



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Jana Kratochvíla a Tomáše Foltase ve věci žalobkyně: **KUNICK Group Czech republic, s.r.o.**, se sídlem Žloutkovice 35, Nižbor, zastoupená Mgr. Robertem Plickou, advokátem se sídlem Národní 32, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2024, čj. 34173/24/5200-11432-713412, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2026, čj. 37 Af 1/2025-60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V této věci finanční orgány neakceptovaly některé žalobkyní deklarované výdaje jako daňově uznatelné podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud se však zabýval pouze procesními otázkami řízení. V kasační stížnosti totiž stěžovatelka vznesla námitky pouze procesní povahy.

[2] Žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 25. 8. 2023 tak, že žalobkyni byla doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 ve výši 903 640 Kč a sdělena povinnost uhradit penále ve výši

180 728 Kč. Žalovaný souhlasil se správcem daně, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatnění nákladů na služby a zboží od dodavatelů WINELEADER s.r.o, ERIZO spol. s r.o., EVS-SERVIS s.r.o., GLAMUR Company s.r.o., GRUPIONIK s.r.o. a Ptáček - velkoobchod, a.s., a neuznal výši uplatněných odpisů majetku, které souvisely s deklarovaným plněním od WINELEADER, ERIZO a Ptáček - velkoobchod.

[3] Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou, kterou krajský soud zamítl.

[4] Krajský soud předně neshledal důvodnou námitku porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, podle kterého 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. Žalovaný neprováděl dokazování dvěma leteckými fotografiemi provozovny žalobkyně, které žalobkyně předložila. Soud měl za to, že pouhé předběžné zhlédnutí listiny nepředstavuje provádění dokazování. Tyto fotografie již na první pohled jsou totožné se snímky, které žalobkyně předložila při místním šetření ze dne 30. 1. 2020 a které hodnotil již správce daně ve zprávě o daňové kontrole tak, že neprokazují uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem v rozsahu uvedeném na sporných dokladech. V tomto ohledu žalovaný hodnocení správce daně nezměnil. Z žaloby není zřejmé, jakou relevantní odlišnost snímků žalobkyně spatřuje.

[5] Krajský soud dále neshledal důvodnou námitku porušení § 66 daňového řádu a práva na spravedlivý proces, neboť žalobkyni nebylo bráněno nahlížet do spisu a měla dostatečný prostor k uplatnění svých procesních práv. Žalovaný ji opakovaně vyzýval k vyjádření, poskytl jí lhůty k reakci, které na její žádost i prodloužil, a umožnil jí nahlížení do spisu. Přičemž bylo na žalobkyni, zda této možnosti ve stanovené lhůtě využije. Soud zároveň zdůraznil, že žalobkyně nekonkretizovala, jak mělo tvrzené porušení jejích procesních práv, že nemohla nahlédnout do spisu, ovlivnit zákonnost rozhodnutí.

[6] Krajský soud se zabýval i námitkou, že daňová kontrola byla zahájena v rozporu se zákonem, když správce daně před jejím zahájením nevyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení. Soud konstatoval, že správce daně neměl před zahájením kontroly dostatečně konkrétní poznatky, které by umožňovaly učinit spolehlivý závěr o nesprávnosti daňové povinnosti, a měl pouze obecné indicie vyžadující další prověřování. Současně je patrné, že žalobkyni vyhodnotil jako obecně rizikový daňový subjekt a přistoupil k provedení komplexní daňové kontroly daně z příjmů. Za této situace správce daně nepochybil, pokud nevydal výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu a zahájil daňovou kontrolu, v jejímž rámci prověřoval daňovou povinnost žalobkyně v plném rozsahu.

[7] Krajský soud se dále ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně uplatněných nákladů. Správce daně unesl své důkazní břemeno tím, že prokázal existenci vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti předložených dokladů, které vyplývaly z celé řady konkrétních okolností, jako byla nekontaktnost dodavatelů, absence zaměstnanců a majetku, rozpory ve fakturaci, hotovostní platby či nemožnost identifikovat osoby jednající za dodavatele. Žalobkyně tyto pochybnosti nerozptýlila a ani nepředložila důkazy, které by prokazovaly skutečného dodavatele a rozsah plnění.

pokračování

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[8] Žalobkyně (stěžovatelka) v kasační stížnosti vnesla následující okruhy kasačních námitek:

1. Žalovaný byl před vydáním rozhodnutí povinen seznámit stěžovatelku se zjištěnými skutečnostmi a důkazy podle § 115 odst. 2 daňového řádu. I předběžné shlednutí dvou fotografií provozovny je dokazováním.
2. Žalovaný stěžovatelce neumožnil vykonat její právo nahlédnout do spisu.
3. Správce daně neměl zahajovat daňovou kontrolu, ale vydat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení.
4. Žalovaný také chybně odmítl vyslechnout navržené svědky a odmítl i návrhy na další dokazování.

[9] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout. Měl za to, že krajský soud nijak nepochybil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

III.A § 115 odst. 2 daňového řádu

[10] Podle § 115 odst. 2 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.*

[11] Nejvyšší správní neshledal důvodnou argumentaci stěžovatelky, že již samotné seznámení žalovaného s fotografiemi předloženými v odvolacím řízení představovalo provádění dokazování, a žalovaný byl proto povinen postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud správně odkázal na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, *Strojmetal Aluminium*. Podle něj je rozdíl mezi předběžným zhlédnutím listiny a vlastním prováděním dokazování. Předběžné zhlédnutí listiny samo o sobě ještě neznamená formalizované provádění důkazu ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu (bod 71 citovaného rozsudku).

[12] Současně podle právě citovaného rozsudku platí, že je třeba rozlišovat mezi důkazními návrhy novými a opakovanými. Smyslem § 115 odst. 2 daňového řádu je zabránit překvapivému rozhodnutí a umožnit daňovému subjektu vyjádřit se ke konkrétním důkazům a jejich hodnocení. Půjde-li o návrhy nové, které by mohly přinést odlišný náhled na věc, bude na místě podle § 115 odst. 2 daňového řádu postupovat. Jedině tak lze totiž předejít překvapivému rozhodnutí, protože právě seznámení podle uvedeného ustanovení umožní odvolateli reagovat na závěr správce daně, že například ani nově navržené důkazy nejsou z určitého důvodu způsobitelným důkazním prostředkem (bod 73 citovaného rozsudku).

[13] V posuzované věci však stěžovatelka nepředestřela takovou argumentaci, jež by zpochybnila závěr krajského soudu, že o nové důkazy nešlo. Jak vysvětlil krajský soud, je již na první pohled zřejmé, že fotografie předložené stěžovatelkou spolu s vyjádřením ze dne 25. 10. 2024 jsou totožné letecké snímky téhož areálu (pouze menší výseky), které byly předloženy při místním šetření ze dne 30. 1. 2020 a které hodnotil již správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Stěžovatelka sice tvrdí, že snímky předložené dne 25. 10. 2024 nebyly totožné se snímky předloženými při místním šetření dne 30. 1. 2020, avšak tuto odlišnost dovozuje jen z odlišného časového označení snímků. Nejvyšší správní soud však ze správního spisu ověřil, že jde skutečně o totožné fotografie. To je patrné již ze stejné zaparkovaných, stejných aut a stejného rozmístění jiných předmětů.

[14] Pokud tedy krajský soud aproboval závěr žalovaného, že šlo obsahově o důkazní prostředky již dříve uplatněné a hodnocené, a že jejich neprovedení proto nemohlo být pro stěžovatelku překvapivé, nelze mu nic vytknout.

III.B Právo stěžovatelky nahlédnout do spisu

[15] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatelky, že jí žalovaný znemožnil realizovat právo nahlížet do spisu podle § 66 daňového řádu a tím porušil její právo na spravedlivý proces.

[16] Stěžovatelce lze přisvědčit, že právo nahlížet do spisu nesmí být pouze formální. Z obsahu správního spisu však vyplývá, že žalovaný stěžovatelku opakovaně vyzýval k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Současně není sporné, že stěžovatelce bylo sděleno, že do spisu může nahlédnout v úředních hodinách, případně po předchozí domluvě i v jiných pracovních dnech. Jak podotkl krajský soud, stěžovatelka si musela být vědoma také toho, že dne 25. 11. 2024 uplyne lhůta pro stanovení daně, v níž je třeba rozhodnutí ve věci vydat a doručit. Přesto dne 19. 10. 2024 navrhla pro nahlížení do spisu až termíny v listopadu (5.-6. 11., 12.-13. 11. a 19.-20. 11. 2024). V návaznosti na to byla žalovaným upozorněna, že vzhledem k plánovanému vydání rozhodnutí ve věci se jeví nejvhodnější termín 5. nebo 6. 11., po telefonické domluvě byl sjednán termín 7. 11. 2024. Pokud stěžovatelka tohoto termínu nevyužila bylo na ní, aby si aktivně sjednala co nejbližší další termín vzhledem k blížící se lhůtě pro stanovení daně. Žalovaný přitom čekal ještě několik dní a své rozhodnutí vydal až 12. 11. 2024.

[17] Samotná skutečnost, že stěžovatelka nevyužila sjednaný termín nahlížení do spisu dne 7. 11. 2024 a následně došlo k vydání rozhodnutí, neznamená nezákonné odepření práva podle § 66 daňového řádu. Právo nahlížet do spisu sice náleží daňovému subjektu po celou dobu řízení, nelze z něj však dovodit povinnost správce daně odkládat vydání rozhodnutí do doby, než účastník řízení tohoto práva využije. Stěžovatelka měla dostatek času svého práva využít a nic nenasvědčuje tomu, že by žalovaný výkonu tohoto práva jakkoliv bránil. Možnost nahlédnutí byla reálná, nikoliv formální.

[18] Důvodná není ani námitka, že krajský soud po stěžovatelce nepřipustně požadoval, aby uvedla, jak se tvrzené procesní pochybení promítlo do její právní sféry. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu nestačí pouze tvrdit porušení procesního práva. Je třeba rovněž

pokračování

posoudit, zda v důsledku tohoto pochybení mohl být účastník zkrácen na svých právech a zda vada mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Konkrétně, namítá-li účastník nemožnost seznámit se s podklady pro rozhodnutí, je pro úspěšnost námitky nezbytné, aby upřesnil podklady, jež neměl k dispozici, a jakým způsobem takové pochybení správního orgánu mohlo ovlivnit vydané meritorní rozhodnutí. Jinak řečeno, účastník musí popsat, co by se změnilo v případě, kdyby k namítané procesní vadě nedošlo (rozsudek NSS ze dne 29. 6. 2011, čj. 8 As 28/2011-78, bod 19).

[19] V nyní posuzované věci stěžovatelka ani v žalobě, ani v kasační stížnosti neuvedla, jaký konkrétní podklad hodlala ve spise ověřit, jaké nové skutečnosti očekávala zjistit, jaké důkazní návrhy chtěla uplatnit, nebo jak by chtěla reagovat na dosud neznámé podklady. Její argumentace zůstává v obecné rovině tvrzení, že jí byla odňata možnost do spisu nahlédnout. Takové tvrzení však samo o sobě nepostačuje k závěru o nezákonnosti rozhodnutí.

III.C Zahájení daňové kontroly

[20] Podle § 145 odst. 2 daňového řádu *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.*

[21] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že výzvu k podání dodatečného daňového přiznání správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (rozsudek NSS ze dne 10. 4. 2019, čj. 9 Afs 364/2018-76, bod 19 s dalšími odkazy). Pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat (rozsudek ze dne 16. 8. 2018, čj. 7 Afs 229/2018-29, bod 14).

[22] Krajský soud rozhodl v souladu s touto judikaturou. Rozhodující bylo posouzení, jakými poznatky správce daně disponoval již před zahájením daňové kontroly a zda tyto poznatky dosahovaly intenzity důvodného předpokladu doměření daně. Krajský soud shledal, že správce daně neměl před zahájením daňové kontroly takové poznatky, aby mohl zformulovat dostatečně spolehlivý závěr, že je poslední známá daň nesprávná. Krajský soud tedy aplikoval standard souladný s výše uvedenou judikaturou.

[23] Proti těmto závěrům stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že minimálně u dvou dodavatelů měl správce daně dostatek poznatků. Přitom pouze obecně odkazuje na „daňovou evidenci, protokoly o výslechu svědků a další důkazy“. Toto obecné tvrzení však není s to zpochybnit závěr krajského soudu a daňových orgánů, že správce daně nedisponoval před zahájením daňové kontroly natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně.

III.D Dokazování

[24] Krajský soud přesvědčivě a v souladu s ustálenou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu vypořádal i argumentaci stěžovatelky ohledně neprovedení výslechu svědků a dalších důkazů.

[25] Ústavní soud ve své judikatuře k tzv. opomenutým důkazům soustavně uvádí, že navržený důkaz není nutno provést, pokud a) skutečnost, kterou má důkaz potvrdit, není relevantní pro dané řízení, b) důkaz není způsobilý tvrzenou skutečnost potvrdit, c) skutečnost již byla potvrzena (nález sp. zn. I. ÚS 733/01 ze dne 24. 2. 2004; či nález sp. zn. III. ÚS 569/03 ze dne 29. 6. 2004).

[26] U svědka K., který působil jako taxikář, finanční orgány, a následně k žalobním námitkám i krajský soud, shledaly, že šlo o absenci vypovídací potence k rozhodným skutečnostem. Stěžovatelka jej navrhovala k prokázání rekonstrukce autoservisu *BestDrive*, *American Baru U Slunce* v Berouně, provozoven *Svět Zábavy* a *American Bar u Slunce* v Galerii Butovice. Žalovaný vyhodnotil, že výslech osoby v postavení „taxikáře“, jak jej popsala žalobkyně, zjevně nebyl (též ve světle již provedených výslechů zaměstnanců žalobkyně) způsobilý k prokázání rozhodných skutečností ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy dodavatele prací a jejich rozsahu.

[27] Krajský soud po stěžovateli nevyžadoval, aby přesně předvídala obsah svědecké výpovědi. Pouze shledal, že stěžovatelka neuvedla o svědkovi takové informace, z nichž by vyplynulo, že by výslech mohl přinést relevantní zjištění. Dokazovanou skutečností bylo, kdo byl dodavatelem prací a v jakém rozsahu při rekonstrukci výše uvedených objektů (uskutečnění rekonstrukce finanční orgány nezpochybňovaly). Stěžovatelka však finančním orgánům nepopsala, jak by tyto skutečnosti mohl svědek dosvědčit. Stále pouze obecně opakuje, že skutečnost, že některé osoby (zaměstnanci stěžovatelky, jednatel) nemají znalost o konkrétním plnění, neznamená, že jiné osoby jej nemají také. To je jistě obecně pravda. Stěžovatelka to však nijak nevztahuje k osobě navrženého svědka a ani nenaznačuje, proč on by měl mít o dokazovaných skutečnostech relevantní informace.

[28] U svědků T. a V. stěžovatelka ani přes výzvu správce daně neposkytla údaje, aby bylo možno svědky identifikovat. Krajský soud správně uvedl, že navrhne-li daňový subjekt k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí jej dostatečně identifikovat, neboť možnost správce daně vyhledat a provést navržený důkazní prostředek je limitována poskytnutými údaji. Lze připomenout, že důkazní břemeno v daňovém řízení prokázat svá tvrzení leží na daňovém subjektu. Navrhne-li daňový subjekt výslech svědka, musí jej označit dostatečně určitě tak, aby byl svědek identifikovatelný a výslech proveditelný. Daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2007, čj. 8 Afs 99/2005-81). Není úkolem správce daně, aby za daňový subjekt nahrazoval jeho důkazní aktivitu a neurčitě označené svědky sám dohledával.

[29] Nekonkrétní byl návrh stěžovatelky na to, aby si žalovaný vyžádal od policie informace o prověřování nelegálního zaměstnávání cizinců společností GLAMUR. I zde krajský soud poznamenal, že není zřejmé, jak by měla informace o případném prověřování této společnosti prokázat oprávněnost žalobkyní uplatněných výdajů. I u tohoto důkazního návrhu tak stěžovatelka opomenula konkretizovat, co by měl prokázat a jakým způsobem se týká rozhodných skutečností pro stanovení daně.

pokračování

[30] Tuto konkretizaci uvádí až v kasační stížnosti. Zde argumentuje, že tím chtěla prokázat, že dodavatel GLAMUR nelegálně zaměstnával osoby a disponoval tak lidskými zdroji pro provedení dodávek stěžovatelce. Takto však argumentaci v žalobě nepostavila. Krajskému soudu tedy nelze vyčítat, že se s touto argumentací nevypořádal. Lze zdůraznit, že povinností stěžovatelky správně identifikovat důkazní prostředky, které navrhuje, a uvést k prokázání čeho by měly sloužit, bylo povinností stěžovatelky již v daňovém řízení.

[31] Stěžovatelce nelze přisvědčit ani v tom, že žalovaný a krajský soud pojal její důkazní břemeno nepřipustně extenzivně a přenesly na ni povinnost prokazovat skutečnosti, které měly být zjišťovány výlučně u jejích dodavatelů. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. U daně z příjmů to znamená, že je povinen prokázat nejen formální existenci účetních dokladů. Je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálním. Jestliže tedy vzniknou pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, je povinností daňového subjektu, který toto plnění zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2011, čj. 5 Afs 79/2010-98, či ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Afs 41/2009–119). Nárok na odpočet daně totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (rozsudky NSS ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006-107; či ze dne 19. 4. 2018, čj. 7 Afs 125/2017-27, bod 24).

[32] V nyní posuzované věci správce daně nepožadoval po stěžovatelce, aby prokazovala plnění daňových povinností svých dodavatelů, vedení jejich účetnictví nebo jejich vnitřní poměry. Podstatou věci bylo, že osoby zapsané jako jednatele deklarovaných dodavatelů popřely znalost stěžovatelky, vystavení daňových dokladů i pravost podpisů na nich. Tím byly zásadním způsobem zpochybněny právě ty listiny, jimiž stěžovatelka své tvrzení o přijetí plnění od označených dodavatelů dokládala. Za této situace nelze uzavřít, že správce daně po stěžovatelce požadoval něco, co leželo mimo její sféru vlivu; požadoval po ní toliko, aby věrohodně doložila vlastní tvrzení o tom, kdo jí plnění poskytl a komu za ně zaplatila.

[33] Ani poukaz stěžovatelky na její dobrou víru nemůže na uvedeném závěru nic změnit. Dobrá víra v to, že osoby vystupující jménem dodavatelů jsou k takovému jednání oprávněny, sama o sobě nenahrazuje důkaz o skutečném průběhu tvrzených obchodních transakcí.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Nejvyšší správní soud neshledal námitky důvodnými a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Rozhodl proto podle § 110 odst. 1 věty poslední soudního řádu správního a kasační stížnost zamítl.

[35] O nároku na náhradu nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 soudního řádu správního ve spojení s § 120 soudního řádu správního. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch a náhradu nákladů jí proto nelze přiznat. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti.

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

V Brně 20. srpna 2026

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu