



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a JUDr. Milana Podhrázkého, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **E. H., s. r. o.**, se sídlem X, zastoupena JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Na Poříčí 12, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 4. 2015, čj. 11155/15/5200-11435-703604, a ze dne 25. 5. 2015, čj. 16164/15/5300-22444-711307,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2015, čj. 11155/15/5200-11435-703604, a ze dne 25. 5. 2015, čj. 16164/15/5300-22444-711307, **se z r u š u j í** a věci **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 22.456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Petra Vaňka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Vymezení věci

Žalobkyně napadla dvěma žalobami, které byly spojeny ke společnému projednání, shora označená rozhodnutí žalovaného a domáhá se jejich zrušení. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 7. 2014. Platebním výměrem čj. 3227028/14/2109-05701-201932 byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 a penále. Platebním výměrem čj. 3226722/14/2109-05701-201932 byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a penále.

Dle obou rozhodnutí žalovaného nebylo ze strany žalobkyně prokázáno, že byly pro žalobkyni reálně uskutečněny práce ze strany F. T., s. r. o. (dále jen „společnost F. T.“), a tím nebyly splněny podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH a daňovou uznatelnost nákladu uplatněného fakturou č. 201112231 ze dne 23. 12. 2011 vydanou společností F. T.

Obsah žalob a vyjádření k žalobám

Žalobkyně ve své první námitce uvedla, že veškeré důvody uvedené žalovaným v napadených rozhodnutích a předtím správcem daně v rámci prvostupňového rozhodnutí jsou jen zástupné. Správce daně coby prvoinstanční orgán měl již od samého počátku daňové kontroly v úmyslu nárok na odpočet daně na základě faktury (daňového dokladu) za služby poskytnuté společností F. T. neuznat. Toto své tvrzení žalobkyně opřela o přípis správce daně dožádanému správci daně ze dne 2. 7. 2013, na jehož základě dožádaný správce daně prováděl místní šetření u společnosti L. spol. s r. o. (dále jen „společnost L.“) týkající se provádění prací touto společností pro žalobkyni. V tomto přípisu se správce daně v souvislosti se společností F. T. zmiňuje o tom, že tato společnost je zapsána v informační databázi signálních informací z důvodu, že je u ní podezření na vystavování daňových dokladů na fiktivní dodávky a že je součástí podvodného jednání v řetězci, který souvisí s daňovými úniky na dani z přidané hodnoty. Správce daně dále v tomto přípisu uvedl, že předmětem fakturace jsou rovněž práce, které se týkají hřiště O., a to stejně jako u společnosti L. Správce daně tedy dle žalobkyně jednal na základě informační databáze signálních informací, avšak tento dokument není součástí důkazů ve zprávě o daňové kontrole ani důkazů shrnutých žalovaným v napadených rozhodnutích. Žalobkyni tak není a v době provádění prací ani nemohlo být známo, na základě jakých důkazů se společnost F. T. objevila v informační databázi signálních informací. Správce daně poté veškeré provedené důkazy hodnotil úmyslně pouze částečně tak, aby byly vybrány důvody pro neuznání daňového nákladu a nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu a aby bylo prokázáno, že společnost F. T. práce pro žalobkyni neprováděla a že tyto práce prováděla pouze společnost L.. Žalobkyně k tomu uvedla, že předmětem smlouvy o dílo ze dne 10. 11. 2011 uzavřené mezi ní a společností F. T. nebyla výměna povrchu, jak tomu bylo u společnosti L., ale zhotovení podloží pro multifunkční hřiště a rozebrání stávajícího oplocení za brankami. Uvedení jiného hřiště než hřiště O. bylo do smlouvy přeneseno omylem ze souběžně realizované zakázky. Skutečnost, že společnost F. T. prováděla jiné práce než společnost L., potvrzuje výše uvedená smlouva o dílo, protokol o předání staveniště, předávací protokol a též výpověď svědka J. Š. Rovněž svědci T. L. a V. R. ze společnosti L. shodně potvrdili, že nějaká firma prováděla cosi za brankami, neboť společnost L. prováděla jen pokládku trávníku.

Druhá námitka žalobkyně směřuje k tomu, že správce daně ani žalovaný se u daňového dokladu ze dne 23. 12. 2011, který žalobkyni vydala společnost F. T., nezmínili o převrácené důkazní povinnosti a nutili žalobkyni k předkládání stále nových důkazů vzhledem k jejich stále přetrvávajícím pochybnostem. Pokud správce daně a žalovaný chtěli vyvrátit důkaz v podobě formálně dokonalého daňového dokladu, měla nastoupit

jejich důkazní povinnost uvedená v § 92 odst. 5 písm. c) a d) a § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Ve své třetí námitce žalobkyně uvádí, že správce daně a žalovaný hodnotili naprosto účelově výpověď svědka J. Š., tedy osoby, která fakticky řídila společnost F. T.. Sám žalovaný uznal, že svědek J. Š. vypověděl, že obchodní spolupráce se žalobkyní se týkala zemních prací, že se jednalo o nějaké hřiště a že se účastnil předání staveniště. Vzhledem k dvouletému odstupu mezi vykonávanými pracemi a výpovědí si však svědek J. Š. nevzpomněl, jak přesně hřiště vypadalo a kde přesně bylo.

Žalobkyně dále namítla, že důkaz svědeckou výpovědí Bc. V. H. nebyl žalovaným proveden pro nadbytečnost i přesto, že sám žalovaný vyzval žalobkyni k předložení návrhů na provedení dokazování a žalobkyně předložila tento návrh řádně v uložené lhůtě a podrobně rozvedla, k čemu se má Bc. V. H. vyjádřit. Žalobkyně tento důkaz navrhla vzhledem k přetrvávajícím pochybnostem žalovaného. Žalovaný porušil svou povinnost provést důkaz navrhovaný žalobkyní k úplnému odstranění pochybností žalovaného v odvolacím řízení ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, přestože byla žalobkyně k navržení dalších důkazních prostředků vyzvána. Tímto žalovaný a správce daně porušili své povinnosti při dokazování, které jsou upraveny v § 8 odst. 1, § 92 odst. 2 a odst. 5 písm. c) a d) a § 115 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu. Žalobkyně dále odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2012, čj. 2 Afs 60/11 – 94, který se má týkat dobré víry při vystavování daňových dokladů, a na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, dle nichž nelze po daňovém subjektu požadovat prokázání skutečností, jež prokázat nemůže, anebo jen s velkými obtížemi, a jejichž neprokázání neplyne z obchodní neopatrnosti daňového subjektu.

Žalobkyně shrnula, že plně prokázala, že plnění od společnosti F. T. přijala a použila je na své uskutečněné zdanitelné plnění ve vztahu k investoru, tedy k Městské části Praha 5, a to v rámci své ekonomické činnosti. Vzhledem k tomu, že žalovaný neuznal skutečnost, že došlo ke zdanitelnému plnění mezi společnostmi F. T. a žalobkyní, k němuž existuje platný doklad, porušil tím § 72 odst. 1 písm. a) a § 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

Dále žalobkyně namítla, že žalovaným hodnocený důkaz výsledkem svědka V. R. nebyl nijak uveden do souvislosti s dalšími provedenými důkazy i přesto, že žalovaný uvedl, že provedení tohoto důkazu prohloubilo jeho pochybnosti.

K oběma žalobám žalobkyně připojila přílohu, v níž se vyjadřuje k hodnocení některých listin a výpovědí všech svědků v tom směru, že prokazují provedení prací na dětském hřišti O. společností F. T.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě shrnul dosavadní průběh řízení. Předmětem sporu je dle něj posouzení, zda byl žalobkyní prokázán jí uplatněný nárok na odpočet DPH za zdaňovací období prosinec 2011 a zda byla žalobkyně oprávněna uplatnit náklady

za zdaňovací období 2011 na základě faktury č. 201112231 ze dne 23. 12. 2011 od dodavatele F. T.. V průběhu důkazního řízení byly správcem daně zjištěny nesrovnalosti, které nutně vyvolaly jeho pochybnosti o faktickém uskutečnění prací ze strany společnosti F. T. deklarovaných uvedenou fakturou. Tyto pochybnosti byly zcela konkrétním způsobem vyjádřeny ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 9. 10. 2013 a ze dne 18. 2. 2014. Žalovaný se dále vyjádřil ke svědeckým výpovědím. Svědek V. K., jednatel společnosti F. T. v období od 19. 8. 2011 do 15. 8. 2012, neměl povědomí o fungování obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společností F. T., resp. o fungování společnosti F. T. jako takové, ačkoliv byl v rozhodném období jednatelem. Svědek J. Š., zplnomocněný zástupce společnosti F. T., nebyl schopen ani v hrubých rysech popsat stav hřiště, jeho lokaci, druh a objem deklarovaných prací, přestože je měl sám osobně vykonávat. Nevzpomněl si ani na subjekty, které se na pracích na staveništi podílely. Z výpovědi svědka T. L., jednatele společnosti L., především vyplynulo, že nezná ani společnost F. T., ani jí zplnomocněného zástupce J. Š. a že společnost L. společnosti F. T. práce na hřišti O. neumožnila. Ani svědecká výpověď V. R., stavbyvedoucího společnosti L., dle žalovaného neosvědčila tvrzení žalobkyně, že by pro ni společnost F. T. fakticky uskutečnila plnění deklarované na předložené faktuře. Svědek V. R. uvedl, že mu není známo, že by se na místě někdo jiný pohyboval a z titulu výkonu jeho činnosti stavbyvedoucího lze vyloučit, že by bez jeho vědomí mohl nějaké další práce vykonávat někdo další. Svědek R. dále uvedl, že pokud by někdo narušil práce prováděné pracovníky společnosti L., pak by tato skutečnost byla zřejmě uvedena ve stavebním deníku. Mezi zjištěnými skutečnostmi (v převážné míře tvrzenými žalobkyní) a podanou svědeckou výpovědí vznikly závažné rozpory spočívající v nepotvrzení tvrzení žalobkyně, že by se na stavbě hřiště O. kromě společnosti L. spol. s r. o. podílela také společnost F. T.

Žalovaný s ohledem na výše uvedené připomněl, že předložení formálně bezvadného dokladu je sice nezbytnou, nikoli však dostačující podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně a pro uplatnění daňově uznatelných nákladů. Na základě provedeného důkazního řízení nelze dle žalovaného jinak než konstatovat, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, a to ani po opakovaných výzvách správce daně, splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně na vstupu a daňovou uznatelnost nákladů. Namítané vady v provedeném dokazování žalovaný odmítl jako liché. Žalobkyní uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2012, čj. 2 Afs 60/11 – 94, který se má týkat dobré víry při vystavování daňových dokladů, a nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, považuje žalovaný za nepřipadné, neboť závěry v nich uvedené byly učiněny na základě odlišného skutkového stavu, než jaký byl zjištěn v posuzovaném případě.

Žalovaný dále uvedl, že dle předložených smluv, přijatých faktur a předávacích protokolů prováděla společnost F. T. práce na sportovním hřišti v ulici V./P.. Tuto skutečnost potvrdil i svědek J. Š. Veřejnou zakázku na úpravu sportovního hřiště u ulic V. a P. vyhrála společnost XXX B. s. r. o. Žalobkyně vyhrála a prováděla zakázku na hřišti O., které se nachází mezi ulicemi P., T. a P. L., kdy pro ni zakázku subdodavatelysky zajistila společnost L. Ve skutečnosti se tedy jedná o dvě odlišná hřiště.

K námitce nedefinovaných pochybností žalovaný uvedl, že výzvami správce daně k prokázání skutečností byly zcela jasné a srozumitelně definovány pochybnosti správce daně stran faktického plnění ze strany společnosti F. T.

K námitce, že veškeré důvody rozhodnutí byly pouze zástupné, protože správce daně měl od počátku daňové kontroly v úmyslu nárok na odpočet daně neuznat, a to vzhledem k tomu, že společnost F. T. figurovala v informační databázi signálních informací, přičemž žalobkyni není a v době provádění prací ani nemohlo být známo, na základě čeho byla společnost F. T. zahrnuta do této databáze, žalovaný uvedl, že on i správce daně provedli důkladné a důsledné důkazní řízení. Z provedených důkazních řízení a žalobami napadených rozhodnutí je zřejmé, že databáze signálních informací slouží pro vnitřní potřebu správce daně a nebyla v daném případě osvědčena jako důkaz o neuskutečnění deklarovaného plnění.

K námitce, že nebyl proveden výslech svědka Bc. V. H., technického dozoru investora Městské části Praha 5, žalovaný uvedl, že není povinností správních orgánů provést každý daňovým subjektem navržený důkaz. Jeho případné neprovedení jsou však správní orgány povinny řádně odůvodnit, k čemuž došlo na straně 14 rozhodnutí týkajícího se DPH a na stranách 11 a 12 rozhodnutí týkajícího se daně z příjmů právnických osob.

K tvrzení žalobkyně týkajícího se omylu v označení hřiště na faktuře vystavené společností F. T. žalovaný uvedl, že toto tvrzení nemůže obstát, neboť nemá oporu v předložených dokladech.

K námitce, že měl být vyslechnut jako svědek M. L., jeden z jednatelů společnosti L., protože ten měl na starosti technické záležitosti, a tak by věděl více, přičemž druhý z jednatelů T. L. a zaměstnanec společnosti V. R. měli ve svých svědeckých výpovědích potvrdit, že nějaká firma cosi za brankami prováděla, žalovaný uvedl, že pokud žalobkyně požadovala provedení svědecké výpovědi druhého z jednatelů, měla tento svůj požadavek specifikovat. Ze strany žalobkyně byl toliko vznesen obecný požadavek na provedení svědecké výpovědi zástupce společnosti L., kterému bylo vyhověno.

Žalobkyně v replice zopakovala, že žalovaný a správce daně hodnotili důkazy účelově tak, aby potvrdili již předem avizované (a ve správním spisu obsažené) podezření na nespolehlivost společnosti F. T., jež správce daně získal z jakési databáze signálních informací. K písemným důkazům (smlouva, předávací protokol) správce daně ani žalovaný nepřihlédli. Výpovědi svědků J. Š., T. L. a V. R. v těch částech, v nichž byly práce společnosti F. T. potvrzeny, správce daně a žalovaný rovněž nevzali v potaz. Výpověď J. Š. byla posouzena jako nevěrohodná, výpověď zbývajících dvou považovaly správní orgány za nepotvrzující, že za brankami pracovala společnost F. T. Za nejvýraznější procesní pochybení žalovaného považuje žalobkyně neprovedení navrženého výslechu Bc. V. H., technického dozoru investora stavby dětského hřiště O. Městské části Prahy 5. Žalovaný totiž sám vyzval žalobkyni, aby navrhla v rámci vyjádření ke shrnutí zjištění v rámci odvolacího řízení případné další důkazy. Žalobkyně tento důkazní návrh učinila pouze proto, že pochybnosti správce daně neodstranily ani dosud navržené a provedené důkazy.

Očekávala, že tato svědecká výpověď eliminuje pochybnosti žalovaného a potvrdí uskutečnění prací společností F. T. na hřišti O. Důkaz však nebyl připuštěn s poukazem na to, že mohl být navržen již dávno, a to i přesto, že si jeho provedení vyžádal až postoj žalovaného v rámci odvolacího řízení.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

Soud ověřil, že obě žaloby byly podány včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňují všechny formální náležitosti na ně kladené. Jde tedy o žaloby věcně projednatelné.

Soud vycházel při přezkumu žalobami napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.

Soud rozhodl za splnění podmínek § 76 odst. 1 s. ř. s. o obou žalobách bez jednání.

Skutková zjištění vycházející z obsahu daňových spisů

Z obsahu daňových spisů soud zjistil následující pro posouzení věci relevantní skutečnosti. Dne 5. 6. 2013 byla vůči žalobkyni zahájena daňová kontrola mj. daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 (viz protokol čj. 1681382/13/2109-05400-201284).

Správci daně byl ve vztahu k nákladům na výměnu povrchu na dětském hřišti Okrouhlík mj. předložen formálně bezvadný daňový doklad č. 11010292 vystavený dodavatelem společností Linhart pro žalobkyni. Dále byl správci daně předložen formálně bezvadný daňový doklad č. 201112231 vystavený dodavatelem společností F. T. pro žalobkyni a smlouva o dílo mezi společností F. T. a žalobkyní ze dne 10. 11. 2011, jejímž předmětem je „zhotovení podloží pod multifunkční hřiště a rozebrání stávajícího oplocení za brankami“, přičemž toto hřiště se má dle smlouvy nacházet mezi ulicemi V. a P. na Praze 5.

Dne 25. 9. 2013 byl správci daně doručen protokol o místním šetření ve společnosti L. ze dne 19. 9. 2013, který provedl dožádaný správce daně. Z něho vyplývá, že práce pro žalobkyni byly společností L. provedeny bez subdodavatelů. Tato skutečnost vyplývá z tvrzení T. L., jednatele společnosti, a rovněž z přiloženého stavebního deníku.

Výzvou správce daně ze dne 9. 10. 2013, čj. 3514737/13/2109-05400-201284, byla žalobkyně seznámena s pochybnostmi správce daně o uznatelnosti nákladu a odpočtu DPH v souvislosti s obchodním případem se společností F.T. Správce daně uvedl, že ze všech důkazních prostředků, které měl k dispozici, vyplývá, že práce fakturované společností F. T. na faktuře (daňovém dokladu č. 201112231) nebyly provedeny.

Žalobkyně tak dle správce daně měla neoprávněně uplatnit náklady a nárok na odpočet DPH ve vztahu k tomuto vydanému dokladu. Správce daně zároveň žalobkyni vyzval k předložení dalších důkazních prostředků, které by jeho pochybnosti vyvrátily.

V podání učiněném dne 16. 10. 2013 žalobkyně prostřednictvím svého zástupce na výzvu správce daně sdělila, že práce provedené společností F. T. pro ni byly v souladu se smlouvou o dílo ze dne 10. 11. 2011 prováděny nikoli jako subdodávka pro společnost L., ale přímo pro žalobkyni, přičemž se jednalo o jiné práce, než prováděla společnost L., a sice o zhotovení podloží a rozebrání stávajícího oplocení za brankami.

V podání učiněném dne 19. 11. 2013 žalobkyně prostřednictvím svého zástupce předložila protokol o předání staveniště ze dne 24. 11. 2011 (je na něm uvedena adresa V./P., Praha 5) a navrhla provedení důkazu svědeckou výpovědí zmocněnce společnosti F. T. J. Š., který se žalobkyní sjednal dodávku a řídil provádění prací. V podání učiněném dne 10. 12. 2013 žalobkyně předložila předávací protokol ze dne 23. 12. 2011.

Z protokolu o výsledku svědka V. K., bývalého jednatele a společníka společnosti F. T., ze dne 15. 1. 2014 vyplývá, že sice byl jednatelem uvedené společnosti, ale pro tuto společnost fakticky nic nedělal. Osobou, která fakticky určovala chod společnosti F. T., byl J. Š.. V. K. smlouvu mezi žalobkyní a společností F. T. nikdy neviděl. J. Š. je přítel jeho matky. Účast V. K. ve společnosti F. T. byla pouze dočasná, jak se již před svým příchodem do ní domluvil s J. Š.

Z protokolu o výsledku svědka J. Š. ze dne 12. 2. 2014 vyplývá, že měl se společností F. T. uzavřenou pracovní smlouvu, kterou uzavřel sám se sebou na základě plné moci, kterou mu udělil tehdejší jednatel V. K.. Skutečnost, že na plné moci je uvedeno datum předcházející datu, kdy se pan K. stal jednatelem společnosti F. T., svědek odůvodnil tím, že plná moc byla napsána zpětně a mylně bylo uvedeno nevhodné datum. J. Š. sdělil, že se žalobkyní uzavřel předmětnou smlouvu o dílo a rovněž se podílel na realizaci této smlouvy přímo na staveništi. Nevzpomíná si přesně na detaily ohledně vzhledu a polohy hřiště, druhu a rozsahu provedených prací.

Výzvou správce daně ze dne 18. 2. 2014, čj. 771773/14/2109-05400-201284, byla žalobkyně vyzvána k předložení některých dalších konkrétních důkazních prostředků. Žalobkyně v reakci na výzvu správce daně předložila listiny týkající se smlouvy mezi žalobkyní a Městskou částí Praha 5 (faktura, smlouva o dílo, protokol o předání díla, položkový rozpočet, rekapitulace DPH žalobkyně za období prosinec 2011, výpis z účtu žalobkyně za období leden 2012).

Dne 19. 3. 2014 vyhotovil správce daně úřední záznam obsahující výsledek kontrolního zjištění. V něm uvedl, že svědecké výpovědi V. K. a J. Š. ani listinné důkazní prostředky nebyly s to osvědčit, že se dodávka dle přijaté faktury ze dne 23. 12. 2011 uskutečnila. Dále správce daně upozornil na skutečnost, že dle smlouvy mezi žalobkyní a společností F. T. měly být práce provedeny na jiném hřišti, než je žalobkyní deklarováno. Z tohoto důvodu považoval správce daně svědeckou výpověď zástupce společnosti L. za nadbytečnou.

Dne 7. 4. 2014 byl zástupce žalobkyně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. Vyjádřil se k němu podáním ze dne 22. 4. 2014 v tom smyslu, že nesouhlasí se správcem daně, že by nepředložil takové důkazní prostředky, které by potvrzovaly jeho tvrzení a vyvrátily pochybnost správce daně. Zástupce žalobkyně dále uvedl, že ve smlouvě o dílo ze dne 10. 11. 2011 jsou skutečně uvedeny jako místo uskutečnění díla ulice V. a P. Tento údaj byl do smlouvy zanesen omylem, protože byl opsán ze současně prováděné zakázky rovněž pro Městskou část Praha 5. Práce na tomto hřišti prováděla žalobkyně bez dodávek od subdodavatelů. Doklady o této zakázce jsou součástí podání žalobkyně. Zakázku uváděnou správcem daně, kterou schválila rada Městské části Praha 5 dne 30. 10. 2012 pro společnost XXX B. s. r. o., žalobkyně neprováděla a neměla s ní nic společného. Dále zástupce žalobkyně uvedl, že J. Š. se v Praze nevyzná natolik, aby byl schopen potvrdit konkrétní adresu, proto adresu V./P. potvrdil až po předložení smlouvy o dílo ze dne 10. 11. 2011, kde tedy byla uvedena chybná adresa, a on se tak spletl, když z této smlouvy vycházel. Dle zástupce žalobkyně bylo v této situaci plně na místě provést důkaz výsledkem zástupce společnosti L. a správce daně by jej vzhledem k přetrvávajícím pochybnostem měl provést.

Správce daně provedl prostřednictvím dožádaného správce daně výslech svědka T. L., jednatele společnosti L. Z protokolu o výslechu ze dne 4. 6. 2014 vyplývá, že T. L. nezná společnost F. T. a zároveň nevyločil, že by se na hřišti pohyboval někdo další. T. L. odkázal na stavbyvedoucího jejich společnosti V. R., který by o tom mohl vědět více.

Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 8. 7. 2014 vyplývá, že žalobkyně nepředložila správci daně takové důkazní prostředky, které by potvrzovaly její tvrzení a vyvrátily pochybnost správce daně ohledně skutečného vynaložení nákladů uvedených na přijaté faktury od společnosti F. T.

Dne 9. 7. 2014 vydal správce daně dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 a daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011.

Žalobkyně se proti oběma dodatečným platebním výměrům odvolala. V odvoláních mimo jiné uvedla, že svědek T. L. ve své výpovědi potvrdil, že jeho společnost pracovala až na pokládce trávníku, nikoli na přípravě podloží a rozebrání oplocení za brankami, což někdo jiný musel připravit. V případě, že by správce daně měl dále pochybnosti o uskutečnění plnění, mohl vyslechnout stavbyvedoucího společnosti L. V. R., na něhož ve své svědecké výpovědi poukazoval i T. L.

Dne 2. 10. 2014 obdržel správce daně od dožádaného správce daně protokol o výslechu svědka V. R. ze dne 29. 9. 2014. Z protokolu o výslechu tohoto svědka vyplývá, že společnost L. demontovala umělý trávník a rovněž zhotovila podloží pod multifunkční hřiště tak, jak je uvedeno ve stavebním deníku. V. R. společnost F. T. nezná a neví nic o tom, že by bylo této společnosti umožněno vykonávat práce na staveništi.

Žalobkyně v obou řízeních před žalovaným navrhovala provést důkaz výsledkem Bc. V. H., technického dozoru investora Městské části Praha 5.

Žalovaný ve svém rozhodnutí ve věci daně z příjmů právnických osob ze dne 17. 4. 2015 k návrhu žalobkyně na provedení svědecké výpovědi V. H., technického dozoru investora Městské části Praha 5, uvedl, že pokud žádný z předcházejících svědků nepotvrdil, že by se na stavbě hřiště O. rovněž podílela společnost F. T., pak je nezbytné žalobkyni navržený důkaz v podobě výsledku V. H. odmítnout pro nadbytečnost, neboť tento svědek nemůže prokázat žalobkyni tvrzený skutkový stav. Žalovaný konstatoval, že správce daně byly řádně posouzeny a zdokumentovány žalobkyni předkládané důkazní prostředky a že se žalobkyni nepodařilo prokázat, že na faktuře uvedená společnost F. T. pro ni uskutečnila fakturované služby. V rozhodnutí ve věci DPH ze dne 25. 5. 2015 žalovaný uvedl, že obsah svědecké výpovědi V. R. nepotvrdil tvrzení žalobkyně. Žalovaný má za to, že nebylo prokázáno, že práce (služby) byly reálně uskutečněny. Předložení formálně bezvadného dokladu je nezbytnou, nikoliv však dostačující podmínkou k uplatnění nároku na odpočet daně. Povinností žalobkyně bylo prokázat, co sama tvrdí. Na základě zjištěných skutečností žalobkyně neprokázala splnění podmínky pro možnost uplatnit nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 1 písm. a) a § 73 odst. 1 a 2 zákona o DPH.

Posouzení žalobních bodů

Žalobkyně napadá závěr žalovaného, že neprokázala skutečné vynaložení nákladu (tedy přijetí zdanitelného plnění) podle daňového dokladu vystaveného společností F. T.. Tvrdí, že společnost F. T. provedla pro žalobkyni stavební práce (příprava podloží a odstranění plotu za brankou) na hřišti O., a to vedle prací provedených společností L. spočívajících v odstranění původní a položení nové umělé trávy. Žalobkyně práce od obou dodavatelů souhrnně použila k dosažení výnosu dle smlouvy o dílo uzavřené s Městskou částí Praha 5 na rekonstrukci dětského hřiště O.

Soud považuje za nezbytné nejprve stručně shrnout rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt je shodné v daňovém řízení, jehož předmětem je daň z příjmů právnických osob, jako v daňovém řízení, které se týká daně z přidané hodnoty. Rozdíl spočívá pouze v tom, jaké skutečnosti se v těchto řízeních prokazují, neboť to vyplývá z odlišné hmotněprávní úpravy těchto daní.

O daňově účinný náklad se dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) náklad byl skutečně vynaložen, 2) náklad byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných výnosů, 3) náklad byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný náklad. Daňový subjekt, který výdaj zanele do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jak deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 – 72, dále rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 73, rozsudek ze dne 6. 12. 2007, čj.

1 Afs 80/2007 – 60, rozsudek ze dne 11. 11. 2010, čj. 1 Afs 48/2010 – 72, nebo též rozsudek ze dne 14. 7. 2011, čj. 1 As 37/2011 – 68).

Daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení nákladu vůči konkrétní osobě, nikoliv toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění nákladu a jeho souvislost se zdanitelnými výnosy. Daňový subjekt je povinen prokázat, že náklad vynaložil způsobem deklarovaným v příslušném účetním dokladu (popř. dle svého korigovaného daňového tvrzení, které se odchyľuje od údajů uvedených na účetních dokladech). Prokázání abstraktního vydání peněz (např. provedení bezhotovostního převodu peněz) by nepostačovalo k prokázání souvislosti nákladu se zdanitelnými výnosy. Není-li prokázáno, vůči komu byl náklad vynaložen (a tedy kdo o něm účtoval jako o svém výnosu), pak je naprosto zpochybněno, že vůbec náklad vznikl (viz rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2011, čj. 1 Afs 37/2011 – 68, bod 52, a rozsudek ze dne 27. 11. 2014, čj. 9 Afs 47/2014 – 77, bod 48, a dále rozsudek ze dne 14. 9. 2011, čj. 9 Afs 2/2011 – 82). Prokazuje-li daňový subjekt náklad jinak než účetními doklady (pro jejich nevěrohodnost), musí vynaložení nákladu prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného nákladu, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 73). Nebylo-li zjištěno, že daňový subjekt náklad vynaložil za skutečně provedené práce, nelze mít za to, že byl vytvořen přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.

Rozsah dokazovaných skutečností rozhodných pro nárok na odpočet DPH na vstupu pak je vymezen v § 72 odst. 1 větě první zákona o DPH, podle něhož nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a v § 73 odst. 1 větě první zákona o DPH, dle kterého plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví. V této věci bylo mezi účastníky sporné a pro výsledek daňového řízení určující, zda žalobkyně vůbec přijala plnění deklarované na zaúčtovaném daňovém dokladu.

Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností rozhodných pro aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 72 odst. 1 zákona o DPH nese dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt (viz rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, čj. 2 Afs 90/2004 – 70). Z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119, část V a), publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 – 86].

Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných evidencí či účetních záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví*

nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. (...) Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“ [rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 – 119, část V a), shodně též rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 – 86; shodně nález sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143)].

Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, nebo aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 – 119 a rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 – 86, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 73, rozsudek ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 – 100, část IV/e a), a rozsudek ze dne 26. 6. 2014, čj. 5 Afs 65/2013 – 79].

Z § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, jehož se žalobkyně v žalobě dovolává, nelze dovodit, že by správce daně byl povinen prokázat, jak se transakce odehrála, resp. že jde o toliko fiktivní účetní případ, který má podklad ve skutečně provedených pracích. Jak soud uvedl již výše, správce daně tíží důkazní břemeno pouze ve vztahu k existenci pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti účetních záznamů. Rozhodně není povinností správce daně prokazovat, jak obchodní transakce ve skutečnosti proběhla, resp. prokázat, že vůbec neproběhla. Daňové řízení není na rozdíl od řízení trestního ovládáno vyšetřovací zásadou, je postaveno na povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 – 107). Citované ustanovení daňového řádu míří na situace, kdy má správce daně za to, že účetní případ řádně doložený a prokázaný představuje obcházení zákona nebo simulovaný právní úkon. V takovém případě je správce daně povinen prokázat, že jde o úkon zastřený, nebo že účelem úkonu bylo obejít zákon (viz Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, komentář k § 92, dále též Sochorová, V. Specifika dokazování v daňovém řízení. Praha: C. H. Beck, 2014, s. 119 - 120). O takový případ ovšem v dané věci nejde. Správce daně ani žalovaný nezaložili doměření daní na skutečnosti, že by v účetnictví žalobkyně zachycený účetní případ byl odůvodněn simulovanými právními úkony, nebo úkony obcházejícími zákon. Daňový doklad na fiktivní práce není totéž co simulovaný právní úkon, neboť v případě posledně uvedeného se předstíraným právním úkonem zakrývá jiný skutečný právní úkon, kdežto v případě vystavení daňového dokladu na fiktivní práce se zakrývá, že ve skutečnosti žádný právní úkon vůbec učiněn nebyl.

Žalobkyně svá daňová tvrzení o vynaložení nákladu, jeho daňové účinnosti z pohledu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů a o přijetí zdanitelného plnění od plátce DPH a jeho použití pro uskutečnění své ekonomické činnosti prokazovala předložením formálně bezvadné faktury (daňového dokladu) vystavené společností F. T.. Tímto způsobem žalobkyně splnila svou primární důkazní povinnost ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. V důsledku toho přešla důkazní povinnost ohledně případného zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních záznamů na správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

Správce daně vyjádřil své pochybnosti o správnosti a průkaznosti faktury vystavené pro žalobkyni společností F. T. a smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobkyní a společností F., což žalobkyni sdělil výzvou ze dne 9. 10. 2013, v níž uvedl, že z důkazních prostředků, které měl správce daně k dispozici, vyplývá, že práce fakturované společností F. T. na uvedené faktuře nebyly provedeny. Správce daně vycházel z místního šetření provedeného u společnosti L., při kterém byly předloženy smlouva o dílo uzavřená mezi společností L. a žalobkyní, protokol o předání a převzetí díla, faktura a stavební deník, které prokazují, že na předmětném hřišti O. prováděla práce bez subdodavatele společnost L., a to včetně zhotovení podkladní vrstvy. Dle správce daně je tedy vyloučeno, že by společnost F. T. provedla duplicitně práce spočívající v přípravě podkladní vrstvy pod nový umělý trávník.

Přestože správce daně své pochybnosti vyjádřil na základě místního šetření, při kterém neprobíhá dokazování, nýbrž se pouze důkazní prostředky vyhledávají (§ 80 odst. 2 daňového řádu) a žalobkyně nebyla pozvána k účasti na tomto místním šetření (žalobkyně se později účastnila výsledku jednatele společnosti L. T. L.), lze na základě zjištění učiněných při místním šetření dojít k závěru, že jsou dány důvodné pochybnosti o správnosti předmětné faktury, neboť práce deklarované touto fakturou, které měla provést společnost F. T., byly provedeny společností L.. Společnost F. T. měla pro žalobkyni na hřišti O. (zde soud vychází z tvrzení žalobkyně, že údaj ve smlouvě uzavřené mezi společností F. T. a žalobkyní obsahující jako místo prací ulice V. a P. byl do této smlouvy zanesen omylem) zhotovit podloží pod hřištěm a rozebrat stávající oplocení za brankami. Soud má ze stavebního deníku společnosti L. za prokázané, že ta dne 25. 11. 2011 demontovala starý umělý trávník a dorovnávala podklad hřiště šterkodrtí a následující den podkladovou šterkovou vrstvu rovnala. Z uvedeného vyplývá, že společnost F. T. se teoreticky od 25. 11. 2011, kdy společnost L. starý trávník demontovala, až do dne 29. 11. 2011, kdy společnost L. již lepila jednotlivé pásy nového umělého trávníku, mohla podílet na přípravě podloží společně se společností L.. Toto se však vzhledem k tomu, že ze stavebního deníku společnosti L. plyne, že ona sama od rozebrání starého umělého trávníku do pokládky nového umělého trávníku soustavně pracovala na zhotovení podloží, jeví jako nepravděpodobné. Lze tedy dojít k závěru, že správce daně na základě místního šetření provedeného u společnosti Linhart, při kterém bylo na základě výše uvedených podkladů (zejména stavebního deníku) zjištěno, že práce na hřišti O., které zahrnovaly i zhotovení podkladní vrstvy, vykonávala tato společnost, prokázal skutečnosti vyvracející správnost předložených účetních záznamů (faktury) podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pochybnosti vychází i z toho, že pokud by žalobkyně vynaložila v souvislosti s realizací zakázky pro Městskou část Praha 5 spočívající v rekonstrukci hřiště O. náklad jak vůči společnosti L., tak vůči společnosti F. T., což žalobkyně tvrdí, přesáhly by její náklady (774.750 Kč bez DPH dle faktury společnosti F. T. + 468.000 Kč bez DPH dle faktury společnosti L. = 1.242.750 Kč) výši jejího výnosu (1.124.000 Kč bez DPH dle faktury vystavené žalobkyní Městské části Praha 5). Žalobkyně by tedy v takovém případě nepůsobila jako podnikatel, nýbrž jako mecenáš, který z vlastních prostředků zvelebují majetek veřejnoprávní korporace. Má-li být počínání žalobkyně v dané transakci věrohodné, tedy zahrnovat průměrnou marži, pak je vyloučeno, že by vynaložila oba výše uvedené náklady současně. V této souvislosti je třeba uvést, že pokud se snad žalobkyně domnívá, že dosáhne uznání nákladů, resp. nároků na odpočet daně na vstupu z obou faktur v plné výši, je její očekávání iracionální. Žalobkyně neuvedla jedinou skutečnost,

kteřá by přesvědčivě ospravedlnila, že prakticky ve stejný okamžik uzavřela žalobkyně smlouvu týkající se provedení téhož díla se třemi subjekty (dvěma na straně dodavatele a jedním na straně odběratele), v jejichž důsledku bude jen na platbách poukázaných dodavatelům (bez ohledu na naprostou absenci marže k pokrytí vlastních provozních nákladů a dosažení přiměřeného zisku) trtit.

Skutečnosti opodstatňující pochybnosti o pravdivosti daňového tvrzení žalobkyně jsou tedy mimořádně přesvědčivé. Za této situace jednoznačně přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni, což jí bylo dáno zřetelně a jasně na srozuměnou výzvou ze dne 9. 10. 2013, stejně jako navazujícími výzvami správce daně, výsledkem kontrolního zjištění a v neposlední řadě též zprávou o daňové kontrole. Žalobkyně mohla poté, co správce daně zpochybnil správnost předložené faktury, setrvat na svém tvrzení, že vynaložila náklad na práce vykonané společností F. T., a prokázat ho jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Nebo mohla své původní tvrzení korigovat. Žalobkyně nicméně svá tvrzení ohledně společnosti F. T., vůči které měla náklad vynaložit, resp. od které přijala zdanitelné plnění, nezměnila.

Žalobkyně předložila smlouvu o dílo č. 1411-11 uzavřenou s Městskou částí Praha 5, podle níž měla provést veřejnou zakázku spočívající ve zhotovení nového sportovního povrchu (umělá tráva) na dětském hřišti O. o rozloze cca 800 m², včetně lajnování, za cenu 1.124.950 Kč bez DPH. Podle položkového rozpočtu sestává zakázka z demontáže stávajícího umělého trávníku o ploše 800 m², jeho naložení, odvozu a ekologické likvidaci, zhotovení podkladu komunikací a zpevněných ploch šterkodrtí a kamenivem, dodávky a montáže umělého trávníku o ploše 800 m². Rozebrání oplocení za brankami není vymezeno jako součást díla. Dílo mělo být zhotoveno do 23. 12. 2011. Smlouva byla žalobkyní podepsána dne 14. 11. 2011 a starostou Městské části Praha 5 dne 2. 12. 2011. K tomu soud uvádí, že pokud by součástí díla mělo být i odstranění oplocení za brankami, nepochybně by tyto práce byly samostatně uvedeny a oceněny v položkovém rozpočtu.

Dále byla předložena smlouva o dílo č. 1111063-166-11 uzavřená žalobkyní se společností L.. Dílo bylo vymezeno jako demontáž stávajícího umělého povrchu, dorovnání podkladní vrstvy šterkodrtí, dodávka a montáž nového umělého trávníku III. generace, to vše na dětském hřišti O.. Cena byla sjednána ve výši 468.000 Kč, datum provedení díla bylo stanoveno do 16. 12. 2011. Společnost L. převzala staveniště dle protokolu od Městské části Praha 5 dne 24. 11. 2011 a předala zhotovené dílo žalobkyni dne 5. 12. 2011. Podle stavebního deníku vedeného společností L. bylo dílo prováděno od 24. 11. do 3. 12. 2011 bez přestávky. Dne 25. a 26. 11. prováděla společnost L. rovnání a dosypávání podkladní šterkové vrstvy, dne 27. a 28. 11. byla navážena a rovnána vrchní vrstva výsivky. Podle daňového dokladu vystaveného společností L. byly žalobkyni fakturovány práce spočívající v demontáži stávajícího trávníku, dorovnání podkladní vrstvy šterkodrtí a dodávce nového umělého trávníku, včetně pískového vsypu a vsypu u gumového granulátu a lajnování. Jednatel společnosti L. T. L. i její stavbyvedoucí pan R. popřeli, že by společnost L. realizovala dílo s pomocí subdodavatelů. Ostatně ani sama žalobkyně netvrdí, že by společnost F. T. byla subdodavatelem společnosti L. Z těchto důkazů tedy plyne, že společnost L. provedla sama prostřednictvím vlastních zaměstnanců pro žalobkyni dílo ve stejném rozsahu, jako se žalobkyně zavázala provést dílo pro

Městskou část Praha 5. Z porovnání předmětu díla v obou smlouvách o dílo, včetně popisu provedených prací ve stavebním deníku a faktuře vystavené společností L., plyne, že rozsah prací, k jejichž provedení se zavázala žalobkyně, zcela odpovídá rozsahu prací provedených společností L.

Žalobkyně prokazovala vynaložení nákladu vůči společnosti F. T. (resp. přijetí zdanitelného plnění od tohoto plátce DPH) vedle faktury též smlouvou o dílo ze dne 10. 11. 2011. Předmětem této smlouvy je zhotovení podloží pod multifunkční hřiště a rozebrání stávajícího oplocení za brankami. Dílo mělo mít provedeno na adrese V./P., Praha 5, a to do 31. 12. 2011. Cena za dílo byla sjednána ve výši 875 Kč za 1 m², celková výměra plochy určená k zhotovení podkladu činí 714 m². Cena za rozebrání stávajícího oplocení za brankami je 150.000 Kč. Podle protokolů o předání staveniště a převzetí díla bylo staveniště (multifunkční hřiště na adrese V./P., Praha 5) předáno žalobkyní společnosti F. T. dne 24. 11. 2011 a dílo dle této smlouvy bylo převzato žalobkyní dne 23. 12. 2011. Tato smlouva dle soudu neprokazuje, že by žalobkyně provedla jakékoliv práce v souvislosti s rekonstrukcí dětského hřiště O., neboť to se nenachází mezi ulicemi V. a P. v Praze 5 (sídlíště Barrandov), nýbrž mezi ulicemi P., T. a P. L. v Praze 5 (Smíchov). Text smlouvy je tak zcela neprůkazný ve vztahu k tvrzení žalobkyně, že vynaložila náklad vůči společnosti F. T. za účelem dosažení výnosu v podobě provedení zakázky na rekonstrukci dětského hřiště O. Tento logický závěr se žalobkyně snaží odvrátit tvrzením, že ve smlouvě bylo písařskou chybou uvedeno jiné místo provádění díla, neboť tento text byl opsán z jiné paralelně uzavřené smlouvy s Městskou částí Praha 5 na zakázku „oplocení u sportoviště Barrandov H“. K tomu žalobkyně předložila objednávku č. 0144/OBS/11 ze dne 21. 11. 2011, kterou Městská část Praha 5 objednala u žalobkyně vybudování oplocení u sportoviště Barrandov H za cenu 198.534 Kč bez DPH.

Vysvětlení podané žalobkyní k údajnému omylu při sepisování smlouvy o dílo ze dne 10. 11. 2011 nelze akceptovat jako věrohodné. Předmětem objednávky, kterou měla být žalobkyně popletena při sepisování smlouvy ze dne 10. 11. 2011, bylo zhotovení oplocení u sportoviště Barrandov H. Soudu není zřejmé, jak by výsledkem „mylného“ převzetí textu objednávky mohl vzniknout text „zhotovení podloží pod multifunkční hřiště a rozebrání stávajícího oplocení za brankami“ a „multifunkční hřiště na adrese V./P., Praha 5“. Z ničeho neplyne, že by jako sportoviště Barrandov H bylo označeno multifunkční hřiště V./P.. Tezi o písařské chybě je tedy třeba odmítnout. Nadto je třeba uvést, že podle smlouvy o dílo uzavřené se společností F. T. byla cena za zhotovení podloží pod multifunkční hřiště 875 Kč za 1 m², celkem tedy 624.750 Kč, kdežto v položkovém rozpočtu, který je součástí smlouvy o dílo uzavřené žalobkyní s Městskou částí Praha 5, jsou práce na podkladních vrstvách komunikací a zpevněných plochách oceněny souhrnně částkou 124.985,60 Kč (podklad šterkodrtí 5 cm v ceně 100 Kč/1 m², kamenivo drcené v částce 426 Kč/1 t). Žalobkyně by tedy dotovala provedení podloží hřiště částkou 500.000 Kč z vlastních prostředků. I z toho plyne, že tyto smlouvy o dílo se nevztahují k totožnému dílu.

Žalobkyně jiné listinné důkazy, které by prokazovaly provedení prací na hřišti O., nepředložila. Listinami se tedy žalobkyni nepodařilo prokázat vynaložení nákladu (přijetí

zdanitelného plnění) dle faktury vystavené společností F. T. za účelem jeho využití k dosažení výnosu v podobě provedení prací na výměně povrchu dětského hřiště O.

Dále byly provedeny výslechy 4 svědků. Výpověď tehdejšího jednatele společnosti F. T. pana K. neprokazuje ničeho, neboť svědek o činnosti této společnosti vůbec nic neví, byl v ní angažován pouze formálně za svého otčima J. Š. Ani výpovědi J. Š., fakticky ovládajícího společnost F. T., nebylo prokázáno provedení prací na dětském hřišti O. Svědek sice potvrdil provedení prací dle vystavené faktury, ovšem nedokázal specifikovat, jaké konkrétní práce byly provedeny, tedy v čem spočívaly. Nebyl schopen uvést místo provádění prací, typ hřiště, jeho povrch, umístění (v zástavbě, u pole či vozovky). Výpověď svědka je neprůkazná, neboť odpovídal zcela obecně, paušálně, shodné odpovědi by mohl uvést ve vztahu k jakékoliv zakázce. Tím, že vyjmenoval veškerou techniku, kterou měla společnost F. T. k dispozici, a všechny zaměstnance, kteří teoreticky mohli na stavbě takové typu pracovat, neprokal, že si vzpomněl na konkrétní zakázku na hřišti O. a že jeho tvrzení, že práce na tomto hřišti skutečně provedla společnost F. T., je věrohodné. Když ho správce daně vedl ke konkretizaci odpovědi, uvedení alespoň dílčího detailu, svědek nebyl s to reagovat. Výpověď svědka Š. není schopna prokázat, že společnost F. T. skutečně provedla práce dle smlouvy o dílo ze dne 10. 11. 2011 na dětském hřišti O. To, že mezi datem výslechu a skutečnostmi, k nimž měl být svědek vyslýchán, uplynula delší doba, neznamená, že by bylo možné paušalizovaná sdělení, která se z důvodu nedostatku jakékoliv precizace neupínají ke konkrétní zakázce, považovat za důkaz o provedení prací. Je pochopitelné, že s plynutím času slábne paměť svědků, což může vést ke ztrátě průkaznosti jejich výpovědi. To je však rizikem žalobkyně, která v první řadě měla nad rámec svých povinností týkajících se požadavku řádného vedení účetnictví shromáždit další listinné doklady či obrazovou dokumentaci prokazující provedení prací společností F. T. na dětském hřišti O. (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 177/2006 – 61). Jestliže žalobkyně této povinnosti nedostála, jde jen k její tíži, že i vzhledem ke slábnutí paměti svědka Š. nemohla unést důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnému provedení prací.

Dále byl vyslechnut jednatel společnosti L. T. L., který ve vztahu k zakázce realizované touto společností na dětském hřišti O. uvedl, že se jednalo o pokládku trávniku, na podrobnosti si však již nepamatoval. Nepamatoval si, zda bylo součástí dodávky rovněž zhotovení podloží pod hřiště, uvedl domněnku, že podkladní vrstvy součástí rozpočtu nebyly, společnost L. zajišťovala jen pokládku trávniku. Práce prováděli jen zaměstnanci společnosti L., nikoliv subdodavatelé. Provádění prací na staveništi či v jeho okolí jinými subjekty svědek nepotvrdil, jen obecně uvedl, že kolem stavby se někdy pohybují další lidé. Svědek uvedl, že společnost F. T. ani jejího faktického „jednatele“ pana Š. nezná, nemožnil jí práci na staveništi dětského hřiště O.. Ani výpověď svědka L. neprokázala, že společnost F. T. provedla práce na dětském hřišti O.. Svědek uvedenou společnost ani její zástupce vůbec nezná, na staveniště nedocházel. Obsah výpovědi v části, v níž se svědek vyjadřoval k rozsahu prací provedených společností L., by tak nanejvýš mohla zpochybnit správnost daňového dokladu vystaveného touto společností žalobkyni. Vzhledem k tomu, že svědek opakovaně uvedl, že si na některé podrobnosti (včetně rozsahu provedených prací a položek rozpočtu) nepamatuje, nemá soud za to, že by jeho výpověď zpochybnila skutečnosti opírající se o soubor souladných

listinných důkazů (smlouvu o dílo uzavřenou žalobkyní se společností L., stavební deník a specifikaci prací obsaženou v daňovém dokladu).

Posledním z vyslechnutých svědků je stavbyvedoucí společnosti L. pan R.. Ten uvedl, že společnost L. demontovala trávník, dorovnávala plochu a provedla pokládku umělého trávniku. Jelikož byl terén nerovný, byl dosypán šterkodrtí a přerovnan. Svědek uvedl, že společnost F. T. ani jejího zástupce pana Š. nezná, neví o tom, že by společnost L. dovolila provádět další osobě na převzatém staveništi jakékoliv práce. Na stavbě s někým mluvil, ale jestli byl ze společnosti F. T., neví. Ani tato výpověď tedy dle soudu neprokázala, že by na dětském hřišti O. prováděla jakékoliv práce společnost F. T.. Ze skutečnosti, že svědek obecně připustil, že je možná na provedení zakázky součinnost více dodavatelů a že se na dorovnání podloží mohou podílet jiné subjekty, neznamená, že by potvrzoval provedení jakýchkoliv prací společností F. T. na této konkrétní zakázce.

Soud tedy uzavírá, že výpovědi všech 4 svědků jsou ve vztahu k tvrzení žalobkyně, že společnost F. T. se podílela na realizaci zakázky pro Městskou část Praha 5 na dětském hřišti O. přípravou podloží pod multifunkční hřiště a rozebráním stávajícího oplocení za brankami, zcela neprůkazné.

Závěr správce daně, převzatý po doplnění dokazování i žalovaným, že žalobkyně neprokázala vynaložení nákladu v podobě přijetí prací (zdanitelného plnění) dle faktury vystavené společností F. T. a jejich užití k dosažení výnosu realizací zakázky na rekonstrukci dětského hřiště O., je s ohledem na doposud provedené dokazování správný. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že fakturovaný náklad byl skutečně vynaložen, resp. zdanitelné plnění přijato. Přesvědčení žalobkyně, že přijetí prací od společnosti F. T. „předkazovala“, zůstalo jen v subjektivní rovině, nemá oporu v objektivních výsledcích provedeného dokazování, jak ostatně bylo žalobkyni správně sdělováno počínaje závěrem o kontrolních zjištěních, přes zprávu o daňové kontrole a seznámením se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení konče.

Pokud snad mají listiny předložené žalobkyní k prokázání nákladu dle daňového dokladu vystaveného společností F. T. a provedený výsledek svědka Š. prokazovat poskytnutí prací touto společností ve prospěch žalobkyně v souvislosti s jinou zakázkou (např. multifunkční hřiště u ulic V. a P.), pak by žalobkyně musela korigovat své daňové tvrzení a prokázat vynaložení tohoto nákladu za účelem jiného (konkrétního) výnosu, resp. užití tohoto přijatého zdanitelného plnění k jiné (konkrétní) ekonomické činnosti (poskytnutému zdanitelnému plnění zatíženému daní na výstupu, popř. osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně na vstupu). Takto však žalobkyně nepostupovala a po celé daňové řízení setrvala na tvrzení, že deklarovaný náklad je svázán s výnosem v podobě provedení rekonstrukce dětského hřiště O.

Nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 a sp. zn. III. ÚS 2096/07, na které žalobkyně poukazuje, se týkají zcela odlišných procesních situací. V nyní posuzované věci umožnili správce daně i žalovaný žalobkyni řádně reagovat na učiněná zjištění a navrhopat důkazy k prokázání jejího daňového tvrzení. Důsledkem neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně není a nemůže být, že při neexistenci dalších důkazních prostředků, jimiž

by žalobkyně mohla prokázat vynaložení nákladu (přijetí zdanitelného plnění), je třeba považovat náklad za prokázaný. Ani rozsudek NSS čj. 2 Afs 60/2011 – 94, jehož se žalobkyně rovněž dovolává, neobsahuje pro nyní posuzovanou věc žádný významný závěr. Byť je v něm obecně zmíněna zásada ochrany dobré víry, jež se vztahuje i na věci daňové, z návazně citované judikatury Soudního dvora Evropské unie je zřejmé, že tím má Nejvyšší správní soud na mysli ochranu dobré víry příjemce zdanitelného plnění v případě jeho zapojení do řetězce, v němž došlo k podvodu na DPH. Žalovaný nicméně neodepřel žalobkyni nárok na odpočet daně na vstupu z důvodu účasti na podvodu na DPH, nýbrž proto, že žalobkyně vůbec neprokázala přijetí formálně deklarovaného zdanitelného plnění, tedy jeden ze základních skladebných prvků vzniku nároku na odpočet DPH na vstupu.

Soud nepřisvědčil tvrzení žalobkyně, že správce daně přistoupil k dokazování předpojatě, což má být doloženo obsahem žádosti správce daně ze dne 2. 7. 2013 o provedení místního šetření adresované dožádanému správci daně. Správce daně v ní shrnul své poznatky plynoucí z listin předložených žalobkyní, a sice že společnost L. měla provést práce, které žalobkyně proúčtovala duplicitně na základě faktury vystavené společností F. T. Ve vztahu k ní poznamenala, že je evidována v informační databázi signálních informací pro podezření na vystavování daňových dokladů za fiktivní dodávky a že je součástí řetězce, v němž dochází k podvodu na DPH. Správce daně proto žádal o prověření u společnosti L., zda eviduje účetní doklady předložené žalobkyní a zda nespolupracovala se společností F. T. na provedení zakázky. Správce daně tímto nikterak nepředjímal výsledek daňové kontroly, pouze popsal dosavadní zjištění a charakter pochybností plynoucích z účetních dokladů předložených žalobkyní, aby úkon dožádaného správce daně co nejvíce přispěl k naplnění cíle daňového řízení (správné zjištění daňové povinnosti). V tomto směru je třeba zdůraznit, že je zcela pochopitelné, že správce daně při prověřování skutečností v rámci daňového řízení čerpá poznatky z interních databází vedených finanční správou (zde záznam v informační databázi signálních informací), neboť jde o informace, které umožňují zaměřit rozsah prověřovaných skutečností konkrétním směrem. Dále soud zdůrazňuje, že žalovaný při hodnocení důkazů provedených v průběhu daňové kontroly či odvolacího řízení nebral do úvahy, že je společnost F. T. evidována v informační databázi signálních informací pro podezření, že vystavuje fiktivní daňové doklady a účastní se podvodů na DPH. Nebylo proto třeba, aby výpis z databáze byl součástí daňového spisu a byl jako důkaz hodnocen ve zprávě o daňové kontrole a žalobou napadených rozhodnutích žalovaného. Závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene ve vztahu k daňovému dokladu vystavenému společností F. T. vychází výlučně z hodnocení důkazů, které jsou součástí daňového spisu a které byly předmětem hodnocení ve výsledku kontrolních zjištění, zprávě o daňové kontrole a rozhodnutích žalovaného.

Soud se neztotožňuje ani s výhradou žalobkyně, podle níž správce daně hodnotil důkazy jednostranně, z výpovědí svědků selektoval pasáže pro žalobkyni nevýhodné, naopak odhlédl od pasáží příznivých. Správce daně i žalovaný hodnotili důkazy každý jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Soud se s hodnocením důkazů plně ztotožnil (k tomu podrobně viz výše). Pochybnosti správce daně o správnosti daňového dokladu vystaveného společností F. T. jsou jasně prokázány

obsahem listin shromážděných správcem daně k celé transakci. Výpovědi svědků jsou zcela neprůkazné ve vztahu k tvrzení žalobkyně, takže závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní je nabílední. Žalobkyni nelze přisvědčit, že by z těch odpovědí svědků L. a R., které jsou ve zcela obecné, hypotetické rovině, bylo možné dovodit, že právě společnost F. T. a právě při zakázce na rekonstrukci dětského hřiště O. kooperovala se společností L. a prováděla práce na staveništi.

Jen na vysvětlenou soud uvádí, že pakliže správní orgány v daňových rozhodnutích uvádí, že některý důkazní prostředek neosvědčily jako důkaz, neznamená to, že by důkazní prostředek neprovedly a jeho obsah nehodnotily. Tento v daňové správě dlouhodobě zaužívaný specifický výraz vychází z § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle něhož jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení; provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Sdělení, že správce daně určitý důkazní prostředek „neosvědčil jako důkaz“, tak znamená, že po provedení a vyhodnocení daného důkazního prostředku dospěl správce daně k závěru, že důkazní prostředek neprokazuje skutečnost, k jejímuž prokázání byl navržen a proveden.

Soud se dále zabýval námitkou žalobkyně, že žalovaný měl provést výslech svědka Bc. V. H., technického dozoru investora Městské části Praha 5. Z obsahu daňového spisu plyne, že žalobkyně navrhla v obou odvolacích řízeních vyslechnout tohoto svědka poté, co byla seznámena žalovaným se zjištěnými skutečnostmi a současně vyzvána k vyjádření v rámci odvolacího řízení. V této souvislosti je třeba upřesnit, že v odvolacím řízení ve věci daně z příjmů právnických osob nebyla žalobkyně vyzvána (na rozdíl od výzev vydaných správcem daně v průběhu daňové kontroly) k navržení dalších důkazních prostředků, účelem výzvy bylo umožnit žalobkyni seznámit se s hodnocením důkazu provedeného v odvolacím řízení a vyjádřit se k němu. Současně byla žalobkyně poučena, že k případným návrhům na provedení dalších důkazů, které budou uplatněny po uplynutí lhůty stanovené pro vyjádření, nebude žalovaný přihlížet. Obsahově obdobná výzva učiněná v řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla doměřena daň z přidané hodnoty, pak byla lhůta stanovená k podání vyjádření k nově provedenému důkazu vztažena i k právu navrhnout další doplnění důkazních prostředků. Ani v jednom z případů však nebyla žalobkyně vyzvána k navržení dalších důkazů k prokázání daňového tvrzení, není tedy pravdivé její vyjádření, že důkazní návrh vznesla poté, co k tomu byla vyzvána; žalobkyně jen byla poučena o tom, v jaké lhůtě může své další důkazní návrhy uplatnit, jinak k nim žalovaný nepřihlédne s ohledem na § 115 odst. 4 daňového řádu. Nově uplatněný důkazní návrh odůvodnila žalobkyně tím, že svědek jakožto technický dozor objednatele díla přišel do styku i se zástupci subdodavatelů žalobkyně, tedy i se společností F. T., dle protokolu o předání staveniště předával za investora staveniště k provedení díla. Současně vykonával funkci technického dozoru investora i při zakázce na oplocení u sportoviště Barrandov H, kterou žalobkyně prováděla bez subdodávky, právě údaje týkající se této zakázky byly omylem převzaty do smlouvy o dílo ze dne 10. 11. 2011.

Správce daně (včetně žalovaného) není vázán důkazními návrhy daňového subjektu, nemusí tedy provést všechny daňovým subjektem navržené důkazní prostředky.

V takovém případě však musí zdůvodnit, proč k nim nepřistoupil. Dle ustálené judikatury může správce daně odmítnout důkaz navrhovaný daňovým subjektem pouze, je-li pro věc nadbytečný, nerozhodný, nevýznamný či zjevně nezpůsobilý prokázat rozhodné skutečnosti. Navrhl-li daňový subjekt důkaz výsledkem svědků, nemůže jej správce daně odmítnout s odůvodněním, že tyto osoby nebyly přímými účastníky prověřovaného obchodního vztahu daňového subjektu. I přesto by totiž tito svědci mohli mít povědomost o skutečnostech rozhodných pro danou věc (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 9. 2010, čj. 5 Afs 15/2010 – 71). Rozhodnutí žalovaného je postaveno na závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že společnost F. T. prováděla práce na rekonstrukci dětského hřiště O. Výslech svědka H. byl navržen právě k prokázání této skutečnosti, neboť navržený svědek působil v rámci této zakázky jako technický dozor investora. Za této situace se nemůže jednat o důkazní návrh nadbytečný, neboť za takový lze označit pouze důkazní návrh směřující k prokázání skutečnosti, která byla doposud provedenými důkazními prostředky spolehlivě prokázána, nikoliv důkazní návrh směřující k prokázání skutečnosti odlišné od skutkového stavu zjištěného na základě doposud provedených důkazů. To, že se na jejich základě jeví, že veškeré práce na dětském hřišti O. provedla společnost L., neznamená, že by provedením dalšího důkazního návrhu nemohl být tento závěr o skutkovém stavu zpochybněn, a dokonce přehodnocen. Typově jde přitom o důkazní prostředek, u něhož nelze *a priori* popřít způsobilost prokázat rozhodné skutečnosti. Teprve po provedení tohoto důkazního prostředku bude možné posoudit jeho věrohodnost, věcnou relevantnost a průkaznost.

Žalovaný v rozhodnutí ve věci daně z příjmů právnických osob odůvodnil neprovedení důkazu výsledkem svědka H. tím, že doposud navržený svědek nepotvrdil tvrzení žalobkyně. Jestliže tedy správce daně vyvrátil jednu tvrzenou skutečnost a žalobkyně v reakci na to změnila své sdělení s odkazem, že pochybnosti může vyvrátit svědek H., stávají se tvrzení žalobkyně nevěrohodnými, neprůkaznými a neúplnými, žalobkyně tudíž neplní svoji důkazní povinnost. Jestliže ani jeden ze svědků nepotvrdil, že by se na stavbě hřiště O. podílela společnost F. T., je dle žalovaného nezbytné nově navržený důkaz odmítnout pro nadbytečnost, neboť svědek nemůže prokázat uskutečnění žalobkyní deklarovaných služeb.

Tyto důvody, pro něž žalovaný neprovedl výslech svědka H., nemohou dle soudu obstát. V první řadě není zřejmé, v čem žalobkyně změnila svá tvrzení, takže se měla stát nevěrohodnými. Žalobkyně od počátku tvrdí, že společnost F. T. se podílela na zakázce pro Městskou část Praha 5 spočívající v rekonstrukci dětského hřiště O., a to zhotovením podkladu pro nový povrch a odstraněním oplocení za brankami. V tomto je žalobkyně konzistentní. Z výše citované judikatury týkající se přecházení důkazního břemene nadto plyne, že měnit daňové tvrzení v návaznosti na výsledek dosavadního dokazování je v zásadě možné. Předpoklad žalovaného, že dokazování lze provádět toliko k tvrzení věrohodnému, průkaznému a úplnému, je chybný. Tvrzení samo o sobě předně nemůže být průkazné, to je již pojmově vyloučeno, neboť vlastnost průkaznosti může mít pouze důkazní prostředek, jímž ovšem tvrzení není. Nevěrohodnost tvrzení může být odstraněna právě provedením důkazu, neboť tvrzení, jež bylo prokázáno, nelze nadále mít za nevěrohodné. Neúplnost tvrzení může být odstraněna v návaznosti na provedení důkazu, z něhož vyplynou skutečnosti, které umožní tvrzení doplnit. Nesmyslná je i úvaha

žalovaného, že žalobkyně neplní svoji důkazní povinnost, neboť tvrzení je nevěrohodné, neprůkazné či neúplné. Důkazní povinnost nelze tvrzením nikdy naplnit, vztah mezi tvrzením a důkazní povinností je přesně opačný, neboť dokazování se vede k prokázání tvrzení. Neprovedení důkazu výsledkem svědka H. nelze odůvodnit ani tím, že doposud provedené (a žalobkyní navržené) výsledky svědků neprokázaly tvrzení žalobkyně, naopak prohloubily již dříve panující pochybnosti. Jak již soud uvedl výše, nelze ze skutečnosti, že doposud provedené důkazy neprokázaly tvrzení žalobkyně, usuzovat na obsah nově navrženého důkazního prostředku, tedy dovozovat, že ani jeho provedením nebude tvrzení žalobkyně prokázáno. Hodnotit obsah důkazního prostředku a dovodit, zda ho lze považovat za důkaz tvrzení žalobkyně, je možné až po provedení důkazního prostředku, nikoliv dříve. Žalovaný neuvedl žádné okolnosti, z nichž by vyplývalo, že výslech svědka nemá žádnou vypovídací potenci ve vztahu ke skutečnostem rozhodným pro posouzení věci.

V rozhodnutí ve věci DPH žalovaný odůvodnil neprovedení výslechu Bc. H. tím, že možnost doplnit dokazování v odvolacím řízení a změnit odvoláním napadené rozhodnutí neznamená, že se do odvolacího řízení přesouvá nalézací část řízení. V odvolacím řízení lze dokazování jen doplnit. Není přípustné, aby daňový subjekt vyčkával s návrhy důkazů až na odvolací fázi daňového řízení, neboť již v řízení před správcem daně je povinen plnit svoji důkazní povinnost dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Daňový subjekt se nemůže donekonečna dovolávat svých práv, pokud je nevyužil v řízení nalézacím. V odvolacím řízení tak již žalobce neurčuje neomezeným způsobem směr řízení, nemůže novými důkazními návrhy prodlužovat délku řízení. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2013, čj. 9 Afs 38/2012-40.

Ani s tímto odůvodněním, proč žalovaný neprovedl navržený výslech svědka Bc. H., se soud neztotožňuje. Soud nepopírá, že žalobkyně byla povinna prokazovat svá tvrzení především v rámci daňové kontroly, jak plyne z § 86 odst. 3 písm. c) ve vazbě na § 92 odst. 3 daňového řádu. Byť odvolací řízení nelze považovat za pokračování daňové kontroly, jde o neoddělitelnou součást doměřovacího řízení. Daňový řád neobsahuje žádné ustanovení, které by v souvislosti s ukončením daňové kontroly nebo vydáním dodatečného platebního výměru zavádělo v jakémkoliv podobě zásadu koncentrace do daňového řízení (odlišně pro správní řízení viz § 82 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád). Odvolací řízení je postaveno na principu úplné apelace, daňový řád předpokládá, že v odvolacím řízení může být doplněno dokazování (§ 115 odst. 2 daňového řádu). Neúměrnému prodlužování daňového řízení, s nímž je spojena hrozba prekluze daňové povinnosti, v důsledku navrhování stále nových důkazů brání § 115 odst. 4 daňového řádu. Teprve v tomto okamžiku, tedy uplynutím lhůty pro podání vyjádření ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení doplněním dokazování, nastupuje koncentrace řízení. Nelze tedy přisvědčit žalovanému, že by byl bezbranný v situaci, kdy by žalobkyně navrhovala neustále nové důkazy. Žalobkyně nicméně navrhla výslech svědka H. dříve, než uplynula lhůta dle zmíněného ustanovení, tedy žalovaný byl povinen k tomuto návrhu přihlédnout. V daném případě nejde o situaci, kdy by žalobkyně byla v průběhu daňové kontroly pasivní a důkazní návrhy uplatnila až v odvolacím řízení, tedy že by záměrně přenášela nalézací řízení do řízení odvolacího (právě proti takové procesní taktice se ohradil NSS v rozsudku ze dne 23. 5. 2013, čj. 9 Afs 38/2012 – 40, jehož se žalovaný, s ohledem na zcela

odlišné skutkové okolnosti nepřiléhavě, dovolává). Z ničeho neplyne, že by navržení výsledku svědka H. mohlo mít charakter zneužití procesního práva (např. za účelem dosažení prekluze daňové povinnosti). Žalobkyně uplatnila všechny důkazní návrhy provedené v daňové kontrole a v odvolacím řízení ještě před ukončením daňové kontroly. Poté navrhla jen výslech svědka H. Návrh, aby bylo dokazování doplněno výsledkem jednoho dalšího svědka (přitom v rámci daňové kontroly byl navržen výslech 4 svědků), nelze považovat za vybočení z pravidla, že v odvolacím řízení lze dokazování pouze doplnit.

Soud tedy neshledal, že by byly dány důvody, pro které by bylo možné odmítnout provedení výsledku svědka Bc. V. H. Za situace, kdy žalovaný výslech svědka, jehož pomocí mínila žalobkyně unést své důkazní břemeno, neprovedl a současně svá rozhodnutí založil na závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyní, bylo řízení před žalovaným zatíženo vadou, která mohla mít vliv na zákonnost obou přezkoumávaných rozhodnutí. Tento žalobní bod je tedy důvodný.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

Vzhledem k tomu, že soud shledal žaloby důvodnými, zrušil obě rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a obě věci podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), takže vyslechne jako svědka Bc. V. H.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla v řízení zcela úspěšná, a má tak právo na náhradu všech účelně vynaložených nákladů řízení. Ty spočívají v zaplacených soudních poplatcích za žaloby v souhrnné výši 6.000 Kč a náhradě nákladů na zastoupení advokátem. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif). Zástupce žalobkyně provedl v souvislosti s tímto řízením dva účelné úkony právní služby ve smyslu § 11 advokátního tarifu, a to převzetí zastoupení a sepis žaloby (v každém původně samostatném řízení před jejich spojením ke společnému projednání). Odměna za jeden úkon právní služby činí 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu], výše odměny tak je celkem 12.400 Kč. Podání ze dne 16. 11. 2015, resp. 30. 12. 2015 není úkonem právní služby, za nějž by zástupci žalobkyně náležela odměna, neboť neobsahuje žádný procesní návrh ani vyjádření ve věci samé. Sepis repliky ze dne 23. 3. 2016 pak soud nepovažuje za účelný úkon právní služby, neboť v něm žalobkyně pouze shrnula vyjádření žalovaného, k němuž připojila krátké shrnutí svých žalob. Takový úkon byl zjevně nadbytečný a pro hájení práv žalobkyně zcela nepotřebný. Vedle odměny přísluší zástupci žalobkyně rovněž náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem tedy 1.200 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, je součástí nákladů žalobkyně rovněž náhrada daně z přidané hodnoty, kterou je zástupce žalobkyně povinen odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. 21 % z 13.600 Kč, tedy 2.856 Kč. Náklady žalobkyně tak celkem činí 22.456 Kč. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.), a to k rukám

zástupce žalobkyně (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitý na základě § 64 s. ř. s.).

Poučení:

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 je 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 Praze dne 27. září 2017

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
B. K.