednatelka společnosti VURDA výslovně popřela, že by společnost jakoukoli činnost pro žalobkyni vykonala. Žalovaný zdůraznil, že žádný z těchto dodavatelů (s výjimkou DACHOVA) neměl ani odpovídající předmět podnikání v oblasti IT či odborných služeb, a tvrzené plnění proto nebylo věrohodné. Stejně tak žalobkyně neprokázala účinnost nákladů u dodavatelů Fristail Group, KONESTA, Klad Invest, MAJMI-GROUP a MAZURYKSTAV, když neposkytla potřebnou součinnost, nedodala aktuální identifikační údaje svědků a nedostavila se ani k výsledkům, přestože správce daně její návrhy akceptoval. Žalovaný současně potvrdil závěry správce daně ohledně

neprokázaných nákladů za pomocné práce od společnosti HOSTSTAV, neboť žalobkyně ani neobjasnila, komu a jaké ubytování či doprava měly být poskytovány. Naopak u dodavatele XOMA neshledal žalovaný vyloučení nákladů ve výši 975 800 Kč za dostatečně podložené, a tato část byla korigována ve prospěch žalobkyně. Žalovaný uzavřel, že pochybnosti správce daně ve zbývajícím rozsahu byly jednoznačně specifikovány a žalobkyně je neodstranila, přičemž samotné formální doklady nemohly nahradit prokázání skutečného poskytnutí plnění ani jeho rozsahu podle § 24 odst. 1 ZDP.

13. Ke *třetí odvolací námitce* žalovaný uvedl, že argumenty žalobkyně ohledně úklidových prací prováděných společností DEUSTAV neobstojí, neboť z dokladů vyplynulo, že úklid měl probíhat i v měsících, kdy nebylo poskytnuto žádné ubytování, společnost BARIKÁDA byla nekontaktní a kontrolní listy se rozcházely jak s výpovědí pana Ne., tak s výpověďmi svědků, kteří potvrdili úklid pouze jednou osobou. Žalovaný odmítl tvrzení o údajné spekulaci správce daně, neboť správce daně citoval výpovědi svědků doslovně. K námitce o povinnosti odstranit rozpory mezi svědeckými výpověďmi žalovaný uvedl, že další výsledky by nebyly způsobilé přinést spolehlivé zjištění, protože svědci ve stejném postavení podávali rozporné verze a odpovědnost za prokázání tvrzených skutečností tížila žalobkyni, nikoliv správce daně. Nadto žalovaný konstatoval, že neexistuje žádný podklad pro tvrzení žalobkyně o nesprávné interpretaci bydlení manželů Ch. Žalovaný současně korigoval závěry správce daně v tom směru, že svědecká výpověď pana Ne. prokazovala existenci určitého úklidu, avšak žalobkyně neprokázala jeho deklarovaný rozsah, který zůstal zatížen rozpory ve výpovědích o počtu osob zapojených do úklidu; neprokázaný tak nebyl samotný vznik služby, ale její rozsah.
14. Ke *čtvrté odvolací námitce* žalovaný uvedl, že správce daně postupoval zcela v souladu s DŘ, když se pokusil zajistit svědecké výpovědi osob nacházejících se na území Ukrajiny, byť již předem zjistil, že navržená svědkyně paní V. T. nebyla v rozhodné době ubytována v předmětné ubytovně, a její výpověď by proto stejně nemohla potvrdit tvrzení žalobkyně. Správce daně i přesto vyhověl jejímu návrhu a podal mezinárodní dožádání jak ve věci paní V. T., tak paní a pana Bu.; ukrajinské orgány však svědky nedokázaly dohledat ani při vynaložení veškerých dostupných prostředků, přičemž zásilky se vracely s označením, že na uvedených adresách nebydlí. Žalovaný zdůraznil, že válečný stav znemožnil úspěšné provedení dožádání a správce daně nebyl povinen na odpovědi neomezeně čekat, a současně konstatoval, že neprovedení výsledku nemůže být přičítáno k tíži správce daně, jelikož učinil všechny dostupné kroky. Nadto žalovaný připomněl, že správce daně provedl řadu dalších svědeckých výpovědí v rozsahu navrženém žalobkyní a žalobkyně nebyla na svých právech jakkoli zkrácena; svědecká výpověď paní Te. by navíc neměla potřebnou vypovídací hodnotu, neboť nebyla přímou účastnicí tvrzeného plnění. Žalovaný proto odmítl tvrzení žalobkyně o porušení jejího práva na dokazování a uzavřel, že správce daně využil veškeré zákonné prostředky ke zjištění skutkového stavu.
15. K *páté odvolací námitce* žalovaný poznamenal, že správce daně plně vyhověl návrhu žalobkyně a po ukončení daňové kontroly provedl svědecký výslech pana Mu., přičemž jeho výpověď neprokázala žádné skutečnosti způsobilé potvrdit provedení úklidových služeb společností APOLIDE; svědek si na spolupráci s žalobkyní nepamatoval, neuvedl žádné konkrétní subdodavatele a ani následně nepředložil příslibené podklady. Stejně tak byla jako neprůkazná vyhodnocena výpověď pana W. a, který se na provozu ubytovny nepodílel. Navazující svědecké výpovědi paní Zl., Gl. a Gu. osvědčily pouze obecné informace o provozu ubytovny, nikoli tvrzené plnění společnosti APOLIDE; žádná z těchto svědkyň

neznala deklarovaného dodavatele, nepotvrdila stížnosti, jimiž žalobkyně vysvětlovala potřebu externího úklidu, a jejich výpovědi byly navíc vzájemně rozporné. Žalovaný proto uzavřel, že provedené svědecké výpovědi neměly potřebnou vypovídací hodnotu a neprokázaly uskutečnění tvrzeného plnění, přičemž v rámci Seznámení byl žalobkyní uplatněný návrh na jejich doplnění zohledněn, avšak výsledky dokazování závěry správce daně nijak nezměnily.

16. K *šesté odvolací námitce* žalovaný uvedl, že správce daně ani odvolací orgán v průběhu daňové kontroly ani v rámci Seznámení nikdy netvrdili, že by deklarovaní dodavatelé byli součástí podvodného jednání, ani že by došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni v důsledku „zmizení“ dodavatelů jako missing traderů. Podle žalovaného žalobkyně tento závěr dovodila bez jakéhokoli podkladu, neboť předmětem seznámení bylo hodnocení provedených svědeckých výpovědí a odpovědí z mezinárodního dožádání, nikoli samotná nekontaktnost dodavatelů. Nekontaktnost dodavatelů žalobkyni kladena k tíži nebyla, mohla však být – jak vyplývá i z judikatury NSS – jedním z faktorů, které zpochybňují věrohodnost předložených daňových dokladů a zakládají pochybnosti správce daně, jejichž odstranění bylo na žalobkyni. Ze spisu ani ze Zprávy o daňové kontrole podle žalovaného nevyplývá, že by závěry správce daně byly založeny pouze na nekontaktnosti, nýbrž na komplexu zjištěných skutečností.
17. *Sedmou odvolací námitku* shledal žalovaný rovněž nedůvodnou, protože z daňových dokladů dodavatele DEUSTAV nebylo možné zjistit, v jakém rozsahu, množství či hodinové sazbě měly být úklidové práce skutečně poskytnuty, a žalobkyně tak neprokázala obsah a rozsah tvrzeného plnění, což je podle judikatury NSS nezbytné pro unesení důkazního břemene. Žalovaný zdůraznil, že na fakturách bylo pouze obecné označení „úklidové práce, dohodnutá částka“, přičemž nebylo doloženo, kolik osob práce vykonávalo ani za jakou sazbu, a nebylo možné ověřit ani zaměstnance dodavatele. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 20. 10. 2023, č. j. 5 Afs 202/2022-46, podle něhož musí daňový subjekt prokázat nejen existenci služby, ale i její sjednaný rozsah. Jelikož žalobkyně ani v reakci na seznámení nenavrhla žádné další důkazy k prokázání rozsahu úklidových prací deklarovaných DEUSTAV, žalovaný setrval na závěru, že vyloučení těchto nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP bylo zákonné a v souladu s předchozím rozhodnutím odvolacího orgánu ve věci DPH.
18. K *osmé odvolací námitce* žalovaný konstatoval, že prováděné svědecké výpovědi ve vztahu k dodavateli APOLIDE neprokázaly tvrzení žalobkyně o poskytování úklidových služeb v ubytovacím zařízení provozovaném společností WAMB, přestože byli vyslechnuti všichni dostupní svědci navržení k tomuto plnění. Výpověď pana Mu., provozovatele ubytovny, byla nekonkrétní, neobsahovala identifikaci žádných subdodavatelů a neprokázala komunikaci s osobami údajně zajišťujícími externí úklid; výpověď pana W. byla zcela neprůkazná, neboť se na provozu ubytovny nepodílel. Svědecké výpovědi paní Z. a Gu. sice popsaly obecné zajištění úklidu ubytovny, nikoli však tvrzené služby APOLIDE, přičemž všechny svědkyně shodně uvedly, že společnost APOLIDE neznají a neevidují stížnosti na úklid, jimiž žalobkyně odůvodňovala zapojení externí firmy. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně nedoložila jediný konkrétní důkaz (například komunikaci, kterou měl přislíbit pan Mu.), který by její tvrzení podpořil, a setrval proto na tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně daňové účinnosti nákladů na plnění od společnosti APOLIDE podle § 24 odst. 1 ZDP.
19. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 7. 6. 2024.

