



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK

### JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň Mgr. Kateřiny Bednaříkové a JUDr. Věry Balejové v právní věci žalobce **SETERM CB, a.s.**, se sídlem Nemanická 2765/16a, České Budějovice, zast. Mgr. Jiřím Slovákem, advokátem se sídlem Štěpánská 640/45, Praha 1, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2015, č. j. 31143/15/5200-11432-701175,

**t a k t o :**

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.**

### **O d ů v o d n ě n í :**

#### **I. Vymezení věci**

(1) Rozhodnutím ze dne 21. 9. 2015, č. j. 31143/15/5200-11432-701175 (dále jen „napadené rozhodnutí“), vydaným podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil tři dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále

jen „správce daně“) ze dne 11. 9. 2014, č.j. 1760563/14/2201-24806-305539, ze dne 11. 9. 2014, č.j. 1760572/14/2201-24806-305539 a ze dne 11. 9. 2014, č.j. 1760615/14/2201-24806-305539.

(2) Dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 9. 2014, č.j. 1760563/14/2201-24806-305539 byla žalobci na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 5. 2009 do 30. 4. 2010 doměřena daň ve výši 92 200,- Kč a současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 18 440,- Kč.

(3) Dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 9. 2014, č.j. 1760572/14/2201-24806-305539, byla žalobci na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 5. 2010 do 30. 4. 2011 doměřena daň ve výši 474 240,- Kč a současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 94 848,- Kč.

(4) Dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 9. 2014, č.j. 1760615/14/2201-24806-305539, byla žalobci na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 5. 2011 do 30. 4. 2012 doměřena daň ve výši 1 114 160,- Kč a současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 222 832,- Kč.

(5) Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 24. 11. 2015 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.

(6) Žalobce v žalobě predestřel, že napadené rozhodnutí považuje za nesprávné a vycházející z nesprávného právního posouzení věci, přičemž své žalobní důvody shrnuje do tří níže uvedených námitek.

(7) Žalobce předně nesouhlasí se závěry žalovaného, podle kterých bylo do stavebních deníků doplněno jméno dodavatelů, společnosti Trade-lex, s. r. o., a CK STAV, s. r. o., v likvidaci, až následně a účelově a stavební deníky tak nebylo možné hodnotit jako důkaz svědčící ve prospěch žalobce. Důvodem, který vedl žalovaného k takovému závěru, bylo použití jiné propisovací tužky a jiný sklon písma. Žalobce uvádí, že zápisy ve stavebních denících odpovídají originálům stavebních deníků, které byly společnosti E.ON, jakožto zadavateli zakázek odevzdány. Dodatečné zápisy před odevzdáním deníků zadavateli přitom podle žalobce neodporují požadavkům stavebního zákona a použití jiné propisovací tužky a jiného sklonu písma nemůže být na závalu pravdivosti a průkaznosti údajů ve stavebních denících uvedených za situace, kdy zápisy provádí více osob.

(8) Žalobce dále namítá, že nebyl proveden výslech svědka Bc. J. H., kterého žalobce navrhoval vyslechnout k prokázání tvrzení, že konkrétní stavba Horní Planá byla provedena subdodavatelem CK STAV, s. r. o., v likvidaci. Tento důkazní prostředek žalovaný odmítl s odůvodněním, že se nemůže jednat o věrohodný pramen důkazu, svědek je dodavatel dodavatelů žalobce. Obdobným způsobem žalovaný odmítl i výslech svědka F. V., který byl zaměstnancem společnosti DATO CB, s. r. o., jež měla pro společnost Trade-lex, s. r. o. provádět stavební práce. Postupem žalovaného bylo porušeno právo na spravedlivý proces a základní zásady daňového řízení. Žalobce poukazuje na nepřiměřeně vysoký důkazní standard, kdy po něm jak žalovaný tak správce daně požadují prokázat svoje tvrzení, a současně mu neumožní nést důkazní břemeno, neboť odepřely výpověď žalobcem navržených svědků.

(9) Závěrem žalobce namítá prekluzi své daňové povinnosti.

## II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného správního orgánu

(10) Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že navrhuje žalobu zamítnout. O dodatečném doplnění záznamů ve stavebních denících není mezi stranami sporu. Žalovaný takový postup neoznačil za účelový, nicméně stavební deníky považuje za nevěrohodné právě z důvodu, že byly zápisy doplněny dodatečně. Zápisy nebyly pořízeny v místě realizace a v době, kdy mělo dojít k uvedeným pracím, a proto těmto zápisům nelze přiznat relevantní vypovídací hodnotu. Rovněž výpověď svědka, pana B.V., který do stavebních deníků záznamy o provádění prací činil, byla z pohledu žalovaného velmi nekonkrétní a neprokázala, kdy byly prováděny dodávky prací od dodavatelů Trade-lex, s. r. o. a CK STAV, s. r. o., v likvidaci. Žalovaný zdůraznil, že neopřel své závěry pouze o zhodnocení zápisů ve stavebních denících jako nedůvěryhodných, ale o velké množství žalobcem navržených a v daňovém řízení provedených důkazů, jejichž podrobný rozbor zachycuje napadené rozhodnutí.

(11) K namítanému odmítnutí výsledku navržených svědků žalovaný uvedl, že je to správce daně, kdo vede dokazování v rámci daňového řízení, určuje, které důkazní prostředky budou provedeny a které nikoliv. Správce daně je vázán zejména zásadou volného hodnocení důkazů, zásadou materiální pravdy a zásadou hospodárnosti řízení, přičemž skutečnosti rozhodné pro úplné a správné zjištění daně musí být objasněny co nejpřesněji. Správce daně posuzuje, které z navržených důkazních prostředků mohou být relevantním zdrojem informací rozhodných pro konkrétní předmět dokazování, a není povinen provést všechny navržené důkazní prostředky. V případě žalobcem navrhovaných výsledků dospěl správce daně k závěru, že takové výsledky nejsou způsobilé objasnit tvrzené skutečnosti pro důvody popsané na straně 85 napadeného rozhodnutí.

(12) K namítané prekluzi daňové povinnosti žalovaný odkázal na účinnou právní úpravu pro jednotlivá zdaňovací období, přičemž ani u jednoho nemohlo k prekluzi daňové povinnosti žalobce dojít.

## III. Obsah správních spisů

(13) Z daňového spisu vyplynuly pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti. Protokolem ze dne 16. 10. 2012, č. j. 448791/12/077930304432 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu, na základě které došlo k doměření daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 5. 2009 do 30. 4. 2010. Rozšíření daňové kontroly bylo zahájeno dne 23. 1. 2013 protokolem č. j. 1300177421/2201-05404-304432 za zdaňovací období od 1. 5. 2010 do 30. 4. 2011 a od 1. 5. 2011 do 30. 4. 2012.

(14) Dne 29. 4. 2013 vyzval správce daně žalobce („výzva 1“), aby předložil důkazní prostředky k jím tvrzeným skutečnostem, že zpochybňovaná plnění byla do daňově účinných nákladů zahrnuta oprávněně ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Na tuto výzvu žalobce reagoval dne 13. 6. 2013 a dodal správci daně požadované doklady vztahující se k zakázkám žalobce.

(15) Vzhledem ke stálým pochybnostem ohledně oprávněnosti uplatněných nákladů vyzval správce daně opětovně žalobce k prokázání skutečností a k předložení důkazních prostředků dne 5. 12. 2013 („výzva 2“) a dne 6. 1. 2014 („výzva 3“).

(16) Dne 18. 8. 2014 byl žalobce v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu obeznámen s výsledky kontrolního zjištění na dani z příjmu právnických osob, včetně zhodnocení dosud předložených důkazů. Během jednání dne 9. 9. 2014 byly projednány připomínky a námítky žalobce uvedené v jeho písemném vyjádření ze dne 21. 7. 2014. Průběh celého jednání byl zaznamenán do protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole (dále jen „Zpráva“), č. j. 1750879/14/2201-05401-304432 ze dne 9. 9. 2014. Správce daně mimo jiné do protokolu uvedl, že považuje kontrolní zjištění uvedené ve Zprávě za projednané a následně byla Zpráva předložena žalobci k podpisu. Žalobce odmítl předloženou Zprávu podepsat a převzít s odůvodněním, že mu byla Zpráva předložena okamžitě po skončení projednávání, přičemž správce daně nezohlednil argumentaci žalobce uvedenou v protokolu. Správce daně následně vyhodnotil odepření podpisu žalobce jako neopodstatněné a daňovou kontrolu ukončil ve smyslu ustanovení § 88 odst. 6 daňového řádu téhož dne, tedy 9. 9. 2014.

(17) Následně byly dne 11. 9. 2014 vydány shora označené dodatečné platební výměry, vůči kterým se žalobce odvolal. V souvislosti s námitkami uvedenými v odvolání a s návrhem na provedení výslechu několika žalobcem uvedených svědků provedl správce daně doplnění odvolacího řízení podle ustanovení § 113 odst. 2 daňového řádu. Ve dnech 3. – 6. 11. 2014 byli postupně vyslechnuti navrhovaní svědci. S průběhem a výsledným hodnocením doplňovacího řízení byl žalobce seznámen a vyzván k vyjádření v rámci odvolacího řízení prostřednictvím písemnosti ze dne 19. 6. 2015 pod č. j. 19494/15/5200-11432-701175. Žalobce reagoval dne 3. 7. 2015 vyjádřením svého nesouhlasu se závěry odvolacího orgánu a návrhem na opakování svědeckých výpovědí s tím, že svědkům bude předložena dokumentace ke konkrétním zakázkám, aby bylo možno potvrdit či vyvrátit jednotlivé subdodávky. Zároveň se žalobce dožadoval provedení dalších svědeckých výpovědí, konkrétně pana Bc. J.H., který potvrdí provedení stavby Horní Planá ZTV Nad Hřištěm subdodavatelem CK STAV, s. r. o., v likvidaci, a pana F.V. zaměstnaného u společnosti DATO CB, s. r. o., který by prokázal konkrétní práce této společnosti pro společnost Trade-lex, s. r. o.

(18) Předmětem doměření daně z příjmu právnických osob se staly částky za provedené stavební práce fakturované dodavatelem VEGAS CONSULT, s. r. o., v likvidaci v celkové výši 103 262,- Kč, dále dodavatelem Trade-lex, s. r. o. za zdaňovací období 2010/2011 ve výši 1 403 000,- Kč a za zdaňovací období 2011/2012 ve výši 5 722 850,- Kč a dodavatelem CK STAV, s. r. o., v likvidaci v celkové výši 787 925,- Kč.

(19) O odvoláních rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, přičemž odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

#### **IV. Právní názor soudu**

(20) Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu

(§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud rozhodl ve věci bez jednání a shledal, že žaloba není důvodná.

(21) Krajský soud podotýká, že je to právě odvolací řízení, které slouží k vypořádání vznesených věcných a procesních námitek proti postupu správce daně, tak aby byly vypořádány ještě v daňovém řízení. Nové snášení těchto námitek až v řízení před krajským soudem není žádoucí, neboť žalobce se tak připravuje o jeden stupeň správního přezkumu, a zároveň požaduje po krajském soudu, aby suploval činnost odvolacího správního orgánu. Žalobce v podané žalobě tyto principy odvolacího řízení respektoval a námitky, které v podané žalobě uplatnil, již byly vypořádány v odvolacím řízení.

(22) Krajský soud se v první řadě zabýval žalobcem namítanou prekluzí jeho daňové povinnosti. Pod pojmem prekluze v daňovém řízení je třeba rozumět stav, kdy v důsledku uplynutí času zanikne pravomoc správce daně stanovit daň pro dané časové období, zpravidla zdaňovací období. Tato nemožnost stanovit daň se váže jak na zánik pravomoci vyměřit daň, tak na nemožnost snížit nebo zvýšit daň již stanovenou. K této námitce soud připomíná nález Ústavního soudu I. ÚS 1169/07 ze dne 26. 2. 2009, podle kterého v případě, že uplyne lhůta uvedená v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, aniž v ní byla daň pravomocně vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přihlíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale rovněž v rámci soudního přezkumu rozhodnutí.

(23) Pro posouzení možné prekluze daňové povinnosti za zdaňovací období od 1. 5. 2009 do 30. 4. 2010 je třeba vycházet z ustanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) podle kterého nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak. Pro uvedené zdaňovací období tak žalobci započala běžet prekluzivní lhůta dne 30. 4. 2010 a její běh by uplynul dne 30. 4. 2013. Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád. Podle ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu se běh a délka lhůty pro vyměření daně, která započala běžet podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, posuzuje podle ustanovení daňového řádu, a to ode dne nabytí jeho účinnosti. Jedním z cílů tohoto ustanovení v návaznosti na § 148 daňového řádu je zachování právní jistoty ohledně běhu lhůty, v níž je možné daň vyměřit nebo doměřit. Podle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla povinnost podat řádné daňové tvrzení.

(24) Podle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu má zahájení daňové kontroly za následek přerušení, jinými slovy nový běh tříleté lhůty pro vyměření daně, přičemž tato lhůta počne znovu běžet ode dne, kdy došlo k zahájení daňové kontroly. Stejně tak přeruší tříletou lhůtu pro vyměření daně i podání řádného daňového tvrzení a oznámení výzvy správce daně k podání řádného daňového tvrzení, a to ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. V posuzované věci byla tříletá lhůta pro vyměření daně přerušena dne 16. 10. 2012, kterým byla u žalobce zahájena daňová kontrola a nová tříletá lhůta začala běžet před dnem 30. 4. 2013, tedy před uplynutím lhůty pro stanovení daně. V souladu s citovaným ustanovením § 148 odst. 3 daňového řádu uplynula lhůta pro stanovení daně dne 16. 10. 2015.

(25) Pro posouzení prekluze u zdaňovacích období od 1. 5. 2010 do 30. 4. 2011, resp. od 1. 5. 2011 do 30. 4. 2012 bude aplikovaným právním předpisem výhradně daňový řád. V souladu s ustanovením § 148 odst. 1 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 136 téhož zákona počala běžet prekluzivní lhůta dnem 31. 10. 2011, resp. 31. 10. 2012, neboť daňovým subjektem je akciová společnost, která má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem a za těchto okolností je možné podat daňové přiznání v tzv. prodloužené lhůtě do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období. K přerušení běhu lhůty podle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu došlo zahájením daňové kontroly pro předmětná zdaňovací období dne 23. 1. 2013, přičemž lhůta pro stanovení daně uplynula dne 23. 1. 2016. Současně krajský soud připomíná, že zahájení soudního řízení působí stavění lhůty pro vyměření či doměření daně v souladu s ustanovením § 41 s. ř. s., jak plyne také z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 1 Afs 9/2008-59.

(26) Vzhledem ke skutečnosti, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 21. 9. 2015, nemohlo dojít k prekluzi daňové povinnosti žalobce ani v jednom z předmětných zdaňovacích období. Krajský soud s odkazem na výše uvedené shledal tuto žalobní námitku jako nedůvodnou.

(27) Další žalobní námitkou, kterou se krajský soud zabýval, byly sporné zápisy ve stavebních denících předložených žalobcem.

(28) Obsahové náležitosti, vedení stavebního deníku, jeho funkci, jakož i zakotvení povinnosti vést stavební deník podává ustanovení § 157 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „stavební zákon“) v doplnění přílohy č. 9 vyhlášky č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb (dále jen „Vyhláška“). Stavební deníky jsou tradičním institutem stavebního práva a představují významný nástroj pro evidenci a následnou kontrolu procesu realizace konkrétní stavby, protože zachycují významné identifikační údaje o stavbě a jednotlivých subjektech podílejících se na realizaci stavby. Odstavec druhý ustanovení § 157 stavebního zákona ukládá povinnost vést stavební deník (příp. jednoduchý záznam o stavbě) zhotoviteli stavby, tedy subjektu, který stavbu provádí. Dále tento odstavec uvádí výčet osob oprávněných k provádění záznamů do stavebních deníků. Originály stavebních deníků musí být po dokončení stavby předány stavebníkovi, vlastník stavby má povinnost uchovat deníky po dobu 10 let od vydání kolaudačního souhlasu, popřípadě od dokončení stavby tam, kde se kolaudační souhlas nevyžaduje. Pokud jde o konkrétní obsahové náležitosti stavebního deníku a požadavky týkající se vedení stavby, jsou upraveny v prováděcím předpise, kterým je Vyhláška a její příloha č. 9. Ve Vyhlášce je výslovně stanoven požadavek, aby záznamy o postupu stavebních prací byly uváděny v přesné časové souslednosti tentýž den, nebo den následující, v němž se stavební práce provedla. Stránky stavebního deníku musí být číslovány a nesmí být vynechána volná místa.

(29) Jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, o pravosti zápisů v denních záznamech měl správce daně pochybnosti již po předložení fotokopií žalobcem. Za účelem ověření doplnění jmen obchodních společností u originálů denních záznamů provedl správce daně dne 3. 7. 2014 místní šetření v obchodní společnosti E.ON Česká republika, s. r. o. v souladu s ustanovením § 80 odst. 1 daňového řádu. O místním šetření byl vyhotoven protokol č. j. 1301453961/2201-05401-304432. Během místního šetření bylo shledáno, že doplnění jmen obchodních společností Trade-lex, s. r. o. a CK STAV, s. r. o., v likvidaci obsahují již originály stavebních deníků. Dodatečné doplnění jmen obchodních společností bylo viditelné na první pohled užitím jiné propisovací tužky a jiného písma odlišného od původního zápisu.

(30) Ohledně žalobcova dodavatele, společnosti Trade-lex, s. r. o., správce daně nabyt podezření o věrohodnosti dodatečných zápisů ve stavebních denících a ostatních žalobcem předložených důkazů na základě několika indicií. Předně se jednalo o faktury za práce podle smluv uzavřených mezi žalobcem na straně jedné a dodavatelem na straně druhé. Ze správního spisu se podává, že předmětné smlouvy, předávací protokoly, stavební deníky a faktury za provedené práce neodpovídají časovému sledu událostí. Několik faktur bylo vystaveno ještě před uzavřením smluv vázících se k předmětným stavebním pracem. Dále z vyhodnocení celkových rozpočtů a dílčích rozpočtů vyplynulo, že obchodní společnost Trade-lex, s. r. o. fakturovala žalobci stavební práce včetně materiálu, projektové a inženýrské činnosti, geodetických prací a práce strojů patřících žalobci. Žalobce tak zahrnul tyto položky do svých nákladů duplicitně, jednou jako náklad za nakoupený materiál a práce (geodetické práce, inženýrská činnost) při jejich vynaložení a podruhé na základě přijatých faktur od subdodavatele jako náklad za stavební práce včetně materiálu a služeb. Žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí (strany 42-48 a 66-73) podrobný výčet nedostatků, které vedly správce daně k vyloučení částek ve výši 1 403 000,- Kč za zdaňovací období 2010/2011 a 5 722 850,- Kč za zdaňovací období 2011/2012 z daňově účinných nákladů žalobce. Skutečnosti deklarované žalobcem na předložených dokladech nepotvrdily ani svědecké výpovědi bývalého jednatele společnosti Trade-lex, s. r. o., pana P.H. a zaměstnance žalobce, pana B.V. Ani z jedné svědecké výpovědi nevyplývaly takové údaje, které by byly způsobilé potvrdit tvrzení uváděná žalobcem, aby bylo možné tyto výpovědi vyhodnotit jako důkaz svědčící ve prospěch žalobce. Ke stejnému závěru dospěl i krajský soud po podrobném prostudování předložené spisové dokumentace. Nelze se proto ztotožnit s tvrzením žalobce, že primární a jediný důvod, který vedl správce daně, potažmo i žalovaného k vyslovení závěru o tom, že zápisy ve stavebních denících nelze posoudit jako důkaz svědčící ve prospěch žalobce, je užití odlišné propisovací tužky a jiného sklonu písma. Správce daně nabyt na základě předložených daňových přiznání podezření o faktickém průběhu některých plnění. Vyzval proto žalobce k předložení dokladů ověřujících tato podezřelá plnění. Tyto doklady, které žalobce na základě výzev správce daně předložil, jsou sice důkazními prostředky formálně správnými, neboť obsahují náležitosti, které právní předpis ukládá. Nicméně se na jejich základě nepodařilo prokázat, zda se fakturovaná plnění reálně uskutečnila. Je třeba zdůraznit, že správce daně shledal nesoulad podkladů pro fakturace stavebních prací, tedy dílčích rozpočtů pro subdodavatele, neboť faktury obsahovaly práce, nebo služby, které uvedený subdodavatel prokazatelně nemohl sám provádět. Na základě všech těchto zjištění správce daně vyjádřil důvodné pochybnosti ve vztahu k věrohodnosti a správnosti žalobcem předložených účetních dokladů a stavebních deníků.

(31) Jak plyne z četné judikatury Nejvyššího správního soudu ve vztahu k rozsahu důkazního břemene, daňový subjekt prokazuje veškeré skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván v průběhu daňového řízení. Je tedy povinností daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, přičemž je odpovědný za jím předložené důkazní prostředky (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, sp. zn. 8 Afs 106/2006, rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, vše dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především povinnými záznamy a prostřednictvím svého účetnictví. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 je třeba uvést, „...že důkaz daňovým dokladem (ve smyslu [§ 19 odst. 2 zák. č. 588/1992 Sb.](#), o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů), je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného,

*daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.*“ K podobným závěrům dospěl rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68 nebo ze dne 16. 7. 2009, sp. zn. 1 Afs 57/2009, ve kterých uváděl, že formálně perfektní účetní doklady zpravidla samy o sobě neprokazují reálné uskutečnění operace, k níž se vztahují. Správce daně tak může vyjádřit svoji pochybnost týkající se věrohodnosti, správnosti a úplnosti účetnictví a povinných dokladů. V takovém případě je však povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž vyhodnotil předložené doklady jako nevěrohodné či neúplné (srov. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 30/2008-86). V souzené věci byly správcem daně zcela konkrétně označené skutečnosti, které nebyly v souladu s doklady předloženými žalobcem. Ve vztahu ke společnosti Trade-lex, s. r. o. jsou nedostatky konkretizovány na straně 67 napadeného rozhodnutí. Na žalobce proto přešla povinnost unést důkazní břemeno a předložit takové důkazy, které by věrohodným způsobem prokázaly, že plnění zahrnuté do daňově účinných nákladů skutečně proběhlo deklarovaným způsobem. Krajský soud však musí konstatovat, že takové relevantní důkazy žalobcem předloženy nebyly. Nevěrohodnost zápisů ve stavebních denících, která spočívala právě v dodatečném dopsání jmen obchodních společností, nebyla ze strany žalobce odstraněna. Jak již krajský soud uváděl výše, podle přílohy č. 9 Vyhlášky nesmí být ve stavebních denících vynechána místa a záznamy se musí provádět bezprostředně v souvislosti s realizovanou stavbou též den, kdy se práce vykonává, nejpozději následující den. Jak bylo v průběhu daňového řízení zjištěno, zápisy prováděl zaměstnanec žalobce, pan B.V. dodatečně, o čemž není mezi stranami sporu. Jeho svědecká výpověď byla velmi nekonkrétní, neurčitá a nezpůsobilá dosvědčit či potvrdit jaké práce a v jakém období prováděl konkrétní dodavatel nebo subdodavatel, v jakém rozsahu a za užití jakého materiálu a strojů. Žalovaný tak zcela v souladu s právními předpisy dospěl k závěrům, uvedeným v napadeném rozhodnutí. Krajský soud shledal z množství spisového materiálu, že závěry správce daně a žalovaného o neprokázání naplnění zákonných podmínek ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, na jejichž základě by bylo možno uváděné výdaje uznat jako daňově účinné, jsou podloženy výsledkem hodnocení velkého množství provedených důkazů. Důkazy byly provedeny v souladu s právními předpisy. Jejich provedení ostatně žalobce v žádném směru nezpochybňoval.

(32) Ke shodným závěrům jako u společnosti Trade-lex, s. r. o. dospěl krajský soud analogicky i u společnosti CK STAV, s. r. o., v likvidaci. Rovněž u této společnosti nabyl správce daně podezření o věrohodnosti dodatečných zápisů ve stavebních denících a ostatních žalobcem předložených dokladů a důkazů. Výčet nedostatků, které vedly správce daně k vyloučení celkové částky 787 925,- Kč z daňově účinných nákladů žalobce, je žalovaným uveden na stranách 53 - 58 napadeného rozhodnutí. Žalobce navrhl na podporu svých tvrzení provedení výslechu svědka, bývalého jednatele společnosti CK STAV, s. r. o., v likvidaci, pana J.B. Jeho svědecká výpověď však neobsahovala žádnou konkrétní skutečnost, ani konkrétní důkaz svědčící ve prospěch žalobce. Krajský soud musí i v tomto případě ve vztahu k dodatečným zápisům názvu obchodní společnosti do stavebních deníků konstatovat, že správce daně a žalovaný naplnili podmínky ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu a prokázali nevěrohodnost žalobcem předložených dokladů a důkazů. Naopak žalobce důkazní břemeno neunesl a nepředložil správci daně takové důkazy, které by byly způsobilé bez pochybností potvrdit věrohodnost a správnost žalobcem předložených dokladů a uvedených tvrzení.

(33) Správce daně ve zprávě o daňové kontrole podrobně zhodnotil zjištěný skutkový stav věci, popsal provedené důkazní prostředky a důkazy vyhodnotil, přičemž dospěl k závěru,

že se žalobci nepodařilo prokázat, že práce byly skutečně provedeny žalobcem uvedenými dodavateli. Krajský soud se s hodnocením skutkového stavu věci ze strany správce daně ztotožnil, neboť závěry správce daně jsou konzistentní, dostatečně odůvodněné, logicky na sebe navazují a ve svém celku obstojí.

(34) Žalobce závěrem brojil proti postupu správce daně a žalovaného, kterým odmítli provést výslech v žalobě uvedených svědků, pana Bc. J.H., jehož výpověď měla prokázat provedení stavby Horní Planá subdodavatelem CK STAV, s. r. o., v likvidaci. Druhým navrženým svědkem byl pan F.V., zaměstnanec společnosti DATO CB, s. r. o., jehož výslech měl prokázat jaké stavební práce, kdy a na jakých konkrétních zakázkách měla uvedená společnost provádět pro dodavatele CK STAV, s. r. o., v likvidaci. Podle žalobce došlo tímto postupem žalovaného k porušení základních principů daňového řízení a k zásahu do práva na spravedlivý proces.

(35) V rámci daňového řízení má daňový subjekt povinnost prokázat svá tvrzení týkající se rozhodných skutečností. Je tedy zároveň povinen navrhopvat důkazní prostředky, kterými mohou být listiny i svědecké výpovědi jiných osob ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu. Správci daně však není uložena povinnost bez výjimky provádět každý navržený důkaz. Naproti tomu je ale správce daně povinen dojít k úplnému a řádnému zjištění skutkového stavu pro správné stanovení daňové povinnosti. Je tak v pravomoci správce daně posoudit účel jednotlivých důkazních prostředků a v případě, že mohou objasnit skutečnosti týkající se řízení, je i povinností správce daně navržené důkazy provést. Správce daně však není povinen provádět navržený důkaz, u kterého dospěje k závěru, že nemůže pomoci ověřit a objasnit prokazovanou skutečnost. Stejně tak může správce daně navržený důkaz odmítnout za situace, kdy je v rámci daňového řízení zjištěn skutkový stav dostatečně. Své závěry o neprovedení navržených důkazů musí správce daně řádně odůvodnit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2008, č. j. 5 Afs 2/2007-63, výběr NSS 125/2008, vše dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

(36) V posuzované věci žalovaný odůvodnil své závěry, které jej vedly k neprovedení navržených svědeckých výpovědí, na straně 85 napadeného rozhodnutí. Žalobce vznesl návrh na provedení těchto výslechů až v rámci odvolacího řízení. Žalovaný navrhopvané výslechy odmítl, neboť se nemůže jednat o věrohodný důkaz, jsou oba navržení svědci jsou dodavateli dodavatelů žalobce a navíc již v řízení došlo k dlouhému časovému odstupu od uskutečnění předmětných plnění. Současně žalovaný disponuje množstvím důkazů, které spolehlivě vyvracejí skutečnosti tvrzené žalobcem. Navržené svědecké výpovědi tak nemohou mít vliv na skutečnosti zjištěné v rámci kontrolního zjištění. S těmito závěry žalovaného se krajský soud zcela ztotožnil. Práva žalobce na spravedlivý proces tímto postupem žalovaného porušena nebyla. V předmětné věci bylo žalovaným shromážděno dostatečné množství důkazů, bylo vyslechnuto velké množství navržených svědků a závěry, které provedením dalších svědeckých výpovědí žalobce sleduje, již podle krajského soudu nemohou mít na skutková zjištění vliv.

(37) Krajský soud tedy neshledal jako důvodnou ani poslední z žalobních námitek.

## V. Závěr, náklady řízení

(38) Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

(39) O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

### Poučení:

**Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.**

**Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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).**

Krajský soud v Českých Budějovicích  
dne 30. června 2016

JUDr. Marie Trnková v. r.  
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení :  
Prázdna Jaroslava