



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a soudců Mgr. Lucie Trejbalové a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobkyně: **Bagro - Trans s.r.o.**, IČO: 25018329
sídlem Rybízová 275, Liberec
zastoupena JUDr. Martinem Havelkou, advokátem
sídlem Rohanské nábřeží 721/39, Praha

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2025, č. j. 16199/25/5200-11432-709204

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla částečně změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“), a to dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob ze dne 10. 10. 2022, č. j. 1264836/22/2601-52522-501610 a č. j. 1262389/22/2601-52522-501610.
2. Správce daně dne 12. 10. 2020 zahájil kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2017 a 2018 v neomezeném rozsahu. Správce daně vydal dne 19. 7. 2021 výzvu k prokázání skutečností a doložení dokladů obsahující dvacet osm bodů vztahujících se ke zdaňovacímu období 2017, ke které bylo žalobkyní dne 29. 7. 2021 předloženo vyjádření. Dne 4. 10. 2021 správce daně vydal druhou výzvu k prokázání skutečností a doložení dokladů obsahující tři body vztahující se ke zdaňovacímu období 2017 a čtyřicet bodů vztahujících se ke zdaňovacímu období 2018. K té se žalobkyně vyjádřila dne 22. 10. 2021. Správce daně dále vydal řadu výzev k poskytnutí informací správci daně. S důkazními prostředky a dosavadním výsledkem kontrolního zjištění správce daně žalobkyni seznámil dne 3. 6. 2022. Na základě rozsáhlého vyjádření žalobkyně a po provedení některých důkazních prostředků v tomto vyjádření navržených došlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, a to ve prospěch žalobkyně. Dne 29. 9. 2022 vydal správce daně oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž byla připojena zpráva o daňové kontrole. Na jejím základě správce daně vyloučil za zdaňovací období roku 2017 mimo jiné výdaje ve výši 231 274,25 Kč za nedokončenou výrobu a opravné položky k pohledávkám ve výši 2 885 068,90 Kč. Ve zdaňovacím období roku 2018 vyloučil mimo jiné náklady na pronájem ploch od společnosti Panská zahrada a. s. ve výši 780 000 Kč a náklady na stavební a jiné práce od EXPO-COM trading, s.r.o. ve výši 370 000 Kč. Na podkladě zprávy o daňové kontrole správce daně vydal dne 10. 10. 2022 výše uvedené dodatečné platební výměry. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1264836/22/2601-52522-501610 byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 vyšší o částku 866 780 Kč a současně jí bylo stanoveno penále a povinnost jeho uhrazení v částce 173 356 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1262389/22/2601-52522-501610 byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 vyšší o částku 1 055 450 Kč a současně jí bylo stanoveno penále a povinnost jeho uhrazení v částce 211 090 Kč.
3. Proti oběma dodatečným platebním výměrům se žalobkyně odvolala. Napadeným rozhodnutím došlo ke snížení doměřené daně za zdaňovací období roku 2017 na částku 723 330 Kč a souvisejícího penále na částku 144 666 Kč a ke snížení doměřené daně za

zdaňovací období roku 2018 na částku 309 890 Kč a souvisejícího penále na částku 61 978 Kč.

4. K částce nedokončené výroby ve výši 231 274,25 Kč žalovaný uvedl, že k předloženému účetnímu dokladu nebyla přiložena žádná příloha, z níž by bylo patrné, o jakou konkrétní nedokončenou výrobu se jedná. Tuto pochybnost popsal správce daně ve výzvě. Žalobkyně na výzvu uvedla, že bylo omylem zaúčtováno v roce 2017 pod dokladem U17/183 na částku 231 274,25 Kč a v následujícím roce se na tuto chybu přišlo a účtování bylo opraveno dokladem č. U18/ (121/581). Ve vyjádření k dosavadním výsledkům kontrolního zjištění však žalobkyně změnila tvrzení a uvedla, že účetním dokladem U17/183 byla v roce 2017 zaúčtována částka 7 335 Kč, tj. úhrada faktury pojistným plněním zaúčtována účetním zápisem 321000/315100. Částka 231 274,25 Kč nebyla dle žalobkyně v roce 2017 zaúčtována. Účetním předpisem 581/121 byla v roce 2017 zaúčtována částka 226 338,25 Kč na základě dokladu U17/201 ze dne 31. 12. 2017 a protizápis byl proveden následně dne 1. 1. 2018 dokladem U18/4. Ze spisu vyplývá, že při zahájení daňové kontroly správce daně obdržel soupis interních dokladů U17/1-185. Jedná se o tiskovou sestavu ze dne 6. 10. 2020, jejímž obsahem je přehled interních účetních dokladů řady U17. V této sestavě je uveden doklad U17/183 ze dne 31. 12. 2017 na částku 231 274,25 Kč s popisem „nedokončená výroba“. Dále správce daně obdržel „Knihu analytické evidence za rok 2017“ ze dne 10. 6. 2018. V této knize je dokladem U17/183 účetním zápisem 581000/121000 také zaúčtována do nákladů částka 231 274,25 Kč. Tento účetní zápis lze rovněž ověřit i v účetním deníku za období se zůstatky účtů za zdaňovací období 2017. Ve výše uvedených účetních sestavách žalobkyně předložených při zahájení daňové kontroly je o částce 7 335 Kč s popisem „úhrada pojistným plněním“ účtováno interním dokladem U17/173 ze dne 3. 10. 2017. Dle předloženého účetního deníku ze dne 6. 10. 2020 a knihy analytické evidence ze dne 10. 6. 2018 nebylo v roce 2017 o částce 226 338,25 Kč účtováno vůbec. Správce daně ověřil, že účetní sestavy předložené žalobkyní při zahájení daňové kontroly navazují na účetní výkazy a na přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období 2017. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly neobjasnila a nedoložila, z jakého titulu bylo o nedokončené výrobě účtováno, ke které konkrétní zakázce se nedokončená výroba vztahovala, ani nepředložila žádnou kalkulaci, ze které by vyplývalo, jakým způsobem k výsledné částce nedokončené výroby dospěla. Správce daně proto uzavřel, že nezbytným předpokladem unesení důkazního břemene je v neposlední řadě stálost tvrzení. Žalobkyně však své tvrzení k tomuto bodu dosavadních výsledků kontrolního zjištění změnila a k tomu pozměnila i prvotní doklady již uzavřených účetních knih. Žalovaný sice připustil, že se v průběhu jak daňového, tak následně odvolacího řízení mohou objevit nové poznatky, to však není tento případ. Žalobkyně žádný nový poznatek nespecifikovala. Navíc, pokud při zahájení daňové kontroly předložila účetní sestavy navazující na účetní výkazy zdaňovacího období 2017, je s podivem, že následně předložila úplně jiné účetní doklady, než jsou ty, které jsou zachycené v těchto sestavách. Žalovaný dodal, že dle účetního zápisu 581000/121000 se jedná o úbytek nedokončené výroby, tedy o odúčtování nedokončené výroby předchozího období. Dle účetního deníku je však počáteční stav účtu 121000 k 1. 1. 2017 nulový. O nedokončené výrobě tedy v předchozím zdaňovacím období nebylo účtováno. Účetní zápis odúčtování nedokončené výroby ve výši 231 274,25 Kč či ve výši 226 338,25 Kč proto byl podle žalovaného v kontrolovaném období neopodstatněný.

