



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse v právní věci **žalobkyně: NOWAK, a. s.**, IČ: 25417860, se sídlem Svoboda nad Úpou 547, 542 24, Svoboda nad Úpou, zastoupené JUDr. Lubomírem Pánikem, advokátem, se sídlem Masarykova 1120/43, 400 01, Ústí nad Labem, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2014, čj. 33967/14/5200-20441-703172,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 12. 2014, čj. 33967/14/5200-20441-703172, **se pro vady řízení z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 19.456 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 12. 2014, čj. 33967/14/5200-20441-703172, jímž byl změněn platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 11. 2013, čj. 2014947/13/2501-24803-5067407771, kterým správce daně podle zákona č.

235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 147, § 139 odst. 1 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2010 ve výši 3.232.384 Kč. Změna provedená napadeným rozhodnutím spočívala v opravě chybného čísla jednacího protokolu o projednání výsledků postupu k odstranění pochybností a v nahrazení číselných údajů na řádce č. 1 Základ daně, Daň na výstupu a na řádce č. 63 Daň na výstupu nulou. V ostatním zůstal výrok platebního výměru beze změny.

Žaloba

2. V obsáhlé žalobě žalobkyně předeslala, že jí správce daně neuznal přijatá zdanitelná plnění ve formě demoličních a zemních prací a přepravy v areálu Tlakové plynárny Ústí nad Labem, a. s., (dále jen „TPÚ“) a prací na Fotovoltaické elektrárně Boletice (dále jen „FVE“) od dodavatelů TEKO Trmice, a. s., (dále jen „TEKO“) a CST plus, s. r. o., (dále jen „CST“) a dále ve formě inženýrské a poradenské činnosti týkající se Bytových domů Chlumec (dále jen „BD Chlumec“) od dodavatele CST, neboť žalobkyně podle něj neprokázala provedení zdanitelných plnění a neoprávněně uplatnila daň na vstupu. V daňovém řízení ovšem podle žalobkyně nebylo prokázáno, že nejsou pravdivá její tvrzení a k nim doložené doklady o tom, že práce pro ni provedly další subjekty, jimž bylo provedení prací proplaceno.
3. Žalobkyně především namítala, že důkazní břemeno bylo na straně správce daně, který je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotil předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Správce daně však nezpochybnil účetnictví žalobkyně, nevyvrátil existenci skutečností v něm uvedených a neprokázal, že práce byly provedeny jinak, než žalobkyně deklarovala (nezpochybnil, že byly provedeny). Správce daně podle žalobkyně nedostal své zákonné povinnosti, když neprokázal, že žalobkyní tvrzené skutečnosti nenastaly nebo nastat nemohly. Pokud správce daně tvrdil, že žalobkyně fakticky nepřijala deklarovaná plnění od dodavatele CST, bylo podle žalobkyně na správci daně, aby doložil, že k demolicím nedošlo, nebo že je provedl jiný subjekt. Pokud správce daně neuznal důkazy žalobkyně ohledně roku provedení demolic, měl podle žalobkyně zpracovat znalecký posudek o tom, kdy byly demolice provedeny. Žalobkyně dále uvedla, že správce daně nedoložil své závěry, že pokud v bezprostřední blízkosti sporných objektů probíhaly během roku 2010 činnosti, nemohly zároveň probíhat demoliční práce pro TPÚ. Zjištění správce daně, že demoliční práce a odvoz sutí byly provedeny v rámci sanací v letech 2008 až 2010, není nikde zadokumentováno a žalobkyně s ním nebyla seznámena. Dodala, že nárok na uplatnění výdajů či zdanitelných plnění nemůže být dotčen tím, že

v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých tento subjekt neví nebo nemůže vědět; každá transakce musí být posuzována sama o sobě

a její charakter nemůže být měněn předchozími či následnými událostmi. Žalobkyně poznamenala, že jí nemůže být přičítáno k tíži chybné jednání jiného subjektu, s nímž měla obchodněprávní vztahy, pokud byla v dobré víře a o chybných praktikách tohoto subjektu nevěděla či vědět nemohla.

4. Podle žalobkyně bylo dokazování neúplné a neobjektivní, když jejím návrhům na provedení konkrétních důkazů nebylo vyhověno. Žalobkyně navrhla provést důkazy fotodokumentací stávajícího stavu, předávacími protokoly, soupisy provedených prací a výsledky svědků, tyto důkazy však provedeny nebyly. Navrhovala rovněž místní šetření za účelem vysvětlení rozsahu zemních prací; částečné šetření na místě provedeno bylo, úřední záznam ovšem podle žalobkyně nezachycuje jeho výsledky. Trvala také na výsledku svědků T. S., M. M., V. D., M. T. a statutárních orgánů společností TEKŮ a CST i samotné žalobkyně. Ta dále v reakci na tvrzení žalovaného, že důkazy není povinen zajišťovat správce daně, zdůraznila, že sama nemá možnost vynutit si u cizích subjektů předložení potřebných dokladů. Žalobkyně upozornila na svůj požadavek doplnit dokazování o vyjádření společností KLEMENT, a. s., RUMPOLD, s. r. o., a P-EKO, s. r. o., ohledně jimi vykonaných činností v areálu TPÚ a dokazování týkající se cen za demolice u jednotlivých zhotovitelů a objednatelů. Dodala, že správce daně nijak nezohlednil ani nevyvrátil stanovisko žalobkyně k potvrzení Magistrátu města Ústí nad Labem (dále jen „magistrát“) ze dne 7. 4. 2010, ze kterého vycházel, ačkoli je v rozporu s jeho následnými zjištěními, a neověřil obsah tohoto potvrzení navrženým výsledkem jeho zpracovatele. Připomněla, že i přes její návrh nebyl proveden důkaz stanoviskem investora TPÚ a zjištěním v jeho účetnictví, že předmětné demolice jinému subjektu nehradil.
5. Za vadu řízení považovala žalobkyně také přebírání důkazních prostředků a důkazů z jiných řízení včetně toho, že se s převzatými důkazy nemohla seznámit. Upozornila na to, že tímto způsobem bylo z řízení ve věci daňového subjektu TPÚ převzato zmíněné potvrzení magistrátu ze dne 7. 4. 2010, nicméně jiné důkazy z téhož řízení byly odmítány. Žalobkyně zdůraznila, že je vadou řízení, odůvodnil-li správce daně své závěry tím, že žalobkyně uplatněný nárok neprokázala, aniž přitom provedl dokazování výsledkem svědků, které navrhla, a další důkazy.
6. Dále žalobkyně namítala, že se daňové orgány dopustily vadného hodnocení důkazů, zejména výpovědí svědků T. S., H. V. a V. D., které nezařadily do kontextu ostatních důkazů, a porušily svou povinnost podle § 92 odst. 2 a § 93 odst. 1 daňového řádu přihlídnout ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Podotkla, že správce daně tvrzení ve svědeckých výpovědích pouze zpochybnil, nevyvrátil a nevysvětlil, proč některé části svědeckých výpovědí pominul. K výpovědím svědků žalobkyně uvedla, že pokud svědek nevěděl, co bude předmětem výsledku, nemohl se na to připravit a logicky si nemůže pamatovat detaily činnosti čtyři roky před výsledkem. Žalobkyně proto požadovala, aby byly výsledky některých svědků opakovány s tím, že budou v předvolání upozorněni na to, k jaké problematice budou vyslechnuti. Podle žalobkyně

pravdivost nebo věrohodnost výpovědi svědka není možné hodnotit, aniž by byl svědek vyslechnut, a samotná skutečnost, že daný svědek k ní má obchodní nebo pracovní vztah, neodůvodňuje závěr o nepravdivosti a nevěrohodnosti svědecké výpovědi, ani odmítnutí této výpovědi. Písemnost TPÚ nazvaná „Papírově stojící budovy k 31. 12. 2009“ řešila podle žalobkyně daň z nemovitostí a nedokládá, že tyto budovy nestojí. Podle žalobkyně právní předpisy ani obecné zvyklosti při provádění díla nedávají povinnost evidovat detaily požadované daňovými orgány nebo pořizovat průběžnou fotodokumentaci.

7. Žalobkyně odmítla závěr, že by neunesla důkazní břemeno. Podle žalobkyně byly obě výzvy k odstranění pochybností toliko ve sféře obecných pojmů, neobsahovaly konkrétní skutečnosti, které by vedly ke vzniku pochybností o věrohodnosti tvrzení žalobkyně,

a nevyvrátily provedení, předání a převzetí díla. Výzvy neuváděly, které konkrétní zakázky se týkaly, přičemž žalobkyně měla za to, že se netýkaly zakázek na demolice v areálu TPÚ, ani BD Chlumec, tudíž nemohlo ani formálně dojít k přenesení důkazního břemene. Žalobkyně zdůraznila, že provedení demolice je prokázáno neexistencí staveb a zbytků po demoliciích a za situace, kdy prokázala, že k demoliciím došlo a že je provedl její zhotovitel, nedošlo podle ní k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni. Podotkla, že při dokazování může správce daně klást na účastníka řízení jen reálně splnitelné nároky a není oprávněn rozšiřovat důkazní břemeno daňového subjektu nad rámec stanovený zákonem. Dodala, že vztahy týkající se společnosti CST, jejích zaměstnanců a subdodavatelů jsou skutečnostmi, jejichž prokazováním byla zatížena nad rámec zákonného důkazního břemene. Pokud správce daně dospěl k závěru, že subdodavatel neměl zaměstnance nebo že se jednalo o práce nakupované od jiných subdodavatelů, měl si podle žalobkyně ověřit skutečný výkon, nikoli jen formu činnosti. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 60/2011 žalobkyně uvedla, že závěr, že společnost neměla pracovníky v pracovněprávním vztahu, nemá v daňovém řízení s objednatelem prací za následek přenesení důkazního břemene.

8. K inženýrské činnosti u akce BD Chlumec žalovaný podle žalobkyně uvedl rozporné skutečnosti. Pokud žalovaný vytýkal smlouvě, že neřešila konkrétní činnosti, které bude zhotovitel poskytovat, žalobkyně konstatovala, že u bytových domů jsou činnosti dané stavebním zákonem a typem stavby a konkrétní činnost se dá těžko předvídat, neboť je různorodá a závisí na řadě okolností. Podle žalobkyně není rozhodující ani to, že nebyl stanoven časový horizont plnění, když je obecně známou skutečností, že pro investiční akci je určující dokončení stavby a tomu se inženýrská činnost musí podřizovat. Ani harmonogram prací nebylo třeba detailně řešit, protože vychází z etap stavebního řízení a jednotlivých fází projektu. Ze specifikace objednatele a zhotovitele podle žalobkyně vyplývá i to, komu měla být inženýrská činnost poskytována. Smluvní podmínky navíc byly upřesněny dodatkem č. 1. Žalobkyně zdůraznila, že nabídka, smlouva a její dodatek i sdělení akciové společnosti Interma potvrzující existenci projektové dokumentace jsou nepřímým důkazem o plnění, zatímco ukončovací protokol ze dne 31. 10. 2010 je důkazem o plnění, neboť ukončoval konkrétní činnost. Také daňový

doklad, kterým se fakturovala dodávka projektové dokumentace, představuje podle žalobkyně důkaz o poskytnutém plnění od společnosti CST. Užití sídla žalobkyně na adrese „X“

v době, kdy na dané adrese ještě nesídlila, vysvětlila žalobkyně tak, že jednatel společnosti T. S. měl na této adrese bytovou jednotku, ve které zpracovával písemnosti, obchodní agendu a patrně i účetnictví, a proto podle této provozovny byla uvedena i adresa žalobkyně. Opětovně zdůraznila, že měl být proveden výslech svědků, které navrhla. Ve vztahu k FVE žalobkyně uvedla, že daňové orgány dostatečně nespecifikovaly důkazní prostředky, z nichž dovodily své závěry, a vyjádřila přesvědčení, že pochybnosti správce daně vysvětlila a vyvrátila. Ani v tomto případě pak nebyly provedeny žalobkyní navržené důkazy.

9. Žalobkyně dále namítala, že se žalovaný nevypořádal s odvolacími námitkami, pokud jde

o skutkový stav ve věci akce demolice. Podle žalobkyně není zřejmé, zda byly zjištěny účetní nesrovnalosti či chyby v dokladech, nebo zda měly daňové orgány na mysli jiné nesprávnosti; v tomto směru označila žalobkyně napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Podotkla, že některá zjištění v řízení jsou odlišná od zjištění žalovaného v řízení ve věci daňového subjektu GENOVA, spol. s r. o., (dále jen „GENOVA“) a od závěrů ve věci daňového subjektu TEKŮ. Rozdíly jsou především v tom, že v těchto řízeních bylo rozsáhle zjišťováno, zda demolice neprováděl jiný subjekt, a to společnost RUMPOLD, s. r. o., a její dodavatelé. Výsledný závěr byl podle žalobkyně ten, že tyto subjekty předmětné demolice neprovedly. Dodala, že nikdo jiný v roce 2010 v areálu TPÚ v roce 2010 ani v letech předchozích demolice neprováděl. U daňového subjektu TEKŮ dospěly daňové orgány k závěru, že demolice nebyly prováděny společností GENOVA, zatímco v napadeném rozhodnutí žalovaný shledal, že tato společnost demolice prováděla, ale nebylo prokázáno plnění subdodavatelů – žalobkyně a společnosti CST. Podle žalobkyně se správce daně nevypořádal ani s námitkami o tom, že personální propojení vlastníkem či statutárním orgánem není rozhodující, neboť v současné době je běžné ve všech koncernových

i obdobných uskupeních, a proto z něj nelze dovozovat neobjektivitu smluvních vztahů nebo zdanitelných plnění. Žalobkyně trvala na tom, že chybí důkaz, jak by předmětné personální propojení zkreslovalo vztahy a zdanitelná plnění, přičemž pouze při překročení obvyklé ceny a dalších podmínkách by bylo možné hovořit o tom, že rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou nelze považovat za výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. K tomu však dokazování správce daně nesměřovalo. Pokud daňové orgány zmínily účet žalobkyně a převod na účet fyzické osoby L. M., žalobkyně k tomu shromáždila důkazy, že šlo o běžné převody v rámci půjček a finančních výpomocí, které jsou podchyceny fakturami. Žalobkyně doplnila, že příkazy k platbě nedával sám L. M., ale společnost, která vedla účetnictví. K tomu žalobkyně navrhovala jako důkaz výslech L. M., případně jeho písemné vyjádření, výpisy z účtů s komentářem

a identifikaci plateb za rok 2010. Žalobkyně rovněž konstatovala, že správce daně se nezabýval její námitkou, že pokud neuznal výdaje, resp. nárok na odpočet DPH, měl

s ohledem na zásadu materiální pravdy odpovídajícím způsobem upravit příjmy, resp. DPH na výstupu, což se však nestalo.

10. V rámci zásady materiální pravdy měly být podle žalobkyně posuzovány i nejen přijaté faktury, ale též faktury vydané. Pokud správce daně i u dalších daňových subjektů postupoval obdobně a tvrdil, že se činnosti neuskutečnily a neuznává výdaje, nemohl podle žalobkyně současně tvrdit, že fakturované příjmy se stanou součástí daňového základu a vyměřovat z nich daň z příjmů. V dané souvislosti žalobkyně upozornila také na zákaz dvojího zdanění. V závěru žaloby žalobkyně přednesla důkazní návrhy, k nimž doplnila, že část z nich navrhovala již v daňovém řízení a část neměla v té době k dispozici. Pokud některé důkazy výjimečně nebyly navrženy v daňovém řízení, stalo se to proto, že napadené rozhodnutí bylo pro žalobkyni objektivně překvapivé.

Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Zdůraznil rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a konstatoval, že výzvou k prokázání skutečností ze dne 13. 2. 2012 přenesl na žalobkyni důkazní břemeno, a proto bylo její povinností prokázat svá tvrzení. Připustil, že žalobkyně předložila řadu listinných důkazních prostředků, avšak dodal, že se zaměřila výlučně na prokázání formálně-právního stavu věci. Žalovaný poznamenal, že existence daňových dokladů a jiných písemností bez dalšího neprokazuje, že byly dané obchodní transakce realizovány tak, jak je v těchto písemnostech deklarováno. Bylo tedy povinností žalobkyně prokázat, že zdanitelná plnění deklarovaná předloženými písemnostmi odpovídají skutečnosti, žalobkyně však navzdory výzvě důkazní prostředky svědčící faktickému uskutečnění zdanitelných plnění neopatřila.
12. Podle žalovaného bylo při hodnocení důkazů postupováno zcela v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. K neprovedení některých navržených důkazních prostředků žalovaný podotkl, že žalobkyně specifikovala pouze provedení výslechu T. S., který byl v inkriminovaném období členem představenstva a jediným akcionářem žalobkyně. Dodal, že tento výslech byl proveden v rámci odvolacího řízení vedeného se společností GENOVA. Žalovaný měl za prokázané, že již v okamžiku vydání platebního výměru byl skutkový stav zjištěn náležitě a úplně, přičemž připomněl, že primární iniciativa vedoucí k objasnění skutkového stavu přísluší daňovému subjektu.
13. K navrženým důkazům žalovaný podotkl, že daňové orgány postupovaly ve smyslu platných právních předpisů, kdy relevantní navržené důkazní prostředky provedly, a pokud jejich provedení odmítly, tento postup zdůvodnily. Upozornil na to, že správce daně není důkazními návrhy daňového subjektu vázán. Návrh nových důkazních prostředků označil žalovaný za nedůvodný a dodal, že z jejich povahy nevyplývá, že by je žalobkyně nemohla uplatnit již v daňovém řízení. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 74/2010 a uzavřel, že návrh na provedení důkazů v řízení před soudem je nepřipustný.

Replika žalobkyně

14. V replice ze dne 25. 5. 2015 žalobkyně odkázala na znalecký posudek společnosti STAVEXIS, s. r. o., k BD Chlumec a ke specifikaci inženýrské činnosti a zároveň upozornila na soudní řízení vedené u Okresního soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 7 C 398/2010. Žalobkyně setrvala na svých výhradách vůči výzvě k odstranění pochybností a zdůraznila, že nelze použít důkazní prostředky z jiných daňových řízení jiných daňových subjektů, aniž by s tím vyslovily souhlas. Převzetí důkazů z jiných řízení bylo podle žalobkyně v rozporu se zákonem. Žalobkyně požadovala napravit vzniklou nezákonnost tím, že správce daně v tomto řízení vyslechně navržené svědky tak, aby se na to mohli připravit a jejich výpověď byla k věci. Připomněla, že příjmy jejích dodavatelů na základě vystavených faktur zahrnul správce daně do základu daně těchto dodavatelů, aniž současně uznal žalobkyni výdaje, které svým dodavatelům zaplatila. Žalobkyně zdůraznila, že nemůže jít k její tíži, pokud správce daně neprovedl navržené důkazy, a za takové situace nelze uzavřít, že neunesla důkazní břemeno.

Upřesnění žalobních bodů

15. Dne 3. 10. 2017 předložila žalobkyně soudu rozsáhlé podání nazvané upřesnění žalobních bodů, v němž zopakovala a utřídila svou žalobní argumentaci. Konstatovala, že výzvou k prokázání skutečností nedošlo k přenosu důkazního břemene na žalobkyni, neboť ještě před vydáním rozhodnutí o odvolání bylo prokázáno, že tzv. pochybnosti, na základě nichž podle žalovaného došlo k přesunu důkazního břemene, neexistovaly. Pro případ, že by soud shledal, že k přenosu důkazního břemene na žalobkyni došlo, tato dále namítala, že své důkazní břemeno unesla. Zmínila vyjádření investora (vlastníka) o tom, že demolice nemohl provádět nikdo jiný než dodavatel žalobkyně, a potvrzení o období provádění demolice. Připomněla obsah jednotlivých svědeckých výpovědí i své výhrady k jejich hodnocení ze strany žalovaného spočívající v tom, že svědci nebyli předem informováni o tom, k jaké problematice budou vyslechnuti, a proto si s ohledem na časový odstup logicky nemohli pamatovat detaily. Nezákonnost postupu žalovaného spatřovala žalobkyně také v neúplném zjišťování skutkového stavu a odmítání návrhů důkazních prostředků přednesených žalobkyní. Zdůraznila, že rozhoduje-li daňový orgán v neprospěch daňového subjektu, protože údajně neprokázal svá tvrzení, takový závěr předpokládá využití všech v úvahu přicházejících důkazů, nikoli jejich bezdůvodné vyloučení. Zásada volného hodnocení důkazů podle žalobkyně neznamená, že by měly daňové orgány libovolně na výběr, které provedou a vyhodnotí a které opomenou. Provedení důkazů přitom nelze odmítat paušální větou, že nemohou prokázat plnění konkrétního subjektu v konkrétním rozsahu a času.

S odkazem na judikaturu týkající se daňových podvodů žalobkyně uzavřela, že daň byla stanovena nesprávně.

Posouzení věci soudem

16. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
17. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Nepřisvědčil však všem žalobním námitkám.
18. Nejprve se soud zaměřil na otázku prekluze daňové povinnosti, jíž se soud musí zabývat z úřední povinnosti. Tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 1 ZSDP počala plynout od konce zdaňovacího období říjen 2010, ve kterém vznikla daňová povinnost, tj. od 31. 10. 2010, a její konec by připadl na 31. 10. 2013. Finanční úřad v Praze – Modřanech, jakožto místně příslušný správce daně, však dne 8. 12. 2010 vydal výzvu k odstranění pochybností týkající se DPH za zdaňovací období říjen 2010, tedy učinil úkon směřující k vyměření daně, a tuto výzvu dne 9. 12. 2010 žalobkyni doručil. Podle § 47 odst. 2 ZSDP proto tříletá lhůta pro vyměření daně běžela znovu od konce roku, v němž byla žalobkyni předmětná výzva doručena, tj. od 31. 12. 2010 a její konec by připadl na 31. 12. 2013. V průběhu této lhůty vydal správce daně dne 14. 11. 2013 platební výměr, jímž žalobkyni vyměřil DPH za zdaňovací období říjen 2010, a tento žalobkyni dne 18. 11. 2013 doručil, tudíž se podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu ve spojení s § 264 odst. 4 téhož zákona lhůta pro stanovení daně prodloužila o jeden rok, tj. do 31. 12. 2014. Vzhledem k tomu, že žalobou napadené rozhodnutí ze dne 16. 12. 2014 bylo žalobkyni doručeno a nabylo právní moci dne 17. 12. 2014, došlo k pravomocnému doměření daně před uplynutím prekluzivní lhůty. Prekluze daňové povinnosti tudíž nenastala.
19. Dále se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že se žalovaný nevypořádal s jejími námitkami týkajícími se skutkového stavu ve věci akce demolice, dále s její námitkou, že personální propojení vlastníkem či statutárním orgánem není rozhodující, neboť v současné době je běžné ve všech koncernových i obdobných uskupeních, a proto z něj nelze

dovozovat neobjektivitu smluvních vztahů nebo zdanitelných plnění, a také s její námitkou, že pokud neuznal výdaje, resp. nárok na odpočet DPH, měl s ohledem na zásadu materiální pravdy odpovídajícím způsobem upravit příjmy, resp. DPH na výstupu, což se však nestalo. Námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí soud nepřisvědčil, neboť žalovaný na předmětná tvrzení žalobkyně v napadeném rozhodnutí reagoval. Skutkový stav týkající se demolice v areálu TPÚ žalovaný řešil ve druhém odstavci na straně 18 napadeného rozhodnutí, přičemž je třeba vzít v potaz, že rozhodnutí v odvolacím řízení a rozhodnutí v prvním stupni tvoří dohromady jeden celek, tudíž nelze odhlížet od toho, že skutkový stav byl popsán i v platebním výměru ze dne 14. 11. 2013 a žalovaný z něj takto vycházel.

V prvním odstavci na straně 18 napadeného rozhodnutí žalovaný žalobkyni přisvědčil, že není nic neobvyklého na tom, že jedna osoba figuruje v pozici statutárního orgánu několika právnických osob, které si navzájem poskytují plnění. Dodal, že tuto námitku vyhodnotil jako oprávněnou, nicméně bez vlivu na případnou změnu výše daně. Ve třetím odstavci na straně 19 napadeného rozhodnutí se žalovaný vyslovil i k odvolací námitce žalobkyně, že neuznává-li jako daňově uznatelné výdaje za demolice, nemůže uznat ani příslušné příjmy, když vysvětlil, že v dané věci nejde o posouzení příjmů a výdajů podle zákona o daních z příjmů, nýbrž o nárok na odpočet DPH. S ohledem na formulaci příslušné odvolací námítky shledal soud toto její vypořádání dostatečným a dodává, že žalobkyně výši daně na výstupu v průběhu daňového řízení nezpochybňovala, tudíž daňovým orgánům nevznikla povinnost se touto otázkou zabývat. Vzhledem k tomu, že žalovaný jednoznačně reagoval na příslušné odvolací námitky, napadené rozhodnutí není podle názoru soudu nepřezkoumatelné.

20. K námitce žalobkyně, že vadou řízení je také přebírání důkazních prostředků a důkazů z jiných řízení včetně toho, že se s převzatými důkazy nemohla seznámit, soud konstatuje, že podle § 93 odst. 1 věty první daňového řádu „[j]ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení.“ Obecně tedy nic nebrání tomu, aby daňové orgány využily důkazních prostředků opatřených v jiných řízeních, a to ovšem pouze za podmínky, že s jejich obsahem náležitě seznámí daňový subjekt a poskytne mu příležitost na taková zjištění reagovat. To se však v projednávané věci nestalo. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí argumentoval skutečnostmi zjištěnými v řízení vedeném s daňovým subjektem GENOVA výsledkem svědků T. S., Ing. P. N. a M. M., které se uskutečnily v roce 2014, tj. v průběhu odvolacího řízení v projednávané věci, aniž žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí seznámil s obsahem protokolů o výsleších těchto svědků a aniž jí umožnil se k takto zjištěným skutečnostem vyjádřit. Tímto postupem žalovaný zkrátil žalobkyni na jejím právu být seznámena se zjištěnými skutečnostmi, vyjádřit se k nim a případně též reagovat návrhem dalších důkazních prostředků, a tím porušil § 115 odst. 2 větu první daňového řádu, podle které „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k

nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků.“ Není přitom podstatné, že předmětné důkazy žalovaný na některých místech napadeného rozhodnutí uvedl slovy „pro dokreslení“, neboť obsah výpovědi svědka T. S. poměrně rozsáhle citoval ve druhém odstavci na straně 17 napadeného rozhodnutí v rámci své odpovědi na odvolací námitku požadující opakované provedení důkazu výsledkem tohoto svědka, z výpovědi svědka M. M. podrobně citované v posledním odstavci na straně 20 napadeného rozhodnutí a v prvních dvou odstavcích na následující straně a z výpovědi svědka Ing. P. N. obsáhle popsané v posledním odstavci na straně 21 napadeného rozhodnutí a v prvním odstavci na straně následující žalovaný učinil závěr, že ani výpovědi těchto svědků nepřinesly důkaz o tom, že sporná plnění byla provedena tak, jak deklaruje faktura, resp. že na jejich základě nelze deklarovanou službu prokázat. Soud nepovažuje za podstatné ani to, že právní zástupce žalobkyně současně v jiném daňovém řízení zastupoval společnost GENOVA a byl o výsledcích uvedených svědků vyrozuměn a s jejich obsahem seznámen. Žalobkyně ani její právní zástupce totiž nebyli vyrozuměni o tom, že protokoly o výsledcích dotyčných svědků žalovaný v projednávané věci použije jako důkaz, resp. že jimi hodlá v napadeném rozhodnutí argumentovat. Popsané porušení procesních práv žalobkyně spojené s porušením § 115 odst. 2 věty první daňového řádu vyhodnotil soud jako podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, neboť žalobkyni bylo upřeno právo formou vyjádření či návrhem dalších důkazních prostředků reagovat před vydáním napadeného rozhodnutí na skutečnosti, které žalovaný popsáním postupem zjistil.

21. Jakkoli soud připustil, že je obecně možné převzít důkazy získané v jiném řízení, pokud je daňový subjekt s jejich obsahem náležitě seznámen a je mu dána možnost na ně reagovat, poněkud odlišná situace nastává v případě výsledku svědků, kde je kladen důraz na přímost a bezprostřednost projevující se tím, že podle § 96 odst. 5 daňového řádu má daňový subjekt právo být výsledku svědka přítomen a klást mu otázky. Soud proto zastává názor, že požaduje-li daňový subjekt jako důkaz výslech svědka, není možné automaticky jen převzít protokol o výsledku tohoto svědka z jiného řízení, neboť tím by mohla být daňovému subjektu upřena jeho práva vyplývající ze zmíněného § 96 odst. 5 daňového řádu. Protokol o výsledku svědka pořízený v jiném daňovém řízení proto bylo možné použít jako listinný důkaz jen za současného splnění výše uvedených požadavků na seznámení a možnost reakce a zároveň v případě, kdy žalobkyně výslovně nepožadovala takového svědka vyslechnout.
22. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalobkyně v podání ze dne 31. 3. 2012 navrhla vyslechnout svědky L. M., J. H., M. S. a Ing. P. N. a některé z těchto požadavků pak zopakoval i v dalších svých podáních. Z těchto navržených svědků žalovaný první tři nevyslechl, ani neopatřil protokol o jejich výsledku v jiném řízení, což soud rozebere níže, zatímco v případě svědka Ing. P. N. na místo navrženého výsledku opatřil pouze protokol z jiného daňového řízení.

Soud zdůrazňuje, že zmíněné zásady přímosti a bezprostřednosti, které se odrážejí v právu žalobkyně být přítomna výsledku svědků a klást jim otázky, neumožňují, aby byl navržený důkaz výsledkem svědka nahrazen listinným důkazem zachycujícím jeho výsledek v jiném řízení. Není přitom podstatné, že výsledku tohoto svědka se v jiném daňovém řízení v pozici právního zástupce společnosti GENOVA účastnil právní zástupce žalobkyně, neboť v předmětném řízení hájil zájmy svého klienta GENOVA, nikoli zájmy žalobkyně, jakkoli nejsou navzájem protichůdné, na výpověď svědka nahlížel z pohledu uvedeného klienta a kladl mu otázky, které se týkaly společnosti GENOVA. Vzhledem k tomu, že nelze vyloučit, že by z pozice právního zástupce žalobkyně pokládal svědkovi otázky jiné, dospěl soud k závěru, že použitím protokolu o výsledku svědka Ing. P. N. z jiného daňového řízení namísto žalobkyní navrhovaného výsledku tohoto svědka bylo porušeno právo žalobkyně být přítomna jeho výsledku a klást mu otázky, a tím současně došlo k porušení § 96 odst. 5 daňového řádu. Toto pochybení daňových orgánů vyhodnotil soud jako podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, neboť žalovaný i přes nevyslechnutí tohoto svědka vyslovil, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Této otázce se bude soud věnovat níže.

23. K problematice přebírání důkazů z jiných řízení soud dodává, že žalobkyně se mýlí, pokud se domnívá, že správce daně měl v případě použití výpovědi svědka z jiného řízení automaticky použít i vyjádření příslušného daňového subjektu k jednotlivým akcím. Bylo na žalobkyni, aby na jednotlivé procesní kroky daňových orgánů reagovala, předkládala svá vyjádření a případné návrhy důkazních prostředků, přičemž daňovým orgánům nepřisluší, aby tyto činnosti daňového subjektu jakýmkoli způsobem suplovaly. Pokud tedy žalobkyně chtěla užít stejnou argumentaci, jakou uplatnil v jiném daňovém řízení jiný daňový subjekt, měla tuto argumentaci vtělit do svého podání. Skutečnost, že tak neučinila, jde výhradně k její tíži.
24. K námitce žalobkyně zpochybňující omezení postupu daňových orgánů k odstranění pochybností jen na přijatá zdanitelná plnění soud připomíná, že sama žalobkyně svá uskutečněná zdanitelná plnění v průběhu daňového řízení nijak nezpochybňovala, a pokud ani správci daně v tomto směru nevznikly žádné pochybnosti, nebyl důvod činit z těchto plnění předmět zkoumání v rámci postupu k odstranění pochybností. Názor žalobkyně, že v rámci zásady materiální pravdy měly být posuzovány i vydané faktury, resp. příjmy, soud nesdílí, neboť samotná skutečnost, že nedošlo k prokázání přijatých zdanitelných plnění, automaticky nezpochybňuje plnění uskutečněná, která mohla žalobkyně uskutečnit sama nebo s využitím zdanitelných plnění přijatých od jiného subdodavatele, případně v jiném termínu či v jiném rozsahu, než bylo deklarováno v přijatých fakturách. Rovněž v této souvislosti přednesená zmínka žalobkyně o zákazu dvojího zdanění je z tohoto důvodu zcela nepřipadná.

25. Před vypořádáním dalších žalobních bodů považuje soud za potřebné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
26. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, čj. 8 Afs 62/2013 - 37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 - 89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, čj. 3 Afs 12/2003 - 277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
27. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní

břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž

podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).

28. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na www.nssoud.cz). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 - 107, dostupném na www.nssoud.cz, ve kterém uvedl: *„Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.“*
29. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, čj. 9 Afs 204/2007 - 72, dostupném na www.nssoud.cz.
30. Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, dostupném na www.usoud.cz, vyslovil, že *„... důkaz daňovým dokladem ... je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“* Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným

podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.

31. Na tomto místě soud poznamenává, že zjištěné vady při dokazování a nutnost jeho doplnění brání soudu v tom, aby mohl posoudit, zda jeden či druhý účastník soudního řízení unesl své důkazní břemeno. Soud se proto omezí jen na obecnější námitky související s rozložením důkazního břemene. Z popsaného principu rozložení důkazního břemene v daňovém řízení vyplývá, že nebylo povinností daňových orgánů prokazovat, že se deklarovaná zdanitelná plnění vůbec neuskutečnila, případně, že je realizoval jiný subjekt než žalobkyně; nic takového ostatně daňové orgány netvrdily, tudíž ani nebyl důvod, aby to prokazovaly. Plně postačí, aby daňové orgány prokázaly konkrétně identifikované pochybnosti, čímž dojde k přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Rozhodně pak není namístě, aby daňové orgány nechávaly zpracovat znalecký posudek o tom, kdy byly demolice provedeny, neboť v případě, že daňové orgány prokážou své pochybnosti, bude důkazní břemeno v tomto směru tížit žalobkyni. Z koncepce rozložení důkazního břemene jednoznačně vyplývá, že k unesení důkazního břemene ze strany žalobkyně nepostačí to, že provedení demolice je prokázáno neexistencí staveb a zbytků po demolicích. Klíčovou skutečností, kterou by žalobkyně měla prokázat, je provedení příslušných prací konkrétním dodavatelem, který vystavil příslušný daňový doklad, a to v rozsahu a v termínu v tomto dokladu uvedeném. Žalobkyně rovněž zcela nedůvodně poukazuje na judikaturu týkající se daňových podvodů a řetězení dodávek, neboť v daném případě daňové orgány neshledaly existenci skutečností nasvědčujících podvodnému jednání.
32. Soud dále uvádí, že neshledal žalobkyni obecně tvrzené vady výzvy k prokázání skutečností ze dne 13. 2. 2012, a naopak konstatuje, že tato výzva jednoznačně vymezila konkrétní skutečnosti, v nichž finanční úřad spatřoval důvody vzniku pochybností o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění přijatých od společností CST a TEKO. Jednalo se o nekontaktnost společnosti CST a pochybnosti, zda se smlouvy o dílo mezi žalobkyní, společností TEKO a společností TESLA, akciová společnost, týkají zdanitelného plnění uvedeného na daňovém dokladu od společnosti TEKO. Takto formulovanou výzvu považuje soud za dostatečnou, avšak z důvodu výše popsaných pochybení žalovaného a s ohledem na neprovedení některých navržených důkazů soud nemůže v této chvíli posoudit, zda daňové orgány dostatečně prokázaly pochybnosti a zda došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Ve vztahu k primární výzvě k odstranění pochybností ze dne 8. 12. 2010 soud poznamenává, že i samotné zjištění, že obrat žalobkyně za říjen 2010 vybočoval na vstupu i výstupu oproti plněním za předešlých šest měsíců, je dostatečným důvodem k zahájení postupu k odstranění pochybností, nicméně podstatnější je až následná výzva ze dne 13. 2. 2012, která již pracuje s konkrétnějšími údaji.

33. K požadavku žalobkyně na doplnění dokazování o vyjádření společností KLEMENT, a. s., RUMPOLD, s. r. o., a P-EKO, s. r. o., ohledně jimi vykonaných činností a dokazování týkajícího se ceny za demolice u jednotlivých zhotovitelů a objednatelů soud konstatuje, že žádné z těchto zjištění není způsobilé prokázat uskutečnění předmětných přijatých zdanitelných plnění deklarovanými dodavateli. Totéž platí pro navrhovaný důkaz stanoviskem investora TPÚ a zjištěním v jeho účetnictví, že uvedené demolice jinému subjektu nehradil, a také pro originály žádostí zpracovaných v rámci akce BD Chlumec, z nichž nevyplývá, kdo je vypracoval. Daňové orgány proto nepochybily, pokud tyto důkazy s patřičným zdůvodněním neprovedly. Žalobkyně by měla mít na paměti, že v případě prokázání pochybností ze strany daňových orgánů je nezbytné prokázat faktické uskutečnění přijatých zdanitelných plnění, k čemuž v daném případě nebudou stačit formální daňové doklady, ani žalobkyní předložené listiny a fotografie, ani případné místní šetření, neboť ze žádného z těchto důkazních prostředků nelze ověřit, zda předmětné činnosti fakticky vykonal dodavatel, který vystavil příslušnou fakturu, a to v rozsahu a v termínu ve faktuře uvedeném.
34. Žalobkyni nelze přisvědčit v tom, že by svědci měli být dopředu informováni o konkrétním předmětu výslechu, aby se mohli připravit. Svědecká výpověď by totiž měla popisovat to, co si svědek pamatuje a co sám svými smysly vnímal, nikoli to, co si dokázal před uskutečněním výpovědi nastudovat. Lze si představit, že by svědek předložil nějaké své záznamy popisující průběh určité činnosti, vyhotovené v době jejího uskutečňování, a ve výpovědi současně potvrdil správnost a pravdivost těchto záznamů. Žalobkyně tedy mohla navrhnout, aby jednotliví svědkové své poznámky týkající se věci předložili daňovým orgánům, což však neučinila. Podle názoru soudu pak nelze připustit provedení opakovaného výslechu s tím, aby se na něj svědek lépe připravil, neboť tím by hrozilo zkreslení či ovlivnění obsahu jeho výpovědi. Námitky žalobkyně zpochybňující postup daňových orgánů při výslechu svědků proto nejsou důvodné.
35. Dále se soud zabýval námitkami žalobkyně upozorňujícími na skutečnost, že nebyli vyslechnuti navržení svědci. Žalobkyně by si měla především uvědomit, že daňovým orgánům nelze vytýkat, že nevyslechly svědky, které žalobkyně v průběhu daňového řízení neoznačila. To znamená, že daňové orgány nepochybily, pokud v daném řízení neprovedly výslech M. M., V. D. a M. T., neboť to žalobkyně nenavrhla. Stejně tak nelze vnímat jako pochybení, že daňové orgány v tomto řízení nevyslechli T. S., který byl od 25. 5. 2009 do 21. 3. 2014, tj. v rozhodném zdaňovacím období, po celé daňové řízení v prvním stupni i v době podání odvolání a jeho doplnění, členem představenstva žalobkyně. Toto postavení T. S. umožňovalo, aby svá tvrzení daňovým orgánům sdělil písemnou formou v rámci jakéhokoli podání žalobkyně. Jednatel žalobkyně tedy nebyl nijak omezen v tom, aby v jakékoli fázi řízení přímo reagoval na jednotlivé důkazní prostředky, zjištění a závěry daňových orgánů. Skutečnost, že tak v některých případech patrně neučinil a zpětně se dovolává domnělé povinnosti daňových orgánů jej vyslechnout, ovšem nemůže jít k tíži daňových orgánů, které žádnou takovou povinnost neměly, a tudíž ani neporušily.

36. Odlišná situace nastala v případě navržených svědků L. M., J. H., M. S. a Ing. P. N., které daňové orgány nevyslechli, aniž by ovšem tento svůj postup jakkoli zdůvodnily. V této souvislosti soud poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které „[s]vědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení“ (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud dále vyslovil, že účastníku řízení, který „[...] nebyl schopen výdajovou stránku rozporovaných obchodních případů doložit svým účetnictvím, muselo ... být umožněno doložit jím tvrzené skutečnosti jiným způsobem, tedy cestou důkazního řízení“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, čj. 2 Afs 32/2008 - 116, nebo ze dne 21. 8. 2014, čj. 4 Afs 59/2014 - 41, oba dostupné na www.nssoud.cz). Z citované judikatury jednoznačně vyplývá, že daňové orgány mají možnost navržený důkazní prostředek za určitých podmínek neprovést, svůj postup však musí vždy řádně odůvodnit. Této povinnosti žalovaný nedostal, když zcela opomenul uvést, jaké úvahy jej vedly k tomu, že navržené důkazy neprovedl. Napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.
37. Soud k tomu dodává, že je zcela nepřípustné, aby daňové orgány učinily závěr, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno za situace, kdy bez udání důvodu neprovedly žalobkyní navržené relevantní důkazy, čímž jí znemožnily určité skutečnosti prokázat. Za dané procesní situace, kdy nebyly v daňovém řízení řádně provedeny všechny navržené důkazní prostředky a zároveň žalovaný nezdůvodnil, proč některým důkazním návrhům nevyhověl, lze uzavřít, že závěr žalovaného o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, nemá oporu ve správním spisu ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.
38. S ohledem na toto zjištění, neuvedení důvodů, proč žalovaný neprovedl navržené důkazy, a současně s ohledem na výše popsané porušení § 115 odst. 2 věty první a § 96 odst. 5 daňového řádu soud shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného pro vady řízení podle § 76 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s. zrušil. Toto ustanovení umožnilo soudu rozhodnout bez jednání, ačkoli žalobkyně jednání požadovala. Soud současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku. S ohledem na nutnost doplnění dokazování a následného hodnocení důkazů jednotlivě i ve vzájemných souvislostech se soud nemohl zabývat námitkami zpochybňujícími hodnocení důkazů a závěry ohledně neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně, neboť k těmto otázkám se po odstranění vytčených vad řízení musí nejprve vyjádřit žalovaný.
39. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 19.456 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč, z částky 12.400 Kč za čtyři úkony právní služby právního zástupce žalobkyně po 3.100

Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném od 1. 1. 2013 [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a), podání žaloby, podání repliky, podání upřesnění žalobních bodů – § 11 odst. 1 písm. d)], z částky 1 200 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [čtyři režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 9. 2006] a z částky 2.856 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů.

P o u č e n í :

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

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

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

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

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

V Ústí nad Labem dne 10. října 2017

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
G. Z.