III. Žaloba

20. Žalobkyně v *první žalobní námitce* namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Podle žalobkyně správce daně i žalovaný pochybili tím, že se místo zkoumání možné vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu omezili na závěr o jejím neunesení důkazního břemene podle § 24 odst. 1 ZDP, čímž fakticky založili její objektivní odpovědnost za jednání dodavatelů. Správce daně přitom podle žalobkyně neprávem vyhodnotil pouhou nekontaktnost dodavatelů jako důvod pro přenesení důkazního břemene na žalobkyni, ačkoliv judikatura Nejvyššího správního soudu takový postup neumožňuje. Žalobkyně namítala, že žalovaný na tuto argumentaci nereagoval a v napadeném rozhodnutí pouze konstatoval, že daňové orgány žádný podvod netvrdily. Podle žalobkyně tím žalovaný ponechal zcela nevyjasněné, proč se daňové orgány možným podvodem vůbec nezabývaly, a nevysvětlil, zda jeho nešetření znamená, že podvod nemohl nastat, nenastal, nebo jej správní orgány jen neprověřily. Takový postup žalovaný podle žalobkyně nevysvětlil a jeho odůvodnění je proto svévolné a nedostatečné. Žalobkyně závěrem uvedla, že její argumentace nebyla nesrozumitelná, jak tvrdí žalovaný, neboť namítala aplikaci nesprávné právní normy. Podle ní žalovaný pouze předstírá, že její námitce nerozumí, protože se s ní není schopen věcně vypořádat.
21. V rámci *druhé žalobní námitky* žalobkyně uvedla, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné, protože žalovaný chybně a nesrozumitelně interpretoval § 24 odst. 1 ZDP, přičemž zároveň převzal závěry správce daně o neunesení důkazního břemene, ačkoliv správce daně žádné relevantní pochybnosti podle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ neprokázal. Žalobkyně namítala, že žalovaný i správce daně požadovali splnění dalších podmínek daňové účinnosti, které zákon ani judikatura Nejvyššího správního soudu nestanoví, a jejich přístup tak odporuje ustálenému výkladu tohoto ustanovení.
22. Žalobkyně poukázala na to, že správce daně své závěry opřel o vágní tvrzení, podle nichž měla prokazovat způsob realizace výdajů přesně tak, jak plyne z účetních dokladů, nebo průběh účetních případů tak, jak jsou zaúčtovány, což je v rozporu s judikaturou, jež uznává, že předložením účetních dokladů daňový subjekt své prvotní důkazní břemeno unáší. Konkrétní důvody neuznání výdajů jsou podle ní ve Zprávě o daňové kontrole formulovány natolik nejednoznačně, že dodatečný platební výměr je nepřezkoumatelný; žalovaný se však s touto námitkou nevypořádal a odkázal pouze na rozsah Zprávy o daňové kontrole, což podle žalobkyně neodůvodňuje absenci jasného právního posouzení.
23. Žalobkyně dále namítala svévolné hodnocení důkazů žalovaným. Ten na jedné straně tvrdí, že nekontaktnost dodavatelů nebyla žalobkyni kladena k tíži, avšak současně připouští, že ji správce daně použil jako skutečnost vyvolávající pochybnosti. Podle žalobkyně správce daně ve skutečnosti založil přenesení důkazního břemene právě na nekontaktnosti dodavatelů a žalovaný tento postup posvětil, ačkoliv judikatura Nejvyššího správního soudu jednoznačně uvádí, že nekontaktnost sama o sobě unesení důkazního břemene správcem daně neodůvodňuje. Žalobkyně uzavřela, že splnila podmínky daňové účinnosti výdajů podle § 24 odst. 1 ZDP, zatímco správce daně žádné vážné a důvodné pochybnosti neprokázal.
24. Ve *třetí žalobní námitce* žalobkyně namítala, že žalovaný svévolně hodnotil provedené důkazy týkající se úklidových a sanitačních služeb poskytovaných společností DEUSTAV v ubytovně provozované obchodní korporací BARIKÁDA s.r.o., DIČ: CZ28800761 (dále jen „ubytovna“), ve které byli ubytováni zaměstnanci žalobkyně. Podle žalobkyně žalovaný zaměnil pouhý popis svědeckých výpovědí za jejich skutečné hodnocení, a jeho závěry tak

nejsou výsledkem racionální správní úvahy odpovídající judikatuře. Žalobkyně uvedla, že provedené důkazy realizaci služeb prokazují – zejména výpověď jednatele DEUSTAV a další svědecké výpovědi, které služby potvrdily nebo je alespoň nepopřely. Správce daně se však soustředil na nepodstatné detaily (např. drobné nesrovnalosti v kontrolních listech), čímž podle žalobkyně účelově vytvářel pochybnosti. Dále žalobkyně namítala, že správce daně neodstranil rozpory mezi svědeckými výpověďmi, ačkoliv podle ustálené judikatury k tomu měl povinnost. Závěry správce daně o nevěrohodnosti výpovědí proto označila za spekulativní a nepodložené. Žalovaný navíc podle žalobkyně bezdůvodně požadoval, aby prokázala i rozsah plnění, přestože tento požadavek z § 24 odst. 1 ZDP nevyplývá a judikatura, na kterou se žalovaný odvolává, není na daný případ přílehlavá.

25. Žalobkyně uzavřela, že daňovou účinnost výdajů prokázala a závěry žalovaného jsou v extrémním rozporu s provedenými důkazy.

IV. Vyjádření žalovaného

26. Ve vyjádření k žalobě ze dne 23. 9. 2024 žalovaný k *první žalobní námitce* odkázal na napadené rozhodnutí a doplnil, že napadené rozhodnutí obsahovalo dostatečnou argumentaci k otázce žalobkyní zmiňovaného údajného daňového podvodu a bylo tak plně přezkoumatelné, přičemž již ve výzvě z 6. 9. 2021 správce daně vyjádřil pochybnosti o celé řadě dodavatelů žalobkyně, u nichž se nepodařilo ověřit realizaci plnění. Nekomaktnost těchto subjektů představovala pouze jednu z okolností, které vyvolaly pochybnosti o daňové uznatelnosti nákladů, a správce daně zkoumal výhradně splnění podmínek § 24 odst. 1 ZDP, nikoli existenci daňového podvodu. Argumentace žalobkyně týkající se povinnosti správních orgánů šetřit podvodné jednání tak nebyla podle žalovaného na věc použitelná, neboť otázka daňového podvodu v řízení vůbec nevystala. Žalovaný rovněž zdůraznil, že důkazní nouze vznikla na straně žalobkyně tím, že neunesla své důkazní břemeno, a správce daně využil nedosažitelnost dodavatelů pouze jako jeden z podkladů tvořících soubor pochybností uvedených ve výzvě z 6. 9. 2021, které byly založeny na více zjištěních, nejen na samotné nekomaktnosti.
27. Ke *druhé žalobní námitce* žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí nejprve vyložil právní rámec § 24 odst. 1 ZDP a pravidla přenosu důkazního břemene, které následně aplikoval na posuzovaný případ. Podle žalovaného správce daně unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ, neboť prokázal vážné a důvodné pochybnosti o souladu údajů uvedených na daňových dokladech se skutečností. Tyto pochybnosti vyjádřil v celkem čtyřech výzvách, přičemž ve výzvě z 6. 9. 2021 formuloval i pochybnosti o dodavatelích předmětných služeb. Nekomaktnost dodavatelů však nebyla jediným důvodem pochybností; správce daně zjistil i další nesrovnalosti, které oprávněně vedly k přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Nešlo tedy o odpovědnost žalobkyně za jednání jejích dodavatelů, ale o to, že správce daně důvodně zpochybnil předložené doklady, a žalobkyně měla následně prokázat, že se obchodní případy uskutečnily tak, jak tvrdila. Dokud nebylo prokázáno splnění podmínek § 24 odst. 1 ZDP, správce daně ani nemohl posuzovat případné podvodné jednání. Žalovaný uzavřel, že závěry v napadeném rozhodnutí byly logické, srozumitelné a řádně odůvodněné, a proto námitku o nepřezkoumatelnosti či nesprávnosti závěrů správních orgánů považoval za nedůvodnou.
28. Žalovaný ke *třetí žalobní námitce* uvedl, že při hodnocení důkazů nepochybil, neboť přihlédl ke všem daňově významným skutečnostem a svědecké výpovědi posoudil jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, nikoliv izolovaně, jak tvrdila žalobkyně. Zdůraznil, že se

soustředil na relevantní rozpory a nikoli na nepodstatné detaily. Ze zjištění vyplynulo, že doklady o úklidových službách od společnosti DEUSTAV neodpovídaly tvrzenému průběhu plnění, zejména pokud jde o měsíce, v nichž žalobkyně ubytování neposkytovala, a dále v otázce počtu osob, které měly úklid provádět – listinné podklady hovořily o více osobách, zatímco svědci uváděli, že uklízela vždy jen jedna osoba. Svědecké výpovědi se navzájem rozcházel a nebyly v souladu s předloženými kontrolními listy, přičemž někteří svědci ani nebyli ubytováni v době, kdy měly být služby poskytovány. Žalovaný proto uzavřel, že nebyl prokázán rozsah deklarovaných služeb, a tedy ani splnění podmínek § 24 odst. 1 ZDP. Nebylo jeho povinností rozpory dále odstraňovat, neboť důkazní břemeno tížilo žalobkyni. Dále žalovaný uvedl, že úvahy o tzv. esenciálních výdajích nebyly použitelné, protože nebylo možné určit rozsah plnění, a tedy ani jeho minimálně nutnou hodnotu. Žalovaný uzavřel, že postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a v tomto směru nepochybil.

V. Další podání účastníků

29. V replice ze dne 12. 11. 2024 žalobkyně k vyjádření žalovaného k *první žalobní námitce* uvedla, že žalovaný její argumentaci o možném zasažení předmětných transakcí podvodem na DPPO bagatelizoval a že žalobou napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné, protože se žalovaný řádně nevypořádal s otázkou existence daňového podvodu ani s dopady této skutečnosti na právní posouzení věci. Podle žalobkyně žalovaný pouze konstatoval, že „daňový podvod řešen nebyl“, avšak tím nevysvětlil, proč se tímto podvodem nezabýval, přestože okolnosti případu takové šetření vyžadovaly. Žalobkyně zdůraznila, že správní orgány pochybily, když indicie svědčící o podvodném jednání jejich dodavatelů pouze využily k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, aniž by se zabývaly samotným podvodem a případnou vědomou účastí žalobkyně na něm, a činily ji fakticky odpovědnou za jednání tzv. missing traderů. Žalobkyně namítala, že správní orgány měly postupovat podle doktríny odepření nároku z důvodu zasažení plnění podvodem, jejíž platnost potvrdila ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu, a zabývat se i otázkou dobré víry daňového subjektu. Podle žalobkyně žalovaný tuto doktrínu ani neaplikoval, ani nevysvětlil, proč ji nepovažoval za relevantní, a tak zatížil rozhodnutí ústavně významným deficitem odůvodnění. Žalobkyně proto setrvala na tom, že žalobou napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné a že žalovaný nebyl oprávněn přehlížet indicie podvodného jednání, které měly být předmětem šetření již v rámci daňové kontroly. K vyjádření žalovaného ke *druhé žalobní námitce* žalobkyně uvedla, že žalovaný při posouzení daňové účinnosti výdajů postupoval nesrozumitelně, nevymezil jasná kritéria, co měla prokazovat, ač ona své důkazní břemeno předložením dokladů unesla, zatímco správní orgány své pochybnosti neprokázaly a ani nevysvětlily, jaká „další zjištění“ kromě nekontaktnosti dodavatelů měla jejich závěry podporovat. K vyjádření žalovaného ke *třetí žalobní námitce* žalobkyně uvedla, že správce daně i žalovaný svévolně a neracionálně hodnotili důkazní prostředky týkající se úklidových a sanitačních prací prováděných společnostmi DEUSTAV v ubytovně, když zveličili význam nepodstatných nejasností, a naopak znevážili důkazy podporující daňovou účinnost výdajů, ač tyto pochybnosti nemohly objektivně vyvrátit. Podle žalobkyně, pokud žalovaný spatřoval mezi provedenými důkazy rozpory, měl povinnost pokusit se je odstranit dalším dokazováním. Namísto toho se ve svém vyjádření pokusil dodatečně „vylepšit“ hodnocení důkazů uvedené v napadeném rozhodnutí, což však představovalo nepřipustné doplňování odůvodnění, k němuž soud nemůže přihlížet.

30. Žalovaný ve vyjádření ze dne 2. 12. 2024 k replice žalobkyně k *první žalobní námitce* uvedl, že žalobkyni nebylo kladeno k tíži případné podvodné jednání dodavatelů, ale pouze to, že v důsledku nekontaktnosti nemohla doložit faktickou realizaci prací. Žalovaný zdůraznil, že sporné nebylo, kdo práce provedl, ale zda byly skutečně poskytnuty v tvrzeném rozsahu, čase a místě, což žalobkyně neprokázala. Ani případná dobrá víra žalobkyně podle něj nemohla nahradit povinnost prokázat faktické uskutečnění plnění, a proto žalobkyně své důkazní břemeno ohledně daňové účinnosti nákladů neunesla. K replice žalobkyně ke *druhé žalobní námitce* žalovaný uvedl, že postupoval v souladu se zákonem i judikaturou a že v daňovém řízení nebylo prokázáno faktické uskutečnění služeb deklarovaných žalobkyní, s výjimkou částečně doloženého, avšak rozsahově neprokázaného úklidu ze strany společnosti DEUSTAV. Podle žalovaného správce daně důvodně zpochybnil údaje na daňových dokladech, vydal celkem čtyři výzvy a shromáždil řadu důkazů, přičemž pochybnosti směřovaly zejména k nejasnému rozsahu a místu plnění. Ani svědecké výpovědi podle něj tyto pochybnosti neodstranily, a žalobkyně tak neunesla důkazní břemeno ohledně skutečného vynaložení tvrzených výdajů. K replice žalobkyně ke *třetí žalobní námitce* žalovaný uvedl, že zjištěné skutečnosti nebyly podružné, ale naopak zásadně zpochybňovaly daňová tvrzení žalobkyně, protože svědecké výpovědi ani předložené listiny neprokazovaly rozsah úklidových prací deklarovaných společností DEUSTAV. Podle žalovaného bylo na žalobkyni, aby předložila další důkazy, což mohla učinit kdykoliv v průběhu řízení. Provádění opakovaných či dalších výsledků by bylo nadbytečné, neboť by rozsah prací neobjasnily. Žalovaný rovněž nesouhlasil s tvrzením, že jeho vyjádření představovalo nepřípustné doplňování odůvodnění, a zdůraznil, že pouze reagoval na žalobní námitky a odkazoval na argumenty již obsažené v napadeném rozhodnutí, přičemž žalobkyně ani nekonkretizovala, jaké důvody měly údajně absentovat.
31. Podáním ze dne 28. 2. 2025 žalobkyně reagovala na dupliku žalovaného. Ve vztahu k *první žalobní námitce* uvedla, že teprve nyní žalovaný tvrdil, že šetření daňového podvodu by připadalo v úvahu až druhotně, a toto tvrzení nijak neodůvodnil. Podle žalobkyně žalovaný navíc nesprávně zlehčoval důsledky nekontaktnosti dodavatelů, která její důkazní pozici ve skutečnosti zásadně zhoršovala a zároveň představovala typický znak daňového podvodu podle ustálené judikatury. Žalovaný tak podle žalobkyně postupoval nelogicky a svévolně, když jednu a tutéž okolnost vykládal odlišně podle toho, jak se mu to hodilo, a odmítal se možným podvodem zabývat. Ve vztahu k *druhé žalobní námitce* žalobkyně uvedla, že tvrzení žalovaného, podle něhož pouhým předložením daňových dokladů neunesla důkazní břemeno, bylo v přímém rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS a navazující judikatura), na kterou se opakovaně odvolávala, a kterou jsou správní orgány povinny respektovat. Ve vztahu k *třetí žalobní námitce* žalobkyně uvedla, že podmínkou daňové uznatelnosti výdajů je pouze to, že byly skutečně vynaloženy, souvisejí se zdanitelnými příjmy, spadají do daného zdaňovacího období a zákon je jako daňově účinné připouští. Žádná další podmínka – například prokazování konkrétního rozsahu plnění – z těchto závěrů neplyne. Podle žalobkyně tedy žalovaný postupoval svévolně, když neprokázání rozsahu služeb označil za důvod neuznání nákladů, čímž nerespektoval závaznou judikaturu NSS.

VI. Jednání před soudem

32. Při jednání konaném dne 15. 4. 2026 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích.

33. Zástupce žalobkyně shrnul podstatu žalobní argumentace, tak jak byla uvedena v podané žalobě a navazujících podáních. Závěrem navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.
34. Žalovaný odkázal na vyjádření k žalobě a na obsah napadeného rozhodnutí, na jehož závěrech setrval. Závěrem navrhl, aby soud žalobu pro nedůvodnost zamítl.
35. Dokazování soud neprováděl, neboť účastníci žádné důkazní návrhy neoznčili. Při přezkumu napadeného rozhodnutí vyšel soud z předloženého spisového materiálu, jehož obsah s ohledem na právní názor soudu k rozhodnutí věci zcela postačoval. Správním spisem se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

36. Žaloba byla podána včas ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a to v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
37. Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud následující pro rozhodnutí věci relevantní skutečnosti.
38. Dne 29. 6. 2020 byla u žalobkyně správcem daně – Finančním úřadem pro Ústecký kraj, Územním pracovištěm v Litoměřicích, zahájena daňová kontrola. Správce daně v jejím průběhu vydal celkem 4 výzvy, a to ze dne 12. 11. 2020 k předložení dokladů, ze dne 1. 12. 2020 k poskytnutí údajů a ze dne 6. 9. 2021 a ze dne 3. 5. 2022 k prokázání skutečností. Správce daně na základě provedené kontrolní činnosti sepsal dosavadní výsledek kontrolního zjištění pod č. j. 2269227/22/2507-60561-500270, jehož součástí bylo hodnocení dosud provedených důkazů. Po opakovaném prodloužení lhůty k vyjádření se žalobkyně k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění vyjádřila. Žalobkyně ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění namítala zejména skutečnosti později uvedené v podaném odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru.
39. Daňová kontrola byla ukončena postupem dle § 88a odst. 1 DŘ, a to dne 27. 2. 2023 doručením oznámení o ukončení daňové kontroly č. j. 288860/23/2507-60561-500270, jehož přílohou byla Zpráva o daňové kontrole. Následovalo vydání dodatečného platebního výměru, proti kterému podala žalobkyně odvolání, jak je již uvedeno shora.
40. Soud o věci uvažil následovně.
41. Soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť pouze u přezkoumatelného rozhodnutí lze posoudit jeho zákonnost.
42. Nepřezkoumatelností zákon rozumí buď nesrozumitelnost, nebo nedostatek důvodů rozhodnutí. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, č. j. 2 As 37/2006–63, č. 1112/2007 Sb. NSS) nebo se nevypořádá se všemi odvolacími námitkami (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008–71). Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84, „[z] odůvodnění rozhodnutí musí být zřejmé, proč správní

orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů.“

43. Judikatura však zároveň dovozuje, že požadavky kladené na orgány veřejné moci, pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů, nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly (JEMELKA, Luboš, PONĎELÍČKOVÁ, Klára, BOHADLO, David. § 68 [Výroková část, odůvodnění, poučení]. Správní řád. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 519, marg. č. 30.). Ačkoliv tedy existuje požadavek na to, aby správní orgány v rámci svého rozhodování vypořádávaly případné námitky účastníků řízení věcně, nelze po nich s ohledem na výše uvedené požadovat obšírné a velmi podrobné odpovědi na jednotlivé námitky. Požadavek přezkoumatelnosti odůvodnění správního rozhodnutí tedy neznamena, že je správní orgán povinen jednotlivě reagovat na každé dílčí tvrzení účastníka řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014–43). Podstatné je, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními námitkami (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014 – 78). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je namístě jen tehdy, pokud správní orgán opomene podstatnou námitku účastníka řízení vypořádat zcela (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012–45, a ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016–64).
44. Městský soud nesdílí výtku žalobkyně, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť odůvodnění napadeného rozhodnutí je vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému [viz nálezn ÚS ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014–43]. Nesouhlas žalobkyně se způsobem vypořádání odvolacích námitek nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu nezpůsobuje (viz analogicky rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016 - 37). Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný zabýval všemi odvolacími námitkami žalobkyně komplexně a ve zcela dostačujícím rozsahu. Napadené rozhodnutí není ani nesrozumitelné (viz § 76 odst. 1. písm. a) s. ř. s.), neboť odůvodnění napadeného rozhodnutí svědčí o skutkových a právních důvodech, které vedly žalovaného k vydání rozhodnutí a je srozumitelné, výrok není rozporný s odůvodněním, výrok má oporu v zákoně (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2003, č. j. 7 A 181/2000-29, č. 11/2003 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se například správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012–45, bod 28).
45. Městský soud tedy shrnuje, že žalovaný se v rámci napadeného rozhodnutí dostatečně vypořádal jak se zjištěními u jednotlivých dodavatelů, tak s předloženými vyjádřeními žalobkyně, a to jak v řízení před správcem daně, tak i podrobně s odvolacími námitkami a argumenty žalobkyně v odvolacím řízení. Po předestření skutkového stavu se obsáhle vypořádal s posouzením každého jednotlivého dodavatele ve vztahu k uplatňovaným nákladům, a s jednotlivými odvolacími námitkami podle pravidel dokazování v daňovém

řízení. Vyhodnotil relevantní rozhodné skutečnosti, které z dokazování vyplynuly a měly vliv na posouzení daňové (ne)uznatelnosti nákladů. Tento velmi konkrétní a důkazně podložený postup není nesrozumitelný, nedostatečný, či logicky rozporný. Napadené rozhodnutí je nutno číst v jeho souhrnu, nelze jednotlivé úvahy žalovaného vytrhávat z jejich celkového kontextu. Soud proto v obecné rovině neshledal, že by napadené rozhodnutí vykazovalo znaky nepřezkoumatelnosti.