5. Ve vztahu k odpisu pohledávky ve výši 2 885 068,90 Kč žalovaný uvedl, že v rámci daňové kontroly byl žalobkyní předložen seznam 56 vydaných faktur, které vystavila v různé výši pro různé jiné odběratele v letech 2014 až 2016, jejichž celková výše činila 2 885 068,90 Kč. V průběhu daňové kontroly změnila svá tvrzení a správci daně předložila dvě vystavené faktury, jejichž součet odpovídá stejné částce. Dvě nově předložené faktury měly být vystavené na společnost EUROCZECH s. r. o. (dále jen „EUROCZECH“), u které došlo od 1. 1. 2017 ke změně názvu na Greenlinestav CZ s.r.o. v likvidaci. Konkrétně se jednalo o fakturu č. 20140064 ze dne 28. 2. 2014 na částku 1 095 600 Kč splatnou dne 18. 3. 2014 a o fakturu č. 20140103 ze dne 25. 3. 2014 na částku 1 789 468,90 Kč splatnou dne 8. 4. 2014. Vzhledem k předložení dvou různých podkladů a vysvětlení k jednomu účetnímu případu, správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že s účetními doklady bylo dodatečně manipulováno a že žalobkyně postupovala v rozporu s § 8c písm. b) a d) zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“). Vytvořenou opravnou položku proto nebylo možné považovat za zákonnou. Dne 13. 4. 2022 správce daně vydal výzvu k poskytnutí informací správci daně pro Greenlinestav CZ s.r.o. v likvidaci. Ta dne 25. 4. 2022 doložila dvě faktury z roku 2014. Správce daně dále provedl svědeckou výpověď JUDr. X. Svědek sice potvrdil provádění demoličních prací v roce 2014, ale dále si již na nic konkrétního nevzpomněl. Nevybavil si, jaká jejich část zůstala neuhrazená. Původní sjednaná cena se dle něho měla blížit dvěma milionům. Předložená fakturovaná částka se ale blížila třem milionům. I v dalších provedených svědeckých výpovědích se svědci shodli, že demoliční práce byly v roce 2014 pro JUDr. X provedeny. Žalovaný tedy nezpochybňoval, že žalobkyně provedla pro společnost Greenlinestav CZ s.r.o. v likvidaci demoliční práce v areálu jatek ve Varnsdorfu. S odkazem na příslušná ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o dani z příjmů“) a zákona o rezervách žalovaný dále popsal zákonný způsob odpisu pohledávek a tvorby opravných položek. Shrnl, že aby mohla žalobkyně vytvářet daňové opravné položky, musela by splnit zvláště tyto podmínky: pohledávky nesmí být promlčeny, musí být zaúčtovány, nesmějí být za spojenou osobou, při vzniku pohledávky musela být tato zaúčtována do daňových výnosů, tvorba daňové opravné pohledávky musí být zaúčtována. Žalovaný v této souvislosti připomněl, že podle žalobkyně došlo v průběhu daňové kontroly ke zmatku v účetnictví. Právě vzhledem k výše popsanému zmatku měla žalobkyně doložit či navrhnout důkazní prostředky, kterými by prokázala, že bylo o předmětných fakturách v roce 2014 účtováno. Mohla předložit např. inventarizaci účtu 311 k 31. 12. 2016, resp. k 1. 1. 2017 apod., kterou po ní správce daně požadoval. Podle žalovaného tedy nebylo v průběhu daňové kontroly ani následného odvolacího řízení prokázáno, že žalobkyně skutečně zaúčtovala do výnosů roku 2014 fakturu č. 20140064 ze dne 28. 2. 2014 na částku 1 095 600 Kč a fakturu č. 20140103 ze dne 25. 3. 2014 na částku 1 789 468,90 Kč. Žalobkyně neprokázala, že obě faktury zůstaly neuhrazené, tj., že neproběhla ani jejich částečná úhrada, a že následně vytvořila daňovou opravnou položku právě k těmto dvěma neuhrazeným fakturám. Žalovaný dále uvedl, že podle správce daně žalobkyně ve svých přiznáních k DPH, stejně jako její dlužník, uvedené faktury nevykázala. Zároveň bylo zjištěno, že v „Seznamu závazků a pohledávek - řazeno dle dokladů“ byla zachycena faktura č. 20140064 ve výši 499 905 Kč, u níž zbývala doplatit 99 905 Kč a fakturu č. 20140103 ve výši 502 600 Kč, u které zbývala k doplacení celá částka.
6. Co se týče nákladů na pronájem ploch od společnosti Panská zahrada a. s. ve výši 780 000 Kč, žalovaný shrnul, že podle svědka X žalobkyně na pozemcích

společnosti zhotovovala deponii a ukládku materiálu. Deponie byla provedena kvůli Praze, aby mohli fungovat na kratší vzdálenost. Stavební akce v Praze byla prováděna pro pražské služby. Svědek uvedl, že v předmětné oblasti pracovali čtyřikrát ročně, jednotlivá zakázka trvala cca tři týdny. Svědek X uvedl, že pozemky se používaly na deponii pro budoucí práce v okolí Prahy, jejich vlastníka neznal. Pro městské služby města Prahy opravovali plochy, asfaltovali. Předmětné pozemky sloužily jako depo pro materiál. Byli tam desetkrát za rok. Na těchto pozemcích pracovali X, X a X. Svědek X uvedl, že bez těchto pozemků by žalobkyně nešla do zakázek v Praze a okolí. Provedené výpovědi žalovaný hodnotil jako obecné. Svědci sice potvrdili pronájem předmětných pozemků, neuvedli k nim však nic konkrétního, např. o tom, jaké konkrétní stroje a vozidla zde měly parkovat, jaký druh materiálu a v jakém množství zde měl být skladován a na jaké konkrétní zakázky měl být využitý. Žalovaný z výpisu z obchodního rejstříku zjistil, že jediným akcionářem společnosti Panská zahrada a.s., je od 4. 5. 2018 jednatel žalobkyně X a předsedou správní rady je od 4. 5. 2018 X, X jednatele žalobkyně. Oba byli členy představenstva uvedené společnosti v období od 7. 8. 2017 do 4. 5. 2018. Pan X byl členem dozorčí rady a pan X jejím předsedou. Smlouvu o nájmu pozemku za společnost Panská zahrada a. s. podepsal pan X, který ovšem nebyl oprávněnou osobou dle zápisu v obchodním rejstříku. Dne 20. 4. 2023 byl na Obecním úřadě Kochánky sepsán protokol o místním šetření, podle nějž byly pozemky prodány společnosti Panská zahrada, a.s. v roce 2006 za částku cca 6 000 000 Kč, která na nich chtěla postavit 19 rodinných domů. V období od 2010 do 2017 se na pozemcích žádné stavební práce neprováděly. Vlivem změny ve vedení obce nebyl dán v roce 2018 souhlas k projektové dokumentaci. V letech 2018 až 2019 proběhla na pozemcích skryvka komunikace mezi zamýšlenými domy a od té doby na pozemcích neprobíhaly žádné stavební práce. Dle úředního záznamu ze dne 24. 4. 2023 na pozemku roste neudržovaný travnatý porost. Pozemky jsou rozděleny na dvě části vyhrnutou zeminou, která tvoří jediné vyvýšené místo na pozemku. Na pozemcích nejsou uskladněny žádné materiály ani zde neparkuje dopravní a nákladní technika. Přibližně uprostřed se nachází zbytek oplocení. Na pozemek se lze dostat přibližně v polovině polní cestou, která je zpevněna násypem šterku. Dle vyjetých kolejí tuto cestu pravděpodobně využívá majitel sousední parcely. Vyjeté stopy po zemědělské technice vedou ke skládce senáže, siláže a hnoje, které ale neleží na šetřeném pozemku. Jsou zde zakládány černé skládky domovního odpadu. Předložená smlouva o nájmu byla uzavřena za účelem parkování strojů a vozidel a deponie stavebního materiálu pro budoucí zakázky v Praze. Z provedeného místního šetření a z veřejně dostupných webových stránek www.google.cz/maps a <https://mapy.cz> však vyplývá, že pozemky k tomuto účelu fakticky nebyly využívány a vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o pozemky kategorie orná půda, ostatní plocha, ovocný sad se způsobem ochrany zemědělský půdní fond, ani využívány být nemohly. Nájemné bylo sjednáno na dobu jednoho roku. Společnost Panská zahrada a.s. výnosy z pronájmu pozemku v obci Kochánky ve výši 780 000 Kč uvedla ve výkazu zisku a ztráty za rok 2018. Ve výkazech zisku a ztráty za roky 2019 až 2022 uvedená společnost již vykázala nulové hodnoty výnosů z pronájmu. Dle žalobkyně byl pronajatý pozemek využíván pro zakázky v Praze hlavně v následujících obdobích, což doložila šesti vystavenými fakturami za rok 2020 až 2022. Neprodloužení smlouvy o nájmu proto žalovaný označil za nelogické. K uzavření smlouvy o nájmu mělo dle žalobkyně dojít ze dvou důvodů. Byla přislíbená spolupráce od jeho smluvních partnerů na větších zakázkách v Praze a okolí a byly očekávány práce na pozemcích pro společnost

