



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: ZBÍROVIA, a.s.**, se sídlem Sládkova 219, Zbiroh, *zastoupeného JUDr. Josefem Vančatem, advokátem se sídlem Vyšehradská 1349/2, Praha 2*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2014, čj. 17130/14/5000-14204-703000,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Žalobci byla doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období *roku 2007* ve výši 1.859.040,- Kč (a současně mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně doměřené daně, tj. 371.808,- Kč) a za zdaňovací období *roku 2008* ve výši 1.050.840,- Kč (a současně mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně doměřené daně, tj. 210.168,- Kč) [dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem pro Plzeňský kraj dne 18. 6. 2013 pod čj. 1046539/13/2312-05300-400209 a dne 18. 6. 2013 pod čj. 1046543/13/2312-05300-400209, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 7. 2014, čj. 17130/14/5000-14204-703000].

Daň z příjmů právnických osob byla v rozhodném období upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2007 a pro rok 2008 (dále jen „zákon č. 586/1992 Sb.“, „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“).

II. Řízení před správními orgány

Dne 14. 6. 2010 zahájil Finanční úřad v Rokycanech (dále též jen „správce daně“) u žalobce kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008.

Dne 4. 8. 2010 pod čj. 50087/10/150930400547 správce daně vyzval daňový subjekt k předložení dokladů nebo jiných důkazních prostředků a podání vysvětlení ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2008. Dne 4. 8. 2010 pod čj. 53332/10/150930402428 správce daně vyzval daňový subjekt k předložení dokladů nebo jiných důkazních prostředků a podání vysvětlení ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2007. Na výzvu čj. 53332/10/150930402428 daňový subjekt odpověděl podáním datovaným dne 19. 8. 2010 a došlým správci daně dne 23. 8. 2010 (k tomuto podání jsou pod pořadovými čísly 1 až 15 přiloženy požadované doklady). Na výzvu čj. 50087/10/150930400547 daňový subjekt odpověděl podáním datovaným dne 25. 8. 2010 a došlým správci daně dne 27. 8. 2010 (k tomuto podání jsou pod pořadovými čísly 1 až 20 přiloženy požadované doklady).

Dne 3. 11. 2010 pod čj. 66944/10/150930400547 zaslal správce daně daňovému subjektu další výzvu k předložení dokladů nebo jiných důkazních prostředků a podání vysvětlení ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2008. Dne 15. 11. 2010 pod čj. 68178/10/150930402428 zaslal správce daně daňovému subjektu další výzvu k předložení dokladů nebo jiných důkazních prostředků a podání vysvětlení ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2007. Na výzvu čj. 66944/10/150930400547 daňový subjekt odpověděl podáním datovaným dne 2. 12. 2010 a téhož dne došlým správci daně (k tomuto podání jsou přiloženy další doklady). Na výzvu čj. 68178/10/150930402428 daňový subjekt odpověděl podáním datovaným dne 12. 1. 2011 a došlým správci daně dne 14. 1. 2011 (k tomuto podání jsou přiloženy další doklady).

Dne 22. 2. 2011 byl jako svědek vyslechnut *Leoš Herák* (protokol čj. 14688/11/150930402428 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Dne 2. 3. 2011 byl jako svědek vyslechnut *J.K.* (protokol čj. 19859/11/150930400547 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Dne 6. 4. 2011 a dne 22. 6. 2011 byl jako svědek vyslechnut *Z.Č.* (protokoly čj. 35014/11/150930400547 a čj. 98122/11/150930400547 sepsané Finančním úřadem v Rokycanech). Dne 12. 10. 2011 byli jako svědci vyslechnuti *Ing. K.S.*, obchodní náměstek společnosti ZBIROVIA, a.s., a *P.U.*, vedoucí TOV společnosti ZBIROVIA, a.s. (protokoly čj. 119219/11/150930402428 a čj. 119222/11/150930402428 sepsané Finančním úřadem v Rokycanech). Dne 17. 10. 2011 byl jako svědek vyslechnut *J.K.* (protokol čj. 209002/11/210931506467 sepsaný Finančním úřadem v Teplicích).

Dne 11. 1. 2012 byl daňový subjekt seznámen s hodnocením důkazních prostředků, které má správce daně k dispozici, ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2008 (protokol čj. 1039/12/150930400547 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Dne 2. 2. 2012 byl daňový subjekt seznámen s hodnocením důkazních prostředků, které má správce daně k dispozici, ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2007 (protokol čj.

9345/12/150930402428 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). K protokolům čj. 1039/12/150930400547 a čj. 9345/12/150930402428 se daňový subjekt vyjádřil samostatnými podáními datovanými dne 28. 2. 2012 a téhož dne došlými správci daně.

Dne 4. 4. 2012 se ke skutečnostem, které jsou předmětem daňové kontroly, vyjádřili Z.M., předseda představenstva společnosti ZBIROVIA, a.s., A.B., místopředseda představenstva společnosti ZBIROVIA, a.s., a Z.M., člen představenstva společnosti ZBIROVIA, a.s. (protokoly čj. 50942/12/150930400547, čj. 51078/12/150930400547 a čj. 51006/12/150930400547 sepsané Finančním úřadem v Rokycanech).

Dále byli jako svědci vyslechnuti zaměstnanci společnosti ZBIROVIA, a.s., a to dne 17. 4. 2012 M.V. (údržbář), dne 18. 4. 2012 F.Z. (vrátný) a S.R. (vrátná) a dne 19. 4. 2012 J.S. (účetní) a J.S. (vedoucí ekonomického úseku) [protokoly čj. 74385/12/150930402428, čj. 74977/12/150930402428, čj. 74985/12/150930402428, čj. 76156/12/150930402428 a čj. 76157/12/150930402428 sepsané Finančním úřadem v Rokycanech]. Dne 3. 5. 2012 byl jako svědek vyslechnut R.G. (protokol čj. 173144/12/003934102710 sepsaný Finančním úřadem pro Prahu 3). Dne 6. 6. 2012 byl jako svědek vyslechnut T.B. (protokol čj. 93063/12/150930400547 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech).

Dne 30. 10. 2012 správce daně seznámil daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2008 (protokol čj. 122160/12/150930400547 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech) a ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2007 (protokol čj. 122860/12/150930402428 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). K protokolu čj. 122160/12/150930400547 se daňový subjekt vyjádřil podáním datovaným a došlým správci daně dne 9. 12. 2012 a k protokolu čj. 122860/12/150930402428 podáním datovaným a došlým správci daně dne 14. 12. 2012.

O provedené kontrole daně z příjmů právnických osob vydal Finanční úřad pro Plzeňský kraj ve vztahu k zdaňovacímu období roku 2007 zprávu čj. 798427/13/2312-05400-402428 a ve vztahu k zdaňovacímu období roku 2008 zprávu čj. 1045625/13/2312-05400-400547 (obě zprávy byly projednány s daňovým subjektem dne 10. 6. 2013).

Finanční úřad pro Plzeňský kraj daňovému subjektu doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 6. 2013, čj. 1046539/13/2312-05300-400209, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 vyšší o částku 1.859.040,- Kč, stanovenou na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 10. 6. 2013, čj. 798427/13/2312-05400-402428 (a současně daňovému subjektu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně doměřené daně, tj. 371.808,- Kč), a dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 6. 2013, čj. 1046543/13/2312-05300-400209, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 vyšší o částku 1.050.840,- Kč, stanovenou na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 10. 6. 2013, čj. 1045625/13/2312-05400-400547 (a současně daňovému subjektu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně doměřené daně, tj. 210.168,- Kč). Proti oběma těmito dodatečným platebním výměrům se daňový subjekt odvolal. Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 10. 7. 2014, čj. 17130/14/5000-14204-703000, Odvolací finanční ředitelství obě odvolání daňového subjektu zamítlo a dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 18. 6. 2013, čj.

1046539/13/2312-05300-400209, a ze dne 18. 6. 2013, čj. 1046543/13/2312-05300-400209, potvrdilo.

V přezkoumávané věci se často používá výrazu „zhotovitelské firmy“; rozumí se jím společnosti FART-DED, BRYX, Sawicki, STAVOCENTER, BVU, MINIS, IMILA, DEMOKLES, NEXUS, KRIMSNET, ATEL-Y, VIKTORIA TRADING, VOLVISH, ITNA, TROYA, Inntek, družstva AXAMIT, V-HRYS a BATLER a pánové Kautský a Čekan (žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, str. 30).

III. Žaloba

Sub II. žaloby žalobce uvádí, že správce daně uznal, že práce, které byly předmětem daňové kontroly, byly skutečně provedeny. Je zcela logické, že je žalobce musel dodavatelům uhradit. Podle žalovaného však žalobce neprokázal rozsah těchto prací, ani skutečnost, že byly provedeny deklarovanými dodavateli a za částky uvedené na předložených dokladech. V této věci žalobce předložil správci daně vydaná rozhodnutí stavebního úřadu, oznámení o stavebních pracích, zasláná Městskému úřadu ve Zbiroze, a další doklady a listiny, nabídl pro potřeby dokazování zpracovanou fotodokumentaci prací, aj. Rozsah provedených prací byl potvrzen rovněž i svědecky. Aby byl ověřen, resp. potvrzen rozsah prací uváděných žalobcem, navrhoval žalobce provedení důkazu znaleckým posudkem. Správce daně však provedení tohoto důkazu nevyužil, aniž by bylo jakkoliv zřejmé, z čeho dovozuje, že sám potřebnými znalostmi disponuje. V této věci žalobce rovněž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2012, čj. 2 Afs 30/2011-56. Žalobce je toho názoru, že žalovaný věnoval větší pozornost formální stránce věci než skutečnému stavu a jejich vzájemnému souladu a že dokazování bylo neúplné, což představuje porušení ust. § 92 odst. 2 daňového řádu.

Sub III. žaloby se namítá, že žalovaný nesprávně vyhodnotil svědecké výpovědi těchto svědků (když o nich uvedl, že z hlediska dokazování nejsou významné): 1) Z.M., 2) J.K., 3) J.K., 4) Ing. K.S., 5) L.H., 6) R.G., 7) M.W. [v úředním protokolu: V.], 8) J.S. a J.S., 9) S.R., 10) T.B. [v úředním protokolu: B.], 11) A.B., 12) Z.M. ml. a 13) P.U. Z těchto výpovědí je patrné, že svědci J.K., L.H., Ing. K.S. P.U., R.G., Z.M., Z.M. ml., A.B., J.S., J.S. a S.R. potvrdili aktivní účast Z.Č. u žalobce, a to jako koordinátora zhotovitelských firem. Pouze svědecká výpověď J.K. a Z.Č. je v rozporu s předchozími výpověďmi, což je logické, když tyto osoby neplní svoji daňovou povinnost. Správce daně nehodnotil všechny tyto svědecké výpovědi vcelku a pouze účelově se dovolává nepravdivé výpovědi Z.Č. a J.K., které považuje za jediné věrohodné. Svědecké výpovědi Ing. K.S., P.U., L.H., J.K., M.W., F.Z., S.R., J.S., J.S., R.G. a T.B. je nutné hodnotit vcelku s ostatními důkazy. Provedením svědeckých výpovědí předmětných svědků se podle žalobce prokázalo, že předmětné daňové doklady - faktury byly vystaveny za skutečně vykonané a kontrolované práce a finanční úhrady byly předány přímo zhotovitelům. Pro úplnost se uvádí, že podle spisového materiálu správce daně kontaktoval společnost MINIS s.r.o. v likvidaci ve věci faktur vystavených společností ZBIROVIA a.s. za provedené práce. Žádné informace o daňové kontrole uvedené firmy však zpráva o kontrole neuvádí (rozhodnutí o odvolání str. 38).

Sub IV. žaloby žalobce uvádí, že výběrem firem, jednáním s nimi, organizací práce a výplatami v hotovosti byl pověřen Z.Č., který se v rámci svědecké výpovědi na Finančním

úřadu v Rokycanech dne 22. 6. 2011 vyjádřil pouze k některým otázkám správce daně nebo zástupce daňového subjektu. Po předložení faktur a dokladů s jeho podpisem uvedl, že podpisy sice vypadají jako jeho, ale peníze že žádné nepřebíral. Některé podpisy na předložených fakturách označil jako zfalšované. Žalobce několikrát navrhl správci daně zadat ve věci pravosti podpisů na fakturách a obchodních smlouvách vypracování znaleckého posudku z oblasti písmoznalectví. Žalovaný tyto návrhy odmítl. Vzhledem k tomu, že Z.Č. byl detailně informován o práci deklarovaných firem, o hotovostních platbách a dalších souvislostech, byl dán závažný důvod k provedení jeho výsledku. Žalobce zdůrazňuje, že jmenovaný projevil zájem v předmětné věci vypovídat (protokol o výsledku svědka sepsaný na Finančním úřadu v Rokycanech dne 22. 6. 2011 pod čj. 98122/11/150930400547, str. 6). Žalobce podal v rámci podaných odvolání proti rozhodnutí správce daně několik návrhů k uskutečnění výsledku Z.Č. Negativní stanovisko správce daně obecně zdůvodněné neúčelností úkonu bylo završeno nepřiměřeným konstatováním žalovaného, podle kterého žalobci sdělil „v předmětném případě požadujete, aby správce daně vyvíjel nátlak na svědka a tím suploval Vaši důkazní povinnost, když jste si neobstarali ohledně údajného zastupování zhotovitelských firem panem Č. žádné důkazní prostředky“ (citované rozhodnutí žalovaného, str. 54). K uvedenému konstatování žalovaného žalobce pouze uvádí, že žalovaný před uvedeným vyjádřením patrně neměl k dispozici výše uvedený protokol. K osobě Z.Č. žalobce pouze konstatuje, že jmenovaný přebíral peněžní částky z pokladny ZBIROVIE a.s. na základě předložených faktur za provedené práce, což potvrzují výpovědi představenstva společnosti, obou pokladních a dalších svědků, ale i podpisy Z.Č. Konečně, o převzetí peněžních částek vypovídají i příjmové doklady podepsané Z.Č. Žalovaný v předmětné věci ještě poznamenává, že podle vyjádření předsedy představenstva Z.M. požadoval Z.Č. půjčku ve výši 250.000,- Kč za to, že bude v předmětné věci vypovídat podle skutečnosti. Žalobce k celé věci uvádí, že v daném případě došlo k závažnému pochybení správce daně, neboť žalovaný nesouhlasil s další výpovědí svědka, který byl ochoten ve věci dále vypovídat a jehož výpověď je klíčová. Nesprávný postup žalovaného vedl k tomu, že žalovaným byl nedostatečně a chybně zjištěn skutkový stav, čímž žalovaný porušil ust. § 92 odst. 2 daňového řádu.

Sub V. žaloby se shrnuje, že správce daně v rámci předmětného daňového řízení postupoval nesprávně. Při zjišťování skutkového stavu odmítl řadu návrhů žalobce na doplnění dokazování. Podle názoru žalobce byly žalovaným v některých případech chybně vyhodnoceny důkazy, například při shodě téměř všech svědeckých výpovědí v otázce předávání peněžních částek Z.Č., nebo jeho činnost při organizování prací. Správce daně posuzoval tyto důkazy pouze jednotlivě a nikoliv ve vzájemných souvislostech. Žalobce je toho názoru, že dokazování v daném případě bylo neúplné a došlo tak k neúplnému a nesprávnému zjištění skutkového stavu, což představuje porušení § 92 odst. 2 daňového řádu.

IV. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Odvolací finanční ředitelství se k žalobě vyjádřilo tak, že z pouhého faktu evidentního provedení prací ještě nevyplývá, že výdaj na ně vynaložený je daňově uznatelný. Z předložených dokladů ani provedených důkazů není zřejmé, kým a v jakém rozsahu a termínech byly stavební práce realizovány a zda byly úhrady provedeny ve prospěch dodavatelů, kteří faktury vystavili. Jak bylo v žalobou napadeném rozhodnutí opakovaně objasněno, pro uznání výdaje je třeba splnit zákonem dané podmínky. Doklady předložené

daňovým subjektem musí splňovat čtyři podmínky, za jejichž kumulativního splnění je možné na nich uvedené výdaje uznat jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pouhé tvrzení, že výdaj byl vynaložen, tak k prokázání jeho uznatelnosti nestačí, stejně tak splnění jen některých ze stanovených podmínek. Jak je uvedeno např. v usnesení Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2003, sp. zn. II. ÚS 420/02, daňový řád umožňuje správci daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch poplatníka ani respektovat všechny důkazy předložené nebo navržené daňovým subjektem. Povinností správce daně není provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, ale je nutné provést důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně. Žalobcem odkazované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 30/2011 je dle názoru žalovaného přiléhavé i na tento případ, ovšem nikoli ve prospěch žalobce. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně na několika desítkách stran vyjasnil přechod důkazního břemena na žalovaného a zpět na žalobce a důvody, které vedly k tomuto závěru, podrobně zhodnotil jednotlivé důkazy, konkrétně na str. 58 a 59 je pak výslovně uvedeno, proč správce daně ani žalovaný neprovedli navrhovaný důkaz znaleckým posudkem.

K námitce svědeckých výsledků žalovaný uvedl, že v odůvodnění svého rozhodnutí vyložil, ke kterým důkazům se při svém hodnocení přichýlil, které odmítl a proč (viz str. 37 až 54 žalobou napadeného rozhodnutí). Výpověď Z.M. st. a ml. a pana B. nelze hodnotit jako svědeckou výpověď, neboť se v jejich případě jedná o tvrzení daňového subjektu (viz na str. 28, 40 a 41 žalobou napadeného rozhodnutí). V rozhodnutí o odvolání odvolací orgán přezkoumatelným způsobem vyložil, z jakých důvodů navržené výsledky neprovedl. Postupoval v souladu s právním názorem vyjádřeným např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2010, čj. 9 Afs 7/2010-181. Žalovaný tak má za to, že řádně odůvodněným neprovedením navrhovaných důkazních prostředků nedošlo k porušení právních předpisů, a proto na tento postup nemůže být nahlíženo jako na postup nezákonný. Ohledně nekontaktnosti obchodních partnerů žalobce odkazuje žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2013, čj. 9 Afs 29/2013-56 [nekontaktnost tvrzených obchodních partnerů žalobce nemůže být žalobci kladena k tíži, na druhou stranu však ani neposiluje jeho důkazní pozici]. K námitce vztahující se ke společnosti MINIS s.r.o. v likvidaci žalovaný uvedl, že jednak není ani správce daně, ani žalovaný oprávněn sdělovat průběh či výsledky daňových řízení týkající se jiných daňových subjektů, s odkazem na povinnost mlčenlivosti, jednak je v rozhodnutí o odvolání na str. 46 a 47 výslovně uveden důvod, proč není možné doklady této společnosti doložit průběh obchodního případu se společností ZBIROVIA a.s.

Stran svědecké výpovědi Z.Č. není žalovanému zřejmé, proč požadoval peníze za výpověď, ke které nebyl správcem daně vyzván, případně v jakém časovém období tuto půjčku požadoval či zda mu byla poskytnuta. K tomuto tvrzení žalobce nemůže být předložen žádný věrohodný důkaz, proto jej lze považovat pouze za spekulaci. Z uvedeného však také plyne, že pokud by žalobcem žádaný opakovaný výslech pana Č. byl proveden, nebylo by možno na základě této informace považovat jeho výpověď za věrohodnou. K věrohodnosti svědka Z.Č. se žalovaný vyjádřil na str. 53 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovanému není zřejmé, z jakého důvodu se žalobce domáhal jeho opakovaného výsledku. K angažmá pana Č. lze obecně uvést, že nebylo prokázáno, koho vlastně v dané věci zastupoval, zda přímo žalobce či dodavatele, nebylo tak možno ani osvědčit, jakým způsobem jeho podpis na

pokladních dokladech dokazuje provedení prací konkrétní zhotovitelskou firmou. K dané věci je třeba také doplnit, že předseda představenstva doložil již na počátku daňové kontroly trestní oznámení, které na pana Č. podal v souvislosti s chystaným prodejem akcií společnosti ZBIROVIA, a.s. I v této souvislosti není zřejmé, proč žalobce trvá na tom, že neprovedení opakovaného výsledku pana Č. bylo závažným pochybením správce daně. Dle názoru žalovaného je zřejmé, že podání trestního oznámení mělo primárně za cíl zpochybnit daňovou kontrolu a její provádění Finančním úřadem v Rokycanech.

Žalovaný tedy s odkazem na zprávy o daňové kontrole a rozhodnutí o odvolání shrnuje, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění daňově účinných nákladů ve výši 7.746.717,- Kč, resp. 5.004.935,- Kč, neboť ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP lze o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů snížit základ daně pouze ve výši prokázané poplatníkem, přičemž část těchto nákladů uplatněných v rámci odpisů hmotného majetku nelze uznat jako daňově účinné s ohledem na § 24 odst. 2 písm. a) ZDP. Žalobce neprokázal faktickou realizaci sporných plnění ve smyslu § 92 odst. 3 a 4 v návaznosti na § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Žalovaný trvá na tom, že postup správce daně při dodatečném zvýšení základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a roku 2008 byl v souladu s platnými právními předpisy. Námitky žalobce, že žalovaný neprovedl řádné, úplné a věrohodné dokazování jednotlivých skutečností, které vedlo k neúplnému a nesprávnému zjištění skutkového stavu, tak žalovaný odmítá a považuje je za nedůvodné.

V. Argumentace soudu

V.1 Úvod

Ve smyslu § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. soud přezkoumává napadené výroky rozhodnutí zásadně jen v mezích žalobních bodů. S tím souvisí i to, že žalobce by měl brojít především proti těm rozhodovacím důvodům, na nichž je napadené rozhodnutí skutečně postaveno, a/nebo proti takovým vadám řízení, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

V daném případě správní orgány předešlely, jak nahlízejí na distribuci břemene tvrzení a důkazního břemene, a vysvětlily, které sporné skutečnosti tu shledávají za rozhodující pro posouzení věci.

V.2 Rozsah prací

V předmětném daňovém řízení nestačilo prokázat, že byly provedeny práce určitého rozsahu, nýbrž bylo třeba prokázat, že – jak to patřičně vyjádřil žalovaný – „kým a v jakém rozsahu a termínech byly stavební práce realizovány a zda byly úhrady provedeny ve prospěch dodavatelů, kteří faktury vystavili“.

Správní orgány žalobci náležitě objasnily, o jaká zákonná ustanovení svůj požadavek opírají a jak je tu distribuováno břemeno tvrzení a důkazní břemeno (viz zejména zprávy o daňové kontrole vydané Finančním úřadem pro Plzeňský kraj pod čj. 798427/13/2312-05400-

402428 a pod čj. 1045625/13/2312-05400-400547 a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 7. 2014, čj. 17130/14/5000-14204-703000).

K návrhu důkazu znaleckým posudkem se v žalobou napadeném rozhodnutí (na str. 58 a 59) uvádí: „V případě Vašeho návrhu, aby *správce daně (či odvolací orgán) při stanovení daně podle pomůcek využil znaleckého posudku*, odvolací orgán nejprve uvádí, že nenastaly důvody ve smyslu § 98 odst. 1 DŘ k užití pomůcek, které si správce daně obstará sám. Správce daně ani odvolací orgán ani neměl důvod ustanovit znalce či zadat vyhotovení znaleckého posudku, když na něj nepřešlo důkazní břemeno. V této věci se odvolací orgán odkazuje na rozsudek NSS ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 39/2011-109, kde se uvádí: „*Za takové situace nebyly daňové orgány těmi, kdo měl prokazovat, že předmětné práce byly provedeny jinak. Naopak, byla to stěžovatelka, která měla vyvrátit pochybnosti daňových orgánů a prokázat svá tvrzení, tj. že předmětné práce byly provedeny, kým a zejména v jakém přesném rozsahu.*“ Nadto lze jen stěží dovozovat, zda by případný znalecký posudek prokazoval Vaši konkrétní spolupráci se zhotovitelskými firmami a za fakturované částky. Pokud Vám sporná plnění poskytli jiní dodavatelé než ti, kteří byli uvedeni na dokladech, lze taková plnění, v souladu se zásadou materiální pravdy, uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 ZDP (viz výše zmíněný rozsudek NSS ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 39/2011-109), současně je třeba uvést, že se jedná o výjimečný postup, který předpokládá splnění dalších podmínek uvedených ve zmíněném rozsudku. Nestačí tedy pouze tvrdit, že práce byly provedeny, ale je třeba prokázat kým, jak vyplývá z rozsudku NSS ze dne 6. 11. 2013, čj. 1 Afs 78/2013-38: „*Jednoduše řečeno, dodavatel může být výjimečně i jiný než ten, na kterého lze usuzovat z účetních dokladů, jeho identita však musí být pro účely § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů určena naprosto jednoznačně, nezpochybnitelným způsobem. Nestačí pouze obecně tvrdit, že k plnění určité došlo a někdo jej poskytnout musel.*“ Odvolací orgán konstatuje, že jste sporné výdaje neprokázali jednoznačným, transparentním způsobem, přičemž takový postup nelze nahradit stanovením daně podle pomůcek, které by vycházely ze znaleckého posudku, byť by v něm byl uveden rozsah provedených prací a jejich číselné vyjádření. Nad to odvolací orgán znovu zdůrazňuje, že není povinností správce daně takový posudek zajistit, neboť důkazní břemeno v tom případě stíhá Vaši společnost.“. Podle názoru soudu se jedná o vysvětlení správné a dostatečné.

Soud se rovněž ztotožňuje s názorem žalovaného správního orgánu, že žalobcem citovaný rozsudek nehovoří v jeho prospěch; stran podrobností se odkazuje na úplné znění odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2012, čj. 2 Afs 30/2011-56.

V.3 Prokázání rozhodných skutečností

V daném případě bylo na žalobci, aby prokázal, že práce uvedené na sporovaných fakturách - daňových dokladech provedli tam uvedení dodavatelé a že těmto dodavatelům za tyto práce žalobce zaplatil na předmětných fakturách uvedené částky.

Žalobce má za to, že provedením svědeckých výpovědí předmětných svědků se prokázalo, že předmětné daňové doklady - faktury byly vystaveny za skutečně vykonané a kontrolované práce a finanční úhrady byly předány přímo zhotovitelům.

S tímto náhledem na věc se soud neztotožňuje.

K jednotlivým výpovědím a vyjádřením soud v pořadí podle žaloby uvádí:

1) Z.M. jako předseda představenstva společnosti ZBIROVIA, a.s., nemohl mít v předmětném řízení postavení svědka (protokol čj. 50942/12/150930400547 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Jeho vyjádření tudíž správní orgány správně zachytily a posoudily ne jako svědeckou výpověď (§ 96 daňového řádu), nýbrž jako tvrzení daňového subjektu (§ 93 odst. 1 věta druhá daňového řádu).

2) Svědek J.K. vypověděl, že práce neprováděl, a protože práce nevykonával, finanční částky nikdy nepřevzal (protokol čj. 19859/11/150930400547 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Se svědeckou výpovědí J.K. se správce daně vypořádal ve zprávách o daňové kontrole čj. 798427/13/2312-05400-402428 a čj. 1045625/13/2312-05400-400547 a odvolací orgán v žalobou napadeném rozhodnutí ze dne 10. 7. 2014, čj. 17130/14/5000-14204-703000 (zejména str. 37 až 39, 44 a 45 a 53). Tvrzení žalobce, že „správce daně na toto nevěrohodné a nesmyslné tvrzení nijak nereagoval“, tedy neodpovídá skutečnosti. Soud v protokolech vyhotovených Finančním úřadem v Hořovicích nenalezl, že by „J.K. ve své výpovědi připustil, že peníze za provedené práce pro ZBIROVIA a.s. mohl pro něho přebírat Z.Č.“. I kdyby tomu tak snad bylo, lze tu akceptovat názor odvolacího orgánu, že „i pokud by Z.Č. hotovost přebíral, neosvědčovalo by to skutečnost, že hotovost byla přebírána za práce uskutečněné J.K., neboť ten vykonání prací popřel“.

3) Svědek J.K. vypověděl, že o obchodních transakcích p. K. a společnosti ZBIROVIA, a.s., mu není nic známo (protokol čj. 209002/11/210931506467 sepsaný Finančním úřadem v Teplicích). K okolnostem, za nichž se seznámil s p. K., uvedl, že pravděpodobně to bylo při návštěvě p. M. a při nákupu zboží ve ZBIROVIA, přesné datum ani rok si nevybavuje. Skutečnosti tedy neodpovídá, že by J.K. „jednoznačně potvrdil, že zná osobu J.K., s kterou ho seznámil Z.Č. ve společnosti ZBIROVIA a.s. v době, kdy tam pracovali“. Svědek vypověděl, že p. K. (jeho zaměstnanci) prováděl truhlářské práce pro Zahradnictví K..., avšak nepotvrdil, že by p. K. prováděl nějaké práce pro společnost ZBIROVIA, a.s. (v této společnosti pana K. žádné práce neviděl vykonávat). Podstatné rovněž není, zda číselná řada vystavovaných faktur na sebe navazovala či nikoli; v daném případě se nesporně vystavení faktur, nýbrž provedení prací.

4) Svědek Ing. K.S. vykonával v předmětném období funkci obchodního náměstka společnosti ZBIROVIA, a.s. (protokol čj. 119219/11/150930402428 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Svědek nezná firmy ani jednatele/předsedu představenstva firem FART-DED s.r.o., Družstva AXAMIT, STAVOCENTER, s.r.o., KRIMSNET s.r.o. a NEXUS TRADE s.r.o. Předložené záznamy o provedení prací pravděpodobně podepsal. Neví ovšem, kdo tyto záznamy vyhotovil, ani kdy byly vyhotoveny. Svědkovi není známo, kdo sjednával cenu a rozsah prací, ani kdo a kdy (respektive kde) práce prováděl. Svědek žádné práce či zboží nepřebíral, ani nekontroloval. Z takovéto výpovědi obchodního náměstka ovšem nelze podle soudu dojít k závěru, že Ing. K.S. potvrdil, že společnost ZBIROVIA, a.s., odebírala plnění od dodavatelů FART-DED s.r.o., Družstva AXAMIT, STAVOCENTER, s.r.o., KRIMSNET s.r.o. a NEXUS TRADE s.r.o.

5) Svědek *L.H.* vypověděl, že sám spolupracoval s firmu FART-DED, dodávala mu dělníky na stavební práce, jednal s panem V., na příjmení si nevzpomíná, představil se mu jako jednatel. Teprve na otázku zástupce daňového subjektu, že podle obchodního rejstříku je jednatelem firmy FART-DED M.D. a zda se domnívá, že to je ten jím uváděný V., svědek odpověděl, je to pravděpodobné (protokol čj. 14688/11/150930402428 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Svůj závěr, že svědecká výpověď *L.H.* neprokázala, že sporná plnění realizovala společnost FART-DED s.r.o., příp. že daňový subjekt prováděl úhrady ve prospěch této společnosti, když pan V. nebyl jednatelem zmíněné společnosti a nebylo prokázáno, že by byl oprávněn jednat jejím jménem, řádně odůvodnil správce daně ve zprávách o daňové kontrole čj. 798427/13/2312-05400-402428 a čj. 1045625/13/2312-05400-400547 a odvolací orgán na str. 42 svého žalobou napadeného rozhodnutí.

6) Svědek *R.G.*, který pracoval jako OSVČ ve společnosti ZBIROVIA, a.s., v roce 2007, vypověděl, že zná osobu *Z.Č.*, konkrétní jméno společnosti, pro kterou pracoval, ovšem neví, kdežto osobu *J.K.* nezná (protokol čj. 173144/12/003934102710 sepsaný Finančním úřadem pro Prahu 3). Jeho svědecká výpověď podle názoru soudu neobsahuje takové a tak určité údaje, aby mohla přispět k prokázání pro tuto daňovou věc rozhodných skutečností. Odvolací finanční ředitelství provedlo adekvátní hodnocení svědecké výpovědi *R.G.* na str. 42 svého žalobou napadeného rozhodnutí.

7) Svědek *M.V.* byl v předmětném období ve společnosti ZBIROVIA, a.s., zaměstnán jako údržbář (protokol čj. 74385/12/150930402428 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Jeho svědecká výpověď podle názoru soudu neobsahuje takové a tak určité údaje, aby mohla přispět k prokázání pro tuto daňovou věc rozhodných skutečností. Odvolací finanční ředitelství provedlo adekvátní hodnocení svědecké výpovědi *M.V.* na str. 41 svého žalobou napadeného rozhodnutí.

8) Svědkyně *J.S.* vykonávala v předmětném období funkci vedoucí ekonomického úseku společnosti ZBIROVIA, a.s. (protokol čj. 76157/12/150930402428 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Svědkyně *J.S.* byla v předmětném období v této společnosti zaměstnána jako účetní (protokol čj. 76156/12/150930402428 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Svědkyně *J.S.* byla přítomna tomu, že pan Č. přinesl faktury k proplacení, kolegyně připravila doklad a hotovost a toto nesla k panu M. do kanceláře k proplacení, svědkyně předání hotovosti přítomna nebyla. Předmětné částky byly panu Č. vypláceny na základě plné moci, tuto svědkyně neviděla, tuto informaci má od kolegyně paní S. Svědkyně *J.S.* připravenou hotovost a výdajový pokladní doklad odnesla k panu M. do kanceláře. V kanceláři byl přítomen člověk, kterého jí pan M. označil jako pana Č., o kterém jí pan M. (popř. sám pan Č.) řekl, že má plnou moc k převzetí úhrady faktury. Ona osobně plnou moc neviděla. Vzhledem k uvedenému nelze považovat za nedůvodné, jestliže odvolací orgán došel k tomu, že uvedenými svědeckými výpověďmi nebylo prokázáno to, že sporná plnění byla provedena zhotovitelskými firmami v rozsahu, termínu a za částky uvedené na fakturách, ani to, že pan Č. jednal jménem předmětných společností (str. 41 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného).

9) Svědkyně *S.R.* byla v předmětném období ve společnosti ZBIROVIA, a.s., zaměstnána jako vrátná (protokol čj. 74985/12/150930402428 sepsaný Finančním úřadem

v Rokycanech). Její svědecká výpověď podle názoru soudu neobsahuje takové a tak určité údaje, aby mohla přispět k prokázání pro tuto daňovou věc rozhodných skutečností. Odvolací finanční ředitelství provedlo adekvátní hodnocení svědecké výpovědi S.R. rovněž na str. 41 svého žalobou napadeného rozhodnutí.

10) Svědek *T.B.* vypovídal o své práci v areálu společnosti ZBIROVIA, a.s., fakturované firmám BRYX s.r.o., BVU Praha s.r.o., J.K. a Z.Č. v letech 2007 a 2008 (protokol čj. 93063/12/150930400547 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Svůj závěr, že jeho výpověď neosvědčila, že svědek skutečně subdodavatelsky plnil pro předmětné osoby, řádně odůvodnil správce daně ve zprávách o daňové kontrole čj. 798427/13/2312-05400-402428 a čj. 1045625/13/2312-05400-400547 a odvolací orgán na str. 48 až 51 svého žalobou napadeného rozhodnutí.

11) *Aleš Bouchal* jako místopředseda představenstva společnosti ZBIROVIA, a.s., nemohl mít v předmětném řízení postavení svědka (protokol čj. 51078/12/150930400547 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Jeho vyjádření tudíž správní orgány správně zachytily a posoudily ne jako svědeckou výpověď (§ 96 daňového řádu), nýbrž jako tvrzení daňového subjektu (§ 93 odst. 1 věta druhá daňového řádu).

12) *Z.M. ml.* jako člen představenstva společnosti ZBIROVIA, a.s., nemohl mít v předmětném řízení postavení svědka (protokol čj. 51006/12/150930400547 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Jeho vyjádření tudíž správní orgány správně zachytily a posoudily ne jako svědeckou výpověď (§ 96 daňového řádu), nýbrž jako tvrzení daňového subjektu (§ 93 odst. 1 věta druhá daňového řádu).

13) Svědek *P.U.* vykonával v předmětném období funkci vedoucího TOV (údržby) společnosti ZBIROVIA, a.s. (protokol čj. 119222/11/150930402428 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Svědek uvedl, že vystavil a podepsal předložené záznamy o provedení prací. Zná osobu J.K., avšak nezná firmy, ani jednatele/předsedu představenstva firem DEMOKLES s.r.o., ATEL-Y spol. s r.o., Družstva V-HRYS, VIKTORIA TRADING s.r.o., ITNA s.r.o., Družstva AXAMIT, BRYX s.r.o., BATLER družstvo, VOLVISH s.r.o., TROYA STAV s.r.o., BVU Praha s.r.o., Inntek Group, IMILA s.r.o., FART-DED s.r.o., Sawicki s.r.o., MINIS s.r.o., v likvidaci, ani osobu Z.Č. Osoby oprávněné jednat za firmy práce nepředávaly, nikdo konkrétně svědkovi práce nepředával. Kdo sjednával cenu a rozsah prací, svědek neví. Vesměs neví ani to, kolik lidí provádělo na záznamech uvedené práce a kdo na ně dohlížel a organizoval jejich práci. Že práce prováděly výše uvedené firmy, bylo svědkovi řečeno panem M. Z takovéto výpovědi vedoucího údržby ovšem nelze podle soudu dojít k závěru, že potvrdil, že zná předmětné zhotovitelské firmy a že prováděly práce dle jím sepsaných interních předávacích protokolů a že zhotovené dílo a vykonané práce osobně přebíral a kontroloval termíny dokončení prací.

Žalobce má za to, že svědci potvrdili „aktivní účast Z.Č. u žalobce, a to jako koordinátora zhotovitelských firem“. K tomu by bylo třeba objasnit, co se má tímto výrazem rozumět. Ze zákona a z postupu správních orgánů na základě zákona vyplynulo, co je daňový subjekt v daném případě povinen prokazovat – a jakési koordinátorství zhotovitelských firem to nebylo. Relace mezi svědeckými výpověďmi J.K. a Z.Č. a výpověďmi dalších svědků jsou

rozmanitě: někdy jsou v rozporu, jindy jsou v částečném rozporu a ještě jindy se nijak nepotkávají. Nemá pravdu, že se správce daně „pouze účelově dovolává nepravdivé výpovědi Z.Č. a J.K., které považuje za jediné věrohodné“; ve skutečnosti správce daně a odvolací orgán hodnotily všechny provedené svědecké výpovědi a – což žalobce neprávem opomíjí – i celou řadu listinných důkazů.

Stran námitky týkající se společnosti MINIS, s.r.o., v likvidaci, se přitakává vysvětlení podanému na str. 46 a 47 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného.

Značná pozornost byla věnována svědku Z.Č. Ten se ke správci daně v předmětném daňovém řízení dostavil dvakrát. Dne 6. 4. 2011 uvedl, že nyní se nebude vyjadřovat, podklady zpracovává jeho zástupce (protokol čj. 35014/11/150930400547 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Dne 22. 6. 2011 bylo svědkovi správcem daně a zástupcem daňového subjektu položeno celkem 50 otázek, 43 z nich svědek zodpověděl, u sedmi se vyslovil tak, že v tuto dobu a na tomto místě se k těmto otázkám nebude vyjadřovat (protokol čj. 98122/11/150930400547 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech).

Svědka Z.Č. připustil spolupráci se společností ZBÍROVIA, a.s., spočívající v tom, že sháněl zájemce o fabriku. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2007 svědek toliko u smluv o dílo ze dne 1. 3. 2007 na částku 183.000,- Kč a ze dne 29. 8. 2007 na částku 411.500,- Kč konstatoval, že podpisy na smlouvách nezpochybňuje, může ale prokázat, že uvedené práce nebyly provedeny. K ostatním předloženým smlouvám, fakturám a dokladům uvedl, že je nevystavil; ohledně podpisů na nich tvrdil buď to, že vypadají jako jeho, anebo to, že jsou padělané. Vyloučil však provádění jakýchkoliv prací a dodání jakéhokoliv zboží. Na otázku správce daně, z jakého důvodu připouští, že některé výše uvedené doklady mohl podepisovat, svědek odpověděl, že si neuvědomuje, že by tyto doklady podepisoval. Na otázku zástupce daňového subjektu, zda může potvrdit, že předával vystavené faktury výše uvedených firem včetně příjmových dokladů panu M. a zároveň od něj přijímal finanční plnění za účasti paní S., svědek uvedl, že může potvrdit jediné to, že tyto firmy tam nikdy nic nedělaly, a to mluví pouze o firmách, jejichž název mu něco říká. Na tutéž otázku zástupce daňového subjektu pak svědek zopakoval, že s firmami nespolečně pracoval, žádné práce nebyly prováděny, nechť si z toho každý vyvodí svůj závěr. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2008 svědek uvedl, že zastupoval na základě plné moci firmu GREENMAP Group s.r.o. v rozsahu vyřízení práce cizinců. Toto je jediná spolupráce, kterou zajišťoval. Nedostal žádnou provizi, protože ještě než se akce rozjela, skončila v důsledku změny vyhlášky o zaměstnávání cizinců. Předložené faktury za provedené práce za rok 2008 svědek nevystavil a práce na nich uvedené neprováděl. Žádnou hotovost nepřevzal. Na otázku správce daně, zda podepsal převzetí peněz na předložených pokladních dokladech, svědek odpověděl, že peníze nepřebíral, podpis může být u některých dokladů jeho, nedokáže to posoudit. Na otázku zástupce daňového subjektu, proč podepisoval faktury a smlouvy o dílo, jestliže tvrdí, že je nevystavil, svědek znovu zopakoval, že podpisy vypadají jako jeho, ale tyto práce nebyly jím vykonány ani přes jeho osobu. Na další otázku zástupce daňového subjektu, zda může potvrdit, že dostával částky uvedené na výše uvedených PPD od pana M. za účasti paní S., svědek znovu zopakoval, že práce nevykonával, takže nevidí důvod, proč by mu měla Zbirovie platit.

Za tohoto stavu věci nelze v neprovedení opakované výpovědi svědka Z.Č. spatřovat vadu řízení, která by mohla ovlivnit postup v předmětném daňovém řízení nebo zákonnost dodatečného vyměření daně, neboť žalobce správním orgánům (a ostatně ani soudu) nevyjevil, které – pro zjištění rozhodných skutečností relevantní – otázky měly být tomuto svědkovi při jeho opakovaném výslechu položeny.

Za těchto okolností je na místě připomenout, že žalovaný správní orgán vyhodnotil svědeckou výpověď Z.Č. zejména takto: „Svědék nepopřel jakoukoliv spolupráci s Vaší společností, naopak uvedl, že s Vámi jednal ve věci prodeje podniku a spolupráce se společností GREENMAP. Svědek sice sám nezmínil, že by ve Vaší společnosti koordinoval práce (což bylo prokázáno jinými svědeckými výpověďmi), nicméně tuto skutečnost ani nepopřel. Popřel pouze svoji spolupráci se zhotovitelskými firmami a uvedl, že tyto firmy u společnosti ZBÍROVIA nikdy nic nedělaly. Výpověď Z.Č. tedy není v rozporu s jinými svědeckými výpověďmi, neboť svědci pouze potvrzovali, že pan Č. navštěvoval Vaši společnost, nikdo z nich však neosvědčil, že pan Č. jednal v zastoupení zhotovitelských firem, nebo že vykonával nějaké práce. Ani jednatele zhotovitelských firem nepotvrdili spolupráci s panem Č., či Vaší společností. Bylo tedy na Vás, nikoliv na správci daně, abyste věrohodnost výpovědi Z.Č. vyvrátili předložením důkazů o tom, že jednal v zastoupení zhotovitelských firem a realizoval sporná plnění. Odvolací orgán konstatuje, že výpověď svědka Č. byla správcem daně zcela správně vyhodnocena v souvislosti s ostatními důkazními prostředky tak, že neosvědčuje, že sporná plnění byla bezpochyby provedena v rozsahu, termínu a na fakturách deklarovaným dodavatelem a za částky uvedené na těchto dokladech“.

Toto hodnocení, jež je obsaženo na str. 53 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného a zopakováno na str. 8 vyjádření žalovaného správního orgánu k žalobě, může soud jen aprobovat.

Lze jen doplnit, že uvedené místo není ani zdaleka jediné, kde se správní orgány vypořádají s informacemi souvisejícími s osobou Z.Č.

V.4 Z á v ě r

Zásada volného hodnocení důkazů, která je zakotvena v § 8 odst. 1 daňového řádu, zní: Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

K tomuto ustanovení se odborná literatura vyjadřuje zejména takto: „Zásada volného hodnocení důkazů je postavena na správním uvážení, které však nemůže být svévolné. Správní uvážení musí být vystavěno na základech formální logiky, musí být konzistentní a nesmí v něm být vzájemné rozpory. Navíc aby se splnění uvedených požadavků dalo posoudit a přezkoumat, musí být za tímto účelem správní uvážení přezkoumatelným způsobem obsaženo ve spisu či na jiném místě, které vyžaduje zákon.“ (Ondřej Lichnovský a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 16), takto: „Hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům prisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti (důležitosti) správce daně

určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může opřít svá skutková zjištění (zda jsou pro správné stanovení daňové povinnosti upotřebitelné). Důkazy, které jsou pro rozhodnutí bezvýznamné, se dále nezabývá. Při hodnocení důkazů po stránce jejich zákonnosti zkoumá správce daně, zda důkazní prostředky byly získány (opatřeny) způsobem odpovídajícím obecně závazným právním předpisům. K důkazním prostředkům, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, správce daně nepřihlédne. Hodnocením důkazů z hlediska jejich pravdivosti pak správce daně dochází k závěru, které skutečnosti, o nichž důkazy podávají informace, lze považovat za pravdivé a které nikoliv. Volnost úvahy se týká věrohodnosti (pravdivosti) důkazu a nutné kvantity, nikoli závažnosti či nezákonnosti důkazů“ (Lenka Matyášová – Marie Emilie Grossová: Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou. 1. vyd. Praha 2011, str. 43 a 44) a takto: „Obecně platí, že hodnocení důkazů je myšlenkovou úvahou, při které usuzující přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, přičemž se opírá o logické, systematické, historické, pravděpodobnostní, věrohodnostní apod. úsudky.“ (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc 2013, str. 63).

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Uvedené ustanovení vysvětluje odborná literatura zejména takto: „Lze tedy shrnout, že správce daně má povinnost zjišťovat skutkový stav. Tato povinnost však není absolutní. Nelze-li totiž takového ideálního stavu dosáhnout, a to navzdory maximálnímu úsilí správce daně, zavádí pro tento účel zákon úpravu důkazního břemene každé ze stran. Zde pak platí, že jak daňový subjekt, tak správce daně nese důkazní břemeno ohledně svých tvrzení. Tento proces je v důvodové zprávě charakterizován tak, že není sice povinností správce daně zjistit skutkový stav, avšak je jeho povinností vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Takováto charakteristika pak ve výsledku odpovídá zde uvedenému.“ (Ondřej Lichnovský a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 178), takto: „Je třeba podotknout, že i nadále je nutno mít na zřeteli, že důkazní břemeno ohledně svých tvrzení má stále daňový subjekt a posun k zásadě materiální pravdy neznamena, že by byl správce daně povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, resp. zjišťovat skutkový stav za daňový subjekt. Pokud však relevantní skutečnosti správce daně zjistí, resp. určité informace ve své dispozici má nebo v průběhu řízení vyjdou najevo, musí se jimi zabývat. Správce daně se má v intencích uvedené zásady snažit odstranit důvodné pochybnosti ohledně skutkového stavu, vždy je však limitován důkazním břemenem daňového subjektu.“ (Lenka Matyášová – Marie Emilie Grossová: Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou. 1. vyd. Praha 2011, str. 307) a takto: „Povinnost dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností se nedá vykládat tak, že je správce daně povinen sám vyhledat důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu, jak by si někdy daňové subjekty představovaly. V daňovém řízení platí ... zásada „každý nechť chrání svá práva“ a předkládat či navrhopvat důkazní prostředky je povinností a právem daňového subjektu, neuplatňuje se zde primárně vyhledávací zásada dominantní např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně zásadně nenese správce daně, nýbrž daňový subjekt.“ (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc 2013, str. 436).

V přezkoumávané věci bylo shromážděno velké množství podkladů pro vydání rozhodnutí. Žalobními body nebyl podle názoru soudu správními orgány zjištěný skutkový stav zpochybněn. Hodnocení důkazů je tu vystavěno na základech formální logiky, je konzistentní a nejsou v něm vzájemné rozpory. Myšlenkové úvahy, při kterých správní orgán přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, jsou přitom seznatelné z pečlivě vypracovaných zpráv o daňové kontrole a z rozhodnutí o odvolání. Postup správních orgánů byl v daném případě v souladu také s výše interpretovaným ustanovením § 96 odst. 2 daňového řádu. Za této situace soud nemůže akceptovat tvrzení žalobce, že se provedením svědeckých výpovědí předmětných svědků prokázalo, že předmětné daňové doklady - faktury byly vystaveny za skutečně vykonané a kontrolované práce a finanční úhrady byly předány přímo zhotovitelům. V dalším soud odkazuje na podrobně a přesvědčivě zpracované úkony správních orgánů, zprávy správce daně o daňové kontrole čj. 798427/13/2312-05400-402428 a čj. 1045625/13/2312-05400-400547 a žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2014, čj. 17130/14/5000-14204-703000.

VI. Celkový závěr a náklady řízení

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jelikož na základě výše uvedené argumentace neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání: žalobce ve smyslu § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. a žalovaný správní orgán podle § 51 odst. 1 věty první s. ř. s.

Náhrada nákladů řízení je upravena v § 60 s. ř. s. Podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, požádal o přiznání paušální náhrady hotových výdajů ve výši 300,- Kč za jeden úkon právní služby (= písemné vyjádření žalovaného k žalobě) podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve spojení s § 36 odst. 1 s. ř. s. ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. V uvedeném nálezu došel Ústavní soud k tomuto závěru: „*Za ústavně konformní je nutno pokládat takový postup civilních soudů, při němž v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem přiznaly paušální náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), přiznávají, pokud je to nutné pro naplnění rovnosti účastníků řízení, tuto paušální náhradu coby náhradu hotových výdajů podle § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není. Zásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod lze totiž v posuzovaném případě naplnit přiznáním paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.*“

Zdejší soud má za to, že u správních orgánů nutno rozlišovat náklady běžné úřední činnosti a náklady přesahující rámec běžné úřední činnosti. Toliko u druhých z nich by bylo možno uvažovat o jejich přiznání (i ve smyslu výše citovaného nálezu Ústavního soudu). Náklady spojené s vypracováním vyjádření správního orgánu k žalobě však bezpochyby náleží do kategorie náklady běžné úřední činnosti. Zdejší soud se tu opírá o argumentaci, k níž dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014-47, jež se sice přímo týká cestovních nákladů správních orgánů, ale *per analogiam* se jistě vztahuje také na paušální náhradu hotových výdajů. I když uvedené usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu je třeba studovat jako celek, zdejší soud z něj jako pro posuzovaný nárok zvláště inspirativní uvádí bod 25 jeho odůvodnění: „... s výkonem působnosti jednotlivých správních orgánů je nerozlučně spojena též povinnost tuto činnost obhájit u nezávislého soudu, povolaného na základě příkazu ústavodárce k ochraně práv jednotlivců (srov. čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Náklady takto vzniklé při této standardní činnosti správních orgánů jsou stejně jako veškeré náklady na fungování veřejné správy hrazeny z veřejných rozpočtů, tj. z výtěžku daní a poplatků hrazených všemi občany na základě zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod). Povinnost občanů přispívat nad rámec běžné daňové povinnosti k úhradě nákladů orgánů veřejné moci v souvislosti určitými úkony se v zásadě omezuje na správní a soudní poplatky vymezené příslušnými předpisy. Náklady spojené s cestováním pracovníků správních orgánů při provádění jejich úředních úkonů tak patří do stejné kategorie nákladů spojených s běžnou úřední činností jako platy těchto pracovníků, poštovné, náklady na nákup potřebného zařízení (např. výpočetní techniky včetně příslušného software) a materiálu (papíry, obálky, kancelářské potřeby), náklady spojené s pořízením či pronájmem budov potřebných pro činnost úřadů apod. Podle rozšířeného senátu neexistuje žádný důvod právě náklady cestování úředníků z této množiny nákladů spojených s činností veřejné správy (s její běžnou úřední činností) vydělovat a účtovat k náhradě vůči účastníkům řízení před správními soudy. Ad absurdum by žalované správní orgány v případě úspěchu v soudním řízení mohly obdobně nárokovat i další náklady své běžné úřední činnosti, např. mzdové náklady vynaložené na práci příslušných úředníků v souvislosti se soudním řízením na základě hodinové sazby, hotové výdaje na základě paušální náhrady ..., přičemž by mohly odkazovat na otevřený výčet nákladů řízení uvedený v § 57 odst. 1 s. ř. s.“.

Z uvedených důvodů zdejší soud žalovanému správnímu orgánu požadovanou náhradu nákladů řízení nepřiznal a rozhodl, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

V Plzni dne 25. září 2015

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D.
předseda senátu