



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: GENOVA, spol. s r. o.**, IČ: 48265501, se sídlem Úpská 54, 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 30. 10. 2014, čj. 29028/14/5000-14306-701226,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 10. 2014, čj. 29028/14/5000-14306-701226, **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.

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 30. 10. 2014, čj. 29028/14/5000-14306-701226, jímž byla zamítnuta její odvolání a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 2. 2013, čj. 295950/13/2501-24803-507771, čj. 295959/13/2501-24803-507771 a čj. 295966/13/2501-24803-507771. Těmito dodatečnými platebními výměry 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 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), sdělil žalobkyni výši penále, a to platebním výměrem čj. 295950/13/2501-24803-507771 za zdaňovací období srpen 2010 DPH ve výši 45.920 Kč a penále ve výši 9.184 Kč, platebním výměrem čj. 295959/13/2501-24803-507771 za zdaňovací období říjen 2010 DPH ve výši 1.507.120 Kč a penále ve výši 301.424 Kč a platebním výměrem čj. 295966/13/2501-24803-507771 za zdaňovací období listopad 2010 DPH ve výši 91.200 Kč a penále ve výši 18.240 Kč.

Žaloba

2. V obsáhlé žalobě žalobkyně předeslala, že jí správce daně v dodatečných platebních výměrech neuznal přijatá zdanitelná plnění ve formě demoličních prací v areálu Tlakové plynárny Ústí nad Labem, a. s., (dále jen „TPÚ“) a ve formě inženýrské a poradenské činnosti týkající se Bytových domů Chlumec (dále jen „BD Chlumec“), neboť žalobkyně podle něj neprokázala, že deklarovaná zdanitelná plnění fakticky přijala od deklarovaných dodavatelů v uvedeném období a rozsahu. 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, jímž 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 nedostál své zákonné povinnosti, když neprokázal, že žalobkyní tvrzené skutečnosti nenastaly nebo nastat nemohly. Pokud správce daně tvrdil, že žalobkyně fakticky nepřijala deklarovaná plnění od dodavatelů NOWAK, a. s., (dále jen „NOWAK“) a CST plus, s. r. o., (dále jen „CST“), pak 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 suti 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. Podle žalobkyně 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. Zejména se jednalo o výslech L. M., u kterého není podstatné, že je statutárním orgánem žalobkyně, neboť tato navrhovala vyslechnout jej jako účastníka řízení. Žalobkyně současně namítala, že měl být proveden navrhovaný výslech V. D. a M. T., o nichž svědek T. S. tvrdil, že řešili akci BD Chlumec, a také výslech svědků z Obecního úřadu Chlumec o tom, kdo tuto spolupráci realizoval. Žalobkyně zdůraznila, že je vadou řízení, odůvodnil-li správce daně své závěry tím, že žalobkyně uplatněný nárok neprokázala, aniž přitom provedl dokazování výslechem svědků, které navrhla. Za vadu řízení považovala žalobkyně také přebírání důkazních prostředků a důkazů z jiných řízení včetně toho, že se s převzatými důkazy nemohla seznámit a správce daně ji neinformoval ani o dožádáních z roku 2011 či 2012 a o jiných dotazováních (např. místních šetřeních). Pokud žalovaný použil výpověď svědka z jiného daňového řízení, měl podle žalobkyně použít i vyjádření příslušného daňového subjektu k jednotlivým akcím. 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 a dokazování týkající se navyšování ceny za demolice u jednotlivých zhotovitelů a objednatelů. Dodala, že i přes její návrh nebyl proveden důkaz stanoviskem investora TPÚ a zjištěním v jeho účetnictví, že uvedené demolice jinému subjektu nehradil. Připomněla, že k důkazu navrhovala také originály žádostí zpracovaných v rámci akce BD Chlumec, které má žalobkyně stále v držení, protože činnosti prováděla společnost NOWAK a po skončení činnosti je žalobkyni předala.
5. Dále žalobkyně namítala, že se daňové orgány dopustily vadného hodnocení 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 na jeho výzvu předložené smlouvy o dílo a soupisy provedených prací včetně předávacích protokolů nepovažoval za průkazné. K výpovědím svědků žalobkyně uvedla, že pokud svědek nevěděl, co bude předmětem výslechu, nemohl se na to připravit a logicky si nemůže pamatovat detaily činnosti čtyři roky před výslechem. Žalobkyně proto požadovala, aby byly výslechy 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. 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. Písemnost TPÚ nazvaná „Papírově stojící budovy k 31. 12. 2009“ řešila podle žalobkyně daň z nemovitostí a nedokládá, že tyto budovy nestojí. Žalobkyně nesouhlasila se závěrem, že aktuální stav naznačuje provedení demolice, ale neurčuje, zda plnění byla poskytnuta tak, jak je uvedeno v účetních dokladech. Podle žalobkyně právní předpisy ani obecné zvyklosti při provádění díla nedávají povinnost evidovat detaily požadované daňovými orgány nebo pořizovat průběžnou fotodokumentaci.

6. Žalobkyně odmítla závěr, že by neunesla důkazní břemeno. Zdůraznila, 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 by byla zatížena nad rámec zákonného důkazního břemene. Pokud správce daně dospěl k závěru, že subdodavatelé neměli zaměstnance nebo že se jednalo o práce nakupované od jiných subdodavatelů, měl si podle žalobkyně ověřit skutečný výkon, nikoli jen formu činnosti. S poukazem 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. Namítala, že postup správce daně při vydání výzvy k odstranění pochybností ze dne 23. 2. 2012 a následné přenesení důkazního břemene byly vadné a nezákonné z důvodu porušení § 89 odst. 1, 2 a § 90 odst. 1, 2 daňového řádu. Ve výzvě nebyly označeny a prokázány konkrétní skutečnosti, které by vedly ke vzniku pochybností o věrohodnosti tvrzení žalobkyně. Závěry správce daně uvedené ve výzvě pak považovala za neodůvodněné a dodala, že nevyvracejí provedení, předání a převzetí díla. Žalobkyně zdůraznila, že provedení demolice je prokázáno neexistencí staveb a zbytků po demolcích a za situace, kdy prokázala, že k demolícím došlo a že je provedl její zhotovitel, nedošlo podle ní k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni.
7. Podle žalobkyně se správce daně nevypořádal 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 zkreslilo 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 společnosti NOWAK 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.

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 NOWAK, stejně jako předložené CD se záznamem korespondence, kterou má žalobkyně k dispozici jako část výsledku plnění, které získala od společnosti NOWAK, přičemž nikdo jiný tento souhrn korespondence k dispozici nemá. K nesouladu mezi nabídkou inženýrské a poradenské činnosti a smlouvou ze dne 5. 9. 2005 žalobkyně uvedla, že předmětem původní smlouvy nebyly poslední dvě položky nabídky, které se řešily až v dodatku; součet všech ostatních položek nabídky činí 3.750.000 Kč, což odpovídá smlouvě. Užití sídla společnosti NOWAK na adrese Palachova 492/12 v Ústí nad Labem v době, kdy tato společnost 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 společnosti NOWAK. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že žalovaný zmíněné skutečnosti vykládá jako důvodné pochybnosti, neboť podle žalobkyně nevyvracejí její tvrzení vyplývající z účetních dokladů a neprokazují, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Žalobkyně vysvětlila, že důvodem zmíněných smluvních vztahů byla skutečnost, že žalobkyně neměla oprávnění k projektování, ani k provozování inženýrské činnosti, a proto projekt zajišťovala subdodavatelsky od projektanta a inženýrskou činnost od společnosti NOWAK, která ji zajišťovala od CST.

9. Žalobkyně dále namítala, že daňová kontrola byla zahájena dne 21. 11. 2011, ale do 28. 4. 2012 neproběhly žádné úkony ve věci. V průběhu roku 2012 se uskutečnila výpověď svědků Ch. a S., poté byl správce daně až do 26. 2. 2014 nečinný. Tento postup označila žalobkyně za nezákonný a podotkla, že ji poškodil, neboť s odstupem času se důkazní prostředky obtížněji dohledávají a svědkové si nepamatují detaily. Žalobkyně uvedla, že fakturace je dána smluvním vztahem, nikoli snahou o uplatnění nadměrného odpočtu, a proto je zcela nelogický závěr, že z tohoto důvodu byla daňová kontrola zaměřena pouze na přijatá zdanitelná plnění. V rámci zásady materiální pravdy měly být podle žalobkyně posuzovány i vydané faktury, resp. příjmy. 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

10. 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 žalobkyně neprokázala soulad jí tvrzených skutečností se stavem skutečným, resp. neodstranila pochybnosti o tom, zda plnění skutečně proběhla právě tak, jak bylo deklarováno daňovými doklady, když nebyla schopna doložit, že předmětná plnění byla skutečně poskytnuta subjekty uvedenými jako vystavitelé daňových dokladů a v příslušném rozsahu. Žalovaný poznamenal, že správce daně byl povinen prokázat jen existenci důvodných pochybností, že plnění proběhlo, jak tvrdila žalobkyně, a v tomto smyslu své důkazní břemeno unesl. Naopak nebylo povinností správce daně prokazovat, že prověřované plnění vůbec neproběhlo nebo že bylo poskytnuto někým jiným. Žalovaný připomněl, že skutkovým závěrem napadeného rozhodnutí nebylo zjištění, že uvedené subjekty prověřovaná plnění neprovedly, nýbrž že to nebylo bez pochyby prokázáno. Zdůraznil, že v daňovém řízení vycházel pouze z důkazních prostředků založených ve správním spisu, s jejichž hodnocením žalobkyni řádně seznámil, a správce daně při vydání výzvy k prokázání skutečností postupoval zcela v intencích § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu.
11. 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 proběhla, ale pro výsledek řízení je rozhodující jednoznačné prokázání toho, že deklarované plnění bylo fakticky realizováno v předestřenému rozsahu, deklarovanými dodavateli a v období a rozsahu 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.

12. 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 připustil, že prokazování inženýrské činnosti a poradenských služeb je složitější, nicméně nejedná se o polehčující okolnost, která by zbavovala žalobkyni důkazního břemene. 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. K námitce nečinnosti správce daně žalovaný odkázal na ochranný institut upravený v § 38 daňového řádu, který ovšem žalobkyně nevyužila. Případná nečinnost pak podle žalovaného nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí.
13. Dedukci žalobkyně o nezohlednění souvislosti příjmů a výdajů označil žalovaný za mylnou, neboť skutečnost, že žalobkyně neprokázala, že jí deklarované služby poskytl na daňovém dokladu uvedený dodavatel, nevylučuje, že se žalobkyně sama následně stala poskytovatelem plnění, které je předmětem daně. O správnosti daně přiznané na výstupu přitom správci daně žádné pochybnosti nevznikly, zpochybněna byla jen oprávněnost deklarovaného nároku na odpočet DPH. Důkazní břemeno v tomto smyslu žalobkyně neunesla, a proto správce daně DPH doměřil.
14. 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. Návrh nových důkazních prostředků označil proto 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

15. V replice ze dne 14. 4. 2015 žalobkyně uvedla, že si vyžádala od několika specializovaných ústavů charakteristiku inženýrské činnosti, přičemž dosud specifikované charakteristiky považovala za dostačující. Zdůraznila, že předloženými důkazy postupně eliminovala jednotlivá tvrzení daňových orgánů, a je schopna doložit, že bylo vyloučeno provedení demolice jinak, než sama tvrdila. Žalobkyně si dále nechala zpracovat od nezávislého poradce JUDr. Ing. N., advokáta, vyjádření o pochybení správce daně při daňové kontrole, které označila za součást žaloby. Zopakovala, že daňová kontrola byla zahájena toliko formálně, výzva k prokázání skutečností trpěla vadami a byla nezákonná, rozšíření daňové kontroly bylo nesprávné. Žalobkyně zpochybnila také projednání zprávy o daňové kontrole a konstatovala uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Upozornila na skutečnost, že svědkové V. D. a H. V. byli vyslechnuti v jiných řízeních vedených s jinými daňovými subjekty a jejich výpovědi byly použity v neprospěch žalobkyně. V této souvislosti žalobkyně zmínila povinnost mlčenlivosti správce daně a absenci souhlasu těchto jiných daňových subjektů. Použití těchto důkazních prostředků z jiných řízení označila žalobkyně za podstatnou vadu řízení a zdůraznila, že svědky je nutné vyslechnout vysloveně v konkrétním daňovém řízení.

Upřesnění žalobních bodů

16. Dne 15. 9. 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. Také provedení inženýrské činnosti bylo prokázáno. 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.
17. 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. Ve vztahu k inženýrské činnosti na akci BD Chlumeck žalobkyně upozornila na soudní řízení vedené u Okresního soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 7 C 398/2010 a znalecký posudek v tomto řízení použitý. Podotkla, že okresní soud prováděl i důkazy, které daňové orgány odmítly, a vyjmenovala výsledky L. M., P. N., P. V., F. V., M. M., J. Ř., R. H., V. D., M. T., J. P. a J. L. Z výpovědí svědků D., T., M. a M. bylo podle žalobkyně zjištěno, že žalobkyně byla koordinátorem celé činnosti a pro ni pracovaly další subjekty.

18. 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.

Správní spis

19. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Dne 21. 11. 2011 zahájil Finanční úřad v Ústí nad Labem (dále jen „finanční úřad“) u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 v rozsahu daňově účinných nákladů u přijatých faktur týkajících se demoličních prací v areálu TPÚ a zakázky BD Chlumeck a dále DPH za zdaňovací období říjen a listopad 2010 v rozsahu zdanitelných plnění u těchto přijatých faktur. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 23. 2. 2012 finanční úřad žalobkyni vyzval, aby prokázala dále uvedené skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně. Ve vztahu k demolici objektů v areálu TPÚ finanční úřad konstatoval, že žalobkyně uplatnila daň na vstupu za přijatá zdanitelná plnění od dodavatele NOWAK za provedené demoliční práce v areálu TPÚ (faktury č. 20100024, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 10. 2010, a č. 20100030, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 11. 2010, doložené objednávkou ze dne 8. 9. 2010), přičemž magistrát v potvrzení ze dne 7. 4. 2010 uvedl, že stavby průmyslových objektů v areálu TPÚ neexistují, vzniklé plochy jsou zatravněny a nejsou patrné ani základy budov. Finančnímu úřadu tak vznikly pochybnosti o tom, že demoliční práce byly skutečně provedeny v období a v rozsahu uvedeném ve zmíněných fakturách, tj. pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona o DPH. Ve vztahu k BD Chlumeck finanční úřad uvedl, že žalobkyně uplatnila daň na vstupu za přijatá zdanitelná plnění od dodavatele NOWAK za provedenou inženýrskou a poradenskou činnost (faktura č. 20100025, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 10. 2010), přičemž podle jeho zjištění vypracoval projektovou dokumentaci pro akci

BD Chlumec Ing. P. N. v letech 2006 až 2008, kdy ji také žalobkyni vyfakturoval, a žalobkyně ji podle předávacích protokolů ze dne 20. 9. 2006, 17. 12. 2007 a 9. 4. 2008 předala obci Chlumec. Vzhledem k tomu, že finanční úřad jiné písemnosti spojené s vypracováním projektové dokumentace pro BD Chlumec v roce 2010 neobdržel a smlouva o zajištění investorsko-inženýrské činnosti byla uzavřena 5. 9. 2005, vznikly finančnímu úřadu pochybnosti o tom, že práce fakturované společností NOWAK byly skutečně provedeny v období a v rozsahu uvedeném ve faktuře č. 20100025, tj. pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona o DPH. Dne 2. 4. 2012 byl rozšířen rozsah daňové kontroly DPH o zdaňovací období březen, duben

a srpen 2010 s tím, že daňová kontrola bude provedena v rozsahu přijatých zdanitelných plnění u přijatých faktur týkajících se demoličních prací v areálu TPÚ.

20. Na výzvu k prokázání skutečností reagovala žalobkyně podáním ze dne 6. 4. 2012, ve kterém zpochybnila potvrzení magistrátu s tím, že na pozemcích parc. č. 850 a 831/2 se stále nachází části objektů, tudíž stavba dosud nebyla odstraněna. K tomu žalobkyně doložila fotodokumentaci a katastrální mapu s umístěním objektů a navrhla fyzickou prohlídku lokality. Ve vztahu k zakázce BD Chlumec žalobkyně uvedla, že fakturace společnosti NOWAK byla domluvena po celkovém ukončení díla (provedení všech činností podle smlouvy a dodatku), ale kvůli odstoupení obce Chlumec od výstavby bytových domů došlo k předčasnému ukončení smlouvy žalobkyně se společností NOWAK. Ve fakturaci od společnosti NOWAK byly na základě dohody odpočteny položky „spolupráce při provádění stavby“ a „spolupráce při dokončení stavby“, protože stavební práce nebyly nikdy započaty. Ani s obcí Chlumec nebyly podle žalobkyně domluveny dílčí fakturace a práce související s touto zakázkou byly od roku 2005 účtovány na účet nedokončené výroby (včetně projektové dokumentace Ing. N.), neovlivnily náklady minulých období a až při konečné fakturaci obci Chlumec byly zaúčtovány do nákladů. Podle smluvních ujednání s obcí Chlumec měla být dodávka projektové dokumentace splněna odsouhlasením úplnosti a správnosti, které žalobkyně získala až dne 11. 10. 2010 od vybraného zhotovitele stavby. Zároveň téhož dne obec Chlumec odstoupila od záměru bytové domy stavět, proto žalobkyně určila datum ukončení smlouvy o dodání projektové dokumentace dne 11. 10. 2010 a provedené práce vyfakturovala. Tyto skutečnosti žalobkyně doložila smlouvou o zajištění investorsko-inženýrské činnosti ze dne 5. 9. 2005 a jejím dodatkem č. 1 ze dne 29. 11. 2005, ukončovacím protokolem ze dne 31. 10. 2010, sdělením k projektové dokumentaci ze dne 11. 10. 2010 a usnesením Zastupitelstva obce Chlumec ze dne 11. 10. 2010.
21. Společnost TPÚ jako objednatel uzavřela dne 4. 1. 2010 se společností TEKŮ Trmice, a. s., (dále jen „TEKŮ“) jako zhotovitelem smlouvu o dílo, jejímž předmětem byla demolice objektů v areálu TPÚ. Smlouvou o dílo uzavřenou mezi objednatelem

TEKO a žalobkyní jako zhotovitelem dne 14. 1. 2010 se žalobkyně zavázala provést demolici objektů v areálu TPÚ podle rozpočtu, který byl přílohou č. 1 smlouvy, a to za cenu 9.451.300 Kč + DPH 1.890.260 Kč, se zahájením prací dne 18. 1. 2010 a jejich ukončením do 10. 12. 2010. Podle přílohy č. 1 měly být předmětem demolice objekty č. 850 teplárna, č. 831/2, č. 898/115 AT stanice, č. 827, č. 898/126 trafo a č. 898/132. Fakturou č. 20100210, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 7. 2010, fakturovala žalobkyně společnosti TEKO částku 4.825.600 Kč + DPH 965.120 Kč za demolice a zemní práce v areálu TPÚ podle přílohy,

v připojeném soupisu prací bylo uvedeno: objekt č. 850 teplárna – bourání zdiva 386 m³, cena za jednotku 867 Kč, celkem 334.662 Kč bez DPH, bourání konstrukcí z betonu železového 520 m³, cena za jednotku 1.854 Kč, celkem 964.089,20 Kč bez DPH, odvoz sutí na skládku, skládkovné 1.942,812 t, cena za jednotku 650 Kč, celkem 1.262.827,74 Kč bez DPH a přesun hmot 4,5 % v ceně 115.271,05 Kč bez DPH; objekt č. 831/2 – bourání zdiva 123 m³, cena za jednotku 867 Kč, celkem 106.641 Kč bez DPH, bourání konstrukcí z betonu železového 25,27 m³, cena za jednotku 1.854 Kč, celkem 46.847,57 Kč bez DPH, odvoz sutí na skládku, skládkovné 282,044 t, cena za jednotku 650 Kč, celkem 183.328,67 Kč bez DPH a přesun hmot 4,5 % v ceně 15.156,78 Kč bez DPH. Fakturou č. 20100311, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 11. 2010, fakturovala žalobkyně společnosti TEKO částku 4.625.700 Kč + DPH 925.140 Kč za práce provedené na akci demolice v areálu TPÚ podle přílohy, v připojeném soupisu prací bylo uvedeno: objekt č. 850 teplárna – bourání konstrukcí z betonu železového 1.296,58 m³, cena za jednotku 1.854 Kč, celkem 2.403.850,12 Kč bez DPH, odvoz sutí na skládku, skládkovné 3.111,780 t, cena za jednotku 650 Kč, celkem 2.022.657,06 Kč bez DPH a přesun hmot 4,5 % v ceně 199.192,82 Kč bez DPH. Podle zápisu o odevzdání a převzetí prací ze dne 24. 11. 2010 převzala společnost TEKO od žalobkyně jako zhotovitele bourací práce provedené na základě smlouvy o dílo na objektu na pozemcích parc. č. „X“, „X“, „X“, „X“ a „X“, přičemž v zápisu nejsou označeny žádné zjevné vady a nedodělky.

22. Žalobkyně jako objednatel uzavřela dne 20. 4. 2010 se zhotovitelem NOWAK smlouvu

o dílo, jejímž předmětem byl demolice objektů včetně dalších s těmito demolicemi souvisejících prací v areálu TPÚ v prostoru prováděné sanace části areálu podle pokynů objednatele. Cena díla byla dána nabídkovým rozpočtem, který byl nedílnou součástí smlouvy. Zahájení prací a předání stavby bylo sjednáno na 3. 5. 2010, zhotovitel se zavázal ukončit dílo do 31. 12. 2010. Fakturace měla být prováděna měsíčně na základě skutečně provedených demoličních prací. Po jejich dokončení, nejpozději k 31. 12. 2010, měl být vystaven předávací protokol včetně soupisu zdemolovaných budov a jejich kubatur. Podle cenové nabídky byla cena za demolici objektů v areálu TPÚ 4.241.600 Kč + DPH 848.319,96 Kč. Objednávkou ze dne 8. 9. 2010 žalobkyně objednala u společnosti NOWAK demolice objektů v areálu TPÚ podle cenové nabídky v ceně 4.241.600 Kč bez DPH. Fakturou č. 20100024, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 10. 2010, fakturovala společnost NOWAK žalobkyni částku 3.785.600 Kč + DPH 757.120 Kč za provedené demolice podle

objednávky za období do 31. 10. 2010, v připojeném soupisu prací bylo uvedeno, že se jedná o objekt č. 850 teplárna – bourání zdiva 386 m³, cena za jednotku 867 Kč, celkem 334.662 Kč bez DPH, bourání konstrukcí z betonu železového 1.465,84 m³, cena za jednotku 1.240 Kč, celkem 1.817.645,94 Kč bez DPH, odvoz sutí na skládku, skládkovné 4.212,824 t, cena za jednotku 349 Kč, celkem 1.470.275,72 Kč bez DPH

a přesun hmot 4,5 % v ceně 163.016,26 Kč bez DPH. Fakturou č. 20100030, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 11. 2010, fakturovala společnost NOWAK žalobkyni částku 456.000 Kč + DPH 91.200 Kč za provedené demolice v areálu TPÚ podle skutečně provedených prací, v připojeném soupisu prací bylo uvedeno, že se jedná o objekt č. 850 teplárna – bourání konstrukcí z betonu železového 210,03 m³, cena za jednotku 1.240 Kč, celkem 260.440,30 Kč bez DPH, odvoz sutí na skládku, skládkovné 504,078 t, cena za jednotku 349 Kč, celkem 175.923,22 Kč bez DPH a přesun hmot 4,5 % v ceně 19.636,36 Kč bez DPH. Podle zápisu o odevzdání a převzetí prací ze dne 25. 11. 2010 převzala žalobkyně jako objednatel od zhotovitele NOWAK bourací práce provedené na základě smlouvy o dílo na objektu na pozemku parc. č. 850, a to bez zjevných vad a nedodělků.

23. Smlouvou o dílo uzavřenou mezi objednatelem NOWAK a zhotovitelem CST, oba zastoupení T. S. jako statutárním orgánem, dne 26. 4. 2010 se společnost CST zavázala provést demolice objektů včetně dalších s těmito demolicemi souvisejících prací v areálu TPÚ v prostoru prováděné sanace části areálu podle pokynů objednatele. Cena díla byla dána nabídkovým rozpočtem, který byl nedílnou součástí smlouvy. Zahájení prací

a předání stavby bylo sjednáno na 3. 5. 2010, zhotovitel se zavázal ukončit dílo do 31. 12. 2010. Fakturace měla být prováděna měsíčně na základě skutečně provedených demoličních prací. Po jejich dokončení, nejpozději k 31. 12. 2010, měl být vystaven předávací protokol včetně soupisu zdemolovaných budov a jejich kubatur. Podle cenové nabídky byla cena za bourání objektu č. „X“ sklad motorů 385.586,51 Kč, č. „X“ zbořeniště 199.936,38 Kč, č. 819 1.960.727,59 Kč a č. „X“ teplárna 3.783.000 Kč, celkem 6.329.250 Kč + DPH 1.265.850,09 Kč. Fakturou č. 15110, s datem uskutečnění zdanitelného plnění

31. 10. 2010, fakturovala společnost CST odběrateli NOWAK částku 3.783.000 Kč + DPH 756.600 Kč za provedené demolice v areálu TPÚ za období do 31. 10. 2010, v připojeném soupisu prací bylo uvedeno, že se jedná o objekt č. „X“ teplárna – bourání zdiva 386 m³, cena za jednotku 807 Kč, celkem 311.651,77 Kč bez DPH, bourání konstrukcí z betonu železového 1.675,88 m³, cena za jednotku 1.172 Kč, celkem 1.964.126,67 Kč bez DPH, odvoz sutí na skládku, skládkovné 4.716,902 t, cena za jednotku 285 Kč, celkem 1.344.317,18 Kč bez DPH a přesun hmot 4,5 % v ceně 162.904,30 Kč bez DPH. Podle zápisu o odevzdání a převzetí prací ze dne 31. 10. 2010 převzala společnost NOWAK jako objednatel od zhotovitele CST bourací práce provedené na základě smlouvy o dílo na objektech na pozemcích parc. č. „X“, „X“, „X“ a „X“, přičemž v zápisu nejsou označeny žádné zjevné vady a nedodělky.

24. Fakturou č. 12410, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 8. 2010, fakturovala společnost CST žalobkyni částku 229.600 Kč + DPH 45.920 Kč za provedené demolice

v areálu TPÚ. V připojeném položkovém rozpisu bylo uvedeno, že se jedná o demolice budov železobetonového skeletu 415,736 m³, cena za jednotku 470,50 Kč, celkem 106.603,70 Kč bez DPH, vodorovné přemístění suti na skládku 198,23 t, cena za jednotku 161 Kč, celkem 31.915,03 Kč bez DPH a uložení suti na skládku 198,23 t, cena za jednotku 10,50 Kč, celkem 2.081,42 Kč bez DPH. Podle zápisu o odevzdání a převzetí prací ze dne 26. 8. 2010 převzala žalobkyně jako objednatel od zhotovitele CST bourací práce provedené na základě smlouvy o dílo na objektu na pozemku parc. č. „X“, a to bez zjevných vad a nedodělků.

25. Z vyjádření magistrátu ze dne 7. 4. 2010, čj. MM/SO/S/31928/2010/Kam, nazvaného *Potvrzení neexistence staveb*, soud zjistil, že stavební odbor magistrátu jakožto stavební úřad na základě výsledku provedeného ohledání pozemků a fotodokumentace potvrdil, že v areálu TPÚ se na pozemcích parc. č. „X“, „X“, „X“, „X“, „X“, „X“, „X“, „X“, „X“, „X“, „X“, „X“, „X“, „X“, „X“, „X“, „X“, „X“, „X“, „X“ a „X“ v katastrálním území Všebořice nenacházejí průmyslové objekty; vzniklé plochy jsou zatravněny, nejsou patrné ani základy budov. Toto potvrzení bylo vydáno na základě žádosti společnosti TPÚ ze dne 29. 3. 2010.
26. Fakturou č. FV 11000002, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 3. 2010, fakturoval žalobkyni Jaroslav Buchal přepravu dvěma nákladními automobily T815 a zemní práce strojem Neumeier v areálu TPÚ za březen 2010 v částce 280.500 Kč + DPH 56.100 Kč; k faktuře připojil záznamy o provozu vozidla nákladní dopravy, z nichž nevyplývá konkrétní místo provádění prací (šlo o práce na stavbě bagrem a převozy ze stavby a zpět – bez bližšího určení, nákladem byla suť a šterk). Fakturou č. 1000056, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 4. 2010, společností IRREC přefakturovala žalobkyni za přepravu nákladními automobily T815 a zemní práce strojem Neumeier v areálu TPÚ za duben 2010 částku 330.000 Kč + DPH 66.000 Kč; k faktuře připojila fakturu vystavenou dodavatelem J. B. č. FV 11000003, s datem uskutečnění daňového plnění 30. 4. 2010 a se stejným předmětem i částkou. Připojila rovněž záznamy o provozu vozidla nákladní dopravy, z nichž nevyplývá konkrétní místo provádění prací (šlo o práce na stavbě bagrem a převozy ze stavby a zpět – bez bližšího určení, nákladem byla suť, případně kámen).
27. Dohodou o dodání projektové dokumentace uzavřenou mezi žalobkyní a obcí Chlumeč dne 2. 9. 2005 se žalobkyně zavázal dodat obci projektovou dokumentaci pro výstavbu sedmi bytových domů o 140 bytových jednotkách s investičními náklady cca 240.000.000 Kč v termínu do 30. 12. 2008. Jednotlivé fáze a části projektové dokumentace měly být podle dohody stran k dispozici obci ještě před zaplacením žalobkyni s tím, že fakturace bude provedena při odsouhlasení konečné verze projektové dokumentace obcí nebo budoucím zhotovitelem stavby. Dodatkem ze dne 8. 2. 2006 byl upřesněn předmět dohody a způsob specifikace požadavků obce. Dodatkem č. 2 ze dne 19. 2. 2008 byl změněn termín dodání projektové dokumentace do 30. 9. 2009. Podle předávacího protokolu ze dne 20. 9. 2006 předala žalobkyně obci Chlumeč projektovou

dokumentaci pro územní rozhodnutí. Předávacím protokolem ze dne 17. 12. 2007 předala žalobkyně obci Chlumec projektovou dokumentaci pro stavební povolení. Podle předávacího protokolu ze dne 9. 4. 2008 předala žalobkyně obci Chlumec realizační dokumentaci včetně CD-ROM. Ze všech vydaných rozhodnutí a komunikace s příslušnými úřady vyplývá, že obec Chlumec jednala ve věcech souvisejících s výstavbou bytových domů samostatně, žalobkyně ani společnost NOWAK

v žádném z těchto dokumentů nefiguruje. Fakturou č. 20100260, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 11. 10. 2010, žalobkyně fakturovala obci Chlumec dodávku projektové dokumentace na akci BD Chlumec podle smluvních podmínek částkou 10.255.000 Kč + DPH 2.051.000 Kč.

28. Smlouva o zajištění investorsko-inženýrské činnosti uzavřená mezi žalobkyní jako objednatelem a společností Energetické a montážní stavby Ústí nad Labem, a. s., (nyní NOWAK) jako dodavatelem dne 5. 9. 2005 je svým obsahem zcela shodná se smlouvou o zajištění investorsko-inženýrské činnosti uzavřenou mezi společností NOWAK jako objednatelem a společností P&S NORTH BOHEMIA, s. r. o., (nyní CST) jako dodavatelem dne 9. 9. 2005, a to jak ve stanovení práv a povinností, tak v otázce ceny. Totéž platí i pro dodatky k oběma uvedeným smlouvám sepsané dne 29. 11. 2005, které mění termín plnění do 31. 12. 2010 a upřesňují předmět plnění takto: příprava zakázky (190.000 Kč), návrh/studie/průzkumy (800.000 Kč), inženýrská činnost pro ÚR (920.000 Kč), inženýrská činnost pro SP (640.000 Kč), spolupráce při vypracování dokumentace pro provedení stavby (800.000 Kč), spolupráce při vypracování dokumentace zadání stavby (200.000 Kč), spolupráce při výběru dodavatele (200.000 Kč), spolupráce při provádění stavby/výkon autorského a technického dozoru (1.054.680 Kč) a spolupráce po dokončení stavby a jejím uvedení do užívání (383.520 Kč), celkem 5.188.200 Kč. V dodatku uzavřeném mezi společnostmi NOWAK a CST je uvedeno sídlo společnosti CST na adrese Ústí nad Labem, Palachova 492/12.
29. Z listin, které na výzvy finančního úřadu předložil Ing. P. N., soud zjistil, že žalobkyně u něj dne 7. 9. 2005 objednala dodávku projektové dokumentace pro výstavbu sedmi bytových domů o 140 bytových jednotkách na akci BD Chlumec. Podle prohlášení Ing. P. N. ze dne 20. 4. 2012 jeho firma vypracovala na základě objednávky obce Chlumec architektonickou a dispoziční studii pro budoucí bytovou zástavbu a na základě objednávky žalobkyně projektové dokumentace pro územní řízení, stavební povolení a pro realizaci stavby. V průběhu prací na dokumentacích dostávali průběžně od žalobkyně potřebné podklady, bez kterých projektovat nelze, a to výškopisné a polohopisné zaměření pozemku pro výstavbu, hydrogeologický a radonový průzkum, umístění všech inženýrských sítí v okolí včetně napojovacích bodů, vyjádření všech dotčených orgánů státní správy, územní rozhodnutí a stavební povolení. Z listin předložených na výzvu finančního úřadu obcí Chlumec vyplynulo, že obec žalobkyni dne 25. 10. 2010 vrátila vystavenou fakturu č. 20100260, neboť neevidovala smlouvu, ze které by měla nárokovaná povinnost vzniknout.

30. Finanční úřad v Praze – Modřanech přípisem ze dne 4. 4. 2011 sdělil finančnímu úřadu, že člen představenstva společnosti NOWAK T. S. do protokolu uvedl, že společnost nemá žádné zaměstnance a veškeré práce jsou prováděny subdodavatelsky. Účetnictví společnosti vede společnost EKONOMIE CZ, a. s.
31. V daňovém řízení ve věci daňového subjektu TPÚ byli v přítomnosti právního zástupce této společnosti, který současně zastupoval i žalobkyni, vyslechnuti svědkové Ing. J. J. a J. M. Finanční úřad z vlastní iniciativy opakovaně bezvýsledně předvolal a následně se též pokusil nechat předvést jako svědka T. S., který byl v roce 2010 členem představenstva společnosti NOWAK, avšak neúspěšně, neboť Policii České republiky se nepodařilo tohoto svědka zajistit. Žalobkyně poté podáním ze dne 12. 11. 2012 navrhla jako důkaz výpovědi svědků, zejména pana S. Soud podotýká, že ve správním spisu není založeno žádné dřívější podání žalobkyně, které by obsahovalo jakýkoli návrh na provedení důkazu výsledkem svědků či konkrétně pana S.
32. Dne 14. 12. 2012 byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, ve kterém popsal svá skutková zjištění a jejich hodnocení, z nichž mimo jiné vyplývaly další pochybnosti o uskutečnění přijatých zdanitelných plnění tak, jak je deklarovala žalobkyně.
- V písemném vyjádření ze dne 14. 1. 2013 žalobkyně navrhla, aby správce daně zohlednil výsledky kontrol a vyjádření daňových subjektů TPÚ a TEKŮ, a trvala na výsledku T. S. a ostatních, kteří se na činnosti podíleli. K vyjádření připojila nosič CD s přehledem činností při realizaci inženýrské činnosti, z něhož ovšem nevyplývá, že by jakoukoli konkrétní činnost provedla žalobkyně nebo společnost NOWAK. Následně vyhotovil správce daně zprávu o daňové kontrole, která byla se žalobkyní projednána dne 4. 2. 2013 a v níž setrval na svém stanovisku, se kterým žalobkyni seznámil dne 14. 12. 2012. Na základě této zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dodatečné platební výměry ze dne 13. 2. 2013, čj. 295950/13/2501-24803-507771, čj. 295959/13/2501-24803-507771 a čj. 295966/13/2501-24803-507771, na DPH a penále za zdaňovací období srpen, říjen a listopad 2010.
33. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. V rámci odvolacího řízení uložil žalovaný správci daně, aby doplnil skutkový stav. U společností RUMPOLD, s. r. o., KLEMENT, a. s., a P-EKO, s. r. o., zjišťoval správce daně, jaké činnosti vykonávaly v areálu TPÚ, nicméně žalovaný při hodnocení důkazů shledal, že tato zjištění nepřinesla pro dané řízení žádné relevantní skutečnosti.
34. Dne 20. 6. 2013 se ve věci daňového subjektu TPÚ v přítomnosti L. M., M. M. a právního zástupce společnosti TPÚ, který v dané době zastupoval také žalobkyni, uskutečnilo místní šetření v areálu TPÚ, a to prohlídka jednotlivých pozemků za účelem prokázání provedení demoličních prací v roce 2010. Při místním šetření byla pořízena fotodokumentace zachycující zbytky staveb.
35. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 14. 3. 2014 správce daně sdělil žalobkyni, že vzhledem k časovému nesouladu mezi odvozem suti (faktura dodavatele J. B. s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 3. 2010 a dodavatele IRREC s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 4. 2010) a demoličními pracemi (uskutečněnými

dodavatelem NOWAK v říjnu a listopadu 2010 a dodavatelem CST v srpnu 2010), ke svědecké výpovědi Ing. J., která přepravu suti neprokázala, nekontaktnosti společnosti CST a k neexistenci objektů podle potvrzení magistrátu ze dne 7. 4. 2010 má pochybnosti

o tom, že demoliční práce včetně přepravy suti a zemních prací byly skutečně provedeny

v období a v rozsahu uvedeném na fakturách č. 11000002 (J. B.), č. 1000056 (IRREC) a č. 12410 (CST), tj. pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění ve smyslu § 72 zákona o DPH. Proto správce daně žalobkyni vyzval, aby tyto skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně prokázala. Na tuto výzvu žalobkyně nereagovala.

36. Na základě výzvy správce daně Komerční banka, a. s., podáním ze dne 17. 3. 2014 sdělila, že k účtu společnosti NOWAK měl od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2011 dispoziční právo pouze L. M. Z připojeného výpisu z účtu vyplynulo, že společnost NOWAK vyplatila L. M. dne 9. 3. 2010 částku 17.058 Kč, dne 25. 6. 2010 částku 90.000 Kč, dne 18. 2. 2011 částky 900.000 Kč a 794.400 Kč, dne 24. 3. 2011 částku 300.000 Kč, dne 30. 6. 2011 částku 430.000 Kč a dne 5. 9. 2011 částku 200.000 Kč.
37. Svědek Ing. P. N. při výslechu dne 18. 3. 2014 uvedl, že ve vztahu k akci BD Chlumec od něj žalobkyně obdržela seznam dotčených orgánů a správců k projednání dokumentace, byl v kontaktu s panem M., panem D. a paní T., kteří zařizovali doplnění žádostí. Na otázky, zda zná společnosti NOWAK a CST, jejich statutární orgán T. S. a zda se tyto společnosti nějak podílely na vypracování nebo získání podkladů pro vypracování projektové dokumentace, svědek odpověděl, že uvedené společnosti nezná, T. S. zná jako kamaráda, ale pracovní kontakt s ním neměl. Svědek vysvětlil, že inženýrská činnost spočívá v obíhání jednotlivých institucí se žádostmi a intervenování, aby to bylo rychle vyřízeno; jedná se o všechny činnosti potřebné pro vyřízení územního a stavebního povolení. Svědek netušil, zda na Obecním úřadě Chlumec někdo tuto činnost prováděl, neuměl si to představit. Od žalobkyně mohli inženýrské činnosti provádět ti tři lidé, o kterých mluvil v úvodu.
38. Dále byli v daňovém řízení vyslechnuti svědkové J. B. a T. S. a v daňovém řízení ve věci daňového subjektu TPÚ byl v přítomnosti právního zástupce této společnosti, který současně zastupoval i žalobkyni, vyslechnut svědek H. V. Svědek V. D. byl vyslechnut rovněž ve věci daňového subjektu TPÚ, a to prostřednictvím dožádaného Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, přičemž právní zástupce žalobkyně, který byl o výslechu svědka vyrozuměn jakožto právní zástupce společnosti TPÚ, se výslechu nezúčastnil.
39. Z výpovědi svědka M. M. vyslechnutého při jednání dne 13. 5. 2014 vyplynulo, že od poloviny roku 2009 do konce roku 2010 byl zaměstnancem žalobkyně, v roce 2005 byl zaměstnán ve společnosti EKONOMIE CZ, a. s. Svědek nebyl schopen říci, v jakém roce vykonával práce v souvislosti se zpracováním podkladů k projektové dokumentaci na akci BD Chlumec. Z podkladů, které mu zbyly, se dá vyčíst, kdy a o co šlo. Spolupracoval na tom s panem M., který mu jako zaměstnavatel zadal úkol,

kterému by se měl věnovat; zaměstnavatelem myslel žalobkyni. Období si svědek nepamatoval, bylo to v průběhu jeho zaměstnaneckého poměru u žalobkyně, odkud koncem roku 2010 odešel. Jeho práce spočívala v tom, že po poradě řešil zadané úkoly ve smyslu vyjádření správců sítí k zamýšlené výstavbě, což zahrnovalo vypsání žádosti, přiložení podkladů, dojití na příslušnou organizaci, vyhledání odpovědné osoby a zjištění, zda je žádost úplná a nemá vady, její případné doplnění, seznámení kolegů s výsledkem, opětovnou konzultaci s odpovědnou osobou a následné podání žádosti na podatelnu. Žádosti psal svědek za REAL GARANT, spolupracoval s L. M., s V. D., který není zaměstnancem žalobkyně, ale svědkovým známým, kterého pozval pan M., s M. T., která také není zaměstnankyní žalobkyně a byla pozvána panem M., a když potřeboval poradit, obrátil se na Ing. N. Svědek nehloubil nad tím, proč byly žádosti podávány jménem Ing. N. a odpovědi byly zasílány také Ing. N., připadalo mu to normální, protože je to projektant a má kulaté razítko. Svědek si nevzpomněl na to, pod jakou hlavičkou žádosti psal. Žádosti nevyřizoval jen svědek, podíleli se na tom i pánové M., D. a paní T. Na otázku, kdo platil správní poplatky a kolky, svědek uvedl, že veškeré náklady, které měl, vyúčtoval panu M. v rámci pracovního poměru jako zaměstnanec. Název společnosti CST svědek neslyšel poprvé, T. S. zná, jeho bratr byl svědkův spolužák. Svědek si neuvědomoval, že by pro T. S. pracovně něco dělal. Nevyloučil, že s ním mohl v minulosti spolupracovat, ale konkrétní věc si nepamatoval. K otázce právního zástupce žalobkyně, co konkrétně dělala žalobkyně, tj. svědek jako zaměstnanec, a co konkrétně dělala obec Chlumec, svědek podotkl, že to bude patrné ze žádostí, které psal, a dodal, že se je pokusí doložit. Na žádosti o vydání územního rozhodnutí a stavebního povolení svědek už nedělal, to spíš pan M.

40. V podání ze dne 27. 5. 2014 žalobkyně k provedeným výsledkům svědků Ing. P. N. a M. M. předložila přehled podkladů k řízení o povolení stavby s uvedením toho, kdo jednotlivé záležitosti vyřizoval. Na podporu svých tvrzení a pro vyvrácení toho, že vše zařizoval Ing. N. nebo obec Chlumec, žalobkyně jako důkaz toho, že žádosti zpracovávala ona, navrhla, aby obec Chlumec nebo Ing. N. předložili originály žádostí. Žalobkyně dále žádala objasnit, které objekty se demolovaly na základě rozhodnutí Fondu národního majetku o sanacích, a sdělit cenové relace těchto demolic. Navrhla také, aby správce daně ověřil stanovisko stavebního odboru magistrátu ze dne 7. 4. 2010 výsledkem zpracovatele této zprávy, případně toho, kdo prováděl prohlídku na místě. Žalobkyně dále trvala na výsledku L. M.
41. Přípisem ze dne 17. 9. 2014 seznámil žalovaný žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. V tomto přípisu popsal svá dosavadní zjištění vyplývající z provedených důkazů a jejich hodnocení. Na tento přípis reagovala žalobkyně vyjádřením ze dne 25. 9. 2014, v němž setrvala na svých dosavadních názorech a zdůraznila, že požaduje provést výslech svědků Dr. D. a Dr. T. a znovu vyslechnout svědky V. D. a H. V. K vyjádření připojila stanovisko stavebního odboru magistrátu ze dne 25. 9. 2014, podle kterého potvrzení o neexistenci staveb ze dne 7. 4. 2010 bylo vydáno pro potřeby změny zápisu v katastru nemovitostí,

a proto při místním šetření bylo zjišťováno, zda na pozemcích není stavba ve smyslu stavebního zákona a zda byly splněny podmínky a náležitosti dané pravomocným rozhodnutím o demolici ze dne 17. 6. 2002. Magistrát dodal, že pokud se na místě nacházela stavební suť, nebyla stavbou ve smyslu stavebního zákona, tudíž oprávněná osoba I. K. nijak nepochybila. Následně vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí.

Posouzení věci soudem

42. 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.
43. 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.
44. Nejprve se soud zaměřil na otázku prekluze daňové povinnosti, již se soud musí zabývat z úřední povinnosti. Tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 1 ZSDP počala plynout vždy od konce příslušného zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost, tj. od 31. 8. 2010 (pro zdaňovací období srpen 2010), od 31. 10. 2010 (pro zdaňovací období říjen 2010) a od 30. 11. 2010 (pro zdaňovací období listopad 2010), a její konec by připadl na 31. 8. 2013, 31. 10. 2013, resp. 30. 11. 2013. Finanční úřad však dne 21. 11. 2011 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla DPH za zdaňovací období říjen a listopad 2010 a dne 2. 4. 2012 rozšířil rozsah daňové kontroly o zdaňovací období srpen 2010. Dne 21. 11. 2011 byla tedy žalobkyně seznámena s tím, že finanční úřad téhož dne učinil úkon směřující k dodatečnému stanovení DPH za zdaňovací období říjen a listopad 2010, a proto podle § 148 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 264 odst. 4 téhož zákona počala od 21. 11. 2011 znovu běžet tříletá lhůta pro vyměření daně, jejíž konec by připadl na 21. 11. 2014. Stejně účinky má vůči DPH za zdaňovací období srpen 2010 rozšíření daňové kontroly, se kterým byla žalobkyně seznámena dne 2. 4. 2012, tudíž podle § 148 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 264 odst. 4 téhož zákona od tohoto data počala znovu běžet tříletá lhůta pro vyměření

daně, jejíž konec by připadl na 2. 4. 2015. Jednotlivé dodatečné platební výměry ze dne 13. 2. 2013 i žalobou napadené rozhodnutí ze dne 30. 10. 2014, které bylo žalobkyni doručeno a nabylo právní moci dne 31. 10. 2014, byly vydány a žalobkyni doručeny před 21. 11. 2014 (pro zdaňovací období říjen a listopad 2010), resp. před 2. 4. 2015 (pro zdaňovací období srpen 2010), tedy k pravomocnému doměření daně došlo před uplynutím prekluzivní lhůty. Prekluze daňové povinnosti tudíž nenastala.

45. Dále se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že se žalovaný nevypořádal 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. V odstavci 103 na straně 46 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 tyto skutečnosti nebyly důvodem pro odmítnutí nároku žalobkyně a že se těmito úvahami správce daně při přezkoumání odvolacího spisu neřídil. V odstavci 105 na straně 48 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.
46. 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. 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. Protokoly

o výsledích 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 projednávané věci k takovému převzetí protokolů o výsledích svědků z jiných daňových řízení došlo, a to u svědků Ing. J. J. a J. M. V těchto případech neměl uvedený postup podle názoru soudu žádný vliv na možnost uplatnění práv žalobkyně, která byla prostřednictvím svého právního zástupce prokazatelně seznámena se všemi skutkovými zjištěními, jež daňové orgány tímto způsobem opatřily.

K vytýkané vadě řízení tak v tomto ohledu nedošlo.

47. Naprosto odlišně je však nutné hodnotit převzetí protokolů o výsledích svědků V. D. a H. V. z daňového řízení vedeného s daňovým subjektem TPÚ, neboť u těchto svědků žalobkyně výslovně požadovala, aby byli v řízení vyslechnuti. Právě 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 jiném daňovém řízení v pozici právního zástupce společnosti TPÚ účastnil právní zástupce žalobkyně, neboť v předmětném řízení hájil zájmy svého klienta TPÚ, nikoli zájmy žalobkyně, jakkoli nejsou navzájem protichůdné, na výpovědi svědků nahlížel z pohledu uvedeného klienta a kladl jim otázky, které se týkaly společnosti TPÚ. 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 výsledích svědků V. D. a H. V. z jiného daňového 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.
48. 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.
49. 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.

50. Soud se dále zaměřil na námitku, že daňová kontrola byla sice zahájena dne 21. 11. 2011, ale do 28. 4. 2012 neproběhly žádné úkony ve věci; v průběhu roku 2012 se uskutečnila výpověď svědků Ch. a S., poté byl správce daně až do 26. 2. 2014 nečinný. Tato tvrzení žalobkyně se podle zjištění soudu podstatně rozcházejí s obsahem správního spisu. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že daňová kontrola byla zahájena dne 21. 11. 2011, není však pravdou, že by až do 28. 4. 2012 ve věci neproběhly žádné úkony. Finanční úřad totiž musel shromáždit a prostudovat listinné důkazy, na základě kterých vydal dne 23. 2. 2012 výzvu k prokázání skutečností, což jednoznačně vyvrací tvrzení žalobkyně o jeho nečinnosti trvající do 28. 4. 2012. Následně prováděl výslechy svědků, zpracovával seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a zprávu o daňové kontrole, aby dne 13. 2. 2013 vydal dodatečné platební výměry, což dokládá, že ani tvrzení žalobkyně o nečinnosti trvající do 26. 2. 2014 se nezakládá na pravdě. 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 21. 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.
51. 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.
52. 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.

53. 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.
54. 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).

55. 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.“*
56. 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 vykazáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykazání 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.
57. 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.

58. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti o uskutečnění přijatých zdanitelných plnění od společnosti CST (demolice v areálu TPÚ s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 8. 2010) a od společnosti NOWAK (demolice v areálu TPÚ s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 10. 2010 a 30. 11. 2010, investorsko-inženýrská činnost na akci BD Chlumec s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 10. 2010) v tom směru, zda práce deklarované na jednotlivých fakturách byly skutečně provedeny dodavateli, kteří tyto faktury vystavili, a to v deklarovaném období a rozsahu. Pochybnosti správce daně týkající se demolice v areálu TPÚ původně vycházely z toho, že magistrát již v potvrzení ze dne 7. 4. 2010 (tj. před daty uskutečnění předmětných zdanitelných plnění) uvedl, že stavby průmyslových objektů v areálu TPÚ neexistují, vzniklé plochy jsou zatravněny a nejsou patrné ani základy budov. Jakkoli byl ze strany žalobkyně obsah tohoto potvrzení později zpochybněn, pochybnosti správce daně přetrvávaly, neboť dalším dokazováním byl zjištěn časový nesoulad mezi odvozem a drcením sutí včetně zemních prací (datum uskutečnění zdanitelného plnění 31. 3. 2010 a 30. 4. 2010), které nelogicky předcházelo vlastním demoličním pracím (datum uskutečnění zdanitelného plnění 31. 8. 2010, 31. 10. 2010 a 30. 11. 2010). Zdrojem pochybností je podle názoru soudu i skutečnost, že žalobkyně fakturovala část prací (demolice a zemní práce v areálu TPÚ) svému odběrateli TEKO s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 7. 2010, tj. dříve, než jí tyto práce byly dodány ze strany společností CST a NOWAK. Pochybnosti správce daně podporoval také fakt, že společnosti NOWAK ani CST neměly v rozhodném období žádné zaměstnance a nebylo doloženo, že by předmětné práce provedly prostřednictvím určitých konkrétních subdodavatelů. V této souvislosti soud poznamenává, že odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2012, čj. 2 Afs 60/2011 - 94, je nepřipadný, neboť ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem nebylo pochyb o skutečném provedení zdanitelného plnění, zatímco v projednávané věci tyto pochybnosti existují. Popsané pochybnosti správce daně soud vyhodnotil jako zcela legitimní. Daňové orgány tedy ve vztahu k demoličním pracím prokázaly existenci pochybností o tom, zda žalobkyně skutečně přijala všechna plnění v rozsahu a období, jak deklarují faktury od dodavatelů NOWAK a CST, a zda došlo k faktickému uskutečnění plnění těmito dodavateli, tj. zda byly naplněny požadavky § 72 odst. 1 zákona o DPH.
59. Pokud jde o investorsko-inženýrskou činnost na akci BD Chlumec, správce daně spatřoval pochybnosti o uskutečnění přijatého zdanitelného plnění v tom, že projektovou dokumentaci pro akci BD Chlumec vypracoval Ing. P. N. v letech 2006 až 2008, kdy ji také žalobkyni vyfakturoval, a žalobkyně ji podle předávacích protokolů ze dne 20. 9. 2006, 17. 12. 2007 a 9. 4. 2008 předala obci Chlumec, přičemž jiné písemnosti spojené s vypracováním projektové dokumentace pro BD Chlumec v roce 2010 správce daně neobdržel a smlouva o zajištění investorsko-inženýrské činnosti byla uzavřena již 5. 9. 2005. Pochybnosti o tom, zda předmětné plnění žalobkyně skutečně přijala od společnosti NOWAK, následně prohloubila výpověď svědka M. M., který tvrdil, že nezanedbatelnou část příslušných činností vykonal jako zaměstnanec žalobkyně, což

znamená, že společnost NOWAK tuto část plnění žalobkyni neposkytl. I tyto pochybnosti daňových orgánů shledal soud naprosto legitimními, což znamená, že daňové orgány ve vztahu k investorsko-inženýrské činnosti prokázaly existenci pochybností o tom, zda žalobkyně skutečně přijala plnění, jak deklaruje příslušná faktura od dodavatele NOWAK, a zda došlo k faktickému uskutečnění plnění tímto dodavatelem, tj. zda byly naplněny požadavky § 72 odst. 1 zákona o DPH.

60. 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, že došlo k přijetí zdanitelných plnění od společností NOWAK a CST, a to 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, které již vyvráceny nebyly.
61. Prokázáním pochybností správce daně přešlo důkazní břemeno na žalobkyni, která tak byla povinna prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání za zdaňovací období srpen, říjen a listopad 2010, resp. prokázat uplatněný nárok na odpočet DPH. 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 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 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.
62. 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 jednatele L. M. a dále

výsledky svědků V. D., H. V., V. D. a M. T. Těmto návrhům daňové orgány nevyhověly.

63. 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 navyšování ceny za demolice u jednotlivých zhotovitelů a objednatelů soud ve shodě se žalovaným 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.
64. Dále se soud zabýval námitkami žalobkyně zpochybňujícími závěr žalovaného, že neunesla důkazní břemeno. Nejprve se zaměřil na prokazování uskutečnění demoličních a zemních prací. 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 nárok na odpočet DPH v souvislosti s určitým přijatým zdanitelným plněním, musí být schopna prokázat, že takové plnění skutečně přijala. 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.
65. 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 společností NOWAK a CST, ani zda tyto společnosti předmětné práce provedly. 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 (V. D. a H. V.) nebyli v daňovém řízení vedeném se žalobkyní vyslechnuti, ačkoli to žalobkyně navrhovala.
66. 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 výsledku 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 výsledku svědků proto nejsou důvodné.

67. Soud souhlasí se žalovaným v tom, že nebylo namístě provádět výsledek jednatele žalobkyně, kterému nic nebránilo v tom, 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.
68. Odlišná situace však nastala ve vztahu k prokazování přijetí zdanitelného plnění spočívajícího v investorsko-inženýrské činnosti na akci BD Chlumec, a to konkrétně v případě navržených svědků V. D. a M. T., kteří se podle tvrzení žalobkyně i podle výpovědi svědků Ing. P. N. a M. M. měli podílet na vyřizování žádostí v rámci inženýrské činnosti na akci BD Chlumec. Již jen z této teze je zjevné, že jejich výsledek by mohl objasnit, jaká byla jejich konkrétní úloha, kým byli úkolováni a zda předmětnou činnost vykonávali pro žalobkyni, nebo pro jejího subdodavatele. Tyto skutečnosti totiž nejsou z doposud provedeného dokazování zřejmé, neboť svědek M. M. uvedl pouze to, že V. D. a M. T. pozval ke spolupráci L. M., což samo o sobě nic nevypovídá o tom, kdo jim zadával úkoly a pro jaký subjekt tyto úkoly plnili. Soud proto nesdílí názor žalovaného, že výsledek těchto svědků je nadbytečný, a dodává, že žalovaný nesprávně interpretuje výpověď svědka M. M., pokud z ní dovozuje, že V. D. a M. T. byli úkolováni přímo statutárním orgánem žalobkyně, ačkoli svědek nic takového neuvedl.
69. 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 výslechu svědků V. D., H. V., V. D. a M. T. 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.

70. S ohledem na toto zjištění a současně s ohledem na výše popsané porušení § 96 odst. 5 daňového řádu, spočívající v převzetí protokolů o výslechu 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.

71. 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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