Panská zahrada a.s. Bohužel ani jeden ze záměrů žalobkyni nevyšel. Žalobkyně v rámci vyjádření předložila čtyři fotografie, které zachycují provádění zemních prací, ale není z nich zřejmé, kde a kdy se tyto práce uskutečnily, protože fotografie nejsou datované. Žalovaný i přes tuto skutečnost nezpochybnil, že v průběhu roku 2017 proběhla úprava povrchu pozemků v Kochánkách. Tyto zemní práce však proběhly před uzavřením předmětné smlouvy o nájmu, nebyly jejím předmětem a zřejmě souvisely s plánovanou výstavbou. Jedna z fotografií zachycuje zpevnění cesty asfaltovou vrstvou, která je však poprvé patrná až na snímku ze dne 20. 3. 2025 zveřejněném na <https://earth.google.com>. Z vyjádření žalobkyně vyplývá, že v roce 2018 nerealizovala žádnou zakázku v Praze ani jejím okolí. Skutečnost, že pronajatý pozemek v Kochánkách k parkování strojů a vozidel ani k deponii materiálu v roce 2018 žalobkyně nevyužívala, si žalovaný ověřil i z historických map umístěných na veřejně dostupných stránkách <https://mapy.cz>, <https://earth.google.com> i www.google.cz/maps. Žalobkyně nedoložila a neprokázala, že by skutečně ve zdaňovacím období 2018 využívala pozemky v Kochánkách v souladu s uzavřenou smlouvou o nájmu. Ani z provedených svědeckých výpovědí není patrné, kdy měly být pozemky v Kochánkách využívány. Na základě provedeného místního šetření prvostupňovým správcem daně i ze snímků dostupných na <https://mapy.cz>, <https://earth.google.com> a www.google.cz/maps je patrné, že na pozemcích nebylo vytvořeno žádné zázemí pro zaměstnance. Závěrem žalovaný reagoval na námitku žalobkyně, že jako daňově uznatelné mohou být i toliko předpokládané výnosy. Mezi vynaloženými výdaji a podnikatelskou činností žalobkyně musí existovat jasná vazba, neuznatelné jsou takové výdaje, které zřetelně neodpovídají ekonomicky racionálnímu chování. Pokud žalobkyně uzavřela smlouvu o nájmu a zjistila, že nebude moci vykonávat stavební práce pro společnost Panská zahrada a.s. a že nebude moci pracovat ani na zakázkách smluvních partnerů v Praze a okolí, pak vzhledem k tomu, že předmětnou smlouvu neukončila, není její chování ekonomicky racionální. Jelikož se na pozemcích nezdržovala, nemohla z nenaplněného předmětu smlouvy o nájmu očekávat žádné příjmy ani v příštích obdobích.

7. Ohledně nákladů na stavební a ruční práce na opravě oplocení od EXPO - COM trading, s.r.o., ve výši 370 000 Kč žalovaný uvedl, že svědek X si vzpomněl na opravu plotu v areálu, na které pracoval „s chlapama z práce“. Dle svědka tam byla i nějaká společnost, ale na její jméno si nevzpomněl. Svědek dále uvedl, že to byla jiná firma z Moravy, on tam dělal dozor. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně nenavrhla provedení svědecké výpovědi jednatele společnosti EXPO - COM trading, s.r.o. či jiné osoby zodpovědné za dílo, které měl tento dodavatel pro žalobkyni vykonat. Žalovaný nezpochybňoval, že v areálu mohlo docházet k opravám oplocení, ale je s podivem, že si žalobkyně na opravu plotu najala společnost z více než 100 km vzdálené Prahy, která dle zjištění z evidence ČSSZ neměla v roce 2018 k provádění prací žádné vlastní zaměstnance. Na dodavatelských fakturách je uvedeno, že se jednalo o „stavební a ruční práce na opravě oplocení Jablonec nad Nisou“, žalobkyně v doplnění odvolání uvedla, že se jedná o „písařskou chybu“ a že práce byly provedeny ve Stráži nad Nisou. Toto své nové tvrzení ale nedoložila. Zmíněná „písařská chyba“ je na obou fakturách, vystavených s dvouměsíčním odstupem. V rámci doplnění odvolání byl předložen email účetního společnosti EXPO - COM trading, s.r.o., který ale obsahuje jen velmi strohé a obecné informace. Na výzvu k poskytnutí informací správci daně uvedená společnost nereagovala. V rámci daňové kontroly byla dodavatelská faktura č. 20180011, kterou žalobkyně eviduje v účetnictví jako výdajový pokladní doklad P18/323 s textem:

„Objednáváme celoroční spolupráci v oblasti zemních a pomocných ručních prací a ostatních úkonů na stavbách Bagro-Trans s.r.o. pro rok 2018.“ Tento text rovněž nekoresponduje s textem uvedeným na dodavatelské faktuře. Tento objednávkový list byl podepsán dne 18. 8. 2018, tedy až po provedení fakturovaných prací na opravě oplocení v hodnotě 146 800 Kč, které měly dle přiloženého rozpisu prací probíhat ve dnech od 2. 7. 2018 do 17. 8. 2018. Dle výpisu z obchodního rejstříku je předmětem činnosti společnosti EXPO – COM trading, s.r.o. výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a dle údajů z veřejné části živnostenského rejstříku tato společnost nikdy neměla živnostenské oprávnění k provádění jakýchkoli stavebních činností. Žalovaný měl tedy důvodné pochybnosti o odborné způsobilosti společnosti EXPO - COM trading, s.r.o. k opravě plotu. Žalovaný měl za to, že žalobkyně, která provádí stavební činnost, disponuje větší odbornou způsobilostí než společnost EXPO - COM trading, s.r.o., která k této činnosti nemá žádné oprávnění.

8. K otázce zákonnosti uloženého penále žalovaný uvedl, že správce daně zahájil daňovou kontrolu v neomezeném rozsahu a před jejím zahájením neprováděl žádnou konkrétní vyhledávací činnost. Je tedy patrné, že neměl žádnou konkrétní pochybnost a nedisponoval žádným dostatečně silným poznatkem, ze kterého by vyplýval důvodný předpoklad doměření daně. Konkrétní okolnosti jednotlivých kontrolních zjištění, na jejichž základě správce daně většinou učinil závěr o tom, že předmětné náklady nesloužily žalobkyni v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních příjmů byly správcem daně zjištěny až v průběhu daňové kontroly. Správce daně proto před zahájením daňové kontroly nemohl dostatečně konkretizovat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Pro vznik povinnosti správce daně vydat výzvu k dodatečnému daňovému tvrzení je stěžejní existence důvodného předpokladu, že daň bude doměřena. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně. V daném případě neexistovaly poznatky např. z předchozí daňové kontroly, které by měly vazbu do nyní posuzovaných zdaňovacích období či poznatky z jiné daně, kde byla posuzována identická plnění, a bylo by tak možné onen důvodný předpoklad ze strany správce daně formulovat. Správce daně proto nepochybil, pokud výzvu dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád., ve znění účinném od 24. 4. 2019 do 31. 12. 2020, nevydal.

II. Žaloba

9. Ve včasné žalobě žalobkyně především nesouhlasila se způsobem, jakým žalovaný vypořádal některé její námitky. Pokud jde o zdaňovací období roku 2017, šlo konkrétně o námitky, které žalobkyně vznesla k účtování o nedokončené výrobě a k odpisům pohledávky. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2018 pak žalobkyně nesouhlasila s vypořádáním námitek týkajících se pronájmu ploch od Panská zahrada a.s. a nákladů na stavební a jiné práce od EXPO - COM trading, s.r.o.
10. Ve vztahu ke zvýšení základu daně za nedokončenou výrobu ve výši 231 274, 25 Kč žalobkyně uváděla, že žalovaný i správce daně argumentovali nutností stálosti tvrzení jako nezbytným předpokladem unesení důkazního břemene. Nestálost tvrzení žalobkyně měla spočívat v tom, že nejprve označila doklad, kterým měla vyúčtovat nedokončenou výrobu, a následně měla změnit tvrzení ohledně toho, čeho se předložené doklady týkají.

Žalobkyně s odkazem na literaturu namítala, že stálost tvrzení sice je důležitou náležitostí k unesení důkazního břemene, na druhou stranu nelze na stálosti tvrzení bezvýhradně trvat. Odmítla zároveň, že by bylo manipulováno s účetními doklady a účetnictvím za rok 2017, jak naznačuje žalovaný. Základ daně byl podle ní snížen o 231 274,25 Kč oprávněně.

