



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: Tlaková plynárna Ústí nad Labem, a. s., IČ: 44569173**, se sídlem Havířská 346/100, 400 10, Ústí nad Labem, 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 12. 6. 2015, čj. 18529/15/5200-11432-702271,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 6. 2015, čj. 18529/15/5200-11432-702271, **se pro vadu 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.
- III. Žalobkyni **se v r a c í** přeplatek soudního poplatku v částce 3.000 Kč. Částka ve výši 3.000 Kč bude žalobkyni vyplacena z účtu Krajského soudu v Ústí nad Labem, a to 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 12. 6. 2015, čj. 18529/15/5200-11432-702271, jímž bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 12. 2013, čj. 2129827/13/2501-24803-507381. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobkyni z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 2.447.200 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu sdělil žalobkyni výši penále 489.440 Kč.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně předeslala, že jí správce daně zvýšil základ daně tím, že částky fakturované dodavateli GENOVA, spol. s r. o., (dále jen „GENOVA“), TEKOTrmice, a. s., (nyní TEKOTrutnov, a. s., dále jen „TEKO“) a ASPIENS, spol. s r. o., (dále jen „ASPIENS“) za demolice, zemní práce a přepravu v areálu Tlakové plynárny Ústí nad Labem (dále jen „TPÚ“) neuznal za daňově uznatelné náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Namítala, že správce daně nezpochybnil její účetnictví a nevyvrátil existenci skutečností v něm uvedených. Dokazování se soustředilo na to, že předmětné práce nebyly pro žalobkyni provedeny konkrétními zhotoviteli. Podle žalobkyně platí, že pokud správce daně zpochybnil předložené důkazní prostředky o provedených činnostech a zaujal názor, že žalobkyně neprokázala, že jí označení dodavatelé prací skutečně tyto práce provedli, leží na něm důkazní břemeno ohledně této skutečnosti. Správce daně ovšem neprokázal, že práce byly provedeny jinak, než žalobkyně deklarovala (nezpochybnil, že byly provedeny), a veškerou svou argumentaci opíral pouze o údajně odůvodněné pochybnosti, domněnky a údajné nesrovnalosti v detailech důkazů. Správce daně podle žalobkyně nedostal své zákonné povinnosti, když neprokázal, že žalobkyní tvrzené skutečnosti nenastaly nebo alespoň nastat ani nemohly. Dále porušil svou povinnost podle § 92 odst. 2 a § 93 odst. 1 daňového řádu přihlídnout ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Správce daně neshledal průkazným žádný z předložených důkazních prostředků a žádnou svědeckou výpověď (s výjimkou těch, které tvrzení žalobkyně nepotvrzovaly), přičemž tvrzení ve výpovědích pouze zpochybnil, nevyvrátil. V daňovém řízení tak podle žalobkyně nebylo prokázáno, že nejsou pravdivá její tvrzení a k nim doložené doklady o tom, že práce pro ni provedly další subjekty a bylo jim to proplaceno. Žalobkyně podotkla, že důkazní břemeno nelze pojmát extenzivně a rozšiřovat je na prokázání jakýchkoli skutečností včetně těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. Důkazní břemeno žalobkyně proto nelze rozšiřovat na subdodavatelské vztahy mezi dalšími dodavateli.

3. S odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu (např. sp. zn. 5 Afs 65/2013) žalobkyně uvedla, že nárok na uplatnění výdajů nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je předchozí nebo následná transakce zatížena okolnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět; každá transakce musí být posuzována sama o sobě a její charakter nemůže být měněn předchozími či následnými událostmi. Žalobkyně dále zdůraznila zásadu, že z hlediska posouzení nároků na výpočet daně je povinností daňových orgánů posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že na určitém článku řetězce dojde k pochybení či neprokázání, nelze nárok odmítnout tomu, kdo určité plnění vydá. Žalobkyně upozornila také na to, že v řízení u daňového subjektu GENOVA, ze kterého žalovaný vycházel, nebylo uvedenému subjektu umožněno seznámit se s žádostí žalovaného o doplnění skutkových zjištění, ani s výsledky takto provedeného dokazování. Žalobkyně podotkla, že u ní byla situace obdobná a že ji správce daně neinformoval o dožádáních z roku 2011 a 2012, ani o jiných dokazováních (např. místních šetřeních), a proto namítala, že přebírání důkazních prostředků a důkazů z jiných řízení způsobem, jaký použil správce daně, je nepřijatelné a představuje vadu řízení.
4. Žalobkyně konstatovala, že napadené rozhodnutí je odlišné od rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ve věci daňového subjektu TEKO. Žalobkyně dále uplatnila celou řadu námitek zpochybňujících hodnocení důkazů provedené daňovými orgány. Podotkla, že výsledek svědka T. S. se netýkal žalobkyně, ale jiných daňových subjektů, a proto byl v daném řízení nepoužitelný. Upozornila také na to, že svědek se nemohl na výsledek připravit, neboť nevěděl, co bude jeho předmětem, a proto si zcela logicky nemohl pamatovat detaily činnosti před čtyřmi lety. Z tohoto důvodu by podle žalobkyně měl být výsledek dotyčného svědka opakován s tím, že by si mohl podrobnosti ověřit ze svých poznámek a podobných pomůcek. Dodala, že totéž platí i pro svědky H. V. a V. D. Žalobkyně dále v daňovém řízení požadovala doplnění dokazování vyjádřením od společností KLEMENT, a. s., RUMPOLD, s. r. o., a P-EKO, s. r. o., zda prováděly činnosti na objektech, jejichž demolici měli provést dodavatelé žalobkyně, či nikoli, a důkaz zjištěním v účetnictví vlastníka TPÚ o tom, že předmětné demolice nehradil jinému subjektu a že nebyly provedeny v jiných obdobích. Tyto důkazy však daňové orgány neprovedly. Ke zpochybnění potvrzení Magistrátu města Ústí nad Labem (dále jen „magistrát“) ze dne 7. 4. 2010 o neexistenci staveb, ze kterého správce daně vycházel, žalobkyně navrhla důkaz novým potvrzením magistrátu ze dne 7. 1. 2015 a výsledkem referentky K., která původní potvrzení zpracovala.
5. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spatřovala žalobkyně v tom, že se žalovaný nevypořádal s námitkami uvedenými v odvolání a že není zřejmé, zda daňové orgány zjistily účetní nesrovnalosti, chyby v dokladech (ty uváděny nejsou), nebo zda měl žalovaný na mysli jiné původně uvedené nesprávnosti, když po žalobkyni požadoval jejich kvalitní a perfektní nápravu.
6. Podle žalobkyně nebyly dány důvody pro tvrzení daňových orgánů o údajné provázanosti dotčených subjektů osobou L. M. a pro užití pojmu řetězec. Žalobkyně zdůraznila, že v daném případě však dokazování nesměřovalo k posouzení toho, zda se

jednalo o vztahy mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ani zda se sjednané ceny liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami

v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, když správce daně odmítl dokazování o obvyklých cenách. Podle žalobkyně tak šlo jen o teoretickou polemiku ve snaze znevěrohodnit její tvrzení. Dodala, že uzavírání subdodavatelských smluv je v investiční výstavbě běžné.

7. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že neunesla důkazní břemeno. Postup správce daně při vydání výzvy k prokázání skutečností ze dne 23. 2. 2012 označila za vadný a nezákonný a namítala, že samotným vydáním výzvy nedošlo k přenosu důkazního břemene. Připomněla judikaturou formulovanou povinnost správce daně prokázat, že existují natolik závažné pochybnosti o souladu účetnictví se skutečností, které je činí nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným, a přitom identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě kterých správce daně její účetnictví takto hodnotil. Dodala, že skutkový stav byl zjištěn neúplně a nesprávně. Žalobkyně připomněla, že výzva obsahuje elektronický i vlastnoruční podpis a je v rozporu s § 102 odst. 1 písm. g) a h) daňového řádu. K požadavku správce daně prokázat, že plnění bylo fakticky realizováno, žalobkyně uvedla, že se správce daně nevyjádřil, jakým způsobem se nad rámec jí uvedených skutečností provedení díla prokazuje. Upozornila také na to, že při dokazování lze na daňový subjekt klást jen splnitelné požadavky a důkazní břemeno nelze rozšiřovat na vztahy subdodavatelů s jejich zaměstnanci či subdodavateli. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 60/2011 žalobkyně namítala, že závěr, že její subdodavatel neměl pracovníky v pracovněprávním vztahu, případně že se jednalo o osoby bez pracovního povolení nebo živnostenského oprávnění, nemá v daňovém řízení s objednatelům prací za následek přenesení důkazního břemene na daňový subjekt, a zjištěné skutečnosti tak není možné připisovat k tíži žalobkyně.
8. Pochybení daňových orgánů spatřovala žalobkyně také v tom, že neprovedly výslechy L. M., M. M. a pracovnice magistrátu, která vydala potvrzení ze dne 7. 4. 2010, a další navržené důkazy (potvrzení vlastníka objektů a společností provádějících sanace). Zdůraznila, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu je svědka třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže tak činí pouze ve snaze mařit nebo účelově prodlužovat daňové řízení. Doplnila, že pokud daňové orgány důkaznímu návrhu nevyhoví, musí přezkoumatelně odůvodnit, proč tak učinily. Podle žalobkyně pravdivost nebo věrohodnost výpovědi svědka není možné hodnotit, aniž by byl svědek vyslechnut, a samotná skutečnost, že daný svědek má obchodní nebo pracovní vztah k daňovému subjektu, neodůvodňuje závěr o nepravdivosti a nevěrohodnosti svědecké výpovědi, ani odmítnutí této výpovědi. V dané souvislosti žalobkyně zmínila rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 83/01 a rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 128/2006 bránící předběžné selekci důkazů. Skutečnost, že L. M. je statutárním orgánem obchodní společnosti, není podle žalobkyně pro jeho výslech rozhodná, neboť žalobkyně navrhovala vyslechnout jej jako účastníka řízení. Žalobkyně zdůraznila, že je vadou řízení, odůvodnil-li správce

daně závěr o vyloučení výdaje z daňově uznatelných výdajů jeho neprokázáním, aniž přitom provedl dokazování výsledkem svědků, které navrhla. Odmítnutím navržených důkazů daňové orgány nezjistily řádně skutkový stav a závažně zasáhly do procesních práv žalobkyně ve smyslu čl. 36 Listiny základních práv a svobod.

9. Podle žalobkyně se daňové orgány dopustily vadného hodnocení důkazů. Konstatovala, že závěry o tom, že aktuální stav naznačuje provedení demolice, ale neurčuje, zda plnění byla poskytnuta tak, jak je uvedeno v účetních dokladech, postrádají odůvodnění údajného rozporu. Dovedeno do důsledků by správce daně mohl podle žalobkyně pod sankcí zpochybnění požadovat i prokázání hodiny, kdy byla činnost provedena. Obecně závazné předpisy ani obecné zvyklosti při provádění díla však nedávají zhotoviteli ani objednateli povinnost takového detaily evidovat nebo pořizovat průběžnou fotodokumentaci. Pokud správce daně neuznal důkazy žalobkyně ohledně roku provedení demolice, měl podle žalobkyně zpracovat znalecký posudek o tom, kdy byly demolice provedeny.
10. Žalobkyně dále poukázala na to, že žalovaný nevyvrátil její tvrzení o formálním zahájení daňové kontroly a uplynutí prekluzivní lhůty pro dodatečné vyměření daně. Protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 28. 11. 2011 označila za důkaz o tom, že kontrola byla zahájena formálně a správce daně při tomto jednání neučinil žádný úkon ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu. V období do 23. 2. 2012 neproběhly podle žalobkyně žádné úkony, které by byly úkony ve věci. V průběhu roku 2012 byl proveden výslech svědka M., poté byl ovšem správce daně až do 11. 12. 2013 nečinný. Tuto nečinnost pokládala žalobkyně za nezákonnou a současně za podstatnou vadu řízení, která vedla k jejímu poškození, neboť s odstupem doby se obtížněji dohledávají důkazní prostředky a svědci si nepamatují detaily, což správce daně vykládá k tíži žalobkyně. Tvrzení žalovaného, že po zahájení daňové kontroly následovalo pořízení kopií dokladů, nemá podle žalobkyně oporu v předmětném protokolu, a tvrzení žalovaného o cestovním příkazu, kterým lze doložit přítomnost úřední osoby v sídle účetní firmy nemá oporu v zákoně o cestovních náhradách, neboť úřední osoby podle žalobkyně nepochybně vykonávaly svou činnost v místě svého pracoviště a na pracovní cestu nebyly vyslány. Výzva k prokázání skutečností vydaná až po třech měsících od zahájení daňové kontroly nemá podle žalobkyně žádný vliv na závěr o formálnosti tohoto zahájení, neboť nedošlo k přerušení prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Žalobkyně upozornila také na to, že s výsledkem kontrolního zjištění byla seznámena během 15 minut. Namítala rovněž, že plná moc udělená JUDr. P. do protokolu byla neúplná a vůči správci daně podle § 27 odst. 2 daňového řádu neúčinná.
11. 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 u jeho zhotovitele (GENOVA, TEKNO, ASPIENS) a vyměřovat z nich daň z příjmů. Podle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 148/2006 nebo 2 Afs 93/2007 totiž při uznání části příjmu ke zdanění musí stát uznat i relevantní část výdajů minimálně

nutných na jeho pořízení. Za příjem podléhající dani se pokládá navýšení majetku, které je reálné, nikoli jen zdánlivé, a proto se musí u poplatníka projevit, musí být využitelné (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 17/2004 nebo 1 Afs 48/2007). V této souvislosti žalobkyně podotkla, že napadené rozhodnutí nereagovalo na to, že u společností TEKO a GENOVA byly úhrady za provedení demolic zahrnuty do příjmů, zatímco žalobkyni nebyly uznány jako výdaj; jednotlivá rozhodnutí si tak podle žalobkyně protiřečí. S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 145/2011, 5 Afs 45/2011 a 7 Afs 14/2012 žalobkyně poznamenala, že určitý příjem nelze zdanit jen z důvodu, že je zaúčtován v hospodářském výsledku, aniž by se z materiálního a ekonomického hlediska jednalo o příjem vymezený v zákoně o daních z příjmů. V dané souvislosti žalobkyně upozornila také na zákaz dvojího zdanění.

12. 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

13. 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 správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda plnění fakticky proběhla tak, jak žalobkyně deklarovala, neboť správce daně obdržel od magistrátu listiny potvrzující neexistenci staveb, jež měly být předmětem demolice. Tyto pochybnosti byly konkretizovány ve výzvě k prokázání skutečností, čímž na žalobkyni přešlo důkazní břemeno. Podle žalovaného důkazní prostředky opatřené v daňovém řízení neprokázaly tvrzení žalobkyně, že deklarované plnění bylo realizováno v předestřenému rozsahu, deklarovanými dodavateli a v období uvedeném na fakturách, a proto nebylo možné tyto neprokázané náklady uznat za daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně nesprávně interpretuje rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Připomněl, že žalobkyně byla několikrát vyzvána k předložení relevantních důkazních prostředků, seznámena s výsledkem kontrolního zjištění i doplněného odvolacího řízení a měla možnost se k nim vyjádřit.
14. Podle žalovaného se žalobkyně mylně domnívala, že správce daně byl povinen prokázat, že plnění proběhlo jinak, než sama tvrdila. Žalovaný poznamenal, že správce daně byl povinen prokázat jen existenci důvodných pochybností o tom, že plnění takto proběhlo, a v tomto smyslu své důkazní břemeno unesl. Nebylo úkolem žalobkyně vysvětlit správci daně okolnosti, na jejichž základě vznikly důvodné pochybnosti, nýbrž prokázat, že deklarované plnění bylo fakticky provedeno

vystavitelem předmětných daňových dokladů v uvedeném rozsahu a době. Žalobkyně však v průběhu daňového řízení nepředložila důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo možno k takovému závěru dospět. Žalovaný podotkl, že skutečnost, že práce neprovedl někdo jiný, lze jednoznačně prokázat jen tím, že je ve vymezeném rozsahu provedl právě subjekt deklarovaný žalobkyní, a dodal, že daňové řízení není založeno na vyšetřovací zásadě.

15. Žalovaný setrval na tom, že důkazy byly hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a s pravidly logického uvažování. Poznamenal, že správce daně neaplikoval úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a ve vztahu k L. M. pouze konstatoval to, co vyplývá ze zápisů jednotlivých společností v obchodním rejstříku. Žalovaný připomněl, že s důkazními prostředky z daňových řízení společností GENOVA, TEKŮ a NOWAK, a. s., (dále jen „NOWAK“) i s jejich vyhodnocením žalobkyni řádně seznámil, a proto odmítl, že by žalobkyni zkrátil na jejích právech. Dále uvedl, že správce daně postupoval při vydání výzvy k prokázání skutečností zcela v intencích § 92 odst. 4 daňového řádu, a dodal, že nebyl povinen prokazovat, že prověřované plnění neproběhlo nebo bylo poskytnuto někým jiným.
16. Podle žalovaného si žalobkyně mylně vyložila rozsah svého důkazního břemene. Nebylo na žalobkyni, aby prokazovala, že deklarovaný poskytovatel měl nějaké zaměstnance, a správce daně po ní takové důkazy nepožadoval. Pokud však žalobkyně tvrdila, že jí určitý subjekt poskytoval plnění, měla toto své tvrzení prokázat. Žalovaný připustil, že na základě zjištění učiněných v daňovém řízení nelze vyloučit, že plnění skutečně proběhlo, ale pro výsledek řízení je rozhodující jednoznačné prokázání toho, že deklarované plnění bylo fakticky realizováno v předestřenému rozsahu, deklarovanými dodavateli a v období uvedeném na fakturách, což prokázáno nebylo. Podle žalovaného není možné se dovolávat soukromoprávních předpisů a obecných zvyklostí při provádění díla, neboť Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval (např. v rozsudku sp. zn. 2 Afs 154/2005), že je v zájmu daňového subjektu, aby si nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k deklarovanému plnění skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb je na jeho straně.
17. K námitce týkající se odmítání navržených důkazů žalovaný uvedl, že správce daně dostal své povinnosti, když posoudil, zda může navržený důkaz přinést informace relevantní k předmětu řízení, a případné neprovedení důkazního prostředku vyčerpávajícím způsobem zdůvodnil. Žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 177/2006, podle kterého musí každý subjekt vstupující do obchodních vztahů zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zejména s ohledem na povahu poskytovaných služeb si zajistit potřebné podklady, jimiž bude schopen v daňovém řízení prokázat uplatňované nároky.
18. Žalovaný odmítl tvrzení o formálním zahájení daňové kontroly a uvedl, že byla zahájena fakticky prověřováním předložených účetních dokladů, jejichž fotokopie byly při zahájení daňové kontroly pořízeny. Na základě těchto dokladů vydal správce

daně výzvu ze dne 23. 2. 2012. Žalovaný zdůraznil, že daňová kontrola probíhala kontinuálně a její zahájení bylo úkonem, od jehož učinění znovu běžela prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Poznamenal, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly nevznesla žádné připomínky proti postupu správce daně při jejím zahájení. Dvoji podepsání výzvy nemůže podle žalovaného způsobit její nezákonnost. K tvrzení žalobkyně o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění v délce 15 minut žalovaný konstatoval, že žalobkyně neuvedla, v čem bylo toto seznámení nedostatečné. K plné moci pro JUDr. P. žalovaný podotkl, že zastupování nebylo v daňovém řízení nijak zpochybněno.

19. 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. Žalobkyně mohla své odvolání doplňovat až do vydání napadeného rozhodnutí, případně předkládat další důkazní prostředky. Podle žalovaného proto není třeba v dané věci provést doplnění dokazování.

Replika žalobkyně

20. V replice ze dne 13. 10. 2015 žalobkyně uvedla, že se v mezidobí objevily další důkazy, které s věcí souvisí, a tyto důkazy podrobně popsala. Trvala na tom, že při dokazování je možné vést důkaz i neexistencí jiných subjektů, které by prováděly demolice, a neexistencí demolic jindy než v roce 2010. Negativní důkazní teorii, ze které podle žalobkyně patrně daňové orgány při odmítnutí těchto důkazů vycházely, označila žalobkyně za překonanou a poukázala na úvahu prof. M. ohledně dělení důkazního břemene v civilním soudním sporu a na judikaturu Nejvyššího soudu. Zopakovala, že demolice proběhly v roce 2010 a je vyloučeno, aby proběhly jindy a jinými dodavateli. Toto tvrzení je podle žalobkyně podepřeno řadou důkazů, které ovšem daňové orgány odmítly.

Upřesnění žalobních bodů

21. Dne 26. 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. Upozornila na to, že původní potvrzení magistrátu ze dne 7. 4. 2010 není výstižné a bylo překonáno stanoviskem magistrátu ze dne 7. 1. 2015, podle kterého se na dotčených pozemcích dosud nacházely zbytky staveb. Byly eliminovány i pochybnosti ohledně toho, kdo demolice provedl. Žalobkyně zdůraznila, že daňové orgány byly povinny identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě kterých hodnotily její účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné, což neučinily, a

zůstaly jen u obecných konstatování bez odkazu na konkrétní skutečnosti, které by vylučovaly tvrzení žalobkyně, tudíž ke zpochybnění plnění nedošlo.

22. 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 své výhrady k hodnocení výpovědí svědků, kteří nebyli předem informováni o tom, k jaké problematice budou vyslechnuti, a proto si s ohledem na časový odstup logicky nemohli pamatovat detaily. Žalobkyně dále poukázala na výslech svědka D. Ch. v daňovém řízení se společností NOWAK, který podle ní potvrdil, že se bouraly objekty uvedené na fakturách, a zmínila též skutečnosti, které podle ní vyplynuly z dalších provedených důkazů.
23. Žalobkyně 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

24. 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 přihlídnout 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.
25. 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.
26. 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 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále

jen „ZSDP“), počala plynout od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost, tj. od 31. 12. 2010, a její konec by připadl na 31. 12. 2013. Finanční úřad v Ústí nad Labem však dne 28. 11. 2011 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010. Nejednalo se jen o formální zahájení daňové kontroly ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005 - 96, publ. pod č. 1480/2008 Sb. NSS, www.nssoud.cz, jak soud rozvede níže. Dne 28. 11. 2011 byla tedy žalobkyně

seznámena

s tím, že finanční úřad téhož dne učinil úkon směřující k dodatečnému stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období, a proto podle § 148 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 264 odst. 4 téhož zákona počala od 28. 11. 2011 znovu běžet tříletá lhůta pro vyměření daně, jejíž konec by připadl na 28. 11. 2014. V průběhu posledních 12 měsíců před uplynutím této lhůty vydal správce daně dne 13. 12. 2013 dodatečný platební výměr, jímž žalobkyni vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010, a tento žalobkyni dne 16. 12. 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 28. 11. 2015. Vzhledem k tomu, že žalobou napadené rozhodnutí ze dne 12. 6. 2015 bylo žalobkyni prostřednictvím jejího právního zástupce doručeno a nabylo právní moci dne 16. 6. 2015, došlo k pravomocnému doměření daně před uplynutím prekluzivní lhůty. Prekluze daňové povinnosti tudíž nenastala.

27. Dále se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že se žalovaný nevypořádal s námitkami uvedenými v odvolání

a že není zřejmé, zda daňové orgány zjistily účetní nesrovnalosti, chyby v dokladech (ty uváděny nejsou), nebo zda měl žalovaný na mysli jiné původně uvedené nesprávnosti, když po žalobkyni požadoval jejich kvalitní a perfektní nápravu. Námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí soud nepřisvědčil, neboť žalovaný na jednotlivá tvrzení žalobkyně v odůvodnění svého rozhodnutí reagoval a dostatečně se vypořádal se všemi odvolacími námitkami. Žalovaný rovněž na straně 33 napadeného rozhodnutí vysvětlil, že účetnictví žalobkyně nebylo zpochybněno, ale správce daně zpochybnil pouze některé daňové doklady, u kterých požadoval jejich prokázání ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přičemž současně upozornil na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Soud proto dospěl k závěru, že z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, co daňové orgány zpochybnil a kam měla žalobkyně zaměřit svou snahu o nápravu. Žalobkyně podle názoru soudu spíše než s rozsahem odůvodnění napadeného rozhodnutí a reakce na její námitky nesouhlasí s vlastními závěry žalovaného. Správnost, či nesprávnost právních názorů žalovaného však není otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, nýbrž jeho zákonnosti, která bude posouzena v další části odůvodnění tohoto rozsudku, stejně jako otázka případných vad daňového řízení. Soud nicméně na tomto místě uzavírá, že napadené rozhodnutí shledal přezkoumatelným.

28. K námitce žalobkyně, že vadou řízení je 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 poskytnou mu příležitost na taková zjištění 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 převztít 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. Protokoly o výsleších svědků pořízené v jiných daňových řízeních 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. V takovém případě by uvedený postup podle názoru soudu neměl žádný vliv na možnost uplatnění práv žalobkyně.
29. Naprosto odlišně je však nutné hodnotit převzetí protokolů o výsleších svědků T. S. z daňového řízení vedeného s daňovým subjektem GENOVA a D. Ch. z daňového řízení vedeného s daňovým subjektem TEKO, neboť u Tomáše Smrčky žalobkyně výslovně opakovaně požadovala, aby byl v řízení vyslechnut (v odvolání a ve vyjádření ze dne 7. 2. 2015), a u D. Ch. v podání ze dne 11. 5. 2015 žádala o opakování svědecké výpovědi, což lze vzhledem k tomu, že dosud v daném řízení vyslechnut nebyl, považovat za návrh na provedení důkazu výsledkem tohoto svědka. Právě výše zmíněné zásady přímosti a bezprostřednosti, které se odrážejí v právu žalobkyně být přítomna výsledku svědků a klást jim otázky, totiž neumožňují, aby byl navržený důkaz výsledkem svědků nahrazen listinným důkazem zachycujícím jejich výslech v jiném řízení. Není přitom podstatné, že výsledku těchto svědků se v jiných daňových řízeních v pozici právního zástupce společností GENOVA, resp. TEKO, účastnil právní zástupce žalobkyně, neboť v předmětných řízeních hájil zájmy svých klientů GENOVA a TEKO, nikoli zájmy žalobkyně, jakkoli nejsou navzájem protichůdné, na výpovědi svědků nahlížel z pohledu uvedených klientů a kladl jim otázky, které se týkaly zmíněných společností. Vzhledem k tomu, že nelze vyloučit, že by z pozice právního zástupce žalobkyně pokládal svědkům otázky jiné, dospěl soud k závěru, že použitím protokolů o výsleších svědků T. S. a D. Ch. z jiných daňových řízení namísto žalobkyní navrhovaného výsledku těchto svědků bylo porušeno právo žalobkyně být přítomna jejich výsledku a klást jim 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 těchto svědků

vyslovil, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Této otázce se bude soud věnovat níže.

30. 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 nepřísluší, 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.
31. Namítá-li žalobkyně, že ji správce daně neinformoval o dožádáních z roku 2011 či 2012 a o jiných dotazováních (např. místních šetřeních), soud zdůrazňuje, že není povinností správce daně informovat daňový subjekt o každém jednotlivém procesním kroku, nýbrž pouze o takových krocích, které mají pro dané řízení určitou relevanci. To znamená, že pokud dožádání nepřineslo žádné využitelné informace a správce daně s ním při svém rozhodování nijak nepracoval, nebylo ani jeho povinností žalobkyni s takovým dožádáním seznamovat. Po prostudování správního spisu soud shledal, že žalobkyně byla seznámena se všemi relevantními zjištěními daňových orgánů, a to v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, dále ve zprávě o daňové kontrole a v seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení. V tomto ohledu tedy soud nezjistil v postupu daňových orgánů žádné pochybení.
32. Soud se dále zaměřil na námitku, že daňová kontrola byla sice zahájena dne 28. 11. 2011, ale do 23. 2. 2012 neproběhly žádné úkony ve věci; v průběhu roku 2012 se uskutečnil výslech svědka M., poté byl správce daně až do 11. 12. 2013 nečinný. Žalobkyni lze přisvědčit v tom směru, že podle protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 28. 11. 2011 nebyly při tomto jednání předány žádné dokumenty a dalším ve správním spisu zaznamenaným úkonem je až výzva k prokázání skutečností ze dne 23. 2. 2012, to ovšem podle názoru soudu ještě neznamená, že daňová kontrola byla dne 28. 11. 2011 zahájena pouze formálně. Z obsahu výzvy ze dne 23. 2. 2012 totiž jednoznačně vyplývá, že si finanční úřad musel před jejím vydáním opatřit a zanalyzovat řadu listiny (minimálně příslušné daňové doklady a potvrzení magistrátu ze dne 7. 4. 2010). Žalobkyně by si zároveň měla uvědomit, že důvodem zahájení daňové kontroly nebyla snaha finančního úřadu učinit tento úkon před uplynutím prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 ZSDP, která by uplynula teprve dne 31. 12. 2013, tudíž je zjevné, že ke dni 28. 11. 2011 nebylo třeba daňovou kontrolu z tohoto důvodu zahajovat. Prodlevu mezi vlastním zahájením daňové kontroly a vydáním výzvy k prokázání skutečností přitom soud s přihlédnutím ke zmíněné nutnosti získat a prostudovat příslušné podklady a k absenci hrozby uplynutí lhůty pro vyměření

daně shledává přiměřenou. Zahájení daňové kontroly proto podle názoru soudu nebylo toliko formální.

33. Pokud jde o další postup v průběhu roku 2012 a 2013, soud z obsahu správního spisu zjistil, že finanční úřad po vydání výzvy ze dne 23. 2. 2012 obdržel žádost žalobkyně o prodloužení lhůty ze dne 20. 3. 2012 a následně její odpověď na předmětnou výzvu ze dne 10. 4. 2012. V návaznosti na podání žalobkyně finanční úřad dne 19. 4. 2012 vyzval magistrát k poskytnutí informací a listin souvisejících se záměrem odstranit stavby v areálu TPÚ. Dne 26. 4. 2012 obdržel finanční úřad odpověď magistrátu včetně požadovaných dokumentů. Dne 21. 5. 2012 rozšířil předmět daňové kontroly o DPH za zdaňovací období srpen a říjen 2010 a následně seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění. Dne 20. 6. 2012 obdržel finanční úřad vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění a návrh důkazů. Dne 13. 8. 2012 předvolal finanční úřad svědky Ing. J. J., V. D., H. V. a J. M. na 3. a 4. 9. 2012. Dne 5. 9. 2012 vyslechl svědka Ing. J. J. a provedl ústní jednání se žalobkyní, kde jí vysvětlil, že nebude provedena svědecká výpověď L. M. a M. M. Dne 21. 9. 2012 byl vyslechnut svědek J. M. Následně finanční úřad postupně opatroval další podklady a dne 20. 6. 2013 provedl místní šetření. Z uvedeného je podle názoru soudu zřejmé, že finanční úřad nebyl nečinný, a uvedená námitka proto není důvodná. Současně nelze přisvědčit ani domněnce žalobkyně, že ji tento postup poškodil, neboť s odstupem času se důkazní prostředky obtížněji dohledávají a svědkové si nepamatují detaily. Žalobkyni totiž nic nebránilo v tom, aby od samého počátku daňové kontroly dne 28. 11. 2011 shromažďovala listinné podklady a navrhovala svědky, případně trvala na provedení jejich výslechu bez zbytečného odkladu. Ze správního spisu navíc nevyplývá, že by správce daně s realizací navržených důkazů nějak bezdůvodně otálel.
34. Soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že plná moc udělená JUDr. P. do protokolu byla neúplná a vůči správci daně podle § 27 odst. 2 daňového řádu neúčinná. Žalobkyně má sice pravdu v tom, že v protokolu o jednání ze dne 25. 7. 2012 je osoba, jíž žalobkyně prostřednictvím svého předsedy představenstva L. M. udělila plnou moc k zastupování u probíhající daňové kontroly, označena toliko jako JUDr. P., nicméně podle názoru soudu nevznikají pochybnosti o tom, že se jedná o právního zástupce žalobkyně JUDr. L. P., advokáta, který žalobkyni v dalším řízení zastupoval, jemuž patří i telefonní číslo uvedené v předmětném protokolu jako telefon JUDr. P. Sama žalobkyně navíc v průběhu daňového řízení nijak nezpochybnila, že se jednalo o tohoto advokáta, který ji na základě předmětné plné moci udělené do protokolu zastupoval např. i při místním šetření dne 20. 6. 2013, jehož se osobně účastnil také předseda představenstva žalobkyně L. M., který nyní rozporovanou plnou moc do protokolu udělil. Tuto námitku proto soud vyhodnotil jako účelovou a zároveň zcela nedůvodnou.
35. K námitce žalobkyně zpochybňující omezení daňové kontroly 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 daňové kontroly. 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. Pokud jde o námitku odlišných závěrů rozhodnutí ve věcech jiných daňových subjektů, soud podotýká, že žalobkyně by si měla uvědomit, že výsledek každého daňového řízení závisí na aktivitě toho kterého daňového subjektu, na jeho tvrzeních a na tom, zda se mu podaří unést důkazní břemeno. Od toho se pak odvíjí potenciální odlišnosti výsledných rozhodnutí, které pochopitelně mohou nastat a rozhodně samy o sobě nemusí znamenat žádné pochybení na straně daňových orgánů.

