

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **MOSASTAV s.r.o.**, IČO: 048 06 000, se sídlem Jarní 356, Nová Role, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2024, č. j. 9510/24/5200-11434-713180, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 6. 11. 2025, č. j. 57 Af 8/2024-56,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Finanční úřad pro Karlovarský kraj dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 11. 2020, č. j. 933379/20/2401-50523-401180, doměřil žalobci za zdaňovací období roku 2016 daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 878.370 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu 668.856 Kč a současně sdělil zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně 175.674 Kč a ve výši 1 % z částky zrušené daňové ztráty 3.881 Kč, tj. celkem ve výši 179.555 Kč. Tentýž správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 11. 2020, č. j. 933382/20/2401-50523-401180, žalobci doměřil za zdaňovací období roku 2017 daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1.064.380 Kč a současně sdělil zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně 175.104 Kč.

[2] Žalovaný nadepsaným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a oba dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Krajský soud v Plzni v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného. Konstatoval, že správní orgány nabyly konkrétních pochybností ohledně žalobcem deklarovaných plnění od dodavatelů DR Technik s. r. o. (dále též „DR Technik“) a DR Technik – invest s. r. o. (dále též „DR Technik - invest“). Na základě řádně odůvodněných a žalobci sdělených pochybností se pak stala podstatou sporu otázka, zda žalobce unesl své důkazní břemeno stran daňové uznatelnosti sporných nákladů.

[4] Žalobcem předložené obchodní listiny týkající se deklarovaného plnění od dodavatelů DR Technik a DR Technik – invest vykazovaly řadu nesrovnalostí a nestandardností, které u daňových orgánů důvodně vyvolaly pochybnosti o tom, zda žalobci skutečně byly pronajaty stroje na zemní práce (bez obsluhy), které deklarovaný dodavatel DR Technik nevlastnil, a poskytnuty pomocné a uklízecí práce od deklarovaného dodavatele DR Technik – invest, který ale neměl žádné zaměstnance a pracovníky si měl zajistit od svého subdodavatele (DS CORPORATION s. r. o.). U něho ale nebylo vyjasněno, zda pro něj skutečně zmínění zahraniční pracovníci pracovali, případně na základě jakého právního titulu. Navíc v situaci, kdy oba deklarovaní dodavatelé (bez zaměstnanců) i jejich subdodavatelé byli personálně propojeni osobou Davida Schovánka.

[5] K námitkám žalobce ohledně hodnocení svědecké výpovědi Davida Schovánka krajský soud uvedl, že žalobce v průběhu daňového řízení týkajícího se daně z příjmů právnických osob výslech tohoto svědka nenavrhl. Námitka, že žalovaný neprovedl jeho výslech, je proto nedůvodná. Žalobci nic nebránilo, aby i v předmětném řízení navrhl vyslechnout tohoto svědka. Takový návrh ovšem neučinil, a žalovanému tak nelze důvodně vytýkat, že z vlastní iniciativy výslech neopakoval, ale vyšel z protokolů o výsleších Davida Schovánka konaných dne 2. 8. 2019 a 26. 9. 2019 v jiném řízení.

[6] Ohledně hodnocení zmíněných protokolů o výslechu Davida Schovánka se soud ztotožnil se žalovaným. Tento svědek sice v obecné rovině potvrdil spolupráci mezi žalobcem a dodavateli DR Technik a DR Technik – invest, ovšem dále správci daně na jeho otázky sděloval nekonkrétní a vágní informace, případně si nevzpomínal nebo dokonce odmítal odpovídat. Žalovaný přiléhavě uvedl, že ve vztahu k DR Technik odmítl uvést jakékoli identifikační údaje osob, které se podílely na přepravě, opravách, údržbách nebo evidenci předmětných strojů a vozidel, a taktéž nebyl schopen konkretizovat, na jaké stavbě mělo dojít k předání strojů a vozidel s panem Havlem. Ve vztahu k DR Technik – invest vypověděl, že pracovníky mu měla poskytovat společnost DS CORPORATION s. r. o. Ovšem správce daně následně zjistil, že tato společnost (ve které byl svědek Schovánek jednatelem) neměla žádné zaměstnance a žalobcem deklarovaní pracovníci (všichni cizinci) vůbec nepobývali na území ČR, tudíž ani nemohli vykonat deklarované práce.

[7] Soud nepřisvědčil žalobci, že by svědek Schovánek „*přehledně uvedl, co za stroje poskytla společnost DR Technik žalobci*“. Z protokolu ze dne 2. 8. 2019 totiž vyplývá, že zmocněnec žalobce vstoupil do vyjádření svědka a začal mu klást otázky, ve kterých se vždy dotázal na konkrétní stroj a svědek na základě účetních a obchodních dokladů, které měl u sebe, vždy konstatoval, že daný stroj je na podkladech uveden. Nejednalo se tedy o spontánní výpověď svědka o skutečnostech, které si pamatoval. Navíc sám žalobce připouští, že si svědek nepamatoval, kdy a komu stroje po ukončení nájmu měl vrátit. Přitom se jednalo o bagry, nákladní automobil a nakladač, tj. nikoli malé a nevýznamné stroje, u nichž by se okolnosti předání daly snadno zapomenout.

[8] Soud rovněž nepřisvědčil námitce žalobce, že v rámci řízení o dani z příjmů právnických osob, kde je řešena otázka uskutečnění plnění, nemůže být podstatná otázka subdodavatele dodavatele žalobce. Shledal relevantní a přiléhavé otázky týkající se subdodavatelů žalobcem deklarovaných dodavatelů DR Technik a DR Technik – invest, neboť tito jeho dodavatelé ani nevlastnili strojní techniku, ani neměli k dispozici pracovníky, přestože předmětem deklarovaného plnění mělo být jak dodání strojní techniky, tak i pomocných a úklidových prací.

[9] Navíc výpověď Davida Schovánka byla v příkrém rozporu s výpovědí svědka Michala Havla, v rozhodné době jednatele společnosti DOUBLE SERVICE s. r. o., která dle tvrzení žalobce byla subdodavatelem strojní techniky pro DR Technik v době tvrzeného poskytování deklarovaného plnění. Svědek Havel ve své výpovědi ze dne 3. 2. 2020 uvedl, že se v prosinci 2015 stal jednatelem společnosti DOUBLE SERVICE s. r. o. a zcela popřel vlastnictví, nákup a předání stavebních strojů a vozidel touto společností a také jakoukoliv podnikatelskou činnost, kterou by tato společnost vykonávala od roku 2015. Neznal DR Technik, nikdy s ní nejednal, ani od ní nikdy nepřevzal žádné finanční prostředky. Žalobce nevysvětlil, proč by měl tento svědek vypovídat nepravdivě. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že výpověď svědka Schovánka nevyvrátila pochybnosti o tom, zda bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto, ba naopak je spíše prohloubila.

[10] Žalobcem prezentovaná „*vysvětlení okrajových nesrovnalostí*“ shledal krajský soud nevěrohodná, spekulativní a nepřesvědčivá. Rozhodně nesouhlasil s žalobcem v tom, že v předmětném daňovém řízení předložil ucelený řetězec důkazů a že nesrovnalosti, na které žalovaný poukázal, jsou toliko marginální a u svědeckých výpovědí jsou „*spíše znakem autenticity*“. Žalovaný všechny důkazy, které žalobce navrhl, náležitě vyhodnotil a odůvodnil, jakou jim přisoudil důležitost a věrohodnost, přičemž žalobci se v žalobě nepodařilo zpochybnit, že by závěry žalovaného neměly racionální základ či byly výsledkem jeho libovůle. Krajský soud neshledal nic, co by mohl žalovanému vytknout ohledně hodnocení výpovědi svědka R. K., navrženého žalobcem v odvolacím řízení. Tento svědek pouze potvrdil, že na nějakých zakázkách pro žalobce někdy pracoval a že ze stavby znal jednatele žalobce. Ovšem společnost DR Technik, případně DR Technik – invest, či pana Schovánka neznal.

[11] Soud nepřisvědčil ani námitkám žalobce vůči hodnocení čestného prohlášení pana Schovánka, které žalobce předložil dodatečně až v odvolacím řízení. K tíži žalobce vyhodnotil, že deklarovaná plnění řádně nezdokumentoval a daňovými orgány identifikované podstatné nesrovnalosti nebyly rozptýleny žalobcem navrženými svědeckými výpověďmi. Stejně tak nepřisvědčil žalobci, že by žalovaný ve vyjádření k žalobě měnil či doplňoval obsah napadeného rozhodnutí.

[12] Podmínky pro aplikaci doktríny esenciálních výdajů nebyly splněny již z toho důvodu, že vypovídací schopnost účetnictví žalobce jako celku nebyla zpochybněna. Podstatou neuznání sporných nákladů ze strany daňových orgánů bylo neunesení důkazního břemene žalobcem, neboť se mu nepodařilo bez vážných pochybností prokázat, že deklarované výdaje na plnění od dodavatelů DS Technik a DS Technik – invest skutečně nastaly, resp. musely být fakticky vynaloženy. Správce daně proto neměl povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit tzv. esenciální výdeje. Porušení § 115 odst. 2 daňového řádu krajský soud neshledal, jelikož žalobce byl v průběhu odvolacího řízení opakovaně seznámen se zjištěnými skutečnostmi podle tohoto ustanovení daňového řádu. Žalobcem namítané „*uznání dvou podstatných argumentů*“ nepředstavuje důvod pro postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť se nejedná o případ, kdy by žalovaný prováděl další dokazování, ani o případ, kdy by dospěl k odlišnému právnímu závěru než správce daně, který by měl podstatný vliv na posouzení daňové povinnosti žalobce.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[13] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) **kasační stížnost**. Upozornil, že v doplnění odvolání ze dne 30. 1. 2021 namítal nezákonnost postupu správce daně, který do tohoto řízení fakticky překopíroval výsledek daňové kontroly na DPH, aniž by však provedl vlastní (nezávislé) dokazování. Požadoval tedy provedení řádného dokazování v odvolacím řízení. Dále výslovně požadoval, aby žalovaný do spisového materiálu v tomto řízení přeřadil i odvolání stěžovatele ze dne 15. 6. 2020 učiněné v řízení o DPH, včetně návrhů důkazních prostředků obsažených v tomto i v dalších podáních učiněných v rámci daňové kontroly na DPH, které věcně souvisí s posuzovanou věcí. V tomto podání stěžovatel uplatnil důkazní návrh na výslech pana Schovánka. S ohledem na výše uvedené krajský soud pochybil, pokud dospěl k závěru, že stěžovatel výslech svědka nenavrhl, neboť stěžovatel trval na provedení všech důkazů, které byly provedeny v řízení o DPH, včetně výslechu svědka Schovánka. Krajský soud tak vyšel z vadných skutkových zjištění. Z rozsudku NSS sp. zn. 1 Afs 266/2024 plyne, že jestliže žalovaný k návrhu stěžovatele výslech svědka neprovedl, nemá to vliv na rozhodnutí žalovaného spíše jen výjimečně. Žádné takové výjimečné okolnosti však žalovaným nebyly tvrzeny ani nejsou obsahem jeho rozhodnutí. Proto byl krajský soud povinen rozhodnutí žalovaného zrušit.

[14] Stěžovatel v rámci odvolacího řízení požadoval alespoň provedení čestného prohlášení svědka Schovánka, ve kterém se blíže vyjádřil k rozhodným skutečnostem týkajícím se daně z příjmů, na které nebyl správcem daně v jiném daňovém řízení

dotazován. Žalovaný při hodnocení tohoto čestného prohlášení vadně uvedl, že pan Schovánek již byl v řízení vyslechnut. Ve vyjádření k žalobě však žalovaný sám přiznal, že při tomto závěru pochybil, jelikož výslech pana Schovánka nebyl proveden v řízení o dani z příjmů právnických osob, ale pouze v řízení o DPH. Uvedené pochybení žalovaného mělo zásadní vliv na hodnocení čestného prohlášení pana Schovánka, což krajský soud nereflektoval. Závěr krajského soudu o oslabené vypovídající hodnotě čestného prohlášení svědka Schovánka s ohledem na jeho předchozí výslech tak je nezákonný.

[15] Daňové orgány jsou si vědomy nutnosti provést výslech svědka v řízení, ve kterém hodlají vyjít z protokolu o jeho výslechu provedeného v řízení jiném, a to i bez návrhu daňového subjektu (rozsudek NSS č.j. 5 Afs 133/2025-37, bod 36). Ačkoliv stěžovatel provedení výslechu svědka v řízení o dani z příjmů právnických osob požadoval, nebylo mu vyhověno, přestože ze správní praxe daňových orgánů plyne, že tyto tak činí i bez důkazního návrhu daňových subjektů.

[16] Nezákonný je dále závěr krajského soudu, že výpověď pana Schovánka nevyvrátila pochybnosti o tom, zda bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto. Krajský soud pomíjí, že žalovaný hodnotil výslech pana Schovánka učiněný v řízení o DPH. Pokud by býval byl v posuzované věci proveden výslech tohoto svědka, jak stěžovatel navrhoval, pak by mu mohl klást otázky, na základě nichž by byly svědkem vyvráceny pochybnosti daňových orgánů. Svědek by mohl být také dotazován na bližší informace ohledně dodavatelů jeho společností. Stěžovateli tak bylo upřeno právo klást svědkovi otázky.

[17] S hodnocením výpovědi svědka v řízení o DPH krajským soudem, že pouze v obecné rovině potvrdil spolupráci mezi stěžovatelem a společnostmi DR Technik a DR technik – invest, stěžovatel nesouhlasí. Vyjádření pana Schovánka v rámci jeho svědecké výpovědi nebyla obecná, rozhodné skutečnosti potvrdil a poskytl zcela konkrétní odpovědi. Není ani pravda, že se nejednalo o spontánní výpověď svědka o skutečnostech, které si pamatoval. Svědek by si totiž jen stěží mohl po několika letech pamatovat přesná čísla faktur a identifikaci subjektů, od nichž stroje koupil nebo si je pronajal. Bylo tedy zcela logické, že si s sebou k výslechu přinesl podklady, z nichž při výpovědi vycházel. Skutečnost, že se na výslech připravil, nelze vyložit v tom smyslu, že je snížena váha jeho výpovědi. Daňový řád ostatně přípravu svědka na výslech předpokládá, když v § 100 uvádí, že v předvolání správce daně vedle místa a času výslechu uvede i předmět výslechu. Pokud svědek při svém výslechu využil podklady, jež si k výslechu připravil, nečiní to jeho výpověď nevěrohodnou. Hodnocení krajského soudu je v tomto ohledu značně tendenční. Pokud by totiž naopak svědek přípravě nevěnoval žádný čas a odpovídal by stran strojů nekonkrétně/nesprávně, pak by krajský soud dospěl k závěru o nevěrohodnosti jeho výpovědi.

[18] Jestliže svědek Schovánek nebyl schopen konkretizovat, na jaké stavbě mělo dojít k předání strojů a vozidel s panem Havlem, je to dáno tím, že tato otázka byla položena mimo předmět výslechu, kterým byla spolupráce společnosti DR Technik a DR Technik – invest se stěžovatelem. Jednalo se o vadný procesní postup správce daně. K předávání strojů docházelo na stavbách na základě předávacích protokolů. Pokud si svědek po letech

nepamatoval konkrétní stavbu, na níž k předání došlo, není to známka nevěrohodnosti svědka. Není dále pravdou, že svědek neuvedl žádné identifikační údaje osob, které se podílely na přepravě, opravě údržbě nebo evidenci strojů. Svědek konkrétně identifikoval potřebné osoby, které v transakci vystupovaly, a nevypovídal nijak nestandardně. Svědek též uvedl, že za pojištění strojů, jež byly pronajaty, je odpovědný jejich vlastník.

[19] Ke zjištění žalovaného, že společnost DS CORPORATION s. r. o. neměla žádné zaměstnance, stěžovatel uvedl, že ze seznamu pracovníků předložených touto společností neplyne, že se jednalo o zaměstnance této společnosti. Proto skutečnost, že nebyli zohledněni v daňových tvrzeních této společnosti, ničeho neprokazuje. Rovněž neexistuje tvrzený rozpor se zjištěními od ČSSZ, Úřadu práce či Policie ČR. Ze součinnosti poskytnuté uvedenými subjekty totiž plyne, že tyto osoby nebyly „zachyceny“ v jejich evidencích. Nelze však vyloučit, že se jednalo o osoby fakticky pobývající na území ČR (např. nelegálně). Tvrzení žalovaného, že tyto osoby vůbec nepobývaly na území ČR, nebylo prokázáno. Pochybnosti daňových orgánů ohledně plnění povinností subdodavatele (společnosti DS CORPORATION s. r. o.) na úseku zaměstnanosti jsou pochopitelné, avšak nelze je klást k tíži stěžovateli.

[20] Při stanovení daně z příjmů právnických osob nebylo relevantní zjišťovat subdodavatele stěžovatele. V posuzované věci totiž nenastal případ, kdy by daňový subjekt byl povinen prokázat vztah mezi dodavatelem a subdodavatelem, neboť dodavatel nějaké stroje vlastnil a nevystupoval tedy jako pouhý zprostředkovatel. Nadto z rozsudku NSS č. j 3 Afs 399/2021-47 plyne, že v těchto specifických situacích je daňový subjekt povinen prokázat vztah mezi dodavatelem a subdodavatelem, což bylo v posuzované věci splněno.

[21] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že uvedl pouze jeden rozpor mezi výpovědí pana Schovánka a výpovědí pana Havla (jenž popřel jakoukoliv spolupráci společnosti DOUBLE SERVICE s. r. o. se společností DR Technik) spočívající v tom, že pan Havel nevlastnil společnost DOUBLE SERVICE s. r. o. V žalobě totiž rovněž namítl, že celá výpověď pana Havla je nekonzistentní, jelikož nedává smysl, aby za 200.000 Kč kupoval společnost, kterou nehodlal nijak využívat a ani o to nikdy neusiloval. Závěr krajského soudu, že koupě společnosti DOUBLE SERVICE s. r. o. pouze nebyla zapsána do obchodního rejstříku, je spekulativní. Uvedené tvrzení neuvedl žalovaný ve svém rozhodnutí, pouze ho zmínil ve vyjádření k žalobě.

[22] Nadto z obchodního rejstříku plyne, že ke dni 11. 12. 2015 (kdy se jednatelem společnosti DOUBLE SERVICE s. r. o. stal pan Havel) se paní Libuše Brabcová stala jedinou společnicí společnosti DOUBLE SERVICE s. r. o. Tvrzení pana Havla, že vlastnil společnost DOUBLE SERVICE s. r. o., tedy bylo zjevně nepravdivé a jeho výpověď činí nevěrohodnou. Stěžovatel je toho názoru, že výpověď pana Schovánka nebyla zpochybněna výpovědí pana Havla. Pan Havel při své výpovědi zjevně uváděl nepravdivé informace, což snižuje věrohodnost jeho výpovědi. Současně výpověď pana Schovánka byla dostatečně konkrétní a konzistentní. Podstatné je, že jednatel dodavatelů potvrdil spolupráci se stěžovatelem, včetně jejího rozsahu/obsahu a označil i své dodatele, kteří se správcem daně taktéž spolupracovali.

[23] Argumentaci, v níž stěžovatel popsal, proč považuje tvrzení daňových orgánů stran nesrovnalostí v podkladech za nelogická a pro věc marginální, krajský soud nevypořádal. Pouze odkázal na vyjádření žalovaného k žalobě, které aproboval. Takový postup je nepřípustný. Vyjádření žalovaného k žalobě navíc obsahuje závěry, které v rozhodnutí žalovaného nejsou obsaženy, a krajský soud z něj proto nemohl vycházet.

[24] Formální nesrovnalosti v administrativních podkladech nebylo možno považovat za pochybnosti takové povahy, aby z nich bylo možno dojít k závěru o neuskutečnění posuzovaných plnění. Tyto formální nepřesnosti spíše vypovídají o autenticitě obchodních případů a potvrzují, že stranami transakce byli právní laici, kteří dbali především o funkčnost obchodního vztahu, nikoliv o dokonalost administrativních podkladů.

[25] O tom, že posuzované náklady byly vynaloženy způsobem tvrzeným stěžovatelem, svědčí rovněž výpověď svědka K., který potvrdil, že při řešených zakázkách byly používány stroje jiných společností. Závěr krajského soudu, že žalovaný nepochybil při hodnocení výpovědi tohoto svědka, je nesprávný.

[26] Správní orgány nezpochybnily samotné provedení zakázek, nýbrž jejich provedení právě společnostmi DR technik a DR technik – invest. Posuzované náklady tedy musely být stěžovatelem skutečně vynaloženy, zvláště pak za situace, kdy prokázal související uskutečněná plnění pro své odběratele. Závěr krajského soudu o neprokázání fakticity posuzovaných dodaných plnění (esenciálních výdajů) je tudíž nesprávný.

[27] Ačkoliv žalovaný ve svém rozhodnutí provedl nové hodnocení čestného prohlášení pana Schovánka, nebyl stěžovatel s tímto hodnocením seznámen postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Nové hodnocení bylo tudíž pro stěžovatele překvapivé ve smyslu rozsudku rozšířeného senátu č.j. 1 Afs 438/2017-52. Stěžovatel totiž s ohledem na své vyjádření k seznámení ze dne 26. 9. 2023 očekával, že čestné prohlášení pana Schovánka bude zohledněno v jeho prospěch. Překvapivost rozhodnutí spočívala v novém hodnocení důkazního prostředku žalovaným a teprve z rozhodnutí žalovaného stěžovatel poprvé zjistil, že ani s ohledem toto hodnocení důkazu své důkazní břemeno neunesl. To platí také ve vztahu ke skutečnosti, že žalovaný přiznal svá pochybení ohledně angažmá pana Havla ve společnosti DOUBLE SERVICE s. r. o. S ohledem na toto pochybení žalovaný provedl nové hodnocení výpovědi tohoto svědka, s nímž však byl stěžovatel poprvé seznámen až v rozhodnutí žalovaného, což činí rozhodnutí žalovaného překvapivým.

[28] Žalovaný ve **vyjádření ke kasační stížnosti** setrval na svém závěru, že návrh na výslech pana Schovánka nebyl v předmětném řízení učiněn. Podání stěžovatele, na které upozorňuje, nelze posuzovat jako návrh na výslech tohoto svědka, když šlo o obecné podání týkající se všech důkazů provedených v řízení o DPH. Důkazní návrh učiněný v řízení na DPH, který stěžovatel požadoval přeřadit do řízení o dani z příjmů, nelze posuzovat jako návrh na výslech příslušného svědka v řízení týkajícím se daně z příjmů právnických osob. V řízení o DPH bylo předmětnému návrhu vyhověno a výslech byl proveden. Stěžovatel se „krkolomnou“ cestou skrze propojování řady jiných podání snaží

prokázat, že v posuzované věci rovněž učinil návrh na výslech svědka Schovánka, ačkoliv tomu tak není.

[29] Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 133/2025-37 se vztahuje k využití písemnosti z trestního řízení, a není proto pro posouzení této věci případný. V posuzované věci byly využity podklady získané v rámci dříve vedené daňové kontroly na DPH, přičemž tento postup je v souladu s § 93 daňového řádu. Správce daně může využít důkazní prostředky z řízení vedeného o jiné dani k vyjádření svých pochybností o správnosti údajů ve stěžovatelem podaných dodatečných daňových přiznáních, když se jedná stále o tytéž důkazní prostředky a totožné obchodní případy. Stěžovateli nic nebránilo učinit výslovný návrh k provedení výslechu pana Schovánka v řízení týkajícím se daně z příjmů. V situaci, kdy byl pan Schovánek vyslechnut coby svědek a jeho svědecká výpověď byla v řízení o dani z příjmů použita, je vypovídací hodnota dodatečně vytvořeného čestného prohlášení oslabena, resp. jeho věrohodnost je velmi nízká. Z čestného prohlášení nevyplynuly nové informace, když v něm pan Schovánek toliko zopakoval to, co již vyplynulo ze svědecké výpovědi. Nesprávný závěr v rozhodnutí žalovaného, že výslech svědka byl proveden v odvolacím řízení, nemůže mít vliv na hodnocení čestného prohlášení. Podstatné je, že v řízení týkající se daně z příjmů bylo v rámci dokazování vycházeno ze svědecké výpovědi pana Schovánka, byť byl výslech proveden v řízení o DPH, a v tomto kontextu tak bylo zcela správně hodnoceno i čestné prohlášení pana Schovánka.

[30] Výpověď pana Schovánka nevyvrátila pochybnosti o tom, zda bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto, naopak spíše pochybnosti správce daně prohloubila. Svědek nebyl s to vysvětlit dotazované nesrovnalosti a jeho výpověď byla v příkrém rozporu s výpovědí pana Havla, který při svém výslechu zcela popřel vlastnictví, nákup, předávání stavebních strojů a vozidel společnosti DOUBLE SERVICE s. r. o., která měla být subdodavatelem strojů pro DR technik, a také jakoukoliv podnikatelskou činnost, kterou by tato společnost vykonávala od roku 2015. Svědek Havel neznal DR Technik, nikdy s ní nejednal ani od ní nikdy nepřevzal žádné finanční prostředky. Stěžovatel nepředložil žádné vysvětlení, proč by měl svědek Havel vypovídat nepravdivě. Pan Havel byl v rozhodné době jednatelem společnosti DOUBLE SERVICE s. r. o., tudíž z titulu této funkce by musel vědět o tvrzených pronájmech nákladních a dopravních strojů společností DR Technik. Ani výpověď svědka K. nevyvrátila pochybnosti správce daně. Tento svědek jednoznačně neuvedl, že by v případě zakázek, k nimž se mělo vztahovat deklarované plnění od DR technik, skutečně pracoval na strojích, které by měl mít stěžovatel pronajaty od DR Technik.

[31] Stěžovatel nepředložil žádné přesvědčivé důkazní prostředky a provedené výslechy svědků byly dílem nekonkrétní a nepřesvědčivé a dílem v rozporu s tvrzeními stěžovatele či s jinými důkazy. Důkazního břemene se nelze zbavit tím, že stěžovatel poukáže na vysoký důkazní standard, resp. že zásadní nesrovnalosti bude označovat za marginální. Nelze přisvědčit tvrzení stěžovatele, že je zde řetězec důkazů, do kterých by zapadala kontrolní hlášení dodavatelů.

[32] K otázce esenciálních výdajů žalovaný uvedl, že zpochybněny nebyly všechny

výdaje stěžovatele. Že nebylo zpochybněno provedení zakázek, neznamená unesení důkazního břemene. Stěžovatel neprokázal faktickou realizaci deklarovaných prací v deklarovaném rozsahu a od deklarovaného dodavatele. Že je sporován rovněž rozsah prací, je přitom nepochybné ze závěrů správních orgánů a má svůj odraz i v provedeném dokazování.

[33] Stěžovateli byl vždy poskytnut prostor pro vyjádření, kterého opakovaně využil. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu není žalovaný povinen seznamovat daňový subjekt s vypořádáním odvolacích námitek. Od závěrů vymezených v rozsudcích NSS č. j. 4 Afs 137/2024-44 a č. j. 1 Afs 438/2017-52 se žalovaný neodchýlil, když jejich podstatou je, že odvolací orgán je povinen seznámit daňový subjekt s novými podklady nebo s jiným hodnocením důkazů. Žádná z těchto situací však v posuzované věci nenastala. Není pravdou, že by žalovaný uznal svá pochybení ohledně angažmá pana Havla ve společnosti Double SERVICE s. r. o. Žalovaný neuznal, že pan Havel nikdy nevlastnil společnost DOUBLE SERVICE s. r. o., ale pouze připustil, že v dané době nebyl zapsán v obchodním rejstříku jako společník.

III. Posouzení kasační stížnosti

[34] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[35] Kasační stížnost není důvodná.

[36] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná především o posouzení, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno ohledně nákladů za pronájem stavebních strojů od dodavatele DR Technik v roce 2016 a 2017 a pomocných a úklidových prací od dodavatele DR Technik – invest v roce 2017, resp. zda prokázal faktickou realizaci těchto plnění v deklarovaném rozsahu od těchto dodavatelů.

[37] Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že o daňově účinný výdaj se podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanese do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudky NSS 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 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60).

[38] Dále zdejší soud opakovaně judikuje, že i přes formální bezvadnost předložených

účetních dokladů mohou správci daně vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence (viz např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 75/2012-46, ze dne 18. 7. 2019 č. j. 3 Afs 270/2017-31 nebo ze dne 23. 9. 2020 č. j. 2 Afs 229/2018-54). V takovém případě musí správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností a označit konkrétní skutečnosti, které jej vedou k závěru o nevěrohodnosti, neúplnosti, neprůkaznosti či nesprávnosti údajů v účetnictví. Správce daně naopak nemá povinnost prokázat, že údaje jsou zaznamenávány v rozporu se skutečností. Jestliže své důkazní břemeno unese, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad deklarovaných obchodních případů se skutečností. Může buď setrvat na původních tvrzeních a doložit, že se sporný účetní případ i přes pochybnosti odehrál tak, jak je veden v účetnictví, anebo svá tvrzení vzhledem k existujícím pochybám korigovat a prokázat tato revidovaná tvrzení. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124).

[39] Pokud má být základ daně snížen o určitý výdaj, musí být daňový subjekt schopen prokázat, že výdaj vynaložil tak, jak tvrdí – v opačném případě by nebylo možné posoudit, zda byl výdaj vynaložen na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů (rozsudek NSS ze dne 11. října 2017, č. j. 6 Afs 285/2017-25). Pouhé formální nedostatky faktur či jiných účetních dokladů sice nemohou vést k doměření daně z příjmů, „*pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely*“ (rozsudek NSS ze dne 30. dubna 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46), avšak jak vyplývá z rozsudku NSS ze dne 14. července 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68, „*daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy.*“ Podle ustálené judikatury NSS dále ani formálně bezvadné doklady (které lze propojit s platbami) v kombinaci s fakticky existujícím (fakticky doložitelným) plněním nemusí být pro unesení důkazního břemene dostatečné, pokud nebyla celá obchodní transakce v úplnosti a logicky uspokojivě vysvětlena (srov. např. rozsudky ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 13. 7. 2011, čj. 9 Afs 11/2011-68, a ze dne 15. 2. 2013, čj. 5 Afs 29/2012-47). Podle rozsudku NSS ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 39/2011-109, samotná skutečnost, že zboží či služby byly pořízeny, sama o sobě nevede k uznatelnosti uplatněného výdaje. Naopak daňový subjekt musí prokázat, že „*vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně určitě tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením k nesprávnosti účetních dokladů*“. Ačkoli je samotné pořízení zboží nebo služeb nepochybné, nemusí správce daně výdaj uznat, jestliže daňový subjekt toto své důkazní břemeno neunese. Rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2018, čj. 4 Afs 1/2018-48, se rovněž zabýval situací, v níž práce neprovedl žádný ze subdodavatelů ve zjištěném dodavatelském řetězci, faktické provedení prací však zpochybněno nebylo (svah skládky byl upraven). Ani v takovém případě nemohou být výdaje automaticky uznány jen proto, že „*někdo dotčené*

práce provést musel“. Pokud totiž práce neprovedl žádný ze zjištěných dodavatelů, ale někdo jiný, vyvstává v některých případech s ohledem na povahu plnění otázka o skutečném rozsahu těchto prací, a tedy výdaji, který má být uznán.

[40] Nejvyšší správní soud neshledal stěžovatelem namítanou nesprávnost závěru krajského soudu ohledně toho, zda stěžovatel navrhl v odvolacím řízení výslech svědka Schovánka. Stěžovatel totiž v odvolání ze dne 30. 1. 2021 proti dodatečným platebním výměrům uvedl, že „pro jistotu“ žádá žalovaného, aby do spisového materiálu v posuzované věci přeřadil i jeho odvolání ze dne 15. 6. 2020 podané proti dodatečným platebním výměrům na DPH včetně návrhů důkazních prostředků obsažených jak v tomto podání, tak i v podáních stěžovatele učiněných v rámci daňové kontroly na DPH, které věcně souvisí s předmětnou věcí. Žalovaný tomuto požadavku vyhověl a předmětné písemnosti zařadil do spisu v elektronické podobě uložené na CD. Nejvyšší správní soud má za to, že z uvedeného vyplývá požadavek stěžovatele na zařazení listin z řízení o DPH do spisu vedeného v posuzované věci, nevyplývá z něj však požadavek na výslech pana Schovánka. Aby tomu tak bylo, musel by stěžovatel tento návrh výslovně učinit v souladu s § 93 odst. 3 daňového řádu, tj. uvést, že v posuzované věci požaduje provedení výslechu tohoto svědka. Výslech svědka Schovánka byl opakovaně realizován v řízení o DPH. Pokud by stěžovatel navrhl výslech tohoto svědka, pak by žalovaný byl podle § 93 odst. 3 daňového řádu povinen tento důkaz provést i v posuzované věci. Vzhledem k tomu, že stěžovatel tento návrh neučinil, žalovaný nebyl povinen podle tohoto ustanovení postupovat a mohl podle § 93 odst. 2 daňového řádu při posouzení věci vycházet ze svědeckých výpovědí svědka Schovánka učiněných v řízení o DPH. Poukaz stěžovatele na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 266/2024 není přiléhavý, neboť v této věci stěžovatel na rozdíl od posuzované věci navrhl výslech svědka.

[41] K argumentaci stěžovatele týkající se čestného prohlášení pana Schovánka Nejvyšší správní soud v prvé řadě uvádí, že žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti připouští, že ve svém rozhodnutí nesprávně uvedl, že výslech tohoto svědka byl v posuzované věci proveden v odvolacím řízení. Podstatné však je, že tento svědek byl opakovaně vyslechnut v řízení o DPH (dne 2. 8. 2019 a 26. 9. 2019), přičemž žalovaný v posuzované věci jeho výpovědi zohlednil a vypořádal se s nimi. Čestné prohlášení tohoto svědka neobsahuje oproti jeho předchozím výpovědím nové podstatné skutečnosti, ostatně svědek v něm na ně odkazuje. S ohledem na výše uvedené nemá zmíněný nesprávný závěr žalovaného vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Krajský soud při hodnocení čestného prohlášení svědka Schovánka správně vycházel ze skutečnosti, že byl vyslechnut v řízení o DPH a v posuzované věci stěžovatel výslech tohoto svědka nenavrhl (bod 68 napadeného rozsudku). Stěžovatel se proto mýlí, že krajský soud při hodnocení důkazního potenciálu čestného prohlášení svědka Schovánka vycházel z vadného skutkového zjištění rozporného s obsahem daňového spisu, že byl vyslechnut. V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud dále považuje za správný závěr krajského soudu, že vypovídací hodnota tohoto dodatečně vytvořeného nepodepsaného a obecně formulovaného čestného prohlášení je oslabena, resp. jeho věrohodnost je nízká.

[42] Ve stěžovatelem zmíněném rozsudku ze dne 9. 10. 2025, č.j. 5 Afs 133/2025-37, bod

36, Nejvyšší správní soud konstatoval, že správce daně provedl výslech svědků z vlastní iniciativy. nejednalo se o postup podle § 93 odst. 3 daňového řádu a Nejvyšší správní soud neshledal důvod, proč by nebylo možné protokoly z trestního řízení použít v rámci řízení daňového, jelikož tyto protokoly správce daně svým postupem „zprocesnil" a v podstatě učinil součástí výpovědí obou svědků v daňovém řízení, kterým byl tehdejší zástupce stěžovatelky přítomen. Ve věci sp. zn. 5 Afs 133/2025 tedy správce daně provedl výslech svědků z vlastní iniciativy. Z toho však nevyplývá zobecňující závěr stěžovatele o nutnosti vždy i bez návrhu daňového subjektu provádět výslech svědka, pokud daňové orgány hodlají vyjít z protokolu o jeho výslechu provedeném v jiném souběžně probíhajícím řízení. Tento názor stěžovatele je navíc v rozporu s § 92 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu. Z těchto ustanovení totiž vyplývá, že pokud se daňový subjekt nedomáhá opakovaného výslechu svědka, může být protokol o výslechu svědka pořízený v souladu se zákonem v jiném daňovém řízení podkladem pro rozhodnutí. Tyto podmínky byly v posuzované věci ve vztahu k výpovědím svědka Schovánka zachyceným ve výše uvedených protokolech splněny. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na bod 160 rozsudku NSS ze dne 26. 3. 2025, č. j. 1 Afs 266/2024-101, v němž konstatoval, že „*setrvale judikuje, že neexistuje bezpodmínečná povinnost daňových orgánů zopakovat výslech svědka. Podmínky, za jejichž splnění je opakovaný výslech možný, shrnul tento soud kupříkladu v rozsudku ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018 - 42, v němž uvedl, že takový postup je namístě za předpokladu, že 1) buďto byl dřívější výslech proveden v rozporu se zákonem, nebo 2) pokud byl proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky podle § 93 odst. 3 daňového řádu, či 3) pokud by se měl svědek vyjádřit k novým, dosud neprojednaným okolnostem věci.*" Z výše uvedeného tak vyplývá, že neobstojí námitka stěžovatele, že požadoval provedení výslechu svědka a žalovaný postupoval nezákonně, když jej neprovedl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel výslech svědka Schovánka v posuzované věci nenavrhoval, není důvodná ani jeho námitka, že v důsledku nesprávného procesního postupu žalovaného bylo stěžovateli upřeno jeho právo klást svědkovi v řízení o dani z příjmů právnických osob otázky, jež byly pro daný případ potřebné.

[43] Výpovědi svědka Schovánka se týkají realizace stěžovatelem deklarovaných plnění od DR Technik a DR Technik – invest. Týkají se proto skutkových okolností rozhodných i v posuzované věci. Skutečnost, že tyto výslechy byly uskutečněny v řízení o DPH, na tomto závěru nic nemění. Neobstojí proto námitka stěžovatele dovozující nezákonnost závěru krajského soudu, že výpověď pana Schovánka nevyvrátila pochybnosti o tom, zda bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto, jelikož krajský soud měl pominout, že žalovaný hodnotil výslech pana Schovánka učiněný v řízení o DPH. Nelze předpokládat, že by svědek Schovánek uvedl nějaké nové relevantní skutečnosti poté, co byl k předmětným plněním dvakrát vyslechnut za účasti zmocněnce stěžovatele, který mu kladl otázky a následně předložil také čestné prohlášení. Neobstojí proto předpoklad stěžovatele, že pokud by byl proveden výslech tohoto svědka v (tomto) řízení o dani z příjmů právnických osob a byl by dále dotazován na bližší informace ohledně dodavatelů jeho společností, byly by vyvráceny pochybnosti daňových orgánů.

[44] Nejvyšší správní soud v této souvislosti uvádí, že správní orgány zjistily řadu skutečností, na základě nichž dospěly k vážným a důvodným pochybám o tom, že se

plnění od společností DR Technik a DR Technik - invest uskutečnila stěžovatelem deklarovaným způsobem. Pan Schovánek vypověděl, že společnost DS CORPORATION s.r.o. měla jako subdodavatel společnosti DR Technik – invest poskytnout pracovníky, kteří měli realizovat deklarované práce pro stěžovatele. Správce daně však zjistil u ČSSZ, úřadu práce a Policie ČR, že tato společnost neměla žádné zaměstnance, deklarovaní pracovníci nepobývali na území ČR, a tudíž nemohli vykonat deklarované práce. V případě této spolupráce navíc žalovanému vznikly pochybnosti o dodatečném vyhotovení či úpravách předkládaných důkazních prostředků, neboť písemnosti nazvané *„Podklady k předávacímu protokolu a závěrečné fakturaci“* byly předloženy bez podpisu a pan Schovánek je následně předložil podepsané až v rámci své svědecké výpovědi, přičemž důvod absence podpisů na původně předložených písemnostech nebyl vysvětlen.

[45] Pan Havel, který byl v rozhodné době jednatelem společnosti DOUBLE SERVICE s. r. o., která dle tvrzení pana Schovánka měla být subdodavatelem strojní techniky pro DR Technik v době tvrzeného poskytování deklarovaného plnění, ve své svědecké výpovědi zcela popřel vlastnictví, nákup a předání stavebních strojů a vozidel touto společnosti a také jakoukoliv podnikatelskou činnost, kterou by tato společnost vykonávala.

[46] Žalovaný ve svém rozhodnutí také uvedl, že předložené rámcové smlouvy mezi stěžovatelem a dodavatelem DR Technik jsou obecné a nejsou z nich zřejmé základní parametry k provedení služeb. Za nestandardní označil podpis smluv na jiném, jinak zcela prázdném listu, přestože na předchozích stránkách je dostatek místa pro umístění podpisu a razítek. Není zřejmé, proč stěžovatel vyhotovil dvě rámcové smlouvy (ze dne 22. 6. 2016 a 31. 12. 2016), když obě obsahují shodný text. Přílohou těchto smluv jsou ceníky, ze kterých však není zřejmé, o jaký ceník stěžovatele se jedná, kdy, kde a kým byl vyhotoven. Zároveň částky uvedené v ceníku neodpovídají částkám skutečně fakturovaným. Předávací protokoly neobsahují obsah a rozsah plnění a v roce 2016 neobsahuje předávací protokol ani datum předání. Oba předávací protokoly jsou označeny stejným číslem 2016, přestože by měly dokládat předání plnění za zdaňovací období 2016 a 2017. Jednotlivé doklady jsou přiřazeny k více zakázkám, a není z nich tedy zřejmé, v jakém rozsahu byla stěžovatelem deklarovaná planění na zakázce použita. Personální propojení mezi společnostmi MTV Trade s. r. o., LESE Group s. r. o. a DOUBLE SERVICE s. r. o., které měly dodavateli DR Technik prodat či pronajmout stroje a vozidla, umožňuje formální deklaraci určitého stavu ve smlouvách a daňových dokladech v rozporu se skutečností. Ve smlouvě o pronájmu mezi DOUBLE SERVICE s. r. o. a DR Technik je uvedeno, že nájemné bude fakturováno 2 daňovými doklady – fakturami, a navíc je zde uvedeno už i konkrétní označení dokladu. Není tak zřejmé, jak mohly smluvní strany znát číslo dokladu, který měl být vystaven až za 14 dnů, když nebylo zřejmé, kolik dalších faktur/daňových dokladů společnost DOUBLE SERVICE s. r. o. do té doby vystaví, a jakého čísla tak faktura pro společnost DR Technik v číselné řadě dosáhne. Ve vztahu k dodavateli DR Technik - invest vzbuzuje pochyby uvedení pouze 3 míst předání, přestože dle rámcové smlouvy se jednalo o provádění služeb v 11 etapách a v tomto počtu tato společnost fakturovala provádění služeb, nikoli v počtu 3.

[47] Svědek K. vypověděl, že jako zaměstnanec pracoval pro společnost ZEMA – KV, s. r. o. a na stavbách bylo několik pronajatých strojů od více firem. Podle druhu práce pracuje v určitém typu bagru. Práci mu většinou zadával pan H. V letech 2016 a 2017 pracoval na minimálně 50 místech. Popsal, jaké typy dopravních prostředků a stavebních strojů vlastnila společnost Zema – KV, s. r. o. Se stavebními stroji této společnosti několikrát pracoval pro stěžovatele, ale jak často, nevěděl. Společnosti DR Technik a DR Technik – invest ani jejich jednatele Davida Schovánka nezná. Krajský soud zcela správně vystihl, že tento svědek neuvedl, že by v případě zakázek, k nimž se mělo vztahovat deklarované plnění od DR Technik, skutečně pracoval na strojích pronajatých stěžovatelem od DR Technik. Nejvyšší správní soud tak ve shodě s krajským soudem konstatuje, že žalovaný při hodnocení výpovědi tohoto svědka nepochybil, když dospěl k závěru, že neprokázala, že deklarované služby byly poskytnuty deklarovaným dodavatelem.

[48] Svědek Schovánek ve svých výpovědích popsal obchodní spolupráci mezi stěžovatelem a společnostmi DR Technik a DR technik - invest. Stěžovateli je na místě přisvědčit, že uvedl, že dodavatelská společnost DR Technik vlastnila nebo měla pronajaté stavební stroje a až na základě dokladů konkretizoval, o jaké stroje se jednalo, a vyjádřil se rovněž k provozu stavebních strojů. V tomto ohledu se tedy nejednalo o spontánní výpověď. Stěžovatel má pravdu, že jen stěží si svědek po několika letech může pamatovat detaily související s užíváním jednotlivých stavebních strojů, a je tudíž logické, že si s sebou přinesl podklady, přičemž daňový řád nebrání přípravě svědka na výslech. Obecně pak platí, že pokud svědek při svém výslechu využil podklady, jež si k výslechu připravil, nečiní to samo o sobě jeho výpověď nevěrohodnou. V posuzované věci však je výpověď svědka Schovánka v přímém rozporu se svědeckou výpovědí pana Havla. Tato výpověď proto nevyvrací ani další výše uvedené pochybnosti správních orgánů. Ohledně hodnocení výpovědi svědka Schovánka se proto Nejvyšší správní ztotožnil se závěrem krajského soudu, že nevyvrátila pochybnosti správních orgánů, zda bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto deklarovaným způsobem.

[49] Svědek Schovánek vypověděl, že DR technik a DR technik - invest plnění pro stěžovatele realizovaly prostřednictvím subdodavatelů. Stěžovatel pak v kasační stížnosti uvádí, že byl prokázán vztah mezi dodavatelem a subdodavatelem. S prokázáním stěžovatelem deklarovaných plnění tak bezprostředně souvisí, zda a jakým způsobem si uvedené společnosti obstaraly kapacitu (pracovníky) a v případě společnosti DR technik prostředky (stroje) k poskytnutí plnění stěžovateli a jakým způsobem s těmito stroji společnost DR Technik nakládala. Bylo proto relevantní zjišťovat náplň vztahu subdodavatelů s dodavateli stěžovatele. Stěžovatel se proto mýlí, že v posuzované věci nenastal případ, kdy by byl povinen prokázat vztah mezi dodavatelem a subdodavatelem. Skutečnost, že dodavatel nějaké stroje vlastnil, neznamená bez dalšího, že těmito stroji byly realizovány stěžovatelem deklarovaná plnění. Nejvyšší správní soud proto nesouhlasí se stěžovatelem, že otázky správce daně týkající se dodavatelů DR Technik a DR technik – invest nesouvisely s předmětem výslechu, mířily mimo jeho předmět a představovaly vadný procesní postup správce daně. Neobstojí proto ani závěr stěžovatele, že pokud svědek Schovánek ve vztahu k těmto otázkám vypovídal odmítavě stroze a konfrontačně,

nelze to hodnotit v neprospěch věrohodnosti jeho výpovědi.

[50] K nesouhlasu stěžovatele s hodnocením krajského soudu, že svědek Schovánek neuvedl žádné identifikační údaje osob, které se na přepravě, opravě údržbě nebo evidenci strojů podílely, postačuje uvést, že krajský soud správně konstatoval, že svědek Schovánek ve vztahu ke společnosti DR Technik tyto údaje neuvedl. Uvedl totiž pouze, že prohlídky prováděl technik DR Technik, konkrétně si nepamatuje, někdy je prováděl sám. K tomu, kdo vedl evidence o provozu jednotlivých vozidel, uvedl, že si konkrétně nepamatuje (DR Technik). Hodnocení krajského soudu, že svědek nebyl schopen uvést, zda a na které stroje bylo sjednáno pojištění, je správné, neboť svědek uvedl, že si nepamatuje, zda v letech 2016 a 2017 bylo sjednáno na některé vozidlo nebo stavební stroj zákonné pojištění vozidel, ale pokud bylo nutné, tak ano. Na otázku, zda bylo na některé pronajímané vozidlo nebo stavební stroje sjednáno jiné než zákonné pojištění vozidel, odpověděl, že to není jeho záležitost a když bylo pronajímané, tak to měl na starosti vlastník stroje. Skutečnost, že si svědek po letech nepamatoval konkrétní stavbu, na níž k předání strojů došlo, vskutku nelze považovat za skutečnost, jež činí výpověď svědka sama o sobě nevěrohodnou. Zároveň však nic nemění na výše uvedeném, že výpověď svědka Schovánka nevyvrátila pochybnosti správních orgánů, že stěžovatelem uplatňovaná plnění (výdaje) skutečně proběhla deklarovaným způsobem.

[51] V odpovědi ze dne 18. 6. 2019 na výzvu správce daně ze dne 6. 11. 2018 svědek Schovánek mimo jiné uvedl, že ruční práce provedli pracovníci, které měl DR Technik – invest od subdodavatele. Přiložil listinu, na níž je uveden seznam těchto 20 zaměstnanců s jejich jménem, příjmením, datem narození a číslem pasu. Do protokolu ze dne 26. 9. 2019 pak vypověděl, že tímto subdodavatelem byla společnost DS CORPORATION s. r. o. Úřad práce ČR v odpovědi ze dne 17. 10. 2019 na výzvu správce daně ze dne 4. 10. 2019 uvedl, že nemá žádné informace o jakýchkoliv cizincích pracujících v obdobích od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 pro společnost DS CORPORATION s. r. o. Česká správa sociálního zabezpečení přípisem ze dne 17. 10. 2019 správci daně sdělila, že společnost DS CORPORATION s. r. o. neprochází jejím registrem plátců pojistného (zaměstnavatelů). Policie České republiky, Krajské ředitelství policie Královéhradeckého kraje v odpovědi ze dne 10. 7. 2018 na výzvu správce daně ze dne 1. 7. 2019 uvedla, že se ani k jedné osobě uvedené v seznamu zaměstnanců nepodařilo zjistit relevantní informace k jejich pobytu za období duben až prosinec 2017, přičemž dle dostupných evidencí nebyl ani jeden z nich v předmětné době na území ČR ubytován.

[52] Neobstojí tak tvrzení stěžovatele, že z předloženého seznamu zaměstnanců společnosti DS CORPORATION s. r. o. neplyne, že se jednalo o zaměstnance této společnosti, neboť na listině poskytnuté Davidem Schovánkem, jednatelem DR Technik - invest je výslovně uvedeno, že se jednalo o seznam zaměstnanců tohoto subdodavatele. Sdělení Úřadu práce, České správy sociálního zabezpečení a Policie ČR vyvrací tvrzení pana Schovánka, že subdodavatelské práce pro DR Technik – invest vykonávali zaměstnanci subdodavatele uvedení na jím poskytnutém seznamu. Ani tvrzení stěžovatele, že nelze vyloučit, že se jednalo o osoby fakticky pobývající na území ČR (např. nelegálně), nemůže vyvrátit výše uvedená sdělení příslušných orgánů, resp. vést k závěru o prokázání

uskutečnění stěžovatelem deklarovaných plnění v deklarovaném rozsahu. Jestliže totiž cizinecká police nezjistila místo jejich pobytu, pak na území ČR s velmi vysokou pravděpodobností nepobývali, a nemohli tudíž ani vykonávat práci pro subdodavatele stěžovatele. S uvedeným korespondují sdělení Úřadu práce ČR a ČSSZ, z nichž vyplývá, že společnost DS CORPORATION neměla žádné zaměstnance. Odkaz stěžovatele na rozsudek NSS č.j. 7 Afs 243/2023-54 není relevantní, neboť v tomto rozsudku se jednalo o skutkově odlišnou situaci, kdy stěžovatelka nabídla kromě vysvětlení pozadí spolupráce a dokladových nedostatků důkazy o tom, že externí pracovníci pravidelně přicházeli do její provozovny, byli za tímto účelem vybaveni vstupními čipy a poučováni o bezpečnosti práce i o práci na konkrétních zařízeních. K tomu předložila jejich seznamy, příkladné výkazy práce a další záznamy o jejich činnosti. Podařilo se rovněž vyslechnout reprezentativní vzorek externích pracovníků, který bylo možné s přihlédnutím k časovému odstupu a charakteru prací (pomocné) považovat co do prokázání objemu a náplně prací za průkazný (viz bod 24 rozsudku). V odkazované věci na rozdíl od nyní posuzované se tak daňovému subjektu podařilo předloženými důkazními prostředky a vysvětleními prokázat jeho skutkovou verzi o přijetí deklarovaných plnění.

[53] Krajský soud správně uzavřel, že bez ohledu na to, zda svědek Havel byl či nebyl společníkem DOUBLE SERVICE s. r. o., podstatné je to, že byl v rozhodné době jejím (jediným) jednatelem. Tudíž by z titulu této funkce musel vědět o tvrzených pronájmech nákladních a dopravních strojů společnosti DR Technik. Z uvedeného vyplývá, že krajský soud nepovažoval za relevantní námitku stěžovatele, že nedává smysl, aby pan Havel za 200.000 Kč kupoval společnost, kterou nehodlal nijak využívat a ani o to nikdy neusiloval. Námitka stěžovatele, že se krajský soud nevypořádal s tuto námitkou stěžovatele, a kasační stížností napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný, tudíž není důvodná. Nejvyšší správní soud poukazuje na svou ustálenou judikaturu, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33). V kontextu celého odůvodnění je zřejmé, že krajský soud shledal výpověď svědka Havla relevantní a námitky stěžovatele tuto relevanci zpochybňující nedůvodnými.

[54] Ke stěžovatelem spatřované nevěrohodnosti svědka Havla v důsledku toho, že uvedl, že vlastnil společnost DOUBLE SERVICE s. r. o., se krajský soud vyjádřil v bodu 71 kasační stížností napadeného rozsudku. Ztotožnil se se závěrem žalovaného uvedeným ve vyjádření k žalobě, že po koupi společnosti DOUBLE SERVICE s. r. o. svědkem Havlem tato změna nebyla zapsána do obchodního rejstříku. K nepřípustnému rozšiřování důvodů rozhodnutí žalovaného nedošlo, jelikož žalovaný ve svém rozhodnutí v bodu 102 akceptoval námitku stěžovatele, že pan Havel nebyl v obchodním rejstříku zapsán jako společník DOUBLE SERVICE s. r. o. Vyslovil tedy stejný závěr jako ve vyjádření k žalobě. Skutečnost, že tvrzení pana Havla ohledně vlastnictví společnosti DOUBLE SERVICE s. r. o. neodpovídá obchodnímu rejstříku, nemá podle Nejvyššího správního

soudu za následek, že by celá výpověď tohoto svědka byla nevěrohodná či nekonzistentní, neboť v řízení nevyplynuly najevo žádné skutečnosti, které by svědčily o nepravdivosti výpovědi tohoto svědka. Rozhodující ovšem je, že s ohledem na své postavení jednatele musel mít přehled o činnosti společnosti DOUBLE SERVICE s. r. o.

[55] Ke stěžovatelem namítanému nesprávnému vypořádání jeho argumentace, že plnění od DOUBLE SERVICE s. r. o. byla uvedena v kontrolních hlášeních společnosti DR Technik, a tudíž bylo na místě předpokládat, že je bude mít v kontrolních hlášeních uvedena i společnost DOUBLE SERVICE s. r. o., ze strany krajského soudu nedošlo. Stěžovatel brojí proti závěru krajského soudu v bodu 71 kasační stížností napadeného rozsudku. Opomíjí však, že se krajský soud k této argumentaci vyjádřil rovněž v bodu 76 tohoto rozsudku, kde poukázal na bod 25 *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* ze dne 5. 1. 2024, č.j. 268/24/5200-11434-713180. V tomto seznámení je uvedeno, že předmětná kontrolní hlášení obsahovala výčet faktur na pronájem a prodej strojů od subdodavatelů DOUBLE SERVICE s. r. o., MTV Trade s. r. o. a LESE Group s. r. o. Krajský soud se ztotožnil se žalovaným, že kontrolní hlášení neprokazují, že společnost DR Technik skutečně dodala deklarovaná plnění (pronájem stavební techniky) v uvedeném rozsahu stěžovateli. Tento závěr krajského soudu je správný, neboť kontrolní hlášení nevypovídá nic o fakticitě těchto plnění, resp. zda plnění byla opravdu poskytnuta, jak je deklarováno. Správní orgány zjistily dostatek skutečností, které založily pochybnosti o uskutečnění předmětných plnění stěžovatelem deklarovaným způsobem. Nelze proto přisvědčit argumentaci stěžovatele, že kontrolní hlášení potvrzují fakticitu plnění a žalovaný porušil povinnost stanovenou mu v § 92 odst. 2 daňového řádu, pokud nedokazoval kontrolními hlášeními dodavatelů, subdodavatelů a odběratelů.

[56] V bodu 77 svého rozsudku krajský soud uvedl, že stěžovatel nepředložil přesvědčivé důkazní prostředky, jimiž by rozptýlil pochybnosti správce daně ohledně nesrovnalostí a nestandardností k deklarovaným plněním od DR Technik a DR Technik – invest. Jedná se o vlastní závěr krajského soudu, se kterým se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje. Zdejší soud proto nepřisvědčil stěžovateli, že krajský soud nevypořádal námitky stěžovatele stran nesrovnalostí v podkladech, neboť krajský soud tak stručně, nicméně řádně a v dostatečné míře učinil.

[57] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že krajský soud pouze odkázal na vyjádření žalovaného k žalobě, a upřednostnil tak tvrzení žalovaného, čímž zvýhodnil jednu ze stran sporu. Krajský soud totiž své závěry v této věci řádným a přezkoumatelným způsobem zdůvodnil, a napadený rozsudek tudíž není nepřezkoumatelný, jak tomu bylo ve věci doměření DPH stěžovateli, kterou se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 17. 4. 2025, č. j. 7 Afs 111/2024-45.

[58] Nesrovnalosti v administrativních podkladech v souhrnu s dalšími zjištěnými skutečnostmi oprávněně založily pochybnosti správce daně, že se předmětná plnění uskutečnila stěžovatelem deklarovaným způsobem. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil stěžovateli, že formální nesrovnalosti v administrativních podkladech nebylo možno považovat za pochybnosti takové povahy, aby z nich bylo možno dojít k závěru

o neuskutečnění posuzovaných plnění. Vysvětlení stěžovatele, že formální nepřesnosti vznikly v důsledku toho, že smluvní strany byly právní laici, a vypovídají tak spíše o autenticitě obchodních případů, nic nemění na existenci těchto formálních nepřesností a nedostatků a jejich důsledků pro posouzení věci. Odkaz stěžovatele na rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2025, č.j. 2 Afs 144/2024-63, není přiléhavý. V tomto rozsudku se jednalo o skutkově odlišný případ, kdy soubor objektivních okolností, které daňové orgány identifikovaly, nepostačoval k prokázání, že žalobkyně věděla nebo měla a mohla vědět o své účasti na podvodu na DPH. Přiléhavý není ani poukaz na rozsudek ze dne 27. 3. 2025, č. j. 7 Afs 90/2024-38, neboť v něm na rozdíl od posuzované věci bylo s dostatečnou mírou jistoty prokázáno, že žalobkyně přijala zdanitelná plnění.

[59] V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že správce daně vyjádřil důvodně své pochybnosti o posuzovaných obchodních případech a vyzval stěžovatele k jejich prokázání a že stěžovatel své důkazní břemeno stran nárokovaných nákladů neunesl.

[60] K námitce stěžovatele týkající se esenciálních výdajů krajský soud správně vycházel z usnesení rozšířeného senátu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS. Ten judikoval, že *neprokáže-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.*" V bodu 40 cit. usnesení vyslovil, že „*důvodem pro přechod na pomůcky může být významné zatemnění jak z pohledu celkového množství nedostatků v účetních zápisech, tak z pohledu celkového objemu zpochybněných transakcí.*" Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že o takovýto případ se v posuzované věci nejednalo. Správní orgány zpochybnily daňovou uznatelnost pouze u části stěžovatelem nárokových výdajů (vůči dodavatelům DS Technik a DS Technik – invest), které nepředstavovaly podstatou část jeho celkových výdajů. Stěžovateli se nepodařilo bez vážných pochybností prokázat, že tyto výdaje nastaly jím deklarovaným způsobem. Výdaje stěžovatele na plnění od jiných dodavatelů správce daně jako daňově účinné uznal. Ohledně stěžovatelem tvrzených výdajů vůči dodavatelům DS Technik a DS Technik – invest proto nebyl důvod přejít na dokazování podle pomůcek a stanovit tzv. esenciální výdaje. Ani při posouzení námitky stěžovatele, že žalovaný byl povinen přiznat esenciální výdaje, tudíž krajský soud nepochybil.

[61] Stěžovatel dále namítal porušení § 115 odst. 2 daňového řádu a překvapivost rozhodnutí žalovaného v důsledku neseznámení stěžovatele s hodnocením důkazů žalovaným. Podle právě citovaného ustanovení daňového řádu, *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.* Na stěžovatelem předložené čestné prohlášení Davida Schovánka žalovaný reagoval

v seznámení ze dne 5. 1. 2024, v němž k němu mimo jiné uvedl, že jej neosvědčuje jako důkazní prostředek, když již ve věci vypovídal a nevyplývají z něj žádné nové informace, které by prokazovaly stěžovatelovo tvrzení. Ve svém rozhodnutí na tento závěr odkázal, reagoval na nesouhlas stěžovatele s tímto hodnocením s tím, že na jeho hodnocení nic nemění. Z toho vyplývá, že žalovaný v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil stěžovatele s úvahami, jimiž se při hodnocení tohoto důkazu řídil. Rozhodnutí žalovaného tudíž nebylo pro stěžovatele překvapivé, žalovaný jej nezatížil nepředvídatelností ani nepřipravil stěžovatele o možnost procesní obrany. Překvapivost rozhodnutí nemůže spočívat v tom, že správní orgán vyrozumí účastníka řízení o svém hodnocení určitého důkazu a poté na tomto hodnocení setrvá.

[62] Ve vztahu k působení pana Havla ve společnosti DOUBLE SERVICE s. r. o. žalovaný v *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* ze dne 25. 5. 2023, č. j. 18541/23/5200-11434-713180, mimo jiné uvedl, že pan Havel dle svého tvrzení společnost DOUBLE SERVICE s. r. o. koupil v hotovosti v roce 2015 za 200.000 Kč. Stěžovatel v reakci na seznámení ze dne 5. 1. 2024 namítl, že pan Havel nikdy společníkem společnosti DOUBLE SERVICE s. r. o. nebyl. Žalovaný v reakci na tuto námitku ve svém rozhodnutí připustil, že svědek Havel v dané době nebyl zapsán v obchodním rejstříku jako společník. Ani v tomto postupu žalovaného nelze spatřovat porušení § 115 odst. 2 daňového řádu a překvapivost rozhodnutí žalovaného, neboť žalovaný řádně stěžovateli sdělil skutečnosti, které považoval za relevantní ohledně výslechu svědka Havla, a poté se ve svém rozhodnutí vypořádal s jeho námitkou.

[63] Ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu tedy žalovaný neporušil. Žalovaný postupoval v souladu s rozsudkem rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, dle nějž „*z § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, vyplývá, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 téhož zákona, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil.*“ Vzhledem k tomu, že žalovaný postupoval dle § 115 odst. 2 daňového řádu, není relevantní ani poukaz stěžovatele na rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2025, č. j. 4 Afs 137/2024-44, v němž se jednalo o případ, kdy k porušení tohoto ustanovení ze strany žalovaného došlo.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[64] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[65] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. června 2026

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu