



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., a JUDr. Terezy Matuškové, v právní věci

žalobkyně: **MFC – MORFICO s. r. o.**, IČO 25507494
sídlem Olbrachtova 1758, 666 03 Tišnov
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem
sídlem Kostelní náměstí 233/1, 412 01 Litoměřice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2024, č. j. 27417/24/5200-11434-713180,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V této věci soud posuzoval otázku, zda měla být žalobkyni doměřena daň z příjmu právnických osob, konkrétně zda žalobkyně prokázala rozsah, obsah, a tím i hodnotu prací, které uplatnila jako daňově účinný výdaj ve zdaňovacích obdobích roku 2017 a 2018.

2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj („správce daně“) na základě výsledků provedené daňové kontroly doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 31. 1. 2024, č. j. 342905/24/3004-51522-710053 a č. j. 342947/24/3004-51522-710053, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2017 a 2018 ve výši 769 690 Kč a 829 730 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 153 938 Kč a 165 946 Kč (oba uvedené dodatečné platební výměry dále jako „platební výměry“).
3. Žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 9. 2024, č. j. 27417/24/5200-11434-713180 („napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobkyně a platební výměry potvrdil. Dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“), u nákladů na práce provedené dodavatelem Radovanem Kyselkou, IČ 72383518 („Kyselka“), I.V.P. servis s.r.o., IČ 05426421 („I.V.P.“), TROPEL Trading s.r.o., IČ 03861589 („TROPEL“) a BAUKRA s.r.o., IČ 46994050 („BAUKRA“).

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Žalobkyně namítla, že napadené rozhodnutí je založeno pouze na domněnkách, absurdních tvrzeních a nevypořádaných námitkách. Správce daně zatížil žalobkyni důkazním břemenem, které je kvalitativně i kvantitativně vyšší, než jaké je vyžadováno daňovým řádem i judikaturou. Požadoval po žalobkyni, aby prokázala tvrzené skutečnosti nade vší pochybnost, tedy s absolutní jistotou, což je objektivně nesplnitelné.
5. Žalovaný měl dle názoru žalobkyně osvědčit výpověď svědka K. jako důkaz. Svědek si neodporoval, pokud uvedl, že nemohl pracovat celý rok na jednom místě, jelikož pro žalobkyni v měsících březen, červen, srpen a září nepracoval. Žalovanému bylo známo, kdo se na pracích podílel, ve kterých dnech a v jakém rozsahu, neboť svědek označil tři své spolupracovníky, a provedení prací bylo prokázáno místním šetřením. Pokud měl žalovaný pochybnosti, měl je sdělit a položit k nim svědkovi otázky. Stejně výpovědi svědků K. a K. navíc hodnotil odlišně, neboť výpověď svědka K. jako důkaz neosvědčil. Dále žalobkyně namítala, že požadovat přiřazení nákladů na zednické práce ke konkrétním výnosům, tj. tržbám za zboží, je absurdní, jelikož je to nemožné.
6. Pokud jde o práce poskytnuté dodavatelem I.V.P., pak s ním žalobkyně uzavřela smlouvu o dílo, tedy obchodní vztah. Nemá proto povinnost dokladovat, jaký vztah má I.V.P. jako její dodavatel s jednotlivými osobami provádějícími práce. Žalovaný podle žalobkyně není odborně nadán k tomu, aby zpochybňoval stanovenou cenu za kus tvárnice, a jedná se tak o nepřípustné spekulativní tvrzení. Žalovaný dále chybně vypořádal námitku týkající se nesouladu počtu frézovaných a balených tvárnic a počtu tvárnic skladovaných, pokud dospěl k závěru, že pracovníci I.V.P. nebyli potřeba. Přítomnost pracovníků I.V.P. přitom potvrdil svědek D. Žalobkyně dále nesouhlasila s tvrzeným rozporem mezi výpovědí svědka T. a svědka D. Hodnocení důkazních prostředků bylo ovlivněno spekulativní domněnkou správce daně o přednosti kmenových zaměstnanců. Žalobkyně nemůže prokazovat negativní skutečnosti, tj. že se I.V.P. nepodílel na balení výrobků.
7. Pochybnosti správce daně jsou postaveny i na nečinnosti a nekontaktnosti společnosti TROPEL, byť tyto nelze klást k tíži žalobkyně. Žalovaný hodnotí chybně výpověď svědka Š., jelikož svědek spolupráci nevyloučil. Žalobkyně dále nesouhlasí s tvrzením, že všichni tři dodavatelé nemohli pracovat na jednom místě v jednom čase současně. Žalovaný měl k dispozici plánek areálu včetně umístění několika různých pracovišť. Přítomnost TROPEL byla prokázána stejnými důkazními prostředky, jako přítomnost společnosti JOBINN a

taktéž potvrzena svědkem D. Žalovaný však výpověď svědka D. selektoval a přítomnost TROPEL nepotvrdil.

8. Žalobkyně dále namítala rozpor mezi tvrzením, že BAUKRA pracovala na výrobě tvárnic, a hodnocením výpovědi svědka B. Výpověď svědka B. správce daně neosvědčil k důkazu jen proto, že svědek nevěděl přesný počet a přesné údaje o rozsahu a náplni provedených prací. Požadoval tedy po žalobkyni důkaz se 100 % jistotou. Rozpor není ani ve výpovědi svědka D. BAUKRA doporučila TROPEL, jelikož neměla dostatek pracovníků. Jinak by sama nastoupila již od června. Není pravdou, že TROPEL fakturovala dvojnásobné částky, co BAUKRA. Tvrzený dvojnásobek je dán počtem fakturovaných měsíců, nikoliv cenou, která je stejná. Správce daně neosvědčil důkaz z důvodu pouhého chybného zápisu jmen pracovníků, ačkoliv je zřejmé, že se jedná o tytéž osoby. Pochybnosti o počtech pracovníků jsou navíc zbytečné, jelikož cena byla sjednána za kus, nikoliv za pracovníka. Fakturace přitom odpovídá reálnému množství více než milionu kusů výrobků.
9. Pokud žalovanému není zřejmé, zda svědci P., D. a Š. vypovídali o stejných osobách, nemůže tvrdit, že výpověď svědka P. vykazuje rozpory. Svědek S. potvrdil proškolení osob z BOZP, což požadoval správce daně. Je logické, že účast na školení prokazuje, že se osoba školila, nikoliv že pracovala. Tvrzení žalovaného, že žádný ze svědků nebyl schopen určit přesný počet pracovníků jednotlivých dodavatelů, pouze dává za pravdu žalobkyni, že žalovaný požadoval absolutní míru důkazu.
10. Z výše uvedených důvodů žalobkyně navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém vyčerpávajícím způsobem podal zdůvodnění k jednotlivým námitkám žalobkyně. Žalovaný žalobkyni neúměrně nezatežoval, pouze trval na dostatečném důkazním standardu. Je tak zřejmé ze skutečnosti, že u těch dodavatelů, u kterých žalobkyně obvyklým důkazním standardem daňově účinné náklady prokázala, správce daně náklady uznal.
12. Výpověď svědka K. vykazuje značné rozpory a nelze proto uzavřít, že by prokázala faktické provedení stavebních prací. Žalovaný dále připomíná, že důkazní břemeno tížilo žalobkyni, která výslech osob, jež měly pracovat pro svědka K., nenavrhl. Svědek K. na rozdíl od svědka K. vypovídal věrohodně, bez zaváhání a bez rozporů. Naopak svědek K. dokonce popřel, že podpis na úkolových listech je jeho vlastní. Žalovaný nepovažuje za absurdní přiřadit zednické práce k jednotlivým výnosům. Žalobkyně je povinna prokázat, že náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nelze se spokojit s tím, že práce byly provedeny a zaplacený. Musí být prokázáno skutečné vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoliv pouhé abstraktní vydání peněz. V opačném případě nelze prokázat souvislost příjmů a výdajů.
13. Skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně musí být zjištěny co nejúplněji. Proto žalovaný nepostupoval v rozporu se zákonem, pokud ověřoval, zda I.V.P. disponovala vlastní pracovní silou. TROPEL a BAUKRA fakturovali za složitější činnosti nižší cenu než I.V.P. a toto prosté porovnání nevyžaduje odbornost správce daně. Nedůvodná je také námitka ohledně vztahu množství pracovníků a množství výrobků, neboť do mzdových nákladů vyplacených externí firmě nebyly platby I.V.P. zahrnuty, jelikož tento dodavatel nečinil práce související s výrobou. Žalovaný dále trvá na tom, že v listopadu a prosinci není patrná objektivní potřeba externích pracovníků, neboť prudce ubyl počet naskladněných

tvárníc. Svědek D. sice tvrdil, že pracovníci I.V.P. měli pomáhat s nakládáním kamionů, ale tato výpověď je v rozporu s výpovědí svědka T., který jako skladník uvedl, že pracoval sám, a jen v případě potřeby si vzal k ruce pracovníka, který byl zrovna k dispozici.

14. Nekontaktnost a nečinnost TROPEL nebyly jedinými zdroji pochybností správce daně. Důvodem pochybností byl zejména nesoulad mezi počtem externích a potřebných pracovníků, mezi počtem fakturovaných frézovaných a na sklad přijatých výrobků, nebo nesoulad mezi mzdovými prostředky a počtem přijatých naskladněných výrobků. Z výpovědi svědka Š. nevyplývá objektivní nutnost zapojit externí pracovníky v takovém rozsahu. Jelikož v některých měsících nebyli externí pracovníci potřeba vůbec a počet naskladněných tvárníc v průběhu roku nerostl, je krajně nepravděpodobné, že byla nutná pomoc pracovníků ze tří společností.
15. Svědek B. sice obecně potvrdil přítomnost BAUKRA, ale nedokázal specifikovat rozsah provedených prací. Překlepy ve jménech ukrajinských pracovníků nejsou pro řešenou věc podstatné. Ve výpisu z České správy sociálního zabezpečení jsou jména uvedena správně. Zásadní skutečností je, že počty zaměstnanců neodpovídají těm, které uvedli svědkové, nebo že někteří zaměstnanci ve výpisu vůbec nefigurují. Je lhostejno, jaký byl zvolen způsob fakturace. Závislost mezi počtem pracovníků a počtem výrobků musí být logicky přímo úměrná.
16. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou chybného hodnocení výpovědí svědků. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně ozřejmil, jaké rozpory výpovědi vykazují, a proč je nebylo možné osvědčit jako důkaz. Navrhnul proto, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci

17. Soud ve věci nařídil jednání, při němž účastníci setrvali na svých stanoviscích. Důkazy navržené žalobkyní soud neprovedl. Důkazní návrhy obsažené v žalobě jsou součástí správního spisu, jímž se v řízení správním dokazování v zásadě neprovádí. Soud k tomu neshledal důvod ani v této věci. Listiny zaslané žalobkyní v podání doručeném soudu dne 19. 11. 2019 pak žalobkyně dle výslovného vyjádření svého zástupce předložila soudu pouze pro informaci a provedení důkazu těmito listinami nepožadovala. Při jednání dále žalobkyně předala soudu repliku k vyjádření žalovaného, v níž zopakovala a zdůraznila některé části své argumentace ve vztahu ke konkrétním odstavcům vyjádření žalovaného.
18. Žaloba **není** důvodná.
19. Jádrem sporu byla otázka, zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno a prokázala kdy, kde, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu měly být deklaroványmi dodavateli provedeny.

IV.A. Základní právní východiska

20. Dokazování v daňovém řízení upravuje § 92 daňového řádu, podle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odst. 2). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (odst. 3). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (odst. 4). Správce daně mimo jiné prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí,

účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odst. 5 písm. c)].

21. Daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Nemá přitom povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností (ani to, jak tomu ve skutečnosti bylo). Je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Musí tedy identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.
22. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je pak na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti správce daně vyvrátil. Tj. aby prokázal pravdivost svých tvrzení, průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů, nebo aby svá tvrzení korigoval. Tyto skutečnosti bude pak prokazovat zpravidla již jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).
23. Daňové řízení je postaveno na principu, že daňový subjekt má primárně sám povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro svou daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak v tomto případě vychází z § 23 a § 24 ZDP.
24. Podle § 23 odst. 1 ZDP je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.
25. Podle § 24 odst. 1 ZDP se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
26. Za výdaj snižující základ daně lze tedy uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že mu jím deklarované náklady skutečně vznikly, a to v tvrzeném čase a rozsahu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013-40, či ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35). Svá tvrzení prokazuje daňový subjekt především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy, nicméně jeho důkazní povinnost se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008-48, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119 nebo ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73). Je proto třeba prokázat, že k uskutečnění plnění fakticky a v daném rozsahu došlo.
27. Daňový subjekt je tak sice povinen primárně předložit daňové doklady, ovšem ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem, neprokáže-li se zároveň, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo k němu tak, jak to

doklady deklarují, nebo že jsou splněny další zákonné podmínky pro uplatnění výdajů. 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2020, č. j. 10 Afs 255/2018-39).

28. Platí, že každý by měl v obchodních vztazích udržovat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady, kterými bude schopen prokázat soulad daňových dokladů se skutečností. Je ponecháno zcela na úvaze daňového subjektu, jaké důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení zvolí. Je proto na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým dokumentuje své obchody uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání. Je v jeho zájmu, aby nad rámec běžných obchodních služeb shromažďoval důkazy, že k plnění skutečně došlo, neboť na něm leží důkazní břemeno ohledně faktické realizace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, nebo ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43). Jinak řečeno, daňový subjekt musí dbát na to, aby vytvořil spolehlivou auditní stopu a měl zdokumentovaný tok plnění tím způsobem, aby byl schopen prokázat jeho faktické uskutečnění i rozsah (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2025, č. j. 2 Afs 31/2024-36).

IV.B. Aplikace na projednávanou věc

29. Žalobkyně uplatnila odvolání proti 7 kontrolním zjištěním spočívajícím v neprokázání oprávněnosti zahrnutí nákladů na stavební práce, manipulační práce ve výrobě, práce při skladování dřevocementových tvárnic, frézování a balení ve výrobě. Stejná kontrolní zjištění napadla následně také v rámci nyní řešené věci před zdejším soudem.

IV.C. Dodavatel K.

30. Dodavatel K. měl pro žalobkyni provádět v roce 2017 i 2018 stavební práce v jejím areálu. Předložené důkazní prostředky a provedené místní šetření pak podle žalovaného prokázaly faktické provedení stavebních prací. Zpochybnil však, že tyto práce prováděl dodavatel K., resp. jeho údajní spolupracovníci, a že tyto osoby provedly práce v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Žalovanému nebylo jasné, kdo se na tvrzených pracích podílel, v jakém rozsahu, ve kterých dnech, a kdo a kde jejich práce sjednával a přiděloval. Pochybnosti žalovaného vycházely z dodavatelem K. fakturovaných částek, jelikož odměna na den byla nepřiměřeně vysoká. Vykázané hodiny nebylo objektivně možné odpracovat jednou osobou, avšak nebylo prokázáno, kdo a v jakém rozsahu se na odvedené práci podílel. Svědecká výpověď dodavatele K. tyto pochybnosti nerozptýlila. Svědek K. nebyl podle žalovaného schopen identifikovat jaké výkopové práce a v jaké části areálu jsou zachyceny na žalobkyní předložených fotografiích, místo provádění prací na plánu areálu žalobkyně, ani jaké osoby se nacházely na předložené fotografii. Hned několikrát si odporoval, když tvrdil, že pracoval výhradně u žalobkyně, a následně sdělil, že pracoval i jinde, ale nepamatoval si kde. Popřel, že by faktury obsahovaly jako přílohu úkolové listy, a že by úkolové listy podepsal, a následně tyto skutečnosti potvrdil.
31. Dodavatel K. měl podle žalobkyně provádět práce v prostoru před a za administrativní budovou. Jak vyplývá z úředního záznamu (č. j. 4278517/22/3004-60561-708802, list A30), faktické provedení prací ověřil správce daně v rámci místního šetření. Soud pak souhlasí se správními orgány, že z daňových dokladů vystavených dodavatelem K. není zřejmé, o jaké

konkrétní práce se mělo jednat, ani v jakém rozsahu měly být provedeny. Na předložených úkolových listech je sice velmi stručně uvedeno, jaký typ stavebních prací měl být v daném měsíci prováděn (vybourávání stávajících ploch; oprava/výměna kanalizace; příprava hutnění ploch; betonáž nových ploch), ovšem ani úkolové listy dostatečně neobjasňují, zda jsou fakturované práce skutečně ty, které byly provedeny kolem administrativní budovy v areálu žalobkyně. Dále je na úkolových listech vykázán pouze výsledný počet hodin za měsíc, z čehož není zřejmé, zda vykázané hodiny odpovídají skutečně odvedené práci. Navíc je v některých měsících fakturováno dokonce více než 24 hodin na den, což vzbuzuje značné pochybnosti o rozsahu provedené práce.

32. Žalobkyně navrhla k vyvrácení těchto pochybností výslech dodavatele K. Ten sice potvrdil, že v roce 2017 prováděl práce před správní budovou, kde se dělala kanalizace a silnice, a v roce 2018 za správní budovou, kde se srovnávala plocha. Žalobkyní předložené fotografie z daného místa již však ke sporné zakázce přiřadit nedokázal s odkazem na to, že si to po 5 letech již nepamatuje. Dále uvedl, že nepracoval sám, ale měl tři spolupracovníky, se kterými spolupracoval asi 5 let. Mezi osobami na fotografiích je však neidentifikoval. Kromě roku již nebyl schopen konkrétně určit, jak dlouho opravy trvaly, ve kterých měsících byly práce prováděny, a tudíž ani zda pracoval celou dobu jen v areálu žalobkyně, nebo i jinde.
33. Byť je tento průběh svědecké výpovědi s ohledem na časový odstup pochopitelný, nelze podle soudu takovou výpověď jako důkaz použít. Soud se na rozdíl od žalovaného domnívá, že výpověď obecně potvrdila faktické provedení prací. Jelikož je však velmi neurčitá a nekonkrétní, nebyla způsobilá vyvrátit pochybnosti o rozsahu provedených prací. Pouhé obecné tvrzení, že měl další tři spolupracovníky, totiž není způsobilé prokázat, kolik práce, ve kterém měsíci, který z uvedených spolupracovníků odvedl. Samotná informace, že fakturace byla za čtyři osoby, aniž by bylo zřejmé, kolik a jaké práce tam tyto osoby prováděly, nevysvětluje, zda fakturovaná práce odpovídala skutečně provedenému rozsahu, a tedy zda výdaje na stavební práce sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů.
34. Svědecká výpověď tedy vznesené pochybnosti nevyvrátila, neboť neprokázala zejména rozsah provedených prací. Žalobkyně, kterou tak stále tížilo důkazní břemeno, již žádný další důkaz nenavrhla. Pouze vznesla řadu dílčích námitek vůči hodnocení výpovědi dodavatele K. ze strany žalovaného a tvrdila, že měl žalovaný výpověď osvědčit jako důkaz. Podle soudu je však určující, že výpověď byla obecná a nedostatečná k prokázání rozhodných skutečností.
35. Žalobkyně byla povinna prokázat všechny relevantní skutečnosti o transakcích, které uplatnila jako daňově uznatelné. Je přitom volbou žalobkyně, jakou konkrétní dokumentaci toku plnění si v rámci svého podnikání vede, aby toho byla schopna, a jaké důkazní prostředky správci daně k vyvrácení vznesených pochybností předloží. Správce daně jasně vymezil své pochybnosti o tom, zda tvrzené práce před a za areálem žalobkyně ve fakturovaném rozsahu prováděl dodavatel K. Tyto pochybnosti mimo jiné podpořil také tím, že dodavatel K. neměl žádné zaměstnance, avšak tvrzený rozsah přesahující někdy i 24 hodin denně nemohl odpracovat sám. Žalobkyně mohla správním orgánům skutkový stav ozřejmit libovolným způsobem. Námítka, že správce daně není oprávněn po žalobkyni požadovat doložení vztahu s jejími OSVČ dodavateli, se tak míjí s podstatou věci. Žalobkyni tížilo důkazní břemeno a správce daně se ji pouze snažil naznačit, jaké důkazní prostředky by v jejím případě mohly vést k vyvrácení pochybností. Žalobkyně mohla předložit např. docházku jednotlivých pracovníků, detailně vedené úkolové listy, či jinou evidenci, případně navrhnout svědeckou výpověď, která by byla dostatečně konkrétně způsobilá rozsah

provedené práce prokázat. Nic takového však žalobkyně neučinila, a setrvala pouze na tvrzení, že svědecká výpověď dodavatele K. pochybnosti vyvrátila. Jelikož není povinností správce daně bez návrhu žalobkyně předvolávat k výsledku údajné spolupracovníky dodavatele K., které zmínil v rámci své výpovědi, lze uzavřít, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla.

36. Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že správce daně hodnotil stavební práce provedené Richardem Koškem, IČ: 86702289, jako daňově uznatelné. Úkolové listy vystavené dodavatelem K. totiž, na rozdíl od úkolových listů dodavatele K., obsahovaly jména pracovníků i počet hodin jednotlivými pracovníky odpracovaných. Ve smlouvě o dílo pak byla sjednána hodinová sazba pro dělníky i pomocnou sílu. Správci daně tak u dodavatele K. vůbec nevyvstaly pochybnosti o provedeném rozsahu prací, ale pouze o jejich faktickém provedení. Tyto pochybnosti pak vyvrátila svědecká výpověď dodavatele K.
37. Nedůvodné je také tvrzení žalobkyně, že přiřadit k zednickým pracím výnosy je objektivně nemožné. Žalobkyně nevyvrátila pochybnosti žalovaného o výdajích, které uplatnila na základě předmětných faktur dodavatele Kyselky na stavební práce. Žalovaný po ní byl oprávněn požadovat, aby jeho pochybnosti vyvrátila a prokázala konkrétní vazbu mezi jí uplatněnými příjmy a výdaji, tj. že její výdaje sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Způsob, který k tomu žalobkyně zvolí, byl pouze na jejím uvážení.

IV.D. Dodavatelé BAUKRA a TROPEL

38. Dodavatel BAUKRA měl pro žalobkyni dle předložené smlouvy o dílo provádět frézování a balení ve výrobě tvárnic. Podle přeložených daňových dokladů měl BAUKRA provádět práce v září až listopadu 2017, a v březnu až listopadu 2018. Dodavatel TROPEL měl pro žalobkyni v červenci až prosinci roku 2017 provádět manipulační práce ve výrobě a skladování zboží.
39. Správce daně vznesl pochybnosti o provedení služeb tvrzenými dodavateli. Jeho pochybnosti vycházely primárně z nedostatečných daňových dokladů. Dále shledal významné pochybnosti v nepoměru mezi počtem vyrobených a naskladněných tvárnic a fakturovanými náklady na pracovní sílu. Ty by logicky měly být přímo úměrné, jelikož na výrobu a expedici většího množství tvárnic by mělo být potřeba více pracovní síly. Fakturované náklady na pracovní sílu však nepoměrně výrazně vzrostly až ve druhé polovině roku, aniž by adekvátním způsobem vzrostlo také množství vyrobených tvárnic. Žalobkyně navrhla řadu svědeckých výpovědí, avšak svědci vypovídali obecně, nebo si vzájemně odporovali, a proto pochybnosti správce daně naopak ještě více prohloubili. Žalobkyně tak podle žalovaného neprokázala, že by tvrzené služby v deklarovaném rozsahu prováděl dodavatel TROPEL. Naproti tomu výpověď svědka B. podle žalovaného prokázala, že se dodavatel BAUKRA podílel na výrobě tvárnic. Svědecká výpověď však byla příliš obecná, a neprokázala proto rozsah poskytnutého plnění.
40. Jak již soud uvedl výše, žalovaný není povinen prokázat, jakým konkrétním způsobem se odehrál účetní případ. Postačí, když jasně vymezí své pochybnosti vůči žalobkyni tvrzenému průběhu transakce, čímž důkazní břemeno přenese zpět na žalobkyni. Soud souhlasí s žalovaným, že svědecké výpovědi obecně potvrdily přítomnost externích zaměstnanců zejména ukrajinské národnosti. Soud dále považuje za prokázané, že pracovníky žalobkyni dodávala společnost BAUKRA, jelikož přítomnost pracovníků od této společnosti potvrdili svědci H., B., D., P. i Š.

41. Žalovaným vznesené pochybnosti o tom, zda tvrzené služby skutečně prováděl dodavatel TROPEL, pak podle soudu vyvráceny nebyly. Svědci P. a D. sice obecně přítomnost TROPEL potvrdili. Ovšem svědci H., B. a T. tohoto dodavatele vůbec neznali, natož aby potvrdili, že dodával pracovníky do areálu žalobkyně. Svědek Š. sice reagoval, že TROPEL tam byl předtím, ale dále uvedl, že mu není známo, že by TROPEL prováděl nějaké práce, a že má za to, že tam byl jen BAUKRA. Všechny předložené důkazní prostředky je třeba hodnotit ve vzájemné souvislosti. Na rozdíl od dodavatele BAUKRA, jehož účast potvrdily téměř všechny žalobkyní navržené svědecké výpovědi, si svědecké výpovědi ohledně TROPEL odporují, a většina svědků dodavatele neznala. Za takové situace naopak svědecké výpovědi pochybnosti o účasti TROPEL ještě více prohloubily. Žalobkyně nepředložila žádný jiný důkaz, který by vyvrátil pochybnosti, zda tvrzené plnění poskytoval právě TROPEL. Proto nelze mít za to, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno a vyvrátila pochybnosti žalovaného.
42. Další pochybnosti spatřovaly správní orgány ve fakturovaném rozsahu poskytnutých služeb. Výroba dle žalobkyně probíhá nejintenzivněji v měsících, kdy tvárnice nejlépe vysychají. Tato skutečnost byla potvrzena místním šetřením ze dne 15. 8. 2022 (úřední záznam č. j. 4278517/22/3004-60561-708802, list A30). Vyplývá také z provedených výpovědí svědků, zejména z výpovědí svědků D., H. a B. Ti uváděli, že výroba začínala asi v březnu, končila podle počasí v říjnu či na přelomu listopadu a prosince. Počet externích zaměstnanců se v průběhu roku měnil v návaznosti na produkci tvárnic. Ve vyšších teplotách jsou pokládky rychlejší, v březnu proto bylo potřeba externích pracovníků méně než v letních měsících. Jak uvedl svědek D., nejdříve tedy na výrobu stačili sami, a až se rozjela sezóna, nastoupili dělníci od externích dodavatelů.
43. Tato zjištění korespondují také se stavem tvárnic přijatých na sklad. V roce 2017 začala výroba v březnu, kdy bylo naskladněno 41 845 ks tvárnic. V dubnu se jednalo o 39 626 ks, a dále výroba postupně rostla. V červnu bylo naskladněno 107 847 ks, v červenci 109 723 ks, nejvíce jich bylo naskladněno v srpnu, tj. 119 882 ks. V září již došlo k poklesu na 87 211 ks tvárnic, v říjnu se jednalo o 104 898 ks, v listopadu o 117 749 ks. V roce 2018 bylo v březnu vyrobeno 41 105 ks tvárnic, v dubnu již 152 817 ks, nejvíce jich bylo vyrobeno v srpnu, tj. 159 281 ks. Byť se níže pro konkrétnost soud zaměřil na rok 2017, pro rok 2018 vyvozené závěry platí totožně.
44. Výše uvedené skutečnosti o průběhu výroby ovšem nekorespondují se spornými daňovými doklady od dodavatelů TROPEL a BAUKRA. Soud se ztotožnil s úvahou správce daně, že byli-li externí pracovníci nájímáni na pomoc ve výrobě, jelikož v sezóně nestačili žalobkyni její kmenoví zaměstnanci, měla by fakturovaná práce (ať již v hodinách či kusech tvárnic) být přímo úměrná množství vyrobených tvárnic. V roce 2017 žalobkyni od dubna do června dodávala pracovníky pouze společnost JOBINN. V červnu již přitom výroba běžela naplno, neboť bylo vyrobeno přes 100 000 ks tvárnic. Byť se od června do července 2017 výroba prakticky nezvýšila, v červenci začal dle daňových dokladů pracovníky dodávat také TROPEL. V září 2017, kdy byla výroba dokonce o 20 % nižší než v červnu, kdy žalobkyni stačili pouze pracovníci společnosti JOBIN, vykazala žalobkyně nejvyšší náklady na externí pracovníky v průběhu celého roku. A to dokonce od tří společností – JOBINN, TROPEL i BAUKRA. Soud souhlasí se správními orgány, že tyto nerovnoměrné náklady na externí pracovníky vzbuzují vážné pochybnosti o fakticky poskytnutém rozsahu fakturovaných služeb.

45. Aby soud výše uvedené objasnil na příkladu, zaměřil se např. na září 2017. V předcházejícím měsíci, srpnu 2017, bylo vyrobeno a naskladněno nejvíce tvárnic za celý rok, skoro 120 000 ks. V září se jednalo již pouze o necelých 90 000 ks. Dodavatel BAUKRA si však v září 2017 fakturoval 75 tisíc kusů frézovaných a balených tvárnic. Dodavatel TROPEL dokonce 129 tisíc kusů frézovaných a balených tvárnic. Dohromady tedy tyto dva dodavatele vystavili žalobkyni daňové doklady na cca 204 tisíc kusů zpracovaných tvárnic. To je více než dvojnásobek tvárnic, které byly v daném měsíci vůbec vyrobeny a naskladněny, a asi 170 % množství tvárnic, které bylo vyrobeno a naskladněno v měsíci předcházejícím. V měsíci následujícím, tj. v říjnu, bylo naskladněno cca 104 000 ks. BAUKRA si však za říjen fakturovala 85 tisíc kusů tvárnic, TROPEL asi 95 tisíc. I v říjnu si tedy dodavatele vystavili daňové doklady na skoro dvojnásobné množství tvárnic, než jaké bylo za celý měsíc vyrobeno. Není proto pravdivé tvrzení žalobkyně, že fakturace odpovídá vyrobenému množství tvárnic. Nelze navíc opomenout, že se kromě BAUKRA a TROPEL na výrobě, tedy na vykázaných tvárnících přijatých na sklad, podíleli ještě kmenoví zaměstnanci žalobkyně a dodavatel JOBINN. Tvrzení dodavatelé tak fakticky fakturované služby ve tvrzeném rozsahu nemohli vůbec provést.
46. Ani další žalobkyní předložené důkazní prostředky pak pochybnosti o rozsahu poskytnutých služeb nevyvrátily. Daňové doklady údaj o rozsahu poskytnutých služeb neobsahují vůbec. Neozřejmily jej ani předložené soupisy provedených prací, na kterých je uveden jen údajný celkový počet kusů tvárnic, který měli pracovníci dodavatelů TROPEL i BAUKRA zpracovat v rámci frézování a balení (Tento údaj je navíc v rozporu se stavem tvárnic skutečně vyrobených, jak soud vysvětlil výše.). Ze soupisu provedených prací tak není jasné, kteří konkrétní pracovníci, ve kterých dnech v měsíci, na jakých konkrétních pozicích a jakou konkrétní práci s tvárnici prováděli. Jinak řečeno, vůbec není jasné, kolik pracovníků mělo u žalobkyně provádět fakturovanou činnost, a zda tuto činnost ve tvrzeném rozsahu opravdu vykonali.
47. Tyto skutečnosti nevyplývají ani z předloženého denního obsazení směn, který obsahuje pouze jména kmenových zaměstnanců. V týdenních plánech prací jsou jmenově rozepsáni pouze kmenoví zaměstnanci žalobkyně. Externí pracovníci jsou uvedeni jen obecně v kolonce brigádníci. Není tak zřejmé, o které pracovníky a zejména od jaké společnosti se mělo jednat. Konkrétní společnosti jsou v soupisu uvedeny pouze sporadicky. V roce 2017 je v týdenním soupisu z dubna (17. a 18. týden) uveden BAUKRA, i když v té době žádné externí pracovníky podle daňových dokladů žalobkyni nedodával, což vzbuzuje další pochybnosti. Ve 31. až 34. a 49. týdnu je ve výpisu uveden samostatně JOBINN, služby od této společnosti pak správce daně považoval za daňově uznatelné.
48. Evidované počty pracovníků pochybnosti o žalobkyní tvrzeném rozsahu poskytnutých služeb ještě více prohlubují. Podle soudu lze totiž předpokládat, že pokud žalobkyně vykazovala v některých měsících výrazně vyšší náklady na externí pracovníky, měla by být vyšší nejen celková produkce, ale také množství těchto externích pracovníků v areálu žalobkyně. Počty brigádníků v týdenních rozpisech však tomuto předpokladu neodpovídají. Soud se pro konkrétnost zaměří dále na rok 2017. V květnu 2017, kdy pracovníky dodával pouze JOBINN, mělo u žalobkyně pracovat 6 brigádníků (20. týden), v některých dnech i 8 brigádníků (21. týden). V červenci, tedy na vrcholu výrobní sezóny, kdy žalobkyně vykazovala výrazně vyšší náklady na externí pracovníky, které měla dodávat také společnost TROPEL, přitom dle soupisu potřebovala žalobkyně ve 27. až 30. týdnu brigádníků pouze 6. V srpnu (34. týden) i v září 2017 (37. týden) bylo brigádníků v týdenním soupisu

vidováno 10. Ve 36. týdnu roku 2017, tj. v září, kdy žalobkyně vykážala nejvyšší náklady na externí pracovníky za celý rok, pak žalobkyni dle soupisu stačilo pouze 6 pracovníků. Podle soudu tak ani z předložených seznamů jasně nevyplývá významné navýšení potřeby pomoci od externích pracovníků, které by odůvodňovalo žalobkyní tvrzenou výši výdajů na externí pracovníky.

49. Žalobkyně předložila také seznamy externích pracovníků. Seznam dodavatele BAUKRA obsahuje pouze výčet jmen bez jakékoliv bližší identifikace či pracovního zařazení. Seznam pracovníků dodavatele TROPEL je evidencí docházky až šesti pracovníků. Obsahuje jméno a odpracované hodiny. Ani z tohoto seznamu však není jasné, jakou práci a na jaké pozici měly tyto osoby odvádět. Seznamy proto neprokazují, že tyto osoby prováděli tvrzené služby pro žalobkyni. Žalobkyně navíc fakturovala dle kusů tvárnic, ne za odpracované hodiny. Z žádného předloženého důkazu přitom není zřejmé, jakým způsobem dospěla k tvrzenému množství tvárnic.
50. Žalobkyně nepředložila evidenci, ze které by bylo zřejmé, že tvrzení pracovníci byli skutečně pracovníky sporných dodavatelů, že vykonávali tvrzenou práci u žalobkyně, ani jakým způsobem dospěla k tvrzenému množství frézovaných a balených tvárnic. Soud se tedy na základě výše uvedených důvodů ztotožnil se správními orgány, že o poskytnutém plnění panují významné pochybnosti, které žalobkyně předloženými důkazními prostředky nedokázala vyvrátit, a neunesla tak své důkazní břemeno. Tvrzení žalobkyně, že seznamy nebyly osvědčeny jen z důvodu špatného zápisu jmen, se proto nezakládá na pravdě.
51. Závěrem soud dodává, že žalobkyní tvrzený rozsah poskytnutých služeb nepotvrdila ani žádná z navržených svědeckých výpovědí. Jak soud uvedl výše, svědecké výpovědi potvrdily, že se na předmětu plnění podílel dodavatel BAUKRA, avšak neprokázaly účast dodavatele TROPEL. Žalobkyně je však povinna prokázat všechny rozhodné okolnosti, tedy nejen, že dodavatel ve vztahu s žalobkyní vůbec figuroval, ale také, co přesně a v jakém konkrétním rozsahu v rámci tohoto vztahu žalobkyni poskytoval. Všechny provedené výpovědi pak byly příliš obecné na to, aby byly způsobilé fakticky poskytnutý rozsah služeb prokázat.
52. Správní orgány jsou povinny hodnotit všechny předložené důkazy ve vzájemné souvislosti, v průběhu řízení proto učiní celou řadu dílčích závěrů. Žalobkyně se v žalobě snažila rozporovat jednotlivá dílčí hodnocení důkazů. Žalobkyní rozporované skutečnosti se však poněkud míjí s jádrem sporu. V této věci je podstatné, že žalobkyně nejen neprokázala, že jí externí pracovníky poskytl TROPEL, ale zejména vůbec neprokázala, jakou konkrétní práci a v jakém rozsahu pro ni externí pracovníci BAUKRA a TROPEL opravdu prováděli. Pochybnosti správních orgánů pak podle soudu vycházejí ze zcela jasných rozporů mezi daňovými doklady a dalšími žalobkyní předloženými seznamy, jak soud žalobkyni jasně vysvětlil na předchozích dvou stranách tohoto rozhodnutí. Nestojí tedy na tom, jak moc si navzájem odporují nebo neodporují svědecké výpovědi. I kdyby žalovaný všechny provedené výpovědi osvědčil jako důkaz, nebyly by vůbec způsobilé rozsah poskytnutého plnění prokázat. Podle soudu je proto nerozhodné, zda je pravdivé tvrzení svědka D., že BAUKRA doporučil TROPEL, či není. Přednesené pochybnosti nestojí ani na nekontaktnosti TROPEL, ani na výpovědích svědků Š. a B. Soud se dále neztotožnil ani s námitkou, že měl žalovaný hodnotit předložené podklady k dodavateli TROPEL stejně jako u dodavatele JOBINN. Žalobkyně totiž ve vztahu k dodavateli JOBINN, který jako jediný vykonává činnost agentury práce, dostatečně prokázala rozsah provedených prací. Na rozdíl od TROPEL a BAUKRA fakturoval dodavatel JOBINN nikoliv na základě kusů, ale dle odpracovaných hodin, k čemuž také doložil adekvátní evidenci.

IV.E. Dodavatel I.V.P.

53. Dodavatel I.V.P. měl pro žalobkyni v období listopadu a prosince roku 2017 a 2018 provádět manipulační práce ve výrobě dřevocementových tvárnic a skladování zboží. Správce daně vznesl pochybnosti o faktickém provedení prací dodavatelem I.V.P. tak, jak je uvedeno na vystavených daňových dokladech. Pochybnosti správce daně vycházely primárně z nedostatečných daňových dokladů. Dále, stejně jako u TROPEL a BAUKRA, shledal významné pochybnosti v nepoměru mezi počtem vyrobených a naskladněných tvárnic a fakturovanými náklady na pracovní sílu. Žalobkyně podle správních orgánů neprokázala, že se I.V.P. nepodílel na balení a frézování. Pochybnosti o poskytnutí plnění ze strany dodavatele I.V.P. i o fakturovaném rozsahu nevyvrátily ani svědecké výpovědi.
54. Podle soudu jsou pochybnosti správních orgánů o tom, zda sporné plnění poskytl dodavatel I.V.P. na místě. Žalobkyní navržený svědek P., H., B., Š. i T. I.V.P. vůbec neznali, natož aby potvrdili, že dodával pracovníky do areálu žalobkyně. O I.V.P. se sice obecně zmínil svědek D. Ten však uvedl, že pracovníci I.V.P. nakládali kamiony a pomáhali skladníkovi, hlavně když se na konci roku snažili vyskladnit sklad. Toto tvrzení je však v rozporu s výpovědí skladníka T. Ten sice obecně potvrdil přítomnost externích pracovníků a uvedl, že se podíleli na výrobě tvárnic, pracovali na frézárně a vypomáhali také na skladě. Zároveň však uvedl, že neměl přiděleného žádného kolegu, pracoval tedy sám a pokud potřeboval, vzal si někoho volného, kdo měl méně práce. Uvedl také, že sklad se vyskladňoval celoročně v závislosti na objednávkách a dodávkách. Prosinec tedy nebyl významnější než jiné měsíce. Výpověď svědka D. proto nelze osvědčit jako důkaz o přítomnosti I.V.P. Pochybnosti nevyvrátila ani výpověď svědka V. Ten sice obecně tvrdil, že doporučil žalobkyni dodavatele I.V.P., a že je mu známo, že tyto společnosti navázaly spolupráci. Jednání o spolupráci se však neúčastnil a žádné další konkrétní informace nevěděl. Nevěděl, zda spolupráce trvá, v jakém rozsahu, ani za jakých podmínek. Podle soudu pak ani tato zcela obecná výpověď nebyla způsobilá vyvrátit pochybnosti o poskytnutí plnění od dodavatele I.V.P. Žádné další důkazní prostředky, které by byly způsobilé pochybnosti správních orgánů vyvrátit, již žalobkyně nenavrhl. Soud tedy souhlasí s žalovaným, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že tvrzené služby prováděl dodavatel I.V.P.
55. Soud se správními orgány sdílí také pochybnosti o předmětu i rozsahu poskytnutého plnění. Žalobkyně tvrdila, že práce prováděná I.V.P. spočívala v přesunech mezi sklady a expedici výrobků. Podle soudu však tato tvrzení žalobkyně neprokázala. Ve smlouvě o dílo uzavřené s dodavatelem I.V.P. je předmět díla vymezen pouze velmi obecně, jako manipulační práce ve výrobě a skladování zboží. Dodavatel TROPEL, který se podílel na frézování a balení, měl přitom předmět plnění vymezen úplně stejně, tj. manipulační práce ve výrobě a skladování zboží. Daňové doklady žádné informace k předmětu plnění ani k jeho rozsahu neposkytují. Co mělo být předmětem poskytnutého plnění není zřejmé ani z předložených soupisů provedených prací. V soupisech je pouze zcela obecně uveden rozsah provedených prací jako celkové množství kusů tvárnic. Jak již soud uvedl výše, svědek T. pracoval jako skladník sám. Tomuto tvrzení přitom odpovídá také týdenní soupis prací. Na sklad nebylo v průběhu sezóny potřeba příliš mnoho lidí a i skladník T., který byl na sklad dle týdenního rozpisu přidělován jako jediný (pokud neměl dovolenou nebo nebyl nemocný), vykonával i jiné činnosti, nejčastěji míchání barev. Na skladě se nacházel zpravidla 1 - 2krát týdně v průběhu celého roku. I v listopadu a prosinci, kdy měl být dle tvrzení svědka D. vyskladňován sklad, nebyl v týdenním rozpisu na sklad přidělen nikdo jiný než skladník T. Brigádníci byli přiděleni na frézárnu, balení, sběr a na pokládku. Tento rozpis tak potvrzuje

výpověď svědka T., že mu na skladě nebyl nikdo přidělen, pouze si vzal k ruce pracovníka, pokud potřeboval, a že sklad se vyprazdňoval po celý rok dle objednávek. Soud se proto ztotožnil s pochybnostmi správních orgánů.

56. Žalobkyně sice předložila soupis pracovníků od I.V.P., ten však obsahuje pouze tři jména. Není v něm uvedeno, jakou práci měly tyto osoby vykonávat, v jakém rozsahu, na jakých pozicích, ani jakým způsobem žalobkyně dospěla k tvrzenému fakturovanému množství kusů tvárnic. Ani tento soupis tak neprokázal faktický rozsah poskytnutého plnění.
57. Jelikož nebylo prokázáno, že by se I.V.P. podílel výhradně na pomoci na skladě, nevidí soud důvod, proč by správní orgány neměly zahrnout náklady na pracovníky od I.V.P. do porovnání výše nákladů na externí pracovníky a celkově vyrobených tvárnic. V roce 2017 bylo v listopadu naskladněno celkem 117 749 ks tvárnic, v prosinci se jednalo o 67 996 ks. Sám dodavatel I.V.P. přitom žalobkyni vyfakturoval v roce 2017 celkem 122 170 ks tvárnic za listopad, a 83 541 ks tvárnic za prosinec. V roce 2018 žalobkyně naskladnila v listopadu a prosinci 25 696 ks a 15 013 ks, a I.V.P. si fakturoval odvedené práce v rozsahu 93 874 ks tvárnic za listopad a 73 549 ks tvárnic za prosinec. Podle soudu je pak z výše uvedených čísel hned na první pohled zřejmý zcela jasný nepoměr. V listopadu 2017 totiž I.V.P. údajně odvedl práce ve větším rozsahu, než bylo vůbec vyrobeno tvárnic. Za manuální práce žalobkyni přitom v tomto období fakturovala také BAUKRA a TROPEL. Tyto dvě společnosti v listopadu 2017 dohromady vykázaly přes 170 000 ks tvárnic. Dohromady tedy jen externí společnosti za listopad 2017 vykázaly více než 290 000 ks tvárnic. To je více než množství naskladněných i vyskladněných (89 303 ks) tvárnic dohromady. Nelze navíc opomínat kmenové zaměstnance žalobkyně, kteří sami o sobě zvládají nemalou část produkce žalobkyně pokrýt. Například v březnu 2017 zvládli bez jakýchkoliv externích pracovníků vyrobit a naskladnit 41 845 ks a vyskladnit 40 014 ks tvárnic.
58. Tento evidentní nepoměr pak žalobkyně nedokázala žádným způsobem vysvětlit. Omezila se pouze na dílčí námitky vůči hodnocení svědeckých výpovědí ze strany žalovaného či na tvrzení, že po ní žalovaný požadoval prokázat skutečnosti, které není povinna dokladovat. Jak je však zřejmé z výše nastíněného názoru zdejšího soudu, daňové doklady a doposud předložené důkazní prostředky vzbuzují významné pochybnosti o tom, zda se účetní případ odehrál tak, jak tvrdí žalobkyně. Tyto pochybnosti pak nevycházejí z žádných spekulativních domněnek, ale z jasných nesrovnalostí mezi účetnictvím žalobkyně a zjištěnými skutečnostmi. Žalovaný tedy po žalobkyni nepožadoval prokázání negativních skutečností. Požadoval po žalobkyni dostatečně konkrétní vysvětlení, jakým způsobem se odehrály sporné transakce. Žalobkyně tak neměla prokazovat, že se I.V.P. nepodílel na balení. Měla naopak prokázat, kdo a na čem přesně se u ní podílel, a doložit, že tuto činnost prováděl v žalobkyní tvrzeném rozsahu. Byť žalobkyni tížilo důkazní břemeno k vyvrácení přednesených pochybností, již žádné další důkazy k osvětlení svých rozporných a neúplných tvrzení nepředložila. Nelze tak než uzavřít, že své důkazní břemeno ani ve vztahu k dodavateli I.V.P. neunesla.
59. Soud se neztotožnil ani s námitkou, že není žalovaný odborně nadán zpochybňovat stanovenou cenu za poskytnuté služby. Pouhé porovnání stanovených cen za žalobkyní tvrzené práce podle soudu totiž žádnou speciální odbornost nevyžaduje. Podle soudu však pochybnosti o výdajích vynaložených za služby poskytnuté od I.V.P. stojí zejména na jiných, významnějších pochybnostech, než je otázka stanovené ceny za kus tvárnice. Zvláště v situaci, kdy není zřejmé ani to, jakým způsobem žalobkyně ke tvrzeným kusům tvárnic vůbec dospěla.

IV.F. Závěrem

60. Je třeba odmítnout námitku žalobkyně, že po ní správní orgány požadovaly 100% důkaz, který nebyla schopna předložit. Nic takového totiž ani ze zprávy o daňové kontrole ani z napadeného rozhodnutí nevyplývá. Soud se důkladně zabýval všemi v této věci spornými dodavateli a vysvětlil, že správní orgány nepožadovaly prokázání skutečností „nadevší pochybnost“ a nepřiměřeně ve srovnání s ostatními žalobkyni uznanými daňovými doklady. Naopak jednoznačně a pochopitelně vymezily, z jakých důvodů jsou žalobkyní předložené podklady nedostatečné k prokázání rozhodných skutečností, a jaké mají v důsledku těchto podkladů pochybnosti o uskutečněných transakcích. Důkazní břemeno, které tížilo žalobkyni, tak nebylo nepřiměřené či neunesitelné. Správní orgány postupovaly v souladu se zákonem i ustálenou soudní praxí a byla to naopak žalobkyně, kdo této praxi nevyhověl, důsledkem čehož bylo neunesení jejího důkazního břemene.
61. Žalobkyně v žalobě pouze zopakovala celou řadu dílčích závěrů, které správní orgány uváděly k jednotlivým řešeným skutečnostem, aniž by z nich vyvodila jakékoliv závěry či doplnila konkrétní argumentaci. Je třeba si uvědomit, že správce daně je povinen se vyjádřit ke všem navrženým důkazním prostředkům. V opačném případě by se totiž jednalo o zásadní vadu rozhodnutí v podobě opomenutého důkazu. Správce daně je povinen důkaz provést a zhodnotit, či uvést důvody, proč navržený důkaz neprovedl. A jelikož je povinen hodnotit provedené důkazy jednotlivě i ve vzájemné souvislosti, učinil správce daně na 158 stranách zprávy o daňové kontrole i žalovaný na 29 stranách napadeného rozhodnutí celou řadu dílčích závěrů. Řada z nich však není pro danou věc stěžejní a pochybnosti správních orgánů na nich nestojí. Soud pak není povinen vypořádat doslovně každou jednotlivou žalobní námitku, přednese-li ve věci ucelenou úvahu, ze které vyvodí jasný závěr. Zdejší soud žalobkyni v tomto rozhodnutí komplexně shrnul nejvýznamnější pochybnosti, ke kterým správní orgány dospěly, a odůvodnil, proč tyto pochybnosti žalobkyně nevyvrátila.
62. Jako jednu z dílčích námitek vůči hodnocení svědeckých výpovědí žalobkyně např. uvedla, že svědek S. potvrdil proškolení osob na BOZP, a že proškolení přece nemůže potvrdit, že školené osoby také pracovaly. Tato námitka podle soudu ukazuje povahu řady žalobkyní uplatněných námitek, které se míjí s podstatou věci. Žalobkyni lze dát jedině za pravdu, že proškolení osob ještě neprokazuje, že tyto osoby u žalobkyně také pracovaly. Ve skutečnosti tak pouze zopakovala hodnocení výpovědi svědka S. ze strany správce daně. Správce daně vymezil pochybnosti o provedení prací pro žalobkyni ze strany dodavatelů BAUKRA, I.V.P. a TROPEL, a žalobkyně k jejich vyvrácení navrhla mimo jiné výpověď svědka S. Výpověď však nebyla způsobilá pochybnosti vyvrátit, a proto správce daně uvedl, že svědek sice prokázal, že školil osoby pro žalobkyni z BOZP, avšak neprokázal, které osoby, od jakého dodavatele a jakou činnost pro žalobkyni prováděly. Správce daně tak pouze hodnotil provedený důkaz. Soudu pak není zřejmé, jakým způsobem měla tato žalobní námitka zvrátit závěr o neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně.

V. Závěr a náklady řízení

63. Soud dospěl k závěru, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla a neprokázala, že sporné výdaje skutečně vynaložila v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Žalovaný tedy přistoupil k doměření daně z příjmu právnických osob v souladu se zákonem. Soud proto shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl

žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“).

64. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 12. prosince 2025

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu