



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Martiny Vernerové a JUDr. Jiřího Derfla ve věci

žalobkyně: **NOWAK, a. s.**, IČO: 25417860,
sídlem Svoboda nad Úpou 547, 542 24 Svoboda nad Úpou,
zastoupena JUDr. Lubomírem Pánikem, advokátem,
sídlem Masarykova 1120/43, 400 01 Ústí nad Labem,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2018, č. j. 25010/18/5200-11434-712485,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2018, č. j. 25010/18/5200-11434-712485, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 4. 2016, č. j. 1022430/16/2501-50523-

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

506740. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 vyšší o částku 5 340 140 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu žalobkyni předeepsal penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně, tj. 1 068 028 Kč. Žalobkyně se v žalobě současně domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně namítala, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty uvedené v § 148 daňového řádu. Konstatovala, že podle § 38r zákona o daních z příjmů prekluzivní lhůta pro zdaňovací období roku 2010 běžela z důvodu vykázané ztráty ve zdaňovacím období roku 2008 společně s prekluzivní lhůtou pro zdaňovací období roku 2013, která uplynula nejpozději dne 30. 3. 2018. Dodala, že žalovaný se otázkou prekluze vůbec nezabýval.
3. Podle žalobkyně se žalovaný nevypořádal s jejím odvolacím tvrzením o formálním zahájení daňové kontroly, neuvedl, že o vyřízení stížnosti proti zahájení daňové kontroly rozhodoval jako nadřízený orgán písemností ze dne 4. 2. 2015, č. j. 2758/15/5100-41455-711218, ve které k překvapení žalobkyně netvrdil, že posouzení lhůty zahájení daňové kontroly nemá vliv na běh prekluzivní lhůty, a potvrdil, že dne 11. 11. 2013 nedošlo k formálnímu zahájení daňové kontroly. Žalobkyně podotkla, že žalovaný ji v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu neseznámil s touto změnou právního názoru, a tím ji zkrátil na jejích právech. Žalobkyně současně nadále trvala na tom, že daňová kontrola byla zahájena jen formálně a v rozporu s § 87 odst. 1 daňového řádu.
4. Žalobkyně měla za to, že se žalovaný nesprávně vypořádal s její námitkou o rozsahu daňové kontroly, když tvrdil, že správce daně nezískal žádný důkazní prostředek zpochybňující výši výnosů souvisejících se zakázkami, a nevznikly mu tak pochybnosti o výši výnosů. Upozornila na to, že správce daně měl listinu z Magistrátu města Ústí nad Labem zpochybňující existenci objektů v areálu Tlakové plynárny Ústí nad Labem a. s. (dále jen „TPÚ“) v roce 2010, tedy důkaz zpochybňující nejen náklady, ale i výnosy. Tato skutečnost podle žalobkyně zakládá rozpor mezi tvrzením žalovaného a zprávou o daňové kontrole. Zaměření správce daně na náklady vybraných zakázek a nikoli na jejich výnosy podle žalobkyně nevede ke správnému zjištění daně, a ponechá-li správce daně výnosy nedotčeny, není kvalifikovaně stanoven základ daně. Zdůraznila, že není možné, aby se správcem daně doměřený rozdíl na dani jevil z pohledu § 98 daňového řádu jako nekvalifikovaný. S touto nekvalifikovaností se navíc žalovaný vůbec nevypořádal. Žalobkyně dodala, že odlišnost od srovnatelných subjektů a jejich daňové povinnosti je zjevná, neboť neexistuje srovnatelný subjekt, u kterého by daňová povinnost vycházela toliko z výnosů bez nákladů.
5. Správce daně podle žalobkyně nepostupoval v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť nehodnotil veškeré důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti a došlo k nepřípustné selekci hodnocení důkazů. Konstatovala, že na stranách 25 až 36, 36 až 46 a 46 až 52 zprávy o daňové kontrole byly hodnoceny jen smlouvy a výpovědi svědků. Poznamenala, že není namístě, aby jí žalovaný vytýkal, že nebrala do úvahy duplicitu listin, když sám nespécifikoval, které listiny jsou duplicitní. Stejně tak není podle žalobkyně namístě výtky,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

že zahrnula písemnosti, které nebylo třeba hodnotit, neboť vycházela ze zprávy o daňové kontrole, již koncipoval správce daně a která je nepřezkoumatelná.

6. Žalobkyně namítala, že neuvedení konkrétního bodu § 23 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů způsobuje nepřezkoumatelnost, neboť není seznatelné, jaký kvalifikovaný důvod opravňoval správce daně zvýšit hospodářský výsledek. Odkaz na § 24 téhož zákona označila za nedostatečný.
7. Podle žalobkyně je z napadeného rozhodnutí zřejmá rozporuplnost a zmatečnost hodnocení smlouvy o dílo na demolici objektů v areálu TPÚ, uzavřené mezi žalobkyní a společností CST plus s. r. o. (dále jen „CST“), kterou žalovaný nepřipustil jako důkaz, na rozdíl od jiných smluv, které zjevně hodnotil, když je s předmětnou smlouvou srovnával. V tom žalobkyně spatřovala porušení § 8 odst. 1 daňového řádu a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro vnitřní rozpor. Uvedla, že správce daně předmětnou smlouvu hodnotil jako důkaz, ale žalovaný uvedl, že svou podstatou nemůže prokázat faktickou realizaci díla. Žalobkyně namítala, že pokud podle žalovaného smlouva do budoucna neprokazuje žádné faktické plnění, nelze unést důkazní břemeno, neboť smlouva se vždy uzavírá před realizací. Odmítla jako nepodložené tvrzení žalovaného o nedůvěryhodnosti smlouvy, je-li podepsána stejnou osobou jako oprávněným statutárním orgánem obou smluvních stran. Dodala, že z faktury je zřejmé, kdo a kdy ji vystavil a co bylo fakturováno; soupis prací se pak logicky vztahuje k údajům na faktuře a podle žalobkyně není pravdou, že by nemohl doplnit smlouvu. Žalobkyně shrnula, že žalovaný si ve svých tvrzeních odporuje a nelze dospět k závěru, že neunesla důkazní břemeno. Žalovaný navíc jen převzal text zprávy o daňové kontrole, nejedná se tak o jeho úvahu, což je v rozporu s § 116 odst. 2 daňového řádu.
8. Žalobkyně nesouhlasila s postupem daňových orgánů, které hodnotily výsledky svědků Ing. J. J., J. M., V. D., H. V., J. B., T. S., Ing. P. N. a M. M. z jiných daňových řízení, přestože tito svědci byli vyslechnuti také v jejím daňovém řízení. K tomu poukázala na rozsudky zdejšího soudu sp. zn. 15 Af 9/2015 a Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 379/2017, kterými byl žalovaný podle žalobkyně vázán, a přesto namísto nich uváděl rozsudky jiné, nepřiléhavé. Doplnila, že žalovaný tím porušil § 93 odst. 1 a 2 daňového řádu, neboť listiny o výsledku svědků z jiných řízení jsou nezákonnými důkazy a k jejich hodnocení došlo předčasně a neoprávněně před provedením důkazu podle § 93 odst. 3 daňového řádu.
9. Žalovaný podle žalobkyně nezdůvodnil, proč se listiny předložené svědkem L. M. (soupis a mapka objektů demolovaných v roce 2008 a 2009, soupis staveb demolovaných v roce 2010) nestaly důkazem. Za nesprávný považovala závěr, že svědecká výpověď V. D. neprokázala provedení demoličních prací společností CST. V této souvislosti upozornila na názor Nejvyššího správního soudu z rozsudku sp. zn. 6 Afs 379/2017, že kategorický závěr žalovaného, že svědek V. D. nemůže v žádném případě potvrdit skutkovou verzi událostí prosazovanou žalobkyní, nebyl namístě. V případě výpovědi svědka M. M. žalovaný podle žalobkyně neprovedl vlastní hodnocení důkazu, ale toliko převzal hodnocení správce daně, které je v rozporu se závěrem zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu, že skutečnost, že V. D. a M. T. přizval ke spolupráci tehdejší jednatel žalobkyně L. M., nic nevypovídá o tom, pro koho tyto osoby pracovaly. V tomto rozporu spatřovala žalobkyně nesprávnost hodnocení opakované výpovědi svědka M. M., které navíc shledala totožným s hodnocením předchozí výpovědi téhož svědka.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

10. K žalovaným tvrzenému rozporu mezi výpověďmi svědků L. M. a M. M. žalobkyně uvedla, že žalovaný žádný konkrétní rozpor neoznačil, neprokázal a jeho tvrzení neodpovídá § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť neobsahuje žádnou úvahu. Žalobkyně současně popřela též rozpor mezi výpověďmi svědků L. M. a T. S. ohledně účasti společnosti CST na zakázce, přičemž vysvětlila, že T. S. jako jednatel společnosti CST fyzicky na předmětné zakázce nepracoval, což ovšem neznamená, že na ní nepracovala společnost CST. V případě výpovědi svědka P. B. daňové orgány podle žalobkyně nevycházely z celého jejího obsahu, ale jen z odpovědi na poslední otázku, že svědek společnost CST nezná. Daňové orgány tedy výpověď tohoto svědka selektovaly tak, aby jim vyšel závěr, že společnost CST nebyla dodavatelem žalobkyně a z toho následně dovodily rozpor mezi výpověďmi svědků P. B. a L. M. Žalobkyně trvala na tom, že skutečnost, že finanční ředitel společnosti TESLA, akciová společnost, (dále jen „TESLA“), která uzavřela se žalobkyní smlouvu na výstavbu fotovoltaické elektrárny (dále jen „FVE“), nezná dodavatele žalobkyně, není v rozporu s tvrzením, že společnost CST dodavatelem byla. Provedené hodnocení důkazů pak podle žalobkyně nebylo objektivní, nýbrž takové, aby vyhovovalo odůvodnění napadeného rozhodnutí.
11. Žalobkyně dále namítala, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s odvolacími námitkami, že není v souladu se zásadami daňového řízení postup, kdy správce daně požaduje prokazovat skutečnosti jinými důkazními prostředky než předloženými doklady, že další požadované důkazy překračují požadavky kladené na smlouvu o dílo v obchodněprávních předpisech, že bylo povinností správce daně konstatovat, jaké důkazní prostředky v rámci obvyklých, běžných či proveditelných důkazů ještě požaduje pro doložení provádění činností, že správce daně nezjistil správně skutkový stav, když nezohlednil skutečnosti zjištěné u partnerů žalobkyně, že hodnocení důkazů je nelogické, neúplné a rozporuplné a že není možné zdánit totéž dvakrát. Žalobkyně popřela závěr žalovaného, že hodnocení důkazů proběhlo v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, a zdůraznila, že jen v řízení bez vad může dojít k neunesení důkazního břemene daňovým subjektem, což není tento případ.

Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že prekluzivní lhůta pro rok 2008, v němž byla vykázána daňová ztráta, a dále pro roky 2009 až 2013, v nichž je možné daňovou ztrátu uplatnit, skončí podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů uplynutím prekluzivní lhůty pro zdaňovací období roku 2013, v němž je naposledy možné daňovou ztrátu uplatnit. Vzhledem k tomu, že žalobkyně opět vykázala daňovou ztrátu v roce 2012, prekluzivní lhůta pro zdaňovací období let 2012 až 2017 skončí uplynutím prekluzivní lhůty zdaňovacího období roku 2017 a podle žalovaného se touto prekluzivní lhůtou bude zprostředkovaně řídit i kontrolované zdaňovací období roku 2010. Názor žalobkyně, že napadené rozhodnutí bylo vydáno až po uplynutí lhůty pro stanovení daně, žalovaný odmítl. Žalovaný nesouhlasil rovněž s tím, že daňová kontrola byla dne 11. 11. 2013 zahájena pouze formálně. Podotkl, že při vypořádání této odvolací námítky kromě odkazu na vyrozumění správce daně o vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu č. j. 2247542/14/2501-60562-506826, které žalovaný aproboval svým vyrozuměním č. j. 2758/15/5100-41455-711218, uvedl, že otázka zahájení daňové kontroly nemá z pohledu lhůty pro stanovení daně žádný význam. Žalovaný neshledal žádný legitimní důvod k vydání seznámením s odlišným právním názorem ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

neboť se v napadeném rozhodnutí nijak neodchýlil od předchozích závěrů obsažených ve vyrozumění č. j. 2758/15/5100-41455-711218.

13. K rozsahu daňové kontroly žalovaný poznamenal, že byl vymezen v souladu s § 85 odst. 3 daňového řádu. Zároveň uvedl, že mu není zřejmé, co žalobkyně sleduje námitkou odkazující na § 98 daňového řádu, který nebyl použit, neboť jí byla stanovena daň dokazováním, nikoli podle pomůcek. Podle žalovaného obsahuje zpráva o daňové kontrole zhodnocení důkazů v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Vysvětlil, že v soupisu předložených důkazních prostředků je zahrnuto účetnictví žalobkyně, ze kterého bylo ověřeno zaúčtování jednotlivých dokladů, důkazní prostředky, které si správce daně opatřil z jiných řízení ke zdokladování celého obchodního případu, k součtu 118 položek dospěl správce daně prostým sčítáním, aniž by bral v úvahu duplicity (dokumenty od objednatele a od zhotovitele), a zahrnul do něj i písemnosti, které nebylo třeba hodnotit, protože nebyly zpochybňovány (předvolání ke svědecké výpovědi apod.). Námitku neuvedení konkrétního zákonného ustanovení majícího vliv na zvýšení hospodářského výsledku žalobkyně žalovaný vyvrátil odkazem na zprávu o daňové kontrole a napadené rozhodnutí, v nichž je uvedeno, že výsledek hospodaření žalobkyně za rok 2010 se zvyšuje ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
14. Žalovaný připomněl dodavatelský řetězec vztahující se k zakázce na demoliční práce v areálu TPÚ a zdůraznil, že správci daně vznikly pochybnosti, zda práce deklarované na fakturách vystavených pro žalobkyni společnosti CST byly skutečně provedeny touto společností, v deklarovaném období a rozsahu. To žalobkyně podle žalovaného neprokázala ani předloženou smlouvou o dílo ze dne 26. 4. 2010, ani soupisem prací přiloženým k faktuře č. 15210. Žalovaný podotkl, že možnost použít protokoly o výsledcích svědků z jiných řízení není bez dalšího automaticky vyloučena, žalobkyně se s příslušnými protokoly seznámila a správce daně následně v souladu s § 93 odst. 3 daňového řádu vyhověl jejímu návrhu a svědky opakovaně vyslechl. Podle žalovaného Nejvyšší správní soud v žalobkyni citovaném rozsudku sp. zn. 6 Afs 379/2017 formuloval podmínky, při jejichž splnění lze protokol o výsledku svědka z jiného řízení použít; tyto podmínky byly dodrženy. K výpovědi svědka L. M. žalovaný poukázal na jeho roli v jednotlivých článcích dodavatelského řetězce a poznamenal, že svědek nevěděl nic o průběhu obchodní spolupráce žalobkyně se společností CST, ani jaké objekty měla bourat, tudíž jeho výpověď nepřinesla žádné relevantní informace. Ani svědek V. D., tehdejší zaměstnanec společnosti TEKO Trmice, a. s., (nyní TEKO Trutnov a. s., dále jen „TEKO“), si podle žalovaného nevzpomněl na konkrétní práce prováděné společností CST v roce 2010, nevěděl, s kým ze společnosti CST se setkal a jaké konkrétní objekty tato společnost demolovala. Žalovaný proto uzavřel, že ani výpověď svědka V. D. nepřinesla žádné relevantní skutečnosti, pouze potvrdila, že se svědek v roce 2010 pohyboval v areálu TPÚ, kde probíhaly demolice.
15. Ve vztahu k zakázce „Bytové domy Chlumec“ žalovaný zopakoval, že smlouva sama o sobě nemůže prokázat faktickou realizaci deklarovaných plnění. Svědecká výpověď M. M. podle žalovaného nepřinesla důkaz o tom, že sporná plnění byla provedena tak, jak je deklarováno fakturou č. 15010 od dodavatele CST. Žalovaný upozornil na rozdíly mezi dvěma výpověďmi svědka M. M. a rozdíly těchto výpovědí oproti výpovědi svědka L. M. K výpovědi svědka P. B. týkající se výstavby FVE Boletice žalovaný podotkl, že svědek se výstavby neúčastnil, kontroloval jen formální správnost dokladů a smluv, svědek nepotvrdil, že by se na výstavbě podílela společnost CST. Žalovaný shrnul, že nezjistil

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žádné vady řízení, které podle něj bylo v souladu se zákonem, a navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

Replika žalobkyně a její další podání

16. V replice ze dne 20. 3. 2019 žalobkyně odmítla názor žalovaného týkající se běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně a konstatovala, že neplatí pravidlo o zprostředkovaném přenesení lhůty v návaznosti na další později uplatněné daňové ztráty.
17. Podáním ze dne 25. 5. 2021 žalobkyně upozornila na rozhodnutí žalovaného vydaná v souvisejících věcech, vztahující se zejména k daňovému subjektu TEKŮ.

Další vyjádření žalovaného

18. Žalovaný ve svém druhém vyjádření uvedl, že žalobkyní zmíněná rozhodnutí jsou bez dopadu na projednávanou věc. Žalobkyně podle žalovaného ani nekonkretizovala, jak se předmětná řízení měla promítnout do této věci. Žalovaný současně setrval na svém názoru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno a žalobkyni doručeno před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 58/2019 zapovídající tzv. řetězení ztrát. Žalovaný zopakoval, že podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je rozhodující uplynutí lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2013, konec této lhůty připadl na pondělí 3. 4. 2017. Lhůta pro stanovení daně za přezkoumávané zdaňovací období roku 2010 tedy plynula od 1. 4. 2011 a skončila by dne 3. 4. 2017, tedy činila by 2 193 dnů. Vzhledem k tomu, že dne 11. 11. 2013 zahájil správce daně daňovou kontrolu, prekluzivní lhůta v délce 2 193 dnů se přerušila a počala plynout znovu od tohoto data, tudíž by její běh skončil dne 13. 11. 2019. Žalovaný proto nepřisvědčil názoru žalobkyně o stanovení daně po marném uplynutí prekluzivní lhůty.

Další replika žalobkyně a písemný závěrečný návrh

19. Ve svém podání ze dne 9. 9. 2021 žalobkyně konstatovala, že rozhodnutí, která zmínila ve svém podání ze dne 25. 5. 2021, se týkají stejných zakázek a společností (GENOVA spol. s r. o. – dále jen „GENOVA“, TEKŮ a TPÚ) jako projednávaná věc s tím, že závěry zpráv o daňových kontrolách jsou obdobné, a to jak u daně z příjmů právnických osob, tak u daně z přidané hodnoty. Podotkla, že zprávy o daňových kontrolách vycházejí z předpokladu tzv. řetězců, fiktivních činností a fiktivních faktur, a zdůraznila, že trestní stíhání iniciované správcem daně ve věci GENOVA nebylo zahájeno a trestní stíhání T. S. bylo zrušeno. Žalobkyně poukázala na svá podání ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 15 Af 67/2018 a tvrdila, že podle rozsudku Okresního soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 7 C 398/2010 potvrzeného rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 17 Co 287/2017 bylo prokázáno provedení inženýrské činnosti vztahující se k zakázce „Bytové domy Chlumec“ dodavatelským systémem, tedy společností GENOVA, která tvrdila, že obdržela plnění od žalobkyně, čímž je podle žalobkyně potvrzeno provádění činností žalobkyní samotnou. K zakázce „FVE Boletice“ žalobkyně uvedla, že v jejím podání ve věci sp. zn. 15 Af 67/2018 je popsáno, že bylo vyvráceno, že by byly kromě prací na oplocení a bezpečnostním systému prováděny i jiné činnosti. K demolicím poznamenala, že údajné rozpory ohledně kubatur, označení objektů a navazujících smluv byly jen zákonitě nepřesnosti a že ve věci GENOVA vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 15 Af 6/2019 byly předloženy tabulky zachycující jednotlivé položky s vysvětlením, přičemž obdobné tabulky byly zpracovány i pro toto řízení. Žalobkyně dále odkázala na žalobu Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

podanou ke Krajskému soudu v Hradci Králové proti rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 23. 4. 2021, č. j. 21717/21/7100-40110-102076, která komentuje demolice a skutečný stav vyplývající z důkazů navržených daňovým subjektem TEKŮ a obdobně i žalobkyní, které však nebyly provedeny.

20. Podle žalobkyně vychází zpráva o daňové kontrole ze závěrů, které se ukázaly nesprávnými, resp. byly vyloučeny, přesto je žalovaný převzal. Za nesprávné považovala žalobkyně, že jako podklad rozhodnutí byly použity výsledky svědků z jiných řízení. Konstatovala, že ačkoli žalovaný v jiném řízení později připustil, že zjištění správce daně o provedení demolice v rámci sanací v roce 2008 a 2009 společnostmi RUMPOLD s. r. o. (dále jen „RUMPOLD“) a KLEMENT a. s. (dále jen „KLEMENT“) neodpovídá skutečnosti, v tomto řízení nadále uplatňoval argument o sanacích. Pochybení spatřovala žalobkyně v tom, že daňové orgány neprovedly opakovaný výslech svědků T. S. a D. Ch., kteří pak v daňovém řízení společnosti TPÚ dne 21. 8. 2019, resp. dne 10. 9. 2019, vypovídali daleko podrobněji, neboť se na výslech předem připravili. Současně žalobkyně poukázala na to, že svědek T. S. byl v minulosti členem jejího představenstva, a je proto otázkou, zda mohl být vyslýchán jako svědek, resp. zda neměl být poučen o tom, že může svůj projev učinit toliko formou prohlášení bývalého statutárního orgánu. Podotkla, že napadené rozhodnutí (ze dne 5. 6. 2018 – pozn. soudu) nepřihlédlo k výpovědím svědků D. D., J. L., P. V. a V. D. ze dne 9. 8. 2018, svědkyně M. T. ze dne 10. 9. 2018 a svědka L. M. ze dne 25. 6. 2018. Podle žalobkyně musely být jednotlivé práce provedeny, jinak by za ně nedostala zapláceno a v případě „FVE Boletice“ by nemohlo dojít ke kolaudaci.
21. Žalobkyně zdůraznila, že výsledky svědků nebyly prováděny samostatně k dani z příjmů právnických osob a k dani z přidané hodnoty, a proto i argumentace a důkazní návrhy v řízení o dani z přidané hodnoty měly být posuzovány jako argumentace a důkazní návrhy týkající se daně z příjmů právnických osob. Upozornila na zásadu, že správce daně provádí důkazy ve prospěch i v neprospěch daňového subjektu, tedy důkazy ve prospěch žalobkyně měly být provedeny i v řízení o druhé dani. Poznamenala, že v řízení o dani z přidané hodnoty ve svém vyjádření ze dne 20. 7. 2018 navrhla výslech svědků Š., V., K., H. a H., uplatnila další důkazní návrhy a poukázala na jednostranné hodnocení skutkového stavu daňovými orgány. Podle žalobkyně každá výpověď svědka podává důkaz o části realizace dohodnutých činností, daňové orgány však tyto výpovědi nehodnotily ve vzájemné souvislosti, nýbrž jednostranně. Žalobkyně namítala, že žalovaný opomenul zhodnotit svědeckou výpověď V. D. ze dne 8. 9. 2015, a dodala, že výsledek jeho výpovědi ze dne 12. 9. 2018 v daňovém řízení společnosti GENOVA a ze dne 24. 2. 2020 v daňovém řízení společnosti TEKŮ byl zcela odlišný. Totéž pak podle žalobkyně platí pro výpověď svědka V. ze dne 28. 8. 2018 v daňovém řízení společnosti GENOVA. Žalobkyně dále odkázala na svou žalobu ve věci daně z přidané hodnoty vedenou u zdejšího soudu pod sp. zn. 15 Af 67/2018.
22. K zakázce „Bytové domy Chlumec“ žalobkyně uvedla, že svědek Ing. P. N. spolehlivě vysvětlil podstatné souvislosti a údajné rozpory, zatímco daňové orgány namísto věcných námitek jen formalizovaly administrativní okolnosti. Podotkla, že výpověď svědka L. M. nebyla dokončena, a proto lze jen těžko konstatovat, co svědek potvrdil, a co nikoli. K zakázce „FVE Boletice“ žalobkyně poznamenala, že svědek P. B. vysvětlil, jak se stavební a zemní práce promítly do rozpočtu i fakturace, čímž vyvrátil závěr daňových orgánů, že tyto práce nebyly provedeny. Současně odkázala na principy dokazování o provedení díla vyplývající z rozsudků Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 153/2004 a

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

9 Afs 306/2007. Trvala na tom, že prokázala existenci daňových nákladů i jejich oprávněnost.

23. Žalobkyně dále popsala jednotlivá řízení v jiných věcech, na která upozornila již ve svém podání ze dne 25. 5. 2021. Ve vztahu k namítané prekluzi daňové povinnosti žalobkyně doplnila, že jediná zaznamenaná daňová ztráta byla za rok 2008 a byla uplatněna v roce 2009, později již žádnou daňovou ztrátu neuplatnila, což žalovaný výslovně neřešil. S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 58/2019 a 7 Afs 134/2019 žalobkyně zdůraznila, že pokud je daňová ztráta jednou uplatněna v celém rozsahu, nemůže být uplatňována donekonečna, tedy nemohla být uplatněna v roce 2010 ani později.
24. V písemném závěrečném návrhu ze dne 25. 10. 2021 žalobkyně shrnula a zopakovala svou dosavadní argumentaci.

Ústní jednání soudu

25. Při jednání soudu konaném dne 26. 10. 2021 právní zástupce žalobkyně plně odkázal na písemná podání uplatněná v průběhu soudního řízení. Upustil od požadavku na provedení dokazování uvedeného v žalobě, ale naopak trval na dokazování navrženém v podání ze dne 9. 9. 2021. Zdůraznil, že podstatný je např. rozsudek Okresního soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 7 C 398/2010, který je závazný pro žalobkyni a pro obec Chlumec a v němž soud vyslovil, kdo prováděl inženýrskou činnost. Podle právního zástupce žalobkyně by soud rozhodující v nyní projednávané věci měl posoudit otázku, do jaké míry je zmíněný rozsudek okresního soudu závazný také pro žalovaného. Požadoval, aby soud žalobě vyhověl.
26. Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání plně odkázala na písemná podání žalovaného a trvala na zamítnutí žaloby.

Posouzení věci soudem

27. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
28. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po uskutečněním ústním jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
29. Před vypořádáním jednotlivých žalobních bodů soud směrem k žalobkyni připomíná, že soudní řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou koncentrace, jež nachází svůj odraz v § 71 odst. 2 třetí větě s. ř. s., podle které „[r]ozšířit žalobu na dosud nenapadené Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.“ Soud se proto může věcně zabývat jen těmi žalobními body, které byly uplatněny ve lhůtě dvou měsíců poté, kdy bylo napadené rozhodnutí žalobkyni doručeno (srov. § 72 odst. 1 s. ř. s.), tj. v projednávané věci do 6. 8. 2018, neboť napadené rozhodnutí bylo tehdejšímu právnímu zástupci žalobkyně doručeno dne 6. 6. 2018. Projednání později uplatněných žalobních bodů by znamenalo nepřípustné porušení principu koncentrace řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69). Z těchto důvodů soud nemohl přihlížet k těm žalobním bodům, které žalobkyně nově vznesla ve svých podáních ze dne 25. 5. 2021 (odkaz na rozhodnutí žalovaného vydaná v souvisejících věcech) a ze dne 9. 9. 2021 (veškerá argumentace pod body 19 až 23 odůvodnění tohoto rozsudku vyjma části týkající se prekluze daňové povinnosti), neboť tak učinila až po uplynutí lhůty pro podání žaloby, která je podle § 71 odst. 2 s. ř. s. nejzazším limitem i pro případné rozšíření žaloby o další žalobní body.

30. Soud současně zdůrazňuje, že v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. rozhoduje soud podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Soud proto nemůže zohledňovat později vydaná rozhodnutí ani pozdější důkazy provedené v jiných věcech (např. výpovědi svědků L. M. ze dne 25. 6. 2018, D. D., J. L., P. V. a V. D. ze dne 9. 8. 2018 a M. T. ze dne 10. 9. 2018), byť se jedná o daňové řízení vedené se žalobkyní ohledně jiné daně nebo o daňová řízení obchodních partnerů žalobkyně, která se týkají stejných zakázek. Pro projednávanou věc je podstatné výhradně to, zda daňové orgány postupovaly v daňovém řízení, které vyústilo ve vydání žalobou napadeného rozhodnutí, v souladu se zákonem, zda došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, zda daňové orgány umožnily žalobkyni důkazní břemeno unést a zda bylo napadené rozhodnutí řádně odůvodněno. Vycházeje ze zmíněného § 75 odst. 1 s. ř. s. proto soud nebude srovnávat skutková zjištění daňových orgánů v této věci s jejich zjištěními v jiných řízeních skončených až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí v projednávané věci.
31. Nejprve se soud zaměřil na namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že se žalovaný vůbec nezabýval otázkou prekluze, nevypořádal se s některými jejími odvolacími námitkami, opomenul zhodnotit výpověď svědka V. D. ze dne 8. 9. 2015, není seznatelné, jaký kvalifikovaný důvod opravňoval správce daně zvýšit hospodářský výsledek, tvrzení žalovaného o rozporu mezi výpověďmi svědků L. M. a M. M. neobsahuje žádnou úvahu a že žalovaný nezdůvodnil, proč se listiny předložené svědkem L. M. nestaly důkazem. Žalobkyně současně poukázala na vnitřní rozpor napadeného rozhodnutí týkající se smlouvy o dílo na demolici objektů v areálu TPÚ, uzavřené mezi žalobkyní a společností CST. Soud prostudoval žalobou napadené rozhodnutí a tvrzenou nepřezkoumatelnost nezjistil.
32. V této souvislosti soud poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které platí, že „[z] odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109). Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu však zároveň po odvolacím orgánu nelze požadovat, aby se vyslovil ke každé větě Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

uvedené v odvolání; plně postačí, pokud z jeho rozhodnutí bude zřejmé, na základě jakých skutečností rozhodoval a jakými úvahami se řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100). Těmto požadavkům žalovaný v projednávané věci dostál, neboť z jeho rozhodnutí je zřejmé, z jakých zjištění vycházel, jak o nich uvažil a proč neakceptoval jednotlivé odvolací námitky. Podle názoru soudu je rovněž třeba zohlednit, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost rozhodnutí skutečně nelze meritorně přezkoumat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64); taková situace však v projednávané věci nenastala.

33. S odvolací námitkou, ve které žalobkyně dovozovala, že došlo k prekluzi, resp. uplynutí lhůty pro stanovení daně, neboť daňová kontrola byla dne 11. 11. 2013 zahájena toliko formálně, se žalovaný vypořádal v bodě 206 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Upozornil na to, že z důvodu vykázané ztráty za rok 2008 běžela prekluzivní lhůta pro zdaňovací období roku 2010 v souladu s § 38r zákona o daních z příjmů společně s prekluzivní lhůtou pro zdaňovací období roku 2013. Z toho žalovaný usoudil, že na lhůtu pro stanovení daně nemá žádný vliv, zda byla daňová kontrola zahájena dne 11. 11. 2013, nebo až dne 24. 7. 2014. Žalovaný současně podotkl, že se ztotožňuje s vyrozuměním správce daně ze dne 24. 11. 2014, č. j. 2247542/14/2501-60562-506826, o výsledku šetření stížnosti žalobkyně, podle kterého zahájení daňové kontroly dne 11. 11. 2013 nebylo jen formální, neboť správce daně měl v okamžiku zahájení k dispozici dostatečné množství podkladů z účetnictví žalobkyně. Toto odůvodnění považuje soud s ohledem na obsah předmětné odvolací námitky za dostatečné a dodává, že žalovaný nemá obecnou povinnost ve svých rozhodnutích vysvětlovat, proč se domnívá, že nedošlo k prekluzi; jeho povinností je toliko reagovat na případné námitky upozorňující na možné uplynutí lhůty pro stanovení daně. Této povinnosti žalovaný dostál.
34. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že žalovaný výslovně nereagoval na její tvrzení o nekvalifikovanosti doměřeného rozdílu na dani z pohledu § 98 daňového řádu. Soud nicméně zdůrazňuje, že je třeba vycházet z celkového kontextu příslušné odvolací námitky, ve které žalobkyně poukazovala na kontrast mezi tím, že správce daně nepochyboval o dosažených výnosech, zatímco náklady s těmito výnosy spojené považoval za neprokázané. K této odvolací námitce se žalovaný vyjádřil v bodech 207 až 209 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde potvrdil, že správci daně nevznikly pochybnosti o výši výnosů, a dodal, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly nenamítala, že výnosy ve svém účetnictví vykazala nesprávně, a správce daně ani nezískal žádný důkazní prostředek, který by zpochybnil žalobkyní vykázanou výši výnosů. Žalovaný dále v bodech 241 a 242 odůvodnění napadeného rozhodnutí upozornil na to, že fakturace žalobkyně pro společnosti TEKNO, GENOVA a TESLA byly plně pod kontrolou žalobkyně, uvedené společnosti práce nereklamovaly a souhlasily s jejich převzetím v dohodnuté ceně, a fakturovaný výnos tedy je součástí základu daně. Za situace, kdy žalobkyni nebyla stanovena daň podle pomůcek, a z její strany uplatněný odkaz na § 98 daňového řádu se tak jeví jako irelevantní až absurdní, shledal soud citované odůvodnění dostačujícím. Zdejší soud zároveň poukazuje na výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100, podle kterého po odvolacím orgánu nelze požadovat, aby se vyslovil ke každé větě uvedené v odvolání, a dodává, že žalovaný požadavky plynoucí z citovaného rozsudku splnil.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

35. Odvolacími námitkami, že není v souladu se zásadami daňového řízení postup, kdy správce daně požaduje prokazovat skutečnosti jinými důkazními prostředky než předloženými doklady, že další požadované důkazy překračují požadavky kladené na smlouvu o dílo v obchodněprávních předpisech a že bylo povinností správce daně konstatovat, jaké důkazní prostředky v rámci obvyklých, běžných či proveditelných důkazů ještě požaduje pro doložení provádění činností, se žalovaný zabýval v bodech 234 až 237 odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž současně již v bodech 28 až 44 odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně vysvětlil základní principy rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení včetně možnosti prokazovat rozhodné skutečnosti svědeckými výpověďmi. Žalovaný zdůraznil, že každý daňový subjekt má břemeno tvrzení (přiznat daň) a břemeno důkazní, které vyplývá z § 92 odst. 3, 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Podle žalovaného proto bylo na žalobkyni, aby předložila nebo navrhla takové důkazní prostředky, které prokážou oprávněnost zahrnutí faktur za práce provedené ve zdaňovacím období roku 2010 do daňových nákladů. Správce daně požadoval prokázat, že plnění dokládané předložením smluv a faktur proběhlo tak, jak je v nich uvedeno, tedy že práce byly dodány v uvedeném termínu, rozsahu a byly předány žalobkyni (nikoli jiné společnosti) uvedeným dodavatelem. Vzhledem k tomu, že žalobkyně předložila jen faktury, smlouvu o dílo a soupis prací, podle žalovaného věrohodně neprokázala, že fakturace od jejích deklarovaných dodavatelů byly daňovým nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný konstatoval, že správce daně žalobkyni nijak neomezil v předkládání důkazních prostředků, na její návrh byly provedeny, resp. opakovány svědecké výpovědi. Dále zdůraznil, že k prokázání nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není rozhodující splnění hmotněprávních a formálních podmínek, ale prokázání, že práce byly skutečně provedeny ve sjednaném rozsahu, v předmětném období a dodavateli, kteří byli uvedeni na fakturách; formálně perfektní doklady samy o sobě nestačí. Podle názoru soudu žalovaný v napadeném rozhodnutí jednoznačně vysvětlil, že listinné doklady, které žalobkyně předložila, nepostačovaly k prokázání faktického uskutečnění fakturovaných prací tak, jak byly deklarovány v příslušných fakturách, a že volba důkazních prostředků byla výhradně na žalobkyni, čímž dal implicitně najevo, že správci daně nepřísluší informovat daňový subjekt o vhodných důkazních prostředcích k prokázání jeho konkrétních tvrzení. V tomto ohledu považuje soud odpověď žalovaného na předmětné odvolací námitky za adekvátní.
36. K dalším odvolacím námitkám, že správce daně nezjistil správně skutkový stav, když nezohlednil skutečnosti zjištěné u partnerů žalobkyně a že hodnocení důkazů je nelogické, neúplné a rozporuplné, se žalovaný vyjádřil v bodech 238 až 241 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že žalobkyně předloženými důkazními prostředky a svědeckými výpověďmi neprokázala, že se plnění mezi zúčastněnými stranami uskutečnilo tak, jak je deklarováno v předložených listinných důkazech. Žalovaný vysvětlil, že při vyhodnocení důkazních prostředků a zjištěných skutečností je podstatné, aby z nich vyplynula reálnost uskutečněné obchodní transakce postavená na vzájemném propojení získaných informací, které jedna druhou podporují a tvoří uzavřený celek. Pokud v řetězci takto získaných informací nelze některé z nich prokazatelně ověřit nebo nemají vypovídací hodnotu, pak jimi podle žalovaného nelze prokazatelně potvrdit zkoumaný děj. Ve vztahu ke skutečnostem zjištěným u obchodních partnerů žalobkyně žalovaný poznamenal, že žalobkyně vyfakturovala provedené práce společností TEKNO, GENOVA a TESLA v souladu s uzavřenými smlouvami o dílo za sjednanou cenu a tyto společnosti faktury přijaly, práce nereklamovaly a s jejich převzetím v dohodnuté ceně souhlasily. Podle žalovaného tedy problém nastal pouze u žalobkyně v okamžiku, kdy měla správci daně Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

prokázat provedení konkrétních zpochybněných prací. Z tohoto závěru žalovaného podle názoru soudu implicitně vyplývá, že žalovaný shledal problém spočívající ve dvojím zdanění, který žalobkyně toliko obecně naznačila, když bez jakýchkoli bližších údajů uvedla, že není možné zdanit totéž dvakrát. I na tomto místě zdejší soud poukazuje na výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100, podle kterého po odvolacím orgánu nelze požadovat, aby se vyslovil ke každé větě uvedené v odvolání. S ohledem na obecnost tvrzení žalobkyně o dvojím zdanění vyhodnotil soud citované odůvodnění jako dostačující.

37. Žalobkyně se mylí, pokud se domnívá, že žalovaný opomenul zhodnotit svědeckou výpověď V. D. ze dne 8. 9. 2015. Soud zjistil, že se žalovaný touto svědeckou výpovědí a jejím hodnocením zabýval v bodech 105 až 108 odůvodnění napadeného rozhodnutí.
38. K odvolací námitce upozorňující na údajnou absenci kvalifikovaného důvodu opravňujícího správce daně zvýšit hospodářský výsledek žalovaný v bodu 214 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že výsledek hospodaření byl zvýšen podle § 23 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů v návaznosti na § 24 odst. 1 téhož zákona. Soud má za to, že z tohoto vyjádření žalovaného, stejně tak jako z celého odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že důvodem zvýšení výsledku hospodaření (a tím i základu daně) byla skutečnost, že žalobkyně u některých svých výdajů neprokázala, že byly v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Byť tedy daňové orgány neodkázaly přímo na § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů, když uvedly toliko § 23 odst. 3 písm. a), je zřejmé, že podle tohoto ustanovení postupovaly. Žalovaný pak správně uzavřel, že neuvedení bodu 2 u § 23 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů nezpůsobuje nepřezkoumatelnost. S tímto závěrem se soud ztotožnil.
39. Namítá-li žalobkyně, že tvrzení žalovaného o rozporu mezi výpověďmi svědků L. M. a M. M. neobsahuje žádnou úvahu, že žalovaný žádný konkrétní rozpor neoznačil, neprokázal a jeho tvrzení neodpovídá § 8 odst. 1 daňového řádu, soud konstatuje, že předmětný závěr žalovaného o rozporu těchto svědeckých výpovědí je obsažen v bodě 160 odůvodnění napadeného rozhodnutí, který navazuje na předchozí popis výpovědi svědka L. M. a odkazuje na body 139 a 146 odůvodnění napadeného rozhodnutí týkající se dvou výpovědí svědka M. M. Ačkoli by sice bylo vhodnější, kdyby žalovaný výslovně shrnul, v čem rozpory těchto výpovědí spatřuje, podle názoru soudu nelze přehlížet fakt, že předmětné rozpory jsou patrné z prostého porovnání výpovědí obou svědků, jak je žalovaný nastínil. Např. v bodu 139 odůvodnění napadeného rozhodnutí je uvedeno, že svědek M. M. vypověděl, že byl zaměstnancem společnosti GENOVA, pracoval podle zadání L. M. a jeho práce spočívala v tom, že vypsál žádost, přiložil podklady, věc konzultoval s příslušným pracovníkem a požádal jej o vyřízení. Svědek L. M. naopak vypověděl, že společnost GENOVA zadala provedení inženýrské činnosti žalobkyni, pro kterou ji vykonávala společnost CST, podíleli se na tom M. M., V. D. a M. T. (srov. bod 157 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Rozpor mezi uvedenými výpověďmi svědků, pokud jde o to, kdo inženýrskou činnost vykonával a pro koho, je tedy zjevný a zároveň prokázaný. Svědek M. M. sice později upravil svou výpověď v tom smyslu, že společnost GENOVA si inženýrskou činnost objednala u žalobkyně (srov. bod 147 odůvodnění napadeného rozhodnutí), nicméně tvrdil, že práce vykonával přímo pro žalobkyni, zatímco svědek L. M. uváděl, že inženýrské činnosti pro žalobkyni vykonávala společnost CST. Vzhledem k tomu, že úvahy žalovaného, které jej vedly k závěru o rozporech mezi výpověďmi svědků L. M. a M. M., jsou z napadeného rozhodnutí seznatelné, soud ani v Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

tomto nepřisvědčil námitce žalobkyně o jeho nepřezkoumatelnosti. Zároveň soud neshledal ani namítaný rozpor předmětných závěrů žalovaného s § 8 odst. 1 daňového řádu; žalobkyně ostatně tento údajný rozpor nijak blíže nespecifikovala.

40. Soud se neztotožnil ani s názorem žalobkyně, že žalovaný nezdůvodnil, proč se listiny předložené svědkem L. M. (soupis a mapka objektů demolovaných v roce 2008 a 2009, soupis staveb demolovaných v roce 2010) nestaly důkazem. Žalovaný totiž v bodě 165 odůvodnění napadeného rozhodnutí vysvětlil, že tvrzení žalobkyně nepotvrdily ani důkazní prostředky získané správcem daně od žalobkyně z postupu k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2010, ani důkazní prostředky zajištěné z daňového řízení vedeného se společností GENOVA, ani provedené svědecké výpovědi M. M., Ing. P. N. a L. M. (**včetně písemností předložených svědky – důraz doplněn soudem**), neboť svědci si odporují nejen ve svých tvrzeních, ale jejich tvrzení jsou nesouladná i s tvrzeními jednotlivých svědků mezi sebou. Podle názoru soudu tedy žalovaný dal jasně najevo, že výpovědi svědka L. M. neuvěřil, a proto neakceptoval ani jím předložené listiny. Toto odůvodnění považuje soud za dostatečné.
41. Žalobkyně současně poukázala na údajný vnitřní rozpor napadeného rozhodnutí týkající se smlouvy o dílo na demolici objektů v areálu TPÚ, uzavřené mezi žalobkyní a společností CST. Ani této námitce soud nepřisvědčil. Žalobkyně totiž domnělý rozpor spatřovala patrně v tom, že žalovaný předmětnou smlouvu údajně nepřipustil jako důkaz, zatímco jiné smlouvy zjevně hodnotil. Soud však naopak zjistil, že žalovaný předmětnou smlouvu jako důkaz připustil a rovněž ji řádně hodnotil. Soud nepřehlédl, že žalovaný užil poněkud zavádějící formulaci, že předmětná smlouva není důkazem o faktické realizaci deklarovaných plnění společností CST, to ovšem podle názoru soudu neznamená, že by tuto smlouvu nepřipustil jako důkaz, pouze jinými slovy vyjádřil, že předmětná smlouva neprokazuje faktickou realizaci.
42. Soud proto uzavírá, že napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností netrpí, a příslušná žalobní námitka tudíž není důvodná.
43. Poté se soud zaměřil na námitku prekluze daňové povinnosti. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že *„[d]aň 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 současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“* Z odstavce 3 téhož ustanovení vyplývá, že *„[b]yla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.“*
44. Podle § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů platí, že *„[l]ze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.“* Z § 34 odst. 1 věty první téhož zákona přitom plyne, že *„[o]d základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

45. Výkladem těchto ustanovení se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, publ. pod č. 4023/2020 Sb. NSS, ve kterém vyslovil, že „[p]ři vzniku daňové ztráty je pro běh lhůty pro stanovení daně rozhodné zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, a poslední zdaňovací období, za které ji bylo možné uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně (§ 34 ve spojení § 38r odst. 2 zákona ... o daních z příjmů). Vznikne-li daňovému subjektu v průběhu zdaňovacích období, během nichž lze uplatnit daňovou ztrátu jako položku odčitatelnou od základu daně, další daňová ztráta, nedochází k tzv. řetězení ztrát a tato skutečnost nemá za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž vznikla daňová ztráta poprvé. Pro běh lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém daňová ztráta vznikla, není rozhodné, zda daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v některém z následujících zdaňovacích období skutečně uplatnil jako položku odčitatelnou od základu daně, nýbrž to, že tak mohl učinit (§38r odst. 2 zákona ... o daních z příjmů).“
46. Na tyto závěry navázal Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, publ. pod č. 4056/2020 Sb. NSS, ve kterém uvedl, že „[v] úplnosti neobstojí ani výklad městského soudu založený na paralelním běhu několika lhůt podle § 148 odst. 1 až odst. 4 daňového řádu, ani výklad stěžovatelky založený na tom, že běh speciální lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů musí ustoupit běhu lhůty podle „ještě speciálnějšího“ ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu, který však žádnou samostatnou prekluzivní lhůtu pro vyměření daně nestanovuje. [...] Podle názoru NSS [...] všechna aplikovaná ustanovení ob stojí vedle sebe, s tím, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je zvláštním doplněním § 148 daňového řádu, nikoli jeho úplným popřením. Uvedené ustanovení totiž obsahuje pouze speciální pravidlo pro stanovení konce prekluzivní lhůty pro vyměření daně. [...] Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Tímto posledním zdaňovacím obdobím, kdy mohla stěžovatelka daňovou ztrátu vzniklou v roce 2013 uplatnit, je na základě § 34 odst. 1, věty první, zákona o daních z příjmů rok 2018. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 tedy začala běžet 1. 4. 2014, ale skončí současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2018, tedy 1. 4. 2022. Jde tedy o lhůtu osmiletou, neboť začala běžet podle § 148 odst. 1, věty druhé, daňového řádu dne 1. 4. 2014, ale skončí podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů až dne 1. 4. 2022. [...] Prekluzivní lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období, ve kterých mohla být ztráta uplatněna, se ve smyslu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů zkracují. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 začala v případě stěžovatelky běžet dne 1. 4. 2015, ale skončí taktéž 1. 4. 2022, současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2018, a je tedy sedmiletá, lhůta pro rok 2015 šestiletá, a tak dále až k poslednímu zdaňovacímu období roku 2018, kde se prekluzivní lhůta opět řídí § 148 odst. 1 daňového řádu, a je tedy tříletá. [...] Na výše zmíněnou osmiletou lhůtu určenou ve vztahu k roku 2013 kombinací § 148 odst. 1 daňového řádu a § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů (a obdobně na sedmiletou lhůtu vztahující se k roku 2014 a tak dále) dopadají také ustanovení § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, která upravují její prodloužení (odst. 2), přerušování (odst. 3) a stavění (odst. 4). [...] Pokud tedy byla ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 zahájena dne 25. 11. 2015 daňová kontrola, prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 1 a § 38r zákona o daních z příjmů (tj. osmiletá lhůta) se dle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušila a pokračovala by v běhu znovu od učinění tohoto úkonu.“

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

47. Zdejší soud vycházejí z těchto úvah Nejvyššího správního soudu, s nimiž se zcela ztotožnil, konstatuje, že k prekluzi daňové povinnosti žalobkyně, resp. k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně v projednávané věci nedošlo. Vzhledem k tomu, že žalobkyně vykazala za zdaňovací období roku 2008 daňovou ztrátu, kterou mohla v souladu s § 34 odst. 1 větou první zákona o daních z příjmů odečíst od základu daně nejdéle v pěti následujících zdaňovacích obdobích (za roky 2009 až 2013), tak podle § 38r odst. 2 věty první téhož zákona končila lhůta pro stanovení daně za všechna tato zdaňovací období (2009 až 2013) současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední z těchto zdaňovacích období (2013). Není přitom podstatné, kdy žalobkyně skutečně daňovou ztrátu vykázanou za zdaňovací období roku 2008 od základu daně odečetla, nýbrž výhradně to, kdy tak podle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů učinit mohla (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015-74, nebo ze dne 9. 9. 2019, č. j. 7 Afs 134/2019-20). To znamená, že v případě žalobkyně platí, že pro daň z příjmů právnických osob za všechna zdaňovací období od roku 2009 do roku 2013 končí lhůta pro stanovení daně shodně, a to společně s lhůtou pro zdaňovací období roku 2013. Tato lhůta počala plynout dne 1. 4. 2014 a její konec připadl na 31. 3. 2017.
48. V projednávané věci byla předmětem řízení daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010. Lhůta pro stanovení této daně počala plynout dne 1. 4. 2011 a – jak již bylo vysvětleno – její konec by podle § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů připadl na pátek 31. 3. 2017. V tomto konkrétním případě se tedy s ohledem na výše citovanou právní úpravu a její výklad poskytnutý Nejvyšším správním soudem jedná o lhůtu šestiletou. Vzhledem k tomu, že před uplynutím této lhůty byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, počala lhůta pro stanovení daně běžet znovu ode dne zahájení této daňové kontroly.
49. Žalobkyně v této souvislosti namítala, že daňová kontrola byla dne 11. 11. 2019 zahájena jen formálně a v rozporu s § 87 odst. 1 daňového řádu. Této námitce soud přisvědčil, nicméně neshledal, že by se jednalo o natolik zásadní vadu, pro kterou by muselo být napadené rozhodnutí zrušeno.
50. Podle § 87 odst. 1 věty první daňového řádu platí, že *„[d]aňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.“*
51. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že správce daně dne 11. 11. 2013 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 (srov. protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 2022399/13/2501-05402-506624), přičemž vymezil její předmět i rozsah. Podle názoru soudu však správce daně nezačal současně zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení žalobkyně a jiné okolnosti pro správné zjištění a stanovení daně, tudíž se nejednalo o zahájení daňové kontroly v souladu s § 87 odst. 1 větou první daňového řádu. Soud shledal, že daňová kontrola byla uvedeného dne zahájena toliko formálně, o čemž svědčí i fakt, že podle obsahu správního spisu správce daně v období od 11. 11. 2013 do 24. 7. 2014, kdy od žalobkyně získal základní podklady pro provedení daňové kontroly, nečinil žádné úkony. Výsledky svědků, na které poukazoval žalovaný ve své písemnosti ze dne 4. 2. 2015, č. j. 2758/15/5100-41455-711218, se sice uskutečnily ve dnech 18. 3. 2014 a 3. 4. 2014 na základě předvolání ze dne 26. 2.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2014, nicméně stalo se tak v daňových řízeních vedených se společnostmi GENOVA a TPÚ, nikoli v rámci daňové kontroly formálně zahájené u žalobkyně dne 11. 11. 2013.

52. Teprve dne 24. 7. 2014 uskutečnil správce daně jednání se žalobkyní, při kterém mu bylo předloženo její účetnictví (jako základní podklad pro daňovou kontrolu) a další doklady, čímž správce daně splnil všechny podmínky § 87 odst. 1 věty první daňového řádu, a byla tak v materiálním slova smyslu zahájena daňová kontrola.
53. Soud zdůrazňuje, že správce daně stihl před uplynutím lhůty pro stanovení daně, jejíž konec měl – jak již soud uvedl výše – připadnout na pátek 31. 3. 2017, nejen formální zahájení daňové kontroly dne 11. 11. 2013, nýbrž také nápravu tohoto vadného postupu tím, že daňovou kontrolu zahájil též materiálně dne 24. 7. 2014. Podle názoru soudu tak byly splněny podmínky § 148 odst. 3 daňového řádu, běh lhůty pro stanovení daně se přerušil a začal plynout znovu. Soud zároveň konstatuje, že za určující pro nový běh lhůty pro stanovení daně vyhodnotil den formálního zahájení daňové kontroly, tj. dřívější datum 11. 11. 2013, neboť opačný výklad vycházející z materiálního zahájení daňové kontroly (24. 7. 2014) by daňovým orgánům umožnil těžit ze svého pochybení tím, že by oddálil konec lhůty pro stanovení daně. Soud tedy uzavírá, že správce daně pochybil tím, že dne 11. 11. 2013 zahájil daňovou kontrolu toliko formálně, nicméně své pochybení včas napravil, aniž by to mělo za následek uplynutí lhůty pro stanovení daně.
54. K zahájení daňové kontroly došlo dne 11. 11. 2013, konec šestileté lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2010 proto nově připadl na pondělí 11. 11. 2019. Vzhledem k tomu, že dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 4. 2016 i napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2018 byly vydány, doručeny a nabyly právní moci před uplynutím této lhůty (právní moc nastala dne 6. 6. 2018), soud dospěl k závěru, že k prekluzi daňové povinnosti žalobkyně nedošlo. Příslušná žalobní námitka tudíž není důvodná.
55. K související námitce žalobkyně, že nebyla seznámena se změnou právního názoru týkajícího se běhu lhůty pro stanovení daně a formálního zahájení daňové kontroly, soud podotýká, že v daném případě nešlo o změnu právního názoru, a proto nenastal důvod k postupu podle § 115 odst. 2 daňového řádu, ze kterého vyplývá, že *„[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“* Daňové orgány podle zjištění soudu setrvale tvrdily, že daňová kontrola byla zahájena dne 11. 11. 2013, a to nikoli jen formálně. Zároveň soud nezjistil, že by daňové orgány někdy v průběhu daňového řízení žalobkyni sdělily, že se lhůta pro stanovení daně bude určovat jinak než podle § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů.
56. Poukazuje-li žalobkyně na písemnost žalovaného ze dne 4. 2. 2015, č. j. 2758/15/5100-41455-711218, soud připomíná, že ani v této písemnosti není obsažen žádný odlišný právní názor žalovaného, který by vyvolal nutnost postupu podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně tedy nebyla na svých právech zkrácena a předmětná žalobní námitka není důvodná.
57. Soud neshledal žádné pochybení správce daně, ani pokud jde o vymezení rozsahu daňové kontroly. V protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 11. 11. 2013, č. j. 2022399/13/2501-05402-506624, správce daně uvedl, že předmětem kontroly bude daň z Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, a to *v rozsahu daňově účinných nákladů u přijatých faktur týkajících se akce „Demoliční práce na objektech v areálu Tlakové plynárny Ústí nad Labem“ v roce 2010, daňově účinných nákladů u přijatých faktur týkajících se zakázky „Bytové domy v k. ú. Chlumec“ v roce 2010 a daňově účinných nákladů u přijatých faktur týkajících se provedených prací na akci „Fotovoltaická elektrárna Boletice nad Labem“ v roce 2010.* Za klíčové považuje soud ve shodě se žalovaným to, že správci daně nevznikly pochybnosti o výši výnosů souvisejících s předmětnými zakázkami a že žalobkyně v průběhu daňového řízení nenamítala, že by nesprávně vykázala výnosy ve svém účetnictví. V této souvislosti soud současně poznamenává, že – jak zjistily daňové orgány – žalobkyně vyfakturovala provedené práce společností TEKNO, GENOVA a TESLA v souladu s uzavřenými smlouvami o dílo za sjednanou cenu a tyto společnosti faktury přijaly, práce nereklamovaly a s jejich převzetím v dohodnuté ceně souhlasily. Z tohoto hlediska lze přisvědčit názoru žalovaného, že nevznikly pochybnosti o výši výnosů žalobkyně, a proto nebyl dán důvod měnit rozsah daňové kontroly.

58. Pokud měla žalobkyně výši svých výnosů za nesprávnou, a to např. na základě listiny z Magistrátu města Ústí nad Labem zpochybňující existenci objektů v areálu TPÚ v roce 2010, na kterou poukazovala v žalobě, nic jí nebránilo v tom, aby svá daňová tvrzení v tomto smyslu opravila, případně aby požadovala rozšíření rozsahu daňové kontroly. To však žalobkyně v průběhu daňové kontroly neučinila, a proto se nyní nemůže úspěšně dovolávat údajné nesprávnosti rozsahu daňové kontroly. Soud rovněž nepřehlédl, že žalobkyně staví předmětnou námitku do spojitosti s § 98 daňového řádu a tvrdí, že neexistuje žádný srovnatelný subjekt, u kterého by daňová povinnost vycházela toliko z výnosů bez nákladů. V této souvislosti soud opakuje, že žalobkyni nebyla daň stanovena podle pomůcek, a proto soud pokládá odkaz na § 98 daňového řádu i argument neexistencí srovnatelného subjektu, vycházející patrně z odstavce 3 písm. c) daného ustanovení, které počítá s porovnáním srovnatelných daňových subjektů jako s daňovou pomůckou, za zcela nemístné.
59. Ve vztahu k žalobnímu tvrzení, že správce daně nepostupoval v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť nehodnotil veškeré důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, došlo k nepřipustné selekci hodnocení důkazů, zpráva o daňové kontrole je nepřezkoumatelná a žalovaný jen převzal její závěry, soud podotýká, že se jedná o obecné námitky bez jakéhokoli upřesnění a bez vyličení konkrétních skutkových souvislostí s daným případem. Takovéto obecné námitky nemají kvalitu žalobních bodů, neboť každý žalobce je povinen vyličit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS). Obdobně např. v rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Azs 134/2005-44, Nejvyšší správní soud konstatoval, že za žalobní body nelze považovat ani prostý výčet paragrafů správního řádu, které údajně žalovaný porušil, ani jejich parafrázi bez jakékoli specifikace.
60. Předmětné obecné námitky žalobkyně tudíž nelze vypořádat jinak než obecným způsobem. Soud proto konstatuje, že po prostudování napadeného rozhodnutí a zprávy o daňové kontrole, která v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu představuje odůvodnění dodatečného platebního výměru, dospěl k závěru, že dodatečný platební výměr je Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

přezkoumatelný, žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl své vlastní úvahy (není tedy pravdou, že by jen převzal závěry zprávy o daňové kontrole), daňové orgány se nedopustily selekce při hodnocení důkazů a veškeré důkazy hodnotily v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. Ke konkrétně namítaným nedostatkům při hodnocení důkazů se soud vyjádří samostatně v další části odůvodnění tohoto rozsudku.

61. K tvrzení žalobkyně, že na stranách 25 až 36, 36 až 46 a 46 až 52 zprávy o daňové kontrole byly hodnoceny jen smlouvy a výpovědi svědků, soud předně poznamenává, že není zřejmé, zda tím žalobkyně měla na mysli, že správce daně opomněl některé důkazy hodnotit, a které to případně měly být. Soud zároveň shledal předmětné žalobní tvrzení nepravdivým, neboť správce daně ve zprávě o daňové kontrole kromě smluv a výpovědí svědků hodnotil též předložené faktury a soupisy prací (srov. např. stranu 26 zprávy o daňové kontrole) a další předložené listiny (např. zápis o předání a převzetí staveniště – srov. stranu 46 zprávy o daňové kontrole). Soud dále opakuje, že zpráva o daňové kontrole představuje podle § 147 odst. 4 daňového řádu odůvodnění dodatečného platebního výměru, tedy rozhodnutí vydaného v prvním stupni, a její případné nedostatky mohly a měly být napraveny v odvolacím řízení. Za situace, kdy žalobkyně nenamítala, že by žalovaný opomněl některé konkrétní důkazy hodnotit (vyjma výše vyvráceného tvrzení žalobkyně o opomenutí svědecké výpovědi V. D. ze dne 8. 9. 2015), a z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný hodnotil všechny relevantní důkazy, soud uzavírá, že předmětné tvrzení žalobkyně pokládá za irelevantní.
62. Soudu není zřejmé, v čem konkrétně spatřovala žalobkyně pochybení žalovaného, pokud tvrdila, že není namístě, aby jí žalovaný vytýkal, že nebrala do úvahy duplicitu listin, když sám nespecifikoval, které listiny jsou duplicitní, a že zahrnula písemnosti, které nebylo třeba hodnotit. Soud připomíná, že správce daně na stranách 2 až 8 zprávy o daňové kontrole vyjmenoval důkazní prostředky, které v průběhu daňové kontroly shromáždil. Podle názoru soudu přitom není podstatný počet těchto důkazních prostředků, do kterého se mohla promítnout i zmíněná duplicita (některé dokumenty jsou tam skutečně uvedeny vícekrát, neboť byly získány z různých zdrojů) a také skutečnost, že na seznamu byly i listiny zachycující procesní postup správce daně (výzvy, předvolání apod.), které skutečně nebylo třeba hodnotit postupem podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Podstatné je výhradně to, zda daňové orgány jednotlivé důkazní prostředky řádně hodnotily, zda provedly všechny navržené důkazy a zda případně vysvětlily, proč některé z nich neprovedly, a zda v konečném důsledku žalobkyni umožnily, aby unesla své důkazní břemeno. Tyto požadavky daňové orgány podle názoru soudu splnily, aniž by došlo k jakémukoli zkrácení práv žalobkyně, a předmětná žalobní námitka o duplicitě listin a zahrnutí těch, které nebylo třeba hodnotit, proto není důvodná.
63. Další žalobní námitka výslovně zpochybňovala hodnocení smlouvy o dílo na demolici objektů v areálu TPÚ, uzavřené mezi žalobkyní a společností CST. Jedná se o smlouvu o dílo ze dne 26. 4. 2010, při jejímž uzavírání za obě smluvní strany jednal T. S. (jako člen představenstva žalobkyně a jednatel společnosti CST). V této smlouvě se společnost CST jako zhotovitel zavázala, že provede demolice objektů včetně dalších s těmito demolicemi souvisejících prací v areálu TPÚ v prostoru prováděné sanace části areálu podle pokynů žalobkyně jakožto objednatele. Bylo ujednáno, že dílo bude provedeno podle této smlouvy, projektu stavby stranami projednaného a odsouhlaseného, platných právních předpisů a ČSN a bude plně odpovídat jednotlivým položkám uvedeným v rozpočtu a složení jednotlivých činností v rozpočtu popsáných. Cena díla byla podle smlouvy dána Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nabídkovým rozpočtem, který měl tvořit její nedílnou součást, nicméně v průběhu daňového řízení nebyl předložen. Fakturace měla být prováděna měsíčně na základě skutečně provedených demoličních prací tak, že se vypočítá kubatura budovy a poměr konstrukcí, které byly zbourány.

64. Žalovaný při hodnocení předmětné smlouvy uvedl, že smlouva nemůže prokázat faktickou realizaci deklarovaných plnění, neboť předchází faktické realizaci a obsahuje pouze ujednání o tom, co má být někdy v budoucnu poskytnuto. Žalovaný zároveň porovnal předmětnou smlouvu s jinými smlouvami o dílo, na základě kterých prováděly demolice v areálu TPÚ jiné společnosti (KLEMENT a RUMPOLD), a shledal ji velmi obecnou a neurčitou. Zdůraznil, že v předmětné smlouvě nebylo ujednáno, co konkrétně bude předmětem demolice, nebyla stanovena přesná cena díla (byl užit toliko odkaz na nabídkový rozpočet, který nebyl v daňovém řízení předložen), nebylo ujednáno, s kým za žalobkyni může zhotovitel jednat, kdo mu bude předávat podklady, ani bližší harmonogram prací a termín jejich ukončení. S tímto zhodnocením předmětné smlouvy ze strany žalovaného se soud plně ztotožňuje, neboť obecnost a neurčitost smlouvy významně snižují její důkazní hodnotu a předmětná smlouva vzhledem k absenci jakéhokoli konkrétního ujednání nemá prakticky žádnou důkazní hodnotu. To platí tím spíše za situace, že byla za obě smluvní strany podepsána totožnou fyzickou osobou – T. S., což rovněž snižuje její důkazní hodnotu.
65. Soud zároveň zásadně odmítá tvrzení žalobkyně, že žalovaný předmětnou smlouvu nepřipustil jako důkaz. Žalovaný naopak smlouvu sám hodnotil (nepřevzal jen závěry správce daně, a neporušil tím § 116 odst. 2 daňového řádu) a zcela správně uzavřel, že tato smlouva není důkazem o faktické realizaci deklarovaných plnění společností CST, tedy že faktickou realizaci neprokazuje. Podle názoru soudu tedy žalovaný při hodnocení předmětné smlouvy neporušil § 8 odst. 1 daňového řádu, jím provedené hodnocení není rozporuplné ani zmatečné a koresponduje rovněž s tím, jak dotčenou smlouvu hodnotil správce daně. Není tedy pravdou, že by si žalovaný ve svých tvrzeních odporoval a že by tato skutečnost bránila závěru o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno.
66. Argumentaci žalobkyně, že pokud podle žalovaného smlouva do budoucna neprokazuje žádné faktické plnění, nelze unést důkazní břemeno, neboť smlouva se vždy uzavírá před realizací, považuje soud za absurdní. Smlouva totiž není jediným možným důkazním prostředkem, jímž může být faktické plnění prokázáno. Žalobkyně zcela účelově opomíjí možnost prokázat provedení díla předávacími protokoly, stavebními deníky a dalšími podobnými listinami, nemluvě o svědeckých výpovědích. Naopak faktury a soupisy provedených prací jakožto součásti (přílohy) faktur v případě existence pochybností o faktické realizaci prací podle názoru soudu nepředstavují dostatečný důkaz o tom, že práce skutečně provedl subjekt uvedený na faktuře v deklarovaném rozsahu a termínu, a to ani společně se smlouvou o dílo, která je navíc naprosto obecná a neurčitá. O těchto skutečnostech byla žalobkyně informována již v průběhu daňové kontroly a měla dostatek prostoru k tomu, aby předložila a navrhla jiné důkazní prostředky, kterými by prokázala faktické uskutečnění fakturovaných prací. Jednotlivé žalobkyní navržené důkazní prostředky však tuto skutečnost neprokázaly.
67. K poznámce žalobkyně, že tvrzení žalovaného o nedůvěryhodnosti smlouvy, je-li podepsána stejnou osobou jako oprávněným statutárním orgánem obou smluvních stran, je nepodložené, soud podotýká, že žalovaný především poukazoval na obecnost a neurčitost smlouvy, ve které nebylo obsaženo mnoho podstatných ujednání, z čehož dovodil, že

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

smlouva není způsobilá prokázat faktickou realizaci díla. Tento závěr by podle názoru soudu platil i v případě, že by za každou smluvní stranu jednal někdo jiný. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí současně naznačil, že smlouvu na obou stranách podepsal T. S., aniž by z toho výslovně odvozoval její nedůvěryhodnost. S ohledem na obecnost a neurčitost předmětné smlouvy však podle názoru soudu skutečnost, že za obě smluvní strany smlouvu podepsal T. S., opravdu její důvěryhodnost dále snižuje. Předmětná žalobní námitka proto není důvodná.

68. Dále se soud zaměřil na námitky zpochybňující zákonnost svědeckých výpovědí z jiných daňových řízení. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu platí, že „[j]ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.“ Z odstavce 2 téhož ustanovení vyplývá, že „[z]a podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.“ Podle § 93 odst. 3 daňového řádu platí, že „[j]e-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.“
69. Z citovaných ustanovení vyplývá, že správce daně může za určitých podmínek použít jako důkaz protokoly o výsledku svědků z jiných řízení. Základní podmínkou je, že tyto důkazní prostředky nebyly získány v rozporu s právním předpisem, což žalobkyně ani netvrdila. S ohledem na obecný princip, že daňovému subjektu musí být umožněno účastnit se výsledku svědka a klást mu otázky, je v citovaném § 93 odst. 3 daňového řádu stanovena povinnost správce daně na návrh daňového subjektu provést výslech svědka i v probíhajícím řízení.
70. Soud zdůrazňuje, že citovaná ustanovení nezakazují použít protokoly o výsledku svědka z jiných řízení za situace, kdy dotýčný svědek byl následně na návrh daňového subjektu vyslechnut také v probíhajícím řízení. To znamená, že daňovým orgánům nic nebránilo v tom, aby použily protokoly o výsledku svědků z jiných řízení, pokud současně na návrh žalobkyně provedly výslech těchto svědků i v řízení, které bylo ukončeno napadeným rozhodnutím. Tuto povinnost daňové orgány splnily. Žalobkyně tak měla možnost účastnit se výsledku všech svědků, které podle § 93 odst. 3 daňového řádu navrhla znovu vyslechnout v jejím řízení o dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, mohla těmto svědkům klást otázky, a to po seznámení s protokoly o jejich výsledku z jiných řízení, tudíž její práva nebyla nijak zkrácena. Za dané procesní situace pak daňové orgány mohly použít jak protokoly o výsledku svědků v tomto řízení, tak protokoly o výsledku svědků z jiných řízení, žalovaný neporušil § 93 odst. 1 až 3 daňového řádu, nejednalo se o nezákonné důkazy a jejich hodnocení nebylo v žádném smyslu předčasné. Žalobkyní naznačená interpretace dotčených ustanovení přitom nevyplývá ani z rozsudku zdejšího soudu ze dne 10. 10. 2017, č. j. 15 Af 9/2015-135, ani z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017-54, na které žalobkyně odkazovala v žalobě. Předmětná žalobní námitka tudíž není důvodná.
71. Ze správního spisu soud zjistil následující skutečnosti týkající se důkazních návrhů uplatněných v daňovém řízení. Žalobkyně v podání ze dne 15. 3. 2015 výslovně konstatovala, že její požadavek na provedení výslechu podle § 93 odst. 3 daňového řádu se

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

týká svědků uvedených ve výzvě správce daně ze dne 24. 9. 2014, kde byli zmíněni T. S., Ing. P. N., M. M. a M. S. Dále žalobkyně v podání ze dne 19. 4. 2015 navrhla výslech svědků H. V., D. Ch., J. M., V. D., T. S., L. M. a P. B. V podání ze dne 27. 4. 2015 pak žalobkyně požadovala vyslechnout svědky J. M., T. S., V. D., H. V., P. B., D. Ch. a L. M. Z těchto výčtů podle názoru soudu jednoznačně vyplývá, že žalobkyně v tomto řízení vůbec nenavrhla provedení výslechu svědka Ing. J. J. Daňovým orgánům tak nic nebránilo v tom, aby bez dalšího použily protokol o výslechu tohoto svědka z jiného řízení, kde byl tento důkaz získán v souladu se zákonem (což žalobkyně nezpochybnila). Žalobkyně dále v žalobě zmínila svědky J. M., který byl na její návrh v jejím řízení vyslechnut dne 1. 6. 2015, V. D., který byl na její návrh v jejím řízení vyslechnut dne 8. 9. 2015, H. V., který byl na její návrh v jejím řízení vyslechnut dne 2. 6. 2015, J. B., který byl na její návrh v jejím řízení vyslechnut dne 10. 4. 2015, Ing. P. N., který byl na její návrh v jejím řízení vyslechnut dne 20. 5. 2015, a M. M., který byl na její návrh v jejím řízení vyslechnut dne 8. 4. 2015. O všech těchto výsleších byla žalobkyně řádně a včas předem vyrozuměna a její tehdejší právní zástupce se jich osobně zúčastnil. Soud proto shledal, že u těchto svědků daňové orgány postupovaly plně v souladu s § 93 odst. 1 až 3 daňového řádu a žalobkyni umožnily uplatnit její práva v plném rozsahu.

72. Posledním svědkem, který podle žalobkyně nebyl vyslechnut v jejím řízení a na kterého žalobkyně upozorňovala v žalobě, byl T. S. Ze správního spisu soud zjistil, že při ústním jednání konaném dne 22. 12. 2010 kladl správce daně T. S. otázky jakožto členovi představenstva žalobkyně, nejednalo se tedy o výslech svědka. T. S. byl následně vyslechnut jako svědek v daňovém řízení vedeném se společností GENOVA dne 3. 4. 2014. Příslušný protokol o výslechu svědka správce daně v souladu s § 93 odst. 1 a 2 daňového řádu použil jako důkaz i v daňovém řízení vedeném se žalobkyní, která následně dne 15. 3. 2015 postupem podle § 93 odst. 3 daňového řádu navrhla, aby byl T. S. vyslechnut jako svědek i v jejím řízení. Správce daně vyvinul maximální úsilí k tomu, aby na návrh žalobkyně T. S. vyslechl – dne 24. 4. 2015 jej předvolal k výslechu na 19. 5. 2015, avšak svědek se bez omluvy nedostavil. Dne 26. 5. 2015 jej opětovně předvolal k výslechu na 17. 6. 2015, ani tehdy ovšem svědek nepřišel, aniž by se omluvil. Správce daně proto dne 22. 6. 2015 realizoval místní šetření v místě bydliště svědka a dne 23. 6. 2015 rozhodl o jeho předvedení, o které požádal Policii České republiky. Pokus o předvedení svědka k výslechu na den 16. 7. 2015 však nebyl úspěšný, načež tehdejší právní zástupce žalobkyně při jednání uvedeného dne konstatoval, že na svědecké výpovědi T. S. již netrvá. Za dané procesní situace podle názoru soudu nebylo povinností daňových orgánů postupovat podle § 93 odst. 3 daňového řádu a vyslechnout T. S. jako svědka v daňovém řízení vedeném se žalobkyní, která od svého návrhu ustoupila, a proto mohly bez dalšího použít jako důkaz protokol o výslechu svědka T. S. ze dne 3. 4. 2014 v řízení vedeném se společností GENOVA. Ani zde tedy soud nezjistil na straně daňových orgánů žádné pochybení.
73. Vzhledem k tomu, že T. S. nebyl v daňovém řízení vedeném se žalobkyní vyslýchán jako svědek, považuje soud za irrelevantní poznámku žalobkyně, že se jedná o bývalého člena představenstva, a je proto otázkou, zda mohl být vyslýchán jako svědek, resp. zda neměl být poučen o tom, že může svůj projev učinit toliko formou prohlášení bývalého statutárního orgánu. Ani tato skutečnost pak podle názoru soudu nebrání tomu, aby byl použit protokol o jeho výslechu jako svědka z jiného daňového řízení, kde skutečně vystupoval v pozici svědka, nikoli bývalého statutárního orgánu.
74. Dále se soud zabýval jednotlivými námitkami zpochybňujícími konkrétní hodnocení některých důkazů ze strany daňových orgánů. V případě svědecké výpovědi V. D. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalobkyně nesouhlasila se závěrem, že tento svědek nemůže potvrdit její skutkovou verzi událostí. Z výpovědi tohoto svědka, která je zachycena v protokolu ze dne 8. 9. 2015, soud zjistil, že V. D. byl zaměstnancem společnosti TEKO, která měla smlouvu se společností TPÚ na demolici objektu, tyto práce se prováděly většinou subdodavately v roce 2010, demolici objektů v areálu TPÚ vykonávala žalobkyně. Svědek si pamatoval, že v areálu TPÚ v té době na demolici pracovaly žalobkyně a společnosti GENOVA, Ch., CST nebo CTS, úklidové práce dělala společnost Kontes. Na otázku, co konkrétního která společnost nebo osoba dělala, svědek odpověděl: demolice objektů, nehlavnější práce dělala žalobkyně – bourala objekt kotelny nebo spíše teplárny a budovu skladu u zadní vrátnice. K dotazu, kdo zastupoval žalobkyni, svědek uvedl, že jednal s T. S. Svědek nevěděl, jestli práce za žalobkyni vykonávali její zaměstnanci nebo subdodavatelé, bylo mu to jedno, za podstatné považoval výhradně to, že práce byla provedena tak, jak byla požadována. Svědek si pamatoval, že společnost CST působila v areálu TPÚ jako subdodavatel, nepamatoval si, kdo ji zastupoval, ani jaké konkrétní demoliční práce prováděla (které objekty bourala), nebo jestli je činili její zaměstnanci, či subdodavatelé.

75. Z této výpovědi svědka V. D. podle názoru soudu nevyplývá, zda společnost CST byla dodavatelem žalobkyně, ani zda pro ni vykonala demoliční práce v rozsahu a v termínech, které byly uvedeny ve fakturách, jež vystavila. Soud proto souhlasí se závěrem žalovaného, že svědecká výpověď V. D. neprokázala provedení demoličních prací společností CST. Nešlo totiž o prokázání nějakých obecných demoličních prací, nýbrž konkrétně těch, které byly žalobkyni vyfakturovány. Toliko obecná prohlášení svědka V. D. však faktickou realizaci konkrétních prací vyfakturovaných žalobkyni ze strany společnosti CST rozhodně neprokazuje.
76. Žalobkyni lze částečně přisvědčit v tom, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017-54, skutečně ve vztahu ke svědkovi V. D. uvedl, že kategorický závěr žalovaného, že tento svědek nemůže v žádném případě potvrdit skutkovou verzi událostí prosazovanou žalobkyní, nebyl namístě. Podle názoru zdejšího soudu však nelze opomíjet kontext citovaného závěru Nejvyššího správního soudu a podstatnou odlišnost procesní situace v tomto daňovém řízení a v řízení, které řešil Nejvyšší správní soud. V případě řešeném Nejvyšším správním soudem totiž nebyl svědek V. D. v průběhu daňového řízení ukončeného soudem přezkoumávaným rozhodnutím žalovaného vůbec vyslechnut právě s odkazem na skutečnost, že by jeho výslech nemohl potvrdit skutkovou verzi prosazovanou žalobkyní. Tento argument žalovaného soudy odmítly, neboť nic takového nebylo možno předjímat. Šlo tedy toliko o otázku, zda dotyčného svědka vyslechnout, či nikoli, a soudy se přiklonily k názoru, že bylo namístě výslech provést. Naopak ve věci nyní projednávané zdejším soudem byl svědek V. D. vyslechnut dne 8. 9. 2015 a teprve na základě hodnocení jeho výpovědi dospěly daňové orgány k závěru, že jeho výpověď neprokázala provedení demoličních prací společností CST, což soud výše aproboval. Odkaz na zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu je v tomto smyslu naprosto nepřiléhavý a příslušná žalobní námitka zcela nedůvodná.
77. K námitce žalobkyně, že v případě výpovědi svědka M. M. žalovaný neprovedl vlastní hodnocení důkazu, ale toliko převzal hodnocení správce daně, soud konstatuje, že odvolacímu orgánu (zde žalovanému) obecně nic nebrání v tom, aby se ztotožnil s tím, jak ten který důkaz vyhodnotil správní orgán prvního stupně (zde správce daně). To žalovaný v daném případě učinil, a bylo proto zcela namístě, že hodnocení provedené správcem daně převzal. Tuto námitku proto soud pokládá za nedůvodnou.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

78. Tvrdí-li žalobkyně, že předmětné hodnocení výpovědi svědka M. M. je v rozporu se závěrem Nejvyššího správního soudu uvedeným v jeho rozsudku ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017-54, soud podotýká, že žalobkyně předmětný rozsudek zcela účelově dezinterpretuje ve svůj prospěch a opomíjí, že důkazní břemeno prokázat svá tvrzení (včetně toho, že fakturované činnosti pro ni v uvedeném rozsahu a termínu vykonal deklarovaný dodavatel) tížilo výhradně samu žalobkyni. Nejvyšší správní soud sice v citovaném rozsudku vyslovil, že z výpovědi svědka M. M. při výslechu dne 13. 5. 2014 nevyplývá, že by V. D. a M. T. úkolovala přímo žalobkyně; skutečnost, že je ke spolupráci přizval tehdejší jednatel žalobkyně L. M., nic nevypovídá o tom, pro koho tyto osoby pracovaly (tedy zda náhodou nepracovaly pro deklarovaného subdodavatele žalobkyně), nicméně podle názoru zdejšího soudu to rozhodně neznamená, že by se z výpovědi svědka M. M. dal dovodit závěr, že tyto osoby skutečně pro deklarovaného dodavatele žalobkyně pracovaly, což se žalobkyně patrně snaží prokázat. Zdejší soud dále poznamenává, že Nejvyšší správní soud v uvedené pasáži předmětného rozsudku nehodnotil svědeckou výpověď M. M. ze dne 8. 4. 2015.
79. Z této výpovědi svědka M. M. vyplynulo, že od 15. 5. 2009 do konce roku 2010 byl zaměstnancem společnosti GENOVA, inženýrské činnosti pro akci „Bytové domy Chlumec“ vykonával společně s V. D., M. T. a T. S. pro žalobkyni, u které si GENOVA tuto činnost objednala. Svědek současně uvedl, že společnost CST se na předmětné zakázce podílela osobou jednatele T. S. Na otázku, zda se svědkem a jeho kolegy spolupracovala žalobkyně nebo společnost CST, svědek odpověděl, že s nimi spolupracoval T. S. z titulu osoby, která mohla řídit inženýrskou činnost, svědek nekladl důraz na společnost, pro kterou práce prováděl. Soud má za to, že ani tato výpověď svědka M. M. neprokázala, že by předmětné činnosti pro žalobkyni vykonal dodavatel deklarovaný na faktuře v rozsahu a v termínu v ní uvedených. Hodnocení této výpovědi ze strany daňových orgánů shledal soud správným.
80. Jakkoli tedy lze přisvědčit žalobkyni v tom, že skutečnost, že V. D. a M. T. přizval ke spolupráci tehdejší jednatel žalobkyně L. M., nic nevypovídá o tom, pro koho tyto osoby pracovaly, rozhodně to však neznamená, že by žalobkyně unesla své důkazní břemeno. Bylo totiž v zájmu žalobkyně, aby prokázala, pro který subjekt V. D., M. T. a M. M. vykonávaly své práce, resp. že tak činili pro dodavatele žalobkyně, který tyto práce pak žalobkyni fakturoval (tj. společnost CST). To však žalobkyně neučinila. Na okraj k tomu soud poznamenává, že ani žalobkyní zdůrazňované pozdější zjištění, že u zakázky „Bytové domy Chlumec“ nezajišťovala veškeré podklady sama obec Chlumec, rozhodně nedokládá, že konkrétní činnosti uvedené na faktuře vystavené společností CST fakticky vykonala tato společnost v rozsahu a termínech uvedených na příslušné faktuře.
81. K poznámce žalobkyně, že hodnocení opakované výpovědi svědka M. M. bylo totožné s hodnocením předchozí výpovědi téhož svědka, soud připomíná, že žalovaný obě výpovědi tohoto svědka hodnotil samostatně a v bodu 153 odůvodnění napadeného rozhodnutí navíc upozornil na to, že svědecká výpověď M. M. ze dne 8. 4. 2015 je v rozporu s jeho předchozí výpovědí ze dne 13. 5. 2014, ve které se vůbec nezmiňoval o žalobkyni a poznamenal, že o společnosti CST pouze slyšel. Pokud žalobkyně pokládá za totožné hodnocení obou výpovědí předmětného svědka závěr, že jimi nebylo prokázáno, že by M. M., V. D., M. T. a T. S. prováděli inženýrské činnosti pro společnost CST, soud konstatuje, že tento závěr skutečně z obou zmíněných výpovědí vyplývá a je správný. Ani tuto žalobní námitku tak soud neshledal důvodnou.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

82. Soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně popírající rozpor mezi výpověďmi svědků L. M. a T. S. ohledně účasti společnosti CST na zakázce „Bytové domy Chlumec“. Z protokolu o výsledku svědka T. S. konaného dne 13. 4. 2014 v daňovém řízení společnosti GENOVA, který daňové orgány v souladu s § 93 odst. 1 a 2 daňového řádu použily jako důkaz v daňovém řízení žalobkyně, soud zjistil, že T. S. vypovídal jako jednatel společnosti CST a k zakázce „Bytové domy Chlumec“ uvedl, že se tam v roce 2010 nic neprovádělo, byla to starší záležitost (v období od roku 2005), v roce 2010 se to jen fakturovalo. Svědek konstatoval, že tuto zakázku fyzicky nedělal, profesně to šlo mimo něj, staral se o to pan M., který také dal pokyn k vystavení faktury pro žalobkyni. Svědek L. M. naopak dne 13. 8. 2015 vypověděl, že T. S. se na zakázce „Bytové domy Chlumec“ podílel osobně, minimálně v rozsahu podpisu smluv a dalších dokumentů, v koordinaci prováděných činností. Svědek L. M. současně uvedl, že to určitě nebylo o tom, že by uvedenou práci dělali pouze M. M., V. D. a M. T. Podle názoru soudu je z porovnání citovaných částí výpovědí svědků T. S. a L. M. zcela zřetelný jejich vzájemný rozpor. K tvrzení žalobkyně, že skutečnost, že T. S. jako jednatel společnosti CST fyzicky na předmětné zakázce nepracoval, ještě neznamená, že na ní nepracovala společnost CST, soud zdůrazňuje, že bylo povinností žalobkyně, aby v rámci svého důkazního břemene prokázala, že společnost CST na předmětné zakázce pracovala, a to v rozsahu a v termínech deklarovaných na fakturách, které vystavila. Rozhodně tedy nepostačí, pokud žalobkyně toliko spekulativně dovozuje, že výpověď T. S. jako jednatele společnosti CST nevyklučuje, že společnost CST na zakázce „Bytové domy Chlumec“ pracovala, neboť předmětná výpověď (ani žádný jiný důkaz) tuto skutečnost spolehlivě neprokazují.
83. Žalobkyně by si měla uvědomit, jaké jsou základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
84. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS. Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

85. Soud zdůrazňuje, že z popsaného principu rozložení důkazního břemene v daňovém řízení vyplývá, že nebylo povinností daňových orgánů prokazovat, že se deklarovaná plnění vůbec neuskutečnila, případně, že je realizoval jiný subjekt než žalobkyně; nic takového ostatně daňové orgány netvrdily, tudíž ani nebyl důvod, aby to prokazovaly. Plně postačilo, že daňové orgány prokázaly konkrétně identifikované pochybnosti (srov. např. výzvu k prokázání skutečností ze dne 24. 9. 2014), čímž došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Ta by si měla uvědomit, že rozhodně nepostačuje její argumentace, že práce byly vykonány, tedy je někdo vykonat musel (ona, případně prostřednictvím svého dodavatele). Klíčovou skutečností, kterou by žalobkyně měla prokázat, je provedení příslušných prací konkrétním dodavatelem, který vystavil příslušný daňový doklad, a to v rozsahu a v termínu v tomto dokladu uvedeném. Žalobkyně by se proto při dokazování neměla zaměřovat na zpochybňování existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků, nýbrž výhradně na prokázání toho, že k plnění skutečně došlo tak, jak je deklarováno na příslušných daňových dokladech.
86. Tyto závěry lze bez dalšího vztáhnout i na argumentaci žalobkyně týkající se hodnocení výpovědi svědka P. B. Stále totiž platí (i ve vztahu k zakázce „FVE Boletice“), že bylo povinností žalobkyně prokázat, že společnosti TEKO a CST fakticky vykonaly činnosti fakturované žalobkyni, a to v rozsahu a v termínech uvedených na příslušných fakturách. To však žalobkyně rozhodně neprokázala. V tomto smyslu soud ve shodě s daňovými orgány považuje ze svědecké výpovědi P. B. za klíčovou jeho odpověď, že společnost CST nezná. Ohledně společnosti TEKO pak svědek P. B. opakovaně odkázal na obchodní tajemství a žádné údaje o pracích vykonaných touto společností nesdělil. To je podle názoru soudu jasný důvod, proč jeho svědecká výpověď nemůže přispět k tomu, aby žalobkyně své důkazní břemeno unesla. Jak již soud uvedl, nepostačuje totiž prokázat, že práce byly provedeny (to z výpovědi P. B. skutečně vyplývá), ale pro unesení důkazního břemene ze strany žalobkyně bylo nezbytné prokázat, že předmětné práce fakticky vykonaly společnosti CST a TEKO. Soud proto uzavírá, že daňové orgány neprovedly žalobkyni namítanou selekci výpovědi svědka P. B. a jeho výpověď hodnotily objektivně, nikoli s cílem, aby vyhovovala odůvodnění napadeného rozhodnutí. Tvrzení žalobkyně, že skutečnost, že finanční ředitel společnosti TESLA nezná dodavatele žalobkyně, není v rozporu s tvrzením, že společnost CST dodavatelem byla, podle názoru soudu opět svědčí o nepochopení rozvržení důkazního břemene ze strany žalobkyně, resp. nepochopení toho, že byla povinna prokázat faktické vykonání prací společností CST, nikoli to, že vykonání prací společností CST není vyloučeno.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

87. Pokud jde o zpochybňovaný rozpor mezi výpověďmi svědků P. B. a L. M., soud podotýká, že žalovaný tímto rozporem neargumentoval (žalovaný v bodě 202 odůvodnění napadeného rozhodnutí toliko zmínil, že výpovědi svědků P. B. a M. S. si odporovaly). Tato poznámka žalobkyně navíc nemůže nic změnit na výše uvedeném závěru, že výpověď svědka P. B. neprokázala provedení prací na zakázce „FVE Boletice“ společností CST, resp. společností TEKŮ.
88. Soud uzavírá, že hodnocení důkazů provedené daňovými orgány proběhlo podle jeho názoru v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, bylo objektivní a nevykazovalo žalobkyní namítané vady. Za dané procesní situace pak podle názoru soudu obстоjí závěr, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a daň jí byla doměřena po právu.
89. Ze všech shora uvedených důvodů soud předmětnou žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
90. Navržené dokazování čtením rozsudků Okresního soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 7 C 398/2010 a Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 17 Co 287/2017, sdělení žalobkyně ze dne 15. 3. 2019 v řízení vedeném u zdejšího soudu pod sp. zn. 15 Af 67/2018 a tabulek vztahujících se k demolicím objektů v areálu TPÚ včetně vysvětlivek soud v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. neprovedl pro nadbytečnost, neboť se vztahovalo k argumentaci přednesené žalobkyní až po uplynutí lhůty k podání žaloby. Totéž platí pro všechny ostatní důkazy navržené v podání žalobkyně ze dne 9. 9. 2021 (žaloba proti rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 23. 4. 2021, č. j. 21717/21/7100-40110-102076, vedená u Krajského soudu v Hradci Králové, žaloba vedená u téhož soudu pod sp. zn. 31 Af 20/2021, žaloba a další podání společnosti TPÚ v řízení vedeném u zdejšího soudu pod sp. zn. 16 Af 39/2020, popisy činností jednotlivých účastníků výstavby – TEKŮ, žalobkyně, CST, vyjádření žalobkyně ze dne 20. 7. 2018 v odvolacím řízení týkajícím se daně z přidané hodnoty a tabulka fakturovaných činností týkající se demolice v areálu TPÚ), které se navíc vztahují ke skutečností, jež nastaly až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, pročez k nim soud v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. nepřihlížel.
91. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

Ústí nad Labem 26. října 2021

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)