46. Žalobkyně v *první žalobní námitce* namítala, že se žalovaný nevypořádal s její odvolací námitkou, dle které měl správce daně posuzovat účast žalobkyně na daňovém podvodu, nikoliv neunesení jejího důkazního břemene.
47. Pojem daňového podvodu je judikatorně vymezen v oblasti daně z přidané hodnoty (DPH), kde souvisí s existencí tzv. chybějící daně a s vědomou či nevědomou účastí daňového subjektu na podvodném řetězci. Nejvyšší správní soud se ve své judikatuře zabývá daňovým podvodem pouze v této souvislosti a spojuje jej se specifickým mechanismem odpočtu DPH. U daně z příjmů právnických osob se tento koncept neuplatní. V řízení o dani z příjmů je řešenou otázkou daňová uznatelnost nákladů, což potvrzuje rozsáhlá a ustálená judikatura NSS i závěry rozšířeného senátu. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003–73 platí, že: „[z] *ustanovení § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn., že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů.*“ O daňově uznatelný náklad se podle § 24 odst. 1 ZDP jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) náklad byl skutečně vynaložen, 2) náklad byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných výnosů, 3) náklad byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný náklad. Daňový subjekt, který výdaj zaneše do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jak deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005–72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, nebo ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011 – 68).
48. Soud proto uzavírá, že správce daně ani žalovaný neměli povinnost posuzovat případ žalobkyně podle kritérií daňového podvodu. Tento institut není použitelný v oblasti daně z příjmů. Správce daně i žalovaný postupovali správně, když hodnotili především to, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ohledně skutečného vynaložení deklarovaných nákladů. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný se uvedenou odvolací námitkou zabýval konkrétně a věcně, byť ji jako nedůvodnou odmítl. Žalovaný výslovně konstatoval, že v daňové kontrole ani v rámci Seznámení správní orgány netvrdily, že by dodavatelé žalobkyně byli součástí podvodného jednání. Žalovaný též jasně uvedl, že mu není zřejmé, jak žalobkyně k těmto závěrům dospěla, neboť taková tvrzení správní orgány nepronesly.
49. Žalobkyně dále v rámci první žalobní námítky namítala, že nekontaktnost dodavatelů byla hodnocena jako důvod pro přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Uvedené namítala žalobkyně rovněž ve druhé žalobní námitce, proto soud odkazuje na odůvodnění níže.

50. Žalobkyně v rámci *druhé žalobní námitky* tvrdila, že správce daně nesprávně interpretoval § 24 odst. 1 ZDP a že po ní požadoval prokázání skutečností nad rámec zákona, zejména namítala, že není povinna dokládat, „*kdy, kde, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu*“ měly být uváděnými dodavateli provedeny. Tato její argumentace však neodpovídá zákonné úpravě ani dlouhodobě ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu, která naopak vyžaduje, aby daňový subjekt unesl důkazní břemeno ohledně skutečného vynaložení výdajů a jejich věcné i časové souvislosti s dosažením, zajištěním či udržením příjmů. Podle § 24 odst. 1 ZDP jsou daňově uznatelné pouze ty výdaje, které byly prokazatelně vynaloženy za účelem dosažení, zajištění nebo udržení příjmů. Zákon již svou formulací „*výdaje (náklady) vynaložené na...*“ předpokládá, že musí jít o plnění skutečné, nikoli pouze formální. Prokázání jejich skutečného uskutečnění (vynaložení) je hmotněprávní podmínkou nároku na uplatnění výdajů, nikoli nadbytečným požadavkem správce daně.
51. Povinnost tvrdit a prokázat, že výdaje byly reálně vynaloženy, přitom logicky zahrnuje i prokázání toho, kdy, kde, jaké práce, v jakém rozsahu, kým a jakým způsobem měly být provedeny. Bez těchto údajů nelze posoudit věcnou ani časovou souvislost mezi výdaji a příjmy a nelze ověřit, zda byl výdaj skutečně vynaložen pro účely uvedené v § 24 odst. 1 ZDP. Tento výklad není rozšiřováním zákonné povinnosti, ale odpovídá konstantní judikatuře. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016–35, výslovně uvedl, že daňový subjekt je povinen „*vynaložení výdajů v tvrzeném rozsahu řádně a nad důvodnou pochybnost prokázat*“ a že pokud důvodné pochybnosti setrvají, musí nést následky v podobě doměření daně. Stejný princip potvrdil NSS v rozsudku ze dne 20. 10. 2023, č. j. 5 Afs 202/2022–46, kde uvedl, že pokud daňový subjekt tvrdí, že mu bylo poskytnuto určité plnění, „*bylo na něm, aby poskytnutí služeb ve sjednaném rozsahu prokázal*“. V rozsudku ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013–40, NSS dále zdůraznil, že daňový subjekt musí prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s příjmy, ale i to, že deklarované plnění mu bylo skutečně poskytnuto „*v tvrzeném čase a rozsahu*“, přičemž pouhé předložení formálně bezvadného dokladu uvedenou důkazní povinnost nenaplní.
52. Správce daně a žalovaný tedy postupovali v souladu se zákonem, když vyhodnocovali nejen předložené doklady, ale i další zjištěné skutečnosti a okolnosti, které vyvolávaly pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění. Když tyto doklady nedokládaly dostatečně, v jakém rozsahu, kdy a jak měly být práce provedeny, nebylo možné učinit závěr o daňové uznatelnosti výdajů. Žalobkyně své důkazní břemeno neunesla, neboť neprokázala konkrétní obsah a rozsah deklarovaného plnění, a tedy ani to, že její výdaje splňují podmínky § 24 odst. 1 ZDP. Z uvedeného plyne, že správní orgány po žalobkyni nepožadovaly nic nad rámec zákona – pouze to, aby prokázala skutečné uskutečnění jí tvrzených výdajů a jejich vztah k dosažení, zajištění či udržení příjmů. Námitka žalobkyně, že dokazování rozsahu, místa, času a konkrétního obsahu prací nebylo její povinností, je proto nedůvodná.
53. Soud zároveň konstatuje, že žalovaný se s touto odvolací námitkou vypořádal dostatečně a přezkoumatelně v napadeném rozhodnutí. Žalovaný výslovně uvedl, že předmět plnění sice nemusí být na daňovém dokladu popsán rozsáhlým způsobem, avšak z dokladu musí být patrné, za jaká konkrétní plnění, v jakém množství a rozsahu, byla účtována cena. Například u dodavatele DEUSTAV však doklady obsahovaly pouze neurčité označení „*úklidové práce, dohodnutou částku...*“, což je nepostačující k prokázání skutečného rozsahu a obsahu plnění. Žalovaný navíc správně poukázal na rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2023, č. j. 5

Afs 202/2022–46, podle něhož nestačí, že dodavatel „materiálně služby plnil“, nýbrž musí být doloženo, jaké konkrétní služby, v jakém rozsahu a kdy byly poskytnuty.

54. Žalobkyně dále v rámci druhé žalobní námítky namítala, že podmínky daňové účinnosti výdajů (nákladů) podle § 24 odst. 1 ZDP, resp. podle judikatury Nejvyššího správního soudu splnila, ale správce daně neprokázal existenci vážných a důvodných pochybností ohledně souladu údajů uvedených na účetních dokladech předložených žalobkyní se skutečností tak, jako mu to ukládá za povinnost ust. § 92 odst. 5 písm. c) DŘ. K uvedenému soud konstatuje, že povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností rozhodných pro aplikaci § 24 odst. 1 ZDP nese dle § 92 odst. 3 DŘ daňový subjekt. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných evidencí či účetních záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb [§ 92 odst. 5 písm. c) DŘ]. V tomto ohledu soud odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007–119, podle kterého: „[s]právce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“
55. Správce daně své pochyby vymezil na straně 6 a násl. Zprávy o daňové kontrole. Uvedenou pasáž Zprávy o daňové kontrole uvedl: „*Pochybnosti správce daně dle jednotlivých dokladů, uvedených v účetním deníku a hlavní knize (Pohyb na účtech od 01. 01. 2018 do 31. 12. 2018).*“ Ve Zprávě o daňové kontrole správce daně své pochybnosti ve vztahu k jednotlivým dodavatelům podrobně popsal.
56. V souvislosti s doklady od dodavatele XOXOL měl správce daně pochybnosti o oprávněnosti uplatněných nákladů na nábor zaměstnanců, protože při porovnání předložených faktur s interní evidencí zjistil, že osoby, za jejichž „nábor“ měla žalobkyně hradit odměnu, již v roce 2018 pro žalobkyni prokazatelně pracovaly, což bylo v rozporu s ujednáním ve „Smlouvě o poskytování služeb v oblasti náboru zaměstnanců“ ze dne 3. 9. 2018, podle něhož dodavateli nevznikal nárok na odměnu, pokud žalobkyně v posledních 12 měsících s kandidátem jednala o uzavření pracovního poměru. Tato skutečnost vyvolala pochybnost, zda služba byla vůbec poskytnuta a zda mohla být považována za náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP, neboť žalobkyně nepředložila žádný důkaz prokazující skutečné provedení náboru a samotné faktury představovaly pouze formální doklady. Správce daně rovněž přihlédl k tomu, že žalobkyně v odpovědi na výzvu sama uvedla, že došlo k omylu při vyúčtování náboru zaměstnanců, a souhlasila s tím, že uvedené náklady ve výši 49 200 Kč byly do základu daně zahrnuty neoprávněně.
57. V souvislosti s náklady na úklidové a sanitační práce přijaté od MEDEO měl správce daně závažné pochybnosti o tom, zda byly deklarované práce skutečně provedeny, neboť dodavatel na výzvy správce daně vůbec nereagoval a neposkytl žádné listiny prokazující obchodní spolupráci, zatímco provozovatel ubytovacích zařízení, v nichž měly být práce údajně prováděny, výslovně uvedl, že úklid zajišťoval prostřednictvím vlastního smluvního externího dodavatele a že nevěděl o tom, že by v ubytovnách úklid prováděl někdo jiný; současně si nepamatoval žádné stížnosti, které by odůvodňovaly zásah ze strany žalobkyně.

Navrženou svědkyni – předsedkyni družstva MEDEO – se nepodařilo předvolat, protože podle sdělení Ministerstva vnitra neměla v rozhodném období povolený pobyt v ČR a její současná adresa nebyla dohledatelná. Svědecká výpověď koordinátorky žalobkyně V. D. potvrdila pouze to, že v jedné z ubytoven v Chebu byl prováděn úklid a že došlo ke zlepšení situace zhruba od poloviny roku 2018, nicméně tato svědkyně nepotvrdila, že by úklid provádělo právě MEDEO, a sama uvedla, že osoby uklízející na ubytovně považovala za pracovníky „dohodilé agenturou Persomax“. Další navržená svědkyně, V. T., nebyla vyslechnuta z objektivních důvodů (válečný stav na Ukrajině), přičemž z podkladů správce daně vyplynulo, že v ubytovnách, kde mělo MEDEO úklid provádět, pobývala pouze v omezeném období, nesouladném s tvrzením žalobkyně, a tudíž by nemohla potvrdit provádění úklidu v tvrzeném rozsahu. Správce daně tak dospěl k závěru, že žalobkyně nepředložila žádný důkaz, který by prokazoval, že úklidové a sanitační práce v částce 294 191,10 Kč byly skutečně poskytnuty Družstvem MEDEO, a proto měl důvodné pochybnosti o tom, že šlo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

58. Ve vztahu k úklidovým a sanitačním pracím deklarovaným od společnosti SHALANDA měl správce daně zásadní pochybnosti o tom, zda byly tyto služby skutečně provedeny a zda je provedl deklarovaný dodavatel, protože přestože SHALANDA formálně potvrdila spolupráci, provozovatelé ubytoven, ve kterých měly být práce prováděny (UNIWORKS CB s.r.o. a EM-CO s.r.o.), výslovně uvedli, že úklid v roce 2018 zajišťovali vlastními zaměstnanci a že o společnosti SHALANDA nic nevěděli, což přímo odporovalo tvrzení žalobkyně. Navrženého jednatele SHALANDA, nebylo možné vyslechnout, neboť neměl v rozhodném období povolený pobyt v České republice a jeho současná adresa nebyla dohledatelná. Správce daně dále zjistil zásadní rozpory také ve výpovědi ubytované osoby paní A. D., která měla potvrdit provádění úklidu SHALANDOU: svědkyně popisovala ubytování a úklid ve Vysokém Mýtě již od dubna 2018, avšak podle ubytovatele EM-CO s.r.o. byla smlouva o ubytování uzavřena až od října 2018, svědkyně nebyla uvedena v seznamech ubytovaných osob a podle evidence zaměstnanců v té době ani nepobývala v lokalitě, o níž vypovídala; správce daně navíc prověřil, že svědkyně v relevantní době pracovala v Lovosicích, což bylo s jejím údajně každodenním pohybem ve Vysokém Mýtě geograficky neslučitelné. Správci daně se nepodařilo provést ani výslechy dalších dvou navržených svědků (N. B. a V. B.), protože zásilky se předvoláním se vrátily s tím, že adresát nemá schránku, svědci se k jednání nedostavili, a navíc podle Cizineckého informačního systému již neměli povolený pobyt v ČR. Správce daně provedl také vlastní výslech zaměstnance UNIWORKS CB s.r.o. a prokuristy EM-CO s.r.o.; oba shodně potvrdili, že úklid zajišťovali vlastní zaměstnanci ubytoven a že společnost SHALANDA neznali a žádné její pracovníky neviděli. Na základě předložených důkazů a svědeckých výpovědí správce daně uzavřel, že žalobkyně neprokázala skutečné provedení úklidových a sanitačních prací deklarovaných na fakturách SHALANDA a neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání, že částka 353 821,56 Kč byla nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP.
59. V souvislosti s úklidovými pracemi deklarovanými od společnosti AVALSORYM měl správce daně zásadní pochybnosti o jejich skutečném provedení a o tom, zda byly poskytnuty deklarovaným dodavatelem, protože AVALSORYM na výzvy správce daně vůbec nereagoval, neposkytl žádné listiny potvrzující obchodní spolupráci a ubytovatel – společnost CzechFoodTeam s.r.o. – výslovně uvedl, že úklid pokojů, výměnu lůžkovin a úklid společných prostor zajišťoval výlučně sám prostřednictvím vlastní pracovnice, přičemž

nikdy neobdržel od žalobkyně žádný požadavek ani stížnost na kvalitu úklidu. Navržený jednatel AVALSORYM, O. B., nebyl vyslechnut, protože neměl v rozhodném období ani později povolený pobyt v ČR a nebylo možné zjistit jeho aktuální adresu; žalobkyně sama uvedla, že zjistit ji nedokáže. Další důkazní prostředky předložené žalobkyní – tzv. měsíční záznamy úklidu – trpěly zásadními nedostatky: neobsahovaly data, vykazovaly nesoulady s fakturovanými dny úklidu a jména údajných pracovníků provádějících úklid se neshodovala se seznamem zaměstnanců evidovaných u ČSSZ, přičemž AVALSORYM nepodal žádná vyúčtování mezd ani vyúčtování daně ze závislé činnosti za rok 2018. Svědecké výpovědi navržených osob skutečné provedení úklidu neprokázaly: svědkyně V. D. na ubytovně vůbec nebyla, I. H. uvedl, že nikdy žádnou uklízečku na ubytovně nepotkal a o úklidu pouze „slyšel od majitelky“, a výpověď H. P., která tvrdila, že viděla uklízečky s vestami AVALSORYM, byla v přímém rozporu s výpovědí provozovatelky ubytovny paní He., která výslovně uvedla, že úklid prováděla pouze její vlastní zaměstnankyně a že by o přítomnosti jiných osob musela vědět. Další rozpory vyplynuly z toho, že ubytování žalobkyně na této ubytovně skončilo již v listopadu 2018, přesto žalobkyně uplatnila do nákladů i faktury za deklarované úklidové práce v prosinci 2018, kdy její zaměstnanci již na ubytovně nebyli. Na základě těchto zjištění správce daně uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že úklidové práce v hodnotě 637 568,20 Kč byly skutečně provedeny společností AVALSORYM s.r.o., ani že tyto náklady měly souvislost s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP, a neunesla tak své důkazní břemeno.

60. Správci daně vznikly v souvislosti s úklidovými pracemi deklarovanými od společnosti APOLIDE zásadní pochybnosti o jejich skutečném poskytnutí, neboť dodavatel na výzvu k předložení dokladů vůbec nereagoval a provozovatel ubytovacího zařízení WAMB v.o.s., kde měly být práce provedeny, výslovně uvedl, že v ceně ubytování byl již zahrnut úklid pokojů, společných prostor i výměna ložního prádla a že žádný jiný subjekt úklid v domě neprováděl. Navrženého jednatele APOLIDE se nepodařilo vyslechnout, neboť v rozhodném období ani později neměl platný pobyt v České republice a jeho aktuální adresa nebyla dohledatelná. Správce daně tak nemohl ověřit tvrzení žalobkyně ani prostřednictvím statutárního orgánu dodavatele. Další navržení svědci (R. M., Vi. B. a S. B.) se k výpovědím nedostavili a jejich předvolání bylo spojeno s objektivními překážkami – svědci se nacházeli na Ukrajině v době válečného konfliktu, případně se je nepodařilo zastihnout ani prostřednictvím opakovaného předvolání, předvedení policií či jinými prostředky, přičemž žalobkyně neposkytla žádné alternativní údaje pro jejich zajištění. Správce daně rovněž konstatoval, že tito svědci byli zaměstnáni a ubytováni u žalobkyně až od září či listopadu 2018, a proto nemohli potvrdit úklidové práce údajně provedené již od března 2018, přestože žalobkyně uplatnila náklady z faktur APOLIDE i za toto období. Další zásadní pochybnosti vzbudila skutečnost, že ubytování žalobkyně v zařízení WAMB v.o.s. začalo až v červnu 2018, ale fakturované úklidové práce měly být poskytovány již od března 2018; současně fakturované částky nereflektovaly počet využívaných pokojů – úklid měl být v prosinci 2018 levnější než v červnu, přestože počet ubytovaných zaměstnanců byl naopak vyšší. Předvolaný svědek z řad ubytovatele (společník WAMB v.o.s.) se opakovaně nedostavil bez omluvy, a i přes rozhodnutí o předvedení policií nebylo možné jeho výpověď realizovat, což dále komplikovalo ověření faktického stavu. Správce daně proto vyhodnotil, že žalobkyně neprokázala skutečné uskutečnění úklidových prací deklarovaných na fakturách APOLIDE, neprokázala jejich souvislost s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů a neunesla důkazní břemeno ohledně částky 336 630,70 Kč uplatněné jako daňově účinný náklad podle § 24 odst. 1 ZDP.

61. V souvislosti s úklidovými pracemi deklarovanými od společnosti DEUSTAV měl správce daně zásadní pochybnosti o jejich skutečném provedení, neboť ačkoli dodavatel formálně potvrdil spolupráci a předložil smlouvu o dílo, smlouva neobsahovala uvedení místa plnění a provozovatel ubytovny BARIKÁDA s.r.o., kde měly být práce provedeny, zcela nekomunikoval a nepředložil žádné doklady k ověření tvrzení žalobkyně. Předložené „kontrolní listy úklidu“, které měly prokazovat faktické provedení prací, nesouhlasily se svědeckými výpověďmi ani s údaji z evidence zaměstnanců – počet uváděných pracovníků, charakter prací, rozvrh směn i rozsah činností nekořespondovaly ani s tvrzením jednatele DEUSTAV, ani s údaji z ČSSZ, podle nichž měl dodavatel zaměstnávat v roce 2018 jen dva ze zaměstnanců uvedených v kontrolních listech úklidu. Svědecké výpovědi navržených osob (N. Ch., O. Ch., I. H., Z. N., M. S. a T. K.) neposkytly žádný důkaz potvrzující tvrzení žalobkyně – svědci si odporovali v tom, kde byli ubytováni, kdo úklid prováděl, jak často, v jakém rozsahu, a někteří z nich v rozhodných obdobích na ubytovně vůbec nepobývali; výpovědi se navzájem vylučovaly a často nekořespondovaly ani s tvrzeními samotné žalobkyně či s údaji z přehledů ubytovaných osob. Výpověď jednatele DEUSTAV byla navíc v přímém rozporu se skutečnostmi z kontrolních listů – uváděl, že úklid provádělo 8–10 jeho zaměstnanců denně včetně víkendů a že šlo o úklid kanceláří a dvora, zatímco předložené listy uváděly jiné počty osob, úklid pouze v pracovních dnech a činnosti související výhradně s pokoji ubytovny. Správce daně rovněž zjistil, že žalobkyně uplatnila náklady od DEUSTAV již za květen a červen 2018, ačkoli z dostupných dokladů ani z výpovědí nevyplývalo, že by v té době měla ubytovací zařízení BARIKÁDA ve skutečném užívání. Vzhledem k těmto zásadním rozporům, nesouladům mezi účetními doklady a svědeckými výpověďmi, neochotě či nedosažitelnosti navržených svědků a absenci jakýchkoli objektivních důkazů o provedení úklidových prací správce daně uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že úklidové a sanitační služby v hodnotě 520 792,49 Kč byly společností DEUSTAV s.r.o. skutečně provedeny ani že souvisely s dosažením, zajištěním či udržením jejich zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP.
62. Správce daně měl v souvislosti s ostatními náklady, které měla žalobkyně v roce 2018 vynaložit na stavební zakázku „DPS Janovice nad Úhlavou“ pro objednatele XATOSTAV s.r.o., zásadní pochybnosti o skutečném průběhu a rozsahu této zakázky, o faktickém provedení deklarovaných prací i o jejich souvislosti s dosažením zdanitelných příjmů, neboť žalobkyně fakturovala v lednu a únoru 2018 stavební práce v hodnotě více než 16 milionů korun, ačkoli jinak podnikala výhradně v oblasti agenturního zaměstnávání, předložená smlouva o dílo neobsahovala žádnou specifikaci rozsahu prací, nebyla doložena stavební dokumentace ani žádné listiny potvrzující skutečný průběh stavby, její předávání, přebírání či technické parametry realizovaného díla. Současně žalobkyně zahrнула do nákladů velký objem faktur od třiceti fyzických osob a jedenácti obchodních korporací, aniž by předložila jakékoli konkrétní důkazy o tom, jaká plnění tito subdodavatelé skutečně poskytli. Přestože správce daně vyzval žalobkyni k předložení projektové dokumentace, protokolů, objednávek, dokladů o dodávkách materiálu, BOZP dokumentace, záznamů o měřeních, dokladů o likvidaci odpadu, dokladů o zásobování elektřinou, o jednání na úřadech či jiných objektivních důkazů, žalobkyně nic nepředložila a některé požadavky správce daně označila za „bezpředmětné“. Žalobkyně rovněž neuvedla žádné relevantní vysvětlení k tomu, jak bylo možné, že stavba takového rozsahu byla podle jejího tvrzení realizována během pouhých osmi až deseti týdnů na přelomu roku 2017 a 2018, ani proč nebyl v evidenci žádný stavební deník, žádná průběžná dokumentace či jakýkoli podklad od objednatele. Správce daně dále zjistil, že stavební dokumentace, kterou žalobkyně opakovaně slibovala předložit,

nebyla správci daně poskytnuta ani v prodloužených lhůtách, ačkoli samotný zástupce žalobkyně během výlehu jednatelky XATOSTAV potvrdil, že dokumentaci má k dispozici v rozsahu „několika stovek stran“. Nejasnosti zesílily i tím, že jednatel žalobkyně Y. S., který byl v průběhu svědeckých výpovědí opakovaně zmiňován jako osoba, která stavbu řídila, udílela pokyny a byla na místě přítomna, odmítl účast na jednání, na něž byl správcem daně předvolán právě s cílem popsat průběh stavby, osoby na ní působící a způsob zajištění subdodávek. Žalobkyně nepředložila žádné doklady o úhradách přijatých faktur, ačkoliv tvrdila, že byly uhrazeny v roce 2019, zatímco někteří svědci tvrdili, že dostali zaplacení již v roce 2018, což bylo v přímém rozporu s evidencí závazků, podle níž byly všechny závazky ke konci roku 2018 neuhrazené. Správce daně tak uzavřel, že žalobkyně nepředložila žádné věrohodné důkazní prostředky prokazující skutečný rozsah a provedení prací, a neprokázala tak, že náklady zahrnuté do „ostatních nákladů“ v souvislosti se zakázkou XATOSTAV splňovaly podmínky § 24 odst. 1 ZDP. K jednotlivým dodavatelům měl správce daně následující pochybnosti:

63. V souvislosti se stavebními pracemi fakturovanými fyzickými osobami měl správce daně zásadní pochybnosti o tom, zda deklarované práce byly skutečně provedeny, zda je provedly osoby uvedené na fakturách a zda náklady v celkové výši 4 116 660 Kč souvisely s podnikatelskou činností žalobkyně, neboť faktury nebyly před vydáním výzvy vůbec předloženy, nebyly uhrazeny do konce roku 2018 přesto, že byly po splatnosti, a žalobkyně neuvedla žádný konkrétní důkaz o jejich faktickém provedení. Přestože žalobkyně tvrdila, že se jednalo o subdodávky stavebních prací při rekonstrukci objektu v Janovicích nad Úhlavou na Domov seniorů, nepředložila správci daně žádné předávací protokoly, žádné stavební deníky, žádnou korespondenci, fotodokumentaci ani jiné materiály osvědčující faktický průběh prací. Většinu navržených svědků- dodavatelů nebylo možné vyslechnout, neboť buď již neměli platný pobyt v České republice, nebylo možné je identifikovat, neotevírali si poštu, nepřevzali předvolání, nebo se opakovaně nedostavili ani po předvedení Policií ČR; žalobkyně přitom neposkytla správci daně žádné aktuální kontaktní údaje, ačkoliv k tomu byla opakovaně vyzvána. Svědek V. P., který se dostavil, výslovně popřel, že by faktury vystavil, že by pro žalobkyni pracoval nebo provedl práce uvedené na soupisech, dále uvedl, že podpisy ani písmo na fakturách nejsou jeho. Další vyslechnutí svědci, jejichž účast se podařilo zajistit, nebyli schopni popsat konkrétní práce, nepamatovali si ani obsah fakturovaných plnění, ačkoliv šlo o odborné činnosti, a jejich výpovědi se navzájem rozcházel i v základních skutečnostech (kdo byl stavbyvedoucí, jaké práce byly provedeny, kdy byly provedeny, zda byly uhrazeny). Jejich tvrzení o tom, že byly práce zaplacený v hotovosti v roce 2018, navíc přímo odporovalo tvrzení žalobkyně, která uváděla, že všechny platby proběhly až v roce 2019. Správce daně také zjistil, že některé osoby, na které byly faktury vystaveny, nebyly v rozhodných obdobích vůbec v České republice, a v jiných případech nebylo možné ověřit jejich identitu ani pobyt. Žalobkyně nepředložila žádné doklady o provedených úhradách, žádné smlouvy o dílo ani jiné písemné podklady, které by mohly potvrdit průběh stavebních prací, a její návrh provést „místní šetření za účasti všech subdodavatelů“ byl ze strany správce daně označen za zcela nerealizovatelný. Z provedených svědeckých výpovědí správce daně uznal jako prokázané pouze část plnění ve výši 1 753 395 Kč, avšak zbývající část nákladů ve výši 2 363 265 Kč považoval za neprokázanou, neboť žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně faktického provedení prací, jejich rozsahu ani souvislosti s dosažením zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP.

64. Správci daně vznikly rovněž pochybnosti o tom, zda žalobkyně skutečně přijala stavební práce, koordinální činnosti, náborové služby a rozsáhlé služby v oblasti IT, které jí měly být v roce 2018 fakturovány pěti obchodními korporacemi (DEBRIA, DACHOVA, LUŽÁNKA, VURDA. a WOOD F.I.), zda tato plnění odpovídala deklarovanému rozsahu a měla vazbu na podnikání žalobkyně. Ačkoli soupisy prací k jednotlivým fakturám obsahovaly detailní a vysoce odborné položky – od bouracích a betonářských prací, přes výrobu a montáž plastových oken, práce s železobetonem či výkopy, až po služby typu webhostingu, IT administrace, datové správy, tlumočení, náboru zaměstnanců, školení, pohovorů nebo lékařských prohlídek – žalobkyně nepředložila žádné důkazy o faktickém provedení těchto činností, nepřiložila žádné smlouvy či předávací protokoly s objednatelem XATOSTAV ani jiné podklady, které by prokazovaly časovou návaznost a faktickou realizaci. Správce daně opakovaně vyzýval deklarované dodavatele, avšak žádná z uvedených korporací na výzvy nereagovala, přičemž všechny vykazovaly závažné nedostatky – nebyly plátcí DPH, ačkoliv jejich fakturace překračovala zákonný limit, neměly založeny povinné listiny ve sbírce listin, některé byly v likvidaci či následně zcela vymazány z obchodního rejstříku a jednatelé většiny z nich již neměli platný pobyt v České republice nebo nebyli v registrech dohledatelní. Žalobkyně sice navrhovala provedení svědeckých výpovědí statutárních orgánů těchto společností, avšak neposkytla k nim žádné použitelné identifikační údaje, v důsledku čehož se žádnou z osob nepodařilo předvolat; jediná vyslechnutá jednatelka společnosti VURDA uvedla, že o své funkci vůbec nevěděla, podepisovala dokumenty na doporučení tzv. „klientů, mafiánů“ při vyřizování pobytu a neměla žádné povědomí o činnosti společnosti ani o údajné spolupráci se žalobkyní. Správce daně dále zaznamenal četné nesrovnalosti v jednotkových cenách totožných položek mezi dodavateli, časové nesoulady ve fakturovaných obdobích i skutečnost, že tentýž materiál či totéž specializované plnění (např. plastová okna s izolačním dvojsklem) mělo být dodáváno současně několika zcela odlišnými dodavateli. Žalobkyně rovněž neprokázala žádné úhrady takto vysokých částek a ve své evidenci závazků vykazovala k 31. 12. 2018 všechny tyto závazky jako neuhrazené, ačkoliv měly být dle splatnosti již dávno zaplacený. Podklady, které žalobkyně předložila (formální objednávky a soupisy prací), neprokazovaly faktické provedení ani rozsah tvrzených činností a stavební dokumentaci, kterou žalobkyně opakovaně slibovala správci daně předat, předložena nebyla vůbec. V důsledku toho správce daně uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně deklarovaných plnění a neprokázala, že výdaje na stavební práce, IT služby, koordinální činnosti a nábor zaměstnanců v celkové výši 4 722 450 Kč byly skutečně vynaloženy, byly provedeny deklarovanými dodavateli nebo měly souvislost s dosažením, zajištěním či udržením jejich zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.
65. Správce daně dospěl rovněž k zásadním pochybnostem o tom, zda žalobkyně skutečně přijala administrativní, náborové, poradenské a koordinální služby deklarované v roce 2018 od pěti obchodních korporací (Fristail Group, KONESTA, Klad Invest, MAJMI-GROUP a MAZURYKSTAV), neboť všechny účtované činnosti – zahrnující zejména kontrolu dokladů, dopravu a ubytování, pohovory, tlumočení, školení, asistenci při uvedení zaměstnanců na pracoviště, zajištění lékařských prohlídek či rozsáhlé IT služby (programátorské práce, správa sítí, sběr a třídění dat, provoz programů, grafické práce či zpracování účetnictví) – byly doloženy pouze fakturami a obecnými soupisy prací, aniž by žalobkyně předložila jediný věcný důkaz o tom, kdy, kde a v jakém rozsahu byly tyto služby skutečně poskytnuty a kým. Správce daně opakovaně vyzval všechny deklarované dodavatele, aby poskytli součinnost, avšak žádná z uvedených korporací nereagovala a u

všech byly zjištěny vážné nesrovnalosti: neměly založené povinné listiny ve sbírce listin, byly dlouhodobě neaktivní, některé měly zrušenou registraci k DPH již mnoho let a přesto fakturovaly v rozsahu přesahujícím zákonný limit pro povinnou registraci, u jiných se správci daně nepodařilo dohledat ani jejich statutární orgány, protože měli ukončený pobyt v ČR nebo byli v informačních systémech zcela nedohledatelní. Přestože žalobkyně navrhla provést výslechy jednatelů těchto firem, neuvedla k nim žádné aktuální identifikační či kontaktní údaje, a navržené výslechy se tak nepodařilo realizovat; dokonce ani jediný termín výslechu navržený samotnou žalobkyní nebyl využit, protože se nedostavil ani svědek, ani žalobkyní zmocněný zástupce. Správce daně dále zdůraznil, že žalobkyně neprokázala žádnou úhradu více než pěti milionů korun, neboť všechny závazky vůči těmto dodavatelům byly ke dni 31. 12. 2018 stále nevyrovnané, přestože splatnost faktur již dávno uplynula. Rovněž nebyl předložen jediný konkrétní podklad, z něhož by bylo možné ověřit, kdo absolvoval školení, kde proběhly pohovory, jak probíhalo tlumočení, jaké údaje byly zpracovávány nebo koho se týkala asistence na pracovištích. Jelikož žalobkyně nepředložila žádné smlouvy, protokoly, prezenční listiny, záznamy o školeních, korespondenci, cestovní doklady ani jiné důkazní prostředky prokazující faktické plnění, a deklarovaní dodavatelé neposkytli jakoukoli součinnost, uzavřel správce daně, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně částky 5 137 920 Kč a neprokázala, že tyto náklady byly skutečně vynaloženy, že odpovídaly deklarovaným plněním či že sloužily k dosažení, zajištění nebo udržení jejich zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP.

66. Při posouzení nákladů na ubytování zaměstnanců, které žalobkyně deklarovala jako daňově účinné v rámci své podnikatelské činnosti, považoval správce daně za pochybnosti vzbuzující skutečnost, že faktury vystavené společnostmi XOMA a DIB group s.r.o. neobsahovaly žádné konkrétní údaje o místě poskytnutého ubytování ani o počtu ubytovaných osob, a tedy neumožňovaly ověřit, zda ubytování bylo skutečně poskytnuto a zda odpovídalo tvrzením žalobkyně. Dodavatel XOMA na výzvy správce daně vůbec nereagoval, nebyl plátcem DPH a z obchodního rejstříku ani sbírky listin nebylo možné ověřit jeho hospodářskou činnost; ani u tohoto dodavatele se nepodařilo zajistit svědeckou výpověď jednatele, a to ani poté, co správce daně vyhověl návrhu žalobkyně na konkrétní termín a místo výslechu. Žalobkyně nepředložila žádné jiné důkazní prostředky – jako evidenci ubytovaných osob, smlouvy, korespondenci, výpisy úhrad či potvrzení o přidělení pokojů – které by dokládaly faktické poskytnutí ubytování, a v evidenci závazků byly všechny částky vůči XOMA vedeny jako neuhrazené, přestože dávno po splatnosti. Za této situace správce daně uzavřel, že žalobkyně neprokázala faktické poskytnutí plnění v celkové hodnotě 975 800 Kč. Naproti tomu společnost DIB group s.r.o. na výzvu správce daně reagovala, a předložila fakturu i podnájemní smlouvu k ubytování v objektu na adrese Stavbařů 32 v Mostě; přestože smlouva neobsahovala přesný rozsah užívaných prostor, správce daně vyhodnotil, že ubytování zaměstnanců žalobkyně lze vzhledem k povaze její činnosti – agenturní zaměstnávání více než 400 osob – považovat za obvyklé a logické, a proto posoudil částku 331 000 Kč jako prokázaný daňově účinný náklad. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně nákladů deklarovaných u společnosti XOMA, nepředložila žádné ověřitelné důkazy o faktickém ubytování zaměstnanců, neprokázala, komu a kde bylo ubytování poskytováno, ani proč mělo být poskytováno pouze ve třech nesouvisejících obdobích roku 2018. Správce daně proto považoval částku 975 800 Kč za neprokázanou a zvýšil o ni základ daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 ZDP.
67. Správce daně posoudil náklady, které měla žalobkyně v roce 2018 vynaložit na tzv. pomocné práce fakturované družstvem HOSTSTAV, jako neprokázané, neboť žalobkyně doložila

pouze jedinou fakturu s předávacím protokolem deklarujícím „dopravu a ubytování“ v rozsahu 278 hodin, aniž by popsala, v čem tyto služby spočívaly, komu byly poskytovány, kde probíhaly či jak souvisely s její podnikatelskou činností. Dodavatel HOSTSTAV na výzvu správce daně vůbec nereagoval, nebyl plátcem DPH a jeho likvidátor správci daně potvrdil, že nemá žádné účetní doklady, smlouvy ani informace o činnosti družstva, protože od bývalých statutárních orgánů nepřevzal žádné podklady. Žalobkyně nepředložila žádné smlouvy, konkrétní objednávky, záznamy o skutečném poskytnutí služeb, doklady o úhradě ani žádné jiné důkazní prostředky, které by prokazovaly, jaké konkrétní práce měly být provedeny, pro jaké účely a zda skutečně souvisely s její činností personální agentury. Rovněž nesdělila správci daně aktuální adresu statutárního orgánu dodavatele, ačkoliv to sama v reakci na výzvu prokazování slibovala, takže svědeckou výpověď nebylo možné provést. Vzhledem k tomu, že žalobkyně žádným způsobem nerozptýlila pochybnosti správce daně, nepředložila žádný věcný důkaz o faktickém poskytnutí služeb a k dispozici zůstala pouze formální faktura bez jakékoli vazby na její reálnou činnost, uzavřel správce daně, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně částky 144 560 Kč a neprokázala, že tyto náklady byly vynaloženy k dosažení, zajištění či udržení jejích zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

68. Ze shora uvedeného je evidentní, že správce daně unesl své břemeno stran pochybností ohledně uplatněných nákladů, a naopak žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Jak plyne z ustálené judikatury, unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, nebo aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007–119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008–86). Prokazuje-li daňový subjekt náklad jinak než účetními doklady, musí vynaložení nákladu prokázat jednoznačným a transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného nákladu, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Nebylo-li zjištěno, že daňový subjekt náklad vynaložil za skutečně provedené práce, nelze mít za to, že byl vytvořen přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Viz též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006–64, v němž je uvedeno: „[p]odmínkou daňové uznatelnosti takových výdajů však stále zůstává, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, byť očekávaných; a jedná se tedy o výdaje, které bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností, jsou přiměřené, mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah a daňový subjekt již prokazatelně započal s uskutečňováním podnikatelského záměru. Splnění těchto podmínek prokazuje daňový subjekt.“
69. Soud na základě shora uvedeného neshledal důvodnou ani tuto část druhé žalobní námítky. Správce daně přehledným, jednoznačným a logickým způsobem odůvodnil, na základě jakých skutečností mu vznikly pochybnosti ohledně žalobkyní uplatněných výdajů a tím vyjádřil existenci vážných a důvodných pochyb ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ. Důkazní břemeno tak bylo přeneseno na žalobkyni a bylo pouze na ni, jakými důkazními prostředky pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě k prokázání skutečností odstraní.
70. Žalobkyně dále ve druhé žalobní námítce vyjádřila nesouhlas s hodnocením nekontaktnosti označených dodavatelů ze strany žalovaného. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůraznil, že předmětem Seznámení bylo hodnocení svědeckých výpovědí a mezinárodních dožádání,

nikoli samotná nekontaktnost dodavatelů. K té uvedl pouze to, že podle judikatury NSS může nekontaktnost dodavatelů představovat okolnost vyvolávající pochybnosti o věrohodnosti daňových dokladů (viz rozsudky NSS č. j. 2 Afs 327/2021-39 a č. j. 9 Afs 181/2014-34). Tato okolnost však nebyla žalobkyni „kladena k tíži“, a žalovaný opakovaně deklaroval, že závěry správce daně na nekontaktnosti dodavatelů založeny nebyly. Žalovaný zároveň vysvětlil, že bylo na žalobkyni, aby předložila či navrhla takové důkazy, které by její tvrzení podpořily, což však neučinila. Soud se s uvedeným hodnocením ztotožnil. Žalovaný na stranách 13 až 33 napadeného rozhodnutí provedl ke každému z dodavatelů dostatečné shrnutí důkazních prostředků, ze kterých správce daně a žalovaný v každém jednom případě vycházeli (viz *A/ Doklady od dodavatele XOXOL (bod [9] a)*), *B/ Úklidové a sanitační práce*, *B/1 MEDEO*, *B/2 SHALANDA*, *B/3 AVALSORYM*, *B/4 APOLIDE*, *B/5 DEUSTAV*, *C/ ostatní náklady související se zakázkou XATOSTAV*, *C1/ Fyzické osoby – stavební práce*, *C4/ Obchodní korporace – stavební práce + další činnosti*, *C5/ Obchodní korporace - administrativní práce, nábor zaměstnanců, poradenská a koordinační činnost*, *C6/ obchodní korporace – ubytování zaměstnanců*, *C7/ obchodní korporace – pomocné práce*).

71. Z odůvodnění Zprávy o daňové kontrole i napadeného rozhodnutí je tak zřejmé, že důvodem pro neakceptování nákladů jako daňově uznatelných nebyla nekontaktnost označených dodavatelů, jak tvrdila žalobkyně. U dodavatele XOXOL správce daně poukazoval na to, že „nábor“ se týkal osob, které pro žalobkyni již prokazatelně pracovaly, což bylo v rozporu se smlouvou, dále na absenci jakéhokoli důkazu o skutečném provedení náboru a na to, že žalobkyně sama přiznala omyl ve vyúčtování. U dodavatele MEDEO vyplynulo, že úklid v dotčených ubytovnách zajišťoval zcela jiný subjekt podle sdělení ubytovatele, svědecká výpověď koordinátorky nepotvrdila, že by práce provádělo MEDEO, a druhá navržená svědkyně by ani nemohla potvrdit úklid v uváděném rozsahu, protože v objektu pobývala pouze omezeně. U dodavatele SHALANDA ubytovatelé výslovně potvrdili, že úklid prováděli jejich vlastní zaměstnanci, výpověď svědkyně Dr. byla v přímém rozporu s evidencemi o jejím pobytu, zaměstnání i době ubytování a další výpovědi zaměstnanců ubytoven potvrdily, že žádné pracovníky SHALANDA nikdy neviděli. U dodavatele AVALSORYM ubytovatel uvedl, že úklid prováděla jeho vlastní zaměstnankyně, předložené měsíční záznamy úklidu vykazovaly závažné nesrovnalosti (bez dat, nesoulad s fakturami, neshoda osob s evidencemi), svědecké výpovědi skutečné provedení úklidu nepotvrdily a žalobkyně uplatnila i faktury za dobu, kdy její zaměstnanci již na ubytovně nebyli. U dodavatele APOLIDE bylo zjištěno, že úklid byl součástí ceny ubytování a žádný jiný subjekt úklid neprováděl, fakturace časově neodpovídala skutečnému období ubytování, navržení svědci by ani nemohli potvrdit úklid za dřívější měsíce a výše faktur nelogicky neodpovídala počtu ubytovaných. U dodavatele DEUSTAV smlouva neobsahovala místo plnění, kontrolní listy úklidu odporovaly jak výpovědím svědků, tak údajům z ČSSZ o zaměstnancích dodavatele, výpověď jednatele nekorespondovala s kontrolními listy a úklid byl fakturován i za období, kdy žalobkyně ubytovnu zřejmě neužívala. U stavebních prací fakturovaných fyzickými osobami nebyla předložena žádná stavební dokumentace, jeden ze svědků uvedl, že práce nevykonával a že faktury nejsou jeho, jiní nebyli schopni popsat konkrétní práce, existovaly zásadní rozpory v jejich výpovědích a některé osoby v době údajného plnění nebyly vůbec na území ČR. U obchodních korporací DEBRIA, DACHOVA, LUŽÁNKA, VURDA a WOOD F.I. existovaly významné nesrovnalosti v povaze fakturovaných prací, v jednotkových cenách totožných položek i v časové návaznosti, předložené soupisy prací neprokazovaly faktické plnění, jediná vyslechnutá jednatelka uvedla, že o činnosti společnosti nic neví a stavební dokumentace slibovaná

žalobkyní nebyla nikdy předložena. U administrativních, náborových a koordinačních služeb dodavatelů Fristail Group, KONESTA, Klad Invest, MAJMI-GROUP a MAZURYKSTAV chyběl jakýkoli důkaz o skutečném provedení služeb — nebyly doloženy smlouvy, záznamy o školeních, prezenční listiny, doklady o pohovorech, tlumočení či zajištění ubytování; soupisy prací byly obecné a neumožňovaly ověřit, kdy a kým byly služby poskytnuty, a žádná úhrada faktur nebyla prokázána. U dodavatele XOMA faktury neobsahovaly místo ubytování ani počty ubytovaných osob, nebyl předložen žádný doklad o skutečném poskytnutí ubytování ani o úhradách. U dodavatele HOSTSTAV žalobkyně předložila pouze fakturu s protokolem uvádějícím „dopravu a ubytování“ bez jakéhokoli popisu obsahu služeb, bez určení místa, osob či souvislosti s její činností a neexistoval jediný věcný důkaz o faktickém poskytnutí jakéhokoli plnění (podrobněji viz body 56 až 67 tohoto rozsudku).

72. Ze shora uvedeného je zřejmé, že správce daně konstatoval nekontaktnost dodavatelů především proto, že v jejím důsledku nebylo možné ověřit žalobkyní tvrzené výdaje. Je zjevné, že důsledky této nekontaktnosti žalobkyni neprospívaly – pokud by byli dodavatelé kontaktní, mohli by poskytnutí služeb potvrdit a případně doložit další podklady o jejich realizaci. To však neznamená, že by správce daně kladl samotnou nekontaktnost k tíži žalobkyně; ta byla pouze konstatovaným faktem, který znemožnil ověření tvrzení žalobkyně, nikoli samostatným důvodem neuznání daňových nákladů.
73. První ani druhá žalobní námitka nejsou důvodné.
74. *Třetí žalobní námitka* se vztahovala k hodnocení důkazů týkajících se úklidových a sanitačních služeb poskytovaných společností DEUSTAV v ubytovně, ve které byli ubytováni zaměstnanci žalobkyně.
75. Soud předně uvádí, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, jestliže zkoumal, zda plnění „úklidových a sanitačních prací“ bylo skutečně poskytováno právě společností DEUSTAV, a zda bylo poskytnuto v rozsahu a na místě, jež odpovídají předloženým fakturám. Ze Zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že správce daně po shrnutí obsahu jednotlivých dokladů a svědeckých výpovědí provedl vlastní hodnocení daných podkladů. Soud přisvědčuje žalovanému, že provedené dokazování odhalilo významné a zásadní rozpory, které vylučují, aby předložené důkazy mohly být uznány jako věrohodné a průkazné. Zásadní nesoulad se týká již samotného porovnání výpovědi jednatele DEUSTAV pana Ne. a předložených „kontrolních listů úklidu“. Jednatel tvrdil, že úklidové práce zajišťovalo 8–10 stále stejných zaměstnanců, že práce probíhaly každý den včetně nedělí a že rozsah zahrnoval kanceláře, chodníky, dvůr a „všechno, co tam bylo“. Naproti tomu kontrolní listy uvádějí v jednotlivých měsících maximálně pět různých osob, přičemž se osoby měsíc od měsíce střídají, a úklid nikdy neprobíhal v neděli. Navíc obsah kontrolních listů se soustředí na úklid pokojů, výměnu ložního prádla a přípravu pokojů, nikoli na úklid kanceláří, dvora či chodníků, tedy „všeho, co tam bylo“. Tyto rozpory nelze odstranit ani výkladem ani dalším dílčím důkazem — jedná se o rozpory ve zcela základních parametrech plnění. Další zásadní pochybnost vyplývá z porovnání kontrolních listů s evidencí ČSSZ. Správce daně zjistil, že pouze dvě jména uvedená v kontrolních listech se shodují s osobami evidovanými u ČSSZ jako zaměstnanci DEUSTAV v roce 2018, přičemž společnost měla v tomto období pouze 1 až 3 zaměstnance. Předkládané kontrolní listy proto nemohou být pravdivým obrazem pracovních výkonů společnosti s takto marginálním personálním zajištěním. Svědecké výpovědi žalobkyní označovaných osob tyto rozpory neodstranily, ale naopak prohloubily. Svědci I. H. a Z. N. popsali zcela odlišný režim úklidu — podle nich

úklid prováděla pouze jedna uklízečka („H. P.“) nebo její občasná zástupkyně, nikoli 8–10 zaměstnanců. Jejich výpovědi se shodují a odporují jak výpovědi jednatele DEUSTAV, tak kontrolním listům, především v počtu a stálosti úklidového personálu. Správce daně správně poukázal na to, že pokud by se v budově denně pohybovalo 8–10 osob v uniformách DEUSTAV, svědek Z. N., který se o budovu technicky staral, by tuto skutečnost musel zaznamenat. Svědkyně M. S. pak vypověděla, že byla v inkriminovaném období ubytována v Mostě, avšak veškeré listinné důkazy (soupisy ubytovaných osob, faktury za ubytování, evidenční přehledy) prokazují, že byla ubytována v Žatci. Tak zásadní nesoulad proto činí její výpověď nevěrohodnou v celém rozsahu. Svědek O. Ch. byl zaměstnán až od 24. 9. 2018, a proto ani teoreticky nemohl podat věrohodnou výpověď o úklidu v období květen až září 2018. Svědek T. K. nedokázal ani potvrdit, zda se v relevantním období vůbec zdržoval na území České republiky; navíc neuvedl žádný konkrétní údaj o úklidu DEUSTAV.

76. Ve světle těchto rozporů nelze tvrzení žalobkyně o „potvrzení plnění“ svědeckými výpověďmi přijmout. Správce daně neosvědčil tyto výpovědi nikoli proto, že by je svévolně podhodnocoval, ale proto, že v souhrnu vytvářejí vzájemně rozporný a vnitřně nesourodý obraz, který neumožňuje spolehlivě zjistit, co bylo skutečně provedeno a zda se jednalo právě o plnění deklarované na fakturách DEUSTAV.
77. Žalobkyní vytýkané „neodstranění rozporů dalším dokazováním“ není pochybením. Správce daně provedl široké dokazování, vyslechl několik svědků různého postavení, konfrontoval výpovědi s listinami i veřejnoprávními evidencemi ČSSZ a poté racionálně vyhodnotil, že další výsledky ve stejném okruhu osob by vedly pouze k rozšíření možných verzí, nikoli k odstranění již zjištěných zásadních rozporů. To odpovídá i ustálené judikatuře — správce daně není povinen nahrazovat aktivitu daňového subjektu a není povinen provádět neomezený počet svědeckých výsledků v situaci, kdy daňový subjekt nepředložil důkazy, které by rozpory odstranily (např. docházku pracovníků DEUSTAV v konkrétním místě, mzdy, pokyny k práci, předávací protokoly, interní evidenci úklidu vedenou dodavatelem). Za této situace je rozhodující, že žalobkyně neprokázala rozsah a konkrétní obsah plnění, přestože právě tyto prvky tvoří podstatnou část jejího důkazního břemene. Na to výslovně upozornil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 10. 2023, č. j. 5 Afs 202/2022-46, podle něhož musí daňový subjekt prokázat i rozsah poskytnutých služeb, mají-li být výdaje daňově uznatelné. V případě DEUSTAV však rozsah plnění nebyl prokázán vůbec, a nebylo možné k jednotlivým fakturám přiřadit konkrétní reálné práce.
78. Stejně tak nelze přisvědčit námitce, že správce daně měl alespoň určit „esenciální výdaje“ odpovídající minimálně nezbytnému rozsahu úklidu. Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, výslovně konstatoval, že „[n]eprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nemá správce daně bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží.“
79. Tento závěr dopadá i na nyní projednávanou věc — žalobkyně neprokázala kdo, kde, kdy, jak a v jakém rozsahu služby DEUSTAV skutečně poskytl, a proto není možné posoudit ani jejich minimální ekonomickou hodnotu. Ze všech uvedených důvodů byla námitka žalobkyně žalovaným v napadeném rozhodnutí správně posouzena. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně faktického uskutečnění plnění deklarovaného na fakturách DEUSTAV, vykázané důkazy jsou vzájemně rozporné, nevěrohodné a nezpůsobilé prokázat

skutečné provedení úklidových prací v deklarovaném místě a rozsahu. Správce daně i žalovaný postupovali v souladu se zákonem, logicky, úplně a přezkoumatelně.

80. Třetí žalobní námitka proto rovněž není důvodná.
81. Na závěr soud ke shora uvedenému poznamenává, že podstata žalobních námitek obsažených v projednávané žalobě byla žalobkyní uplatněna již v odvolacím řízení, přičemž žalovaný se s argumentací žalobkyně řádně a komplexně vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jelikož soud považuje vypořádání zmíněných námitek ze strany žalovaného za věcně správné a zákonné, nad rámec shora uvedeného odůvodnění odkazuje i na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť smyslem soudního přezkumu není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, a ze dne 30. 6. 2014, č. j. 8 Azs 71/2014-49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59–60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12 atd.).

VIII. Závěr a náklady řízení

82. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobní námitky uplatněné žalobkyní nejsou opodstatněné. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnul.
83. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu

a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 15. dubna 2026

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu