



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **SRDÍNKO s.r.o.**, IČO: 27635520  
sídlem Jana Nohy 1441, Benešov

zastoupena advokátem Mgr. Pavlem Kandalcem, PhD., LL.M.  
sídlem Panská 895/6, Praha

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2020, č. j. 21653/20/5200-11432-711778,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

*Vymezení věci*

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 7. 7. 2020 domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj

(dále jen „správce daně“) ze dne 28. 11. 2017, č. j. 4855369/17/2103-50521-209233 (dále jen „dodatečný platební výměr 1“), a ze dne 28. 11. 2017, č. j. 4855628/17/2103-50521-209233 (dále jen „dodatečný platební výměr 2“). Dodatečným platebním výměrem 1 správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 o 649 420 Kč vyšší a současně stanovil penále ve výši 129 884 Kč. Dodatečným platebním výměrem 2 správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 298 110 Kč, zrušil daňovou ztrátu ve výši 644 575 Kč a současně stanovil penále v celkové výši 66 067 Kč.

### *Žaloba*

2. Žalobkyně namítá, že dodatečné platební výměry nemají oporu ve skutkových zjištěních. Správce daně neuznal nárok na odpočet daně z daňových dokladů přijatých od společnosti PSV GROUP, s.r.o., IČO: 26779951 (dále jen „PSV GROUP“), neboť žalobkyně dostatečně neprokázala, že se plnění fakticky uskutečnila. Žalobkyně má za to, že unesla důkazní břemeno a rozptýlila pochybnosti správce daně ve vyjádření ze dne 22. 2. 2016, ze dne 21. 3. 2016 a při ústním jednání. Tím se důkazní břemeno opět přeneslo na správce daně.
3. Správce daně neprovedl klíčový důkaz výsledkem svědka pana V. M., jednatele společnosti PSV GROUP. Dle žalobkyně měl správce daně vyvinout větší úsilí k provedení výsledku. Správce daně sice požádal o součinnost Policii České republiky, jejíž příslušníci ale navštívili pouze adresu uvedenou v centrálním registru osob a sdělili pak, že pan M. nemá na uvedené adrese označen zvonek, schránku ani dveře a že tam nebydlí již více než rok. Správce daně měl požádat Policii České republiky o prověření faktické adresy pana M. v X, kterou žalobkyně uvedla. Správce daně se však spokojil se sdělením poštovní doručovatelky plzeňské pobočky České pošty, s.p., podle které se jedná o zchátralý objekt. Žalobkyně nemá žádná oprávnění k tomu, aby svědka předvedla. Nelze jí tedy klást k tíži, že svědka k výsledku nepřivedla.
4. Žalobkyně navíc předložila čestné prohlášení pana M., které je možné považovat za ekvivalent svědecké výpovědi. Správní orgány však čestné prohlášení bagatelizovaly. Z čestného prohlášení přitom vyplývaly konkrétní a jednoznačné skutečnosti. Správní orgány hodnotily pravost a obsah prohlášení zcela účelově a své závěry opřely pouze o domněnky a spekulace.
5. Dále žalobkyně namítá nepřiměřenou délku daňové kontroly, která byla zahájena již dne 4. 12. 2014. Prodleva správce daně měla za důsledek důkazní nouzi, kterou žalobkyně nijak nezavinila. Pokud by daňová kontrola proběhla včas, byla by i vyšší pravděpodobnost předvedení pana M.

### *Vyjádření žalovaného*

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvádí, že zcela obecná námitka žalobkyně, že závěr správních orgánů nenachází oporu ve skutkových zjištěních, a proto žalobkyni neměla být doměřena daň, neobstojí. Pokud daňový subjekt neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že správce daně je povinen tyto skutečnosti za žalobce prokazovat, a pokud tak neučinil, bylo rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění.
7. Čestné prohlášení pana M. nelze považovat za ekvivalent svědecké výpovědi či dostatečný důkaz faktického provedení stavebních prací. Nejsou v něm uvedena žádná jednoznačné

a ověřitelné skutečnosti, bližší identifikace pracovníků (některá jména jsou nečitelná), specifikace termínů či rozsahu provedených prací.

8. Daňová kontrola nebyla nepřiměřeně dlouhá. Žalobkyně opomíjí, že byla ukončena dne 28. 11. 2017. Samotná délka daňové kontroly však neznačí žádné pochybení. Tvrzení žalobkyně, že by byla vyšší pravděpodobnost předvedení svědka, pokud by byla daňová kontrola provedena rychleji, je účelová a nepodložená spekulace.

#### *Obsah daňového spisu*

9. Z daňového spisu soud zjistil, že dne 4. 12. 2014 zahájil správce daně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2012 až prosinec 2013 a daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2012 a 2013.
10. Na základě skutečností zjištěných při kontrole správci daně vznikly pochybnosti, zda žalobkyně splnila podmínky pro daňovou účinnost nákladů týkající se stavebních prací od společnost PSV GROUP. Správce daně měl pochybnosti o tom, zda se deklarovaná plnění fakticky uskutečnila, neboť předložené faktury od společnosti PSV GROUP neměly jednotný formát a podpisy na těchto fakturách se různily.
11. Správce daně následně dožádáním u místně příslušného správce daně společnosti PSV GROUP zjistil, že tato společnost nebyla při místním šetření na adrese sídla nalezena a na písemné předvolání k ústnímu jednání se její zástupce nedostavil. Z přehledu údajů z daňových přiznání společnosti PSV GROUP vyplývá, že v období od ledna 2012 do prosince 2013 uskutečnila plnění v celkové výši základu daně 3 867 375 Kč, tedy o 1 764 705,20 Kč nižší, než je částka, kterou si žalobkyně za plnění (stavební práce) od společnosti PSV GROUP uplatnila do nákladů ve zdaňovacích obdobích 2012 a 2013.
12. Dne 4. 2. 2016 správce daně vyzval žalobkyni, aby i jiným způsobem než fakturami, prokázala, že deklarované práce na stavebních akcích „Zdechovice“, „Deprag – Lázně Bělohrad“, „Šluknov“, „Spolana Neratovice“, „Vranovská Lhota“ a „Koloveč“ byly skutečně provedeny. Dne 22. 6. 2016 v odpovědi na výzvu žalobkyně uvedla, že veškeré smlouvy byly uzavírány s jednatelem společnosti PSV GROUP panem M., jemuž měly být deklarované práce v hotovosti zaplacený. K odpovědi žalobkyně přiložila 22 listů ze stavebních deníků.
13. Dne 2. 3. 2016 správce daně opakovaně vyzval žalobkyni k prokázání faktického provedení deklarovaných prací, konkrétně k doložení evidence výnosů a nákladů na jednotlivé zakázky, dokladů o hotovostních platbách za práce a stavebního deníku k akci „Deprag – Lázně Bělohrad“. Dále měla žalobkyně uvést konkrétní osoby pracující na staveništích (uvedením jména, příjmení, bydliště a data narození), identifikovat použitou stavební techniku (uvedením typu a SPZ) a její obsluhu, jakož i osobu ze společnosti PSV GROUP, od které přebírala deklarované práce. Správce daně žalobkyni zároveň upozornil, že k předmětným akcím nedoložila žádnou smlouvu, objednávku ani doklad o způsobu stanovení ceny. Žalobkyně dne 21. 3. 2016 předložila seznam (příjmení) pracovníků a pracovních strojů, evidenci o celkových výnosech a nákladech a stavební deník k akci „Deprag – Lázně Bělohrad“. V odpovědi na výzvu žalobkyně dále uvedla, že veškeré práce přebírala od pana M., bytem X. K prokázání tohoto tvrzení navrhla jeho výslech.
14. Správce daně předvolal pana M. jako svědka k výsledku na den 10. 8. 2016. Předvolání mu bylo zasláno na jeho adresu uvedenou v centrálním registru osob (X). Předvolání bylo doručeno fikcí dne 1. 8. 2016 a vloženo bylo do poštovní schránky dne 2. 8. 2016. Ve

stanovený den se svědek k výslechu bez omluvy nedostavil. Správce daně opakovaně předvolal svědka M. k výslechu na den 6. 9. 2016. Předvolání bylo doručeno fikcí dne 25. 8. 2016 a vloženo do poštovní schránky dne 26. 8. 2016. Ani k tomuto výslechu se však svědek bez omluvy nedostavil. Jednatel žalobkyně opakovaně uvedl, že je se svědkem ve spojení a že svědek o předvolání k výslechu ví. Následně správce daně rozhodl o předvedení svědka M., o což požádal Obvodní ředitelství policie Praha III (dále jen „policie“). Policie správci daně sdělila, že svědka není možné předvést, protože podle správce domu na uvedené adrese již více jak rok nebydlí. O této skutečnosti správce daně vyrozuměl žalobkyni. Dne 15. 12. 2016 správce daně telefonicky kontaktoval pobočku České pošty Plzeň 1. Poštovní doručovatelka správci daně sdělila, že na adresu X, se zhruba rok žádné písemnosti nedoručují, neboť se jedná o zchátralý a neobydlený rohový dům, který již ani nemá domovní schránky.

15. Dne 8. 11. 2016 správce daně vyzval žalobkyni znovu k doplnění důkazních prostředků prokazující deklarované náklady a výnosy. Žalobkyně v odpovědi uvedla, že nemá povinnost evidovat jednotlivé zakázky a doklady týkající se spolupráce s PSV GROUP již správci daně předložila.
16. Dne 30. 5. 2017 správce daně seznámil žalobkyni s výsledky kontrolního zjištění. Žalobkyně dne 21. 6. 2017 správci daně předložila výkaz nákladů k vybraným zakázkám, dva výdajové pokladní doklady o úhradách faktur přijatých od společnosti PSV GROUP, stavební deník k akci „Deprag – Lázně Bělohrad“ a kopii čestného prohlášení pana M. Kopie čestného prohlášení byla opatřena doložkou o vidimaci ze dne 20. 6. 2017. Prvopis čestného prohlášení podepsal pan V. M., bytem X, což úředně ověřuje doložka pro legalizaci vyznačená dne 27. 10. 2016 na pobočce České pošty v Benešově u Prahy. Podle čestného prohlášení pan M. osobně zařizoval provedení veškerých stavebních prací pro žalobkyni, které se týkaly zakázek *Zdechovice, Deprag – Lázně Bělohrad, Šluknov, Spolana Neratovice, Vranovská Lhota a Koloveč*. Provedené práce měly být řádně a včas provedeny a uhrazeny v hotovosti k jeho rukám. Ručně jsou do čestného prohlášení vepsána jména a příjmení osob, které měly pro společnost PSV GROUP na jednotlivých zakázkách pracovat.
17. Zpráva o daňové kontrole č. j. 4843271/17/2103-60562/202518 byla projednána dne 28. 11. 2017. Téhož dne vydal správce daně dodatečné platební výměry (viz bod 1 tohoto rozsudku). Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, ve kterém argumentovala v zásadě obdobně jako v žalobě.
18. Napadeným rozhodnutím ze dne 4. 6. 2020 žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil. V odůvodnění uvedl, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání realizace stavebních prací v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech přijatých od společnosti PSV GROUP. Žalovaný zdůraznil, že společnost PSV GROUP vykázala plnění v úhrnu pouze ve výši 3 867 375 Kč, tedy o 1 764 705,20 Kč nižší, než je částka, kterou si žalobkyně uplatnila ve zdaňovacích obdobích 2012 a 2013 do nákladů. Žalobkyně v daňovém řízení předložila pouze důkazní prostředky formální povahy a téměř nečitelné stavební deníky. Z textu uvedeného na fakturách není vůbec patrný rozsah deklarovaných prací. Ze stavebních deníků není seznatelné, kteří konkrétní pracovníci práce na stavebních akcích vykonávali. Samotné pokladní doklady neprokazují, že se deklarovaná plnění opravdu uskutečnila. Platby měly navíc proběhnout po částech v hotovosti tak, aby nebyl překročen zákonný denní limit pro platbu v hotovosti. Žalobkyně nepředložila žádnou smlouvu ani obchodní korespondenci.

Žalobkyně dostatečně neidentifikovala zúčastněné pracovníky ani nepředložila detailní rozpis prací a cenové kalkulace. Uvedla pouze obecné údaje o oceněných strojních hodinách blíže neoznačených strojů a ujetých kilometrech nákladních automobilů bez SPZ za stavební zakázku celkem.

19. Žalovaný uvedl, že správce daně vynaložil veškeré možné úsilí, aby svědka předvolal, resp. předvedl. Žalobkyně tvrdila, že je v kontaktu s panem M., který věděl o předvolání ke svědecké výpovědi. Žalobkyně však pana M. ke správci daně nikdy nepřivedla. Naopak si na poště v blízkosti svého sídla nechala ověřit podpis pana M. na čestném prohlášení. Prohlášení bylo vidimováno až poté, co se žalobkyně seznámila s výsledkem kontrolního zjištění. Žalobkyně tedy účelově upřednostnila čestné prohlášení před provedením výslechu. Žalovaný dále uvedl, že čestným prohlášením může být skutečnost pouze osvědčena, nikoliv prokázána. Navíc nijak neprokazuje skutečnou realizaci deklarovaných prací, neboť neobsahuje žádné konkrétní informace, které by mohly být podrobeny důkladnému zkoumání. Žalovaný uvedl, že prodleva mezi kontrolovaným obdobím a kontrolou neznamena sama o sobě žádné pochybení správce daně. Žalobkyně nebrojila proti případné nečinnosti správce daně a ani nekonkretizuje, v čem spatřuje zbytečné průtahy.

#### *Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu*

20. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
21. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
22. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, neboť žalobkyně s takovým postupem ve stanovené lhůtě nevyslovila nesouhlas a žalovaný s tímto postupem souhlasil (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Dokazování soud neprováděl, neboť veškeré rozhodné skutečnosti zjistil z obsahu daňového spisu.

#### *Posouzení žaloby*

23. Soud v první řadě uvádí, že v související věci v rozsudku ze dne 26. 11. 2020, č. j. 43 Af 49/2018-51, se již zabýval přezkumem doměření daně z přidané hodnoty žalobkyni za totožná zdaňovací období. Závěry zdejšího soudu potvrdil NSS v rozsudku ze dne 30. 6. 2022, č. j. 3 Afs 393/2020-32. Závěry vyslovené v uvedených rozsudcích, byť se týkají odlišné daně, jsou přenositelné i na nyní projednávanou věc a soud nemá důvod se od nich odchylovat.
24. Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) platí, že 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.
25. Soud předně považuje za nezbytné shrnout rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které uvádí v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván [§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 80/2019 Sb. (dále jen „daňový řád“)].

Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 21, a v něm citovanou judikaturu).

26. Žalobkyně předložila formálně bezvadné faktury (daňové doklady) přijaté od společnosti PSV GROUP. Tím splnila primární důkazní povinnost ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Správce daně však vyjádřil relevantní pochybnosti o oprávněnosti uplatněných výdajů (nákladů) ve výzvě ze dne 4. 2. 2016. Správce daně žalobkyni vyzval k prokázání, že deklarované stavební práce byly skutečně provedeny. Z této výzvy i z opakované výzvy ze dne 2. 3. 2016 je zřejmé, k prokázání jakých skutečností správce daně žalobkyni vyzval a z jakých důvodů správci daně pochybnosti vznikly. Žalobkyně v žalobě nenamítala, že by správce daně neunesl důkazní břemeno ve vztahu k těmto pochybnostem. Soud se proto bez řádně uplatněné námitky touto otázkou blíže nezabýval (§ 75 odst. 2 větu první s. ř. s.) a vycházel z toho, že důkazní břemeno ohledně zpochybněných skutečností přešlo zpět na žalobkyni.

#### *Svěddecká výpověď*

27. Soud se nejprve zabýval žalobní námitkou, podle níž správce daně nevynaložil dostatečné úsilí k provedení výslechu jednatele společnosti PSV GROUP pana M. Žalobkyně navrhla výslech svědka dne 21. 3. 2016 a uvedla jeho adresu.
28. Svědecká výpověď představuje v daňovém řízení základní důkazní prostředek sloužící k objasnění zjišťovaných skutkových okolností potřebných pro rozhodnutí ve věci. Svědka je třeba vyslechnout, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení, je-li provedení důkazu objektivně nemožné, pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019-68, body 41 a 43).
29. Podle § 100 odst. 1 daňového řádu „[s]právce daně předvolá osobu zúčastněnou na správě daní, jejíž osobní účast v řízení nebo jiném postupu při správě daní je nutná, a v předvolání uvede kdy, kam, v jaké věci a z jakého důvodu se má dostavit a současně upozorní na právní důsledky nedostavení se, včetně možnosti jejího předvedení. Předvolání se doručuje do vlastních rukou.“ Podle odstavce 2 tohoto ustanovení „[v] případě, že se předvolaná osoba bez dostatečného důvodu nedostaví ani po opakovaném předvolání, může správce daně vydat rozhodnutí o předvedení a požádat o její předvedení příslušný bezpečnostní sbor [...]“

30. Správce daně bezvýsledně předvolal svědka k výslechu na den 10. 8. 2016 a na den 6. 9. 2016. Předvolání mu zaslal na adresu zjištěnou z centrálního registru obyvatel (X). Předvolání bylo doručeno fikcí (§ 44 odst. 4 daňového řádu). Postup správce daně, který se primárně pokoušel kontaktovat svědka v místě jeho pobytu ve smyslu § 13 odst. 1 písm. a) věty za středníkem daňového řádu, není v rozporu s pravidly pro doručování fyzickým osobám v daňovém řízení (srov. citované ustanovení ve spojení § 44 odst. 1 daňového řádu). V průběhu řízení žalobkyně opakovaně správce daně ujistila, že je se svědkem ve spojení a že svědek o předvolání k výslechu ví. Přesto se svědek k nařízeným výslechům bez omluvy nedostavil. Skutečnost, že se svědek v místě svého pobytu fakticky nezdržuje, zjistil správce daně od policie poté, co se svědka nepodařilo k výslechu předvést.
31. Žalobkyně uvedla další možnou adresu svědka (X). Správce daně proto musel prověřit i tuto adresu a pokusit se svědka kontaktovat (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2019, č. j. 9 Afs 71/2019-32, bod 13). Správce daně telefonickým dotazem u příslušné pobočky České pošty zjistil, že na se předmětnou adresu písemnosti nedoručují, neboť se jedná o zchátralý a neobydlený dům bez domovní schránky. Za těchto okolností by bylo zjevně bezúčelné svědka předvolávat k výslechu nebo žádat o jeho předvedení na adrese uvedené žalobkyní.
32. Jiné informace o možném pobytu svědka či dalších kontaktních údajích žalobkyně správci nesdělila. Sama žalobkyně přitom v žalobě uvádí, že se jí podařilo se svědkem spojit a obdržet od něj čestné prohlášení. Nejpozději dne 27. 10. 2016, kdy svědek v Benešově podepsal předmětné prohlášení, byla žalobkyně se svědkem v kontaktu. Ačkoliv žalobkyně dříve správci daně přislíbila, že se se svědkem pokusí dohodnout na jiném termínu výslechu a případně o tom dá správci daně obratem vědět, žádnou součinnost v tomto směru neposkytla. Soud si je vědom, že žalobkyně nemá žádná mocenská oprávnění zajistit přítomnost svědka u výslechu. Nic jí však nebránilo, aby kontaktovala správce daně a sdělila mu o svědkovi bližší údaje (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007-102). Pokud tak neučinila, nelze přičítat k tíži správci daně, že se mu nepodařilo pana M. vyslechnout.
33. Nad rámec nezbytného odůvodnění soud uvádí, že svědek nebyl zastižen ani při místním šetření na adrese sídla společnosti PSV GROUP (X). Při místním šetření bylo nadto zjištěno, že společnost PSV GROUP nemá na uvedené adrese zvonek ani schránku. Společnost PSV GROUP rovněž nereagovala na předvolání, přičemž se nikdo za společnost nepřihlásil ani do její datové schránky (v té době byl jejím jediným jednatelem právě svědek).
34. Správce daně výše popsaným postupem tedy vynaložil dostatečnou míru aktivity, kterou po něm lze požadovat při zajištění přítomnosti svědka při výslechu. Neomezil se jen na využití institutů předvolání a předvedení z adresy evidované v centrální evidenci, ale prověřil také adresu, kde se dle žalobkyně svědek měl zdržovat. Postupoval tak v souladu se zásadou materiální pravdy a dbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly v průběhu dokazování zjištěny co nejúplněji (§ 92 odst. 2 daňového řádu).

#### *Čestné prohlášení*

35. Dále žalobkyně namítá, že čestné prohlášení pana M. bylo způsobilé prokázat faktické provedení deklarovaných prací.

36. K významu čestného prohlášení v daňovém řízení NSS v rozsudku ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 139/2013-30, uvedl: „*V důkazním řízení je třeba rozlišovat čestné prohlášení daňového subjektu a čestné prohlášení jiné osoby. Čestné prohlášení daňového subjektu je pouze jeho tvrzení zachycené v písemné formě. Stejně tak jako ničím nepodložené tvrzení ústní, nemůže být tvrzení sepsané formou čestného prohlášení samo o sobě důkazem prokazující vynaložení výdaje v nějaké výši. [...] Tvrzení třetí osoby, zachycené v písemné formě bude bezesporu důkazním prostředkem, který musí být správcem daně vyhodnocen. Nicméně ani prohlášení třetí osoby nemůže zpravidla samo o sobě doložit výdaj v určité výši.*“
37. Není sice správný závěr správních orgánů, že čestné prohlášení nelze v daňovém řízení použít jako důkazní prostředek. Nelze však přisvědčit žalobkyni, že by správní orgány čestné prohlášení bagatelizovaly. Správní orgány se dostatečně podrobně zabývaly věrohodností a pravdivostí obsahu čestného prohlášení a své závěry srozumitelným a přezkoumatelným způsobem odůvodnily. Věrohodnost čestného prohlášení zpochybňuje především to, že jej žalobkyně správci daně předložila až poté, co se seznámila s výsledky kontrolního zjištění (přesto, že jej pan M. podepsal již několik měsíců předtím). K tomu soud dodává, že závěr o nevěrohodnosti čestného prohlášení, respektive o jeho zanedbatelné důkazní hodnotě (ve srovnání s případným výsledkem, kde by byl svědek konfrontován s dotazy správce daně) také podporuje skutečnost, že v textu prohlášení je osobní jméno pana M. psáno s měkkým „i“, zatímco podle ověřovací doložky se má psát s tvrdým „y“ (tedy V. namísto V.). Jde přitom pouze o jednu z indicíí nasvědčující tomu, že čestné prohlášení mohlo být panu M. „předpřipraveno“ k podpisu. Uvedenému závěru dále nasvědčuje, že k podpisu došlo nedaleko od sídla žalobkyně, přičemž část textu je psaná na počítači a část ručně, a že se v identifikaci žalobkyně objevuje stejný překlep jako na jiných podáních, které žalobkyně vůči správci daně učinila („B.“ namísto B., viz např. č. l. 20, 24 a 50 daňového spisu). Pan M. podepsal prohlášení na pobočce České pošty nedaleko od sídla žalobkyně a správce daně, kam se pan M. přes opakované výzvy správce daně nedostavil k výsledku. Čestné prohlášení nadto ani po obsahové stránce není způsobilé prokázat faktické provedení deklarovaných prací, neboť neobsahuje žádné bližší informace, pouze příjmení blíže neidentifikovaných osob. V kontextu všech dalších zjištění proto čestné prohlášení nevyvrací pochyby o faktickém provedení deklarovaných prací.

#### *Rozptýlení pochybností správce daně*

38. Soud se dále zabýval obecně formulovanou žalobní námitkou, že pochybnosti správce daně o faktickém uskutečnění předmětného plnění žalobkyně dostatečně rozptýlila v odpovědích na výzvy a předloženými důkazními prostředky. Soud s ohledem na obecnost námitky zdůrazňuje, že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta*“ (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32).
39. Žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila pouze důkazní prostředky formální povahy (daňové doklady, výdajové pokladní doklady, evidenci o celkových výnosech a nákladech), částečně nečitelné a nekompletní stavební deníky a čestné prohlášení pana M. Soud se plně ztotožňuje se závěrem správních orgánů, že žalobkyně předloženými důkazními prostředky neprokázala skutečnou realizaci deklarovaných prací.

V podrobnostech odkazuje na str. 13-15 napadeného rozhodnutí a str. 3-15 a 17-28 zprávy o daňové kontrole (k tomuto postupu srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Soud přitom zdůrazňuje, že žalobkyně v žalobě nevznáší žádné konkrétní výhrady proti přiléhavému odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný poukázal mj. na nepředložení uzavřené smlouvy, absenci identifikace pracovníků, kteří měli práce provádět, nepředložení korespondence mezi žalobkyní a PSV GROUP či absenci cenové kalkulace. To vše za situace, kdy šlo o sjednání prací v řádech milionů korun, která byla nadto dle tvrzení žalobkyně hrazena v hotovosti.

40. Závěr správních orgánů, že žalobkyně v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno ohledně skutečného vynaložení uplatněných výdajů (nákladů) podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tak v rozsahu soudního přezkumu obstojí.

*Nepřiměřená délka daňové kontroly*

41. Žalobkyně dále namítá nepřiměřenou délku daňové kontroly.
42. Žalobkyně i tento žalobní bod formulovala velmi obecně. Neuvedla, v čem přesně shledává postup správce daně nevhodným a rozporným se zásadou rychlosti řízení. Proto i odůvodnění soudu bude v obecné rovině.
43. V rámci daňové kontroly musí správce daně dodržovat základní zásady při správě daní, vyjádřené v úvodních ustanoveních daňového řádu, což zahrnuje i zásadu uvedenou v § 7 odst. 1 daňového řádu, podle níž správce daně musí postupovat bez zbytečných průtahů. Stejně tak je třeba trvat na tom, aby postup správce daně při daňové kontrole nevedl k administrativnímu zatížení daňového subjektu v míře větší, než kterou je povinen snášet podle zákona. Při kontrolních postupech se proto musí správce daně ve smyslu zásady hospodárnosti zakotvené v § 7 odst. 2 daňového řádu vyvarovat provádění zjevně nadbytečných či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantních nebo neúčelných úkonů (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2015, č. j. 6 Afs 46/2014-39). Smyslem je zabránit bezdůvodnému prodlužování kontrolního postupu, a tím bezúčelnému oddalování konečného zjištění, zda daňový subjekt přiznal daň ve správné výši (v případě kontrolního postupu před vyměřením), resp. zda mu byla vyměřena daň ve správné výši (v případě kontrolního postupu po vyměřením). Je proto žádoucí, aby správce daně při kontrolním postupu jednal co možná nejrychleji, neboť jeho výsledek může podstatným způsobem ovlivňovat ekonomickou činnost daňového subjektu.
44. Co se rozumí zbytečnými průtahy, je pak třeba posuzovat individuálně, se zohledněním konkrétních aspektů posuzovaného případu. Je tedy třeba vzít v úvahu například složitost věci, objem prověřovaných skutečností, přítomnost mezinárodních prvků či spolupráci samotného daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 3 Afs 5/2017-56, který byl sice zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, důvod zrušení se však týkal jiné právní otázky).
45. Daňová kontrola byla zahájena dne 4. 12. 2014. Zpráva o daňové kontrole byla projednána a daňová kontrola ukončena dne 28. 11. 2017. Byť daňová kontrola trvala relativně dlouhou dobu, z obsahu daňového spisu plyne, že jednotlivé úkony správce daně na sebe časově navazovaly. Daňová kontrola se z povahy věci neomezuje pouze na skutečnosti vztahující se přímo k žalobkyni, nýbrž zahrnuje i získávání, shromažďování a vyhodnocování poznatků od dodavatelských subjektů či jiných kupř. personálně propojených subjektů. Nelze opomenout, že provedení jakéhokoliv důkazního prostředku

s sebou nese potřebu jeho vyhodnocení, a to v kontextu dosavadních zjištění, stanovení dalšího procesního postupu a přípravu dalších úkonů. Prodlevy mezi jednotlivými úkony v řádu několika málo měsíců nelze považovat za nečinnost. Ačkoliv se může jevit, že byla jistá prodleva mezi zahájením daňové kontroly a první výzvou ze dne 4. 2. 2016, je nutné konstatovat, že správce daně mezitím shromažďoval rovněž informace o dalších dodavatelských subjektech žalobkyně a dožádal místně příslušné správce daně těchto dodavatelských subjektů k prověření skutečností uvedených v podkladech získaných od žalobkyně při zahájení daňové kontroly. I kdyby ale došlo v průběhu daňové kontroly k neodůvodněným průtahům, nemohla by být sama délka jejího trvání důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí.

46. Žalobkyně argumentuje tím, že pokud by správce daně postupoval rychleji, byla by větší pravděpodobnost, že by byla provedena svědecká výpověď pana M. Je však třeba zdůraznit, že žalobkyně navrhla provedení svědecké výpovědi poprvé až dne 21. 3. 2016. Ihned poté správce daně pana M. opakovaně předvolal ke svědecké výpovědi a pokusil se jej předvést. Prověřoval i další adresu, na které by se pan M. mohl zdržovat. Nelze tedy dojít k závěru, že by rychlejší postup správce daně zvýšil šanci na provedení svědecké výpovědi. Neprovedení svědecké výpovědi nelze klást k tíži správci daně, který pro její provedení udělal vše, co bylo v jeho silách. Naopak žalobkyně mohla postupovat aktivněji, zvláště pokud byla v tuto dobu s panem M. prokazatelně v kontaktu, jak vyplývá z čestného prohlášení podepsaného panem M. dne 27. 10. 2016 i z tvrzení žalobkyně v průběhu daňové kontroly. Soud proto uzavírá, že ani tento žalobní bod není důvodný.

#### *Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení*

47. Soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
48. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl tak, 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 14. prosince 2022

**Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.**  
předseda senátu