36. Pokud žalobkyně namítala, že s výsledkem kontrolního zjištění byla seznámena během patnácti minut, soud k tomu poznamenává, že tato skutečnost bez dalšího nepředstavuje žádné pochybení správce daně. Žalobkyně by si měla uvědomit, že po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění měla ještě dostatek prostoru se k tomuto výsledku vyjádřit a navrhnout další důkazní prostředky, a to jak před vyhotovením a projednáním zprávy o daňové kontrole, tak v rámci odvolání, případně v rámci vyjádření se v rámci odvolacího řízení v návaznosti na výzvu žalovaného ze dne 22. 4. 2015. Předmětná námitka proto není důvodná.
37. Ve vztahu k námitce, že nebyly dány důvody pro tvrzení daňových orgánů o údajné provázanosti dotčených subjektů osobou L. M. a pro užití pojmu řetězec, soud konstatuje, že daňové orgány pouze popsaly vztahy L. M. s jednotlivými obchodními společnostmi, které v tomto případě figurují, resp. jeho angažmá v těchto společnostech, které je snadno ověřitelné z obchodního rejstříku. Pojem řetězec pak podle názoru soudu logicky vystihuje postupné předávání zakázky od objednatele dodavateli, poté jeho subdodavateli a následně subdodavateli tohoto subdodavatele, atd., aniž by to automaticky mělo jakoukoli negativní konotaci např. ve smyslu podvodného daňového řetězce. Žalobkyni lze navíc přisvědčit, že uzavírání subdodavatelských smluv je v investiční výstavbě běžné. Soud v této souvislosti ve shodě se žalovaným dodává, že propojení jednotlivých subjektů osobou L. M. nebylo uvedeno ve snaze aplikovat § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, který se týká obchodních vztahů mezi spojenými osobami, nýbrž dokreslit vzájemné vztahy zúčastněných obchodních společností a z nich plynoucí pochybnosti. Žádné dokazování o tom, zda se jednalo o vztahy mezi spojenými osobami, proto nebylo namístě.
38. 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), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

39. 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.
40. 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 uveden 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. nález 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).

41. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy nejprve výlučně na daňovém subjektu, aby prokázal, že náklad jím uplatněný je daňově účinný, že jej vynaložil (zda byla příslušná služba skutečně poskytnuta a daňovému subjektu odevzdána) a že tento náklad měl vazbu na dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů. Nepostačí, prokáže-li daňový subjekt pouze to, že náklad vynaložil, a nepodaří se mu již prokázat, že služba byla skutečně nejen provedena, ale i žalobci odevzdána. Pokud se mu podaří prokázat (např. pomocí svého účetnictví), že náklad skutečně vynaložil, a že služba byla zhotovitelem nejen provedena, ale i odevzdána, musí dále prokázat, zda uplatněný náklad skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na www.nssoud.cz).
42. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že „*[v]ýdaje (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.*“ Z citovaného ustanovení vyplývá, že mezi základní podmínky daňové uznatelnosti nákladů patří prokázání toho, že ten který konkrétní náklad byl skutečně vynaložen. Vzhledem k tomu, že výše nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tvoří nedílnou součást daňového tvrzení daňového subjektu, nese důkazní břemeno daňový subjekt [§ 92 odst. 3 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu], jak již ostatně bylo vysvětleno výše. Vzniknou-li správci daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
43. V projednávané věci měl finanční úřad, resp. správce daně, pochybnosti o tom, že demoliční práce včetně přípravy objektů a recyklace v areálu TPÚ byly skutečně provedeny v období a v rozsahu uvedeném na fakturách vystavených dodavateli GENOVA (ze dne 9. 9. 2010), ASPIENS (ze dne 28. 10. 2010 a 19. 11. 2010) a TEKŮ (ze dne 31. 12. 2010), tj. o oprávněnosti ponechání částky 12.879.820 Kč v daňově účinných nákladech, tedy že se jedná o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tyto pochybnosti finanční úřad ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 23. 2. 2012 odůvodnil tím, že podle potvrzení magistrátu ze dne 7. 4. 2010 vystaveného na základě žádosti žalobkyně ze dne 31. 3. 2010 neexistují na dotčených pozemcích v areálu TPÚ stavby průmyslových objektů, nejsou patrné ani

základy budov a vzniklé plochy jsou zatravněny. Podle zápisu o odevzdání a převzetí prací byly bourací práce dokončeny dne 22. 12. 2010, což podle finančního úřadu není v souladu

s vydaným potvrzením magistrátu ze dne 7. 4. 2010. Dále správce daně v předmětné výzvě uvedl, že v soupisu provedených prací a v zápisu o odevzdání a převzetí prací k faktuře

č. 20100046 jsou rozepsány i bourací práce na pozemku parc. č. 898/112 ve výši 494.889 Kč, ačkoli tento pozemek nepatří žalobkyni, ale společnosti CPI – Land Development, a. s. Žalobkyně navíc v daňových přiznáních k dani z nemovitostí od roku 1999 do roku 2010 nevykázala na dotčených pozemcích žádnou změnu a ani v rozvaze za rok 2010 nedošlo ke snížení aktivního účtu 021 – Stavby. V protokolu o seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 21. 5. 2012 finanční úřad doplnil, že podle písemnosti nazvané „Budovy Tlakové plynárny k 31. 12. 2009 – Papírově stojící budovy dle výpisu z katastru – k. ú. Všebořice“ budovy na pozemcích parc. č. 827, 850, 831/2, 898/115, 898/126, 898/132 a 898/135 již k 31. 12. 2009 fyzicky nestojí. Tato skutečnost podle názoru soudu podporuje pochybnosti finančního úřadu, resp. správce daně.

44. Soud neshledal žalobkyní obecně tvrzené vady výzvy k odstranění pochybností ze dne 23. 2. 2012 a naopak konstatuje, že tato výzva jednoznačně vymezila konkrétní skutečnosti,

v nichž finanční úřad spatřoval důvody vzniku pochybností o tom, zda výdaje za plnění od společností GENOVA, ASPIENS a TEKŮ představují náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a zda předmětné činnosti byly vykonány v období a v rozsahu deklarovaném na jednotlivých fakturách. Samotná skutečnost, že některé dílčí pochybnosti byly později vyvráceny, nic nemění na tom, že správce daně své důkazní břemeno unesl, neboť v průběhu dokazování vyvstaly další pochybnosti [např. skutečnost, že subdodavatelé NOWAK a CST plus, s. r. o., (dále jen „CST“) neměli v rozhodném období žádné zaměstnance a nebyl zjištěn ani jejich konkrétní subdodavatel, který by předmětné práce skutečně realizoval].

45. K námitce žalobkyně, že předmětná výzva je v rozporu s § 102 odst. 1 písm. g) a h) daňového řádu, soud připomíná, že podle těchto ustanovení platí, že „[r]ozhodnutí obsahuje podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit kvalifikovaným elektronickým podpisem úřední osoby, a datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno.“ Z obsahu správního spisu soud zjistil, že předmětná výzva byla nejprve vyhotovena v elektronické podobě a opatřena elektronickým podpisem včetně uvedení data připojení elektronického podpisu, a teprve následně byla vytištěna a v listinné podobě založena do spisu. Prvotní podoba předmětné výzvy je tudíž podoba elektronická a v této podobě by také výzva byla zaslána žalobkyni nebo jejímu zástupci prostřednictvím datové schránky. Vzhledem k tomu, že ovšem nebylo možné zaslat výzvu tímto způsobem tehdejšímu zástupci žalobkyně Bc. D., musel finanční úřad vyhotovit i její listinnou verzi, kterou následně odeslal zástupci žalobkyně prostřednictvím České pošty. Listinnou podobu dotčené výzvy přitom finanční úřad vyhotovil vytištěním elektronicky podepsané výzvy. Tento výtisk byl následně

opatřen vlastnoručním podpisem úřední osoby, která byla shodná s tou osobou, která podepsala předmětnou výzvu v elektronické podobě uznávaným elektronickým podpisem, a současně byl opatřen i otiskem úředního razítka, jak vyžadoval § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Skutečnost, že listinná podoba dotčené výzvy finančního úřadu byla získána vytištěním elektronicky podepsané výzvy, vyplývá ze záhlaví její první strany, kde je umístěna doložka „Elektronicky podepsáno, 23.02.2012, Ing. M. K., vedoucí kontrolního oddělení“. Podle názoru soudu vlastnoruční podpis úřední osoby lze nesporně nahradit jejím elektronickým podpisem. V předmětném případě však daná výzva, která byla zástupci žalobkyně zaslána v listinné podobě, nebyla zjevně podepsána elektronickým podpisem, protože elektronická podoba této výzvy nebyla konvertována do listinné podoby v souladu s § 24 odst. 1 a 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, přičemž současně ani nebyla podepsána elektronickým podpisem, jelikož nedošlo k jeho ověření v souladu s § 24 odst. 1 písm. b) a c) téhož zákona. Doložka umístěná na vytištěné výzvě tedy nepředstavuje elektronický podpis, neboť výzva nevznikla konverzí, a pouze deklaruje skutečnost, že výzva byla vyhotovena vedle listinné podoby i v elektronické podobě. Jediným podpisem, který listinná podoba výzvy obsahuje, je tudíž vlastnoruční podpis Ing. M. K., k němuž je v souladu s § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu připojeno razítko. Faktem tak zůstává, že výzva zasláná zástupci žalobkyně v listinné podobě byla v souladu se zákonem platně podepsána pouze vlastnoručním podpisem úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a byla opatřena otiskem úředního razítka. Za datum vlastnoručního podepsání lze přitom považovat den, kdy byl k elektronické podobě výzvy připojen uznávaný elektronický podpis, neboť jiné datum na předmětné výzvě uvedeno není. Soud proto konstatuje, že v tomto ohledu není předmětná výzva nezákonná.

46. Prokázáním pochybností správce daně přešlo důkazní břemeno na žalobkyni, která tak byla povinna prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010, resp. prokázat daňovou uznatelnost uplatněných výdajů. Soud proto konstatuje, že se žalobkyně mýlí, pokud se domnívá, že k přenesení důkazního břemene nedošlo. Z výše popsaného principu rozložení důkazního břemene v daňovém řízení zároveň vyplývá, že nebylo povinností daňových orgánů prokazovat, že se deklarovaná plnění vůbec neuskutečnila, případně, že je realizoval jiný subjekt než žalobkyně; nic takového ostatně daňové orgány netvrdily, tudíž ani nebyl důvod, aby to prokazovaly. Plně postačilo, že daňové orgány prokázaly konkrétně identifikované pochybnosti, čímž přenesly důkazní břemeno na žalobkyni. Rozhodně pak nebylo namístě, aby daňové orgány nechávaly zpracovat znalecký posudek o tom, kdy byly demolice provedeny, neboť důkazní břemeno v tomto směru tížilo 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 demolcích. Klíčovou skutečností, kterou měla žalobkyně prokázat, je provedení příslušných prací konkrétním dodavatelem, který vystavil příslušný daňový doklad, a to v rozsahu a v termínu v tomto dokladu uvedeném.

47. 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, nýbrž pouze prokázaly pochybnosti, což znamená, že žalobkyně následně podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, resp. na základě výzvy správce daně podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, musela předložit, eventuálně alespoň navrhnout důkazní prostředky prokazující její tvrzení. Záleželo přitom výhradně na žalobkyni, jaké důkazní prostředky zvolí. Žalobkyně přitom mimo jiné navrhla provést listinné důkazy, výslech svého statutárního orgánu L. M. a dále výslech svědka M. M. Těmto návrhům daňové orgány nevyhověly. Na tomto místě soud směrem k žalobkyni podotýká, že její tvrzení o tom, že ke zpochybnění potvrzení magistrátu ze dne 7. 4. 2010 o neexistenci staveb navrhla důkaz výslechem referentky K., která původní potvrzení zpracovala, nemá oporu ve správním spisu. Žalobkyně tento důkaz v daňovém řízení nenavrhla, a proto nyní nemůže daňovým orgánům vytýkat, že jej neprovedly.
48. 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 soud ve shodě se žalovaným konstatuje, že žádné z těchto zjištění není způsobilé prokázat uskutečnění předmětných plnění deklarovanými dodavateli, resp. daňovou uznatelnost takto uplatněných nákladů. Totéž platí pro navrhovaný důkaz stanoviskem investora a zjištěním v jeho účetnictví, že uvedené demolice jinému subjektu nehradil. Daňové orgány proto nepochybily, pokud tyto důkazy s patřičným zdůvodněním neprovedly.
49. Dále se soud zabýval námitkami žalobkyně zpochybňujícími závěr žalovaného, že neunesla důkazní břemeno. Soud má za to, že v daňovém řízení předložené smlouvy, faktury, předávací protokoly a další listiny nemohou prokázat faktické provedení předmětných prací v konkrétním rozsahu a termínu. Lepší vypovídací schopnost by měly stavební deníky nebo průběžně vedené denní záznamy o vykonaných činnostech, nic takového ovšem žalobkyně nedoložila. Není přitom podstatné, zda jí právní předpisy či obecné zvyklosti při provádění díla dávají povinnost evidovat detaily požadované daňovými orgány nebo pořizovat průběžnou fotodokumentaci. Žalobkyně by měla mít na paměti, že pokud v budoucnu hodlá uplatnit určitý výdaj jako daňově uznatelný náklad, musí být schopna prokázat, že tento výdaj byl skutečně vynaložen na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, což zahrnuje také otázku, zda k plnění, na základě kterého výdaj vznikl, došlo. To znamená, že by žalobkyně měla v souvislosti se svými obchodními aktivitami shromažďovat takové podklady a dokumentaci, aby poté v daňovém řízení dokázala unést důkazní břemeno. Neexistence takových podkladů jde v případě prokázání pochybností ze strany daňových orgánů vždy k tíži daňového subjektu, který poté musí hledat jiné způsoby, jak uplatněné daňové nároky prokázat.
50. V úvahu přichází například fotodokumentace, která ovšem v projednávané věci nic nevypovídá o tom, kdy konkrétně došlo k demolici staveb a zda se tak stalo v termínu a v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech, ani zda předmětné práce provedli vystavitelé těchto dokladů. Podobně ani provedené místní šetření nemůže uvedené

podstatné skutečnosti relevantně prokázat. Zbývaly proto pouze výpovědi svědků, které ovšem v této chvíli soud nemůže hodnotit, neboť dva svědci (T. S. a D. Ch.) nebyli v daňovém řízení vedeném se žalobkyní vyslechnuti, ačkoli to žalobkyně navrhovala.

51. 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.
52. Soud souhlasí se žalovaným v tom, že nebylo namístě provádět výslech L. M., který byl v rozhodném období roku 2010 i po celé daňové řízení statutárním orgánem žalobkyně, a kterému tak nic nebránilo v tom, aby svá tvrzení daňovým orgánům sdělil písemnou formou v rámci jakéhokoli podání žalobkyně. L. M. 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.
53. Odlišná situace však nastala ve vztahu k navrženému výslechu M. M., který byl v rozhodném období roku 2010 členem představenstva žalobkyně, nicméně tato funkce mu zanikla dříve, než byl jako svědek ze strany žalobkyně navržen. Z judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 19. 10. 2006, čj. 7 Afs 15/2003 - 99, nebo ze dne 5. 8. 2010, čj. 9 Afs 7/2010 - 181, případně ze dne 31. 3. 2010, čj. 1 Afs 58/2009 - 541, publ. pod č. 2119/2010 Sb. NSS, vše dostupné na www.nssoud.cz) vyplývá, že je vyloučeno vyslýchat jako svědka osobu, která je v daném řízení v pozici statutárního orgánu účastníka řízení. Tento závěr Nejvyšší správní soud v naposledy zmíněném rozsudku zdůvodnil tím, že „... osoba, která je statutárním orgánem nebo jeho členem, jedná jménem právnické osoby [§ 20 odst. 1 občanského zákoníku, § 13 odst. 1 obchodního zákoníku, § 21 odst. 1 písm. a) o. s. ř., apod.]. Pokud by tedy byla připuštěna možnost svědecké výpovědi osob, které jsou statutárním orgánem právnické osoby či jeho členem, byly by právnické osoby ve správním řízení znevýhodněny oproti osobám fyzickým, což by bylo v rozporu se zásadou rovného postavení dotčených osob při uplatňování svých procesních práv (čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, § 7 odst. 1 správního řádu). ... [Ú]častník totiž na rozdíl od svědka není povinen vypovídat pravdivě v tom smyslu, že by

mohl být za vědomě nepravdivou výpověď trestně stíhán (srov. § 175 TrZ); tomu odpovídá i rozdílný obsah poučení, které účastníku řízení a svědku poskytne soud před započítáním jejich výsledku a pod jehož vlivem účastník a svědek vypovídají. Okolnost, že účastník řízení nemůže být na rozdíl od svědka za vědomě nepravdivou výpověď trestně stíhán, je tak významná pro hodnocení důkazů provedených výpověďmi těchto osob z hlediska jejich věrohodnosti (§ 132 OSŘ). Je zřejmé, že takovýto „tlak“ na výpověď osoby v postavení statutárního orgánu hraničí též s trestněprávní zásadou zákazu sebeobviňování vyplývající např. z čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (k uvedené zásadě viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 23. 3. 2006, sp. zn. III. ÚS 451/04,

N 68/40 SbNU 677), která se nepochybně užije též v řízení o správních deliktech. Z uvedených důvodů je tak nutno dospět k závěru, že i ve správním řízení vedeném s právníckými osobami je nutno respektovat specifické postavení osob v pozici statutárních orgánů těchto právníckých osob a při jejich výsleších je třeba postupovat analogicky podle § 141 odst. 6 správního řádu a § 126 odst. 4, § 126a a § 131 o. s. ř., tedy jako při výsledku účastníka řízení.“ Těmito závěry Nejvyššího správního soudu se zdejší soud zcela ztotožňuje a pokládá je za plně aplikovatelné i na daňové řízení. Zdejší soud zdůrazňuje, že nemožnost vyslechnout určitou osobu jako svědka je z citovaných důvodů omezena jen na situaci, kdy je potenciální svědek v daném okamžiku statutárním orgánem účastníka řízení nebo členem tohoto statutárního orgánu.

54. V případě, kdy navržený svědek M. M. krátce po zahájení daňové kontroly (28. 11. 2011) přestal být dne 27. 12. 2011 členem představenstva žalobkyně, nemohlo být podle názoru soudu jeho dřívější členství ve statutárním orgánu žalobkyně překážkou tomu, aby byl v řízení vyslechnut jako svědek. Daňové orgány pochopitelně mohly k jeho předchozímu angažmá přihlídnout při hodnocení jeho výpovědi, nicméně nebyly oprávněny provedení tohoto navrženého důkazu odepřít.
55. Podle názoru soudu není přípustné, aby daňové orgány učinily závěr, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno za situace, kdy odmítly provést žalobkyni navržené relevantní důkazy, čímž jí znemožnily určité skutečnosti prokázat. 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). V projednávané věci rozhodně z ničeho nevyplývá, že by návrhy na provedení výsledku svědků T. S., D. Ch. a M. M. byly vedeny snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení, a proto bylo povinností daňových orgánů tyto důkazy připustit, a umožnit tak žalobkyni, aby se při nedostatku jiných relevantních důkazů pokusila prokázat svá tvrzení tímto způsobem. Lze proto uzavřít, že za situace, kdy daňové orgány žalobkyni uvedenou možnost odepřely, nemá jejich závěr, že žalobkyně

neunesla důkazní břemeno, oporu ve správním spisu a zjištěný skutkový stav vyžaduje zásadní doplnění ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

56. S ohledem na toto zjištění a současně s ohledem na výše popsané porušení § 96 odst. 5 daňového řádu, spočívající v převzetí protokolů o výsledku žalobkyní navržených svědků z jiného řízení namísto jejich vyslechnutí v daném řízení, soud shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného pro vadu řízení podle § 76 odst. 1 písm. 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 vytčené vady řízení musí nejprve vyjádřit žalovaný.
57. 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.
58. Výrok III. tohoto rozsudku o vrácení soudního poplatku má oporu v § 10 odst. 1 věte druhé zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“), podle které „*b)ylo-li na poplatku zaplaceno více, než činila poplatková povinnost, vrátí soud přeplatek.*“ Žalobkyně zaplatila soudní poplatek za žalobu, který podle položky č. 18 bodu 2 písm. a) sazebníku soudních poplatků činí 3.000 Kč, dvakrát (dne 25. 8. 2015 a dne 9. 9. 2015), proto soud vyslovil, že částka 3.000 Kč bude žalobkyni vrácena ve lhůtě stanovené v § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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 1. listopadu 2017

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

Za správnost vyhotovení:
G. Z.