11. V dalším žalobním bodu žalobkyně brojila proti zvýšení základu daně o odpis pohledávky ve výši 2 885 068,90 Kč. Uvedla, že koncem roku 2013 si u ní společnost EUROCZECH objednala provedení díla spočívajícího v demoličních pracích. Po provedení prací žalobkyně vystavila dva daňové doklady, konkrétně daňový doklad č. 20140064 a daňový doklad č. 201401035. Tyto faktury předložila společně s objednatelem prací správci daně. Z vyjádření objednatele plyne, že daňové doklady byly žalobkyní řádně vystaveny a objednateli doručeny. Pohledávky za společností EUROCZECH byly zařazeny do výsledku hospodaření v roce 2014, a tedy i do základu daně. V roce 2014 byl výsledek hospodaření záporný a po příslušných daňových úpravách byla vyměřena daň ve výši 2 280 Kč, kterou žalobkyně zaplatila. U demolicí platil v roce 2014 režim přenesené daňové povinnosti podle § 92e zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2024. Skutečnost, že byla nesprávně uvedena částka z daňových dokladů na řádku 25 daňového přiznání k DPH v měsících únoru a březnu 2014 ještě sama o sobě nemůže svědčit o tom, že žalobkyně o těchto pohledávkách neúčtovala v daném účetním období. Jedná se nanejvýš o nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. S ohledem na to, že do roku 2017 nebyly pohledávky za společností EUROCZECH uspokojeny, přistoupila žalobkyně k vytvoření opravných položek k daným účetním dokladům. U žalobkyně působila v té době externí účetní, která k věci přistoupila laxně a nesprávně, vytvořila k dotazu správce daně nesprávný seznam závazků a pohledávek a stejně tak byl pravděpodobně nesprávný i účetní deník, na který správce daně prvního stupně ve svém rozhodování odkazoval. Žalobkyně následně doložila správné podklady v plném rozsahu a celou záležitost jednoznačně vysvětlila. Za nezákonný označila požadavek žalovaného, že by snad měla prokazovat, že nedošlo k vzájemnému započtení pohledávek. Není totiž možné požadovat, aby v řízení dokazovala negativní skutečnosti.
12. Co se týče zvýšení základu daně o částku 780 000 Kč za náklady na pronájem ploch od společnosti Panská zahrada a. s., žalobkyně namítala, že smlouva se společností Panská zahrada a.s. týkající se stavebních prací nebyla nakonec z důvodů opakovaných zásahů vyšší moci a obce naplněna. Žalobkyně však byla se svým pronajímatelem dohodnuta, že nájemní smlouva bude platná i pro případ těchto skutečností. Důvodem, proč si žalobkyně pronajala parcelu k parkování svých vozidel a skladování materiálu, byla dopředu přislíbená spolupráce od jejích smluvních partnerů na větších zakázkách v Praze a okolí. V případě, že by tuto zakázku získala, žalobkyně by se na ní podílela jako subdodavatel. Současně žalobkyně svépomocí vyhledávala zakázky menšího rozsahu. Nebyla však schopna v roce 2018 provádět žádné významnější a dlouhodobější práce. Žalobkyně odkazovala na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž k tomu, aby byly náklady daňově uznatelné, postačí toliko předpokládané výnosy. Žalobkyně tyto výnosy očekávala. Výnosy, které lze spárovat s náklady na parkování vozidel a skladování materiálu přišly až o několik let později, což žalobkyně doložila namátkou vybranými fakturami za společnostmi Pražské služby, a.s. a JAPOS - STAV s.r.o. Žalobkyně postupovala v souladu se zákonem a základní právní zásadou, že smlouvy zavazují, když uhradila na základě vystavené faktury nájemné za dobu nájmu. Správci

daně předložila fotografie z místa, kde vybudovala dočasný prostor k deponování svých strojů a materiálu. Neuznání těchto fotografií jako důkazů žalobkyně označila za zjevnou libovůli. Z výpovědi X, X a X plyne, že pozemky využívala, a to k prozatímnímu skladování svého materiálu a nástrojů ke své činnosti, resp. že tyto pozemky k takovému účelu měla připravené.

13. Ohledně zvýšení základu daně o náklady na stavební a ruční práce na opravě oplocení od EXPO - COM trading, s.r.o. ve výši 370 000 Kč žalobkyně uváděla, že podle svědeckých výpovědí na opravě plotu externí společnost působila. To, že si svědci přesně nevzpomněli na název společnosti, je přirozené, neboť šlo o jednorázovou spolupráci, uskutečněnou před mnoha lety. Za zcela nepřipadnou žalobkyně považovala argumentaci žalovaného, že dodavatel EXPO - COM trading, s.r.o. nedisponoval živnostenským oprávněním ke stavebním pracím. Sama stavba plotu není nijak kvalifikovaná ani odborná práce a není k ní nezbytné žádné zvláštní podnikatelské oprávnění. Žalovaný podle žalobkyně hodnotil cenu provedené činnosti a její náročnost, aniž by měl sebemenší povědomí o tom, co práce vlastně obnášela. Společnost EXPO - COM trading, s.r.o. emailem ze dne 11. 12. 2012 (*pozn. soudu*: správně zjevně 2022) žalobkyni potvrdila, že jí v průběhu roku 2018 poskytovala ruční kopáče. To, že práce byly skutečně provedeny v tvrzeném rozsahu, je zřejmé z faktury č. 20180016 na částku 156 000 Kč a faktury č. 20180011 na částku 214 000 Kč. Nedává smysl, aby žalobkyně faktury na částku 370 000 Kč převzala a uhradila, navíc naprosto nesprávně společnosti, pokud by k provedení fakturovaných prací nedošlo. Žalobkyně rovněž upozorňovala na to, že žalovaný v tomto bodě nebyl ani zdaleka tak pečlivý jako v jiných bodech daňové kontroly, neboť neprovedl místní šetření.
14. Závěrem žalobkyně brojila proti stanovení penále v souvislosti s uvedenými platebními výměry. Žalovaný pochybil, když neshledal nezákonným postup správce daně, který žalobkyni před zahájením daňových kontrol, na jejichž základě byly dodatečně platební výměry vydány, nevyzval k podání daňového tvrzení ve smyslu nynějšího § 87 odst. 4 daňového řádu. K tomu žalobkyně odkázala na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55. Žalovaný svůj postup vysvětlil tím, že v okamžiku zahájení daňové kontroly neměl správce daně k dispozici dostatek údajů, které by zakládaly důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Toto vysvětlení se však jeví jako velmi pochybné, když kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 a 2018 správce daně zahájil v neomezeném rozsahu až dne 12. 10. 2020. Daňová kontrola za rok 2017 tak byla zahájena po uplynutí více než dvou třetin tříleté lhůty. Je krajně nepravděpodobné, že by správce daně přistoupil ke kontrole takto pozdě bez vážnějších pochybností o jednotlivých účetních případech. Jako ještě výraznější pochybení se jeví postup správce daně při daňové kontrole za zdaňovací období roku 2018. Žalovaný i zde obhájuje postup správce daně tím, že v okamžiku zahájení daňové kontroly neměl k dispozici dostatek údajů, které by zakládaly důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, a proto žalobkyni nevyzval k podání daňového tvrzení. Správce daně měl, v zájmu zachování práv daňového subjektu, zahájit daňovou kontrolu pro rok 2017, ze které by pravděpodobně získal konkrétní pochybnosti týkající se zdaňovacího období roku 2018, pro které by pak mohl vyzvat daňový subjekt k podání daňového tvrzení ve smyslu nynějšího § 87 odst. 4 daňového řádu. Správce daně navíc postupoval nesprávně, když v rámci odvolacího řízení musela být doměřená daň za zdaňovací období 2017 a 2018 snížena o téměř polovinu. Právě i s ohledem na to měla žalobkyně silné pochybnosti o zákonnosti a správnosti

postupu správce daně ve vztahu k zahájení daňové kontroly za zdaňovací období 2017 a 2018 bez učinění výzvy ve smyslu nynějšího § 87 odst. 4 daňového řádu.

15. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhovala zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného.

III. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný v písemném k žalobě vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Uvedl, že otázkou účtování o nedokončené výrobě dle příslušného účetního dokladu v částce 231 274,25 Kč se zabýval v odstavcích 120 až 129 napadeného rozhodnutí. Zde popsal, že se nepodařilo zjistit, o jakou nedokončenou výrobu by se vůbec mělo jednat, když příslušný účetní doklad neobsahoval žádnou přílohu, a tuto podstatnou okolnost žalobkyně nedoložila ani v daňovém řízení. Nebylo tak zjištěno ani to, o čem bylo účtováno, ani jak byla tato částka kalkulována. Žalobkyně sama pak k této položce předkládala různá vysvětlení i různé podklady, které byly jednak vzájemně protichůdné, a navíc se jednalo o tvrzení nekorespondující s dalšími podklady. Žalobkyně v žalobě v podstatě namítá jen to, že princip nestálosti tvrzení ve vztahu k unesení důkazního břemene nelze uplatňovat bezvýjimečně. Žalobkyně tedy svou argumentaci směřuje jen k principiálním a okrajovým aspektům formulovaných závěrů. Zcela však pomíjí, že neobjasnila a neprokázala skutkový podklad uvedené účetní položky.
17. K daňovým odpisům pohledávky za EUROCZECH se žalovaný vyjadřoval v odstavcích 184 až 200 napadeného rozhodnutí. Z provedeného dokazování vyplynulo, že žalobkyně patrně skutečně v roce 2014 provedla demoliční práce pro EUROCZECH, avšak k účetní stránce věci a zejména stran naplnění zákonných podmínek pro vytvoření daňově účinného odpisu případné pohledávky za touto společností zůstala řada podstatných okolností neobjasněna. Žalovaný zdůrazňoval, že zákonné podmínky pro daňové uplatnění odpisů pohledávky vyplývají z § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů. Žalobkyně by musela prokázat, že se jedná o pohledávku nepromlčenou, zaúčtovanou, pohledávku, která není za spojenou osobou, pohledávku, která po vzniku musela být zaúčtována do daňových výnosů apod. Žalobkyně nebyla schopna přesvědčivě doložit, že následně předložené dvě faktury zahrnula do výnosů v roce 2014, že nebyla provedena ani částečná úhrada těchto faktur a že následně vytvořila opravnou položku právě k těmto dvěma fakturám. Ačkoliv uvedené žalobkyně vysvětlovala jako zmatek v rovině předkládání podkladů v rámci daňové kontroly, nikoliv na úrovni samotného účetnictví, faktem zůstává, že byla schopna k jedné a té samé položce předložit dvě různé sady daňových dokladů. Bez ohledu na to, že se jedná o skutečnost která vzbuzuje pochybnosti sama o sobě, daňové orgány po následném předložení dvou faktur č. 20140064 a č. 20140103 pracovaly s verzí, že těmto má odpovídat předmětný odpis. Ani ve vztahu k pohledávce odpovídající těmto fakturám žalobkyně neprokázala, že ji řádně zaúčtovala a že nebyla uhrazena. Žalovaný uvedl, že ani žalobkyně, ani její odběratel daň z přidané hodnoty k tomuto plnění netvrdili. Nejedná se tedy o chybu v podobě zanesení konkrétní položky na nesprávný řádek daňového přiznání. Řešená pohledávka v příslušném tvrzení nefigurovala nijak. K tomu, že byla tato pohledávka zahrnuta mezi výnosy v roce 2014, nepředložila žalobkyně žádné důkazy. Nebylo zjištěno ani to, že by v účetnictví žalobkyně byla kontinuálně vedena neuhrazená pohledávka z tohoto titulu. Právě mezi těmito dalšími zákonnými podmínkami figuruje

