



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **žalobkyně AQUA VARIA s.r.o.**, se sídlem Plzeň, Univerzitní 1149/33, zastoupené JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem, se sídlem Plzeň, Hálkova 24, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29.9.2016, č.j. 42583/16/5200-11435-710862,

t a k t o:

- I. Žaloba se z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadené rozhodnutí

Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29.9.2016, č.j. 42583/16/5200-11435-710862 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo k jejímu odvolání změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, územního pracoviště v Plzni (dále jen „*finanční úřad*“ či „*správce daně*“), ze dne 7.5.2015, č.j. 1129472/15/2301-51523-403544 (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“ či „*dodatečný platební výměr*“), tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010 se

mění z částky 2.742.840 Kč na částku 1.687.010 Kč a současně se mění celkové penále z částky 548.568 na částku 337.402 Kč.

II. Žaloba

Žalobkyně uvedla, že plně odkazuje na obsah daňového spisu a na svá tvrzení uvedená ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění dle protokolu č.j. 1625185/14/2301-05401-402682 ze dne 25.9.2014, v odvoláních proti dodatečnému platebnímu výměru a ve vyjádření v rámci odvolacího řízení k č.j. 23534/16/5200- 11435-710862 ze dne 6.6.2016. Dále uvedla, že žalovaný neuznal nárok na uplatnění nákladů ve výši 7.050.198 Kč jako daňových výdajů z faktur č. F 209082 od dodavatele DF STAVBY, s.r.o. a č. F 209083 od dodavatele CZ stavby, s.r.o. Předmětem fakturace byly subdodávky prací na akci Multifunkční sportovní areál České údolí – koupací jezírko, kterou realizovala žalobkyně pro statutární město Plzeň, městský obvod Plzeň 3. Žalobkyně považuje rozhodnutí za nezákonné z důvodu porušení procesního předpisu, který upravuje postup v daňovém řízení, tedy z důvodu porušení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“). Podstatou této nezákonnosti je porušení zákona v části dokazování, zejména pak hodnocení důkazů a závěry žalovaného s dopadem na konečný výrok napadeného rozhodnutí. K odůvodnění této žalobní námitky žalobkyně uvedla, že předně považuje za důležité poznamenat, že předmětem díla „*koupací jezírko*“ je stavba pro rekreační účely určená ke koupání veřejnosti s plochou hladiny 1.800 m², max. hloubkou 2,00 m, objemem nádrže 2.100 m³ a zvýšeným náspem. Koupací jezírko neobsahuje betonové nebo jiné pevné těleso. Zemní práce včetně dostatečného zpevnění tělesa jezírka ve vztahu s podložím byly tudíž zcela zásadní pro zhotovení a životnost díla. Tuto skutečnost žalobkyně uvádí především z toho důvodu, že tato má podstatný vliv na výsledné hodnocení důkazů žalovaným, pokud by tak činil ve všech souvislostech. Žalovaný tvrdí, že „*bylo prokázáno*“, že veškeré zemní práce provedla společnost ROBSTAV stavby s.r.o., a to za pouhých 0,5 mil. Kč. Tento zcela předčasný (a zcela nesprávný) závěr žalovaného měl zásadní vliv nejen na vlastní hodnocení důkazních prostředků, ale zejména na rozhodnutí žalovaného o tom, že neprovede některé z relevantně navržených důkazů. Dílo v tak velkém rozsahu nebylo možné provést jen subdodávkami, jak byly „*uznány*“ finančním úřadem a žalovaným a vlastními kapacitami bez subdodávek prací provedených společnostmi DF STAVBY, s.r.o. a CZ stavby, s.r.o. Žalovaný argumentuje na jedné straně zásadou materiální pravdy (skutečného stavu), na druhé straně argumentuje povinností účastníků stavebního řízení řídit se zákonem č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon). Žalobkyně mimo jiné v průběhu řízení zdůvodnila odchylku od projektu doplněním spodních vrstev geotextilie pro zpevnění tělesa a zvýšení ochrany horní nepropustné folie z PVC proti tlaku spodní vody. Žalovaný tuto skutečnost zpochybňuje (vyvrací) zmíněným argumentem povinnosti dodržovat stavební zákon. Žalovaný tvrzení o odchylce od projektu považuje za účelové tvrzení, neboť jednalo-li se o změnu ve prospěch kvality díla, nebyl důvod takovou změnu „*tajit*“. Důvodem „*tajit*“ změnu, která nezhoršuje kvalitu a hodnotu díla, je především zájem minimalizovat administrativní stránku věci. Každá změna přináší vždy riziko administrativních průtahů, které zpravidla přináší prodloužení a zvýšení nákladů. Ani důkazy, obstarané správcem daně, nevyvracejí tvrzení a důkazy o tom, že obchodní partner žalobkyně provedl (sice neschválené, ale pro dílo účelné a pozitivní) úpravy podloží jezírka dodatečnými postupy a materiály

(vrstvami) tak, jak je žalobkyni předmětnými fakturami vyúčtoval. Žalovaný rovněž v tomto „*sporu*“ argumentuje výpovědí svědků K. a K., kteří jménem společnosti ALCEDO s.r.o. prováděli pokládku vlastní hydroizolační vrstvy PVC folie. K výhradám žalobkyně k hodnocení těchto svědeckých výpovědí jako důkazů se žalovaný zabýval pouze tou částí, že „*svědci zřejmě nebyli vůbec tázáni na zabudované vrstvy geotextilií*“ s tím závěrem, že žalobkyně mohla využít své právo klást svědkům otázky. Tato skutečnost však nebyla podstatou námitek žalobkyně. Finanční úřad a zjevně i žalovaný považuje svědecké výpovědi za důkaz vyvracející tvrzení žalobkyně o zabudování zpevňujících vrstev geotextilií do tělesa bazénu. Podstatou námitek nebyla absence zmíněné otázky vůči svědkům. Podstatou námitek bylo, že uvedení svědci zcela logicky nemohli potvrdit ani vyvrátit existenci zpevňujících vrstev geotextilií zakrytých ztuhlou zeminou ve fázi výstavby, kdy pro pokládku hydroizolačních vrstev již byl, po zpevnění tělesa jezírka, připraven finální podklad. Žalobkyně netvrdí a nikdy netvrdila, že práce fakturované společnostmi DF STAVBY, s.r.o. a CZ stavby, s.r.o. byly provedeny v čase uvedeném na fakturách. O tom svědčí i řádné zaúčtování faktur na účty nákladů příštích období. Důvody a okolnosti časových nesouladů uvedených na smlouvách a dokladech byly v průběhu řízení vysvětleny. Za podstatné porušení zákona s přímým dopadem na zkrácení zákonných práv žalobkyně pak žalobkyně považuje především neprovedení navrhovaného a požadovaného výslechu svědka pana Bc. D.F., jednatele společnosti DF STAVBY s.r.o. a v té době zastupujícího také společnost CZ stavby, s.r.o. Žalovaný zdůvodnil neprovedení navržené svědecké výpovědi odkazem na zdůvodnění ve zprávě o daňové kontrole (viz zpráva, str. 16). Žalovaný rovněž uvedl, že „*svědčí-li shromážděné důkazní prostředky o jiném průběhu provádění prací, nemůže být výpověď navrženého svědka přesvědčivým důkazem k prokázání účasti společností DF STAVBY, s.r.o. a CZ stavby s.r.o. prostřednictvím společnosti B a B COMPANY na zakázce Jezírko*“. Žalobkyně s uvedeným procesním zdůvodněním vedení důkazního řízení zásadně nesouhlasí. Finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že v případě výpovědi svědků by se jednalo pouze o další tvrzení, vedle tvrzení daňového subjektu, které není možné si ověřit. Finanční úřad dále uvedl, že je plně na jeho úvaze, které důkazní prostředky připustí, resp. provede, či nikoliv. Tato argumentace svědčí o tom, že správci daně nechápou zásadní rozdíl v důkazní síle tvrzení daňového subjektu a důkazní síle výpovědi svědka! Žalovaný uvedl řadu skutečností, které vyvolávají pochybnosti. Nejedná se však o skutečnosti a důkazy, které by jednoznačně vyvracely účast společností DF STAVBY, s.r.o. a CZ stavby, s.r.o., a to jak z hlediska hodnocení důkazních prostředků žalovaným, tak z hlediska výše uvedených skutečností. Není přitom rozhodující ani to, zda se uvedené společnosti účastnily na zakázce prostřednictvím společnosti B a B COMPANY s.r.o. nebo využitím jiných kapacit. Pokud by mělo být důkazní řízení vedeno v souladu s daňovým řádem, měl by v daném případě správce daně výslech osoby, která je kontaktní a zcela zřejmě ochotna vypovídat, provést, řádně jej zhodnotit a zejména její výpověď posoudit ve vztahu k ostatním důkazům. V takto komplikovaných obchodních vztazích (dílo prováděné za existence více úrovní subdodavatelských vztahů) je nutno dbát toho, aby i technické okolnosti díla byly bez „*hluchých míst*“ objasněny. Také není rozhodující, zda samotná výpověď jedné konkrétní osoby může nebo nemůže být v daném případě přesvědčivým důkazem k prokázání účasti společností na zakázce. Výpověď svědka může mít nejen důkazní hodnotu jako přímý důkaz, ale může mít vliv i na hodnocení ostatních důkazních prostředků nebo mohou ze svědecké výpovědi vyplynout další směry dokazování. Osoba jednající za dodavatele je z třetích osob zcela nepochybně osobou, která je schopna k okolnostem obchodního vztahu, provedeným

pracím a dalším skutečností sdělit nejvíce skutečností a informací. Neprovedení výsledku takové osoby, je-li její výsledek navrhován a nic mu nebrání, tak považuje žalobkyně za hrubé a zásadní porušení zákonných práv žalobkyně a zneužití práva hodnocení důkazů a vedení důkazního řízení daňovými orgány. Žalobkyně nezpochybňuje právo daňových orgánů provádět hodnocení důkazů, zpochybňuje však právo daňové správy učinit si „úsudek“ o obsahu a váze důkazního prostředku, aniž by byl důkazní prostředek proveden tak, jak se stalo v popsáném případě. Vydáním napadeného rozhodnutí tak porušili Finanční úřad pro Plzeňský kraj jako správce daně I. stupně a žalovaný jako odvolací orgán každý ve svém řízení jako orgány veřejné správy zákon tím, že těmito pravomocně rozhodli o daňové povinnosti žalobkyně v rozporu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), (neuznáním daňových výdajů), čímž přímo zasáhli do jejích subjektivních práv, a to za porušení procesního předpisu (zejména neprovedením navržených důkazů ve smyslu § 92 a násl. a § 8 a násl. daňového řádu). Důkazní řízení nebylo vedeno tak, aby byl zjištěn skutečný stav a rozsah provedených prací, jejichž vyúčtování žalobkyni správci daně zpochybnili. Žalobkyně důkazy ke svým tvrzením řádně označila a navrhla jejich provedení, avšak správci daně důkazy neprovedli a jejich neprovedení odůvodnili nepřesvědčivě.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že vzhledem k rozsáhlosti kontrolních zjištění si dovoluje odkázat soud na zprávu o daňové kontrole a odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný podal vyčerpávajícím způsobem zdůvodnění k jednotlivým námitkám žalobkyně, a to jak po stránce skutkové, tak i právní. Proto zde pouze stručně shrne důvody doměření daně a další vyjádření tak bude spíše rekapitulací již podrobně zhodnoceného v rámci výše uvedených písemností. Předmětem sporu mezi žalobkyní a žalovaným je otázka, zda žalobkyně v daňovém řízení, týkajícím se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, unesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu ve vztahu ke svému tvrzení, že v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy oprávněně, zahrnula do daňově účinných výdajů (nákladů) zdaňovacího období 2010 výdaje (náklady) za práce a materiál na zakázce Jezírko podle předložených faktur: - F209082 na částku 4.132.695 Kč bez DPH od dodavatele DF STAVBY, s.r.o., - F209083 na částku 2.917.503 Kč bez DPH od dodavatele CZ stavby, s.r.o. Daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010 (a 2009) byla zahájena dne 19.10.2012 při ústním jednání s jednatelem žalobkyně (protokol č.j. 550457/138931401023), ukončena byla zprávou o daňové kontrole č.j. 1097729/15/2301-61561-401571 jejím projednáním dne 5.5.2015 (protokol č.j. 1099979/15/2301-61561-401571). Předmětem doměření daně bylo 7 kontrolních zjištění, jejichž výsledkem bylo zvýšení základu daně celkem o 14.435.564 Kč (viz napadené rozhodnutí, str. 2, tabulka č. 1) a doměření daně z příjmů právnických osob ve výši 2.742.840 Kč. Předmětem odvolání byl nesouhlas žalobkyně se závěry správce daně uvedenými ve zprávě v bodě 1) - neprokázané subdodávky prací u zakázky Multifunkční sportovní areál České údolí, Plzeň-Valcha, „III. etapa, venkovní bazén“ (ve vyjádření k žalobě dále jen „zakázka Jezírko“) v celkové výši 7.050.198 Kč, a dále v bodě 7) - krácení výnosů u zakázky Rekonstrukce - bazén Slovany (ve vyjádření k žalobě dále jen „zakázka Bazén Slovany“) v celkové výši 6.766.490 Kč.

Žalovaný jako odvolací orgán o odvolání rozhodl tak, že žalobou napadeným rozhodnutím doměřenou daň u kontrolního zjištění 1) potvrdil a u kontrolního zjištění 7) vyhověl odvolacím námitkám a dodatečný platební výměr změnil, jak je uvedeno výše. Z toho důvodu žalobkyně svou žalobou napadá závěry správce daně i žalovaného týkající se kontrolního zjištění 1).

Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně uvádí v žalobě stejné argumenty, které uvedla již v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, a také na ně v úvodu žaloby odkazuje. Takovou argumentaci prezentovanou v žalobě se žalovaný tedy podrobně zabýval již v napadeném rozhodnutí. Žalovaný ve svém vyjádření shrne hlavní body a v podrobnostech odkazuje zejména na zprávu o daňové kontrole, seznámení odvolacího orgánu s doplněním odvolacího řízení a na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobkyně namítá nesprávné hodnocení důkazů správcem daně, resp. žalovaným. Poukazuje na to, že žalovaný učinil předčasný a nesprávný závěr o realizaci části akce, konkrétně zemních prací, jiným dodavatelem, obchodní společností ROBSTAV stavby s.r.o. Žalobkyně nikdy netvrdila, že práce byly provedeny v čase uvedeném na fakturách, proto je taky zaúčtovala na účet nákladů příštích období. Žalovaný k tomu uvádí, že v dané věci není sporu o tom, zda žalobkyni při výstavbě Jezírka vznikaly výdaje (náklady) spojené s touto výstavbou, mj. i výdaje (náklady) spojené s dodávkou materiálu (geotextilie, hydroizolační folie) a zemními pracemi. Podobně není sporu o tom, že tyto výdaje (náklady) souvisejí s jejími zdanitelnými příjmy. Spornou však zůstává otázka, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala, že kromě dodávek materiálu a prací od jiných dodavatelů, jež byly prokázány, byly fakticky uskutečněny dodávky materiálu a prací deklarovaných v předmětných fakturách od dodavatelů DF STAVBY, s.r.o. a CZ Stavby, s.r.o. Žalovaný po posouzení důkazních prostředků předložených k projednávání věci v napadeném rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně ani v odvolacím řízení v předmětné věci důkazní břemeno neunesla a neprokázala, že předmětné výdaje (náklady) v celkové výši 7.050.198 Kč oprávněně uplatnila jako daňově účinné v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Žalovaný pokračoval konstatováním, že žalobkyně v úvodu žaloby dále uvádí, že tvrzení žalovaného o provedení veškerých zemních prací společností ROBSTAV stavby s.r.o. je zcela nesprávné, neboť bez subdodávek společností DF STAVBY, s.r.o. a CZ stavby, s.r.o. by tak rozsáhlé dílo nebylo možné provést. Žalovaný v této souvislosti odkazuje na str. 13 napadeného rozhodnutí, kde je uveden výčet a hodnocení důkazních prostředků k provedení zemních prací dodavatelem ROBSTAV stavby s.r.o., z jejichž obsahu vyplývá, že žalobkyně u dodavatele ROBSTAV stavby s.r.o. objednala „kompletní zemní práce související s výstavbou koupacího jezera“. Argument žalobkyně, že bez kapacit subdodavatelů DF STAVBY, s.r.o. a CZ stavby, s.r.o. by nebyla schopna vlastními silami dílo v plném rozsahu provést, neobstojí v situaci, kdy žalobkyně neprokázala jejich faktické uskutečnění. K tomu dle názoru žalovaného nedošlo (viz hodnocení důkazních prostředků na str. 9-18 a 24-27 napadeného rozhodnutí). Dále žalovaný odkazuje např. na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30.5.2011, sp.zn. 30 Af 39/2010, kde je v bodu 14 uvedeno: „*Nutno konstatovat, že pro posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem daňového subjektu, nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 ZDP. Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně*

daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu. Zdejší soud souhlasí se stěžovatelem, že účetní doklady jsou při prokazování uskutečnění nákladů prvotními důkazními prostředky, nicméně je nutno současně respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním“. Námitka je nedůvodná.

Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně v další žalobní námitce reaguje na stanovisko žalovaného k odvolací námitce [3] na str. 29 napadeného rozhodnutí a k vyjádření žalobkyně k seznámení odvolacího orgánu s doplněním řízení na str. 26, bod [2], týkající se neprovedení jakéhokoliv záznamu o změně počtu spodních vrstev geotextilie a hydroizolační folie v tělese jezírka, a uvádí, že tuto změnu nezaznamenala především v zájmu minimalizování administrativní stránky věci. Své tvrzení doplňuje argumentem, že ani důkazy obstarané správcem daně nevyvracejí tvrzení a důkazy žalobkyně o provedení sice neschválených, ale pro dílo účelných a pozitivních úprav podloží jezírka. Žalovanému není zřejmé, jaké důkazy o provedení „pro dílo účelných a pozitivních úprav podloží jezírka“ má žalobkyně na mysli, které by měl správce daně, resp. žalovaný vyvracet, když žádný ze žalobkyní předložených důkazních prostředků nebyl způsobilý být osvědčen za důkaz k prokázání těchto žalobkyní tvrzených dodatečných úprav podloží Jezírka, jak vyplývá z hodnocení důkazních prostředků na str. 9-18 a 24-27 napadeného rozhodnutí. Nutno také podotknout, že celá zakázka byla hrazena z rozpočtu statutárního města Plzeň, resp. jeho městské části, proto bylo jistě povinností žalobkyně vést přesnou, věrohodnou a průkaznou evidenci o veškerých pracích. Je zřejmé, že taková argumentace žalobkyně nemůže obstát ani jako důkaz před správcem daně, ani vůči investorovi. Žalovaný považuje za vhodné zde odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.7.2013, č.j. 2 Afs 11/2013-41 (všechny citované rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz): „Každý daňový subjekt (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP.“ či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.9.2012, č.j. 9 Afs 50/2012-43, že pouze „pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 ZDP ... jedná se však o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.“. Námitka žalobkyně je nedůvodná.

Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně namítá, že správce daně ani žalovaný neprovedli navrhovaný výslech Bc. D.F., který v inkriminované době jednal za dodavatele DF STAVBY, s.r.o. i za CZ stavby, s.r.o. Žalobkyně má za to, že výslech svědka by měl být proveden z důvodu vyšší důkazní síly výpovědi svědka. Důkazy předložené žalovaným nevyvrací účast obchodních společností DF STAVBY, s.r.o. a CZ stavby, s.r.o. na zakázce. Správci daně nechápou zásadní rozdíl v důkazní síle tvrzení daňového subjektu a důkazní síle výpovědi svědka. V takto komplikovaných obchodních vztazích (dílo prováděné za existence

více úrovní subdodavatelských vztahů) je nutno prokázat i technické okolnosti provedení díla. Osoba jednající za dodavatele je schopna k takovým okolnostem sdělit nejvíce informací. K tomu žalovaný odkazuje zejména na již výše uvedené, tedy že bylo v daňovém řízení prokázáno, že předmětnou část zakázky provedl jiný dodavatel, než kterého deklarovala na dokladech žalobkyně. Za těchto okolností je již nadbytečné provádět výslech svědka, který by objasnil subdodavatelské vztahy. Nutno podotknout, že se subdodavatelskými vztahy se správci daně pochopitelně setkávají ve své praxi velmi často. Tvrzení žalobkyně o „*nepochopení rozdílu v důkazní síle tvrzení daňového subjektu a výpovědi svědka*“ je tak zcela účelové. Tvrzení daňového subjektu je jeho základní povinností vyplývající z daňového řádu (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Svým daňovým tvrzením daňový subjekt (žalobkyně) tvrdí určité skutečnosti, které je také povinen prokázat. Správce daně prokazuje pochybnosti o těchto skutečnostech, jak vyplývá z § 92 odst. 5 daňového řádu. Právě dalším dokazováním bylo tvrzení žalobkyně vyvráceno a výpověď Bc. D.F. by na výše uvedeném nic nezměnila. Ze spisového materiálu vyplývá, že dne 25.11.2014 byl vyhotoven úřední záznam č.j. 1841510/14/2301-05401-401571, v němž správce daně posoudil návrh žalobkyně na provedení výslechů Bc. D.F. a p. P.K. jako nadbytečný, a to s ohledem na vyhodnocení všech žalobkyní předložených a správcem daně obstaraných dokumentů k této zakázce, jež jsou v přímém rozporu s tvrzením žalobkyně o účasti společností DF STAVBY, s.r.o. a CZ stavby, s.r.o. (a to prostřednictvím společnosti B a B COMPANY s.r.o.) na zakázce Jezírko, a také s ohledem na popis lokality před zahájením archeologického průzkumu v roce 2010. V případě navrhovaného svědka D.F., jednatele a zástupce společností DF STAVBY, s.r.o. a CZ stavby, s.r.o., bylo u těchto společností prováděno rozsáhlé šetření, v rámci kterého uvedené společnosti prokazovaly svá tvrzení, že předmětné práce byly provedené prostřednictvím subdodavatele B a B COMPANY s.r.o. Jednatel žalobkyně se sám jako svědek těchto řízení zúčastnil. Žalovaný zdůrazňuje, že svědčí-li shromážděné důkazní prostředky o jiném průběhu provádění prací, nemůže být výpověď navrženého svědka přesvědčivým důkazem k prokázání účasti společností DF STAVBY, s.r.o. a CZ stavby, s.r.o. prostřednictvím společnosti B a B COMPANY s.r.o. na zakázce Jezírko. S přihlédnutím k výsledkům daňových kontrol, provedených u těchto společností, při nichž nebyla skutečná realizace fakturovaných prací prokázána, považuje žalovaný výpověď navrhovaného svědka za nadbytečnou. Na str. 26-28 napadeného rozhodnutí pak žalovaný podrobněji uvedl hodnocení důkazů v souvislosti s oběma dodavateli. V dané souvislosti také žalovaný odkazuje na své vyjádření k žalobě týkající se daně z přidané hodnoty v řízení vedeném Krajským soudem v Plzni pod sp.zn. 57 Af 26/2016 doručené soudu dne 22.12.2016 pod č.j. 57804/16/5100-41455-703064. Námitka žalobkyně je nedůvodná.

Žalovaný dále konstatoval, že jak vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu, skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení je tedy povinna prokázat žalobkyně, nikoli správce daně či žalovaný. Podle § 86 odst. 2 [daňového řádu] má daňový subjekt právo a podle odst. 3 citovaného ustanovení také povinnost předkládat důkazní prostředky, které prokazují jeho tvrzení. Správce daně poté dle zásady volného hodnocení důkazů tyto (a další) důkazy zhodnotí podle své úvahy, posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti. K tomu žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 36/2011-108 odst. [30], ze kterého vyplývá: „*Zásada volného hodnocení důkazů se projevuje v tom, že správce daně není povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým*

subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. Takto může postupovat, pouze pokud náležitě odůvodní své úvahy, proč navržený důkaz nepovažuje za relevantní. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že tím, že správce daně odůvodněně neosvědčí některý důkazní prostředek jako důkaz, nepřebírá odpovědnost za prokázání skutečného stavu věci. Správce daně totiž není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu.“ Námitka je nedůvodná.

Závěrem žalovaný shrnul, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, když neprokázala, že oprávněně zahrnula do daňově účinných výdajů (nákladů) zdaňovacího období 2010 výdaje (náklady) za práce a materiál na zakázce Jezírko podle předložených faktur od dodavatelů DF STAVBY, s.r.o. a CZ stavby, s.r.o. na akci Multifunkční sportovní areál České údolí - koupací jezírko, která byla realizována pro statutární město Plzeň, resp. že stav formální (dle dokladu) souhlasí se stavem skutečným. V § 8 odst. 3 daňového řádu je obsažena zásada materiální pravdy. Žalovaný je toho názoru, že postupoval v souladu s touto zásadou, neboť vycházel ze skutečného obsahu právních úkonů nebo jiných skutečností rozhodných pro správu daní. Nashromážděné důkazy pak, v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, správce daně posuzoval každý jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti. Přitom přihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Z napadeného rozhodnutí i z dalších písemností obsažených ve spisovém materiálu je zřejmé, že došlo k nashromáždění dostatečně velkého množství důkazů, na základě kterých správce daně, resp. žalovaný, učinil své závěry.

IV.

Vyjádření účastníků při jednání

Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

Žalobkyně v rámci konečného návrhu namítla, že žalovaný na straně 5 vyjádření k žalobě uvedl: „*S přihlédnutím k výsledkům daňových kontrol, provedených u těchto společností, při nichž nebyla skutečná realizace fakturovaných prací prokázána, považuje žalovaný výpověď navrhovaného svědka za nadbytečnou*“. Vzhledem k tomu, že tato skutečnost zazněla až po právním moci napadeného rozhodnutí, nelze k ní přihlížet.

V.

Posouzení věci soudem

V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

A.

Otázka přenosu důkazního břemene v zahájeném daňovém řízení je již vyřešena konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Její závěry shrnul Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27.1.2012, č.j. 8 Afs 44/2011-103 (rozsudky Nejvyššího

správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), kde v bodech 38-44 uvedl: „Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nálezn Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22.10.2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8.7.2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, nálezn Ústavního soudu ze dne 29.10.2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], aby popsaným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 39/2010 - 124). Rovněž k vlastní otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že jakkoliv z § 73 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen

uplatněný nárok jednoznačně prokázat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16.3.2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 28.2.2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84). Platí tedy, že daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt přitom musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.8.2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63). Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 10/2010 - 71).“

Soud se se závěry Nejvyššího správního soudu ztotožňuje a doplňuje, že tyto závěry platí i po nabytí účinnosti daňového řádu, současně platí jak pro daňové řízení týkající se daně z přidané hodnoty, tak pro daňové řízení týkající se daně z příjmů, když procesní ustanovení jsou totožná. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Soud má za to, že správní orgány unesly důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, resp. prokázaly, že o souladu účetnictví žalobkyně se skutečností existují vážné a důvodné pochyby.

Tyto jsou shrnuty na straně 3 a 4 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Žalovaný zde uvedl: „*Daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010 (a 2009) byla zahájena dne 19.10.2012 při ústním jednání s jednatelem odvolatele (protokol č.j. 550457/138931401023). Po přezkoumání dokladů a účetnictví, předaných ke kontrole zdaňovacího období 2010 (protokol o ústním jednání č. j. 585988/12/138931401023 ze dne 7.11.2012, protokol o ústním jednání č.j. 137974/13/2301-05401-401571 ze dne 16.1.2013, protokol o ústním jednání č. j. 847519/13/2301-05401-401571), nabyt správce daně pochybnosti mj. o následujícím: Ad) zakázka Jezírko V případě pochybností o daňové účinnosti ve výdajích (nákladech) uplatněné hodnoty interního dokladu č. 14 v celkové výši 7 050 198 Kč, majícího vazbu na 2 dodavatelské faktury zaúčtované v účetnictví r. 2009 na vrub účtu 381 000 Náklady příštích období (dále jen „účet 381“) se předmětem dalšího prověřování staly dodávky materiálu a prací poskytnutých odvolateli na zakázku Jezírko společnostmi DF STAVBY, s.r.o., Letkov 165, DIČ: CZ27989518 (dále jen „DF STAVBY“) a CZ stavby, s.r.o., Barákova 561/79, 326 00 Plzeň, DIČ: CZ28015444 (dále*

jen „CZ stavby“). Odvolatelem uplatněné výdaje (náklady) od společnosti DF STAVBY spočívaly dle předložených dokladů (faktura ev. č. F209082, soupis provedených prací 12/2009, rozpočet) v provedení izolace proti vodě z geotextilie a hydroizolační bazénové folie v celkové hodnotě 4 132 695 Kč bez DPH. Dodávky materiálu a práce měly být dle soupisu provedeny v prosinci 2009 [dle faktury bylo datum uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen „DUZP“) totožné s datem vystavení faktury, tj. 21. 12. 2009]. Dodávky od společnosti CZ stavby spočívaly dle předložených dokladů (faktura ev. č. F209083, soupis provedených prací 12/2009, rozpočet) v provedení zemních prací včetně skládkování zeminy, dočištění stěny hráze, urovnání dna a zhotovení květinové skalky, dále v provedení základů a komunikace v celkové hodnotě 2 917 503 Kč bez DPH. Dodávky materiálu a práce měly být dle soupisu provedeny v prosinci 2009 (dle faktury je DUZP totožné s datem vystavení faktury, tj. 21. 12. 2009). Za účelem prověření okolností souvisejících se zakázkou Jezírko a se subdodávkami společností DF STAVBY a CZ stavby učinil správce daně řadu úkonů (výzvy k součinnosti, dožádání, místní šetření, ústní jednání, předvolání k podání svědecké výpovědi). Dne 16.1.2013 (protokol č. j. 137974/13/2301-05401-401571) byly správci daně odvolatelem předány kopie dokladů týkající se akce Jezírko, mj. výzva uchazečům k podání nabídky s lhůtou do 9. 12. 2009, smlouva o dílo ze dne 17. 12. 2009 včetně dodatku ze dne 30.8.2010, uzavřena mezi odvolatelem jako zhotovitelem a Statutárním městem Plzeň, Městským obvodem Plzeň 3 (dále jen „UMO Plzeň 3“), jako objednatelem, technická zpráva k projektové dokumentaci z ledna 2010, hlavní stavební a montážní deník (dále jen „HSD“), zápis o předání staveniště ze dne 4. 5. 2010, zápis o předání a převzetí díla z 15. 11. 2010, technickou zprávu 01/2011, včetně 3 výkresů, zpracovanou INGVAMA, inženýrská a projektová kancelář Ing. V.M. v lednu 2011. Pro ověření předložených dokumentů správce daně požádal objednatele (UMO Plzeň 3) o poskytnutí dokumentů k této zakázce (viz Výzva k vydání listin č.j. 335808/13/2301-05401-401571 ze dne 27.2.2013). Následně byly dne 8.3.2013 správci daně doručeny doklady: cenová kalkulace, zápis o předání staveniště ze dne 4. 5. 2010, zápis o předání díla z 15. 11. 2010, kopie faktur vystavených odvolatelem, včetně soupisu provedených prací (podání evidováno pod č. j. 417684/13). Z předložených dokumentů nevyplývala účast společností DF STAVBY a CZ stavby na této zakázce. Porovnáním dokumentů s dodavatelskými fakturami byly navíc shledány rozpory jak v termínu provádění prací (dle faktur 11-12/2009, dle dokumentů až 5-11/2010, neboť do 4. 5. 2010 probíhal v této lokalitě archeologický průzkum), tak ve specifikaci a množství materiálu (zejména geotextilie a folie). Z daňových řízení vedených dříve u společností DF STAVBY a CZ stavby zajistil správce daně k zakázce Jezírko smlouvy o dílo uzavřené dne 10. 11.2009 s termínem provedení blíže nespecifikovaných prací od 12.11.2009 do 31.12.2009 (DF STAVBY) a dne 10. 11.2009 s termínem provedení blíže nespecifikovaných prací od 19.11.2009 do 31. 12.2009 (CZ stavby). Dle sjednaných platebních podmínek mělo zhotovitelům vzniknout právo na vystavení faktury a na úplné zaplacení díla dnem předání a převzetí objednatelem (odvolatelem). Shodné smlouvy byly předloženy i v rámci daňové kontroly odvolatelem. V rámci daňových řízení provedených dříve u společností DF STAVBY a CZ stavby správce daně dále zjistil, že práce na zakázce Jezírko měla jako subdodavatel provést společnost B a B COMPANY s.r.o., Ovocný trh 572/11, Praha, 100:48593010 (dále jen „B a B COMPANY“), což uvedené společnosti prokazovaly uzavřenými smlouvami o dílo a pomocnými stavebními deníky, vyhotovovanými údajně právě společností B a B COMPANY. Kromě toho správce daně zajistil zprávu archeologů o archeologickém výzkumu prováděném v roce 2010 v lokalitě Multifunkční sportovní areál České údolí před zahájením prací na

stavbě Jezírka. Jednatel odvolatele byl o uvedených probíhajících řízeních u dodavatelů informován, neboť v jejich rámci byl předvolán jako svědek k prověření skutečností ve vztahu k zakázce Jezírko, mj. k ověření účasti společnosti B a B COMPANY na této zakázce, přičemž zde k tomu uvedl, že mu není nic známo o této společnosti, ani o její účasti na zakázce Jezírko, v podrobnostech odkázal na druhého z jednatelů, Ing. K. Kopie protokolů o svědeckých výpovědích jednatele odvolatele provedených dne 23.3.2012 v daňovém řízení společnosti CZ stavby (č.j. 146991/12/138931401023) a společnosti DF STAVBY (č.j. 150364/12/138931401571) jsou založeny v odvolacím spisu jako příloha úředního záznamu ze dne 25.11.2013 č. j. 1695980/13/2301-05401-401571. Za účelem prověření faktického uskutečnění subdodávky společnosti B a B COMPANY na zakázce Jezírko byl k podání svědecké výpovědi předvolán p. J.B., jednatel a později prokurista této společnosti v letech 2009 a 2010. V reakci na předvolání ze dne 22.4.2013 č. j. 808792/13/2301-05401-401023, doručeno dne 26. 4. 2013, se svědek telefonicky omluvil, jako důvod uvedl zdravotní problémy a možnou operaci, a k podání svědecké výpovědi se nedostavil (viz úřední záznam č. j. 988158/13/2301-05401-401023 ze dne 13.5.2013). Dne 9.5.2013 provedl správce daně místní šetření zaměřené na obhlídku předmětné lokality (viz úřední záznam č. i. 985511/13/2301-05401-401023) a pořídil 7 fotografií „koupacího jezírka“. Z důvodu přetrvávajících pochybností vztahujících se k subdodávkám společností DF STAVBY a CZ stavby, vyplývajících z výše uvedených rozporů mezi údaji v dokumentech dodavatelů a dokumentech zadavatele akce, přistoupil správce daně v souladu s § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu k vydání výzvy k prokázání skutečností (viz Výzva č.j. 951545/13/2301-05401-401571 ze dne 2. 5. 2013, dále jen „Výzva“), v níž vyslovil pochybnosti týkající se fakticity uskutečnění fakturovaných dodávek a prací a požadoval prokázání oprávněnosti uplatnění hodnoty dodavatelských faktur do daňově účinných výdajů (nákladů) zdaňovacího období 2010“.

Je vhodné doplnit, že pochybnosti správce daně byly zásadní měrou prohloubeny v průběhu další fáze daňového řízení, a jsou podrobně zachyceny zejména na stranách 5 až 6 a 10 až 16 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Jak již bylo uvedeno shora, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví“.

V případě žalobkyně správní orgány této své povinnosti zcela dostály, tj. prokázaly, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, resp. identifikovaly konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví. Žalobkyně ostatně tuto skutečnost v žalobě ani nijak nerozpороvala.

Vzhledem k tomu, že správní orgány unesly své důkazní břemeno, bylo na žalobkyni, aby dostála své povinnosti podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, tj. aby označila či předložila takové důkazy, na základě kterých bude jednoznačně prokázáno, že „dodávka prací byla fakticky uskutečněna společnostmi DF STAVBY a CZ stavby“, tj. „kdo konkrétně práce

prováděl, jaké konkrétní práce prováděl, kde práce prováděl a v jakém časovém období je prováděl“.

Dlužno doplnit, že povinnost důkazní nemůže daňový subjekt unést v případě, kdy netvrdí pro rozhodnutí významné skutečnosti. Nejsou-li zde jednoznačná a konkrétní tvrzení daňového subjektu, zde „*kdo konkrétně práce prováděl, jaké konkrétní práce prováděl, kde práce prováděl a v jakém časovém období je prováděl*“, nelze vůbec přistoupit k dokazování. Důkaz slouží k prokázání konkrétní tvrzené skutečnosti, nikoli ke zjištění tvrzení daňového subjektu.

V této souvislosti je připomenout závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 15.5.2007, č.j. 2 Afs 177/2006 – 61, kde uvedl: „*Je třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně*“.

V rozsudku ze dne 16.8.2017, č.j. 7 Afs 330/2016-29, pak Nejvyšší správní soud uvedl: „*Stejně tak platí, že žádný právní předpis daňovému subjektu neukládá, jakou sumu důkazních prostředků má vést ke každému účetnímu případu, resp. daňovému nákladu, jenž uplatnil při snižování daňového základu. Z logiky věci ale musí dbát na to, aby takový každý konkrétní případ byl věrohodným způsobem schopen prokázat. Je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo je plně odpovědný za to, aby byl s to unést své důkazní břemeno ve vztahu k uplatněným výdajům po celou dobu trvání lhůty pro vyměření, resp. doměření daně, zvláště pokud nedošlo k ukončení daňové kontroly. Jak se ostatně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54, nejde jen o to, aby daňový subjekt zajistil archivaci účetních dokladů a smluvní dokumentace, ale uchovával rovněž další důkazní prostředky, jimiž by mohl prokázat faktické přijetí (uskutečnění) zdanitelných plnění od konkrétního daňového subjektu. S ohledem na § 93 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Daňový subjekt musí předvídat, a to zvláště v případech, kdy uplatňuje výdaje ve značné výši, jako tomu bylo v nyní posuzované věci, že prokazování pomocí účetních dokladů nemusí být z pohledu správce daně dostatečné, protože bude třeba přikročit i k provedení důkazů svědčících o faktickém přijetí zdanitelných plnění*“.

Pokud by žalobkyně postupovala v souladu se svými povinnostmi, nemohlo by pro ní být žádným zásadním problémem uvést jednoznačná a konkrétní věrohodná tvrzení o tom, „*kdo konkrétně práce prováděl, jaké konkrétní práce prováděl, kde práce prováděl a v jakém časovém období je prováděl*“, a k těmto tvrzením označit a předložit důkazy. O nevěrohodnosti tvrzení žalobkyně pak svědčí závěry žalovaného uvedené níže v bodě C tohoto rozsudku.

Na tomto místě je nezbytné uvést, že bylo-li v daňovém řízení povinností žalobkyně nad rámec účetních dokladů označit či předložit takové důkazy, na základě kterých bude jednoznačně prokázáno, že *„dodávka prací byla fakticky uskutečněna společnostmi DF STAVBY a CZ stavby“*, mohla být žalobkyně se žalobou úspěšná pouze tehdy, pokud by v žalobě tvrdila, že v daňovém řízení uvedl jednoznačná a konkrétní tvrzení o tom, *„kdo konkrétně práce prováděl, jaké konkrétní práce prováděl, kde práce prováděl a v jakém časovém období je prováděl“*, k těmto tvrzením označila a předložila důkazy, které tyto skutečnosti prokazují.

Vzhledem k tomu, že tak však žalobkyně neučinila, již z tohoto důvodu nelze shledat žalobu důvodnou.

Žalobkyně se namísto toho soustředila na rozporování správnosti dílčích závěrů správních orgánů.

B.

Pokud jde o námitky žalobkyně o tom, že *„zemní práce včetně dostatečného zpevnění tělesa jezírka ve vztahu k podloží byly zcela zásadní pro zhotovení a životnost díla“*, že *„je předčasným a nesprávným závěr o tom, že veškeré zemní práce provedla společnost ROBSTAV stavby s.r.o.“* a že *„dílo v tak velkém rozsahu nebylo možné provést jen subdodávkami uznanými finančním úřadem a vlastními kapacitami žalobkyně“*, je nezbytné uvést, že žádná z těchto skutečností nevypovídá nic o tom, *„kdo konkrétně práce prováděl, jaké konkrétní práce prováděl, kde práce prováděl a v jakém časovém období je prováděl“*, resp., že *„dodávka prací byla fakticky uskutečněna společnostmi DF STAVBY a CZ stavby“*.

Za této situace nelze dospět k závěru, že by žalobkyní uváděné skutečnosti osvědčovaly, že žalobkyně v daňovém řízení dostala své povinnosti podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu. Tedy že by žalovaný dospěl k nesprávnému závěru o tom, že žalobkyně této povinnosti nedostala.

Pokud jde o námitky žalobkyně ve vztahu k *„odchylkám od projektu“* a *„tajení změny v zájmu minimalizace administrativní stránky věci“* o tom, že *„ani důkazy, obstarané správcem daně, nevyvracejí tvrzení a důkazy o tom, že obchodní partner žalobkyně provedl (sice neschválené, ale pro dílo účelné a pozitivní) úpravy podloží jezírka dodatečnými postupy a materiály (vrstvami) tak, jak je žalobkyni předmětnými fakturami vyúčtoval“*, ani tyto neprokazují nezákonnost napadeného rozhodnutí, obdobně jako v předchozím případě.

Jak bylo uvedeno shora, břemeno tvrzení a břemeno důkazní leželo na žalobkyni, nikoli na správních orgánech. V daném stádiu daňového řízení neplatila žádná presumpce správnosti obecných tvrzení žalobkyně. Správní orgány neměly povinnost tato tvrzení provedenými důkazy vyvracet, a pokud by se jim to nepodařilo, nemohlo platit, že žalobkyně své břemeno tvrzení a břemeno důkazní unesla.

Hovoří-li žalobkyně o tom, že by zde měly být *„tvrzení a důkazy o tom, že obchodní partner žalobkyně provedl úpravy podloží jezírka dodatečnými postupy a materiály (vrstvami)“*

tak, jak je žalobkyni předmětnými fakturami vyúčtoval“, jedná se o naprosto nekonkrétní tvrzení, ze kterého nevyplývá, jaká tvrzení a jaké důkazy má žalobkyně na mysli.

Toto obecné tvrzení je v rozporu se zjištěními učiněnými v průběhu daňového řízení. Žádný z listinných důkazů ani žádná z provedených svědeckých výpovědí nepotvrdila, že by společnosti „*DF STAVBY a CZ stavby*“ pro žalobkyni uskutečnily a jaká plnění.

Namítá-li žalobkyně dále, že podstatou jejích námitek bylo, že „*svědci K. a K. zcela logicky nemohli potvrdit ani vyvrátit existenci zpevňujících vrstev geotextilií zakrytých zhutněnou zemínou ve fázi výstavby, kdy pro pokládku hydroizolačních vrstev již byl, po zpevnění tělesa jezírka, připraven finální podklad*“, není ani tato skutečnost způsobila jakkoli prokázat nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Pro unesení břemene tvrzení a břemene důkazního žalobkyní, není podstatné, že zde byli svědci, kteří nemohli vyvrátit pravdivost tvrzení žalobkyně, nýbrž zda zde jsou svědci, resp. důkazy, které tvrzení žalobkyně prokazují.

Tvrdí-li žalobkyně, že „*důvody a okolnosti časových nesouladů uvedených na smlouvách a dokladech byly v průběhu řízení vysvětleny*“, je vhodné poukázat, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí na straně 5 zmiňuje o tom, že „*v písemném vyjádření doručeném správci daně dne 14.2.2014 bylo dřívější datování smluv (10.11.2009) se společnostmi DF STAVBY a CZ stavby vysvětleno omylem – ponecháním data uvedeného v původních nabídkách subdodavatelům*“.

Zdůvodnění či nezdůvodnění „*časových nesouladů uvedených na smlouvách a dokladech*“ ale nevypovídá nic o tom, zda žalobkyně dostala své povinnosti podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu. Ani takové zdůvodnění totiž není důkazem o tom, že by společnosti „*DF STAVBY a CZ stavby*“ pro žalobkyni uskutečnily a jaká plnění.

C.

Pokud jde o neprovedení výsledku svědka pana Bc. D. F., je nezbytné uvést následující.

Žalovaný ve vztahu k neprovedení uvedeného důkazu na straně 7 napadeného rozhodnutí uvedl: „*Dne 25.11.2014 byl vyhotoven úřední záznam č.j. 1841510/14/2301-05401-401571, v němž správce daně posoudil návrh odvolatele na provedení výsledků p. D.F. a p. P.K. jako nadbytečný, a to s ohledem na vyhodnocení všech odvolatelem předložených a správcem daně obstaraných dokumentů k této zakázce, jež jsou v přímém rozporu s tvrzením odvolatele o účasti společností DF STAVBY a CZ stavby (a to prostřednictvím společnosti B a B COMPANY) na zakázce Jezírko, a taky s ohledem na popis lokality před zahájením archeologického průzkumu v roce 2010. Přílohou úředního záznamu jsou pomocné stavební deníky B a B COMPANY pro společnost DF STAVBY (včetně smlouvy o dílo) a pro CZ stavby, a dále zpráva archeologů. Správce daně uvedl stanovisko k vyjádření odvolatele a k nově navrženým důkazním prostředkům (svědecké výpovědi a provedení místního šetření v lokalitě Jezírka) ve Zprávě, a seznámil s ním odvolatele při ústním jednání dne 5.5.2015,*

zaznamenaném v protokolu č.j. 1099979/15/2301-61561-401571. jímž byla projednána a podepsána Zpráva, jejíž jedno vyhotovení převzal jednatel odvolatele.“ Na straně 28 napadeného rozhodnutí pak žalovaný uvedl, že „s námitkou odvolatele lze částečně souhlasit v tom, že svědecká výpověď je dle § 93 daňového řádu důkazním prostředkem, nikoliv tvrzením. Na druhé straně je zcela na správní úvaze správce daně přijmout rozhodnutí o provedení či neprovedení důkazních návrhů, přičemž jejich neprovedení je správce daně povinen odůvodnit (§ 92 odst. 6 daňového řádu). V posuzované věci bylo o důkazním návrhu řádně rozhodnuto a odvolateli se dostalo vysvětlení, proč je výslech navržených svědků nadbytečný (viz Zpráva, str. 18). Odvolací orgán doplňuje, že v případě navrhovaného svědka D.F., jednatele a zástupce společností DF STAVBY a CZ stavby, bylo u těchto společností prováděno rozsáhlé šetření, v rámci kterého uvedené společnosti prokazovaly svá tvrzení, že předmětné práce byly provedené prostřednictvím subdodavatele B a B COMPANY. O tomto je jednatel odvolatele zpraven, neboť sám se jako svědek těchto řízení zúčastnil. Odvolací orgán zdůrazňuje, že svědčí-li shromážděné důkazní prostředky o jiném průběhu provádění prací, nemůže být výpověď navrženého svědka přesvědčivým důkazem k prokázání účasti společností DF STAVBY a CZ stavby prostřednictvím společnosti B a B COMPANY na zakázce Jezírko. S přihlédnutím k výsledkům daňových kontrol, provedených u těchto společností, při nichž nebyla skutečná realizace fakturovaných prací prokázána, považuje odvolací orgán výpověď navrhovaného svědka za nadbytečnou“.

Nejprve je nezbytné uvést, že není důvodným tvrzení žalobkyně uvedené v konečném návrhu, neboť pasáž: „*S přihlédnutím k výsledkům daňových kontrol, provedených u těchto společností, při nichž nebyla skutečná realizace fakturovaných prací prokázána, považuje odvolací orgán výpověď navrhovaného svědka za nadbytečnou*“, byla již součástí odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Podle ustanovení § 92 odst. 6 daňového řádu navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.

Při výkladu právě citovaného ustanovení je nezbytné vycházet z této problematiky se dotýkající judikatury Ústavního i Nejvyššího správního soudu.

Ústavní soud v nálezu ze dne 16.2.1995, sp. zn. III. ÚS 61/94 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), dospěl k závěru, že „zákonem předepsanému postupu v úsilí o právo (zásadám spravedlivého procesu), vyplývající z Listiny základních práv a svobod (čl. 36 odst. 1), nutno rozumět tak, že ve spojení s obecným procesním předpisem (o. s. ř.), v řízení před soudem (obecným), musí být dána jeho účastníkovi možnost vyjádřit se nejen k provedeným důkazům (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) a k věci samé, ale také označit (navrhnout) důkazy, jejichž provedení pro zjištění (prokázání) svých tvrzení pokládá za potřebné; tomuto procesnímu právu účastníka odpovídá povinnost soudu nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také - pokud jim nevyhoví - ve svém

rozhodnutí vyložit proč, z jakých důvodů (zpravidla ve vztahu k hmotněprávním předpisům, které aplikoval a právním závěrům, k nimž na skutkovém základě věci dospěl) navržené důkazy neprovedl, resp. pro základ svých skutkových zjištění je nepřevzal (§§ 153 odst. 1, 157 odst. 2 o. s. ř.); jestliže tak obecný soud neučiní, zatíží své rozhodnutí nejen vadami, spočívajícími v porušení obecných procesních předpisů, ale současně postupuje v rozporu se zásadami vyjádřenými v hlavě páté (především čl. 36 odst. 1, čl. 38 odst. 2) Listiny základních práv a svobod, a v důsledku toho též i v rozporu s čl. 95 odst. 1 úst. zák. č. 1/1993 Sb. Tak zvané opomenuté důkazy, tj. důkazy, o nichž v řízení nebylo soudem rozhodnuto, případně důkazy, jimiž se soud při postupu podle § 132 o. s. ř. (podle zásad volného hodnocení důkazů) nezabýval, proto téměř vždy založí nejen nepřezkoumatelnost vydaného rozhodnutí (§§ 221 lit. c/, 243b odst. 1 al. 2 o. s. ř.), ale současně též jeho protiústavnost (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 95 odst. 1 úst. zák. č. 1/1993 Sb.“ Závěry Ústavního soudu mají obecnou platnost a jsou aplikovatelné také na řízení daňové.

Nejvyšší správní soud pak v rozsudku ze dne 2.8.2017, č.j. 4 Afs 58/2017-78, uvedl: „podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu správce daně sice nemusí provést všechny důkazy navrhané daňovým subjektem, avšak pouze tehdy, pokud pokračování jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhané důkazy provést, neboť vychází-li v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, správce daně musí nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl. Správce daně není oprávněn předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť správce daně by takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu poplatkům zákonem (viz např. rozsudky NSS ze dne 17.9.2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, nebo ze dne 15.1.2015, 9 Afs 98/2014-32).“

Jak vyplývá ze shora citované části odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný vyložit proč, resp. z jakých důvodů neprovedl žalobkyní navržený výslech svědka pana Bc. D.F.

Žalovaný se opřel o dvě skutečnosti. Zaprvé, že „v případě navrhovaného svědka D.F., jednatele a zástupce společností DF STAVBY a CZ stavby, bylo u těchto společností prováděno rozsáhlé šetření, v rámci kterého uvedené společnosti prokazovaly svá tvrzení, že předmětné práce byly provedené prostřednictvím subdodavatele B a B COMPANY, přičemž s přihlédnutím k výsledkům daňových kontrol, provedených u těchto společností, při nebyla skutečná realizace fakturovaných prací prokázána“. Zadruhé, že „shromážděné důkazní prostředky svědčí o jiném průběhu provádění prací, a proto nemůže být výpověď navrhovaného svědka přesvědčivým důkazem k prokázání účasti společností DF STAVBY a CZ stavby prostřednictvím společnosti B a B COMPANY na zakázce Jezírkó“.

Žalovaným uváděný důvod obsahově odpovídá Nejvyšším správním soudem uváděnému důvodu, pro který je možné neprovést důkazní návrh daňového subjektu, a to „jestliže prostřednictvím navrhovaného důkazu nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány“.

Žalobkyně ve vyjádření ze dne 13.10.2014 uvedla, že „*pro prokázání, že práce byly provedeny firmou DF Stavby s.r.o. navrhuje výslech jednatele společnosti DF Stavby s.r.o. p. D.F.*“. Žalobkyně dále uvedla, že „*pro prokázání započetí prací v roce 2009 a technologického postupu při stavbě jezírka navrhuje provést výslech svědka p. P.K., zástupce objednatele, toho času vedoucího odboru majetku*“.

V dovolání pak žalobkyně uvedla, že „*pro prokázání započetí prací v roce 2009, technologického postupu a provedení prací navrhuje opakovaně výslech svědků pana P.K., zástupce objednatele, toho času vedoucího odboru majetku ÚMO 3, a pana Bc. D.F., jednatele společnosti DF STAVBY a v té době zastupujícího společnost CZ stavby s.r.o.*“.

Předně je nezbytné uvést, že žalobkyně v žalobě zcela pomíjí komplexní zjištění rozhodných skutečností učiněné v průběhu daňového i odvolacího řízení. Zcela pomíjí obsáhlé části odůvodnění zprávy o daňové kontrole, tak odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterých jsou podrobně hodnocena jednotlivá tvrzení žalobkyně v kontextu provedených důkazů. Pokud jde o napadené rozhodnutí, jde o strany 9 až 18 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobkyně tyto závěry v žalobě nijak nerozporuje.

Skutkový stav věci žalobkyně není takový, že by zde na jedné straně bylo tvrzení žalobkyně o tom, že společnosti „*DF STAVBY a CZ stavby*“ pro žalobkyni uskutečnily tvrzená plnění, a na druhé straně pouze zamítnutý důkazní návrh výsledkem svědka pana Bc. D.F. k prokázání tohoto tvrzení, jak by se jevilo z obsahu žaloby.

Skutkový stav je naopak takový, že ze žádného z mnoha provedených důkazů nevyplývá, že by „*DF STAVBY a CZ stavby*“ pro žalobkyni uskutečnily tvrzená plnění. Naopak z dokazování vyplynulo, že tvrzená plnění uskutečnily úplně jiné společnosti.

Z komplexních zjištění a závěrů uváděných v odůvodnění nápadného rozhodnutí k jednotlivým důkazům na stranách 9-17 je vhodné zmínit zejména, že „*smlouvy byly podepsány ještě před vypsáním zakázky, práce byly provedeny cca 4 měsíce předtím, než odvolatel převzal staveniště od objednatele a zahájil práce, rozpočet obsahuje položky v rozsahu odlišném od zadávací dokumentace, dodávky materiálu a práce byly ve skutečnosti prováděny jinými subjekty (ALCEDO, ROBSTAV, Doprava a mechanizace), o čemž existují věrohodné důkazy (zápisy v Hlavním stavebním a montážním deníku – část koupací jezírko (dále HSD), smlouvy, svědecké výpovědi apod.)*“, jak uvedeno na straně 10 napadeného rozhodnutí, že „*smlouvy s DF STAVBY a CZ stavby byly uzavřeny před vypsáním výběrového řízení a před uzavřením smlouvy s objednatelem, že dle soupisů, jež byly přiloženy k fakturám, měly být všechny práce provedeny ještě v prosinci 2009, přitom staveniště bylo odvolateli předáno až v květnu následujícího roku (2010), neboť do té doby probíhal na dotčeném území archeologický průzkum, dále že v HSD chybí jakýkoliv zápis o účasti obou společností na provádění prací*“, jak uvedeno na straně 12 napadeného rozhodnutí, že „*dokumenty poskytnuté zadavatelem odpovídají důkazním prostředkům předloženým odvolatelem, tj. potvrzují již zjištěné skutečnosti ocelkové ceně díla (14 653 782 Kč bez DPH) i o tom, že cca 90% ceny díla bylo objednateli vyfakturováno cca 5*

měsíců předtím, než vůbec bylo předáno staveniště odvolateli, je zde rozpor mezi souvrstvím dna Jezírka uvedeným ve výkazu výměr (1x podkladní geotextilie, 1 x folie, 1x ochranná geotextilie), mezi souvrstvím uvedeným v TZ odvolatele (1x podkladní geotextilie, 1x folie), kterému odpovídají zápisy v HSD i provedení dodavatelem ALCEDO (viz dále) a uvedeným v projektové dokumentaci INGVAMA 01/2011 (2x geotextilie, 1 x folie, 1x geotextilie)“, jak uvedeno na straně 13 napadeného rozhodnutí, že „žalobkyně u společnosti ROBSTAV stavby s.r.o. objednala provedení veškerých zemních prací na zakázce Jezírko, tyto byly prováděné od května do srpna, tomu odpovídají i zápisy v HSD. Společnost ROBSTAV disponuje potřebnými mechanismy k provádění prací tohoto druhu, rovněž vozidla, uvedená v přepravních listech, jsou dle ověření správce daně ve vlastnictví tohoto dodavatele, z čehož vyplývá, že zemní práce na akci Jezírko v měsících květen až srpen 2010 fakticky provedla společnost ROBSTAV“, jak uvedeno také na straně 13 napadeného rozhodnutí, že „výpovědi svědků Š., K. a K. jsou dostatečně konkrétní, svědci věrohodně popsali skutečnosti související s jejich účastí na této akci, skutečnosti, jež uvedli ve svých výpovědích, odpovídají ostatním zjištěním a nejsou s nimi v rozporu, naopak, zapadají do celkové mozaiky průběhu této akce. Je teda zcela zřejmé, že uvedené svědecké výpovědi lze osvědčit jako důkaz, že pokládku geotextilie v jedné vrstvě a dodávku, pokládku a svaření hydroizolační folie v jedné vrstvě prováděla společnost ALCEDO s přispěním pánů K. a K., a to ve dnech 2. až 4.8.2010 a dne 9.8.2010. Svědecké výpovědi naopak vyvrátily tvrzení odvolatele, že právě v těchto dnech prováděly uvedené dodávky a práce společnosti PF STAVBY a CZ stavby“, jak uvedeno na straně 15 napadeného rozhodnutí, že „tvrzení odvolatele je nevěrohodné (otázka datování smluv) a v rozporu s ostatními důkazními prostředky, zejména s obsahem PD, s výsledky šetření u dodavatele ALCEDO, s výpověďmi svědků K. a K., se zápisy v HSD (otázka složení souvrství)“, jak uvedeno také na straně 15 napadeného rozhodnutí, že „pomocné stavební deníky nelze osvědčit za jednoznačný a věrohodný důkaz k prokázání, že by práce na zakázce Jezírko prováděly společnosti DF STAVBY a CZ stavby, resp. jejich subdodavatel B a B COMPANY, a to v rozsahu a hodnotě uvedených na fakturách těchto společností. Důvodem pro toto konstatování jsou rozpory s ostatními důkazními prostředky získanými či provedenými v této věci, zejména se zápisy v HSD, s šetřením dodávek od společnosti ALCEDO, nebo ověřením provádění prací dalších zúčastněných dodavatelů (např. ROBSTAV). Ke svědecké výpovědi jednatele odvolatele v jiném daňovém řízení odvolací orgán upozorňuje, že jeho výpověď o připravenosti staveniště již dne 12.11.2009, resp. 19.11.2009, je v rozporu s obsahem zápisů ve stavebním deníku, dle kterých měl od 8.3.2010 probíhat archeologický průzkum a až dne 30.4.2010 byl vytyčen obrys jezírka. Navíc dne 12. či 19.11.2009 ještě ani nebylo vypsáno výběrové řízení na zhotovitele akce, takže odvolatel nemohl předávat staveniště k provádění prací, když sám ho převzal až za 6 měsíců poté, a to dne 4.5.2010. Jeho tehdejší výpověď je tak v příkrém rozporu s ostatními zjištěnými skutečnostmi.“, jak uvedeno na straně 16 napadeného rozhodnutí, že „zpráva archeologů jednoznačně vyvrací tvrzení odvolatele, že na dotčeném území již v roce 2009 zahájili zemní práce společnosti DF STAVBY a CZ stavby“, jak uvedeno také na straně 16 napadeného rozhodnutí, že „z důkazních prostředků, zajištěných správcem daně z archivu města Plzeň, vyplývá, že stavebník (ÚMO Plzeň 3) je povinen projednat případné změny stavby oproti ověřené projektové dokumentaci s vodohospodářským úřadem. Žádné změny (ani ohledně počtu vrstev) však s vodohospodářským úřadem projednávány nebyly. Ani z prohlášení TDI nevyplývá, že došlo ke změnám v počtu vrstev geotextilie a folie. Je teda pravděpodobné, že stavba proběhla podle původní projektové dokumentace, které odpovídají i zápisy v HSD,

skutečnosti zjištěné v rámci šetření u společnosti ALCEDO, svědecké výpovědi svědků K. a K.“.

Z právě citovaných skutečností, s přihlédnutím zejména k tomu, že ze žádného z mnoha provedených důkazů nevyplývá, že by společnosti „DF STAVBY a CZ stavby“ pro žalobkyni uskutečnily tvrzená plnění, z dokazování vyplynulo, že tvrzená plnění uskutečnily úplně jiné společnosti, společnosti „DF STAVBY a CZ stavby“ v rámci svých daňových řízení neprokázaly, že jim tvrzená plnění poskytla uváděná společnost „B a B COMPANY“, a o žalobkyni tvrzených plněních neměl žádné povědomí ani tvrzený objednatel, jak vyplynulo s výsledku svědka pana P.K., je nezbytné tvrzení žalobkyně učiněné v průběhu daňového řízení považovat za vyvrácené a nevěrohodné.

Pokud žalobkyně za této situace nepřišla s doplňujícím komplexním tvrzením, které by za daného výsledku dokazování alespoň hypoteticky dokázalo vysvětlit, proč o poskytnutých plněních v celkové hodnotě 7 050 198 Kč neexistuje žádný důkaz, žádný svědek o nich nemá povědomí, tvrzený objednatel o nich nic neví, kdy plnění měla být poskytnuta, když v tvrzených obdobích se na místě probíhaly jiné práce, a k těmto tvrzením nenavrhla komplexní důkazy tyto skutečnosti prokazující, nebyl zde žádný důvod, aby byla provedena svědecká výpověď Bc. D.F.

Jak již bylo uvedeno shora, důkaz slouží k prokázání konkrétní tvrzené skutečnosti, nikoli ke zjištění tvrzení daňového subjektu. Svědecká výpověď Bc. D.F. tak nebyla způsobilá namísto žalobkyně přednést doplňující komplexní tvrzení, která by byla způsobilá zvrátit jednoznačný a prokázaný závěr o nevěrohodnosti dosavadního tvrzení žalobkyně. I pokud by svědek potvrdil dosavadní tvrzení žalobkyně, nic by to nezměnilo na jejich vyvrácení a nevěrohodnosti ve vztahu k ostatním provedeným důkazům. Je tak nezbytné uzavřít, že prostřednictvím navrženého důkazu nepochybně nemohly být rozhodné skutečnosti prokázány.

VI.

Rozhodnutí soudu

Soud neshledal žádný z žalobkyní uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VII.

Náklady řízení

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

V Plzni dne 31. října 2017

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: L. K.