



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Bc. Ondřeje Šafránka ve věci

žalobkyně: **Stavion, s. r. o.**, IČO 04510771  
sídlem Vaníčkova 922/7, 400 01 Ústí nad Labem  
zastoupená Jaroslavem Kmecem, daňovým poradcem  
sídlem Bolzanova 1972/27, 669 02 Znojmo

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2023, č. j. 41121/23/2500-11433-712953,

takto:

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

**Odůvodnění:**

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2023, č. j. 41121/23/2500-11433-712953, kterým byla zamítnuta její odvolání a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“)

Shodu s prvopisem potvrzuje: I T.

- ze dne 30. 12. 2021, č. j. 2466185/21/2501-50523-506609, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období roku 2016 snížena daňová ztráta na dani z příjmů právnických osob ve výši 3 373 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 33 Kč, a
  - ze dne 30. 12. 2021, č. j. 2466223/21/2501-50523-506609, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období roku 2017 zrušena daňová ztráta ve výši 1 070 432 Kč, doměřena daň ve výši 192 280 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 49 160 Kč.
2. Žalobkyně se domáhala rovněž zrušení výše uvedených platebních výměrů a přiznání náhrady nákladů řízení (v petitu je nesprávně uvedeno, že se jedná o dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty – poznámka soudu).

### Žaloba

3. Žalobkyně namítala, že skutkový stav, ze kterého správní orgány vycházely při svém rozhodování, je v rozporu s provedeným dokazováním a že v doposud provedeném dokazování nemá oporu. Současně žalobkyně trvala na tom, že ke zjištění správného skutkového stavu je nutné, aby dosavadní dokazování bylo doplněno v rozsahu, v jakém bylo žalobkyní navrhováno. V důsledku uvedených skutečností trpí dle žalobkyně žalobou napadené rozhodnutí vadou řízení spočívající v tom, že rozhodnutí nemá oporu ve správním spisu, případně je s ním v rozporu. Dále dle žalobkyně trpí žalobou napadené rozhodnutí vadou řízení způsobenou tím, že při zjišťování skutkového stavu byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správními orgány a toto porušení zákona má dle jejího názoru dopad na zákonnost rozhodnutí. Žalobou napadené rozhodnutí rovněž dle žalobkyně spočívá na nesprávném právním posouzení věci.
4. Žalobkyně namítala, že došlo k nesprávnému vyloučení nákladů coby daňově uznatelných výdajů v případě plateb společnosti STAV MV ZEM s. r. o. (dále jen „STAV“) za dodávky stavebních prací, Ing. Petru Krejčímu za nájemné a AQUAPARK PRAGUE, a. s., (dále jen „AQUA“) za jeden den na SaunaFestu. Daňové orgány v případě těchto výdajů trvaly na tom, že nebylo ze strany žalobkyně prokázáno, že se jedná o daňově účinné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
5. Žalobkyně se zabývá realizací stavebních děl, v pozici tzv. generálního dodavatele. Většinu prací zajišťuje subdodavatelsky a samotné práce zejména koordinuje a kontroluje. Fakticky je činnost vykonávána tak, že žalobkyně se účastní tendrů nebo samostatně vyhledává zakázky a po jejich obdržení zpravidla sjednává subdodavatelské dodávky jednotlivých jejich částí. Smyslem podnikatelské činnosti žalobkyně je v rámci určitého prostoru na trhu s minimálním personálním vybavením realizovat přiměřený zisk.
6. Dle žalobkyně bylo cílem daňových orgánů doměřit u ní daň z příjmů, když se to nepodařilo u společnosti STAV. Žalobkyně trvala na tom, že není tak velkou společností, aby mohla vést záznamy a evidence v rozsahu, v jakém si to představují daňové orgány. Disponuje pouze takovými záznamy, které předvídají právní předpisy (např. účetnictví záznamní povinnost k DPH či stavební deníky). Žalobkyně zdůraznila, že důkazní povinnost daňových subjektů není bezbřehá a její vyžadování a plnění musí respektovat nejen povinnosti uložené právními předpisy, ale musí rovněž respektovat smysl podnikatelské činnosti a velikost podnikatelského subjektu. V neposlední řadě by daňové orgány měly v rámci požadavku na prokazování skutečností aplikovat test racionality a proporcionality

tak, aby nedocházelo k rozšiřování povinností a omezování daňového subjektu nad rámec nezbytně nutný k dodržení zákona.

7. Dále žalobkyně trvala na tom, že pokud správní orgán považuje zákonnou evidenci za neprůkaznou, je jeho povinností tuto skutečnost prokázat. To se v daném případě dle žalobkyně týká zejména stavebních deníků. Dále žalobkyně uvedla, že v případě svědeckých výpovědí žalovaný prohlašuje, že jsou vnitřně rozporné, aniž by uvedl konkrétní a relevantní rozpor. V důsledku toho pak žalovaný odmítl celé výpovědi jako celek.
8. Dále žalobkyně namítala přizpůsobování důkazní situace daňovými orgány, kdy správce daně uváděl domněnku ohledně totožnosti osoby vyplácející sjednané zaměstnance STAV a žalovaný přisuzoval osobě, která nebyla svědkem, statut svědka. V tomto směru dále žalobkyně odkázala na své odvolání proti platebním výměrům.
9. Žalobkyně rovněž poukázala na skutečnost, že daňové orgány se jí pokoušely zastrašit podáním návrhu na trestní stíhání ve věci zkrácení daně, a to dříve, než bylo rozhodováno v samotném daňovém řízení. Trvala na tom, že z žádného podkladu nevyplýval úmysl krádit daň.
10. Dále žalobkyně namítala, že správce daně ani žalovaný neprovedli řádně navržené důkazy ani se nevypořádali s jejich neprovedením.
11. Žalobkyně trvala na tom, že v rámci daňového řízení vyplynulo, že předmětné práce doložené stavebními deníky byly skutečně vykonány, a že byly provedeny fyzickými osobami. Žalobkyně trvala na tom, že cizinci, kteří neměli v České republice řádná povolení k pobytu, působili na stavbách za STAV a jednalo se o zaměstnance STAV. Žalobkyně tedy považuje závěr, že neprokázala předmětné plnění od společnosti STAV v příkrém rozporu s provedenými důkazy. Rozpor spatřuje v hodnocení stavebních deníků i v informacích od subjektů, pro které žalobkyně stavební práce vykonávala. Odběratelé stavební práce převzali a řádně žalobkyni zaplatili.
12. Dále žalobkyně uvedla, že žalovaný nerozporoval uskutečnění stavebních prací, ale jejich přijetí od STAV. Tyto pochybnosti žalovaný shledával navzdory tomu, že žalobkyně uzavřela se STAV rámcovou smlouvu na provádění stavebních prací, že práce byly provedeny a díla byla předána objednatelům, že žalobkyně zaplatila za stavební práce STAV, že jak STAV, tak i žalobkyně uvedly předmětné faktury ve svých kontrolních hlášeních a že platby byly hrazeny bankovním převodem.
13. Dále žalobkyně namítala, že výslech jednatele STAV Vasyly Tanchynetse nebyl proveden procesně správně, když uvedený svědek odmítl ve věci vypovídat, aniž by uvedl jakékoli zákonné důvody pro odmítnutí výpovědi, a pracovníci správce daně se s tímto krokem svědka nijak nevypořádali a na důvod tohoto jeho stanoviska se nijak nedotázali. Dle žalobkyně nebyly důvody pro odmítnutí výpovědi ze strany svědka dány.
14. Žalobkyně trvala na tom, že povinností daňových orgánů bylo předložit jasné důkazy či argumenty vyvracející skutečnosti doložené žalobkyní. Dále bylo dle žalobkyně povinností daňových orgánů respektovat důkazní návrhy žalobkyně. Trvala na tom, že na závěry daňových orgánů mělo být aplikováno totožné hodnotící měřítko jako na důkazy předkládané žalobkyní. Poukázala v tomto směru na výslech V. U., který dle jejího názoru nebyl svědkem, a jehož výpověď obsahovala rozpornosti o některých popisovaných skutečnostech.

15. Dále trvala žalobkyně na tom, že žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí hovoří o pochybnostech, ale pochybnosti by daňové orgány dle jejího názoru mohly mít při zahájení daňového řízení, ale nikoli na konci. Dle žalobkyně se určitá věc buď prokazováním prokáže, nebo nikoli.
16. Ve vztahu k námitce, že se žalovaný nevypořádal se všemi námitkami žalobkyně, žalobkyně uvedla, že ve svém odvolání jednoznačně uvedla veškeré námitky i tu, že bylo zákonnou povinností daňových orgánů jednoznačně prokázat své závěry v případě svých domněnek a správních úvah. Odkázala na výpověď V. D., zpochybňování stavebních deníků a na osoby označované v rozhodnutí jako „svědek“, které však z povahy statutu správního řízení svědky nebyly.
17. Žalobkyně trvala na tom, že ze strany daňových orgánů došlo k porušení § 92 odst. 2 a 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“), neboť daňové orgány neprovedly důkazní prostředky, které žalobkyně nemohla zajistit sama, a ani neuvedly důvod jejich neprovedení, respektive k jejich provedení přistoupily zcela formálně. Dále toto ustanovení daňové orgány porušily, když uváděly výslovně nedoložená nebo hrubě zkreslená tvrzení. Daňové orgány rovněž toto ustanovení dle žalobkyně porušily tím, že neuvedly jakékoliv zdůvodnění svého správního posouzení správnosti předložených záznamů.
18. Dále namítala, že daňové orgány porušily § 8 daňového řádu, neboť v rámci rozhodování nehodnotily důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, a přitom nepřihlédly ke všemu, co vyšlo najevo. Daňové orgány dle žalobkyně zejména neprovedly navržené důkazní prostředky a při posouzení věci vycházely z důkazních prostředků, z nichž selektovaly jejich obsah a bez uvedení jednoznačné správní úvahy přičítaly žalobkyni k tíži části vyjádření svědků či osob označených jako svědci a o ostatních skutečnostech vyplývajících z výpovědi pomlčely. Případně daňové orgány uváděly v rozhodnutí skutečnosti tendenčním způsobem nebo poukazovaly na absenci skutečností, na které se nikdo neptal nebo je nepožadoval doložit.
19. Dále dle žalobkyně daňové orgány porušily ustanovení § 5 daňového řádu, neboť postupovaly v rozporu se zákony, neboť nerespektovaly § 92 odst. 1, 2, 5 a 7 daňového řádu, čímž degradovaly důkazní řízení do té míry, že nemohly dle žalobkyně postupovat v souladu s § 1 odst. 2, § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu. Porušení tohoto ustanovení shledávala žalobkyně ve vztahu k důkazním prostředkům vyvracejícím věrohodnost či skutková tvrzení svědků a ve skutečnosti, že ve zprávě o daňové kontrole a žalobou napadeném rozhodnutí jsou uvedena neúplná, z kontextu vytržená i ničím nepodložená vyjádření či tvrzení (viz zkreslená vyjádření ohledně výpovědi svědka S., H. a spol.).
20. Dále žalobkyně namítala, že daňové orgány postupovaly v rozporu s § 5, § 6, § 8, § 85, § 92, § 114 a § 115 daňového řádu, protože nezjistily skutečný stav, protože dle žalobkyně neprovedly řádně dokazování ani hodnocení důkazních prostředků, v řízení porušovaly procesní práva žalobkyně a nepostupovaly vůči ní stejně jako vůči jiným daňovým subjektům, a to zejména prezentováním právních domněnek a zkreslováním skutkového stavu. Porušení uvedených ustanovení spatřovala rovněž ve skutečnosti, že daňové orgány nespolupracovaly s žalobkyní a neumožnily jí uplatnit její práva – zejména zajištění důkazních prostředků a řádné dokazování a zjištění skutkového stavu a rozhodných skutečností pro stanovení daně co nejúplněji pro správné zjištění a stanovení daně. Dále žalobkyně spatřovala porušení uvedených ustanovení ve skutečnosti, že daňové orgány

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

nerespektovaly předmět kontroly, neproověřily tvrzení žalobkyně a nepředložily důkazy vyvracející tvrzení žalobkyně či tvrzení svědků o skutečnostech, o nichž vypovídali. Dále porušení uvedených ustanovení spatřovala žalobkyně ve skutečnosti, že se daňové orgány nevypořádaly se všemi odvolacími důvody a nepovedly příslušná navržená šetření a důkazy.

21. Žalobkyně dále uvedla, že považuje žalobou napadené rozhodnutí i rozhodnutí správce daně za nezákonná, neboť daňové orgány se nevyjádřily a nevyhodnotily předloženou argumentaci a důkazní prostředky. Žalovaný se pak těmito body odvolání vůbec nezabýval, nedoložil své právní domněnky důkazy ani jinými důkazy nevyvrátil důkazy předložené žalobkyní. Žalobkyně trvala na tom, že daňové orgány jsou povinny v rámci daňového řízení zjišťovat skutkový stav a rozhodné skutečnosti co nejúplněji, obzvláště za situace, kdy předmět dokazování je mimo procesní možnosti nebo mimo dosažitelnost žalobkyně. Především jsou povinny vést dokazování tak, aby bylo dosaženo smyslu daňové kontroly, a nikoli pouze formálně bez faktického uplatnění práva. Žalobkyně trvala na tom, že daňové orgány aplikovaly své úvahy způsobem odporujícím selskému rozumu i principům právního státu a legitimnímu očekávání žalobkyně. Tomu pak byl uzpůsoben i text zprávy o daňové kontrole a žalobou napadené rozhodnutí. Z uvedeného žalobkyně dovozovala, že daňové orgány postupovaly v příkrém rozporu s § 1 odst. 2, § 5 odst. 1, § 6 odst. 1, 2 a 3, § 7 odst. 2, § 8 odst. 1, 2, 3 a 4 § 85 odst. 1 a § 92 odst. 1 daňového řádu.
22. Žalobkyně trvala na tom, že daňové orgány neprovedly řádně důkazní řízení a opřely své závěry o tendenční hodnocení, o odpovědi vytržené z kontextu a nepřihlédly ani ke skutečnosti, že jednatel společnosti STAV byl pro svoji nelegální činnost zadržen, trestně stíhán a vyslýchán ve vazební věznici.
23. Žalobkyně trvala na tom, že v jednotlivých otázkách byly daňovým orgánům doloženy jak skutečnosti osvědčující reálnost a způsob realizace uzavřených kontraktů, tak i jejich vlastní naplnění. Z provedeného dokazování dle žalobkyně vyplývá zcela opačný závěr, než ke kterému při hodnocení důkazních prostředků dospěly daňové orgány.
24. Dále žalobkyně uvedla, že pokud daňové orgány aplikují domněnky či vychází z jimi tvrzeného faktického stavu, měly by jej doložit a jeho zjištění by mělo být zachyceno jak ve spise, tak by mělo projít i důkazním řízením včetně možnosti žalobkyně se k tomuto vyjádřit. Takto však dle žalobkyně postupováno nebylo.

### **Vyjádření žalovaného k podané žalobě**

25. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě trval na tom, že skutkový stav a právní posouzení věci jsou podrobně rozvedeny v žalobou napadeném rozhodnutí a odkázal na odůvodnění rozhodnutí a obsah správního spisu.
26. Žalovaný trval na tom, že žalobkyně neprokázala, kdo skutečně provedl přípravné a stavební práce, u nichž byla jako dodavatel deklarována společnost STAV, ani jakým způsobem byly provedeny, v jakém rozsahu a v jakém čase dodávka prací proběhla. Pro úplnost žalovaný uvedl, že zpochybněna byla pouze část nákladů žalobkyně (27,3 % z celkových provozních nákladů), a proto nebylo třeba přistoupit ke stanovení daně pomůckami.
27. Žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobkyní tvrzená spolupráce s dodavatelem STAV měla probíhat za okolností stěžejí uvěřitelných a v obchodních vztazích neobvyklých. Nebyly z její strany předloženy žádné důkazní prostředky prokazující provedení předmětných prací právě společností STAV. Žalobkyně při tom využívala na stavební práce i jiné dodavatele. Rámcová smlouva se společností STAV neuváděla konkrétní smluvené práce. V rámcové

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

smlouvě bylo pouze dohodnuto rámcové zajištění přípravných a stavebních prací s tím, že budou uzavírány dílčí smlouvy a objednatel zadá objednávky písemně nebo e-mailem s konkrétními termíny, avšak v praxi tento postup nebyl dodržen. Žalovaný uvedl, že v rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že skutečnosti zjištěné dokazováním nekorespondují s ujednáními této rámcové smlouvy. Žalobkyně uvedla, že si s dodavatelem stanovili částečně odlišnou praxi. S ohledem na tyto skutečnosti nebylo možné dle žalovaného rámcovou smlouvu považovat za prostředek k prokázání tvrzení uváděných žalobkyní. Žalovaný uvedl, že odchýlení se od smluvních podmínek na základně ústních ujednání je jistě možné, v takovém případě se však daňový subjekt vystavuje horší důkazní situaci, jelikož samotný obsah smlouvy nevypovídá o faktickém stavu.

28. Dále žalovaný uvedl, že žalobkyně předložila správci daně dne 23. 7. 2021 kopie 2 listů s označením listu č. 72911 a 72912, které označila jako „stavební deníky“. Dále dne 1. 8. 2021 předložila čtyři kopie dokumentů označených jako „Identifikační údaje stavby podle projektové dokumentace“, které obsahují i dříve předložené kopie listů 72911 a 72912. Žalobkyně označila tyto dokumenty jako stavební deníky. Žalovaný k uvedeným dokumentům uvedl, že se jedná pouze o kopie. Číslované jsou pouze listy 72911 a 72912 a ostatní listy neobsahují žádné číslo a jsou částečně nečitelné. Daňové orgány vyhodnotily tyto doklady jako dokument s nízkou věrohodností a vypovídací schopností, neboť byly předloženy cca po třech letech od zahájení daňové kontroly, neměli je k dispozici investoři, přičemž nejdříve žalobkyně požadovala po správci daně, aby tyto deníky zajistil od dodavatele STAV a následně je žalobkyně s odstupem času předložila sama. Další pochybnosti daňových orgánů vyplynuly ze skutečnosti, že žalobkyně předložila na jednu akci dva rozdílné stavební deníky, které se rozcházely v rukopisu a podpisech odlišnou osobou.
29. Dále žalovaný uvedl, že bylo zjištěno, že žalobkyně nemá žádné zaměstnance. Současně správce daně prostřednictvím databáze České správy sociálního zabezpečení zjistil, že žádné zaměstnance nemá ani deklarovaný dodavatel STAV. Tomu odpovídala i skutečnost, že společnost STAV nebyla registrována k dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti.
30. Žalovaný trval na tom, že ani provedené svědecké výpovědi neprokazují jednoznačným a nezpochybnitelným způsobem dodavatele předmětných přípravných a stavebních prací, ani jejich časový průběh a rozsah. Žalovaný trval na tom, že byly provedeny výslechy všech svědků navržených žalobkyní. Žalovaný konstatoval, že svědecké výpovědi buď neměly žádný potenciál osvětlit sporné otázky, což platí zejména pro výpovědi jednatelů odběratelů žalobkyně (K., P., Ing. K. a Mgr. Š.), kteří jednali se žalobkyní a o jejich subdodavatelích neměli povědomí, a také pro ruský hovořící dělníky, kteří neměli uzavřené žádné pracovní smlouvy a nevěděli pro koho pracují. Další výpovědi si dokonce dle žalovaného protiřečily a zjištěné rozpory dále prohloubily, což platí o výpovědích svědků, kterým měly být známy okolnosti posuzovaných stavebních prací, neboť se na nich osobně účastnili (S., H. a D.). Tito svědci o totožných skutečnostech vypovídali odlišně.
31. Žalovaný trval na tom, že předložené důkazní prostředky ani provedené svědecké výpovědi neprokázaly jednoznačným a nezpochybnitelným způsobem dodavatele předmětných přípravných a stavebních prací, jejich průběh a rozsah.
32. Dále žalovaný uvedl, že na základě jeho výzvy mu byla předložena rozhodnutí o správním vyhoštění šesti cizinců kontrolovaných cizineckou policií dne 13. 11. 2017 na stavbě na adrese x. Rozhodnutí o správním vyhoštění se týkala těchto cizinců: V. U., I. T., R. S., I. N.,

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

P. K., P. F. Tito cizinci v rámci řízení o správním vyhoštění uvedli, že neměli s nikým podepsanou pracovní smlouvu a nebyli schopni uvést, pro koho pracují. Z výpovědi vyplynulo, že práci jim přiděloval J. S. (důchodce, jenž měl pracovat pro žalobkyni bez nároku na odměnu) nebo T. H. (v té době jednatel žalobkyně). Následně žalovaný zrekapituloval vyhodnocení výsledků V. T., T. H., V. D. a J. S.

33. K námitce žalobkyně, že daňové orgány hodnotily svědecké výpovědi zkresleně, žalovaný uvedl, že se jedná o námitku velice obecnou, neboť žalobkyně neuvedla, co mělo být zkresleno. K tomu odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, a ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 336/2019-32. Žalovaný trval na tom, že k žádnému zkreslení výpovědí svědků nedošlo.
34. Žalovaný trval na tom, že posoudil všechny předložené důkazní prostředky tak, jak mu ukládá § 8 odst. 1 daňového řádu, tedy každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlédl při tom ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Důkazními prostředky dle žalovaného nedošlo k rozptýlení pochybností daňových orgánů týkajících se daňové uznatelnosti výdajů na plnění od dodavatele STAV. Žalovaný trval na tom, že z obsahu správního spisu vyplývá, že žalovaný dospěl k závěru, že správce daně hodnotil důkazní prostředky v souladu se zákonem a jeho závěry potvrdil.
35. Ve vztahu k námitce, ve které žalobkyně namítala nedostatečně a nesprávně zjištěný skutkový stav žalovaný odkázal na zákonnou úpravu rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení a v souvislosti s tím i na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný trval na tom, že žalobkyně své důkazní břemeno v daném daňovém řízení neunesla, když neodstranila pochybnosti daňových orgánů o plněních deklarovaných dodavatelem STAV. Žalovaný zdůraznil, že daňové řízení je postaveno na rozložení důkazního břemene a daňové orgány nejsou povinné prokázat či zjistit bez pochyb skutkový stav věci tak, jak to požaduje žalobkyně. V tomto směru žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2023, č. j. 6 Afs 241/2022-29. Současně žalovaný odmítl spekulace žalobkyně, že daňové orgány nepostupovaly v řízení s řádnou péčí, či že skutkový stav zkreslovaly.
36. K návrhu žalobkyně na zrušení i prvostupňového rozhodnutí, žalovaný uvedl, že prvostupňové rozhodnutí lze v daňovém řízení zrušit jen v případě, že nemělo být vůbec vydáno. To se však v daném případě dle žalovaného nestalo.

### Jednání soudu

37. Zástupce žalobkyně při jednání soudu odkázal na písemná podání. Dále zdůraznil, že žalovaný se řádně nevypořádal se všemi odvolacími námitkami. Žalovaný se podle něj nevypořádal zejména s námitkou, že nebylo provedeno důkazní řízení tak, jak mělo být provedeno. Zástupce žalobkyně uvedl, že nebyly řádně prokázány pochybnosti správce daně o správnosti zákonem stanovených daňových evidencí předložených žalobkyní, a to zejména ve vztahu k předloženým stavebním deníkům. Dle zástupce žalobkyně daňové orgány žádným důkazem nevyvrátily jejich věrohodnost a správnost. Dále namítal, že žalovaný se nevypořádal s námitkou nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci a s námitkou tendenčního hodnocení důkazních prostředků. Dále uvedl, že z protokolů vyhotovených Policií České republiky v rámci řízení o správním vyhoštění cizinců zajištěných na stavbách, kde měla svou činnost provádět společnost STAV, byly dovozovány skutečnosti, které nebyly podloženy důkazy. Zástupce žalobkyně trval na tom, že vyslechnutí svědkové přímo či nepřímo potvrzovali, že deklarované práce byly provedeny společností STAV. Zástupce žalované trval na tom, že tzv. „auditní stopa“ byla ve vztahu k uvedeným plněním dostatečně zachycena. Bylo doloženo, že práce byly provedeny, a platby za předmětná planění byly provedeny převodem na účet společnosti STAV. Dle zástupce žalobkyně tedy bylo prokázáno, že předmětné práce provedla společnost STAV. K dotazu soudu zástupce žalobce nebyl schopen uvést, který z žalobkyní navrhovaných důkazů nebyl v rámci daňového řízení proveden.
38. Pověřený pracovník žalovaného při jednání soudu odkázal na písemné podání soudu.

### Posouzení věci soudem

39. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
40. Primárně musí soud poznamenat, že platí, že obsah žaloby předurčuje obsah rozhodnutí soudu a určuje, v jakém rozsahu se soud bude věcí zabývat. Čím méně je námitka konkrétní, tím obecněji k ní správní soud může přistoupit a posuzovat ji, neboť není namístě, aby za žalobkyni domýšlel argumenty, které by jí mohly být ku prospěchu. Není úlohou soudu podrobit napadené rozhodnutí, potažmo v kontextu žalobní námítky, že správními orgány zjištěný skutkový stav nemá oporu ve spise či je s ním v rozporu, celý správní spis komplexnímu „testu“ a v návaznosti na obecné námitky posuzovat, zda žalovaný správní orgán dospěl ke správnému závěru. Stejně tak není soud povinen ani oprávněn domýšlet za žalobkyni argumenty, na základě kterých by tomu tak mohlo být. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (rozsudek



rozšířeného senátu NSS 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32, a na něj navazující judikatura, rozsudek NSS z 3. 12. 2020, čj. 7 Afs 251/2020-29, bod 11).

41. Ke způsobu vypořádání žalobních bodů v rozsudku soud dále odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 10 Azs 316/2018-60, kde je mimo jiné uvedeno: „NSS úvodem poznamenává, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný, byť stěžovatelé na několika místech kasační stížnosti dovozují opak. Krajský soud detailně vypořádal veškeré žalobní body, jakkoliv se třeba nevyjádřil ke všem úvahám obsaženým v rámci jednotlivých žalobních bodů. Skutečnost, že se krajský soud nezabýval detailně každou dílčí námitkou uvnitř jednoho žalobního bodu, ještě nezakládá nepřezkoumatelnost rozsudku. To platí zejména u rozsáhlých žalob, jakou ostatně byla i žaloba stěžovatelů. Krajský soud nemusí nutně volit cestu vypořádání se s každou dílčí žalobní námitkou, ale naopak proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní body jako celek neobstojí. Případně svůj názor podpoří i odkazem na napadené rozhodnutí žalovaného. Pokud si tedy stěžovatelé myslí, že na jejich košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud ještě košatějším rozsudkem, mýlí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelů, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek. Takovéto pojetí nepřezkoumatelnosti by pak směřovalo k nekonečnému „ping pongu“ mezi NSS a soudy krajskými...“
42. Na tomto místě považuje soud za nutné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
43. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností. Tedy aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen,

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publikovaném pod č. 618/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publikovaném pod č. 666/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

44. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publikovaný pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na [www.usoud.cz](http://www.usoud.cz)).
45. Ve vztahu k výdaji uhrazenému společnosti AQUA za jeden den na SaunaFestu žalobkyně ve své žalobě uvedla pouze, že došlo k nesprávnému vyloučení tohoto výdaje z daňově uznatelných výdajů. Žádnou další argumentaci vztahující se k tomuto výdaji žalobkyně neuvedla. Z obsahu zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně uvedl, že vzhledem k tomu, že SaunaFest je festivalem zážitkového saunování v Aquapalace Praha, nejedná se o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobkyně ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Na jednání konaném dne 14. 3. 2019 zástupce žalobkyně uvedl do protokolu: „*Hradit vstupenky spolupracujícím nemusí být obhajitelné, nejedná se o daňový výdaj*“. Z uvedeného dle soudu vyplývá, že žalobkyně rezignovala na snahu rozptýlit pochybnosti správce daně ve vztahu k uvedenému výdaji a neunesla tak své důkazní břemeno. Daňové orgány tedy v souladu se zákonem tento výdaj vyloučily z daňově uznatelných výdajů. V odvolání žalobkyně ve vztahu k tomuto výdaji žádné odvolací námitky nevznesla. Tuto námitku tedy shledal soud jako nedůvodnou.
46. Rovněž ve vztahu k výdaji Ing. P. K. za nájemné žalobkyně ve své žalobě uvedla pouze, že došlo k nesprávnému vyloučení tohoto výdaje z daňově uznatelných výdajů. Ani k této námitce žalobkyně žádnou další argumentaci vztahující se k tomuto výdaji neuvedla. Správce daně zjistil z předložených dokladů, že v období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 zajišťovala žalobkyně ubytování zaměstnanců společnosti STAV prostřednictvím nájmu ubytování. Vzhledem k tomu, že z dokladů, které byly správci daně předloženy nevyplývala žalobkyni povinnost k poskytování ubytování těmto pracovníkům, měl správce daně pochybnosti o tom, zda se jedná o daňově uznatelné výdaje a vyzval žalobkyni výzvou č. j. 375370/19/2501-60562-501195 k prokázání této skutečnosti. Při jednání konaném dne 14. 3. 2019 zástupce žalobkyně uvedl, že bylo dohodnuto, že zaměstnanci STAV budou ubytováni v Ústí nad Labem s tím, že po dobu zajištěného ubytování bude snížena hodinová sazba fakturovaná

společnosti STAV na 135 Kč. Správce daně se s touto záležitostí ve zprávě o daňové kontrole vypořádal takto: „Výše nákladů na ubytování cizích zaměstnanců byla prokazována pouze tvrzením zástupce daňového subjektu, jiné důkazní prostředky nebyly správci daně předloženy. Vyjádření zástupce daňového subjektu, který uvedl, že v době poskytování ubytování byla ústní dohodou snížena hodinová sazba fakturovaná společností STAV MV ZEM za provedené práce, je v rozporu se zjištěním správce daně o způsobu stanovení fakturovaných částek a následné fakturace. Ubytovaní mělo probíhat podle textu dokladů v období leden až květen 2017. Na období leden až květen 2017 byly však bývalým jednatelem T. H. stanovovány objednávky na stavební práce v té samé výši, jaké byly také společností STAV MV ZEM fakturovány, a to s datem uskutečnění zdanitelného plnění do 31. 5. 2017, což je v rozporu s vyjádřením zástupce daňového subjektu o hodinové sazbě a jejím snížení. Z objednávek a došlých faktur za období leden až květen 2017 vyplývá, že předem dohodnuté objednané částky byly pak daňovému subjektu společností STAV MV ZEM fakturovány. V případě nákladů zaúčtovaných na účet 518 400 Služby – nájemné v celkové výši 69 250 Kč daňový subjekt správci daně neprokázal, že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.“

47. Z výše uvedeného dle soudu vyplývá, že správce daně vznesl pochybnost ve vztahu k uvedeným výdajům a tuto pochybnost řádně podložil odkazem na konkrétní listiny. Žalobkyně pak v rámci daňového řízení nedokázala předložit důkazy, které by pochybnosti správce daně rozptýlily. Žalobkyně tedy ve vztahu k těmto výdajům neunesla své důkazní břemeno, a daňové orgány tedy zcela oprávněně tyto výdaje vyloučily z daňově uznatelných výdajů. V odvolání žalobkyně ve vztahu k těmto výdajům žádné odvolací námitky nevznesla. Tuto žalobní námitku tedy shledal soud jako zcela nedůvodnou.
48. Všechny další námitky uplatněné v žalobě se vztahují k výdajům žalobkyně, které byly uhrazeny společnosti STAV. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobkyně zaúčtovala ve zdaňovacím období roku 2017 za stavební práce od dodavatele STAV výdaje v celkové výši 1 827 287 Kč. Na předložených fakturách bylo uvedeno pouze to, že se jedná o provedené stavební práce, aniž by byl definován či doložen konkrétní druh a rozsah fakturovaných prací nebo místo jejich provedení. Předložená rámcová smlouva uzavřená mezi žalobkyní a společností STAV neuváděla konkrétní smluvené práce (je uvedeno pouze rámcové zajištění přípravných a stavebních prací s tím, že objednatel zadá objednávky písemně nebo e-mailem). Z evidence docházky dle správce daně nebylo patrné, jaký konkrétní subjekt kde a kdy konkrétní práce prováděl. Dle správce daně předložené doklady neprokazovaly, jaké práce měly být vykonány společností STAV, v jakém rozsahu, na jakých konkrétních stavbách, v jakém období, ani to, že fakturované práce byly skutečně provedeny deklarovaným dodavatelem či jeho subdodavateli. Obecné tvrzení žalobkyně, že objektivně byly práce vykonány, tedy musely být personálně zabezpečeny, bylo dle správce daně nedostačující. Na základě těchto skutečností správce daně vznesl pochybnosti o tom, že v případě výše uvedených výdajů se jedná o daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zásadní pochybnost daňových orgánů spočívala v tom, že nebylo doloženo, že fakturované práce skutečně provedla společnost STAV. Tyto pochybnosti správce daně přdestřel žalobkyni a vyzval ji k prokázání skutečností obsažených v daňových dokladech ve vztahu k těmto výdajům.
49. Dále z obsahu správního spisu vyplývá, že svědek V. T. ve své výpovědi pouze konstatoval, že si nic nepamatuje.

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

50. Z obsahu správního spisu dále vyplynulo, že Svědek T. H. vypověděl, že se společností STAV byla podepsána rámcová smlouva. K provádění stavebních prací uvedl, že společnost STAV mu poskytla vedoucího pracovníka V. D., se kterým komunikoval o průběhu prací. V. D. působil jako překladatel. V. D. byl dle svědka seznámen s průběhem prací a „dirigoval“ pracovníky na stavbě. Přívoz a dovoz materiálu organizovali V. D. a J. S. Svědek uvedl, že nebyl vždy na stavbě, ale vždy tam byli V. D. a J. S. Svědek se domníval, že stavební činnost byla vykonávána pracovníky společnosti STAV, ale na přímou otázku, jak poznal, že jde o pracovníky této společnosti, uvedl: „*Toto nebylo v mé kompetenci*“. Svědek rovněž uvedl, že je mu známo, že v ulici Stará došlo k zásahu cizinecké policie, na základě kterého došlo k vyhoštění asi šesti osob pracujících pro společnost STAV. Asi za 14 dní bylo vše ze strany STAV vyřešeno a pokračovalo se v práci. Zásahu policie však přítomen nebyl.
51. V. D. ve svědecké výpovědi uvedl, že nebyl se společností STAV v žádném smluvním vztahu. Pouze vypomáhal bez nároku na odměnu. Uvedl, že rozděloval práci pracovníkům společnosti STAV. Tito pracovníci nebyli nijak označeni.
52. Dále z obsahu správního spisu vyplynulo, že svědek J. S. ve své výpovědi uvedl, že na stavby chodil, jen aby nebyl sám doma. Žádný smluvní vztah se žalobkyní neměl. Na stavby docházel nepravidelně. Uvedl, že dělníkům nevyplácel žádné odměny. Ze společnosti STAV znal jenom partáka dělníků V., který je vozil na stavby.
53. Z výpovědí dělníků zajištěných cizineckou policií na stavbě žalobkyně, které jsou zachyceny v rozhodnutích o jejich správním vyhoštění, vyplývá, že žádný z těchto dělníků nejmenoval V. D. jako osobu, která jim zadávala práci. Většina z nich uvedla, že jim práci zadával J. S. Jeden z dělníků, V. U., ve své výpovědi cizinecké policii uvedl, že mu J. S. vyplatil zálohu.
54. Daňové orgány vycházely ze závěru, že nebylo osvětleno, jak probíhaly práce, kým byly řízeny a kdo dodal pracovníky na stavbu, neboť výpovědi svědků T. H., V. D. a J. S. byly vnitřně rozporné.
55. Po provedeném dokazování daňové orgány dospěly k závěru, že se žalobkyni nepodařilo prokázat, že deklarovaná plnění byla skutečně realizována právě společností STAV, a proto dospěly k závěru, že předmětné výdaje nelze považovat za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
56. K námitkám žalobkyně, že není tak velkou společností, aby mohla vést záznamy a evidence v rozsahu, v jakém si to představují daňové orgány a disponuje pouze takovými záznamy, které předvídají právní předpisy s tím, že vyžadování důkazní povinnosti musí být racionální a respektovat smysl podnikatelské činnosti a velikost daného subjektu, soud uvádí následující. Tyto námitky vychází z nepochopení rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení. K tomu, aby došlo k přenesení důkazního břemene z daňového orgánu na daňový subjekt, nemusí daňové orgány prokázat, že tvrzení daňového subjektu je nepravdivé, ale postačuje prokázat existenci důvodných pochybností o pravdivosti skutečností uvedených v daňových dokladech. Pochybnosti daňových orgánů přitom mohou vyvolat i takové skutečnosti, které se nacházejí mimo dispoziční sféru daňového subjektu, mezi které patří i neschopnost deklarovaného dodavatele poskytnout plnění v uvedeném rozsahu, nebo skutečnost, že označený dodavatel nedisponoval žádnými zaměstnanci. Je pak na daňovém subjektu, aby dalšími důkazy prokázal, že k deklarovanému plnění došlo tak, jak je uvedeno v daňových dokladech. Tuto skutečnost může prokázat jakýmikoliv důkazními prostředky. Je pouze na daňovém subjektu, aby si v průběhu své podnikatelské činnosti opatroval takové podklady, aby mohl bez obtíží prokázat, že jednotlivé obchodní transakce proběhly tak, jak

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

jsou zachyceny v jeho daňových tvrzeních. Může se jednat o fotodokumentaci, pečlivě vedenou docházku, stavební deníky, potvrzené denní výkazy odvedené práce a podobně. Opatření důkladné dokumentace nemusí být náročné na administrativní zázemí firmy, neboť může být součástí kvalitní smluvní spolupráce se subdodavatelem. Pokud daňový subjekt rezignuje na průběžné opatřování dokladů o své podnikatelské činnosti, vystavuje se sám riziku, že se v rámci daňového řízení ocitne v důkazní nouzi.

57. Z obsahu správního spisu dle soudu nevyplývá, že by daňové orgány požadovaly na žalobkyni nepřiměřené prokazování skutečností spojených s její podnikatelskou činností. Daňové orgány přenesly důkazní břemeno na žalobkyni a pouze požadovaly prokázání, že deklarovaná plnění byla skutečně poskytnuta společností STAV. Tuto námitku soud vyhodnotil jako nedůvodnou.
58. Žalobkyně namítala, že pokud správní orgán považuje zákonnou evidenci za neprůkaznou, je jeho povinností tuto skutečnost prokázat. Na tomto místě musí soud zdůraznit, že v souladu s rozvržením důkazního břemene v daňovém řízení není podmínkou přenesení důkazního břemene na daňový subjekt prokázání neprůkaznosti zákonných evidencí ze strany daňového orgánu či prokázání nepravdivosti tvrzení daňového subjektu, ale pouze prokázání existence důvodných pochybností o správnosti údajů v evidencích. Dle soudu z obsahu správního spisu i žalobou napadeného rozhodnutí je seznatelné, jaké pochybnosti daňové orgány měly a na základě jakých skutečností se tyto pochybnosti zakládaly. Základ pochybností byl vždy konkrétně identifikován a podložen, tedy pochybnosti byly prokázány. Nikdy se nejednalo o nepodložené zpochybňování údajů tvrzených žalobkyní.
59. Ve vztahu k neprůkaznosti pochybností daňových orgánů žalobkyně odkazovala na hodnocení stavebních deníků, které předložila. Ve vztahu ke stavebním deníkům je v žalobou napadeném rozhodnutí na straně 17 uvedeno: *„Pochybnosti správce daně byly, mimo jiné, založeny na následujících skutečnostech:*
  - *tyto listy označené jako stavební deníky, byly odvolatelem předloženy cca po třech letech od zahájení daňové kontroly,*
  - *deníky neměl k dispozici investor, který by je měl po ukončení akce mít k dispozici,*
  - *odvolatel k akci rekonstrukce ve Staré ulici, Ústí nad Labem, kdy v průběhu akce bylo provedeno zajištění cizinců PČR, sám jako důkazní prostředek předložil stavební deník v rámci jednání zaneseného do protokolu o ústním jednání č. j. 1406713/19/2501-60562-501195 ze dne 7. 5. 2019, který je však psán jinou rukou a obsahuje podpisy pana Hladíka,*
  - *následně odvolatel předložil stavební deník, který měl zapisovat P. M. bez bližší identifikace, přičemž se o tomto pracovníkovi nezmínil žádný ze svědků, ani odvolatel,*
  - *podpis M. P. na stavebním deníku se rozchází s podpisem uvedeným na jeho daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob,*
  - *odvolatel na jednu stavební akci předložil dva rozdílné stavební deníky.“*
60. Dále žalovaný ke stavebním deníkům uvedl: *„Odvolací orgán dále doplňuje, že kromě výše uvedených rozdílů ve dvou odvolatelem předložených denících k jedné stavební akci je skutečnost, že v prvotně předloženém je vykazování odlišné, nelze určit, kolik pracovníku je dodaných společností STAV MV ZEM a kolik mohlo být od odvolatele, či další subdodavatelů. V nově předložených denících, na stejnou stavební akci, je již uvedeno »X pracovníků společnosti STAV MV ZEM«.*

61. Z uvedeného dle soudu vyplývá, že se v daném případě nejednalo o pouhou subjektivní nedůvěru v údaje uvedené v předložených podkladech, ale o pochybnosti odůvodněné objektivně seznatelnými nesrovnalostmi v předložených dokladech.
62. Dále žalobkyně namítala, že žalovaný prohlásil výpovědi svědků za vnitřně rozporné, aniž by uvedl konkrétní a relevantní rozpory. Hodnocením výpovědí svědků se zabýval žalovaný na stranách 16 až 17 žalobou napadeného rozhodnutí. V rozhodnutí je uvedeno: „*Odvolací orgán prvotně uvádí, že správce daně v daňovém řízení vyslechl 4 svědky navržené předchozím zástupcem odvolatele (viz bod [6]) a 4 svědky navržené současným zástupcem odvolatele. Byli tak vyslechnuti všichni svědci, kterým byly známy okolnosti stavebních prací, včetně těch, kteří měli ve věci samé podstatný vliv, především pana T. H., bývalého jednatele odvolatele a V. T., jednatele dodavatele. V. T., stěžejní svědek, byl vyslechnut ve Vazební věznici Pankrác. Odvolatel ve svém současném tvrzení nezmiňuje konkrétního svědka, který by vyslechnut nebyl a ani nepředložil žádné nové důkazní prostředky pro svá tvrzení.*

*Odvolatel uvádí rozpor ve výpovědi V. U., kdy svědek tvrdil, že mu práci sjednal pan O., přičemž dále uvádí, že měl jedinou ústní dohodu s panem S., který mu i vyplácel „jakousi“ zálohu. Odvolací orgán nespatřuje v dané výpovědi rozpor, ba naopak prohloubení pochybností o tom, kdo skutečně realizoval předmětné stavební práce, neboť pan S., ač pracující bez nároku na odměnu, byl na stavbu dosazený odvolatelem a pan O. je v daném řízení neznámou osobou. Ani jeden z uvedených však nemá vazbu na společnost STAV MV ZEM.*

*Dále odvolatel uvádí údajný rozpor v tom, že ačkoliv nikdo ze zadržených cizinců neuvedl, že přišel do styku s panem D., byli tito cizinci schopni komunikovat a přijímat úkoly od pana S., H. a dalších, bez toho, aby tito pánové uměli rusky, ukrajinsky a rumunsky.*

*Odvolací orgán nebude domýšlet a dovozovat různé úvahy o tom, jak mohla teoreticky tato komunikace probíhat, jednak z důvodu, že by tato analogie šla obrátit i na pochybnost, zde dodavatel STAV MV ZEM byl vůbec schopen komunikovat v daných jazycích a jednak tato úvaha spíše prohlubuje pochybnosti o tom, kdo skutečně realizoval předmětné stavební práce.*

*Odvolací orgán k danému však doplňuje, že svědek S. ve výpovědi uvedl „...pokud tam (na stavbě) byl H., tak mi to řekl osobně a já jsem to přetlumočil dělníkům...“*

*K námitce odvolatele, že svědci S., H. a D. potvrdili, že daní cizinci vykonávali práci pro STAV MV ZEM, odvolací orgán uvádí, že výpovědi těchto svědků nelze prokázat, že daní pracovníci byli najatí společností STAV MV ZEM. Neboť například pan D. opověděl při výslechu na otázku, jak věděl, že se jedná o pracovníky dané společnosti: „To už si nepamatuji. Neměli označení, ale dělali pro STAV MV ZEM“. Na otázku, jak pan H. poznal, že přítomní pracovníci byli zaměstnanci společnosti STAV MV ZEM odpověděl: „To nebylo v mé kompetenci“.*

*Odvolací orgán k celkovým pochybnostem dodává, že na zakázkách pracovali zdarma pan S. i pan D., který je osobou samostatně výdělečně činnou a je tedy velmi nepravděpodobné, že by mohl být denně na stavbě jiného podnikatelského subjektu a to zdarma. [88] Odvolací orgán po prostudování spisového materiálu, především výpovědí svědků S., H. a D., taktéž jako správce daně, musí označit skutečnosti uvedené v těchto výpovědích za vnitřně rozporné (viz strana 34 a 35 Zprávy o DK).“*

63. Z uvedeného dle soudu jednoznačně vyplývá, že žalovaný hodnotil jednotlivé výpovědi svědků ve vzájemné souvislosti a identifikoval rozpory v těchto výpovědích.
64. I tyto námitky žalobkyně tedy soud vyhodnotil jako nedůvodné.

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

65. Dále žalobkyně namítala, že si daňové orgány přizpůsobují důkazní situaci, když správce daně uváděl domněnku ohledně totožnosti osoby vyplácející sjednané zaměstnance STAV. Touto námitkou zřejmě žalobkyně poukazovala na úvahu správce daně obsaženou ve zprávě o daňové kontrole, kde je uvedeno, že zmínky o blíže neurčené osobě jménem V. ve výpovědích cizinců zajištěných policií na místech výkonu práce nemusí nutně odkazovat na jednatele společnosti STAV V. T., ale může se jednat i o odkaz na V. D., který se nacházel na totožných stavbách jako nelegálně pobývajícím cizinci a vypomáhal žalobkyni. Dle soudu je však ze zprávy o daňové kontrole jednoznačně patrné, že se nejedná o přizpůsobování důkazní situace ze strany správce daně, ale o úvahu, že v situaci, kdy v daném případě vystupují dvě osoby se stejným křestním jménem, není možné uvedení pouhého křestního jména považovat za jednoznačné ztotožnění osoby ve vztahu k jednomu nebo druhému. Ani tuto námitku nevyhodnotil soud jako důvodnou.
66. K poukazu žalobkyně, že daňové orgány se jí pokoušely zastrašit podáním návrhu na trestní stíhání, soud uvádí, že pokud správní orgán má důvodné podezření, že došlo ke spáchání trestného činu, má povinnost podat návrh na trestní stíhání. Takový postup správního orgánu nelze považovat za snahu o zastrašování. Posouzení trestní odpovědnosti je pak na orgánech činných v trestním řízení.
67. Ke zcela obecné námitce žalobkyně, že daňové orgány neprovedly řádně navržené důkazy, soud uvádí, že z obsahu správního spisu nezjistil, že by žalobkyně v průběhu daňového řízení navrhla provedení důkazu, který by ze strany daňových orgánů byl opominut. Žalobkyně žádný takový daňovými orgány neprovedený důkaz nekonkretizovala, přestože k tomu byla při jednání soudu výslovně vyzvána.
68. K námitce žalobkyně, že předmětné práce byly skutečně vykonány a byly provedeny fyzickými osobami, soud konstatuje, že pro možnost uplatnění daňově uznatelného výdaje je jednou z podmínek doložit, že plnění, za které byl výdaj vynaložen, byl proveden právě osobou, která je deklarována v daňových dokladech nebo jinou zcela konkrétní osobou. Doložení pouhé skutečnosti, že práce byly odvedeny, nepostačuje. Žalobkyně se ve své žalobě omezila na pouhé tvrzení, že se jí podařilo prokázat, že předmětné práce byly vykonány společností STAV, aniž by odkázala na konkrétní důkazy. Z obsahu správního spisu, zprávy o daňové kontrole a žalobou napadeného rozhodnutí však jednoznačně vyplývá, že po vyhodnocení předložených důkazů k prokázání této skutečnosti ze strany žalobkyně nedošlo. Daňové orgány pak ve zprávě o daňové kontrole a žalobou napadeném rozhodnutí provedly vyhodnocení jednotlivých důkazů každého samostatně i v jejich souvislosti a vysvětlily, na základě jakých závěrů dospěly k tomu, že nebylo prokázáno ze strany žalobkyně, že předmětná plnění byla poskytnuta právě společností STAV.
69. K poukazu žalobkyně na skutečnost, že byla uzavřena se společností STAV rámcová smlouva na provádění stavebních prací, práce byly provedeny, díla byla předána objednatelům a žalobkyně zaplatila úhradu deklarovaných plnění společnosti STAV bankovním převodem a obě společnosti tuto skutečnost uvedly ve svých kontrolních hlášeních, soud uvádí následující. Rámcová smlouva neobsahuje konkrétní rozsah provedených prací, časový harmonogram ani cenu poskytnutého plnění. Z rámcové smlouvy nelze ověřit, že práce, které dodala žalobkyně svým odběratelům, byly fakticky provedeny dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu, tedy společností STAV. Rozsah plnění, harmonogram a cena plnění měly být vždy stvrzeny dalšími dílčími smlouvami či objednávkami, k čemuž v písemné podobě nedošlo. Rámcová smlouva tedy nemohla být důkazem prokazujícím, že předmětná plnění byla poskytnuta žalobkyni právě

společností STAV. Jak již bylo uvedeno výše, samotná reálná existence provedených prací pak rovněž neprokazuje, kdo tyto práce provedl. Transparentní úhrada za deklarované plnění je sice významnou indicií o skutečném průběhu plnění, ovšem sama o sobě za situace, kdy existují četné nesrovnalosti a pochyby, nemá potenciál nezvratně prokázat, že zdanitelné plnění skutečně poskytla osoba, které bylo uhrazeno.

70. Dále žalobkyně namítala, že výslech jednatele společnosti STAV V. T. nebyl proveden správně, když uvedený svědek odmítl vypovídat, aniž by uvedl jakékoliv zákonné důvody. Z obsahu správního spisu vyplývá, že uvedený svědek byl vyslýchán ve Vazební věznici Pankrác dne 15. 7. 2021. O výslechu byl pořízen protokol č. j. 1386334/21/2501-60562-501195. Při výslechu byl přítomen zástupce žalobkyně. Svědek byl řádně poučen mimo jiné i o povinnosti každého vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy, s tím, že musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. Byl rovněž poučen, že výpověď může odepřít ten, kdo by tím způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám mu blízkým. Svědek byl rovněž poučen o tom, že ten, kdo úmyslně podá nepravdivou nebo neúplnou svědeckou výpověď ve správním řízení se dopustí přestupku podle § 2 odst. 2 písm. e) zákona č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích. Na začátku výslechu byl svědek seznámen s předmětem výslechu, kterým bylo podání svědecké výpovědi v rámci řízení se žalobkyní ve věci provedení stavebních prací společností STAV v roce 2017. Následně položil správce daně svědkovi dotaz: *„Můžete se vyjádřit, zda jste o výše uvedených skutečnostech ve smyslu poučení o právech a povinnostech svědka ochoten vypovídat?“*. Na tuto otázku svědek odpověděl: *„Ne, já nebudu vypovídat, už si nic nepamatuji, jak to bylo, firmu jsem prodal, nepamatuji se, co bylo v 17 roce.“* Správce daně ani zástupce žalobkyně svědkovi další otázky nepoložili.
71. Z obsahu správního spisu tedy dle soudu vyplývá, že svědek byl před zahájením svědeckého výslechu řádně poučen. Následně svědek sdělil, že nebude vypovídat, protože si již nic nepamatuje s ohledem na uplynulou dobu. Toto sdělení daňové orgány vyhodnotily nikoli jako odmítnutí výpovědi, ale jako poskytnutí svědecké výpovědi. Na tomto hodnocení neshledává soud nic nezákonného. Pokud si svědek nic nepamatuje, není možné na něm vymáhat svědectví např. ukládáním pořádkových pokut. Dle soudu z obsahu správního spisu vyplývá, že výslech uvedeného svědka byl proveden v souladu se zákonem. Svědek neodmítl výpověď, ale výslovně ke sdělení předmětu výslechu uvedl, že si nic nepamatuje. Tuto námitku tedy soud shledal rovněž nedůvodnou.
72. Dále žalobkyně namítala, že bylo povinností daňových orgánů předložit jasné důkazy či argumenty vyvracející skutečnosti doložené žalobkyní a namítala, že na konci daňového řízení již nemohou mít daňové orgány o rozhodných skutečnostech pouhé pochybnosti, ale musí již mít skutkový stav postavený na jisto. Tyto námitky žalobkyně jsou opět v příkrém rozporu se zákonným rozložením důkazního břemene v daňovém řízení, které bylo pospáno v tomto rozsudku již výše. Daňové orgány v daňovém řízení nemusí vyvracet skutečnosti tvrzené daňovým subjektem, ale pouze prokázat odůvodněné pochybnosti o těchto tvrzeních. K tomu ze strany daňových orgánů v daném případě došlo. Daňový subjekt musí předložit důkazní prostředky, kterými pochyby daňových orgánů rozptýlí. Pokud se mu to nepodaří, tak i na konci daňového řízení daňové orgány budou mít důvodné pochybnosti o skutkovém stavu ohledně konkrétních zdanitelných plnění. Důsledkem přetrvání těchto pochybností pak může být neuznání konkrétních výdajů jako daňově uznatelných ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tyto námitky žalobkyně jsou zcela nedůvodné.

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.



73. Dále žalobkyně v žalobě poukázala na výsledky osoby V. U., která dle žalobkyně nebyla svědkem. V žalobou napadeném rozhodnutí je uvedeno: „*Odvolatel uvádí rozpor ve výpovědi V. U., kdy svědek tvrdil, že mu práci sjednal pan O., přičemž dále uvádí, že měl jedinou ústní dohodu s panem S., který mu i vyplácel „jakousi“ zálohu. Odvolací organ nespatřuje v dané výpovědi rozpor, ba naopak prohloubení pochybností o tom, kdo skutečně realizoval předmětné stavební práce, neboť pan S., ač pracující bez nároku na odměnu, byl na stavbu dosazený odvolatelem a pan O. je v daném řízení neznámou osobou. Ani jeden z uvedených však nemá vazbu na společnost STAVMV ZEM.*“ (Zvýraznění doplněno soudem.)
74. Z obsahu správního spisu vyplývá, že V. U. v předmětném řízení v pozici svědka nevystupoval. V rámci daňového řízení byl pouze proveden důkaz listinou, kterou bylo rozhodnutí Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Ústeckého kraje, odboru cizinecké policie, oddělení pobytové kontroly, pátrání a eskort Ústí nad Labem ze dne 15. 12. 2017, č. j. KRPU-223626-22/ČJ-2017-040022-SV, o jeho správním vyhoštění. Daňové orgány v rámci daňového řízení hodnotily skutečnosti, které ve vztahu k předmětné věci byly zachyceny jako tvrzení uvedené osoby v daném správním rozhodnutí. Označení osoby V. U. v žalobou napadeném rozhodnutí jako „svědka“ je tedy nesprávné. Ovšem tato formální nesprávnost nemá žádný vliv na zákonnost závěrů daňových orgánů, které dovodily na základě skutečností obsažených ve správním rozhodnutí zachycujícím tvrzení tohoto cizince.
75. V souvislosti s námitkou, že nebyly vypořádány veškeré odvolací námitky žalobkyně, tato odkázala na námitku týkající se povinnosti daňových orgánů prokázat své závěry, na námitku týkající se hodnocení výpovědi V. D., stavebních deníků a tvrzení osob označovaných jako „svědci“, ačkoli se o svědky nejednalo. K této námitce soud konstatuje, že po prostudování správního spisu neshledal, že by se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal s nějakou odvolací námitkou uplatněnou žalobkyní v odvolání. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nastínil princip rozložení důkazního břemene v daňovém řízení s důrazem na rozsah skutečností, které musí prokazovat daňové orgány. Následně se zabýval otázkou vyhodnocení provedeného dokazování s důrazem na vyhodnocení výpovědi V. D. ve vztahu ke skutečnostem, které uvedl V. U. v řízení o jeho správním vyhoštění. Žalovaný se dále v žalobou napadeném rozhodnutí zabýval i otázkou vyhodnocení předložených stavebních deníků. Ani tuto námitku tedy soud nevyhodnotil jako důvodnou.
76. Žalobkyně dále namítala, že ze strany daňových orgánů došlo k porušení § 8 a § 92 daňového řádu. V uvedených ustanoveních je upraven postup při dokazování. Dle soudu z obsahu správního spisu nevyplývá, že by ze strany daňových orgánů došlo v daném řízení k porušení uvedeného ustanovení. Nebylo zjištěno, že by žalobkyně navrhla nějaké důkazní prostředky, které by daňové orgány bez dalšího opomenuly. Nedošlo ani ke zkreslování zjištěných skutečností. Závěry daňových orgánů vycházející z provedeného dokazování a hodnocení jednotlivých důkazů byly obsaženy ve zprávě o daňové kontrole a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Daňové orgány dle soudu při hodnocení věci přihlédly ke všem zjištěným skutečnostem. Provedené důkazy byly hodnoceny objektivně a nedocházelo k selektování obsahu důkazních prostředků nebo hodnocení zjištěných skutečností tendenčním způsobem. U obsahu zprávy o daňové kontrole a žalobou napadeného rozhodnutí dle soudu vyplývá, že daňové orgány posuzovaly každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Soud nezjistil žádné zkreslení při vyhodnocení výpovědí svědků S. a H.

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

77. Dle soudu rovněž daňové orgány v daném případě postupovaly v souladu s právními předpisy, nepřekračovaly svou pravomoc a z obsahu nevyplývalo, že by nešetřily práva a právem chráněné zájmy třetích osob. Proto soud nepovažuje za důvodnou ani námitku žalobkyně, že došlo ze strany daňových orgánů k porušení § 5 daňového řádu.
78. K námitce žalobkyně, že neměla možnost vyjádřit se k provedenému důkaznímu řízení soud konstatuje, že žalobkyně byla seznámena s obsahem zprávy o daňové kontrole při jednání konaném dne 27. 7. 2020. Následně byla rozhodnutím správce daně ze dne 27. 7. 2020, č. j. 1836712/20/2501-60562-501195, stanovena lhůta 20 dnů, ve které se mohla žalobkyně k obsahu zprávy o daňové kontrole vyjádřit. Tato lhůta byla na žádost žalobkyně prodloužena o 19 dnů. Možnosti vyjádřit se ke zjištěním obsaženým ve zprávě o daňové kontrole žalobkyně využila svým podáním ze dne 20. 8. 2020. Na základě obsahu tohoto vyjádření bylo doplněno dokazování o výsledcích dalších svědků. S doplněným zněním zprávy o daňové kontrole byla žalobkyně seznámena v rámci oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 22. 12. 2021, č. j. 2447134/21/2501-60562-505892, k níž byla doplněná zpráva o daňové kontrole přiložena. V rámci odvolacího řízení již k dalšímu doplnění dokazování nedošlo.
79. Z výše uvedeného tedy dle soudu vyplývá, že žalobkyně nejen měla možnost se s provedeným dokazováním seznámit, ale měla možnost se i vyjádřit a navrhnout doplnění dokazování v rámci daňové kontroly a této možnosti i využila.
80. Soud konstatuje, že z provedeného dokazování vyplývá právní závěr daňových orgánů, tedy, že se žalobkyni nepodařilo rozptýlit důvodné pochybnosti daňových orgánů, že deklarovaná plnění byla poskytnuta žalobkyni právě společností STAV. Soudu není patrné, jakým způsobem by měla být ze strany daňových orgánů vyhodnocena žalobkyní bez bližšího vysvětlení tvrzená skutečnost, že jednatel společnosti STAV byl pro svoji nelegální činnost zadržen, trestně stíhán a vyslýchán ve vazební věznici. Jak již bylo uvedeno výše, výsledkem jednatele společnosti STAV byl řádně proveden za přítomnosti zástupce žalobkyně, byť ve vazební věznici. Tento svědek se omezil na konstatování, že si nic nepamatuje. Tento důkaz tedy neprokázal pravdivost tvrzení uvedených žalobkyní v daňových dokladech.
81. Dle soudu dále z obsahu správního spisu nevyplývá, že by ze strany daňových orgánů došlo k porušení § 1 odst. 2, § 5, § 6, § 7, § 8, § 85, § 92, § 114, § 115 daňového řádu, jak žalobkyně v obecné rovině uvedla ve své žalobě.
82. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem dospěl soud k závěru, že v rozsahu uplatněných žalobních námitek je žaloba nedůvodná, a proto ji dle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. tohoto rozsudku zamítl.
83. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval. Proto soud ve výroku II. tohoto rozsudku vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

### 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

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 jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Ústí nad Labem 29. dubna 2026

Mgr. Václav Trajer v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.