také podmínka, že nesmí existovat k dlužníkovi splatné dluhy, na něž nebyl uplatněn vzájemný zápočet pohledávek. Je proto logické, že správce daně musel ověřovat také tyto daňově relevantní okolnosti. Nejedná se o prokazování negativní skutečnosti, ale o skutečnost, která má vyplynout z řádně vedeného účetnictví, z knih pohledávek a závazků a z inventarizace příslušných účtů.

18. Otázkou daňové uznatelnosti nákladů na pronájem ploch od společnosti Panská zahrada a.s. se žalovaný zabýval v odstavcích 260 až 282 napadeného rozhodnutí. Poukazoval na to, že se provedené svědecké výpovědi v zásadě shodovaly na tom, že byl pozemek v obci Kochánky u Prahy pronajat, ale nevyplýval z nich konkrétní poznatek o tom, jak, kdy a k čemu byl reálně využíván. Správce daně zjistil, že společnost Panská zahrada a.s., je personálně propojená s žalobkyní a usilovala o povolení výstavby rodinných domů na těchto pozemcích. V letech 2010 až 2017 se na pozemcích žádné stavební práce neprováděly. V letech 2018 a 2019 proběhla na pozemcích skryvka komunikace mezi zamýšlenými domy. Ta však souvisela se záměrem vlastníka, nikoliv s podnikatelskou činností žalobkyně. Následně již žádné stavební práce neprobíhaly. Správce daně provedl místní šetření, z něhož vyplynulo, že pozemky žalobkyně tvrzeným způsobem užívány nebyly, a vzhledem k tomu, že se jedná o pozemky kategorie „orná půda, ostatní plocha, ovocný sad“ se způsobem ochrany „zemědělský půdní fond“, ani být nemohly. Nájemní smlouva byla uzavřena na rok s možností prodloužení písemnými dodatky. Výnosy z pronájmu pronajímatel vykázal jen v roce 2018. Žalobkyně v roce 2018 nerealizovala žádnou zakázku v Praze. Neprokázala užívání předmětného pozemku ani v dalších letech a neprokázala tak ani, že by částka nájemného za rok 2018 sloužila k dosažení, zajištění a udržení jejích zdanitelných příjmů. V žalobě žalobkyně stejně jako v daňovém řízení vysvětlovala své záměry při sjednání nájmu dvojím způsobem. V případě prvního vysvětlení měl žalovaný vážnou pochybnost o ekonomické racionalitě trvání nájmu po celou dobu roku 2018. Mezi smluvními stranami totiž nebyla jakkoliv reflektována skutečnost, že záměr výstavby nebude realizován. Ohledně druhého vysvětlení žalovaný poukázal na to, že žalobkyně na pozemcích žádné práce nerealizovala. Další argumentaci žalobkyně pak označil za ještě více pochybnosti vzbuzující, neboť žalobkyně hovořila o tom, že nakonec pozemky využívala, což dokládají odběratelské faktury z let 2020 a 2022. Přitom ovšem nebylo zjištěno, že by nájemní vztah trval i v dalších letech. Co se týče důkazní síly předložených fotografií, žalovaný uvedl, že šlo o fotografie nedatované. Žalovaný k těmto fotografiím také uvedl, že v průběhu roku 2017 proběhla úprava povrchu pozemků v Kochánkách. Tyto zemní práce však proběhly před uzavřením smlouvy o nájmu.
19. K daňové uznatelnosti nákladů na stavební a jiné práce od společnosti EXPO - COM trading, s.r.o. se žalovaný vyjadřoval v odstavcích 404 až 420 napadeného rozhodnutí. Poukázal na to, že svědek pan X si vzpomněl jen na to, že na opravě plotu pracoval s dalšími pracovníky a s externí společností. Ani další vyslechnutý svědek si na jméno společnosti nevzpomněl. Tvrzení žalobkyně tak nebylo možno těmito důkazy prokázat. U správce daně také vzbudilo pochybnost, že by si žalobkyně k zakázce v místě svého sídla vybrala společnost s více než 100 km vzdáleným sídlem, bez zaměstnanců a bez živnostenského oprávnění v oboru stavebnictví. Na daňových dokladech je předmět plnění specifikován jako práce provedené v Jablonci nad Nisou, a to na obou dokladech vystavených s dvouměsíčním odstupem. Předmět plnění, co do popisu prací, nekorespondoval s objednávkovým listem. Pravost emailu z roku 2022, který měl potvrdit provedení prací v roce 2018, nebylo možno ověřit, dodavatelská společnost na

výzvu správce daně žádnou součinnost neposkytla. Žalobkyně se v žalobě znovu odvolávala na svědecké výpovědi, aniž by reflektovala všechny rozpory a nedostatky ve vztahu k prokázání jejích tvrzení. Žalovaný přitom upozorňoval, že podle svědka X žalobkyně minimálně částečně prováděla práce vlastními silami. Tím spíše bylo nutno vymezit tu část prací, na kterou vynaložila náklady, jejichž daňové uznatelnosti se domáhala. Svědek X potvrdil, že u opravy plotu v areálu žalobkyně figurovala i externí firma, která byla z Moravy. Jak ale žalovaný poukazoval, společnost EXPO - COM trading, s.r.o. měla toho času již cca tři roky sídlo zapsané v Praze.

20. Naplnění podmínek k vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení žalobkyně vyvozovala z časového odstupu od konce zdaňovacího období a z toho, že úřední osoby kladly doplňující otázky k ekonomické činnosti žalobkyně již při zahájení daňové kontroly. Povinnost vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu vzniká správci daně tehdy, když jsou mu známy konkrétní důvody doměření daně u daného subjektu. Je jeho povinností daňový subjekt na tato zjištění upozornit, umožnit mu tuto situaci napravit a vyhnout se tak povinnosti uhradit z případně doměřené daně penále. Typicky si lze naplnění podmínek vyplývajících z ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu představit v případech, kde správce daně prováděl nějakou vyhledávací činnost, daňovou kontrolu s nálezem relevantním pro další zdaňovací období, zmapoval daňově relevantní skutečnost u obchodního partnera apod. Případ žalobkyně není případem, kde by bylo možno se domnívat, že šel správce daně při zahájení daňové kontroly takzvaně „na jisto“. Nezanedbatelnou část kontrolních nálezů se žalobkyni podařilo dodatečně zvrátit tím, že předložila další důkazní prostředky. Zbývající část zůstala neprokázaná a neobjasněná i po provedení odvolacího řízení. Platí však, že vše záviselo na podkladech, kterými disponovala žalobkyně, či jimi disponovat měla.

