



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jíříka a soudců Mgr. Heleny Nutilové a JUDr. Michala Hájka, Ph.D., ve věci

žalobce: **MANE STAVEBNÍ s. r. o.**, IČO 472 39 701
sídlem v Českých Budějovicích, Okružní 2615
zastoupen Mgr. Tomášem Dvořákem, advokátem
sídlem České Budějovice, Holečkova 2649/7

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

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 5. 8. 2016, č. j. 34321/16/5200-11435-711918,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah žaloby

1. Žalobce podal dne 7. 10. 2016 ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 8. 2016, č. j. 34321/16/5200-11435-711918 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo k jeho odvolání potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště České Budějovice ze dne 2. 4. 2015, č. j.

858919/15/2201-51523-305799. Tímto dodatečným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009, a to na základě Zprávy o daňové kontrole vydané pod č. j. 614677/15/2201-62563-304370. Na základě kontrolního zjištění obsaženého ve zprávě o daňové kontrole správce daně vyloučil z daňově účinných výdajů (nákladů) výdaje (1) ve výši 9.445.890 Kč na základě faktury ze dne 30. 11. 2009 č. 090029 přijaté od společnosti STAVEBNÍ CZ s. r. o. (dále jen „STAVEBNÍ CZ“) za provedené stavební práce na akci „Rekreační a kongresové centrum Nové Dvory“ (dále jen „RKC Nové Dvory“) a (2) ve výši 498.239 Kč na základě přijaté faktury č. 090030 ze dne 15. 12. 2009 od společnosti STAVEBNÍ CZ za provedené stavební práce na akci „Rekonstrukce šatny Temelín“.

2. Žalobce žalobou napadl všechny výroky napadeného rozhodnutí, s jehož závěry se neztotožnil, dle jeho názoru ve správním řízení bylo prokázáno provedení stavebních prací na akcích RKC Nové Dvory a Rekonstrukce šatny Temelín společností STAVEBNÍ CZ.
3. Žalobce předně zpochybnil závěry žalovaného učiněné ve vztahu k provedenímu dokazování. V prvé řadě žalobce zmínil svědecké výpovědi, které žalovaný dle jeho názoru nesprávně hodnotil, svědci k prováděným stavebním pracím uvedli pouze obecné informace, aniž by uvedli konkrétní fakta, která by potvrdovala, že stavební práce byly společností STAVEBNÍ CZ skutečně provedeny. Dle názoru žalobce slyšení svědci naopak jednoznačně a bez jakýchkoliv pochybností potvrdili rozhodující sporný fakt, a sice že k provedení předmětných prací společností STAVEBNÍ CZ s. r. o. skutečně došlo. Svědci naopak dokázali upřesnit některé konkrétní skutečnosti související se stavebními pracemi. Ze svědeckých výpovědí nejsou patrné žádné pochybnosti a nelze z nich dovodit jakékoliv domněnky či dohady, jak tvrdí žalovaný. V souvislosti s důkazním prostředkem v podobě svědeckých výpovědí žalobce zdůraznil důležitost a váhu tohoto důkazního prostředku, přičemž v projednávané věci byly právě jejich prostřednictvím prokázány žalobcem tvrzené skutečnosti. Žalobce tudíž unesl své důkazní břemeno, díky těmto výpovědím prokázal daňovou uznatelnost předmětných výdajů. Je to naopak žalovaný, kdo neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, které by svědčily nevěrohodnosti těchto svědeckých výpovědí, čímž neunesl vlastní důkazní břemeno spočívající v jeho povinnosti prokázat existenci pochybností o souladu účetnictví žalobce se skutkovým stavem. Žalovaný tedy nevyvrátil žalobcem prokazované a prokázané skutečnosti.
4. Dále bylo žalobcem zpochybněno hodnocení žalovaného týkající se listinných důkazů provedených ve správním řízení. V této souvislosti žalobce konkrétně zmínil neomezenou plnou moc, která byla společností STAVEBNÍ CZ udělena p. Z. T., který byl v rozhodné době na základě této plné moci oprávněn podepsat smlouvu o dílo uzavřenou mezi žalobcem a společností STAVEBNÍ CZ, a to včetně krycího listu rozpočtu a dále oba zápisy o odevzdání a převzetí díla. Dále byl žalobcem zmíněn stavební deník vedený v souvislosti se stavbou RKC Nové Dvory. K tomuto stavebnímu deníku uvedl, že byl veden dvakrát, a to jednak žalobcem pro investora akce RKC Nové Dvory a p. M. za společnost PRECIS CZ s. r. o. (dále jen „PRECIS CZ“), která byla objednatelem stavby. Případné obsahové odlišnosti těchto deníků jsou způsobeny právě tím, že se nejedná o průpisy jednoho a téhož deníku, což bylo žalobcem vysvětleno i v průběhu správního řízení. Z žalovaného rozhodnutí i přes toto vysvětlení vyplývá, že žalovaný tyto rozpory stavebních deníků klade žalobci za vinu i nadále. Tyto stavební deníky jsou i přes žalovaným tvrzené dílčí nedostatky (chybějící jména pracovníků na stavbě) schopny provedení stavebních prací prokázat.

5. K tíži žalobci nelze klást ani shodu částek při porovnání fakturace společnosti STAVEBNÍ CZ za stavební práce na akci RKC Nové Dvory a fakturace za opravy a dokončovací práce na akci Rekonstrukce šatny Temelín, kdy součet těchto částek představuje částku fakturovanou dle smlouvy o dílo na akci RKC Nové Dvory pro společnost PRECIS CZ. K této shodě, kterou žalovaný označil za pochybnou, došlo na základě návrhu společnosti STAVEBNÍ CZ, která k ní došla porovnáním s odměnou za obdobné práce na témže projektu ze strany společnosti PRECIS CZ. Smluvní podmínky mezi účastníky byly stanoveny v souladu se zásadou smluvní volnosti, kterou žalovaný vznesením pochybností naprosto popírá. Podstatné ve vztahu k ujednané ceně je to, že byla přiměřená a žalobce ji dodavateli zaplatil.
6. Pochybení žalobce shledal i ve vztahu k tvrzení žalovaného, který označil smlouvu o budoucí smlouvě o dílo uzavřenou mezi žalobcem a společností PRECIS CZ dne 8. 8. 2009, včetně jejího dodatku ze dne 15. 8. 2009, i smlouvu o smlouvě budoucí uzavřenou mezi žalobcem a společností STAVEBNÍ CZ dne 15. 8. 2009, za účelové a z tohoto důvodu k nim nepřihlédl. Ke Smlouvě o dílo č. 309004/26 ze dne 27. 11. 2009 a k jejímu Dodatku ze dne 27. 11. 2009 žalobce uvedl, že tyto dokumenty sice byly uzavřeny dvěma různými osobami, obě tyto osoby však byly oprávněny za společnost STAVEBNÍ CZ jednat samostatně. Pokud však žalovaný měl pochybnost o pravosti podpisů na smlouvě a dodatku, měl nechat vypracovat příslušný znalecký posudek. Tento důkazní prostředek nebylo lze odmítnout ani z toho důvodu, že nebyl předložen žalobcem, ale třetí osobou, podstatné je pouze to, že jej správce daně měl k dispozici a byl povinen k němu přihlédnout.
7. V souvislosti se smlouvami o uzavření smluv budoucích žalobce uvedl, že žalovaný nesprávně interpretoval postup, kterým následně došlo k uzavření smluv o dílo. Žalovaný označil za nestandardní postup žalobce, který až ke dni ukončení stavebních prací, tedy díla (dne 30. 11. 2009), uzavřel smlouvu o dílo. K tomu žalobce sdělil, že uzavřením písemných smluv o dílo pouze splnil povinnost plynoucí mu ze smluv o budoucí smlouvě o dílo, přičemž dílo samotné nebylo provedeno dle písemně uzavřené smlouvy o smlouvě budoucí, ale podle ústní smlouvy o dílo, což je ve stavebnictví běžný postup. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl nic, z čeho by bylo možné nestandardnost tohoto postupu dovozovat.
8. K listinným důkazům žalobce závěrem uvedl, že žalovaný dospěl k nesprávným závěrům také s ohledem na důležitý opomenutý důkaz v podobě bankovních výpisů společnosti STAVEBNÍ CZ, které by vyvrátily tvrzení žalovaného o tom, že tato společnost byla v předmětné době nefunkční, nevyvíjející žádnou ekonomickou činnost. Žalovaný v rozporu se zákonem neprovedl ani další žalobcem navrhovaný důkaz výsledkem statutárního orgánu společnosti žalobce působícího v rozhodné době. Neprovedením tohoto důkazu, který žalovaným nebyl proveden, neboť by se jednalo o výsledek samotného daňového subjektu, byl žalobce zkrácen na svých právech.
9. K provedení dokazování žalobce souhrnně uvedl, že mu nelze klást k tíži takové skutečnosti, které se týkaly společnosti STAVEBNÍ CZ, neboť tyto skutečnosti není schopen ovlivnit. Zejména pokud nebylo možné získat některé dokumenty či informace od této společnosti, nelze to klást k tíži žalobce. Z provedení dokazování bylo prokázáno, že stavební práce pro žalobce byly uskutečněny a že za ně zaplatil. Pokud však správní orgány pochybnosti měly, bylo nutné postupovat v souladu se zásadou *in dubio pro mitius*. Žalovaný svým postupem vytváří neřešitelnou situaci, kdy žalobci ukládá povinnost prokázat svá tvrzení, avšak k důkazům potvrzujícím tvrzení žalobce odmítá přihlédnout. Mezi žalobcem a žalovaným není sporu o tom, že k faktickému uskutečnění stavebních prací došlo. Závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem za situace, kdy bylo prokázáno

faktické uskutečnění stavebních prací, kdy dodavatel potvrdil realizaci předmětných stavebních prací a za toto plnění uhradil žalobce dodavateli sjednanou odměnu, je nesprávný. Žalobce za této situace není povinen správci daně prokazovat okolnosti na straně dodavatele. Pokud dojde k vyloučení možnosti, že reálně uskutečněné práce provedl sám žalobce, což správce daně ani žalovaný nerozporovali, a současně je prokázáno, že předmětné výdaje byly žalobcem skutečně vynaloženy, je bez významu, provedl-li práce subjekt odlišný od toho, který je formálně deklarován na daňovém dokladu. Pro daňovou uznatelnost výdajů není dle žalobce podstatné, který subjekt, vyjma žalobce, plnění uskutečnil. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že ani pochybnosti o tom, zda plnění poskytl na dokladu deklarovaný subjekt, nepostačují k tomu, aby správce daně mohl bez dalšího vyloučit uskutečněné náklady z daňově uznatelných.

10. Z postupu správce daně není zřejmé, jaký faktický skutkový stav byl zjištěn, přičemž toto nevyplývá ani z postupu žalovaného. Přestože tedy žalovaný nerozporuje faktické provedení stavebních prací, neuvádí, kdo podle něj tyto stavební práce uskutečnil.
11. Správce daně ani žalovaný nepřistoupili k provedení důkazu ověřením plnění na výstupu z odevzdaných daňových přiznání k DPH společnosti STAVEBNÍ CZ, když konstatovali, že i pokud by bylo předmětné plnění do daňového přiznání společnosti zahrnuto, nemohlo by to samo o sobě prokázat, že k faktickému plnění skutečně došlo. Žalobce však toto netvrdil a na provedení tohoto důkazu trval, neboť by mohlo jít o nepřímý důkaz, který by mohl spolu s ostatními přispět ke zjištění skutkového stavu. Žalovaný nebyl oprávněn provedení tohoto důkazu odmítnout.
12. Žalovaný tedy pochybil při hodnocení unesení důkazního břemene žalobcem. V důsledku tohoto pochybení došel k nesprávnému závěru o neprokázání přijetí plnění od společnosti STAVEBNÍ CZ. Žalovaný neprokázal, že by stavební práce žalobce uskutečnil sám či že by je uskutečnil jiný subjekt a rovněž neprokázal, že by žalobce na základě objektivně zjištěných skutečností uplatňoval náklady podvodně. Žalovaný se tedy dopustil nesprávného hodnocení důkazů a dospěl k nesprávným skutkovým závěrům, z nich nesprávně dovodil neunesení důkazního břemene žalobcem.
13. Žalobce dále namítl nepřezkoumatelnost žalovaného rozhodnutí, a to jednak z důvodu svévole žalovaného, který své rozhodnutí staví na nepodložených domněnkách a ignoruje souladný řetězec důkazů předložených žalobcem. Takový závěr dle žalobce plyne z postupu žalovaného, který pasivitou a nemožností realizace předmětných stavebních prací vztáhl pouze k důvodu zrušení společnosti STAVEBNÍ CZ soudem, ke kterému došlo pro neexistenci sídla, které tato společnost měla uvedené v obchodním rejstříku. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je dle žalobce dána i jeho vnitřní rozporností.
14. Závěrem žalobce namítl nezákonnost správními orgány užitých důkazních prostředků, a to úředního záznamu Policie ČR o podání vysvětlení Z.T., bývalým společníkem a jednatelem společnosti STAVEBNÍ CZ. Žalovaný tento úřední záznam ve správním řízení se žalobcem použil a hodnotil, a právě na jeho základě dospěl k závěru o daňové neuznatelnosti žalobcem uplatněných výdajů. Použití tohoto důkazního prostředku je však v rozporu se zákonem, neboť žalobce neměl možnost se podání vysvětlení účastnit a vyslychanému klást otázky. Správci daně se tohoto svědka nepodařilo předvolat k ústnímu jednání a jeho výsledk v rámci správního řízení se tudíž neuskutečnil. Důkaz úředním záznamem policie o podání vysvětlení však i přes tuto skutečnost nebylo možné použít. Použít by jej bylo možné pouze, pokud by se jednalo o opatření *ultima ratio*, neboť jsou dány významné pochybnosti o věrohodnosti

podaného vysvětlení, kdy T. byl v pozici osoby podezřelé a lze předpokládat, že se učiněnou výpovědí snažil vyhnout trestnímu stíhání vlastní osoby. Z obsahu jeho výpovědi je navíc zřejmá vnitřní rozpornost a podané vysvětlení je v rozporu též s ostatními provedenými důkazy. Lze tedy předpokládat, že jeho výpověď byla touto skutečností značně ovlivněna a nelze jej považovat za věrohodného. Na druhou stranu však neprovedením tohoto důkazu správní orgány nemohly dospět k závěru, že by provedení stavebních prací nebylo možné jinak prokázat, svědecká výpověď p. T. není jediným relevantním důkazem, kterým by bylo možno ověřit skutečné provedení prací společností STAVEBNÍ CZ. Žalovaný tak zcela pomíjí důkazní sílu ostatních dosud provedených důkazů.

15. K důkazu provedeného úředním záznamem policie o podání vysvětlení Z.T. žalobce dále namítl, že žalovaný neprokázal, že se s informacemi obsaženými v tomto záznamu seznámil v souladu se zákonem, tedy v souladu s výslovným zmocněním, resp. že orgány činné v trestním řízení byly oprávněny tyto informace správci daně poskytnout.
16. Ze všech uvedených důvodů navrhl žalobce napadené rozhodnutí zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného k podané žalobě a replika žalobce

17. Žalovaný v rámci svého vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. Žalovaný se předně vyjádřil k důkaznímu břemeni nesoucím žalobcem, které spočívá v jeho povinnosti prokázat, že vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jakým deklaruje v účetních dokladech. Žalobce je tedy povinen prokázat své tvrzení, že stavební práce byly provedeny společností STAVEBNÍ CZ, a to v žalobcem deklarováném rozsahu, ceně a podobě. Samotná existence faktur, dokladů o jejich úhradě a smluv neprokazuje, že se předmětná plnění fakticky uskutečnila. Žalovaný dále konstatoval, že po správci daně nelze požadovat, aby namísto žalobce prokázal, jak se obchodní případ uskutečnil a kdo byl skutečným dodavatelem žalobce, přičemž identita dodavatele musí být na základě ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) specifikována jednoznačně.
18. Správce daně tíží důkazní břemeno pouze co do existence vážných a důvodných pochyb, toto důkazní břemeno pak bylo v projednávané věci správcem daně uneseno již v průběhu správního řízení, kdy byly žalobcem předloženy důkazy shledány nevěrohodnými. Tímto bylo důkazní břemeno přeneseno na žalobce, který měl prokázat provedení prací deklarováným dodavatelem, v deklarováném rozsahu, hodnotě a způsobu. Žalobce tyto skutečnosti neprokázal a pochybnosti správce daně tak rozptýleny nebyly.
19. Námitka týkající se nedostatečného hodnocení svědeckých výpovědí nebyla žalovaným shledána důvodnou. Všechny důkazní prostředky byly hodnoceny v souladu s ust. § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Odůvodněno bylo též neprovedení dalších žalobcem navrhovaných důkazních prostředků. Žalovaný dále shodně se žalobcem konstatoval, že policejní záznam o podání vysvětlení Z.T. nelze považovat za plnohodnotný důkaz, avšak tento nebyl jediným či hlavním důvodem pro vyloučení žalobcem uplatňovaných výdajů správcem daně. K použitelnosti a zákonnosti pořízení tohoto důkazu žalovaný poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozhodnutí ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2Afs 24/2007-119) a v této souvislosti konstatoval, že úřední záznam s panem T. byl policií pořízen dříve, než byla správcem daně vyzvána k poskytnutí informací, záznam není jediným rozhodujícím důkazem ve věci. Důkaz úředním záznamem Policie ČR tak byl správcem daně získán zákonným způsobem.

20. Ve vztahu k hodnocení svědeckých výpovědí žalovaný uvedl, že žádná z nich neprokázala, že by předmětné práce fakticky uskutečnila společnost STAVEBNÍ CZ, když všichni svědci shodně uvedli „že si myslí“, že obě zakázky (RKC Nové Dvory a Rekonstrukce šaten Temelín) realizovala pro žalobce tato společnost jako dodavatel. Svědci pouze v obecné rovině odpovídali na dotazy zástupce žalobce směřující k osvědčení jím tvrzených skutečností. Žádný ze svědků nebyl schopen uvést konkrétnější informace o stavebních pracích na dotazy správce daně, a to ani ti svědci, kteří by s ohledem na své pracovní pozice, mohli disponovat podrobnějšími informacemi. Svědecké výpovědi neprokázaly, že by na stavbách pracovali zaměstnanci společnosti STAVEBNÍ CZ, neboť tato společnost neměla žádné zaměstnance a nebyly předloženy žádné smlouvy, z nichž by se podávalo, že by tato společnost najímala pracovníky. Výpověďmi žalobcem navržených svědků tak nebylo prokázáno, že by předmětné stavební práce byly vykonány žalobcem deklarovaným dodavatelem v jím uváděném rozsahu, hodnotě a způsobu.
21. K žalobcem navrhovanému výsledku bývalých jednatelů žalobce bylo žalovaným v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu konstatováno, že tyto výpovědi by bylo nutno vnímat jako tvrzení žalobce, nikoliv jako svědecké výpovědi. Žalovaný neprovedením těchto svědeckých výpovědí žalobce nezkrátil na jeho právech, když tento měl možnost předložit ze stran těchto osob písemné vyjádření, případně se mohly zúčastnit ústního jednání.
22. Ve vztahu k neomezené plné moci pana T. udělené společností STAVEBNÍ CZ bylo žalovaným konstatováno, že tato byla správnímu orgánu předložena až dne 13. 11. 2014, tedy více než rok po uskutečnění svědecké výpovědi p. K., který byl dle jeho tvrzení jediným jednatelem této společnosti. Pan K. se navíc o této neomezené plné moci žádným způsobem nezmínil. Žalovaný dále uvedl, že ani Krycí list rozpočtu ani Rozpočet stavby nemohly být společností STAVEBNÍ CZ vystaveny, neboť tato společnost nedisponovala příslušným programem k vystavení těchto dokladů.
23. K obsahovým náležitostem stavebních deníků žalovaný sdělil, že jména pracovníků na stavbách chyběla v obou verzích deníků, přičemž stavební deník předložený p. M. byl v podobě jednotlivých listů tvrzeného stavebního deníku. Samotný stavební deník včetně jeho první strany obsahující základní údaje o stavbě, předložen nikdy nebyl. Tedy ani stavební deníky předložené žalobcem a p. M. neprokazují, že předmětné stavební práce byly provedeny žalobcem deklarovaným dodavatelem v deklarovaném rozsahu, hodnotě a deklarovaným způsobem.
24. Tvrzení žalobce, dle něhož byly písemné smlouvy o dílo uzavřeny až v závěrečné fázi prováděných prací, označil žalovaný za účelové, a to i s ohledem na skutečnost, že samotná smlouva a zvláště potom její dodatek, ačkoliv byly datovány ke stejnému dni, byly podepsány dvěma různými lidmi. Pan K. se v rámci své výpovědi o smlouvách o budoucích smlouvách o dílo vůbec nezmínil.
25. K žalobcem navrhovanému ověření bankovní transakce společností STAVEBNÍ CZ žalovaný konstatoval, že tuto transakci v hodnotě 9.000.000 Kč nezpochybnuje, nicméně není zřejmé, k čemu byla tato částka použita, když tvrzení, že byla použita na úhradu pohledávek dodavatelů, nebylo ničím podloženo. Konkrétní dodavatel nebyl žalobcem ani p. K. označen. K navrhovanému obstarání soupisu obchodních partnerů společnosti STAVEBNÍ CZ žalovaný nepřistoupil s ohledem na nekontaktnost společnosti, když těmito materiály nedisponuje ani likvidátor. Použít zásadu in dubio mitius v projednávané věci nelze, neboť

pro její aplikaci nenastaly v nyní řešeném případě podmínky (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2012 č. j. 5Afs 63/2011–109).

26. Ani daňové přiznání společnosti STAVEBNÍ CZ k dani z přidané hodnoty, která by zahrnula předmětné stavební práce jako plnění na výstupu, neprokazuje provedení stavebních prací žalobcem deklarovaným způsobem a stejně tak nedokazuje, že žalobce zahrnul výdaje za provedené stavební práce do svých výdajů oprávněně. Žalované rozhodnutí nebylo žalovaným shledáno nepřezkoumatelným ani vnitřně rozporným.
27. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného setrval na žalobních závěrech.

Podstatný obsah daňového spisu

28. Z daňového spisu vplynuly pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti:
29. Daňovým přiznáním k dani z příjmů právnických osob podaným za období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 uplatnil žalobce nárok na odpočet nákladů (výdajů) vynaložených jako náklady (výdaje) na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v celkové výši 9.944.129 Kč. Uvedená částka sestává z výdaje v hodnotě 9.445.890 Kč představující částku za fakturu č. 090029 vystavenou dne 30. 11. 2009 společností STAVEBNÍ CZ za stavební práce provedené na akci RKC Nové Dvory, a dále z výdaje ve výši 498.239 Kč představující částku za fakturu č. 090030 vystavenou dne 15. 12. 2009 společností STAVEBNÍ CZ za stavební práce provedené na akci Rekonstrukce šatny Temelín.
30. Dne 17. 12. 2012 byla správcem daně zahájena daňová kontrola dle ust. § 87 odst. 1 daňového řádu, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009.
31. Výzvou ze dne 3. 5. 2013 správce daně požádal likvidátora společnosti STAVEBNÍ CZ o poskytnutí údajů o místě, kde se nachází dokumenty zaniklé společnosti STAVEBNÍ CZ včetně jejího účetnictví z roku 2009. K této výzvě obdržel správce daně dne 8. 5. 2013 odpověď, dle které likvidátor žádné doklady pocházející z období před likvidací společnosti neobdržel, a společnost byla nekontaktní. Insolvenční návrh byl s ohledem na nemajetnost společnosti zamítnut.
32. Výzvou ze dne 31. 10. 2013 požádal správce daně společnost ČEZ, a. s. o poskytnutí informací ohledně povolení vstupu do Elektrárny Temelín pro zaměstnance žalobce a jeho subdodavatelů, kteří zajišťovali činnost v rámci smlouvy o dílo č. 4100030102, a dále požádal o seznam pracovníků, kteří dostali povolení ke vstupu do střeženého prostoru elektrárny na základě téže smlouvy o dílo. V rámci odpovědi ze dne 12. 11. 2013 bylo správcem daně sděleno, že s ohledem na charakter prací, které byly žalobcem vykonávány v prostorách mimo střežený prostor elektrárny, nemá společnost ČEZ, a. s. žádné informace či dokumenty, které by mohla poskytnout.
33. Výzvou ze dne 14. 11. 2013 byl žalobce na základě ust. § 86 odst. 3 ve spojení s ust. § 92 odst. 4 daňového řádu vyzván k prokázání skutečností pro správné stanovení daně. Žalobce měl prokázat, že náklad ve výši 9.445.890 Kč dle dokladu – faktura č. 090029 vystavená dne 30. 11. 2009 společností STAVEBNÍ CZ za stavební práce provedené na akci RKC Nové Dvory zaúčtovaná do daňových nákladů na účet 518100 – účetní doklad 2009/6362 je nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce měl dále prokázat, že náklad ve výši 498.239 Kč dle dokladu – faktura č. 090030 vystavená dne 15. 12. 2009 společností STAVEBNÍ CZ za stavební práce provedené na akci Rekonstrukce šatny Temelín zaúčtovaná do daňových nákladů na účet 518100 – účetní doklad 2009/6363 je nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle ust. § 24 odst. 1 zákona

o daních z příjmů.

34. K výzvě správce daně bylo žalobcem dne 1. 7. 2013 (v souvislosti s daňovým řízením o DPH) předloženo vyjádření, ze kterého vyplývá, že společnost STAVEBNÍ CZ byla subdodavatelem žalobce na akci (1) RKC Nové Dvory, kterou žalobce vykonával pro generálního dodavatele stavby PRECIS CZ na základě smlouvy o dílo ze dne 31. 8. 2009 č. SUB2009/0097/SO01-05. Práce na této akci byly společností STAVEBNÍ CZ pro žalobce vykonány v období od 24. 8. 2009 do 30. 11. 2009 na základě smlouvy o dílo č. 309021/1. Společnost STAVEBNÍ CZ za provedené práce na akci vystavila žalobci fakturu znějící na částku 9.445.890 Kč. Faktura byla za společnost STAVEBNÍ CZ vystavena p. K.. Stavební deník byl veden pracovníkem společnosti STAVEBNÍ CZ p. Dvořákem. Stavební deník dále vedl p. M. za společnost PRECIS CZ. Práce byly společností PRECIS CZ fakturovány dle rozpočtu ze dne 31. 8. 2009 a zápisu o provedení díla ze dne 30. 11. 2009, fakturovaná cena byla ve výši 9.944.129,33 Kč. Jediným nákladem zaúčtovaným na této zakázce byla faktura č. 090029 od společnosti STAVEBNÍ CZ. Rozdíl částek mezi fakturou vystavenou společností PRECIS CZ a fakturou přijatou od společnosti STAVEBNÍ CZ je částka 498.239,33 Kč představující hospodářský výsledek na této zakázce. Společnosti STAVEBNÍ CZ a PRECIS CZ byly propojenými subjekty, za společnost STAVEBNÍ CZ jednal p. K. s tím, že do společnosti měl dále vstoupit p. T. coby společník a jednatel. Za společnost PRECIS CZ vystupoval p. M., který souhlasil s tím, že akce budou zajišťovány subdodavatelsky společností STAVEBNÍ CZ, která bude stavební práce zajišťovat s ohledem na kapacitní nedostatky žalobce. (2) Druhá zakázka v podobě rekonstrukce šaten v elektrárně Temelín byla žalobcem prováděna pro investora ČEZ a. s., Část stavebních prací vztahujících se k druhému objektu šaten byla pro žalobce vykonávána firmou p. D., kterého žalobce požádal i o rekonstrukci první části objektu, ten však toto s ohledem na nedostatečné kapacity odmítl. Tento první objekt šaten tak byl na základě smlouvy o dílo č. 309004/26 předán v období dokončování zakázky a přípravy na předání díla společností STAVEBNÍ CZ dne 28. 11. 2009, přičemž práce byly touto společností dokončeny dne 15. 12. 2009. Cena za dílo pro společnost STAVEBNÍ CZ byla stanovena v částce 498.239 Kč, kdy s nabídkou této ceny přišel sám subdodavatel, který zjistil, že p. Dobeš realizuje druhou část šaten pro ČEZ za obdobnou částku, přičemž takto vyúčtované práce odpovídají marži žalobce na akci RKC Nové Dvory. Dne 30. 11. 2009 vstoupil do společnosti STAVEBNÍ CZ p. T., který v době, kdy byl jednatelem p. K., zastupoval společnost na základě plné moci, a naopak p. K. byl i nadále ve společnosti STAVEBNÍ CZ zainteresován. Z. K. byl jednatelem společnosti do 30. 11. 2009, s převodem obchodního podílu na Z. T. došlo k odvolání Z.K. z pozice jednatele a ke jmenování nového společníka jednatele Z.T..
35. Žalobce jako přílohu k vyjádření dále předložil již výše zmiňovanou Smlouvu o převodu 100 % obchodního podílu ve společnosti STAVEBNÍ CZ uzavřenou mezi p. K. a p. T. a předávací protokol k účetnictví této společnosti.
36. Ze strany žalobce byly dne 17. 12. 2013. předloženy následující pro věc rozhodné dokumenty: Smlouva o dílo č. SUB2009/007/SO01-05 ze dne 31. 8. 2009 uzavřená mezi žalobcem a společností PRECIS CZ (jednatelem p. M.), jejímž předmětem bylo provedení stavebních prací na akci RKC Nové Dvory. Ujednaná cena díla představovala částku 9.944.129,33 Kč bez DPH. Součástí smlouvy byl dále Krycí list rozpočtu ze dne 31. 8. 2009 a Rozpočet z téhož dne. Za tyto práce byla žalobcem dne 30. 11. 2009 vystavena faktura č. 2903/319 ve výši 9.944.129,33 Kč bez DPH. Nedatovanou smlouvou o dílo č. 309021/1 uzavřenou mezi žalobcem a společností STAVEBNÍ CZ (za společnost jednatel p. T.) se společnost

STAVEBNÍ CZ zavázala k provedení stavebních prací na akci RKC Nové Dvory. Cena za zhotovení díla byla stanovena v částce 9.445.890 Kč. Součástí je dále Krycí list rozpočtu a Rozpočet stavby ze dne 30. 11. 2009, oba dokumenty podepsané nečitelným podpisem. Na předmětné stavební práce byla společností STAVEBNÍ CZ vystavena faktura č. 090029 ze dne 30. 11. 2009 znějící na částku 9.445.890 Kč bez DPH. Faktura byla opatřena podpisem p. K.. K převzetí díla došlo dle zápisu dne 30. 11. 2009. Dále byla žalobcem předložena Smlouva o dílo č. 4100030102 uzavřená mezi objednatelem společností ČEZ, a. s. a žalobcem, jejímž předmětem byla akce Rekonstrukce šaten 3, 4 v areálu „D“ JE Temelín, znějící na částku 91.500.000 Kč. Dále byla předložena Smlouva o dílo č. 309004/26 uzavřená mezi společností STAVEBNÍ CZ (jednatel p. T.) a žalobcem dne 27. 11. 2009. Předmětem této smlouvy byla rekonstrukce objektů šaten 3 a 4 v areálu „D“ JE Temelín, cena tohoto díla byla stanovena v částce 498.239 Kč bez DPH. Součástí smlouvy jsou nedatované dokumenty v podobě Krycího listu rozpočtu a Rozpočtu (oba dokumenty bez podpisu). Fakturou č. 090030 vystavenou společností STAVEBNÍ CZ dne 15. 12. 2009 byla žalobci vyúčtována částka 498.239 Kč bez DPH (faktura podepsána p. T.).

37. Dále bylo předloženo čestné prohlášení a podpisový vzor jednatele společnosti STAVEBNÍ CZ Z.K. ze dne 16. 1. 2009. Rozhodnutí jediného společníka ze dne 30. 11. 2009 o odvolání vlastní osoby z pozice jednatele společnosti a jmenování nového jednatele – Z.T.. Současně bylo rozhodnuto o prodeji 100% podílu p. K. ve společnosti STAVEBNÍ CZ p. T.. Smlouvou o převodu obchodního podílu ve společnosti STAVEBNÍ CZ ze dne 30. 11. 2009, uzavřenou mezi p. K. a p. T., se stal p. T. novým vlastníkem této společnosti. Předávacím protokolem bylo předáno účetnictví společnosti STAVEBNÍ CZ p. T.. Smlouvou o převodu obchodního podílu ze dne 6. 5. 2010 nabyla p. M.S. obchodní podíl ve společnosti STAVEBNÍ CZ v rozsahu 90% odpovídající vkladu 200.000 Kč. Čestné prohlášení a podpisový vzor jednatelky společnosti p. Slivkové byly podepsány Z.T.. Z obsahu stavebních deníků (samopropis) vedeného žalobcem pod č. 1 a č. 2 RKC Nové Dvory jsou patrné písemné záznamy z každého jednotlivého dne stavebních prací, kdy je vždy uvedeno datum, počasí v daný den, délka pracovní doby a popis provedených prací.
38. Dne 26. 9. 2014 byl žalobci předán výsledek kontrolního zjištění k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009. Z obsahu tohoto kontrolního zjištění se podává, že správce daně má na základě shromážděných důkazních prostředků pochybnosti, zda předmětné stavební práce byly skutečně provedeny tak, jak byly fakturovány a zda byly provedeny deklarovaným dodavatelem, a tedy zda částky ve výši 9.445.890 Kč bez DPH a 498.239 Kč bez DPH byly daňovým nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. S ohledem na vzniklé pochybnosti bylo správcem daně zjišťováno, zda byly stavební práce fakticky, tedy nikoliv pouze formálně, dodavatelem provedeny, přičemž pouhé předložení formálně bezvadných účetních dokladů či jiných listinných podkladů nemůže věrohodně prokázat, že k plnění fakticky došlo. Pochybnosti správce daně byly prohloubeny svědeckou výpovědí a jejím následným „dovysvětlením“ panem Z.K., který byl jednatelem společnosti STAVEBNÍ CZ do 30. 11. 2009, kdy tuto společnost převedl Z.T.. Tohoto svědka označil správce daně za nevěrohodného, neboť nebyl schopen uvést žádného svého subdodavatele podílejícího se na stavbě RKC Nové Dvory ani žádného pracovníka, který fakticky práce vykonával, a to přestože těmto měl dle rozpočtu vyplatit vysoké částky, např. za použitý materiál. Svědek tak nebyl schopen uvést žádného ze subdodavatelů, přestože v rámci svého vysvětlení uvedl, že veškeré akce společnosti organizoval sám, bez vědomí p. T.. Nevěrohodnost tohoto svědka zakládá i jeho další jednání, kdy ke dni jeho ukončení působení ve společnosti vybral

z účtu společnosti 30.000.000 Kč a tyto peníze měl uhradit dodavatelům za provedené práce, avšak ani v tomto případě nebyl schopen uvést jediného dodavatele, kterému za práci platil. Zarážející je i ta skutečnost, že svědek vybral v hotovosti takovou částku v den, kdy bylo jeho působení u této společnosti ukončeno a dle jeho tvrzení k výběru peněz došlo na základě jeho zplnomocnění panem T.. Správce daně zpochybnil též svědkem tvrzený úkon, kdy do 30. 11. 2009 měl udělit plnou moc p. T., přičemž nevěděl, k čemu ji uděluje, a to za situace, kdy současně uvedl, že veškeré akce společnosti organizoval sám bez vědomí p. T.. Tato výpověď byla správcem daně vyhodnocena jako nekonkrétní, nelogická a neprokazující skutečné provedení předmětných prací. Samotná existence společnosti STAVEBNÍ CZ se správcem daně jeví jako účelová, když jejím jediným úkolem bylo pouze vystavovat daňové doklady. Tento závěr plyne z jejího fungování v letech 2009 a 2010, kdy v krátké době došlo ke změně sídla společnosti i statutárního orgánu – p. T. a p. S., kteří byli od počátku nekontaktní. Společnost neměla žádné faktické sídlo, žádné zaměstnance ani majetek a ani účetní program, ve kterém by byly vystavovány účetní doklady. Správce daně poukázal na celou řadu nesrovnalostí plynoucích z jednotlivých smluv o dílo v porovnání se svědeckou výpovědí p. K. a s vyjádřením žalobce. Rozpory byly shledány zejména v datu uzavření smlouvy mezi žalobcem a objednatelem stavby a v datu, kdy dle žalobce mělo dojít k předání stavebních prací společnosti STAVEBNÍ CZ, kdy tato společnost měla dle žalobcem předložených podkladů stavbu převzít před uzavřením smlouvy mezi objednatelem a žalobcem a před uzavřením smlouvy mezi žalobcem a STAVEBNÍ CZ. Cena ve smlouvě vycházela z cenové nabídky datované ke dni ukončení stavby. Z předložených dokumentů žalobce dále vyplývá, že dne 30. 11. 2009 žalobce měl od STAVEBNÍ CZ převzít dílo bez nedodělků a téhož dne jej měl s nedodělkou předat objednateli. Stavební deník žalobce nelze považovat za důkaz, neboť neobsahuje přesné označení jednotlivých pracovníků a není zřejmé, kdo deník vedl a kým byl pověřen. Dále bylo zjištěno, že faktury STAVEBNÍ CZ byly vystavovány v programu se shodným licenčním číslem jako v případě faktur společnosti PRECIS CZ. Společnost STAVEBNÍ CZ tedy přestože činila několika milionové platby, neměla žádné zaměstnance, majetek a nevlastnila ani žádný účetní program. Stejně závěry lze učinit i ve vztahu k programu vystavujícímu Krycí rozpočty a Rozpočty, jejichž zpracovatelem měl být zhotovitel, avšak společnost STAVEBNÍ CZ nebyla držitelem ani tohoto programu. Pochybnosti správce daně měl i ve vztahu k dalším stavebním pracím v podobě akce Rekonstrukce šaten 3 a 4 v JE Temelín, kde svědek opět nebyl schopen uvést, jací konkrétní dělníci stavební práce subdodavately vykonávali. Pochybnost vyvstala i ve vztahu k ujednané odměně za provedené práce, která byla stanovena ve shodné výši jako v případě dalšího dodavatele prací na objektu šaten. Uvedená cena měla být navržena společností STAVEBNÍ CZ s tím, že se jedná o stejnou cenu, za jakou práce vykonává druhý dodavatel a má odpovídat marži žalobce na akci RKC Nové Dvory. Jakým způsobem se zhotovitel dozvěděl o výši marže žalobce a odkud znal výši odměny druhého dodavatele prací, není zřejmé. Pochybnosti správce daně o provedení stavebních prací nebyly žalobcem odstraněny a žalobce neprokázal, že stavební práce byly skutečně provedeny tak, jak vyplývá z daňových dokladů.

39. K výsledku kontrolního zjištění bylo žalobcem dne 1. 12. 2014 podáno vyjádření, v němž konstatoval oprávněnost Z.T. i Z.K. zastupovat společnost STAVEBNÍ CZ, kdy K. zastupoval společnost coby jednatel do 30. 11. 2009 a od tohoto data ji zastupoval na základě plné moci, neboť dokončoval dříve započaté akce společnosti, současně byla do doby převzetí společnosti a jednatelství v ní udělena plná moc T., který dle žalobce měl zájem činit budoucí kroky na akcích společnosti. Takto zvolený způsob zastupování je v souladu se zákonem.

Společnost STAVEBNÍ CZ byla ekonomicky aktivní společností, jak vyplývá i z jejích závazků vedených ve sbírce listin obchodního rejstříku. Skutečnost, že následně nebyla kontaktní nelze klást k tíži žalobce. Ve vztahu k soukromoprávním kontraktům a k jejich předsmulvním rovině lze konstatovat, že tyto proběhly v souladu se zákonem. Dodávky díla i jeho subdodávky byly zaznamenány ve stavebním deníku, který i přes jeho nedostatečnost formální, dokládá provedení předmětných děl. Rovněž ceny děl byly stanoveny v souladu s rozpočtem, kde byly uvedeny ceny limitní a v průběhu realizace byly jednotlivé položky precizovány. Ve vztahu k softwarovému vybavení společnosti STAVEBNÍ CZ byla žalobcem popsána možnost vytvářet rozpočtové programy prostřednictvím kooperujících programů Excel a Kros, z čehož vyplývá, že společnost STAVEBNÍ CZ nemusela sama disponovat programem Kros, když mohla kalkulace zadávat do programu Excel a následně je exportovat žalobci, který je do programu Kros importoval. Samotné práce byly vykonávány na základě budoucí smlouvy o dílo a až po jeho dokončení a kontrole jeho kvality byla provedena samotná smlouva o dílo včetně finálního rozpočtu. K akci rekonstrukce šaten bylo žalobcem sděleno, že limitní cena byla stanovena jako cena odpovídající odměně druhého dodavatele na téže stavbě, ujednaná cena byla ve výsledku stanovena zaokrouhlením této částky do podoby odpovídající zisku žalobce na akci RKC Nové Dvory. Smlouva na vyhotovení díla se zhotovitelem byla předjednána ústně a až následně byla podepsána písemná smlouva uzavřená distančně a k ní byl současně sepsán dodatek na žádost p. K. o upřesnění některých částí smlouvy. V rámci prokázání svých tvrzení žalobce poukázal na Ing. Huška, který na provedení díla zhotovitelem dohlížel, stejně jako zástupce objednatele, p. M.. Realizaci stavby prokazuje její samotná existence. Součástí vyjádření je dále zpráva auditora Ing. Huška ze dne 26. 11. 2014, a to jednak k realizaci RKC Nové Dvory, kde bylo konstatováno, že stavba byla realizována zhotovitelem společností STAVEBNÍ CZ, kdy žalobce neměl ani personální ani technické kapacity na zajištění realizace této stavby, ke stejnému závěru auditor dospěl i v případě akce Rekonstrukce šaten Temelín.

40. Dne 30. 3. 2015 byla projednána zpráva o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010. V rámci tohoto projednání žalobce ke smluvním vztahům mezi zhotovitelem, dodavatelem a objednatelem uvedl, že vždy bylo vše projednáno a byl nastaven rámeček pouze v ústní podobě, následně byl smluvní rámeček přenesen do písemné podoby v rámci smluv o smlouvách budoucích a až s ukončením díla byly vyhotovovány písemné smlouvy o dílo, které naplňovaly smlouvy o smlouvách budoucích. Takovou argumentaci označil správce daně za nevěrohodnou, když smlouvou o smlouvě budoucí vzniká závazek uzavřít v dohodnuté době určitou smlouvu a na jejím základě tudíž nelze samotné dílo realizovat. Správce daně dospěl k neprokázání skutečného provedení stavebních prací také na základě nevěrohodných sdělení o tom, kdo za společnost STAVEBNÍ CZ skutečně jednal, když z výsledku svědka K. a z jeho písemných vyjádření je zřejmé, že informace o jeho seznámení s p. T. a o jeho oprávnění zastupovat společnost si odporují a neodpovídají časové souslednosti. Správce daně dále konstatoval ekonomickou nečinnost společnosti STAVEBNÍ CZ, která neměla žádné zaměstnance, majetek a ve sbírce listin nikdy nezveřejnila účetní závěrku. Měla pouze po sobě jdoucí tři jednatele, z nichž jeden byl trvale bytem na obecním úřadu. Obchodní partnery společnosti nelze zjistit, když společnost existovala pouze 30 měsíců od svého vzniku a účetnictví společnosti není k dispozici. Nelze souhlasit s tím, že společnost žádné zaměstnance mít nemusela, kdy práce vykonávala pouze subdodavatelsky, každá společnost vyvíjející ekonomickou činnost a realizuje zakázky velkého rozsahu, musí mít zaměstnance. Pokud zaměstnance nemá, je zřejmé, že ekonomickou činnost provozuje pouze formálně. O tom svědčí i žalobcem tvrzený způsob

stanovení ceny díla, na který by řádně fungující společnost nemohla přistoupit, neboť by bylo v jejím zájmu stanovit ceny tak, aby byly pokryty veškeré náklady a aby dosáhla zisk. Samotná existence díla, jak tvrdí žalobce, nemůže být důkazem toho, že dílo bylo provedeno v souladu s předloženým daňovým dokladem. Správce daně se v závěru vyjádřil ke všem žalobcem navrhovaným doplňujícím důkazním prostředkům, k nimž jednotlivě uvedl důvody, pro které nebudou provedeny.

41. Na podkladě výše uvedených závěrů byla správcem daně dne 30. 3. 2015 vyhotovena Zpráva o daňové kontrole č. j. 614677/15/2201-62563-304370, jejíž závěry odpovídají shora nastíněným zjištěním správce daně. Ze zprávy nad rámec výše uvedeného vyplývá, že si správce daně vyžádal informace o pohybech na bankovním účtu společnosti STAVEBNÍ CZ a zjistil, že jediné dispoziční oprávnění s účtem měl Z.K., a to až ke dni zrušení tohoto účtu – 10. 8. 2010, tedy i v době, kdy již nebyl jednatelem a společníkem STAVEBNÍ CZ. Finanční prostředky ve výši 6.240.000 Kč uhrazené na tento účet dne 3. 3. 2010 byly p. K. dne 16. 3. 2010 vybrány v hotovosti. Finanční prostředky uhrazené na tento účet dne 16. 3. 2010 ve výši 5.000.609,10 Kč společností žalobce, byly dne 30. 3. 2010 odeslány na účet p. F.K. (jediného akcionáře společnosti PRECIS CZ) a peněžní prostředky připsané na účet dne 11. 5. 2010 společností žalobce ve výši 592.904,50 Kč byly dne 25. 5. 2010 vybrány v hotovosti p. K.. Z.K. vybral z účtu společnosti v období od 21. 12. 2009 do 31. 5. 2010 částku cca 30.000.000 Kč.
42. Dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 4. 2015, č. j. 858919/15/2201-51523-305799 byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009. Na základě kontrolního zjištění obsaženého ve Zprávě o daňové kontrole správce daně vyloučil z daňově účinných výdajů (nákladů) výdaje (1) ve výši 9.445.890 Kč na základě faktury ze dne 30. 11. 2009 č. 090029 přijaté od společnosti STAVEBNÍ CZ s. r. o. za provedené stavební práce na akci „Rekreační a kongresové centrum Nové Dvory“ a (2) ve výši 498.239 Kč na základě přijaté faktury č. 090030 ze dne 15. 12. 2009 od společnosti STAVEBNÍ CZ s. r. o. za provedené stavební práce na akci „Rekonstrukce šatny Temelín“.
43. Proti tomuto platebnímu výměru bylo žalobcem dne 1. 6. 2015 podáno odvolání, v jehož rámci kromě odvolacích námitek žalobce navrhl výsledky v odvolání blíže specifikovaných svědků, jež dle žalobce měli prokázat provedení předmětných stavebních prací. Žalobce v rámci tohoto odvolání konstatoval, že obě rozporovaná stavební díla byla realizována na základě zákonem připouštěných smluvních vztahů bezvadné formy tak, jak bylo správcem daně doloženo v dosavadním průběhu řízení. Dále byl namítnut právně bezvadný stav společnosti STAVEBNÍ CZ a bezvadná forma soukromoprávních smluv uzavřených v souvislosti se stavebními akcemi, dokládající realizaci těchto stavebních prací. V této souvislosti zmínil žalobce také zprávu auditora prokazující jím tvrzené skutečnosti. Žalobce dále zmínil cenovou politiku společnosti STAVEBNÍ CZ dokládající její ekonomickou činnost. Žalobce dále namítl ignorování jím předložených důkazů v podobě výpovědí p. H. a p. M. Správce daně rovněž pochybil, když neprovedl další výsledky žalobcem navržených svědků a rovněž měl být z jeho strany proveden soupis obchodních partnerů společnosti STAVEBNÍ CZ. Toto odvolání bylo žalobcem dále dne 30. 8. 2015 doplněno, a to v návaznosti na provedené dokazování výsledky jím navržených svědků. V rámci tohoto doplnění odvolání žalobce dále navrhl provést důkaz pohybu na bankovním účtu společnosti STAVEBNÍ CZ, které by osvědčily to, že společnost hradila materiál na stavby svému dodavateli. Žalobce v úvodu doplnění odvolání uvedl, že „vykonával stavební práce na akci RKC Nové Dvory“.
44. Toto odvolání bylo žalobcem dne 30. 8. 2015 doplněno, žalobce se v tomto doplnění vyjádřil k částce 9.000.000 Kč, která měla být z bankovního účtu společnosti STAVEBNÍ CZ vybrána

p. K.. K tomuto žalobce sdělil, že částka byla vybrána poté, co generální dodavatel (žalobcem blíže nespecifikovaný) požádal společnost o doplatek za poskytnutý materiál ve výši 9.000.000 Kč. Žalobce navrhl provést důkaz výpisem z bankovního účtu společnosti za období od 8. 1. 2010 do 15. 1. 2010.

45. Dne 29. 6. 2015 došlo k výsledku svědka Ing. P.H., který k žádosti zhotovitele vystupoval jako technický poradce na akci RKC Nové Dvory. V rámci výsledku bylo sděleno, že svědek prováděl technické poradenství pro společnost STAVEBNÍ CZ, která byla zhotovitelem díla RKC Nové Dvory pro žalobce jako dodavatele. Svědek dále uvedl, že po dokončení bylo dílo předáno objednateli. Svědek v rámci kontrolních dnů sledoval soulad projektové dokumentace s reálně provedenými úkony na stavbách a tyto koordinoval. Současně upozorňoval na některé nedostatky týkající se bezpečnosti práce, ačkoliv o školení týkající se bezpečnosti neměl žádné informace. Svědek spolupracoval výhradně s p. K., přičemž totožnost jeho dodavatelů nezná, stejně tak nezná osobu p. T., se kterým nikdy nepřišel do kontaktu. Svědek připustil, že současně podepisoval zápisy z kontrolních dnů prováděné p. M. za objednatele.
46. Téhož dne byl vyslechnut V.Š., stavbyvedoucí žalobce, k dotazům zástupce žalobce a správce daně tento svědek vypověděl, že zastával pozici stavbyvedoucího i v případě stavby RKC Nové Dvory. K realizaci této stavby sdělil, že se jednalo o objednávku společnosti PRECIS CZ, kterou zajišťoval žalobce, který zpočátku předpokládal, že její provedení zajistí sám, avšak z kapacitních důvodů si zjednal subdodavatele v podobě společnosti STAVEBNÍ CZ. Tato společnost dílo zhotovila a následně bylo předáno společnosti PRECIS CZ. Fakturace stavebních prací probíhala na základě zjišťovacích protokolů a odpovídala provedeným pracím. Stavba byla za společnost STAVEBNÍ CZ vedena p. K., který na ni dohlížel, na stavbě standardně pracovalo 6 až 8 pracovníků, přičemž svědek neví, zda se jednalo o zaměstnance společnosti nebo o subdodavatele. Někteří z těchto pracovníků měli na oblečení označení společnosti STAVEBNÍ CZ. Svědek na stavbu fyzicky dohlížel jednou až dvakrát týdně, stavební deník byl veden p. K., na stavbu dojížděl též Ing. H., který zde byl zhruba jedenkrát měsíčně. Svědek dále uvedl, že se stavba RKC Nové Dvory byla jedinou stavbou zadanou žalobci, na které se podílela společnost STAVEBNÍ CZ.
47. Dne 30. 6. 2015 byl proveden výslech P.Š., úsekového stavbyvedoucího žalobce na akci Rekonstrukce šaten Temelín. Z obsahu jeho výpovědi se podává, že se podílel na rekonstrukci šaten v JE Temelín, jednalo se o dva objekty. Na zakázce pracovalo více firem, přičemž jednou z nich byla společnost STAVEBNÍ CZ, která zřejmě zajišťovala dokončovací práce. Na pracovišti byl veden stavební deník, kam se práce zaznamenávaly. Svědek neví, zda záznamy pocházely také od společnosti STAVEBNÍ CZ. Tato společnost byla zastoupena p. K., který se na stavbě objevoval a řídil své pracovníky, svědek však neví, zda se jednalo o jeho zaměstnance či subdodavatele. Nevzpomíná si, že by tito byli nějak označeni. Pan K. zřejmě dokončovací práce také předával. Svědkovi není známo, kdo je pan T., ale pamatuje si, že se v té době říkalo, že p. K. chce společnost prodávat.
48. Téhož dne proběhl výslech Ing. T., výrobního ředitele žalobce v rozhodné době. Svědek uvedl, že společnost žalobce byla hlavním dodavatelem jak na obou stavebních akcích a mimo vlastních kapacit žalobce tam dále fungovali subdodavatelé na speciální a dokončovací práce. Na akci v Temelíně bylo zhruba 10 firem, na akci RKC Nové Dvory zhruba 5 firem. Společnost STAVEBNÍ CZ byla jedním z větších subdodavatelů a na stavbách byla zastoupena p. K.. Ve vztahu k ostatním svědkem zmíněným dále Společnost STAVEBNÍ CZ pro žalobce vykonávala práce již v minulosti. Na stavbách byly standardně vedeny stavební deníky a byly prováděny pravidelné kontroly. K rozpočtování byl společností

žalobce využíván program Kros, přičemž svědek nevyklučuje, že tímto systémem mohly být zpracovávány kalkulace jak vůči investorovi, tak vůči subdodavateli, záleželo na nastavení obchodních vztahů. Svědek dále k dotazu správce daně potvrdil, že zakázka byla společností STAVEBNÍ CZ pro žalobce realizována a došlo k jejímu předání a převzetí mezi nimi. Tuto skutečnost svědek potvrdil i v případě stavebních prací na akci Temelín. Na této akci zajišťovala společnost STAVEBNÍ CZ dokončovací práce. Dokončovací práce byly kromě společnosti STAVEBNÍ CZ vykonávány též společností p. Dobeše. Tato stavba byla řádně předána společností žalobce objednateli. Za společnost STAVEBNÍ CZ jednal p. K., se kterým byl svědek v rámci své pracovní činnosti v kontaktu. Ostatní subdodavatele nezná, stejně tak mu nejsou známi ani pracovníci společnosti STAVEBNÍ CZ, ty řídil p. K.. Svědek prováděl pouze kontrolu plnění projektové dokumentace a technologických postupů, a to za přítomnosti stavbyvedoucího. Zápisy z těchto kontrol ani zápisy do deníku svědkem prováděny běžně nebyly. Za společnost STAVEBNÍ CZ byl na stavbě RKC přítomen rovněž Ing. H. jako technický dozor stavby. U akce Rekonstrukce šaten Temelín společnost STAVEBNÍ CZ přítomna nebyla. Se jménem p. T. se setkal v druhé polovině realizace stavby, a to v souvislosti s tím, že se doslechl, že by měl nahradit p. K..

49. Dne 10. 7. 2015 byl vyslechnut R.M., jednatel objednatele stavby RKC Nové Dvory (společnost PRECIS CZ). Svědek potvrdil, že zakázka RKC Nové Dvory byla realizována společností žalobce, která si na její faktické provedení zřídila subdodavatele – společnost STAVEBNÍ CZ. Sama společnost žalobce zajišťovala inženýrské práce a zaručovala kvalitní technické provedení. Konkrétní pracovníky společnosti STAVEBNÍ CZ svědek nezná, dle jeho názoru se jednalo opět o subdodavatele vykonávající jednotlivé oborové práce. Jednalo se o 3 až 10 pracovníků. K samotné existenci společnosti STAVEBNÍ CZ svědek uvedl, že patřila jeho známému, p. K. a dle jeho informací realizovala i jiné obdobné i větší zakázky. K osobě p. K. svědek uvedl, že se jednalo o odborníka ve stavebnictví, který spolehlivě plnil smlouvené zakázky a spolehlivě vystupoval i vůči svým subdodavatelům, kteří si jej chválili. Technický dozor na stavbě RKC prováděl Ing. H.. Svědek dále uvedl, že je zcela obvyklé, aby se při subdodávkách mohl jako příloha přidávat výkaz výměr nebo jiná technická specifikace pořizovaná vůči investorovi i vůči subdodavateli jednou a tatáž osobou. Společnost STAVEBNÍ CZ nevykonávala zakázku RKC v roli hlavního dodavatele, neboť se jednalo o projekt hrazený z evropských dotací a objednatel tudíž nechtěl, aby dodavatelem byla jeho spřízněná osoba. Důvodem byla rovněž skutečnost, že společnost žalobce byla schopna garantovat technické i administrativní zpracování celé akce, jak bylo objednateli známo z předchozí praxe. Žalobce tak akci převzal, avšak s ohledem na následný problém s realizací termínu stavby, souhlasil objednatel s faktickým zapojením subdodavatele části stavby v podobě STAVEBNÍ CZ. To bylo dále podmíněno nezávislým technickým dozorem, kterým byl Ing. H.. Svědek dále uvedl, že s nabídkou realizace části stavby přišel sám p. K., kterému byly známy kapacitní problémy společnosti žalobce, a on byl schopen tuto část stavby realizovat, neboť o stavbě měl podrobné informace, když jiná jeho společnost pracovala již na jiné části této stavby. Pan K. tak na stavbě RKC pracoval jednak za společnost PRECIS TŽB (zdravotní instalace na stavbě), a jednak za společnost STAVEBNÍ CZ (stavební práce). Svědek však neví, zdali společnost STAVEBNÍ CZ byla subdodavatelem objednatele jako společnost PRECIS TŽB. Svědek dále potvrdil, že mezi společnostmi žalobce a objednatele mohlo dojít během týdne ke změně závazku, neboť žalobce měl problém s termínem realizace a z tohoto důvodu zvolil subdodavatele. Za společnost STAVEBNÍ CZ se svědkem jednal p. K., který organizoval své pracovníky, jež byli označeni logem společnosti STAVEBNÍ CZ. Použitá stavební technika byla zřejmě společnosti STAVEBNÍ

CZ, která si ji najala. Svědek má povědomí o dodavatelích materiálu, jejich přesná jména však nezná. Kontrolních dnů se účastnil vždy p. K., p. H. a pan Š. za společnost žalobce. Z kontrolních dnů byly pořizovány zápisy, jednalo se o technické zhodnocení prováděných prací, byly zapisovány samostatně a možná do stavebního deníku. V případě stavby RKC zřejmě nebyly všechny zápisy činěny do stavebního deníku, u větších staveb je běžné, že jsou pořizovány zápisy samostatně. Pana T. svědek osobně nezná, měl pouze informaci od p. K., že bude kupovat jeho společnost. Svědek dále potvrdil, že došlo k předání díla mezi společnostmi STAVEBNÍ CZ, žalobcem a společností PRECIS CZ, a to v rozsahu prací uvedených ve stavebním deníku. Toto potvrzení svědek učinil, přestože se fyzického předání nezúčastnil, byl však přítomen stavebnímu zrealizování dané akce.

50. Z výslechu J.D. konaného dne 24. 7. 2015, který uvedl, že prováděl sádkartonářské, stavební a dokončovací práce na akci Rekonstrukce šaten v JE Temelín. Tyto práce prováděl pouze v jedné části objektu, druhou část prováděla jiná firma. Sám nebyl z kapacitních důvodů schopen zajistit celou rekonstrukci. Druhou firmou podílející se na rekonstrukci byla společnost STAVEBNÍ CZ, jejíž pracovníky svědek identifikoval podle loga společnosti na oblecích těchto pracovníků, kdy takto označení byli povinně všichni pracovníci na stavbě. Za společnost STAVEBNÍ CZ se znal s p. K., který se na stavbě objevoval.
51. Z obsahu správního spisu dále vyplývá, že se správce daně opakovaně snažil předvolat k výslechu Z.T., tomu se však zasílané výzvy nepodařilo doručit. Předvolat se jej nepodařilo ani prostřednictvím Policie ČR, když ze sdělení policie se jedná o bezdomovce pohybujícího se po celé Praze a nelze jej tudíž zastihnout.
52. Odvolání žalobce bylo žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 5. 8. 2016, č. j. 34321/16/5200-11435-711918 zamítnuto a dodatečný platební výměr vydaný správcem daně dne 2. 4. 2015 pod č. j. 858919/15/2201-51523-305799 byl tímto potvrzen. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve shrnul průběh daňového řízení, shrnul skutečnosti vyplývající ze správního spisu a v rámci hodnocení skutkového stavu konstatoval, že se správce daně podrobně zabýval všemi důkazními prostředky a tyto vyhodnotil zcela v souladu s daňovým řádem. Hodnocení důkazů bylo správcem daně vždy řádně zdůvodněno a správce daně dospěl k logickému a přezkoumatelnému závěru, že žalobce svá tvrzení neprokázal.
53. Žalovaný se zvláště vyjádřil k osobě Z.T., ke kterému uvedl, že se jedná o tzv. „nastrčenou“ osobu, která právně nejednala a neměla ponětí o tom, jakou podnikatelskou činností se společnost STAVEBNÍ CZ vůbec zabývá. Pan T. neměl přístup k bankovním účtům společnosti. Právě tato skutečnost je v rozporu s plnou mocí udělenou p. K. dne 30. 11. 2009, kterou ho opravňuje i k výběrům finanční hotovosti. Rozporné je i tvrzení, že mu bylo dne 30. 11. 2009 předáno účetnictví, když toto dle jeho slov vůbec neobdržel. Veškeré transakce proběhlé ve společnosti STAVEBNÍ CZ, které byly v řízení před správcem daně uplatněny formou písemných dokumentů, byly Z.T. během výslechu vyvráceny. Z.T. se i přes veškerou snahu správce daně nepodařilo předvolat k výslechu, což mu nelze klást k tíži. Nebylo tudíž možné ověřit, zda stavební práce byly provedeny žalobcem deklarovaným způsobem, v deklarovaném rozsahu, v deklarované hodnotě a deklarovaným dodavatelem, když kromě neúspěšného pokusu o předvolání svědka T., se nepodařilo získat účetní, daňovou ani jinou agendu společnosti STAVEBNÍ CZ, na jejichž základě by mohly být žalobcem tvrzené skutečnosti ověřeny a tím vyvráceny pochybnosti správce daně. Správce daně však učinil veškeré kroky k zajištění důkazních prostředků. Skutečný stav žalobcem nebyl prokázán, a to ani stavebními deníky ani svědeckými výpověďmi.

54. K obsahu úředního záznamu o podání vysvětlení Z.T. žalovaný konstatoval, že jej nelze použít jako plnohodnotný důkaz, nicméně je zjevné, že s ohledem na životní situaci této osoby a na jeho statut tzv. „bílého koně“ by nebylo lze očekávat, že v případě jeho výpovědi před správcem daně budou z jeho strany sděleny jiné skutečnosti než ty, které jsou v tomto úředním záznamu obsaženy. Žalovaný však upozornil, že kromě tohoto úředního záznamu byly v průběhu správního řízení opatřeny i jiné důkazní prostředky a kontrolní zjištění tak není postaveno pouze na vysvětlení podaném panem T. před policejním orgánem.
55. K listinným důkazům žalovaný shrnul, že s ohledem na absenci účetních dokladů společnosti STAVEBNÍ CZ a s ohledem na zásadní odlišnosti a neúplnost stavebních deníků vedených v souvislosti s předmětnými stavbami, je žalovaný utvrzen v tom, že stavební práce žalobcem deklarovaným způsobem nemohly být provedeny.
56. Ke svědeckým výpovědím žalovaný souhrnně sdělil, že je považuje za nevěrohodné a nekonkrétní, když všichni svědci uvedli pouze obecné informace, které správci daně byly známy již z předchozího řízení. Doplňující otázky správce daně svědci nebyli schopni zodpovědět. Svědci shodně uvedli, že si pouze myslí, že obě zakázky byly subdodavatelysky zajištěny společností STAVEBNÍ CZ. Tuto skutečnost nedokládá ani to, že se na stavbách měli pochybovat pracovníci označení logem této společnosti. Žádný ze svědků a ani žalobce nebyli schopni označit dodavatele, který měl zajišťovat veškerý materiál na obě stavby. Předání a převzetí díla v rozsahu, který byl následně fakturován, není zpochybňováno, neboť stavební práce jako takové zpochybňovány nebyly. Žalovaný dále připomněl, že pro daňové řízení je rozhodující vždy faktická stránka věci, proto lze jakékoliv důkazy akceptovat pouze tehdy, je – li nesporné, že předmětná stránka plnění byla uskutečněna tak, jak je v dokladech deklarováno.
57. Žalovaný dále označil důkazní návrh žalobce v podobě ověření pohybu na účtu společnosti STAVEBNÍ CZ za nadbytečný, a to s ohledem na neidentifikovaného dodavatele stavebního materiálu, který měl finanční prostředky z tohoto účtu obdržet, a jednak s ohledem na to, že výběřčím peněz měl být p. K., tedy subjekt, který již nebyl jednatelem společnosti, a to za situace, kdy jednatel společnosti p. T. neměl k bankovnímu účtu přístup. Výběr hotovosti k úhradě pohledávky za materiál ve výši 9.000.000 Kč je navíc v rozporu se zákonem.
58. K odvolacím námitkám žalobce žalovaný dále uvedl následující:
59. Žalobce na základě pochybností vzniklých správci daně v souvislosti s realizací stavebních děl výše specifikovaných shora předložil správci daně mimo řadu smluvních ujednání sestávajících ze smluv o dílo a smluv o budoucích smlouvách o dílo, dále byly předloženy faktury vystavené společností STAVEBNÍ CZ. O těchto dokumentech žalobce uvádí, že vyvrací pochybnosti správce daně. Mezi těmito smlouvami je též Smlouva o dílo č. 309004/26, z obsahu, které se podává, že se společnost STAVEBNÍ CZ zavázala vykonat práce prostřednictvím svých zaměstnanců, přičemž zhotovitel není oprávněn bez písemného souhlasu objednatele pověřit k provedení díla jinou osobu. Tento smluvní obsah je v rozporu s tvrzením p. K., který sám uvedl, že společnost STAVEBNÍ CZ žádné zaměstnance neměla. Žalovaný dále poukázal na formální nedostatky i v případě faktur vystavených společností STAVEBNÍ CZ, za kterou byly tyto faktury vystavovány společností PRECIS CZ, jak vyplývá z licenčních čísel uvedených na fakturách.
60. Žalovaný dále poukázal na nikoliv bezvadný stav společnosti STAVEBNÍ CZ, který namítá žalobce. K tomuto uvedl, že nelze souhlasit s tím, že žalobce po celou dobu průběhu

kontrolovaných zakázek jednal se zákonným jednatelem společnosti p. K., jehož výmaz z funkce byl proveden až dne 12. 1. 2010. Pan K. skončil v pozici jednatele společnosti ke dni 30. 11. 2009, přičemž sám žalobce v řízení uvedl, že byl s nástupem p. T. do společnosti srozuměn. Všechny žalobcem poskytnuté dokumenty týkající se akcí RKC Nové Dvory a Rekonstrukce šatny Temelín však byly podepsány p. T., přičemž p. K. se už v těchto obchodních vztazích vůbec nevyskytoval. K provedení výmazu žalovaný konstatoval, že se jednalo o zápis s deklaratorními účinky, když je zřejmé, že p. K. ukončil své působení ve společnosti coby jednatel již dne 30. 11. 2009. O bezvadném stavu a fungování společnosti STAVEBNÍ CZ nesvědčí ani absence účetnictví této společnosti, ani její obchodní strategie, kdy fakturované ceny měly odpovídat rozpočtům. Tato společnost dle žalovaného soužila pouze k vystavování dokladů a vlastní činnost neprováděla. Ani pohyby finančních prostředků na účtu společnosti neznamenají, že společnost byla fakticky činná, a to za situace, kdy tyto prostředky byly převedeny na účet jediného akcionáře PRECIS CZ nebo byly p. K. vybrány a ten neprokázal, že by jimi uhradil pohledávky vůči dodavatelům.

61. Z žalobcem předložených dokumentů, které měly osvědčovat realizaci prací na akci RKC Nové Dvory, žalovaný dovodil, že tyto naopak spíše vyvolávají pochybnosti o tom, zda k realizaci došlo žalobcem deklarovaným způsobem. Ze sledu událostí vyplývajících z těchto dokumentů lze dovodit nelogičnost, když v době, kdy již měli na stavbě pracovat pracovníci STAVEBNÍ CZ, jednatel společnosti teprve nabídl žalobci, že práce vykoná. Prokázáno nebylo ani to, že se skutečně jednalo o pracovníky STAVEBNÍ CZ. Žalovaný dále zpochybnil pravost podpisů p. T. na předložených dokumentech, když tato pochybnost je potvrzena skutečnostmi, které p. T. uvedl v rámci podání vysvětlení. Bezvadnost žalobcem předložených dokumentů je tedy značně snížena a realizaci zakázek jimi potvrdit nelze.
62. Pokud žalobce opakovaně tvrdí, že realizace zakázek společností STAVEBNÍ CZ byla prokázána právně bezvadnými smlouvami, jejich dodatky a ústními ujednáními, která je provázela, žalovaný znovu zmiňuje judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které daňovou účinnost dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze prokázat pouze bezvadnou smlouvou, dodatkem, fakturou či dokladem o zaplacení, když musí být také prokázáno, že vynaložení takového výdaje bylo prokazatelně doprovázeno sjednaným věcným plněním. Žalobce je povinen tvrzené skutečnosti doložit i jinými důkazy, a to za situace, kdy jím předložené doklady nejsou formálně bezvadné. Žalovaný poukázal konkrétně na Smlouvu o dílo č. 309021/1, na níž není uvedeno datum jejího podpisu.
63. Provedení předmětných stavebních prací nenasvědčují ani faktické skutečnosti, z předloženého stavebního deníku nejsou zřejmí konkrétní pracovníci stavby, kteří by tam měli být uvedeni ze zákona, není jasné, kdo jej vedl a kým byl k tomuto pověřen. Stavební deník tak nemá s ohledem na absenci zákonných náležitostí dostatečnou vypovídací hodnotu. Svědci a dokonce ani p. K. nebyli schopni uvést žádného konkrétního dodavatele stavby, ačkoliv p. K. by měl mít záznamy o těchto subjektech v písemné podobě coby jednatel společnosti. Tento jednatel nevěděl ani to, kdo vystavil Krycí list rozpočtu, když tento navíc nemohl být vystaven společností STAVEBNÍ CZ, která příslušný program nevlastnila.
64. Ani faktická realizace Rekonstrukce šaten Temelín společností STAVEBNÍ CZ nebyla svědeckými výpověďmi potvrzena a nebyla potvrzena ani výsledkem p. T. ani žalobcem předloženou auditorskou zprávou. V souvislosti se smluvními dokumenty uzavřenými v souvislosti s akcí rekonstrukce šaten byla žalovaným vznesena další pochybnost, kdy tyto dokumenty měly být předloženy jednatelem společnosti PRECIS CZ, ačkoliv je měl žalobce jako účastník tohoto smluvního vztahu mít k dispozici sám. Společnost PRECIS CZ

předložila i smlouvy uzavřené pouze mezi žalobcem a společností STAVEBNÍ CZ. Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že tyto dokumenty jsou libovolně podepisovány jak p. K., tak p. T., což také zakládá jejich nevěrohodnost a neprůkaznost. Nestandardní je rovněž uzavření Smlouvy o dílo až v den ukončení tohoto díla. Žalobcem předložené důkazy tak nejsou dostatečně konkrétní a neprokazují jeho tvrzení.

65. Žalovaný dále zpochybnil cenovou politiku žalobce ve vztahu k zakázce rekonstrukce šaten, kde odměna společnosti STAVEBNÍ CZ odpovídala marži žalobce na zakázce RKC Nové Dvory. Pochybné je také tvrzení, dle něhož p. K. požádal o tuto sumu s poukazem na to, že druhý dodavatel p. D. účtuje za provedené práce stejnou částku. Společnost STAVEBNÍ CZ realizovala svou činnost pouze formálně, o čemž svědčí též fiktivní sídlo společnosti, které bylo důvodem jejího zrušení.
66. Žalovaný zcela odmítl argumentaci žalobce, dle které jinak bezvadné účetnictví žalobce je věrohodným důkazním prostředkem. Důkazní břemeno týkající se prokázání realizace předmětných stavebních prací leží na žalobci. Neunesení důkazního břemene a vyloučení zpochybněných výdajů neznamená, že by správce daně musel vyloučit ze základu daně také příslušné výnosy ve vztahu ke společnosti PRECIS CZ, jak namítá žalobce.
67. Žalovaný se dále vyjádřil k důvodům neprovedení dalších žalobcem navržených důkazních prostředků, které nebyly způsobilé prokázat realizaci stavebních prací společností STAVEBNÍ CZ.
68. Žalovaný dále konstatoval, že nekontaktnost společnosti STAVEBNÍ CZ nebyla jediným důvodem pochybností správce daně a žalovaného, byť žalobcovu pozici v řízení nijak nezlepšila. K tomu dále uvedl, že je pouze věcí žalobce, jaké si vybere obchodní partnery a zda si ověří, s kým fakticky jedná. Žalovaný trvá na tom, že identita dodavatele musí být jednoznačně bez pochybností určena, když nestačí pouze tvrdit, že k plnění došlo a někdo jej poskytnout musel. Žalobci se nepodařilo jednoznačně prokázat provedení stavebních prací společností STAVEBNÍ CZ. Žalovaný nezpochybňuje provedení stavebních prací společností STAVEBNÍ CZ, žalobce však nebyl schopen odstranit pochybnosti o rozsahu, hodnotě a způsobu provedených stavebních prací.
69. Poukázáno bylo na prvotní tvrzení v doplněném odvolání žalobce, který na úvod sdělil, že „vykonával stavební práce na RKC Nové Dvory“, což popírá všechny žalobcem dosud tvrzené skutečnosti.
70. Žalovaný se dále vypořádal s námitkami žalobce vznesenými po seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a závěrem uvedl, že žalobce v průběhu řízení sice předložil důkazní prostředky v podobě faktur, smluv o dílo, rozpočtů a zápisů o převzetí a odevzdání díla, tyto však obsahují rozpory. Svá tvrzení nedoložil žádnými dalšími konkrétními důkazními prostředky, které by bylo lze označit za důkazy ve věci. Pochybnosti správce daně tak rozptýleny nebyly. Tyto pochybnosti nebyly rozptýleny ani dokazováním provedeným žalovaným v rámci odvolacího řízení.
71. Z těchto důvodů nelze částku 9.944.129 Kč zúčtovanou jako daňově účinné výdaje předmětného zdaňovacího období dle předmětných dodavatelských faktur uznat za prokázané výdaje dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
72. Jako součást nyní projednávané věci byl do správního spisu zařazen také spisový materiál získaný v rámci daňového řízení na DPH, který sestává z následujících rozhodných skutečností:

73. Dne 14. 3. 2013 se uskutečnil výslech svědka Z.K. k otázce obchodních vztahů mezi žalobcem a společností STAVEBNÍ CZ. Svědek byl jednatelem společnosti STAVEBNÍ CZ v období od 27. 1. 2009 do 30. 11. 2009, společnost neměla žádné zaměstnance, sídlo společnosti bylo vedeno v Brně, provozovna zřízena nebyla, společnost neměla žádný majetek. Ke dni 30. 11. 2009 byl obchodní podíl svědka prodán Z.T., který se stal současně jednatelem společnosti. Z.T. byly předány i veškeré dokumenty a účetnictví společnosti. Svědek vybíral peněžní prostředky v celkové výši 30.000.000 Kč z účtu společnosti i po 30. 11. 2009 za účelem úhrady pohledávek lidem, kteří pro společnost pracovali, jednalo se o dodavatele, jejichž jména si svědek s ohledem na časovou prodlevu nepamatuje. Peníze byly svědkem vybírány na základě generální plné moci, která byla svědkovi udělena p. T. při převodu společnosti. Svědek dále uvedl, že společnost STAVEBNÍ CZ spolupracovala se žalobcem v období od září 2009 do 30. 11. 2009, pro kterého byla subdodavately vykonávána stavba v Haklových Dvorech a na Temelíně. Na uvedené práce byla společností STAVEBNÍ CZ vystavena faktura č. 090029 znějící na částku 9.445.890 Kč bez DPH, která byla svědkem podepsána. Konkrétní subdodavatele společnosti STAVEBNÍ CZ nebyl svědek schopen označit a stejně tak nebyl schopen uvést, jaké konkrétní práce byly těmito subdodavately vykonány. Zápis o odevzdání a převzetí díla (RKC Nové Dvory) byl podepsán Z.T., tímto byla podepsána i faktura č. 090030 vystavená za stavební práce na akci Rekonstrukce šatny Temelín. Pan T. podepsal i Smlouvu o dílo – Rekonstrukce šatny Temelín, byť v té době ještě nebyl jednatelem, k podpisu došlo na základě jemu udělené plné moci, stejně tak jako v předchozím případě, p. T. byl oprávněn takto jednat. Vyhotovitele Rozpočtu k této stavbě svědek nezná a neví, kdo jej vyhotovil. Práce na této akci byly vykonány rovněž subdodavately, konkrétní jména si svědek nepamatuje. Generální plnou moc a jednotlivé plné moci udělené p. T. se svědek spolu se jmény jednotlivých subdodavatelů zavázal předložit do 10 dnů. Společnost STAVEBNÍ CZ předmětné práce pro žalobce skutečně vykonala a z její strany bylo z vystavených faktur odvedeno DPH.
74. Dne 29. 3. 2013 zaslal Z.K. správci daně doplnění své výpovědi, kde uvedl, že se s p. T. seznámil jen několik týdnů před prodejem svého obchodního podílu. T. měl zájem o společnost s historií. Před jeho nástupem do společnosti svědek udělil T. plnou moc a následně jej ustavil do funkce druhého jednatele, což bylo neplatné, jak následně zjistil, avšak v té době již p. T. učinil některá smluvní jednání a na dokumentech byl nesprávně označen jako jednatel. S T. byl svědek domluven, že formálně bude rozdělané zakázky podepisovat on, ačkoliv je organizačně povede svědek. Ten o těchto akcích nic nevěděl. Svědek měl hradit veškeré závazky z účtu společnosti STAVEBNÍ CZ. Veškeré pohledávky společnosti byly svědkem uhrazeny. Dále sdělil, že žádné další podklady společnosti STAVEBNÍ CZ nemá a není schopen identifikovat jednotlivé subdodavatele. Dále popsal roli a činnost společnosti STAVEBNÍ CZ na zakázce RKC Nové Dvory. K vyjádření přiložil generální plnou moc udělenou mu Z.T. dne 30. 11. 2009 k veškerému zastupování společnosti a rovněž k výběrům a předání finančních hotovostí v rámci obchodní činnosti společnosti. Tato plná moc je opatřena ověřovací doložkou úřední osoby ze dne 10. 5. 2010.
75. Plná moc byla Z.K. správci daně dodána dne 13. 11. 2014, v rámci přípisu ke kopii této plné moci bylo svědkem upřesněno jeho zastupování společnosti na základě této plné moci, kdy uvedl, že zmocněnec (p. T.) byl zmocněn k jednání za společnost STAVEBNÍ CZ od doby ústní dohody o prodeji společnosti do doby, než společnost p. T. nabude a stane se jejím jednatelem. Po tuto dobu chtěl T. již realizovat obchody sám a svědek dokončoval jím započaté závazky společnosti pod svým jménem. Z plné moci pak vyplývá, že byla udělena společností STAVEBNÍ CZ dne 25. 7. 2009 p. T. jako neomezená vztahující se

na veškerou ekonomickou i úřední činnosti včetně uzavírání obchodů, a to až do doby jeho jmenování jednatelem společnosti. Z plné moci dále vyplývá, že její platnost byla ukončena dne 30. 11. 2009.

76. Součástí správního spisu k daňovému řízení na DPH je dále sdělení společnosti PRECIS CZ (p. M.) ze dne 18. 11. 2014, kterým správce daně vyrozuměl o tom, že byl zadavatelem akce RKC Nové Dvory, přičemž dodavatelem byla společnost žalobce. Celé dílo bylo jako subdodávka pro žalobce provedeno společností STAVEBNÍ CZ za pomoci jejích subdodavatelů, s čímž společnost PRECIS CZ souhlasila. Součástí sdělení jsou přílohy v podobě jednotlivých kopií listů ze stavebního deníku této společnosti označené jako „Stavební deník STAVEBNÍ CZ“, kde je ke každému dni uveden stav počasí a rozsah provedených prací. Dále byla předložena Smlouva o uzavření budoucí Smlouvy o dílo ze dne 8. 8. 2009 uzavřená mezi žalobcem a společností PRECIS CZ, kteří se zavázali nejdéle do 31. 8. 2009 uzavřít Smlouvu o dílo, jehož předmětem mělo být RKC Nové Dvory. Dále byla předložena Smlouva o uzavření budoucí Smlouvy o dílo ze dne 15. 8. 2009 uzavřená mezi žalobcem a společností STAVEBNÍ CZ (p. K.), kteří se zavázali nejdéle ke dni 30. 11. 2009 uzavřít smlouvu o dílo, jejímž předmětem mělo být RKC Nové Dvory. Součástí této smlouvy je Dodatek č. 1 ze dne 27. 11. 2009 ke Smlouvě o dílo uzavřený mezi žalobcem a STAVEBNÍ CZ, kterým žalobce mimo jiné připouští další subdodavatele zhotovitele a Dodatek č. 1 ze dne 15. 8. 2009 ke smlouvě o uzavření budoucí Smlouvy o dílo uzavřený mezi PRECIS CZ jako objednatel a žalobcem jako zhotovitelem a STAVEBNÍ CZ jako vedlejším účastníkem. Tímto dodatkem objednatel mimo jiné dal souhlas se zapojením vedlejšího účastníka, který měl provést předmětné stavební práce.
77. V rámci daňového řízení na DPH obdržel správce daně dále zprávu Policie ČR ve věci podezřelých: R.M., Z.K. a R.P., a to ze spáchání zvláště závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ust. § 240 odst. 1 a 3 trestního zákoníku, adresovaná správci daně, a to v souvislosti s jeho žádostí o poskytnutí informací týkajících se statutárního orgánu společnosti STAVEBNÍ CZ Z.T.. Součástí této zprávy je úřední záznam ze dne 18. 4. 2015 o vysvětlení podaném Z.T.. Z obsahu tohoto záznamu vyplývá, že Z.T. připustil, že podíl ve společnosti STAVEBNÍ CZ převzal a stejně tak i jednateleství v této společnosti, a to za úplatu ve výši 5.000 Kč. Osobu, od které společnost odkoupil, záměrně odmítl jmenovat, a to z osobních bezpečnostních důvodů. Kromě této společnosti byl vyslýchaný dosazen do jednatelské pozice také v osmi dalších společnostech, a to vždy za úplatu ve výši 2.000 Kč až 5.000 Kč. Z.T. dále sdělil, že nemá a neměl vědomost o tom, jakými činnostmi se společnost STAVEBNÍ CZ dříve zabývala, on se stal jednatelem z důvodu dalších eventuálních podnikatelských záměrů, když na tuto funkci ve společnosti získal doporučení od nejmenovaného „zprostředkovatele“. Společnost měl v plánu nadále obchodně využívat, případně měl v plánu nechat pozastavit její činnost. V době, kdy byl vyslýchaný jednatelem společnosti, neměla tato žádné zaměstnance, sám vykonával pouze funkci jednatele, žádnou další činnost ve společnosti nevykonával. K účetnictví společnosti T. nejprve uvedl, že žádné účetnictví nepřevzal, neboť společností nebyl kontaktován, dále sdělil, že vše převzal od „zprostředkovatele“. K bankovním účtům vyslýchaný přístup neměl, stejně tak nevěděl, že v době, kdy byl jednatelem společnosti, přišlo na její bankovní účty více než 104.000.000 Kč, z nichž následně více než 99.000.000 Kč odešlo. Z.T. dále uvedl, že neví, jaké povinnosti mu plynou z jeho postavení jednatele a rovněž neví, jaké jsou následky nevykonávání této činnosti. Z.T. dále uvedl, že Z.K. zná od vidění, a to od převodu společnosti STAVEBNÍ CZ. Vyslýchaný dále uvedl, že nezná p. S. a ani s ní nepřišel do kontaktu.

78. Správce daně obdržel v souvislosti s daňovým řízením na DPH také Zprávy z kontrolních dnů z 30. 9. 2009, 30. 10. 2009 a 30. 11. 2009 vystavené Ing. H., který byl osloven p. K. s žádostí o technický dozor na stavbě v Haklových Dvorech. Zprávy obsahují informace o prováděných pracích, informace o souladnosti prací s jejich harmonogramem a rovněž výtky k některým skutečnostem na stavbě.

Dosavadní průběh řízení před správními soudy, další vyjádření účastníků a průběh soudního jednání

79. Rozsudkem ze dne 21. 12. 2017, č. j. 51 Af 23/2016-80, zdejší soud podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl, když jednotlivé námitky žalobce neshledal důvodnými.
80. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 6. 2. 2020, č. j. 8 Afs 14/2018-81, rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud neshledal důvodným jednotlivé kasační námitky týkající se otázky neunesení důkazního břemene a opomenutých důkazů. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, když nereagoval na námitku žalobce, že „pokud je prokázáno, že byly vynaloženy výdaje na práce, které byly provedeny osobou odlišnou od samotného daňového subjektu, není možné vyloučit veškeré výdaje (bod 60 a 61) žaloby.“ Nejvyšší správní soud krajský soud zavázal, aby v dalším řízení posoudil otázku daňové uznatelnosti výdajů za situace, ve které žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal výdaje v tvrzené podobě.
81. Žalovaný ve svém doplnění vyjádřené ze dne 18. 2. 2020 uvedl, že daňové orgány měly pochybnosti nejen o osobě dodavatele stavebních prací, ale i o rozsahu, ceně a způsobu dodaných stavebních prací. Proto jak uvedl i Nejvyšší správní soud, žalobce neunesl své důkazní břemeno. Ke zbývajícím otázkám tzv. esenciálních výdajů, tzv. výdajů objektivně minimálně nutných k dosažení příjmů, žalovaný uvedl, že takovéto údaje nelze uznat. S odkazem na řadu rozsudků správních soudů žalovaný argumentuje, že takovýto postup není možný, když daň byla stanovena dokazováním. Předpokladem pro požadovaný postup dle žalovaného je nemožnost stanovení daně dokazováním a následný nutný přechod na stanovení daně podle pomůcek. Neprokázání oprávněnosti konkrétního výdaje, tj. neunesení důkazního břemene, není dle žalovaného způsobitelné účetnictvím žalobce a jiné listiny jako celek tak, aby bylo možné stanovit daň náhradním způsobem podle pomůcek. Dále žalovaný popsal možný negativní dopad do ustálené správní praxe při akceptaci požadavku žalobce.
82. Žalobce ve svém vyjádření ze dne 18. 8. 2020 s názorem žalovaného nesouhlasil. Žalobce uvedl, že má za to, že neexistuje pochybnost o tom, že nějaké výdaje musely být vynaloženy. Dále uvedl, že pouhá skutečnost, že správce daně vyloučil uplatněný výdaj v celkové výši 1,83 % celkových výdajů, nemůže být sám o sobě důvodem pro to, aby nebylo možné daně esenciální výdaje uznat. Žalovaný dle žalobce při svém hodnocení zcela přehlíží individuální okolnosti, což má za následek, že z daných dvou zakázek je předpokládána absurdní ziskovost ve výši 100 %. Žalobce má za to, že je potřeba posoudit výdaje ve vztahu k nezpochybněným souvisejícím příjmům, a to třeba i v rámci jedné stavební zakázky. Žalobce setrvává na tom, že se nejedná o zjednodušenou situaci, ve které „pouze“ neunesl důkazní břemeno, nýbrž o situaci, ve které je nesporné, že žalobce nějaké výdaje z těch, které byly vyloučeny, musel nutně vynaložit, aby mohl dosáhnout nezpochybněných zdanitelných příjmů. Žalobce má za to, že existence samotných výdajů je tak nesporná.
83. Rozsudkem ze dne 29. 7. 2022, č. j. 51 Af 5 /2020-161, krajský soud podanou žalobu zamítl. Tento rozsudek byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2022, č. j. 8 Afs

208/2022-58, zrušen z důvodů procesních pochybení.

84. V dalším řízení proběhlo dne 15. 3. 2023 ústní jednání, při kterém se žalobce zaměřil na jím přijatou fakturu č. 90029 od společnosti STAVEBNÍ CZ na částku 9 445 890 Kč a v návaznosti na ni žalobcem vystavenou fakturu č. 2903/319 na částku 9 944 129,33 Kč bez DPH. Rozdíl mezi těmito částkami měl tvořit 5 % odměnu žalobce za administraci stavby a dohled nad společností STAVEBNÍ CZ, která měla stavbu provádět. Pokud by se prokázalo, že společnost STAVEBNÍ CZ stavbu neprovedla, na daňové uznatelnosti tohoto výdaje to dle žalobce nic nemění, když stavební záměr RKC Nové Dvory byl fakticky realizován, což není nikým rozporováno. Žalobce do realizace vstoupil tak, jak vypověděli svědci M. a K., aby zde nebyla zjevná personální propojenost mezi subjekty, když akce měla být spolufinancována z dotací. K tomu žalobce poukázal na judikaturu týkající se zjištění osoby zhotovitele v kontextu obsahu předkládaných faktur, které mají být daňově uznatelným výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 11/2011, 5 Afs 109/2013, 10 Afs 181/2017, 5 Afs 132/2017 a další. Ve zbytku žalobce i žalovaný setrvali na svých dosavadních návrzích.

Právní hodnocení krajského soudu

85. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel při tom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování daňového orgánu [§ 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)] a závazného právního názoru vysloveného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2020, č. j. 8 Afs 14/2018-81 [§ 110 odst. 4 s. ř. s.].
86. Žaloba není důvodná.
87. Na prvním místě krajský soud konstatuje, že neshledal důvod se odchýlit od svého dosavadního právního hodnocení obsaženého ve shora zmíněném předcházejícím rozsudku. Správnost závěrů krajského soudu byla potvrzena Nejvyšším správním soudem. Z tohoto důvodu krajský soud ze svého dosavadního rozhodnutí vychází. V souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeném v jeho rozsudku ze dne 6. 2. 2020 se pak závěrem tohoto odůvodnění zabývá doposud nevyřešenou právní otázkou týkající se tzv. esenciálních nákladů.
88. Krajský soud se v první řadě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], neboť nepřezkoumatelnost rozhodnutí vylučuje jeho věcný přezkum.
89. Nepřezkoumatelnost žalovaného rozhodnutí je dle žalobce založena na nepodložených domněnkách, spočívajících v tvrzení žalovaného, dle kterého společnost STAVEBNÍ CZ byla založena pouze formálně pro účely vystavování účetních dokladů dle zadání jednotlivých subjektů. Tuto svou domněnku žalovaný dle žalobce založil pouze na tom, že společnost STAVEBNÍ CZ nikdy neměla reálné sídlo, když sídlo zapsané v obchodním rejstříku neodpovídalo jejímu skutečnému sídlu.
90. Rozhodnutí správního orgánu je přezkoumatelné, pokud z něj je 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 - v případě rozhodování o relativně neurčité sankci - jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní

výši. (viz. Rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993 č. j. 6 A 48/92–23).

91. Nejvyšší správní soud se k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí vyjádřil také v rozhodnutí ze dne 4. 12. 2003 č. j. 2Ads 58/2003–75, kde uvedl: *“Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostacích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.”*
92. Krajský soud po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl v intencích shora citovaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu k závěru, že žalované rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu žalovaný vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Rozhodnutí je řádně odůvodněno a je plně srozumitelné. Z napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývají důvody, které žalovaného vedly k zamítnutí odvolání. Žalobce ostatně proti výkladu žalovaného v napadeném rozhodnutí obsáhle brojí a na mnoha místech s ním polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelnosti nebylo možné.
93. Nesouhlas žalobce s odůvodněním a závěry napadeného rozhodnutí nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí nelze založit na závěrech žalovaného učiněných na podkladě řádně zjištěného skutkového stavu. Nepřezkoumatelnost by v případě nedostatečného odůvodnění rozhodnutí byla dána pouze v případě nedostatků ve skutkových zjištění, o něž by žalovaný opřel své rozhodovací důvody.
94. V projednávané věci bylo zjištěno, že společnost STAVEBNÍ CZ neměla reálné sídlo a její sídlo zapsané v obchodním rejstříku bylo zapsáno pouze formálně, aniž by se tam někdo ze společnosti zdržoval. Toto skutkové zjištění nebylo rozporováno ani žalobcem, jak vyplývá mimo jiné i z obsahu žaloby, a nelze jej označit za nedostatečné. Z obsahu napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný tímto skutkovým zjištěním pouze podpořil svůj závěr o tom, že společnost STAVEBNÍ CZ byla založena pouze formálně pro účely vystavování dokladů. Tento závěr žalovaný opřel i o další indicie jako např. o opakovanou změnu statutárních orgánů či o to, že společnost neměla zaměstnance. Absence reálného sídla společnosti tak nebyla jediným důvodem závěru žalovaného o formální existenci společnosti STAVEBNÍ CZ.
95. Závěry žalovaného, které ho vedly ke konstatování o formální existenci společnosti STAVEBNÍ CZ, nečiní žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.
96. Ze shora uvedených premis lze vycházet také v případě žalobcem namítané nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí, kterým žalovaný nesprávně hodnotí odvolací námitky žalobce plynoucí z jeho doplnění odvolání.
97. I ve vztahu k této námitce krajský soud opětovně uvádí, že žalované rozhodnutí nemůže být nepřezkoumatelné jen z toho důvodu, že žalobce nesouhlasí s jeho odůvodněním a se závěry v rozhodnutí učiněnými.
98. Dle žalobce je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné i z důvodu jeho nesrozumitelnosti, která je dána jeho vnitřní rozporností. Tuto rozpornost žalobce zdůvodnil citací z napadeného rozhodnutí týkající se hodnocení žalobcem předložených dokladů.
99. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí z důvodu jeho vnitřní rozpornosti je dána mimo jiné tehdy,

pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně bylo rozhodnuto.

100. Hodnocení žalovaného, který na jednom místě žalovaného rozhodnutí označil žalobcem předložené doklady za formálně bezvadné a na jiném místě uvedl, že obsahují formální nedostatky, nenaplnuje shora uvedený důvod nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost. Napadené rozhodnutí není založeno na tom, zda doklady žalobce obsahují formální vady či nikoliv.
101. Žalované rozhodnutí nebylo shledáno nepřezkoumatelným ani z důvodu jeho nesrozumitelnosti.
102. Z obsahu dalších žalobních námitek je zřejmé, že žalobce především rozporuje závěry správce daně i žalovaného, podle kterých neunesl své důkazní břemeno, když nerozptýlil pochybnosti správce daně o realizaci stavebních akcí – výstavba RKC Nové Dvory a Rekonstrukce šaten v JE Temelín žalobcem deklarovaným způsobem, v deklarované hodnotě a deklarovaným dodavatelem – společností STAVEBNÍ CZ. Žalobce jím tvrzené skutečnosti prokázal provedenými svědeckými výpověďmi a předloženými listinnými důkazy a na správních orgánech tedy bylo vyvrátit žalobcem prokázané skutečnosti, což neučinily a jsou to ony, kdo neunesl důkazní břemeno.
103. Žalobci ve správním řízení byla dodatečným platebním výměrem doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1.988.800 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 397.760 Kč. K doměření daně došlo, neboť žalobce neprokázal nárok na odpočet nákladů (výdajů) vynaložených jako náklady (výdaje) na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce ve správním řízení neprokázal, že stavební práce na akcích RKC Nové Dvory a Rekonstrukce šaten JE Temelín, na které mu byly vystaveny faktury ve výši 9.445.890 Kč (č. 090029) a ve výši 498.239 Kč (faktura č. 090030), byly provedeny společností STAVEBNÍ CZ, a to v žalobcem deklarovaném rozsahu, ceně a podobě.
104. Správce daně tedy dospěl k závěru, že žalobce nesplnil podmínku ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Nejvyšší správní soud tyto náklady (výdaje) vyložil jako výdaje snižující daňový základ poplatníka, a to takové, které (1) skutečně vynaložil, (2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, (3) vynaložil v daném zdaňovacím období a takové (4), o nichž to stanoví zákon.
105. Z dikce tohoto zákonného ustanovení je zřejmé, že je to to právě poplatník, kdo nese důkazní břemeno spočívající v prokázání účelně vynaložených výdajů (nákladů), které uplatnil v daňovém přiznání. Důkazní břemeno na straně poplatníka konstatoval i Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 10. 2. 2005 č. j. 2Afs 90/2004–70 (všechna zmiňovaná rozhodnutí jsou dostupná na webové stránce www.nssoud.cz), kde uvedl, že „*Povinnost tvrzení i břemeno důkazní obhledně existence a výše vynaloženého výdaje i obhledně jeho účelu nese poplatník.*“
106. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že účelně vynaložené náklady dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů může poplatník prokázat svým účetnictvím, ale též jinými záznamy (viz rozhodnutí ze dne 27. 11. 2014 č. j. 9Afs 30/2008–96).
107. Uvedené závěry lze dovodit i z právního rámce k této otázce obsaženého v ust. § 92 odst. 3

daňového řádu, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

108. Žalobce byl správcem daně dne 14. 11. 2013 vyzván, aby prokázal, že náklady vynaložené jím na základě faktur vystavených dodavatelem STAVEBNÍ CZ za stavební práce na akcích RKC Nové Dvory (9.445.890 Kč) a Rekonstrukce šaten JE Temelín (498.239 Kč) jsou náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
109. Žalobce na tuto výzvu reagoval sdělením ze dne 12. 12. 2013, ve kterém skutkově popsal průběh provádění předmětných stavebních prací a tento průběh doložil Smlouvou o převodu obchodního podílu mezi jednatelem společnosti STAVEBNÍ CZ Z.K. a Z.T. spolu s předávacím protokolem k účetní dokumentaci společnosti. Žalobce následně dne 17. 12. 2013 předložil listinné důkazy, a to: Smlouvu o dílo č. SUB2009/007/SO01-05 uzavřenou dne 31. 8. 2009 mezi žalobcem a společností PRECIS CZ, jejímž předmětem byla výstavba RKC Nové Dvory; Krycí list rozpočtu a Rozpočet z téhož dne; Fakturu č. 2903/319 vystavenou žalobcem vůči PRECIS CZ na částku 9.944.129,33 Kč bez DPH a Zápis o předání a převzetí díla RKC Nové Dvory ze dne 30. 11. 2009 podepsaného zástupcem žalobce a zástupcem PRECIS CZ; Smlouvu o dílo č. 309021/1 bez uvedení data podpisu uzavřenou mezi žalobcem a STAVEBNÍ CZ (podepsal jednatel Z.T.), jejímž předmětem je výstavba RKC Nové Dvory; Krycí list rozpočtu ze dne 30. 11. 2009; Rekapitulaci rozpočtu stavby ze dne 30. 11. 2009, Rozpočet stavby ze dne 30. 11. 2009; fakturu č. 090029 vystavenou společností STAVEBNÍ CZ (podepsal Z.K.) vůči žalobci na částku 9.445.890 Kč bez DPH; Zápis o odevzdání a převzetí díla ze dne 30. 11. 2009 podepsaný zástupcem žalobce a zástupcem STAVEBNÍ CZ; Smlouvu o dílo č. 4100030102 uzavřenou dne 16. 2. 2009 mezi žalobcem a společností ČEZ s. s., jejímž předmětem je Rekonstrukce šaten v části „D“ JE Temelín se smluvní cenou 91.500.000 Kč; Smlouvu o dílo č. 309004/26 uzavřenou dne 27. 11. 2009 mezi žalobcem a společností STAVEBNÍ CZ (podepsal jednatel Z.T.), jejímž předmětem je Rekonstrukce objektů šaten 3,4 v areálu D Temelín, a to za smluvenou částku 498.239 Kč; Krycí list rozpočtu a Rozpočet bez uvedení data a bez podpisů, fakturu č. 090030 vystavenou společností STAVEBNÍ CZ (podepsal Z.T.) dne 15. 12. 2009 na částku 498.239 Kč bez DPH; Zápis o odevzdání a převzetí díla ze dne 15. 12. 2009 podepsanou zástupcem žalobce a zástupcem STAVEBNÍ CZ (nečitelný podpis); Stavební deníky žalobce vedené v souvislosti se stavbou RKC Nové Dvory.
110. Správce daně si pro účely ověření charakteru nákladů vynaložených žalobcem na předmětné stavby realizované společností STAVEBNÍ CZ vyžádal sám také další důkazní prostředky, a to: sdělení likvidátora společnosti STAVEBNÍ CZ ze dne 9. 5. 2013, sdělení společnosti ČEZ ze dne 12. 11. 2013, výslech svědka Z.K. a jeho doplněné vyjádření, výpis z obchodního rejstříku společnosti STAVEBNÍ CZ, sdělení společnosti ÚRS Praha týkající se účetních programů ve vlastnictví společnosti STAVEBNÍ CZ, sdělení J.D. o pracích konaných jeho společností na rekonstrukci šaten Temelín.
111. Na základě všech důkazů provedených ve správním řízení o dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010 vznikly správci daně pochybnosti o provedení stavebních prací společností STAVEBNÍ CZ vyfakturovaných dokladem č. 090029 a č. 090030, které vyjádřil ve výzvě ze dne 14. 11. 2013. Ani odpovědí na výzvu žalobce pochybnosti správce daně neodstranil.
112. Z ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dále vyplývá, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí,

účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

113. Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014 č. j. 9Afs 47/2014–74 vyplývá, že *„Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno.“*
114. Správce daně po provedené kontrole vyslovil svůj závěr, že žalobce tudíž neunesl důkazní břemeno, který řádně zdůvodnil a shrnul v rámci Výsledku kontrolního zjištění. Z tohoto závěru vyplývá, že žalobce spolehlivě neprokázal daňovou uznatelnost nákladu – provedení stavebních prací vyfakturovaných společností STAVEBNÍ CZ dokladem č. 090029 v souvislosti se Smlouvou o dílo č. 309021/1 uzavřenou mezi společností STAVEBNÍ CZ a žalobcem ohledně výstavby areálu RKC Nové Dvory, kdy tato smlouva byla podepsána jednatelem Z.T., a to na dílo, které mělo být provedeno v období září až listopad 2009, přičemž p. T. se stal jednatelem společnosti až dne 30. 11. 2009. Dále byla zjištěna nekontaktnost této společnosti a rovněž nekontaktnost p. T.. Ani svědek Z.K. nedokázal označit žádného svého subdodavatele, který práce na stavbách vykonával, když společnost neměla dle jeho tvrzení žádné zaměstnance. Pochybnosti nebyly odstraněny také s ohledem na shodnou částku, kterou společnost STAVEBNÍ CZ získala jako odměnu za provedení RKC Nové Dvory s částkou představující marži společnosti STAVEBNÍ CZ na akci Rekonstrukce šaten Temelín, jejichž součet odpovídá částce představující odměnu žalobce za plnění uskutečněné pro společnost PRECIS CZ v podobě výstavby RKC Nové Dvory. Současně byla zjištěna také totožnost Smluv o dílo č. 309021/1 uzavřených mezi žalobcem a společností STAVEBNÍ CZ a č. SUB2009/007/SO01-05 uzavřené mezi žalobcem a společností PRECIS CZ, kdy tyto smlouvy se shodují v předmětu plnění, v době plnění a cena díla v případě druhé uvedené je v základu daně vyšší o 498.239 Kč.
115. Upřesňuje-li žalobce v průběhu ústního jednání dne 15. 3. 2023 svoji argumentaci poukazem na skutečnost, že žalobce přijal fakturu č. 90029 od společnosti STAVEBNÍ CZ na částku 9 445 890 Kč bez DPH za provedení akce RKC Nové Dvory a sám fakturoval svému objednateli společnosti PRECIS CZ fakturou č. 2903/319 částku 9 944 129,33 Kč bez DPH, kdy rozdíl mezi těmito částkami měl tvořit 5 % odměnu žalobce za administraci stavby a dohled nad společností STAVEBNÍ CZ, která měla stavbu provádět, na učiněných závěrech to nic nemění. Důvodná není ani argumentace žalobce, že stavební akce fakticky proběhla a žalobce za tyto práce sám přijal úplatu a sám úplatu zhotoviteli poskytl. Byť by deklarovaný výdaj nastal, neznamená to bez dalšího, že by jej v souladu se zásadou materiální pravdy bylo možné uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. *„Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 90/2007-73). To však žalobce neučinil a z tohoto důvodu, jakkoli se krajský soud ztotožňuje se závěry poukazované judikatury sp. zn. 9 Afs 11/2011, 5 Afs 109/2013, 10 Afs 181/2017, 5 Afs 132/2017 a další, na kterou bylo při jednání odkazováno, nelze žalobcově argumentaci přisvědčit. V daňovém řízení nebylo prokázáno,

kým byly práce provedeny, ale rovněž nebylo ani prokázáno, v jakém rozsahu a v jaké ceně měly být práce provedeny. Nebyl-li zjištěn rozsah prací a jejich cena, nelze mít za to, že celá částka, kterou 9 445 890 Kč bez DPH fakturovaná společností STAVEBNÍ CZ by měla být automaticky bez dalšího považována za daňově uznatelný výdaj. K prokázání daňové uznatelnosti tohoto výdaje, rozhodných skutečností prokazujících rozsah provedených prací a jejich cenu, byl povinen přitom právě žalobce, který své důkazní břemeno neunesl. Pouhé poukazy na to, že RKC Nové Dvory bylo jako celek nějak zrealizováno, daňovou uznatelnost předmětného výdaje nezakládá. K související otázce tzv. esenciálních nákladů viz níže odst. 192.

116. Správce daně dále uzavřel, že žalobce neprokázal provedení stavebních prací vyfakturovaných společností STAVEBNÍ CZ dokladem č. 090030 včetně ceny, za kterou měla společnost STAVEBNÍ CZ vykonat stavební práce na rekonstrukci šaten v Temelíně, která byla shodná s cenou, kterou si za tyto práce účtoval další dodavatel této rekonstrukce p. Dobeš, tato cena je shodná s částkou, kterou společnost STAVEBNÍ CZ získala jako odměnu za provedení RKC Nové Dvory a částkou představující marži společnosti STAVEBNÍ CZ na akci Rekonstrukce šaten Temelín, jejichž součet odpovídá částce představující odměnu žalobce za plnění uskutečněné pro společnost PRECIS CZ v podobě výstavby RKC Nové Dvory. Žalobce neodstranil pochybnosti vztahující se ke Smlouvě o dílo č. 309004/26 uzavřené mezi společností STAVEBNÍ CZ a žalobcem ohledně rekonstrukce šaten v Temelíně, kdy tato smlouva byla podepsána jednatelem Z.T. dne 27. 11. 2011, přestože se p. T. stal jednatelem společnosti až dne 30. 11. 2009. Společnost byla nekontaktní stejně jako p. T.. Ani svědek Z.K. nedokázal označit žádného svého subdodavatele, který práce na stavbách vykonával, když sama společnost neměla dle jeho tvrzení žádné zaměstnance.
117. Soud proto uzavřel, že správce daně shrnul pochybnosti o účelnosti žalobcem vynaložených nákladů na realizaci předmětných staveb společností STAVEBNÍ CZ, řádně zdůvodnil a opřel o provedené dokazování, jehož výsledky, shrnuté v rámci kontrolního zjištění, prokázaly důvodnost jeho pochybností.
118. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno a dále bylo na žalobci, aby prokázal soulad svého účetnictví se skutečností, tedy aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal.
119. Pokud tedy správce daně unesl důkazní břemeno, když prokázal, že ohledně realizace předmětných stavebních prací, vyvstaly vážné a důvodné pochyby, což v daném případě učinilo účetnictví žalobce nevěrohodným, neúplným a neprůkazným, bylo v další fázi řízení na žalobci, aby tyto pochybnosti rozptýlil. Důkazní břemeno se v této fázi přesunulo na stranu žalobce.
120. Na tomto místě krajský soud opět poukazuje na závěry Nejvyššího správního soudu učiněné v rozhodnutí ze dne 27. 11. 2014 č.j. 9Afs 47/2014 – 74: „[...]*Je třeba připomenout, že pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených a případně i řádně zaučovaných dokladů, ale stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k dosažení příjmu na zdanitelná plnění daňového subjektu. Z konstantní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokázání daňově uznatelného výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem.*

To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, je-li správcem daně zpochybněno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 SbNU 131, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013–45, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012–32).“

121. Žalobce svá tvrzení směřující k rozptýlení pochybností správce daně a konečně i žalovaného založil na následující rozhodné argumentaci a důkazech:
122. Výstavba areálu RKC Nové Dvory – Tato zakázka měla být vykonávána společností žalobce, v pozici dodavatele, pro objednatele stavby, společnost PRECIS CZ, na základě Smlouvy o dílo ze dne 31. 8. 2009 č. SUB2009/007/SO01-05. Zakázka byla zadána žalobci, přestože společnost STAVEBNÍ CZ měla o její přidělení zájem, nicméně s ohledem na osobní propojenost této společnosti se společností PRECIS CZ, byla zakázka svěřena žalobci. Žalobce následně z kapacitních důvodů sjednal na tuto zakázku subdodavatele, společnost STAVEBNÍ CZ, když uvedl, že jej jednatel společnosti společnost STAVEBNÍ CZ p. K. sám oslovil, že má volnou kapacitu, tato společnost převzala stavbu dne 24. 8. 2009 a práce na stavbě vykonávala do 30. 11. 2009, kdy bylo dílo předáno. V rámci ústního ujednání o zhotovení díla byl žalobce p. K. informován, že do obchodní společnosti vstupuje p. T. jako společník a jednatel. Společnost STAVEBNÍ CZ měla dle tvrzení žalobce učiněných v řízení před správcem daně vykonávat stavební práce na základě ústní smlouvy o dílo, přičemž písemná smlouva o dílo (fakticky bez uvedení data podpisu) byla vyhotovena ke dni odevzdání prací, tedy dne 30. 11. 2009, což je běžná praxe v oboru stavebnictví. Smlouva o dílo byla opatřena podpisem p. T., který v té době byl oprávněn za společnost jednat na základě plné moci, která mu byla udělena p. K.. Stejně tomu bylo i v případě podpisu Krycího listu rozpočtu. Žalobce až v následném odvolacím řízení sdělil, že stavební práce byly společností STAVEBNÍ CZ vykonávány na základě Smlouvy o uzavření budoucí smlouvy o dílo, uzavřené mezi žalobcem a STAVEBNÍ CZ dne 15. 8. 2009, která byla předložena dne 18. 11. 2014 společností PRECIS CZ (jednatelem p. M.). Zapojení subdodavatele do celé zakázky odsouhlasila také společnost PRECIS CZ, a to v rámci Dodatku ze dne 15. 8. 2009 ke Smlouvě o uzavření budoucí Smlouvy o dílo uzavřené dne 8. 8. 2009. Všechny tyto dokumenty byly doloženy společností PRECIS CZ v rámci souběžně vedeného řízení o DPH. Průběh stavebních prací byl zaznamenáván do dvou stavebních deníků, kdy jeden byl veden pro objednatele zhotovitelem, kontrola zápisů ve stavebním deníku a jejich potvrzení byla prováděna stavbyvedoucím p. Š., jehož činnost na stavbě byla účtována na jiné akci, kterou řídil současně, druhý stavební deník byl veden za generálního objednatele p. M..
123. Skutečnosti uvedené ke stavbě RKC Nové Dvory byly žalobcem doloženy Fakturou č. 090029 ze dne 30. 11. 2009 vystavenou společností STAVEBNÍ CZ (podepsána jednatelem p. K.) pro žalobce, znějící na částku 9.445.890 Kč; Smlouvou o dílo č. 309021/1 bez data uzavření ujednanou mezi žalobcem a STAVEBNÍ CZ (podepsána jednatelem p. T.) s cenou za zhotovení díla ve výši 9.445.890 Kč; Krycí list rozpočtu ze dne 30. 11. 2009 (za STAVEBNÍ CZ podepsán p. T.); Rekapitulace rozpočtu stavby a Rozpočet stavby ze dne 30. 11. 2009; Zápis o odevzdání a převzetí díla mezi žalobcem a společností STAVEBNÍ CZ (podepsán

- p. T.) ze dne 30. 11. 2009; Stavební deník vedený žalobcem; Smlouva o dílo č. SUB2009/007/SO01-05 uzavřená mezi žalobcem a společností PRECIS CZ dne 31. 8. 2009 s cenou za zhotovení díla ve výši 9.944.129,33 Kč; Krycí list rozpočtu a Rozpočet stavby ze dne 31. 8. 2009; Faktura č. 2903/319 ze dne 30. 11. 2009 vystavená žalobcem vůči společnosti PRECIS CZ na částku 9.944.129,33 Kč a Zápis o předání a převzetí díla mezi žalobcem a společností PRECIS CZ ze dne 30. 11. 2009.
- 124.K Rekonstrukci šaten v JE Temelín bylo žalobcem dále uvedeno, že se jednalo o zakázku zadávanou společností ČEZ a. s., a to na rekonstrukci šaten ve dvou objektech elektrárny, přičemž jeden objekt byl rekonstruován firmou p. Dobeše, druhý objekt byl zadán žalobci, a to na základě Smlouvy o dílo ze dne 17. 2. 2009 č. 4100030102 za cenu díla ve výši 91.500.000 Kč, jednalo se o dokončovací práce na objektu šaten. Smlouva o dílo byla mezi žalobcem a STAVEBNÍ CZ uzavřena distančně a za společnost STAVEBNÍ CZ byla podepsána p. T.. V této době byl žalobce informován p. K., že za společnost je oprávněn jednat na základě jím udělené plné moci také p. T., a to po celou dobu, kdy byl jednatelem p. K.. Žalobce s ohledem na nedostatečnou kapacitu oslovil se subdodávkou nejprve p. D., který to odmítl, následně ji s ohledem na jí tvrzené volné kapacity nabídl STAVEBNÍ CZ za cenu 450.000 Kč. Nakonec byla dohodnuta cena 498.239 Kč, kterou navrhla STAVEBNÍ CZ s tím, že za tuto cenu je stejné dílo prováděno na vedlejším objektu p. Dobešem a současně tato částka odpovídá marži žalobce na zakázce RKC Nové Dvory. Stavba byla zhotovitele převzata dne 28. 11. 2009 a od 1. 12. 2009 do 15. 12. 2009 byly vykonávány práce. K předání prací došlo dne 15. 12. 2009, za zhotovitele byla stavba předána p. T.. Prováděné práce byly kontrolovány a po dokončení převzaty p. Š., stavbyvedoucím žalobce.
- 125.Skutečnosti uvedené k Rekonstrukci šaten JE Temelín byly žalobcem doloženy Fakturou č. 090030 ze dne 15. 12. 2009 vystavenou společností STAVEBNÍ CZ vůči žalobci, znějící na částku 498.239 Kč (podepsána p. T.); Smlouvou o dílo č. 309004/26 uzavřenou mezi žalobcem a STAVEBNÍ CZ dne 27. 11. 2009 za cenu díla ve výši 498.239 Kč (podepsána p. T.); Krycí list rozpočtu a Rozpočet stavby bez data vystavení; Smlouva o dílo č. 4100030102 uzavřená dne 17. 2. 2009 mezi žalobcem a společností ČEZ a. s. v celkové ceně 91.500.000 Kč; Zápis o odevzdání a převzetí díla ze dne 15. 12. 2009 mezi žalobcem a společností STAVEBNÍ CZ (podepsán p. T.). Dále byla žalobcem předložena Smlouva o převodu obchodního podílu společnosti STAVEBNÍ CZ ze dne 30. 11. 2009 uzavřená mezi p. K. jako převodcem a p. T. jako nabyvatelem a Předávací protokol ze dne 30. 11. 2009 mezi p. K. a p. T. o předání účetní dokumentace. Žalobce dále předložil dokumenty týkající se rekonstrukce druhého z objektů šaten prováděné p. D. – Fakturu č. 290100049 ze dne 21. 12. 2009 vystavenou p. D. vůči společnosti ČEZ znějící na částku 498.000 Kč a Objednávku společnosti ČEZ ze dne 5. 10. 2009 na opravu a dokončovací práce šaten Temelín v ceně 498.000 Kč s termínem předání ke dni 12. 12. 2009.
- 126.Uvedená tvrzení a důkazy dle názoru žalobce vyvrátily pochybnosti o realizaci předmětných staveb. Tento závěr žalobce však správce daně nesdílel. Správce daně projednal výsledek kontrolního zjištění a vydal zprávu o daňové kontrole, na kterou dne 2. 4. 2015 navázal dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009.
- 127.Dokazování týkající se realizace staveb RKC Nové dvory a Rekonstrukce šaten Temelín bylo prováděno i v rámci řízení odvolacího, a to na základě žalobcem navržených důkazů obsažených v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Provedeny byly svědecké výpovědi, jejichž obsah žalovaný zhodnotil, seznámil žalobce s výsledkem doplněného

dokazování a potvrdil závěry učiněné správcem daně.

128. Na podporu svých tvrzení žalobce dále předložil stavební deníky označené jeho společností. Tyto deníky měly být dle jeho tvrzení vedeny p. D. ze společnosti STAVEBNÍ CZ. Obsahem těchto deníků je popis prací, stav prací, počty dělníků na stavbě a pracovní doba. Další stavební deník byl dle jeho tvrzení veden p. M. za objednatele, tímto byly předloženy jednotlivé fragmenty záznamů stavby označené číslem listu, kde jsou uvedeny jednotlivé pracovní dny, prováděné práce, stav počasí a počet lidí na stavbě.
129. Krajský soud na základě posouzení všech výše uvedených důkazů dospěl stejně jako daňové orgány k závěru, že žalobce v řízení neprokázal, že by stavební akce RKC Nové Dvory a Rekonstrukce šaten Temelín byly provedeny žalobcem deklarovaným způsobem, v jím deklarované hodnotě a jím deklarovaným dodavatelem.
130. Žalobce v průběhu daňového řízení nevyvrátil pochybnosti správce daně, když neprokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno v daňovém dokladu, a to včetně deklarovaného dodavatele.
131. Pokud jde o hodnocení svědeckých výpovědí, k tomuto krajský soud konstatuje, že svědecká výpověď představuje ve správním řízení významný důkaz, důležité však je, aby tato výpověď byla dostatečně přesná a hodnověrná.
132. Z provedených svědeckých výpovědí je zřejmé, že žádný z vyslechnutých svědků nevnese do řízení žádné nové skutečnosti, když všichni v obecné rovině uvedli, že stavba na RKC Nové Dvory byla vykonávána společností STAVEBNÍ CZ. Tuto skutečnost však tvrdil sám žalobce v průběhu celého správního řízení, avšak ani žalobce ani žádný ze svědků nebyli schopni k tomuto tvrzení uvést nic bližšího, co by ji prokazovalo. Shoda panovala toliko v tom, že stavební práce za tuto společnost řídil p. K.. Konkrétní pracovníky společnosti STAVEBNÍ CZ však nebyl schopen uvést žádný ze svědků, ačkoliv mnozí z nich trávili na stavbě každý den její realizace. Někteří ze svědků uvedli, že stavba byla prováděna STAVEBNÍ CZ za pomoci subdodávky, jiní nebyli schopni potvrdit ani tuto skutečnost. Z tvrzení žalobce vyplývá, že například stavební deník měl být veden panem Dvořákem, pracovníkem za společnost STAVEBNÍ CZ. Ani tohoto však žádná z vyslychaných osob nezmínila, byť se mělo jednat o osobu, která každodenně vedla stavební deník, a tudíž byla na stavbě každodenně přítomna. Zarážející je především výpověď p. K., který nejprve v řízení uvedl, že sám byl oslovován subdodavatelem s žádostmi o práce, avšak následně nebyl schopen žádného z nich identifikovat. Z.K. jako jednatel společnosti měl možnost tato jména ověřit v dokladech společnosti, a to např. z dokladů vystavovaných v souvislosti s vyplácenými odměnami, toto však neučinil, ačkoliv správci daně přislíbil jména pracovníků dodat. Svědci nebyli schopni identifikovat ani subjekt hlavního dodavatele materiálu stavby, který byl realizaci stavby jistě také často účasten. Ke specifikaci tohoto dodavatele nedošlo ani ze strany žalobce ani ze strany objednatele zakázky.
133. Ačkoliv žalobcem navržené svědci měli prokázat, že stavba byla prováděna společností STAVEBNÍ CZ, z jejich výpovědí lze zjistit pouze to, co tvrdil žalobce, že stavba byla touto společností realizována. Žádné konkrétní skutečnosti k tomuto tvrzení nikdo ze svědků nebyl schopen uvést. Výstup z těchto svědeckých výpovědí neodpovídá požadavku dostatečné konkrétnosti důkazu vyplývajícímu z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008 č. j. 2Afs 93/2007-85). K tomu je třeba zmínit rovněž to, že svědci opakovaně užívali fráze typu „pokud si pamatuji“ či „domnívám se“, případně „toto si přesně nepamatuji“ nebo „mám pocit“ (viz např. výpověď svědka Š.).

Takové uvození odpovědi je způsobilé založit pochybnost o věrohodnosti svědka. Krajský soud si samozřejmě je vědom časového odstupu správního řízení od faktické realizace staveb, nicméně například v případě generálního dodavatele materiálu na stavbu správce daně, a konečně i krajský soud, oprávněně předpokládá, že se jedná o údaj, který uchovat v paměti lze. Stejně tak v případě subjektu, který měl vést deník pro žalobce, tedy p. D., který dle tvrzení žalobce byl pracovníkem společnosti STAVEBNÍ CZ. Tato osoba se dle názoru krajského soudu vyskytovala na stavbě denně, když z obsahu deníku je zřejmé, že činila každodenní zápisy a uváděla konkrétní počty pracovníků na stavbě, které musela přepočítávat. Je tedy při nejmenším zarážející, že si žádný ze svědků včetně žalobce není schopen vybavit byť jen jediné jméno konkrétního pracovníka či dodavatele stavby. Významným způsobem tyto pochybnosti utvrzuje výpověď Z.K., jednatele společnosti STAVEBNÍ CZ, který nebyl schopen uvést jméno jediného svého subdodavatele a nebyl schopen sdělit, kdo byl generálním dodavatelem materiálu pro stavbu. Svědek K. opakovaně doplnil své původní tvrzení ze dne 14. 3. 2013, když dne 29. 3. 2013 poslal „dovysvětlení“ své výpovědi a až dne 13. 11. 2014 správci daně zaslal dokumenty, které zmiňoval ve své původní výpovědi ze dne 29. 3. 2013. Své doplňující sdělení ze dne 13. 11. 2014 uvedl tím, že mu žalobce sdělil, že si správce daně zřejmě nesprávně vyložil jeho původní sdělení. I z takového sdělení svědka K. plynou značné pochybnosti o jeho věrohodnosti a jeho opakovaná „dovysvětlení“ spíše budí dojem, že v mezidobí byl kontaktován žalobcem s tím, v jakém směru by bylo třeba vyvracet pochybnosti na straně správce daně. Ten samý závěr lze učinit i ve vztahu k výpovědi svědka Š., který působil jako stavbyvedoucí na stavbě RKC Nové Dvory. Z této pozice lze očekávat, že bude mít povědomost o pracovnících na stavbě, a to obzvláště za situace, kdy se jich na stavbě denně pohybovalo nejvýše deset, jak vyplývá z předloženého stavebního deníku žalobce. Nad to má krajský soud za to, že musel ze své pozice jednat i s dodavatelem materiálu na stavbu. Je tedy zarážející, že ani stavbyvedoucí není schopen generálního dodavatele materiálu identifikovat a celkově není schopen ke stavbě uvést nic bližšího.

134. Odhlédnout nelze ani od samotné koncepce otázek kladených během jednotlivých ústních jednání zástupcem žalobce svědkům. Tyto otázky lze v mnohých případech označit za navádějící vedené snahou umožnit svědkovi uvést pouze jednoduchou odpověď alespoň částečně se zakládající na informaci obsažené v dotazu. Příkladem toho budiž výpověď svědka R.M., kde zástupce žalobce, tak jako u všech svědků, započal výslech sdělením, že *„Otázky budou směřovat k realizaci zakázky RKC Nové Dvory, na které se podílela společnost žalobce a společnost STAVEBNÍ CZ. Můžete, prosím, potvrdit, že ta zakázka byla realizována společností žalobce?“* Další dotazy vůči svědkům pak zástupcem žalobce byly většinou uvozeny slovy: *„Můžete potvrdit, že ...“*. Takový způsob výslechu svědka sám o sobě nemůže založit věrohodný důkaz svědeckou výpovědí.
135. Lze tedy shrnout, že žádná ze svědeckých výpovědí neobsahuje konkrétnější informace, které by bylo možné prověřit. Nekonkrétní svědecké výpovědi nemohou žalobci posloužit v unesení důkazního břemene. Na základě těchto svědeckých výpovědí není možné učinit jednoznačný závěr ohledně prokazovaných skutečností.
136. I přes zcela obecný obsah svědeckých výpovědí však lze poukázat i na jejich vzájemnou rozpornost, a to v případě svědka Ing. T., tehdejšího výrobního ředitele žalobce, který přímo uvedl, že *„u rekonstrukce šaten Temelín společnost STAVEBNÍ CZ nebyla“*. Tento svědek tak dokonce přímo popřel, že by společnost STAVEBNÍ CZ vůbec nějaké práce na akci Rekonstrukce šaten Temelín vykonávala. Skutečnost, že by práce na zakázce Rekonstrukce

šaten Temelín popřel i další svědek, p. Š., který přímo uvedl, že společnost se kromě výstavby RKC Nové Dvory na žádné další zakázce žalobce nepodílela.

137. Další rozpor krajský soud shledal i v případě vedení stavebního deníku společností STAVEBNÍ CZ, kdy svědek Š., stavbyvedoucí žalobce, pak ve své výpovědi uvedl, že stavební deník vedl za STAVEBNÍ CZ p. K.. Ze sdělení žalobce však vyplývá, že stavební deník byl za STAVEBNÍ CZ veden p. Dvořákem, pracovníkem této společnosti. Ve vztahu k výpovědi tohoto svědka je nutné poukázat také na to, že ačkoliv tento svědek podepisoval Zápis o odevzdání a převzetí díla ze dne 30. 11. 2009 spolu se Z.T., jak je patrné z podpisů na tomto dokumentu, svědek uvedl, že p. T. nezná.
138. Ze svědecké výpovědi Ing. H., technického poradce STAVEBNÍ CZ, bylo zjištěno, že tento svědek si nepamatuje ani cenu, kterou za svou činnost společností STAVEBNÍ CZ fakturoval a neví, zda je schopen předložit příslušné faktury k této své činnosti. I toto sdělení a především absence účetního dokladu k této činnosti zakládá nevěrohodnost tohoto svědka, který neprokázal žalobcem tvrzené skutečnosti.
139. Všechny uvedené poznatky plynoucí z provedení dokazování svědeckými výpověďmi spíše prohlubují pochybnosti krajského soudu o tom, že stavba RKC Nové Dvory i rekonstrukce šaten v Temelíně byla provedena žalobcem deklarovaným způsobem.
140. Listinné důkazy byly zastoupeny dokumenty předloženými žalobcem dne 17. 12. 2012, a sice smlouvami o dílo. Smlouva o dílo č. SUB2009/007/SO01-05 ze dne 31. 8. 2009 uzavřená mezi žalobcem a společností PRECIS CZ, jejímž předmětem bylo provedení stavebních prací na akci RKC Nové Dvory. Výstavba RKC Nové Dvory probíhala na základě Smlouvy o dílo č. SUB2009/007/SO01-05 ze dne 31. 8. 2009 uzavřené mezi žalobcem a společností PRECIS CZ. Z obsahu této smlouvy je zřejmé, že se ke zhotovení díla zavázal výhradně žalobce, který byl dle smlouvy rovněž povinen vyhotovit rozpočet stavby.
141. Navzdory uvedenému ujednání mezi žalobcem a společností PRECIS CZ byla uzavřena Smlouva o dílo č. 309004/26 mezi žalobcem a společností STAVEBNÍ CZ, na základě které měla společnost STAVEBNÍ CZ pro něj práce na RKC Nové Hrady vykonat sama. Tato smlouva není opatřena žádným datem podpisu. Absence podpisu dle tehdy účinné právní úpravy nevyvolávala neplatnost smluvního ujednání, nicméně z této absence lze dovodit sníženou vypovídací hodnotu tohoto důkazního prostředku.
142. Žalobce v průběhu správního řízení uváděl, že práce na RKC Nové Dvory byly společností STAVEBNÍ CZ pro žalobce vykonávány na základě ústní smlouvy o dílo, která byla písemně uzavřena až k datu dokončení prací.
143. Významnou změnu přineslo podání R.M. ze dne 18. 11. 2014 učiněné v rámci daňového řízení na DPH, který správci daně předložil smlouvy o smlouvách budoucích o dílo, avšak nejen smlouvy, jejichž účastníkem byla společnost PRECIS CZ, jejímž byl jednatelem, ale také smlouvy, které byly uzavřeny výlučně mezi společností žalobce a společností STAVEBNÍ CZ. Jednalo se o Smlouvu o uzavření budoucí Smlouvy o dílo ze dne 8. 8. 2009 uzavřenou mezi žalobcem a společností PRECIS CZ, kteří se zavázali nejdéle do 31. 8. 2009 uzavřít Smlouvu o dílo, jehož předmětem mělo být RKC Nové Dvory. K této smlouvě byl dále předložen Dodatek ze dne 15. 8. 2009, kterým společnost PRECIS CZ souhlasí se zapojením společnosti STAVEBNÍ CZ do stavebních prací. A dále o Smlouvu o uzavření budoucí Smlouvy o dílo ze dne 15. 8. 2009 uzavřenou mezi žalobcem a společností STAVEBNÍ CZ (p. K.), kteří se zavázali nejdéle ke dni 30. 11. 2009 uzavřít smlouvu o dílo,

jejímž předmětem mělo být RKC Nové Dvory. K této smlouvě byl rovněž předložen Dodatek ze dne 27. 11. 2009, kterým žalobce připouští subdodavatele společnosti STAVEBNÍ CZ.

144. Po předložení těchto budoucích smluv o dílo žalobce přišel (v rámci ústního projednání Zprávy o kontrole) s dříve neuváděnou skutečností, že stavební práce společností STAVEBNÍ CZ byly vykonávány na základě smluv o smlouvách budoucích o dílo.
145. Také tento postup žalobce vyvolává pochybnosti o způsobu, jakým došlo k realizaci předmětných stavebních prací. Uvedený postup navozuje dojem, že žalobce až v průběhu daňového řízení obstarával důkazy svědčící jemu tvrzenému způsobu realizace staveb. O tomto závěru svědčí také nedatovaná smlouva o dílo č. 309004/26.
146. Nezmínit nelze ani to, že smlouva o uzavření budoucích smluv o dílo, včetně jejího dodatku, mezi žalobcem a společností STAVEBNÍ CZ byla předložena p. M., jednatelem společnosti PRECIS CZ, nikoliv žalobcem. Za situace, kdy se žalobce sám v průběhu řízení před správcem daně nezmínil o existenci smluv o smlouvách budoucích o dílo a tyto zmínil až poté, co byly předloženy p. M., nelze než opětovně konstatovat značné pochybnosti ve vztahu k provedení předmětných stavebních prací.
147. Samotný žalobcem tvrzený způsob provedení stavebních prací na RKC Nové Dvory, které byly STAVEBNÍ CZ prováděny na základě ústní smlouvy o dílo, se krajskému soudu nejeví jako standardní, a to především z hlediska smluvní jistoty. Ústní smlouva o dílo bezesporu není schopna zajistit případy, kdy by došlo k jakýmkoliv problémům s průběhem realizace. Objednatel například nemá možnost vymáhat po zhotoviteli plnění a stejně tak nemá jistotu, že ze strany zhotovitele bude splněn termín stavby. Smlouva o uzavření budoucí smlouvy o dílo rovněž nepředstavuje právní podklad pro realizaci stavebních prací, neboť jejím účelem je toliko zajistit uzavření smlouvy o dílo a za tímto účelem je ve smlouvě budoucí uveden základní rámec, který by měl být obsažen v budoucí smlouvě o dílo. Na základě samotné smlouvy o smlouvě budoucí však dílo fakticky realizovat nelze.
148. Další zářející fakt se odvíjí právě od výše zmiňovaných smluv, žalobce uzavřel dne 31. 8. 2009 se společností PRECIS CZ smlouvu o dílo, na základě které mělo dojít k výstavbě areálu RKC Nové Dvory. Z jeho vyjádření učiněného k výzvě správce daně dne 12. 12. 2013 však vyplývá, že společnost STAVEBNÍ CZ převzala stavbu již dne 24. 8. 2009 a následujícího dne započala se stavebními pracemi. I tato časová souslednost vyplývající z žalobcem předložených listinných důkazů znamená, že stavební práce nebyly vykonány tak, jak tvrdí žalobce.
149. Další rozpor plyne z dokumentů žalobce týkajících se odevzdání a převzetí díla RKC Nové Dvory, ze kterých vyplývá, že dne 30. 11. 2009 žalobce měl od STAVEBNÍ CZ převzít dílo bez nedodělků a téhož dne jej měl s nedodělkou předat objednateli, společnosti PRECIS CZ.
150. Nesrovnalosti plynou i ze Smlouvy o dílo č. 309004/26 ze dne 27. 11. 2009, kterou žalobce uzavřel se společností STAVEBNÍ CZ, jejímž předmětem byla rekonstrukce šaten v Temelíně. Tato smlouva byla za společnost STAVEBNÍ CZ podepsána Z.T., který ji uzavíral v pozici jednatele společnosti. Z Čestného prohlášení a podpisového vzoru ze dne 30. 11. 2009 se ovšem podává, že Z.T. se stal řádným jednatelem společnosti až dne 30. 11. 2009. Z.T. tedy Smlouvu o dílo č. 309004/26, na základě které měla být provedena rekonstrukce šaten v Temelíně společností STAVEBNÍ CZ, nemohl coby jednatel této společnosti uzavřít.
151. Součástí této smlouvy o dílo je také nedatovaný Krycí list rozpočtu a Rozpočet stavby, kdy

žádný z těchto dokumentů není podepsán a není z nich zřejmé, kdo je vyhotovil. Z.K., jednatel společnosti STAVEBNÍ CZ do 30. 11. 2009, k rozpočtu v rámci své výpovědi uvedl, že nezná osobu, která rozpočet stavby vytvořila a neví, kdo jej vyhotovil. Toto tvrzení je však v příkrém rozporu s jeho dalším tvrzením, podle kterého stavební akce započaté před jeho ukončením působení ve společnosti STAVEBNÍ CZ vedl organizačně on sám, a to i po skončení své činnosti ve STAVEBNÍ CZ, kdy Z.T. o těchto stavebních akcích nic nevěděl. Ačkoliv tedy Z.T. dle tvrzení p. K. o stavebních akcích společnosti STAVEBNÍ CZ, které byly započaty před jeho ukončením působení v této společnosti, nic nevěděl, podepsal smlouvu o dílo na rekonstrukci šaten, a dokonce podepsal i fakturu č. 090030 ze dne 15. 12. 2009, kterou STAVEBNÍ CZ vyúčtovala žalobci provedené stavební práce.

152. V průběhu správního řízení byla objektivizována skutečnost, že společnost STAVEBNÍ CZ nebyla držitelem účetního programu, ani programu, kterým lze vystavovat Krycí rozpočty a Rozpočty stavebních děl. Společnost STAVEBNÍ CZ tedy přestože činila několika milionové platby a dle tvrzení žalobce byla ekonomicky aktivní, neměla žádné zaměstnance, majetek a nevlastnila ani žádný účetní program a program generující Rozpočty staveb. Krycí rozpočty staveb i Rozpočty staveb byly za společnost STAVEBNÍ CZ vydávány společností PRECIS CZ, jak vyplývá z licenčního čísla uvedeného na těchto dokumentech.
153. Ohledně samotné osoby Z.T. vyvstává v daňovém řízení řada otázek. Z celého průběhu tohoto řízení se podává, že Z.T. nikdy nikdo ze svědků neviděl, ačkoliv s ním někteří z nich dle písemných dokumentů měli tyto dokumenty parafovat. Z.T. měl být nástupcem Z.K. ve společnosti STAVEBNÍ CZ, p. K. v této souvislosti uvedl, že se s ním setkal jen několik dnů před převedením společnosti (30. 11. 2009), avšak neomezenou plnou moc k zastupování této své společnosti ve věcech ekonomických i úředních mu udělil již dne 25. 7. 2009. Z.T. na základě této plné moci vystupoval v kontraktech jako jednatel společnosti STAVEBNÍ CZ, ačkoliv jím nebyl. Z.T. na základě této plné moci podepisoval smlouvy o dílo i faktury týkající se stavebních prací, ačkoliv o těchto, dle sdělení p. K., nic nevěděl. Ze sdělení Policie ČR podávaných k dotazům správce daně k osobě z Z.T. (viz úřední záznam správce daně o telefonickém hovoru npor. Š.) vyplývá, že se jedná o bezdomovce pohybujícího se po celém území Prahy, kterého nelze nikde zastihnout.
154. Všechny tyto indicie získané krajským soudem z obsahu správního spisu vedou k závěru, že Z.T. plnil pouze funkci tzv. „bílého koně“, který převzal společnost Z.K. a za tuto pouze podepisoval jemu předložené dokumenty, a to bez bližší znalosti důsledku těchto svých podpisů a bez jakékoliv znalosti obchodních poměrů a stavební praxe.
155. Co se týká částky, kterou měla společnost STAVEBNÍ CZ za práce vykonané na akci Rekonstrukce šaten v Temelíně od žalobce obdržet, tato částka je shodná z marží žalobce na akci RKC Nové Dvory. O výši tohoto výnosu žalobce ze stavby na RKC Nové Dvory věděl jednatel společnosti STAVEBNÍ CZ, p. K.. Dle tvrzení žalobce to byl právě Z.K., který žalobci sdělil, že práce budou společností STAVEBNÍ CZ provedeny za částku 498.239 Kč, která dle jeho slov odpovídá marži žalobce na RKC Nové Dvory, přičemž tato částka odpovídá také částce, kterou si za provedení stavebních prací na druhém objektu šaten vyúčtoval p. D.. Z.K. tedy zjevně měl přístup k informacím týkajícím se zisků žalobce. Na tomto místě krajský soud zmiňuje další skutečnost vyplývající z obsahu daňového spisu, a sice to, že pan Z.K. byl předsedou dozorčí rady ve společnosti PRECIS CZ, a to v období od 2. 2. 2004 do 31. 1. 2013. Společnost PRECIS CZ tedy žalobci za výstavbu RKC Nové Dvory zaplatila částku 9.944.129,33 Kč, žalobce následně zaplatil společnosti STAVEBNÍ CZ (společnost osobně propojená s PRECIS CZ) částku ve výši 9.445.890 Kč, rozdíl z těchto dvou

částek ve výši 498.239 Kč, představující marži žalobce na zakázce RKC Nové Dvory, žalobce zaplatil společnosti STAVEBNÍ CZ za rekonstrukci šaten Temelín.

156. Krajský soud ve shodě s žalobcem konstatuje, že shodu výše uvedených částek nelze klást k jeho tíži. K tomuto však v průběhu daňového řízení nedošlo, když daňové orgány k této shodě pouze konstatovaly, že prohlubuje jejich pochybnost o tom, že stavby byly provedeny společností STAVEBNÍ CZ tak, jak tvrdí žalobce. Tuto shodu částek samozřejmě žalobci nelze klást za vinu, avšak právě tato shoda evokuje zamyšlení nad tím, kdo tedy fakticky předmětné práce provedl.
157. Samotné žalobcem prezentované vysvětlení, jakým způsobem smluvní strany dospěly k částce 498.239 Kč, neodpovídá cenové politice standardní společnosti, která by se měla snažit hospodařit tak, aby dosahovala ziskovosti a od toho odvíjet nabízené ceny za své služby. Tvrzení, že k částce 498.239 Kč společnost STAVEBNÍ CZ dospěla na základě informací o ziscích jiných stavebních společností, zakládá pochybnosti o ekonomické činnosti a strategii společnosti STAVEBNÍ CZ.
158. Dalším žalobcem předloženým listinným důkazem byly kopie stavebních deníků č. 1 a č. 2 prováděné samopropisem ve věci výstavby RKC Nové Dvory. Tyto stavební deníky jsou opatřeny razítkem společnosti žalobce. Svým obsahem nesplňují náležitosti stavebního deníku tak, jak je stanoví Příloha č. 9 vyhl. č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb. Tyto deníky obsahují pouze označení data zápisu, stav počasí, popis prováděných prací, délku pracovní doby a počet pracovníků na stavbě. Tyto pracovníci v rozporu s vyhláškou nejsou označeni jménem ani příjmením. Z obsahu stavebních deníků není zřejmé, kdo tyto deníky vedl, kdo byl zhotovitelem stavby, investorem stavby a jejím poddodavatelem. Jejich obsah neodpovídá údajům o kontrolních dnech (30. 9., 30. 10., 30. 11. 2009), které měly být provedeny Ing. H., jak vyplývá z jeho výpovědi a písemného sdělení ze dne 14. 11. 2014.
159. Stavební deník předložený p. M. za společnost PRECIS CZ, který se dle jeho tvrzení měl vztahovat na akci RKC Nové Dvory, rovněž neodpovídá zákonným požadavkům kladeným na tento dokument. Jednatel společnosti PRECIS CZ předložil pouhé fragmenty denních záznamů ze stavby, z nichž není zřejmé, jaké stavby se týkaly, či kdo je vyhotovil a podepsal.
160. V případě rekonstrukce šaten v Temelíně nebyl stavební deník žalobcem předložen vůbec.
161. K listinnému důkaznímu prostředku v podobě stavebních deníků lze konstatovat, že ani ten neprokázal, že by práce byly fakticky realizovány tak, jak tvrdí žalobce.
162. Žádný důkazní potenciál nevyplývá ani z auditorské zprávy (Zpráva auditora ze dne 26. 11. 2014) předložené žalobcem. Tato zpráva pouze objektivizuje skutečnosti, které v projednávané věci nejsou rozporovány, a sice že stavební práce na zakázce RKC Nové Dvory a Rekonstrukce šaten Temelín nebyly provedeny samotným žalobcem a že existují smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností STAVEBNÍ CZ. Tato zpráva však nepřináší žádné nové poznatky, které by osvědčovaly, že práce byly provedeny takovým způsobem, jak tvrdí žalobce.
163. Ani daňové přiznání společnosti STAVEBNÍ CZ k dani z přidané hodnoty, která by zahrnula předmětné stavební práce jako plnění na výstupu, neprokazuje provedení stavebních prací žalobcem deklarovaným způsobem a stejně tak nedokazuje, že žalobce zahrnul výdaje za provedené stavební práce do svých výdajů oprávněně. Stanovení daňové povinnosti jedné ze stran závazkového vztahu přímo nedeterminuje daňovou povinnost druhé smluvní strany

- k téže dani. Nejedná se o předběžnou otázku ve smyslu § 28 zákona o správě daní a poplatků, tedy o skutečnost, ze které musí být při skutkovém hodnocení bezpodmínečně vycházeno. (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005–59.
164. Krajský soud se na základě uvedeného ztotožňuje se závěry žalovaného, z důvodu, kterých neprovedl důkaz daňovým přiznáním společnosti STAVEBNÍ CZ k dani z přidané hodnoty.
165. K žalobní námitce, dle které žalovaný nesprávně opomněl žalobcem navržený důkaz výpisem z bankovního účtu společnosti STAVEBNÍ CZ, v důsledku čehož žalovaný dospěl k nesprávným závěrům, krajský soud uvádí, že neprovedení tohoto žalobcem navrženého důkazu bylo žalovaným řádně zdůvodněno, a to na straně 19 napadeného rozhodnutí. Krajský soud se ztotožňuje se závěry žalovaného. Tento důkazní návrh nemůže objasnit řešenou otázku, k výběru této částky p. K. v lednu roku 2010 mohlo dojít, avšak z výpisu z bankovního účtu nelze dovodit, k jakému účelu byly tyto peníze určeny. Pokud žalobce tvrdí, že tento důkaz měl vyvrátit tvrzení žalovaného o nefunkčnosti společnosti STAVEBNÍ CZ, s tímto nelze souhlasit. Byť by k výběru hotovosti p. K. došlo, není zřejmé, jak s těmito penězi dále naložil. Žalobce ani žádný ze svědků nebyly v průběhu celého řízení schopni uvést žádného konkrétního dodavatele, který by měl za společností STAVEBNÍ CZ vedenou pohledávku. Z tohoto důvodu nelze prokázat, že by peníze byly určeny na úhradu závazků společnosti STAVEBNÍ CZ. K tomuto lze navíc dodat, že pokud p. K. takovou sumu v hotovosti za účelem úhrady plateb vybral, porušil tím zákon a dopustil se správního deliktu dle ust. § 6 odst. 1 a odst. 3 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti.
166. K pohybům na bankovním účtu společnosti STAVEBNÍ CZ lze dále uvést, že jediné dispoziční oprávnění s účtem měl Z.K., a to až ke dni zrušení tohoto účtu – 10. 8. 2010, tedy i v době, kdy již nebyl jednatelem a společníkem STAVEBNÍ CZ. Finanční prostředky ve výši 6.240.000 Kč uhrazené na tento účet dne 3. 3. 2010 byly p. K. dne 16. 3. 2010 vybrány v hotovosti. Finanční prostředky uhrazené na tento účet dne 16. 3. 2010 ve výši 5.000.609,10 Kč společností žalobce, byly dne 30. 3. 2010 odeslány na účet p. F.K. (jediného akcionáře společnosti PRECIS CZ) a peněžní prostředky připsané na účet dne 11. 5. 2010 společností žalobce ve výši 592.904,50 Kč byly dne 25. 5. 2010 vybrány v hotovosti p. K.. Z. K. vybral z účtu společnosti v období od 21. 12. 2009 do 31. 5. 2010 částku cca 30.000.000 Kč.
167. Z takto provedených transakcí je zjevné, že p. K. čerpal z účtu společnosti STAVEBNÍ CZ finanční prostředky i v době, kdy již nebyl jednatelem společnosti. Byť v této souvislosti předložil Z.K. generální plnou moc udělenou mu Z.T., údajně sepsanou dne 30. 11. 2009, krajský soud nepovažuje tento dokument za věrohodný, když z ověřovací doložky k tomuto dokumentu je zjevné, že k jejímu ověření došlo až dne 10. 5. 2010.
168. Žalobce dále uvedl, že byl zkrácen na svých právech postupem žalovaného, který neprovedl důkaz výsledkem svědka N. a Š., kteří byli jednateli žalobce v rozhodné době.
169. K tomuto žalobce poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2010, č. j. 1 Afs 58/2009–541, ze kterého vyplývá, že statutární orgán právnické osoby nelze vyslýchat jako svědka, nýbrž jako účastníka řízení. V intencích tohoto rozhodnutí tak žalovaný nemohl vyhovět návrhu žalobce, který však nemohl být tímto postupem zkrácen na svých právech, neboť měl možnost předložit písemné vyjádření těchto osob, případně se tyto osoby mohly účastnit ústního jednání na straně žalobce, jakožto účastníka řízení. Námitka není důvodná.
170. Po prostudování spisového materiálu krajský soud nemůže souhlasit ani s další žalobní

námitkou, dle které žalovaný nesprávně klade žalobci k tíži nekontaktnost společnosti STAVEBNÍ CZ.

171. Skutečnost, že je společnost STAVEBNÍ CZ nekontaktní, plyne ze sdělení likvidátora společnosti Ing. Hercíka ze dne 8. 5. 2013. Z jeho sdělení vyplývá, že účetní dokumenty této společnosti nejsou k dispozici a žalovaný a stejně tak správce daně dospěli k závěru, že i díky absenci těchto zásadních dokumentů nebyly žalobcem tvrzené skutečnosti prokázány a tato absence tak přispěla k tomu, že pochybnosti daňových orgánů nebyly vyvráceny. Nekontaktnost společnosti STAVEBNÍ CZ znamená pouze to, že z její strany, tedy např. prostřednictvím účetních dokladů, není možné osvědčit žalobcem tvrzené skutečnosti, tedy že stavby prováděla tato společnost. Pokud tedy společnost STAVEBNÍ CZ, která měla práce pro žalobce vykonat, nereaguje na žádosti o předložení příslušných účetních podkladů a nelze od ní získat žádné důkazní prostředky, je žalobce povinen jím tvrzené skutečnosti prokázat jiným způsobem. Přestože tedy společnost STAVEBNÍ CZ byla nekontaktní společností, měl žalobce možnost prokázat jím tvrzené skutečnosti i jinými důkazy a bylo pouze na něm, jaké důkazy k prokázání svých tvrzení v daňovém řízení předloží. Pokud by žalobce v řízení uvedl například, kdo byl generálním dodavatelem materiálu předmětných staveb, mohl být tento dodavatel k řešené otázce vytěžen před správcem daně a mohl tak objasnit či potvrdit žalobcem tvrzené skutečnosti. Žalobce však žádného konkrétního dodavatele nebyl schopen uvést a stejně tak ani žádný ze svědků nebyl schopen uvést, kdo materiál na stavbu dodával, byť většina z nich tvrdila, že se jednalo o jediného generálního dodavatele.
172. Nekontaktnost společnosti STAVEBNÍ CZ, která dle tvrzení žalobce měla vykonat předmětné stavební práce, neznamená, že se důkazní břemeno přesouvá na správce daně a ten je povinen opatřovat důkazy, které by potvrdily, že společnost STAVEBNÍ CZ skutečně práce vykonala. Stále je to žalobce, kdo musí jím tvrzené provedení prací prokázat. Jak již krajský soud uvedl shora, identita dodavatele musí být zcela konkrétně v řízení prokázána a nestačí pouhé konstatování, že práce byly zhotovitelem vykonány. Žalobce provedení stavebních prací na výstavbě RKC Nové Dvory a na rekonstrukci šaten Temelín společností STAVEBNÍ CZ neprokázal a neodstranil pochybnosti o rozsahu, hodnotě a způsobu provedených stavebních prací. Jím předložené důkazy nejsou schopny toto prokázat, a to z důvodu jejich nekonkrétnosti, i pro jejich vzájemnou rozpornost a nenávaznost.
173. Na základě výše uvedeného dospěl soud k závěru, že daňové orgány správně posoudily, že žalobce neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal přijetí zdanitelného plnění od společnosti STAVEBNÍ CZ, tj. provedení stavebních prací touto společností pro žalobce.
174. Žalovaný správně hodnotil provedené důkazy, a proto jeho závěry ob stojí.
175. Závěrem žalobce namítl nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu nezákonně získaného a použitého důkazního prostředku – úředního záznamu Policie ČR o podaném vysvětlení Z.T. ze dne 18. 4. 2015 č. j. KRPA-158798-2/CJ-2015-001318.
176. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že správce daně požádal Policii ČR o součinnost na základě ust. § 57 odst. 1 daňového řádu. Dle tohoto zákonného ustanovení mají orgány veřejné moci, které vedou evidenci osob nebo věcí, povinnost poskytnout správci daně informaci k jeho žádosti. Na toto ustanovení se váže § 58 odst. 1 daňového řádu, podle kterého orgány veřejné moci a osoby uvedené v § 57 jsou povinny poskytnout bezúplatně na vyžádání správce daně stanovené údaje, a to v rozsahu nezbytném pro správu daní.
177. Správce daně na základě citovaných zákonných ustanovení vyzval dne 6. 5. 2015 Policii ČR

k poskytnutí informací vztahujících se k působení společnosti STAVEBNÍ CZ. Na tuto žádost bylo reagováno policií dne 20. 5. 2015, kdy správci daně byl předložen předmětný úřední záznam.

178. Takový postup správce daně v žádném případě nelze považovat za nezákonně použitý důkazní prostředek.
179. Krajský soud se dále zabýval možností použití tohoto důkazního prostředku v daňovém řízení.
180. Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný zhodnotil obsah podaného vysvětlení Z.T., obsaženého v podání vysvětlení, ke kterému došlo před policejním orgánem dne 18. 4. 2015, na straně 14 žalovaného rozhodnutí. Žalovaný na základě obsahu tohoto vysvětlení dospěl k závěru, že Z.T. je pouze „nastřčenou“ osobou, jejímž úkolem bylo podepisovat dokumenty za společnost, a to za úplatu. Z.T. za společnost právně nejednal a nedisponoval znalostmi v oblasti podnikání. Z jím podaného vysvětlení žalovaný dále zmínil skutečnost, že neměl přístup k bankovnímu účtu společnosti a nedisponoval tudíž jejími finančními prostředky. Stejně tak neměl k dispozici účetnictví společnosti, což je v rozporu se skutečnostmi uváděnými v předávacím protokolu k tomuto účetnictví, který byl předložen žalobcem.
181. K použitelnosti podkladů trestního řízení v řízení daňovém se vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2Afs 24/2007 – 119, kde uvedl: *“Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědi svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořádat ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).“*
182. K provedení listinných důkazů zachycujících výpověď osoby v trestním řízení se dále zabýval Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 22. 7. 2009 č. j. 1Afs 19/2009-57, kde poznamenal: *„Provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení (§ 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), pokud výpověď téže osoby nemohla být opětovně provedena v řízení daňovém, je omezením zásady bezprostřednosti dokazování. Není proto možné, aby takovýto důkaz, mající svůj původ v trestním řízení, byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu.“*
183. V intencích citovaných rozhodnutí dospěl krajský soud k závěru, že v případě předmětného

úředního záznamu byla splněna podmínka pořízení tohoto záznamu nezávisle na daném daňovém řízení, kdy správce daně zaslal Policii ČR žádost o poskytnutí informací k působnosti společnosti STAVEBNÍ CZ (viz Výzva k poskytnutí informací ze dne 6. 5. 2015), přičemž tyto informace byly policii dostupné s ohledem na trestní řízení ve věci podezření ze spáchání zvláště závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ust. § 240 odst. 1 a 3 tr. zákoníku, která je vedena vůči podezřelým R.M., Z.K. a R.P.. V rámci tohoto trestního řízení byl Úřední záznam o podaném vysvětlení pořízen v souladu se zákonem, a to dle ust. § 158 odst. 6 tr. řádu. Podání vysvětlení ze strany Z.T. bylo pro dané trestní řízení podstatné pro objasnění a prověření skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin (§ 158 odst. 3 tr. řádu). Úřední záznam tak byl policejním orgánem pořízen v souladu se zákonem a byla tak naplněna i druhá podmínka jeho použitelnosti v daňovém řízení. Poslední podmínka, podle které se tento podklad dostal do sféry správce daně v souladu se zákonem, byla krajským soudem zmíněna shora, kde krajský soud shledal, že i tato byla naplněna.

184. Žalobce byl s obsahem úředního záznamu policie seznámen prostřednictvím Seznámení se zjištěnými skutečnostmi, jehož součástí byla i Výzva k vyjádření k těmto skutečnostem učiněná v rámci odvolacího řízení dne 24. 11. 2015.
185. Všechny podmínky pro použití úředního záznamu o podání vysvětlení v daňovém řízení byly splněny.
186. Z charakteru úředního záznamu i způsobu jeho pořízení je zřejmé, že se nemůže jednat o plnohodnotný důkaz, který by sám o sobě obstál v případě prokazování zásadní otázky řízení. Úřední záznam je pořizován pouze za účasti vyslychané osoby, která odpovídá pouze na dotazy policejního orgánu. Žádný z dalších účastníků řízení tak nemá možnost klást vyslychanému dotazy a blíže se v rámci tohoto výslechu angažovat. Sama tato skutečnost značně snižuje důkazní sílu takového prostředku. Z obsahu napadeného rozhodnutí je však zřejmé, že žalovaný nepostavil úřední záznam o podání vysvětlení Z.T. do pozice hlavního důkazu, na základě kterého by odvolání žalobce zamítl. Z napadeného rozhodnutí je naopak zřejmé, že závěry učiněné žalovaným by obstály i pokud by tento úřední záznam pořízen nebyl. Jak již bylo krajským soudem uvedeno shora, všechny ostatní provedené důkazy zcela jednoznačně netvoří ucelený důkazní kruh, který by prokazoval, že k realizaci stavebních prací došlo způsobem, jakým prezentuje žalobce. Naopak žádný z provedených důkazů není schopen jednoznačně potvrdit, že k realizaci prací žalobcem deklarovaným způsobem došlo. Existence celé řady rozporů, neúplností a nekonkrétností plynoucí z provedených důkazů vede k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal provedení těchto prací způsobem, jaký uvádí. Závěr žalovaného tak není postaven pouze na závěrech úředního záznamu o podání vysvětlení Z.T., ale i na řadě dalších skutečností, jak bylo krajským soudem obsáhle uvedeno v předchozí části tohoto rozhodnutí.
187. Správce daně se v průběhu odvolacího řízení snažil předvolat Z.T. k výslechu, jak vyplývá z Předvolání osoby zúčastněné na správě daní ze dne 18. 2. 2016 a dále z Opakovaného předvolání Z.T. ze dne 9. 3. 2016. V žádném z těchto případů se však tohoto svědka nepodařilo předvolat, když výzvy k účasti na jednání byly vždy správci daně vráceny zpět jako nedoručené. Dne 6. 4. 2016 správce daně požádal o součinnost Policii ČR, kterou požádal o předvedení této osoby, jak vyplývá i z Rozhodnutí o předvedení vydaného správcem daně dne 6. 4. 2016. Ze sdělení policie ze dne 24. 4. 2016 se podává, že Z.T. se na jeho doručovací adrese nepodařilo zastihnout, když tento tam neměl označenou ani poštovní schránku ani zvonek. Dne 26. 4. 2016 kontaktoval správce daně telefonicky policii, kde mu

bylo sděleno, že Z.T. není možné zastihnout, jedná se o bezdomovce pohybujícího se po celém území Prahy. Z tohoto důvodu jej není možné předvést k výslechu.

188. Z uvedeného postupu a sdělení policie i z postupu daňového orgánu v odvolacím řízení je zřejmé, že realizace výslechu Z.T. nebyla možná. Skutečnost, že se jedná o bezdomovce pohybujícího se po celém území Prahy, svědčí závěrům obsaženým v úředním záznamu a lze předpokládat, že jde o osobu, která nedisponuje obchodními znalostmi a asertivitou spojenou s vedením obchodní společnosti.
189. K hmotněprávním námitkám týkajícím se obsahu podaného vysvětlení krajský soud uvádí, že podání vysvětlení Z.T. neshledal krajský soud obsahově rozporným, jak tvrdí žalobce bez bližšího odůvodnění. Jeho nevěrohodnost nemůže založit žalobcem tvrzená skutečnost, že vypovídal z pozice osoby podezřelé či obviněné. Jak vyplývá z předkládací zprávy policie, Z.T. nebyl vyslýchán coby osoba podezřelá nebo obviněná, byl vyslýchán ve věci, kde podezřelí byli R.M., jednatel společnosti PRECIS CZ, Z.K., bývalý jednatel společnosti STAVEBNÍ CZ a R.P.
190. Krajský soud tedy shrnuje, že úřední záznam o podání vysvětlení Z.T. byl použit za splnění podmínek stanovených judikaturou Nejvyššího správního soudu. Daňové orgány vynaložily veškeré dostupné prostředky pro to, aby byl výslech tohoto svědka realizován. V předmětném daňovém řízení se nejednalo o jediný důkaz svědčící o neprokázání skutečností tvrzených žalobcem. K neprokázání žalobcem tvrzených skutečností by došlo i v případě, kdy by úřední záznam nebyl žalovaným použit, tedy pouze na základě důkazů svědeckými výpověďmi a provedenými listinnými důkazy.
191. Použití úředního záznamu žalovaným jako jednoho z důkazních prostředků v nyní projednávané věci nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí.
192. Co se týče zdejšímu soudu Nejvyšším správním soudem vytýkané nepřezkoumatelnosti ohledně nevypořádání námitky daňové uznatelnosti výdajů za situace, ve které žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal výdaje v tvrzené podobě, ani tuto námitku neshledal krajský soud důvodnou. Při posouzení této otázky vychází krajský soud z judikatury Nejvyššího správního soudu, která se touto otázkou podrobně zabývá.
193. Krajský soud i v návaznosti na soudní jednání proběhlé dne 15. 3. 2023 konstatuje, že ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých deklarovaných nákladů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně. Neprokázání daňové uznatelnosti předmětných výdajů nezpochybňuje účetnictví žalobce jako celek a nemožnost stanovit daň dokazování. Žalobce nesplnil některé své důkazní povinnosti, ale s ohledem na celkové posouzení nelze dospět k závěru, že by nebylo možné stanovit daň dokazováním s přihlédnutím k tomu, že žalobce vynaložení některých deklarovaných nákladů neprokázal.
194. V rozsudku ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 205/2020-45, Nejvyšší správní soud velmi podrobně popsal, jaké jsou předpoklady pro přiznání tzv. esenciálních výdajů, viz zejm. shrnutí zákonných východisek a analýza judikatury v bodech 33 a násl. Nejvyšší správní soud mj. uvedl, že:

„[53] Nejvyšší správní soud pak ve výše citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 169/2019 - 43 shrnul předpoklady pro uplatnění esenciálních výdajů, jak vyplývají z dosavadní rozhodovací praxe tohoto soudu následovně: jedná o případy, kdy není pochyb o existenci výdajů (sporná je jejich výše) a dále – a to především – jde o situaci, kdy je zpochybněna podstatná část účetnictví (evidence) daňových subjektů, a daň tak má být stanovena na základě pomůcek. Zároveň připomněl, že

neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není nutně způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a možnost stanovit daň dokazováním (viz rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 AfS 11/2011 - 68). Soud vysvětlil, proč v projednávané věci ke zpochybnění účetnictví jako celku (jeho faktickému zatemnění) nedošlo. Daňové orgány totiž v případě daňovým subjektem uplatněných nákladů zpochybnily nejen dodavatele (společnost F.E.Z.N.), ale také samotné pořízení zboží (rozmetacího čela a náhradních dílů). Subjekt tak neunesl důkazní břemeno, a proto mu správce daně neuznal dané výdaje (za nákup zboží – rozmetacího čela a náhradních dílů) jako daňově uznatelné. V souvislosti s odkazem na rozsudek č. j. 2 AfS 160/2016 – 38 Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „zohlednění minimálně nutných nákladů lze aplikovat pouze výjimečně – zohlednit tyto výdaje lze jen tehdy, je-li samotná realizace výdaje nade vší pochybnost prokázána, byť např. není doložena jeho přesná výše; vždy je však nutné vycházet z okolností toho kterého případu.“ Zdůraznil, že pokud byl v daňovém řízení zpochybněn deklarovaný dodavatel a současně nebylo objasněno, kdo a jak předmětné zboží dodal, těžko lze dovozovat, že o existenci (pořízení) zboží nejsou žádné pochyby.

[54] *V rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 AfS 381/2019 - 41, Nejvyšší správní soud řešil otázku, zda daňovému subjektu náleží alespoň esenciální výdaje, jež by správce daně stanovil případně podle pomůcek, pokud se mu nepodařilo prokázat tvrzeného dodavatele stavebních prací, a nebylo tedy možno platby za takové práce uplatnit jako náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Soud zde uvedl, že výdaje daňového subjektu za plnění od údajného dodavatele představovaly 7,18 % z celkových subjektem uplatněných výdajů ve zdaňovacím období 2009 a 5,09 % ve zdaňovacím období roku 2010. Nebyly tedy pochybnosti o 92,82 % výdajů daňového subjektu ve zdaňovacím období roku 2009 a o 94,91 % výdajů ve zdaňovacím období roku 2010. Neuznání těchto výdajů tak nebylo způsobilé zpochybnit vypovídací hodnotu výdajů subjektu jako celku, a proto nebylo namístě přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek. Soud zároveň připustil, že „žalobci b) [daňovému subjektu] musely fakticky vzniknout určité náklady související s platbami za stavební práce od údajného dodavatele [...]. Avšak vzhledem k tomu, že nebylo zjištěno, komu ve skutečnosti žalobce b) tyto náklady uhradil, a nelze je proto mít za daňově účinné a s přihlédnutím k tomu, že tyto náklady nelze zohlednit v rámci stanovení daně podle pomůcek, [...] nelze tyto náklady žalobce b) zohlednit ani jako tzv. esenciální náklady.“ Soud si sice byl vědom toho, že v důsledku výše uvedené argumentace dochází k pomínutí nákladů daňového subjektu vynaložených za stavební práce provedené nespécifikovaným dodavatelem, což se může daňovým subjektům subjektivně jevit jako nesprávné a nespravedlivé. Tuto situaci však zapříčinili v prvé řadě samy daňové subjekty svou vlastní neopatrností při výběru obchodního partnera.*

[55] *Za nepřipadné považoval kasační soud užití esenciálních výdajů v rozsudku ze dne 26. 3. 2020, č. j. 10 AfS 255/2018 - 39, ve kterém zdůraznil, že ve věci „nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví žalobkyně a pochyby správce daně se ani netýkaly vlastního předmětu podnikání žalobkyně, protože neobstála pouze skupina dokladů vztahující se k výdajům na reklamu na závodních vozidlech. V takové situaci nemůže být daň stanovena podle pomůcek, nýbrž má být stanovena dokazováním. Tzv. esenciální výdaje nemohou být žalobkyni uznány i proto, že v této věci jsou sporné výdaje na reklamu, nikoli na zboží či služby, kterých by bylo pro její předmět podnikání nevyhnutelně třeba a bez nichž by z povahy věci nemohla dosáhnout vůbec žádných příjmů (ve věci 5 AfS 148/2006 byly zdaněny příjmy z prodeje mobilních telefonů, nebyly však uznány žádné výdaje na jejich pořízení; ve věci 2 AfS 238/2017 zase nebyly uznány žádné výdaje na stavební práce provedené subdodavateli, ačkoli daňový subjekt skutečně vykonal stavební práce požadované objednatelem, řádně mu dílo odevzdal a dostal za ně zapláceno).“ (důraz doplněn krajským soudem).*

195. Nejvyšší správní soud dále shrnul, že:

„[61] Z judikatury lze dále dovodit jednoznačný závěr, že esenciální výdaje je možno přiznat toliko za situace, v níž není pochyb o existenci určitých výdajů, byť může být sporná jejich výše (jak zdůraznil NSS v rozsudku č. j. 5 Afs 169/2019 – 43; zároveň, jak bylo výše uvedeno, musí platit, že došlo k naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek). Jinými slovy tak nebude namístě esenciální výdaje přiznat tehdy, pokud daňové orgány zpochybní samotné uskutečnění plnění, na které měly být sporné výdaje vynaloženy. Není tak možno přisvědčit závěru stěžovatele, že minimálně nutné (esenciální) náklady (výdaje) lze přiznat pouze tehdy, jestliže z dokazování plyne, že práce byly poskytnuty, je znám jejich rozsah a kdo je vykonal.

[62] Stěžovatel v napadeném rozhodnutí nesprávně uvedl, že aby bylo „možno přiblídnout k minimálně nutným výdajům, muselo by se jednat o výdaje, u nichž nejsou žádné pochybnosti o dodávce jako takové, daňový subjekt identifikuje všechny související okolnosti šetřené transakce, byť nastaly odlišně od tvrzených skutečností“ (viz bod [193] napadeného rozhodnutí stěžovatele ve věci žalobce b). V tomto ohledu je třeba souhlasit s krajským soudem, který uvedl, že pokud by bylo prokázáno, že práce byly poskytnuty, je znám jejich rozsah a kdo je vykonal, pak by byly splněny předpoklady pro uznání všech takto prokázaných výdajů. V takovém případě by totiž daňový subjekt splnil svou důkazní povinnost, a nebylo by proto namístě eventuálně přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek a přiznat daňovému subjektu toliko tzv. esenciální (minimálně nutné) výdaje. V tomto ohledu je tedy argumentace stěžovatele nepřesná. Na jeho hodnocení otázky možného stanovení daně podle pomůcek a uplatnění esenciálních výdajů uvedené v napadeném správním rozhodnutí nicméně tato nepřesnost neměla vliv.

(...)

[65] Měl-li správce daně v posuzované věci pochybnosti, zda byly konkrétní výdaje vynaloženy na zajištění, dosažení či udržení zdanitelných příjmů, bylo povinností daňových subjektů tyto pochybnosti vyvrátit. Jestliže své důkazní břemeno neunesli, nemohou si tyto výdaje odečíst od základu daně. Ačkoliv neuznání těchto výdajů (a to alespoň v minimálně nutné výši) může vést k tomu, že dochází k pomínutí určitých výdajů žalobců, které možná museli vynaložit pro získání prokázaných příjmů (což se jednak může žalobcům jevit jako nespravedlivé, a jednak jako nesprávné s ohledem na požadavek na stanovení daně ve správné výši), je třeba vzít v potaz, že tuto situaci sami žalobci zapříčinili svou vlastní neopatrností při výběru obchodních partnerů, resp. nepředestřením přehledného a důvěryhodného obrazu o celé transakci (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 39/2011 – 109).

[66] Krajskému soudu nelze přisvědčit, že by v takovýchto případech bylo namístě „pravidelně“ přistupovat ke stanovení daně podle pomůcek a přiznávat daňovým subjektům tzv. esenciální výdaje. Ve svém důsledku by to znamenalo, že i zpochybnění marginální části daňové evidence by vedlo ke stanovení daně na základě pomůcek, což by tento způsob stanovení daně učinilo primárním (nikoliv náhradním). Takový přístup by byl i v rozporu se zásadou rovnosti daňových subjektů, neboť by mohlo dojít i k určitému znevýhodnění těch subjektů, které plní své povinnosti řádně.

(...)

[69] Stěžovatel dále zjistil, že ačkoliv výdaje (náklady) a příjmy spolu úzce souvisí, jedná se o dvě odlišné kategorie, které se prokazují odděleně. Neprokázal-li tedy daňový subjekt část výdajů za subdodávky prací, není možné takový výdaj kvalifikovat jako daňově účinný pouze na základě toho, že deklarované práce byly provedeny a výše příjmu (zisku) není sporná. Správci daně tak

nebránilo nic v tom, aby příjmy považoval za daňově účinné, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) výdaje za subdodavatelské práce, které měli provést zmínění dodavatelé, nikoliv (viz bod [193] rozhodnutí ve věci žalobce b).“ (důraz doplněn krajským soudem).

196. Tyto závěry Nejvyššího správního soudu v uvedeném rozsudku vyčerpávajícím způsobem vyvrací argumentaci žalobce. Žalobce v případě daných výdajů neunesl své důkazní břemeno, proto si tyto výdaje nemohl odečíst od základu daně. Jakkoli tato skutečnost vede k absurdnímu výsledku tak, jak žalobce popisuje ve svém doplnění vyjádření a dochází k pominutí výdajů, které žalobce možná musel vynaložit pro získání prokázaných příjmů, nelze žalobci přisvědčit. Jak je shora vysvětleno, není možné přisvědčit závěru žalobce, že minimálně nutné (esenciální) náklady (výdaje) lze přiznat tehdy, jestliže z dokazování plyne, že nějaké z vyloučených výdajů musely být vynaloženy, aby mohl dosáhnout nezpochybných zdanitelných příjmů.
197. Jak je zřejmé z celého odůvodnění tohoto rozsudku, předpoklady pro nyní žalobcem poukazovaný přechod na stanovení daně dle pomůcek dle § 98 odst. 1 daňového řádu nebyly naplněny, když žalobce skutečně „pouze“ neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k několika uplatňovaným výdajům. To však nevedlo k tomu, že by daňovou povinnost žalobce nebylo možné stanovit na základě dokazování. Dle tohoto ustanovení platí, že *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.* Není zde ani žádného důvodu, pro které by snad měly být tyto předpoklady hodnoceny ke každé realizované zakázce zvlášť. Takový postup nemá oporu v zákoně. Tyto námitky žalobce, které svojí podstatou a smyslem odpovídají námitkám, kterými se zabýval v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud, nejsou důvodné.

Závěr a náklady řízení

198. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
199. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti, proto mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal

Poučení:

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

České Budějovice 22. března 2023

Mgr. et Mgr. Bc. Petr Jiřík v. r.
předseda senátu