IV. Replika žalobkyně

21. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně ve vztahu k nájemní smlouvě se společností Panská zahrada a.s. popsala, že v daňovém řízení předkládala fotografie, na kterých jsou zřetelné faktické změny na pozemcích společnosti Panská zahrada a.s., které měly umožnit využívání daných pozemků jako deponie pro techniku a materiál. Žalobkyně vyvrátila tvrzení žalovaného o neexistenci časové souvislosti mezi daňovými doklady a dobou trvání nájemní smlouvy. Nájemní smlouva byla sjednána na začátku roku 2018 za účelem jejího dokladování při výběrových řízeních pořádaných pražskými odběrateli služeb. To, že některé zakázky v této souvislosti proběhly až v roce 2020, je proto obhajitelné. Některé projekty navíc trvají více než jeden rok, a není proto vyloučeno, že byl daňový doklad vystaven např. v jiném účetní období, než byly práce zahájeny. Žalobkyně dále uvedla, že k asfaltování cesty sice došlo až po roce 2018, nicméně již na fotografii z Google StreetView z roku 2019, kterou navrhovala provést jako důkaz, je patrné, že zde byla vytvořena přístupová cesta a rovněž deponie na ní navazující s prostorem na parkování nákladních vozidel.
22. K uznatelnosti nákladů na práce provedené společností EXPO - COM trading, s.r.o. žalobkyně uvedla, že nesoulad objednávkového listu a daňového dokladu, byl způsoben tím, že žalobkyně používá jednoduché ustálené vzory pro některá jednání se svými obchodními partnery. Objednávkový list je navíc zcela bez významu, protože byl vystaven až po provedení prací. Chyba na daňovém dokladu vystaveném společností

EXPO - COM trading, s.r.o. pak byla dodatečně vysvětlena. Je nesporné, že oplocení areálu je rozsáhlé a jeho obnova by významně vstoupila do pravidelné podnikatelské činnosti žalobkyně, pokud by ji prováděla svépomocí. Práce byly skutečně provedeny společností EXPO - COM trading, s.r.o., nicméně s ohledem na relativně malý význam zakázky nebyla žalobkyně důsledná při pořizování důkazních prostředků pro případné daňové řízení.

23. Žalobkyně nesouhlasila ani s argumentací žalovaného ohledně uložení penále. Odkazovala na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, a rozsudek ze dne 24. 9. 2020, č. j. 6 Afs 186/2020-32. Správce daně bezesporu přišel do kontaktu s takovými podklady, které sloužily jako konkrétní indicie k tomu, aby daňovou kontrolu provedl a aby ji zacílil právě na daň z příjmů právnických osob. Žalobkyně trvala na tom, že správce daně neměl zahajovat daňovou kontrolu za obě účetní období najednou, když mezi těmito účetními obdobími nebyl vůbec žádný vztah. Je pravděpodobné, že pokud by daňové kontroly správce daně rozdělil, na základě některých zjištění z daňové kontroly ohledně účetního období roku 2017, by měl zcela konkrétní důvody pro učinění výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Podle žalobkyně je nezbytné trvat na tom, že neučinít tuto výzvu je možné jen ve zcela výjimečných případech, kterým ale nebylo doměření daně u žalobkyně za účetní období let 2017 a 2018.

V. Posouzení věci krajským soudem

24. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
25. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*
26. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje *daňový subjekt [...] všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.* Naopak podle § 92 odst. 5 písm. c) *tíží důkazní břemeno správce daně, pokud jde o skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
27. Z obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, nebo ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která

je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (viz rozsudek ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68 nebo ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb.

28. Soud tak zdůrazňuje pro věc podstatný fakt, že břemeno tvrzení a důkazní nese výlučně daňový subjekt, správce daně prokazuje toliko důvodnost svých pochyb ohledně věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví. V této souvislosti soud připomíná, že podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro účely stanovení základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že učinil výdaj a že tento výdaj souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004-70, ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 Afs 44/2016-40, ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, ze dne 23. 4. 2026, č. j. 4 Afs 204/2025-40 či ze dne 24. 3. 2026, č. j. 4 Afs 151/2024-55).

Účtování o nedokončené výrobě

29. Pokud jde o účtování o nedokončené výrobě v částce 231 274,25 Kč, žalobkyně v žalobě brojila toliko proti argumentaci daňových orgánů, dle níž je stálost tvrzení nezbytným předpokladem unesení důkazního břemene. Z bodů 120 až 129 napadeného rozhodnutí však zřetelně plyne, že poukaz na proměnlivost tvrzení žalobkyně představoval toliko podpůrnou úvahu, nikoli stěžejní důvod neuznání uvedené položky pro daňové účely.
30. Rozhodující argumentace správce daně i žalovaného spočívala v tom, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly ani přes opakované výzvy neobjasnila, z jakého důvodu bylo o nedokončené výrobě účtováno, k jaké konkrétní zakázce se měla vztahovat a jakým způsobem byla stanovena její výsledná hodnota. Nebyla předložena žádná kalkulace ani jiný podklad, z něhož by bylo možné ověřit oprávněnost účtované částky, a žalobkyně rovněž nepředložila řádné inventarizace dotčených rozvahových účtů.
31. Za této situace nelze dovodit, že by neunesení důkazního břemene bylo založeno pouze na nestálosti tvrzení žalobkyně. Byť je správná její námitka, že samotná změna tvrzení nemusí automaticky vést k neúspěchu v dokazování, v projednávané věci zůstaly pochybnosti správce daně neodstraněny z důvodu absence konkrétních, ověřitelných skutečností o povaze a původu tvrzené nedokončené výroby. Ani dodatečné předložení jiné sady účetních dokladů tuto situaci nenapravilo, naopak vedlo k prohloubení pochybností o správnosti a průkaznosti účetnictví žalobkyně. Soud proto uzavírá, že podstata závěrů žalovaného nespočívala v hodnocení procesní konzistence tvrzení žalobkyně, ale v jejím opakovaném selhání dostat povinnosti prokázat konkrétní okolnosti rozhodné pro daňové posouzení dané položky. Obdobně lze dodat, že těžiště argumentace správce daně nestálo na tvrzení, že by žalobkyně manipulovala s podklady. Uvedenou námitku tedy soud hodnotil jako nedůvodnou.

Odpis pohledávky

32. I námitku týkající se odpisu pohledávky ve výši 2 885 068,90 Kč shledal soud nedůvodnou. Problematika uznatelnosti odpisu pohledávek je upravena v zákoně o daních z příjmů a v zákoně o rezervách. Podle § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z

příjmů je daňově neuznatelná jmenovitá hodnota pohledávky nebo pořizovací cena postoupené pohledávky s výjimkou uvedenou v § 24 a § 10 téhož zákona. Aby byl odpis pohledávky daňově uznatelný, musí být splněny podmínky dle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů. Daňově účinná je jmenovitá hodnota pohledávky nebo pořizovací cena pohledávky nabyté postoupením, vkladem nebo při přeměně obchodní korporace, a to za předpokladu, že lze k této pohledávce uplatňovat opravné položky dle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů (tj. dle zákona o rezervách), a to do výše kryté použitím zákonné opravné položky. Podmínky tvorby opravných položek podrobně upravuje § 2 a násl. zákona o rezervách. Podle tohoto ustanovení se opravnými položkami rozumí opravné položky vymezené v tomto zákoně, vytvořené k rozvahové hodnotě nepromlčených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994 a záúčtované podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Podle § 3 odst. 3 zákona o rezervách musí být také tvorba opravných položek a rezerv uplatněná jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů vždy záúčtována podle zákona o účetnictví nebo uvedena v daňové evidenci. K povinnosti účtovat o pohledávce v době jejího vzniku srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2007, č. j. 7 Afs 129/2006-135 nebo ze dne 5. 9. 2012, č. j. 1 Afs 65/2012-31, č. 2704/2012 Sb. NSS.

33. Předně lze uvést, že žalobní bod de facto kopíruje odvolací námitky, které žalovaný již vypořádal v bodech 184-200 napadeného rozhodnutí, kde mimo jiné uvedl, že v průběhu daňové kontroly ani následného odvolacího řízení nebylo prokázáno, že žalobkyně skutečně záúčtovala do výnosů roku 2014 fakturu č. 20140064 ze dne 28. 2. 2014 na částku 1 095 600 Kč a fakturu č. 20140103 ze dne 25. 3. 2014 na částku 1 789 468,90 Kč, neprokázala, že obě faktury zůstaly neuhrazené, tj. že neproběhla ani jejich částečná úhrada, a že následně vytvořila daňovou opravnou položku právě k těmto dvěma neuhrazeným fakturám.
34. Žalobkyně v žalobě tvrdila, že podle vyjádření objednatele byly sporné daňové doklady vystaveny a objednateli doručeny. Pohledávky za společností EUROCZECH byly řádně zařazeny do výsledku hospodaření žalobkyně v roce 2014, a tedy i do základu daně.
35. V tomto kontextu je vhodné připomenout sled kroků, které žalobkyně v průběhu daňové kontroly podnikla. Nejprve předložila soupis 56 vydaných faktur vystavených v letech 2014 až 2016 různým odběratelům v rozdílných částkách, jejichž celkový součet činil 2 885 068,90 Kč. Následně však tento soupis nahradila předložením dvou faktur, jejichž součet měl rovněž odpovídat uvedené částce. Tyto nově předložené faktury byly vystaveny společnosti EUROCZECH. Správce daně však konfrontoval tato tvrzení s údaji ze seznamu pohledávek (ve spisu na listu B142), v němž žalobkyně vůči společnosti EUROCZECH vykazala fakturu č. 20140064 ve výši 499 905 Kč, z níž zbývalo uhradit 99 905 Kč, a fakturu č. 20140103 ve výši 502 600 Kč, jež zůstala neuhradena v plném rozsahu. Tyto částky evidentně nekořesponovaly s fakturami, jež žalobkyně dodatečně předkládala, a současně bylo zřejmé, že u uvedených pohledávek již došlo alespoň k částečnému plnění. Za tohoto stavu se jeví jako poměrně slabá obrana žalobkyně založená na tvrzeném „zmatku v účetnictví“. Zmíněné rozpory mezi jednotlivými účetními podklady tedy žalobkyní nebyly nijak věrohodně vysvětleny. Naopak posilovaly pochybnosti správce daně o průkaznosti její účetní evidence a o skutečné povaze a výši uplatňovaných pohledávek.

36. K tomu soud připomíná, že žalovaný nakonec v napadeném rozhodnutí nezpochybňoval samotné vystavení obou faktur ani provedení blíže neurčeného rozsahu demoličních prací. Podstatou jeho závěrů byla skutečnost, že žalobkyně neprokázala, že popsané dvě faktury byly skutečně zaúčtovány do výnosů za zdaňovací období roku 2014. Současně nebylo doloženo, že by tyto pohledávky zůstaly neuhrazeny, že by nedošlo alespoň k jejich částečné úhradě, ani že by žalobkyně následně vytvořila opravné položky právě k těmto konkrétním pohledávkám. Na tuto klíčovou argumentaci žalovaného žalobkyně v žalobě nijak přesvědčivě nereagovala. Ačkoliv tvrdila, že pohledávky byly řádně promítnuty do hospodářského výsledku dotčeného období, v daňovém řízení ani v žalobě nenavrhla a nepředložila žádné důkazy, které by toto tvrzení mohly potvrdit. Obdobně neunesla břemeno tvrzení ani břemeno důkazní ohledně splnění dalších podmínek potřebných k daňové uznatelnosti odpisu dané pohledávky.

37. Ani další dílčí námitky žalobkyně nemohou na prezentovaných závěrech ničeho změnit. Pokud žalobkyně namítala, že nesprávné či zcela chybějící uvedení částek z předmětných daňových dokladů v daňovém přiznání k DPH za rok 2014 nemůže vypovídat o tom, zda byly tyto pohledávky zaúčtovány do výnosů v daném účetním období, krajský soud této argumentaci nepřisvědčuje. Naopak, uvedená skutečnost objektivně podporuje pochybnosti správce daně o splnění podmínek pro daňovou uznatelnost odpisu pohledávky, zejména pokud jde o prokázání jejího řádného zaúčtování v rozhodném období.

38. Důvodná není ani námitka směřující proti požadavku správce daně, aby žalobkyně prokázala absenci vzájemného započtení pohledávek mezi ní a společností EUROCZECH. Zda vůči určitému subjektu existují či neexistují závazky, je okolností, jež má být zjištělná z řádně vedeného účetnictví, zejména z knih pohledávek a závazků a z inventarizace příslušných účtů. Žalobkyně tak měla objektivní možnost tvrzený stav doložit. Za této situace nelze akceptovat tvrzení, že by po žalobkyni bylo požadováno prokazování skutečností, která je ze své povahy neprokazatelná.

Pronájem ploch od společnosti Panská zahrada a. s.

39. Ve vztahu k nákladům na pronájem ploch od společnosti Panská zahrada a. s. ve výši 780 000 Kč žalobkyně především namítala, že podmínkou daňové uznatelnosti nákladů je jejich souvislost s předpokládanými výnosy. Měla za to, že tuto podmínku splnila. Obdobně jako u předchozího žalobního bodu, i v tomto případě se s podstatou námitky již vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz body 260-282). Žalobkyně v žalobě opět reaguje pouze na dílčí část argumentace žalovaného. Ten mimo jiné zdůraznil, že společnost Panská zahrada a. s. a žalobkyně mají provázanou personální strukturu. Pochybnost o souvislosti mezi vynaloženými výdaji a zisky opíral o svědecké výpovědi, místní šetření a fotodokumentaci. Zároveň uvedl, že společnost Panská zahrada a.s. výnosy z pronájmu pozemku uvedla ve výkazu zisku a ztráty pouze za rok 2018. Ve výkazech zisku a ztráty za roky 2019 až 2022 uvedená společnost přiznávala nulové hodnoty výnosů z pronájmu.

40. Na základě uvedeného soud konstatuje, že žalobkyně sice správně poukazuje na obecnou tezi, podle níž mohou být daňové uznatelnými náklady i výdaje, které směřují k dosažení předpokládaných budoucích výnosů. Tato zásada však sama o sobě nemůže obstát bez toho, aby žalobkyně prokázala, že vznik těchto výnosů bylo možné v

rozhodném období důvodně očekávat. Právě unesení tohoto důkazního břemene spočívalo na žalobkyni.

41. Z provedeného dokazování přitom vyplývá, že v roce 2018 žalobkyně, i podle vlastních tvrzení, daný pozemek fakticky nevyužívala ani ke stavbě rodinných domů pro společnost Panská zahrada a.s. ani k parkování vozidel v souvislosti se zakázkami v Praze. Za této situace není zřejmé, na základě čeho měla žalobkyně důvodně očekávat výnosy, jichž bylo dle jejích tvrzení dosaženo až v letech 2020 až 2022, a to navíc ve vazbě na nájemní vztah, který měl podle zjištění správce daně skončit již v roce 2018. Tento vnitřní rozpor zůstal nevysvětlen a pochybnosti správce daně o účelnosti vynaložených nákladů tak nebyly odstraněny. Ani svědecké výpovědi (do spisu vložené na listech B 128, B130, B131), na něž žalobkyně odkazovala, k vyvrácení pochybností nepřispěly, neboť zůstaly v obecné rovině a neobsahovaly konkrétní údaje o době, způsobu a rozsahu skutečného využívání pozemku ani o vazbě na jednotlivé zakázky.
42. Pokud jde o fotografie, jimiž hodlala žalobkyně prokazovat úpravy pozemku, soud přisvědčuje žalovanému, že ani tyto nebyly způsobily pochybnosti správce daně rozptýlit. Žalovaný především poukázal na skutečnost, že fotografie nebyly datované. Nadto úpravy povrchu pozemků provedené v roce 2017 předcházely uzavření nájemní smlouvy a nemohly být jejím předmětem. Zpevnění komunikace asfaltovou vrstvou je doložitelné až na snímku z března roku 2025. Takové odůvodnění je podle soudu logické, vnitřně konzistentní a nelze mu vytýkat nedostatečnost nebo dokonce libovůli.
43. Pokud žalobkyně navrhovala v replice k vyjádření žalovaného provést důkaz dalšími, novými fotografiemi, pak soud konstatuje, že i když v obecné rovině je ve správním soudnictví možné navrhopvat nové důkazy (viz princip plné jurisdikce), v případě daňového řízení, jehož předmětem je otázka unesení důkazního břemene, je situace poněkud odlišná. Prokazování nároku na vrácení daně je dokladovou záležitostí. Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu je postavena na tom, že soudní řízení není pokračováním daňového řízení, v jehož rámci by mělo docházet k dalšímu upřesňování zjištěného skutkového stavu. Neunesení důkazního břemene v daňovém řízení proto není možné dohánět před správními soudy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017-135, bod [66], který odkazuje na závěry rozsudku ze dne 10. 9. 2015, č. j. 4 As 133/2015-57, resp. rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS). Správce daně jasně formuloval své pochybnosti o souvislosti mezi vynaloženými náklady a předpokládaným ziskem žalobkyně. Chtěla-li tedy žalobkyně prokazovat opak, měla tak učinit již v průběhu daňového řízení.

Stavební a ruční práce na opravě oplocení od EXPO - COM trading, s.r.o.

44. Žalobní bod týkající se nákladů na stavební a ruční práce na opravě oplocení od EXPO - COM trading, s.r.o. ve výši 370 000 Kč soud považoval rovněž za nedůvodný. Téměř obdobnou argumentaci žalovaný vypořádal v bodech 404-420 napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že podle svědeckých výpovědí měla být minimálně část práce provedena žalobkyní svépomocí. Zdůraznil rozpory ve fakturách i pochybnosti ohledně způsobnosti společnosti EXPO - COM trading, s.r.o. sporné práce provést. Uzavřel, že

žalobkyně neprokázala, o jaké konkrétní práce se mělo jednat, kde, jakým způsobem a v jakém objemu měly být provedeny ani zda skutečně provedeny byly. V podrobnostech soud na odůvodnění napadeného rozhodnutí odkazuje.

45. Žalobkyni je možno přisvědčit pouze potud, že ze svědeckých výpovědí vyplynula určitá forma kooperace externí společnosti při opravě plotu. Tato skutečnost však sama o sobě nemohla odstranit pochybnosti správce daně o tom, kde, kdy a v jakém rozsahu měly být práce konkrétně provedeny. Tyto pochybnosti byly o to závažnější, že na dokladech předložených žalobkyní se rozcházelý údaje jak o místě plnění, tak o povaze objednávaných prací. Žalobkyně přitom uvedené rozpory nijak přesvědčivě nevysvětlila ani jinak nevyvrátila. Vysvětlení „tiskovou chybou“ považuje soud ve shodě s žalovaným za nepřesvědčivé.
46. Argumentace žalobkyně směřující k polemice o odborné způsobilosti dodavatele práce provádět, je za této situace nepřipadná. Rozhodující totiž není, zda by daná společnost byla schopna práce realizovat, ale zda žalobkyně prokázala, že konkrétní práce byly skutečně provedeny, jaké práce se měly uskutečnit, na jakém konkrétním místě, v jakém rozsahu a zda k jejich provedení reálně došlo. Pokud se tak nestalo, je bezpředmětné do detailu posuzovat, zda mohla či nemohla daná společnost blíže nepopsané práce vykonat.
47. Uvedené pochybnosti nemohl rozptýlit ani e-mail společnosti EXPO - COM trading, s.r.o. ze dne 11. 12. 2022 přiložený k vyjádření žalobkyně (vložené do správního spisu na listu A20). Ten obsahuje toliko obecné konstatování, že v průběhu roku 2018 byla žalobkyni na jejích stavbách v Liberci a okolí na základě objednávek poskytována pracovní síla v podobě ručních kopáčů. Ani z přiložených faktur (rovněž přiložené k listu A20) nelze zjistit žádné konkrétní údaje o provedených pracích. Kromě celkové účtované částky z nich vyplývá pouze místo plnění, které navíc neodpovídá místu, kde měla být zakázka podle žalobkyně provedena.
48. Pokud žalobkyně vytýkala žalovanému, že hodnotil cenu a náročnost provedených prací, aniž by měl jasno o jejich skutečném obsahu, pak soud konstatuje, že povinnost tvrdit a prokazovat, co bylo obsahem tvrzeného plnění, spočívala právě na žalobkyni. Neunesení tohoto důkazního břemene nemůže být nahrazováno kritikou hodnotících úvah správce daně. Ze stejného důvodu neobstojí obecné výtky žalobkyně, podle nichž nevidí důvod proč by vystavila předmětné faktury „jen tak“. I ve vztahu k námitce, že správce daně neprovedl obdobně důkladnou kontrolu jako u jiných položek nezbývá než připomenout, že bylo na žalobkyni, aby pochybnosti správce daně vyvrátila. Nebylo tedy na správci daně, aby za žalobkyně domýšlel, případně vyhledával, skutečnosti podporující její tvrzení.

Penále

49. K námitce týkající se nezákonnosti vyměření penále soud uvádí následující:
50. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu platí, že *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.*
51. Podle § 251 odst. 1 daňového řádu vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky doměřené daně. Podle § 251 odst. 4 daňového řádu naopak, *pokud je*

doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká.

52. Soud dále připomíná, že výslovné pravidlo nyní obsažené v § 87 odst. 4 daňového řádu, podle něhož při zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení nevzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále, je účinné až od 1. 1. 2021. Na postup správce daně při zahájení kontroly dne 12. 10. 2020 proto toto ustanovení v časovém smyslu přímo nedopadá. Věc je proto třeba posoudit ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k tehdy účinné právní úpravě.
53. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, vyložil, že dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být daň doměřena, je zásadně povinen o tom zpravit daňový subjekt a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení. Od tohoto postupu lze upustit jen výjimečně, zejména tehdy, pokud by zpravení daňového subjektu mohlo vést ke zmaření cíle správy daní. Na uvedené závěry navázal Nejvyšší správní soud mimo jiné rozsudky ze dne 24. 9. 2018, č. j. 4 Afs 191/2018-38, ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29 a ze dne 10. 1. 2019, č. j. 8 Afs 22/2017-46. Z nich plyne, že kritérium důvodného předpokladu doměření daně neznamená, že správce daně musí mít již před zahájením kontroly úplnou jistotu o konečné výši daně. Postačuje, má-li k dispozici natolik konkrétní a věrohodné poznatky, že lze rozumně očekávat doměření daně. Naopak pouhé obecné pochybnosti či potřeba teprve zjišťovat, zda vůbec k pochybení došlo, k postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu samy o sobě nepostačují. V rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, Nejvyšší správní soud dále dovodil, že opomenutí výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu sice představuje procesní pochybení, avšak nikoliv takové, které by bez dalšího činilo nezákonným samotné doměření daně nebo které by bránilo účinkům zahájení daňové kontroly na běh prekluzivní lhůty. Zároveň však výslovně zdůraznil, že právě ve vztahu k penále má toto pochybení zásadní význam, neboť při zákonném postupu mohl daňový subjekt podat dodatečné daňové tvrzení a penále se vyhnout.
54. Mezi účastníky není sporu o tom, že daňová kontrola ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2017 a 2018 byla zahájena dne 12. 10. 2020, tedy za právního stavu před účinností pravidla nyní obsaženého v § 87 odst. 4 daňového řádu. Sporné je, zda již k tomuto okamžiku měl správce daně takové poznatky, které zakládaly důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, a proto měl žalobkyni nejprve vyzvat podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že takové poznatky správce daně k dispozici neměl. Hodnocení žalovaného soud považuje za přesvědčivé.
55. Samotná okolnost, že správce daně zahájil kontrolu v pozdější fázi běhu lhůty pro stanovení daně, ještě neprokazuje, že již měl dostatečně konkrétní poznatky pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. V tomto bodě nelze žalobkyni bez dalšího přisvědčit. Časový odstup však může být ve spojení s dalšími okolnostmi významnou indicií při hodnocení, zda správce daně vstupoval do kontroly pouze za účelem obecného prověřování, anebo již na základě konkrétních dříve získaných poznatků. V nyní posuzované věci jsou takovými dalšími okolnostmi zejména to, že správce daně zahájil kontrolu v neomezeném rozsahu současně pro dvě navazující zdaňovací období a při jejím

zahájení žalobkyni zcela obecně vyzval k předložení účetnictví (jak je zřejmé ze sdělení správce daně na listu B1 spisového materiálu). Na základě předložených podkladů pak byla žalobkyně vyzvána k odstranění pochybností ohledně konkrétních položek uvedených v předložených dokumentech. Soudu tak není zřejmé, z čeho žalobkyně dovozuje znalost konkrétních indicií ze strany správce daně již před zahájením daňové kontroly. Za této procesní situace lze uzavřít, že povinnost žalobkyně hradit penále vznikla v souladu se zákonem. Na věci nic nemění ani to, že správce daně zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2017 a 2018 zároveň. Jedná se o zcela standartní postup. Daňovou kontrolu lze vést společně pro více zdaňovacích období. Daňový řád správci daně neukládá, že by snad měl vyčkat na výsledek daňové kontroly za jedno zdaňovací období, než zahájí daňovou kontrolu za další zdaňovací období.

56. Pro úplnost lze dodat, že žalobkyní odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2020, č. j. 6 Afs 186/2020-32, na danou věc nedopadá, neboť v tehdy řešeném případě se žalovaný o skutečnostech nasvědčujících tomu, že by stěžovateli měla být daň doměřena, dozvěděl jinak než na základě daňové kontroly, konkrétně na základě anonymního podnětu. Taková situace ve zde projednávané věci nenastala.
57. Žalobkyně dovozovala tvrzenou nesprávnost postupu správce daně při zahájení daňové kontroly také z toho, že v rámci odvolacího řízení byla doměřená daň snížena téměř o polovinu. Z napadeného rozhodnutí je ale zřejmé, že žalobkyně dosáhla snížení doměřené daně v odvolacím řízení zejména tím, že vyvinula důkazní aktivitu, kterou měla primárně vyvíjet již v rámci daňové kontroly. Je tedy evidentní, že snížení doměřené daně nebylo projevem nezákonného postupu správce daně, ale procesní aktivity žalobkyně. Za této situace pak soud postrádá spojitost mezi touto skutečností a otázkou zákonnosti vyměření penále.

VI. Závěr a náklady řízení

58. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru o nedůvodnosti podané žaloby. Proto byla žaloba zamítnuta podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
59. Ve věci soud rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., za výslovného souhlasu žalobkyně i žalovaného.
60. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
61. V souzeném případě měl úspěch žalovaný správní orgán, ten náhradu nákladů řízení nepožadoval, ostatně mu ani žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti správního orgánu nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Liberec 27. května 2026

Mgr. Karolína Tylová, LL.M.,
předsedkyně senátu