



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci žalobkyně společnosti **TEKO Trutnov, a.s.**, se sídlem v Trutnově, Na Pile 2, zast. JUDr. Lubomírem Pánikem, advokátem v Ústí nad Labem, Masarykova 43, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. října 2015, č.j. 32941/15/5200-11432-702271

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání do dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1.

2010 do 31. 12. 2010 vydaného Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj ze dne 10. 11. 2014 a uvedený platební výměr potvrdil.

Úvodem krajský soud konstatuje, že žalobu, kterou žalobkyně zdejšímu soudu podala dne 3. 12. 2015, musel označit za nejasnou a rozporuplnou. Proto při nařízeném jednání dne 15. 12. 2016 byly žalobkyni jednotlivé nejasnosti předestřeny a byla vyzvána, aby žalobní body do protokolu jednoznačně identifikovala, když jí namátkově byly sděleny nedostatky, které soud v žalobě zjistil. Žalobkyně tak byla upozorněna, že konstatované nepřesnosti soudu znemožňují, aby se s jednotlivými námitkami vypořádal, neboť uvedené nepřesnosti umožňují různý výklad. Krajský soud vyhověl požadavku žalobkyně, aby jí bylo umožněno vypracovat svůj žalobní návrh znovu písemně. Následně žalobkyně ve stanoveném termínu předložila k datu 15. 1. 2017 nově vypracovanou žalobu, s jejímž obsahem krajský soud dále pracuje. Při dalším nařízeném jednání konaném dne 10. 8. 2017 zástupce žalobkyně setrval na podané žalobě v rozsahu uvedeném ve svém podání ze dne 14. 1. 2017, zdejšímu soudu doručenému dne 15. 1. 2017.

Obsah žalobních námitek

1/ Žalobkyně namítala, že výzvou k prokázání skutečností ze dne 6. 4. 2012 (správně má být uvedeno ze dne 27. 3. 2012), která byla vydána v rámci provádění kontroly, nedošlo k přenosu důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 4 a 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), pro neprokázání uskutečnění faktického plnění mezi žalobkyní a společnostmi GENOVA, spol. s r.o. (dále také „Genova“), D. Ch., Nowak, a.s. (dále také „Nowak“) a KONTES plus s.r.o. (dále také „Kontes“) u demolice v areálu Tlakové plynárny Ústí nad Labem a.s. (dále také „TPÚ“) a fotovoltaické elektrárny Boletice nad Labem (dále také „FVE“).

a) skutkové důvody

Přestože žalobkyně provedenými důkazy vyloučila skutečnosti uváděné ve výzvě k prokázání skutečností a prokázala se neexistence pochybností a naopak podle ní bylo prokázáno, že v obou případech byla fakturovaná plnění uskutečněna, správce daně vyloučil z nároku na uplatnění daňově uznatelných výdajů dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) přijaté činnosti a služby ve formě demoličních, stavebních a zemních prací u obou částí plnění, když podle správce daně žalobkyně neprokázala, že zdanitelná plnění přijala od deklarovaných dodavatelů v uvedených obdobích a rozsahu tak, jak je uvedeno na přijatých daňových dokladech.

Žalovaný na straně 15 napadeného rozhodnutí připustil, že žalobkyně unesla svoje primární důkazní břemeno a přenesla je na správce daně. Potvrdil také, že žalobkyně doložila formálně bezvadné daňové doklady k přijatým zdanitelným plněním, evidenci pro daňové účely, účetní sestavy. Nad rámec toho žalobkyně ještě uvedla, že doložila i obchodní agendu o zakázce, tedy příslušné smlouvy o dílo, soupisy provedených prací, předávací protokoly a považovala za nesporné, že práce byly provedeny, když demolované budovy ke konci roku 2010 nestojí a FVE byla uvedena do provozu do konce roku 2010.

Žalobkyně v rámci daňového řízení namítala, že vyjádření Magistrátu města Ústí nad Labem ze dne 7. 4. 2010 je chybné a zjednodušené, neboť řešilo dotaz TPÚ pro možnou budoucí zástavbu, dotaz byl stavebním odborem nesprávně pochopen, a proto i odpověď byla chybná. Žalobkyně uvedla, že k demolicím proběhlo šetření magistrátu, takže původní vyjádření ze dne 7. 4. 2010 bylo překonáno stanoviskem stavebního odboru magistrátu ze dne 7. 1. 2015, vydaným na základě místního šetření. Tím bylo potvrzení magistrátu ze dne 7. 4. 2010 vyvráceno. Přesto žalovaný toto následné stanovisko vůbec nehodnotil. Přitom existuje řada vyjádření magistrátu, s různým stupněm podrobnosti, ovšem není možné bez doplnění dokazování brát jedno z nich jako základ pro pochybnosti ohledně provedených prací, když jsou uváděny ze strany žalobkyně řady dalších podrobnějších důkazů, které potvrzení ze dne 7. 4. 2010 zpochybňují. Dále žalobkyně upozornila na odpověď společnosti Klement ze dne 5. 12. 2014, která rovněž stanovisko správce daně dle jejího názoru vyloučila.

Žalobkyně připomněla, že již v průběhu daňového řízení konstatovala, že při fyzické obhlídce areálu TPÚ správcem daně byly zjištěny zbytky staveb, s tím, že bylo již během kontroly požadováno, aby bylo rozlišeno, co se míní demolicí objektu z hlediska technického, tedy z hlediska průmyslového objektu, a co z hlediska vlastnického. Dle žalobkyně bylo prokázáno, že demolice nemohly proběhnout před rokem 2010 ani v roce 2011, tedy nutně proběhly v roce 2010. Obdobně u FVE bylo později výpovědí svědka B. prokázáno, jakým způsobem a na základě čeho byly prováděny zemní práce v předmětném rozsahu, když bylo potvrzeno datum, rozsah i dodavatel. Žalobkyně konstatovala, že k výzvě k prokázání skutečností uvedla relevantní skutečnosti, které tvrzení správce daně vyvracely. Výzva byla tedy nedůvodná, nezákonná a k přenosu důkazního břemene nedošlo.

b/ Právní důvody nezákonnosti výroku rozhodnutí

Žalobkyně uvedla, že správce daně a odvolací orgán je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví nebo jiné záznamy o zdanitelném plnění. V projednávané věci však konkrétní skutečnosti identifikovány nebyly, šlo o úvahy správce daně. Žalovaný řešil námitky žalobkyně na straně 23 v pátém odstavci. Žalovaný pouze potvrdil vyjádření Magistrátu města Ústí nad Labem ze dne 7. 4. 2010, ale žalobkyní uváděná tvrzení a důkazní prostředky nekomentoval. Na podporu svého tvrzení žalovaný uvedl, že nárok na uznání daňových nákladů byl odmítnut proto, že žalobkyně žádnými důkazními prostředky neprokázala faktickou realizaci deklarovaných nákladů v takovém rozsahu a v období, jak bylo uvedeno v daňových dokladech od dodavatelů s tím, že skutkový stav deklarovaný na daňových dokladech není v souladu se stavem faktickým. Dle názoru žalobkyně jde ovšem o obecná konstatování bez odkazu na konkrétní skutečnosti a důkazní prostředky o tom, že by byla vyloučena tvrzení žalobkyně, tedy faktury a soupisy provedených prací a následně zjištění, že demolice TPÚ i zemní práce FVE byly provedeny. Přitom bylo vyloučeno, že by je provedla nějaká třetí osoba, naopak to bylo vyloučeno vzhledem k charakteru (času, místa, návaznosti dodavatelů, specifikace díla) prováděných činností. Jde o konkrétní změřitelné individuální nezaměnitelné hmotné dílo v obou případech, specifikace je daná projektem a rozpočtem dodavatelů. Důkazy a důkazní prostředky navrhané ze strany žalobkyně na odstranění tohoto rozporu byly ovšem odmítnuty.

Žalobkyně tak považovala za zřejmé, že ke zpochybnění zdanitelného plnění nedošlo. Tedy účetní stav, fakturace podložená soupisy provedených prací i obchodní agenda (uzavřená smlouva o dílo, soupisy provedených prací potvrzené od objednatele, následné předání těchto prací investorovi, aniž ten vznese námitky a to, že práce byly provedeny, když ani budovy TPÚ nestojí a FVE byla zprovozněna) vyvrátily pochybnosti správce daně. Ten ovšem neprokázal, že práce byly provedeny jinak, než deklarovala žalobkyně, neboť nezpochybnil ani účetní stav ani stav faktický. Postupem žalovaného, který převzal úvahy, hodnocení a závěry správce daně do svého rozhodnutí, došlo k porušení ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, i ust. § 92 odst. 2, odst. 7 a § 93 odst. 1 této právní úpravy.

c) Důkazy k prokázání skutkových a právních důvodů, na základě nichž považuje žalobkyně napadené rozhodnutí za nezákonné, jsou dle jejího názoru uvedeny výše v textu. Dále uvedla, že další důkazy – výpovědi svědků - byly získány v řízení u daňového subjektu Nowak, připomněla rovněž shora navrhouvanou výpověď svědka B. a svědka S. jakož i svědka M. Navrhla provedení znaleckého posudku, který by posoudil projekt FVE, na kterém jsou zakresleny jednotlivé části FVE, ke kterým se provádějí zemní práce a v případě pochybnosti o výpovědi svědka B. i vyjádření generálního dodavatele spol. TESLA, akciová společnost (dále také „Tesla“ nebo „Tesla, a.s.“), o rozsahu, ve kterém zemní práce k zhotovení díla podle projektu musí být provedeny. Předpokládala rovněž, že ve smyslu § 74 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) žalovaný předložil správní spis s tím, že v rámci dokazování soud hodnotí i jednotlivé důkazy ze správního spisu a při rozhodování vychází i z důkazů, které správní orgán provedl. Ze správního spisu navrhla jako důkaz výzvu k prokázání skutečnosti ze dne 27. 3. 2012, vyjádření žalobkyně k této výzvě, vyjádření a potvrzení Magistrátu města Ústí nad Labem ze dne 15. 1. 2015, vyjádření společností Klement a Rumpold o sanacích. K FVE potom kromě smlouvy spol. Tesla, o předání i výpověď svědka B. rozpočet a soupisy prací FVE, které byly podkladem pro fakturaci a protokoly o předání díla.

2/ Žalobkyně namítla, že prokázala existenci nároku na uznání daňových nákladů.

a) Skutkové důvody, na základě nichž považuje žalobkyně napadené výroky rozhodnutí za nezákonné.

Žalovaný na straně 8 až 14 rozhodnutí komentoval dokazování tak, že fakturované práce byly zadány subdodavatelům Ch., Genova, Nowak a Kontes. Konstatoval výpověď D. Ch., V. D. a H. V., o kterých uvádí, že v rámci výpovědi nebyly uvedeny žádné konkrétní skutečnosti týkající se plnění deklarovaného na daňovém dokladu. Dále žalovaný považoval za zřejmé, že demoliční práce prováděny byly, ale není jasné, které objekty a kým byly prováděny a odkazuje na to, že svědci nedokázali podrobně vysvětlit uvedené podrobnosti a okolnosti demolice. Takové hodnocení žalovaný provedl navzdory tomu, že už v odvolání žalobkyně upozorňovala, že pokud svědek je předvolán bez toho, aniž by věděl, k čemu bude tázán, aniž by mohl nahlédnout do poznámek, není možné konstatovat, že svědek není schopen potvrdit námitky žalobkyně. Pokud tedy svědci byli dotazováni na detailní činnosti před čtyřmi lety před výsledkem, je logická námitka, že jednotlivé detaily si těžko mohou pamatovat, s tím že v odvolání bylo navrhováno opakování

výpovědi svědka právě z uváděných důvodů. Žalobkyně rovněž uvedla, že svědek Ch. i ostatní svědci byli vyslechnuti v daňovém řízení společnosti Nowak, kde se konkrétně podrobně vyjádřili k jednotlivým objektům, ke způsobu provádění demolice, a tím závěry žalovaného zcela zpochybnili. Tyto výpovědi proto navrhla jako důkaz v projednávané věci. Navrhla rovněž svědky znovu vyslechnout.

K výpovědi T. S., statutárního zástupce spol. Nowak a spol. CST plus s.r.o. (dále také „CST“) v roce 2010, žalobkyně uvedla, že si tento svědek samozřejmě nemohl pamatovat detaily, ale odkázal na soupisy provedených prací, kontrolu provedených prací, což správce daně odmítl z důvodu, který není vysvětlen. Dále žalobkyně upozornila, že z původních svědeckých výpovědí dle jejího názoru vyplývají skutečnosti o zdanitelném plnění, tedy doba, údaj o tom, kdo prováděl činnosti a místo, kde se tyto činnosti uskutečnily. Pokud pak byly vyžadovány i konkrétní odpovědi, pak žalobkyně považovala za potřebné, aby byl svědek poučen o tom, co bude požadováno, v jaké míře podrobných informací a měla by mu dát možnost doplnit odpovědi písemně nebo doplnit výsledek opakovanou výpovědí. Stejně výpovědi D. a V. vyznívají v tom, že probíhaly demolice jednotlivými subdodavateli. Každý svědek výslovně potvrdil, že demolice provedeny byly, že byly provedeny v roce 2010 a že je prováděla žalobkyně a Genova. Žádný ze svědků se nevyjádřil tak, že by fakticky demolice nebyly provedeny.

K výpovědi svědka S., žalobkyně uvedla, že z ní žalovaný vybírá jenom to, že svědek nevěděl, kdo společnost Nowak zastupoval a nezná bližší podrobnosti o společnosti Nowak. Svědek S. byl ovšem technickým dozorem investora, tedy FVE, maximálně se mohl dohadovat s generálním dodavatelem spol. Tesla, o provádění díla.

Žalobkyně rovněž uvedla, že žalovanému i správci daně je známo, že v souvisejícím daňovém řízení vedeném u společnosti Nowak byli citovaní svědci, jejichž výpovědi žalobkyně doložila spolu s žalobou, vyslechnuti, a to ještě před vydáním rozhodnutí žalovaného, a přestože žalovaný používá materiály z jiných daňových řízení, pak tyto výpovědi, které jsou jednoznačné, nekomentuje ani nepoužívá. Žalobkyně proto navrhla, aby těmito protokoly o výslechu svědků z roku 2015 u daňového subjektu, spol. Nowak, byl proveden důkaz v soudním řízení. K těmto výpovědím pak konkrétně uvedla, že svědek D. Ch. dne 7. 8. 2015 uvedl, že v roce 2010 prováděl demolice v areálu TPU, a to osobně, popisuje další společnosti, žalobkyni, spol. Genova, spol. Nowak. Potvrzuje, že se bouraly objekty uvedené na fakturách, uvádí konkrétně, které demolice prováděny byly v tomto roce a kým. Vysvětluje také, proč v roce 2012 neuváděl podrobnosti a detaily tak, jak je uvádí nyní, svědek totiž tvrdil, že z předvolání z roku 2012 nebylo zřejmé, čeho se bude výpověď týkat, kdežto v předešlé výpovědi už věděl o tom, že se bude týkat demolice. Popisuje konkrétně jednotlivé objekty včetně jejich situace v areálu. Svědek D. dne 8. 9. 2015 potvrdil demoliční práce v areálu TPU v roce 2010, konkrétně to, co prováděl u žalobkyně, uváděl firmy, které na demoličních pracích pracovaly, Genova, Nowak, Ch., CST, Kontes, popisoval jednotlivé objekty, které se demolovaly, popisoval podrobně práce na demolcích, i činnosti ostatních společností, zejména Nowak, popisoval i detaily ohledně vybavení a technického provedení. Vyloučil, že by předmětné demolice byly prováděny jindy než v roce 2010, popisoval konkrétně jednotlivé objekty, jednotlivé osoby, které se na demolcích podílely a jakým způsobem se demolice řídily a další. Pro FVE byla podstatná výpověď P. B. ze dne

10. 6. 2015 v řízení Nowak o okolnostech týkající se stavebních prací na FVE v předmětném období. Žalobkyně žádala, aby byl proveden důkaz touto výpovědí a k ní v žalobě uvedla, že svědek potvrzuje uzavření smluvního vztahu jak s investorem, tak s dodavatelem Nowak. Zdůraznila, že byl finančním ředitelem celého holdingu Tesla, s tím, že holding vlastnili zahraniční majitelé a pro realizace a platby byla stanovena velmi striktní pravidla. Posuzování provedených prací, úhrada a dokumenty (odsouhlasené předávací protokoly, stavební deníky a soupisy prací) byly kontrolovány na několika nezávislých stupních podniku. Potvrdil smlouvu se společností Nowak a Tesla ze dne 3. 5. 2010 v dohodnuté ceně 19.227.000 Kč bez DPH, i její autentičnost. Dále potvrdil, že společnost Nowak tyto zemní práce, na které byla uzavřena předmětná smlouva, skutečně provedla, osobně i provedení prověřoval, odkazoval také na protokoly o provedení prací a předávací protokoly a další kontrolní mechanismy spol. Tesla. Ohledně fakturace a argumentů žalovaného, že důvodem pro neuznání těchto prací je, že nebyly tyto zemní práce ze strany spol. Tesla fakturovány investorovi FVE, vysvětluje, že investorovi bylo vyfakturováno všechno, ovšem zemní práce společnosti Nowak byly rozpuštěny (tedy přeřazeny) v jednotlivých položkách fakturovaných investorovi. Potvrdil dále, že smlouva byla sepsána podle rozpočtu a projektu, a opětně potvrdil provedení přípravných prací zemních a dalších prací společností Nowak podle smlouvy. Potvrdil, že soupisy prací byly odsouhlaseny oběma stranami, včetně předávacích protokolů a fakturováno bylo na konci měsíce na základě těchto podkladů s tím, že popisuje kontrolu na místě výstavby. Potvrdil také, že fakturace proběhla v rozsahu dle sjednaných dohod, rozpočtů a že práce fakturované spol. Nowak a žalobkyní pro spol. Tesla byly provedeny v rozsahu dle uzavřených smluv, kdy předmětem bylo smluvní ujednání se spol. Nowak. Vyloučil možnost úhrady prací, které by nebyly řádně provedeny, předány a schváleny, uvedl, že není známo, že by některé z prací spol. Nowak nebyly provedeny v rozsahu a kvalitě tak, jak byly následně fakturovány.

Žalovaný na straně 17 v posledním odstavci konstatoval údajné nejasnosti, když společnost Tesla, předložila smlouvu o dílo uzavřenou dne 3. 5. 2010 na stavební připravenost FVE se společností Nowak se zahájením prací dne 12. 5. 2010 a ukončením dne 30. 12. 2010, s tím že nakonec došlo ke změnám termínů zahájení a dokončení, ovšem změna termínů není podstatná, když podstatná je fakturovaná částka. Spol. Nowak jako subdodavatel povolala dalšího subdodavatele, tedy konkrétně žalobkyni. Je pak poukázáno na to, že Nowak převzala od generálního dodavatele Tesla, staveniště dne 9. 7. 2010, ale již dne 12. 5. 2010 Spol. Nowak předala žalobkyni staveniště dříve, tedy k citovanému dni 12. 5. 2010, na to pak navazuje předání dalšímu subdodavateli CST. K tomuto údajnému rozporu žalobkyně uvedla, že ve smlouvě uzavřené mezi společností Nowak a žalobkyní je v článku 4.1 zadání prací a předání stavby dne 12. 5. 2010 a zápisy ze dne 12. 5. 2010. Je ovšem rozhodující smlouva o dílo Tesla-Nowak, kde se dohodl přístup na staveniště prakticky od podpisu smlouvy, tedy minimálně ode dne 12. 5. 2010. Z charakteru plnění spol. Nowak (tedy zemní práce) ovšem vyplývá, že tyto musí začít s určitým předstihem, jde o faktickou úpravu terénu, pro který není třeba nějakých zvláštních formálních náležitostí, a předání a převzetí staveniště v tomto případě u terénních úprav a zemních prací není ani nutné. Předávání staveniště je typické tam, kde nastupuje technologická část po provedených stavebních částech, ale v tomto případě se zemní práce provádějí průběžně, spíše však s určitým časovým předstihem (hutnění terénu, kopání a hloubení zeminy pro kabely a další činnosti podle rozpočtu tam, kde jsou uváděny jednotlivé položky). K tomu, aby v terénu mohl

dodavatel zemních prací s předstihem tyto práce provádět, je potřeba přístup na staveniště, ve skutečnosti v té době toliko na ničem neohrazenou parcelu a předání staveniště fakticky formou protokolu není ani potřeba. Na staveništi se pohybuje řada organizací, generální dodavatel a jeho dodavatelé technické části, projektant, takže je i pojmově vyloučeno předání a držení staveniště jednou firmou. Specifika fotovoltaických elektráren je právě v tom, že se provádí řada činností řadou dodavatelů, které buď navazují jeden na druhého, ovšem často ani tato návaznost, tedy postupné předávání, není, každý provádí svoji část dodávky.

Žalovaný pak další nesrovnalost vidí v tom, že údajně objemy prací, které prováděla společnost CST pro žalobkyni, by měly korespondovat s fakturací provedenou pro žalobkyní společností Nowak, a dále pak společností Tesla, a.s. Namítá se, že přefakturace na společnost Nowak neobsahovala specifikaci provedených prací. Dále žalovaný tvrdil, že od společnosti Nowak nekorespondovaly stavební rozpočty prostavěnosti s měsíčními soupisy provedených prací předložených žalobkyní. Svědek B. ovšem vysvětlil to, že jednotlivé cenové položky nemusí být shodné na jednotlivých dodavatelských stupních, každý z následujících odběratelů a dodavatelů má snahu nějakým způsobem upravit (zvýšit) cenu za nejrůznější koordinace, činnosti nebo vícepráce, ztížené podmínky a podobně. Žalovaný ovšem neuvedl, v jakých částech a položkách nekorespondovaly stavební rozpočty prostavěnosti s měsíčními soupisy provedených prací žalobkyně. Není zřejmé, zda je to porovnáváno se soupisy provedených prací Nowak či Tesla, a.s., v tomto směru je závěr žalovaného nejasný. Nejde ovšem vždy fakturovat to, co je ve stavebním rozpočtu, průběh prací může přenášet opoždění některých prací nebo naopak navýšení v jednotlivých měsících, takže stavební rozpočty prostavěnosti jsou předpokladem ukazatele, ovšem rozhodující jsou měsíční soupisy provedených prací jako podklad pro fakturaci.

Žalovaný pak na straně 18 až 21 popisuje to, co bylo výše již vyvráceno a vysvětleno svědkem B. Jde o to, že údajně nebyla původně předložena faktura subdodavatele spol. Nowak, přičemž práce na fakturách nejsou součástí faktur Tesla - FVE. To bylo dostatečně vysvětleno, že tyto položky byly přiřazeny či rozpuštěny v jednotlivých částech dodávky, takže námitky žalovaného, které opírá o svoje hodnocení zjištěného skutkového stavu, byly uspokojivě vysvětleny. Přitom výpověď svědka B. i výpověď svědka S. byla před vydáním rozhodnutí o odvolání. Vysvětlení zdanitelného plnění bylo již v přezkoumávaném odvolání, na straně 30, kde se namítá, že pokud původně spol. Tesla, spol. Nowak neuváděla, v dalších důkazech od spol. Tesly, ovšem faktury spol. Nowak i jejich proplacení figuruje. Dále na straně 31 je vysvětlení zdanitelného plnění. Je odkazováno také na vysvětlení svědka S., tedy to, že předávání a práce byly prováděny postupně a souběžně s technologickou částí tak, jak potvrzuje zemní práce a technologii svědek B. Přestože spol. Tesla, zaslala dne 12. 4. 2012 odpověď č. j. 160587, kde byl doložen smluvní vztah a dodatky, žalovaný opět opakovat, že společnost Nowak nebyla mezi subdodavateli nalezena. Žalobkyně uvedla, že již dříve uváděla to, co bylo posléze potvrzeno svědkem B., že spol. Tesla, jako generální dodavatel rozhodne, jak zařadí jednotlivé činnosti a jak k tíži jednotlivých dodávek přiřadí zemní a obdobné práce.

Žalobkyně zdůraznila, že přestože původně pochybnosti, poté námitky správce daně a posléze žalovaného, který argumentaci správce daně převzal, byly vysvětleny, a vyloučeny postupným dokazováním a důkazy předkládanými žalobkyní,

na straně 20 potom žalovaný opakoval, že přes tyto důkazní prostředky daňově uznatelné náklady podle něj prokázány nebyly. Uvádí, že důkazní prostředky bez detailnějšího zkoumání samy o sobě dohromady svědčí pro obchodní transakce, ovšem obecně se vrací k argumentaci, že důkazy pro faktické přijetí opatřeny nebyly. Dalším důkazem je výpověď svědka M. Již ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 31. 10. 2014 bylo navrhováno, aby byl vyslechnut jako svědek, eventuálně dále bylo navrženo vyžádat si podrobné písemné vyjádření, pokud by výsledku překáželo jeho postavení statutárního orgánu společnosti TPÚ, ovšem správce daně ho nevyslechl. Stejně tak v odvolání byl tento návrh opakován. Na straně 29 tento důkaz žalovaný odmítl. Ve skutečnosti ovšem odvolání navrhovalo i výpovědi ostatních svědků, a jak výše uvedeno i L. M.. Žalobkyně navrhla, aby tato výpověď zasláná zdejšímu soudu byla čtena jako důkaz. Jedná se o výsledek v řízení daňového subjektu spol. Nowak, tedy o demolice TPÚ 2010 a FVE 2010. V první výpovědi svědek popisoval subdodavatelský systém a to, že demolice provedené v roce 2010 byly provedeny řádně a vyfakturovány. Dále popisuje, kým byly demolice prováděny a v jakém čase. Byly tedy prováděny v roce 2010, byly prováděny žalobkyní (i ostatními subdodavateli tak, jak je z daňových dokladů patrné) a byly provedeny ve fakturovaném rozsahu. Popsal také vyjádření magistrátu ze dne 7. 1. 2015, které vysvětlilo a potvrdilo námitky žalobkyně. Ve druhé výpovědi popisuje činnost spol. Nowak a společnosti CST, vztah mezi spol. Nowak a spol. CST. Důležitá je podle žalobkyně strana 6 tohoto protokolu ze dne 7. 7. 2015, kde je popisováno podrobně, jak magistrát dospěl k jednotlivým potvrzením a jak probíhala následná šetření. Totéž pak na straně 7 v prvním a ve druhém odstavci. Ve výpovědi ze dne 13. 8. 2015 na straně 4 popisuje skutečnosti, na základě kterých byly zjišťovány otázky demolic v roce 2010, totéž pak na straně 5 v prvním a druhém odstavci. Ve výpovědi ze dne 31. 8. 2015 na straně osm popisuje podrobně zemní práce firmy Nowak (a tedy i žalobkyně) na FVE, tedy co všechno bylo prováděno, pro jaké účely FVE byly prováděny skřívky, výkopové práce, podloží a provádění činností pro provoz. Totéž je popisováno na straně 7 v posledním odstavci, a dále fungování kontroly prací ze strany spol. Tesla. Svědek M. podrobně dle žalobkyně popsal jak demolice TPÚ, a podrobně i zemní práce na FVE, když jednoznačně specifikoval dobu provádění těchto prací, subjekt, který tyto práce prováděl a rozsah prováděných prací včetně způsobu fakturování. Tento důkaz tedy potvrdil skutkový stav tak, jak jej uvádí žalobkyně.

Dále byl v řízení daňového subjektu, spol. Nowak, vyslechnut svědek M. S. Ten na straně 3 ve čtvrtém odstavci rovněž popisuje zemní a výkopové práce na FVE, tedy jejich rozsah a důvodnost. Na straně 4 v pátém odstavci pak uvádí to, že při výpovědi v roce 2014 v řízení vedeném u žalobkyně neuváděl detaily s tím, že si nevzpomíná na společnost CST. Svědek vysvětluje logicky to, že si při minulé výpovědi nevybavoval podrobnosti, a teprve po nahlédnutí do starých poznámek si tyto skutečnosti může vybavit. Dále v předposledním odstavci popisuje postup prací, výměry, typy materiálů a další podrobnosti. Potvrzuje na straně 5 ve třetím odstavci společnost CST, a to opět proto, že si prošel zpětně podklady související s výstavbou po doručení předvolání. Popisuje dále společnost Nowak a dodávku zemních a montážních prací, a podrobnosti o spol. Nowak. Na straně šest pak se vyjadřuje k žalobkyni, potvrzuje, že Tesla práce odsouhlasila a nerozporovala, na straně 7 popisuje vztah mezi spol. Tesla, spol. Nowak, žalobkyní a spol. CST.

Obdobně ve výpovědi ze dne 2. 6. 2015 potvrdil H. V. demoliční práce prováděné v areálu TPÚ v roce 2010. Na straně 4 pak potvrzuje vztah spol. Genova a žalobkyně při demolicích, totéž u spol. Nowak, potvrzuje, že spol. Nowak prováděla demolice, popisuje drcení, když podmínkou drcení je předchozí demolice v roce 2010. Popisuje také demolice, které prováděla spol. Nowak, způsob jakým se tyto informace k němu dostaly, popisuje činnosti svědka S. Svědek potvrdil provedení demolice TPÚ konkrétními subjekty, v roce 2010 a v tvrzeném rozsahu a zejména to, že pro žalobkyni prováděla činnost spol. Genova a spol. Nowak. S. naproti tomu podrobně popsal existenci prací, roku a zdanitelného plnění žalobkyně v roce 2010.

Žalobkyně dále uvedla, že zjišťování skutkového stavu je popisováno žalovaným na straně 30, 37, 38, kde posléze je konstatováno, že spol. Tesla předložila faktury jednotlivých subdodavatelů tedy to, co vysvětluje svědek B. Spol. Tesla předala faktury od společnosti Nowak na částku ve výši 19.227.000 Kč, ovšem tyto faktury nebyly podle žalovaného, který převzal zjištění a hodnocení správce daně, výslovně uvedeny ve fakturách spol. Tesly, na investora, což dostatečně vysvětlil svědek B.

Několikrát popisuje žalovaný potvrzení magistrátu ze dne 7. 4. 2010 a jeho význam pro zjištění skutkového stavu. Připouští, že toto potvrzení není určité a přesné s ohledem na fyzickou obhlídku areálu TPÚ provedenou správcem daně dne 20. 6. 2013, potvrzuje, že magistrát přes výzvu správce daně nepodal vysvětlení, které bylo požadováno ohledně existence objektů či zbytků objektů. Připustil rovněž, že demolice na objektech, které již nelze označit ve smyslu katastrálním za stavbu, mohly i po 7. 4. 2010 probíhat s tím, že bere v úvahu námitky ohledně rozdílu mezi stavbou v technickém slova smyslu z hlediska účelu a výroby a stavbu z hlediska katastrálního, vlastnického ovšem přesto přebírá hodnocení a závěry správce daně, že toto potvrzení vylučuje tvrzení a důkazy předložené žalobkyní o demolicích v roce 2010, konkrétními zhotoviteli a v konkrétních částkách.

Dále žalobkyně uvedla, že během daňové kontroly i ve zprávě, která byla podkladem pro vydání platebního výměru, správce daně tvrdil, že skutkový stav je dán sanačními pracemi v roce 2008 až 2009, a že práce provedla společnost Klement, tedy i práce, které se projednávají jako demolice TPÚ. Nyní postupným prováděním důkazů, tedy zejména potvrzení společnosti Klement, P-EKO a Rumpolt, bylo najisto konstatováno, že tyto demoliční práce neprováděly sanační firmy, takže platí tvrzení a důkazy žalobkyně o provádění demolice v roce 2010 v rozsahu, způsobem a subjekty na fakturách.

V průběhu daňové kontroly i odvolacího řízení byly řešeny některé další okolnosti existence skutkového stavu, ty ovšem již žalovaný neuváděl.

b) Nezákonnost postupu žalovaného viděla žalobkyně v tom, že při existenci rozporných tvrzení a následně důkazních prostředků uváděných správcem daně a naproti tomu tvrzení a důkazních prostředků uváděných žalobkyní, nedospěl k závěru, že jde o určitý rozpor ve výsledcích zjišťování skutkového stavu, a přitom tento rozpor měl odstranit. To však žalovaný neučinil, bez jakéhokoliv hodnocení přejímal závěry a vyhodnocení důkazů správcem daně. Pochybení tkví v tom, že jednotlivé důkazní prostředky a důkazy je třeba zařadit do souvislosti s důkazy ostatními. Rozhoduje-li správní orgán v neprospěch žalobkyně, protože údajně neprokázala svá tvrzení, pak takový závěr předpokládá, že řádně a úplně, tedy za

využití všech v úvahu přicházejících důkazů, zjistí skutkový stav. Pokud některé z předložených důkazů správce daně nedůvodně vyloučí, omezí tím možnost plně rekonstruovat skutkový stav. Z takto neúplně zjištěného skutkového stavu není možné při rozhodování vycházet. Žalobkyně přitom odkázala na ust. § 93, § 92 odst. 2, odst. 3, odst. 7, § 8 odst. 1 a odst. 3 daňového řádu. V důsledku toho došlo k nesprávnému rozhodnutí ve věci a k nesprávnému stanovení a vyměření daně, a citované vady řízení se tak promítly do hmotně-právní pozice žalobkyně způsobením materiálové újmy.

c) Žalobkyně jako důkaz navrhla správní spis s odvoláním a s jejím vyjádřením ke kontrolnímu zjištění, důkazy citované výše, a důkazy citované v jejím vyjádření ze dne 5. 12. 2016 včetně následně zaslané výpovědi svědka M..

3/ Nezákonnost postupu žalovaného spatřovala žalobkyně v neúplném zjišťování skutkového stavu včetně odmítání návrhů důkazních prostředků.

a) Napadené rozhodnutí na straně 35 a 36 uvádí, že žalobkyně požadovala doplnění dokazování tak, aby si správce daně vyžádal od společnosti Klement a Rumpold případně P-EKO vyjádření, které by jednoznačně vyjasnilo, zda tyto společnosti prováděly sanace či nikoli. Správce daně nevyhověl této žádosti, žalovaný se s tímto postojem ztotožnil, ovšem jak se ukázalo, tato zpráva nebo informace byly pro posouzení provádění demolice důležité. Na několika místech vysvětluje žalovaný svůj postoj v tomto i dalších případech tak, že unesení důkazního břemene nespočívá v pouhém předložení formálních dokladů, mimo jiné předávacích protokolů, když tyto neprokazují reálné uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný pak opakuje to, že neshledal v postupu správce daně pochybení, když se žalobkyně zaměřila údajně na prokázání formálně právního stavu předložením řady listinných dokladů a dokumentů. Je třeba podotknout, že v účetní a v obchodní praxi jsou vesměs informace zachycovány na listinných dokladech, málokdy na jiné formě dokumentace. Ve skutečnosti ovšem důkazem může být cokoli, co má vypovídací hodnotu a potvrzuje tvrzení účastníka. K výtce žalobkyně, že správce daně neshledal průkazným žádný důkazní prostředek, který předložil, žalovaný uvedl, že žalobkyně neuvedla, jaké konkrétní důkazní prostředky má na mysli a jaké části svědeckých výpovědí prokazují provedení. Na základě toho si pak žalobkyně musela opatřovat vyjádření firem sama.

U potvrzení Magistrátu města Ústí nad Labem byl odmítnut důkaz na vyjasnění potvrzení ze dne 24. 7. 2010, a to novým vyjádřením ze dne 15. 1. 2015 a tím, že magistrát měl vysvětlit rozpor uvedených potvrzení, včetně požadavku provést výslech zpracovatele tohoto potvrzení. Důvodem pro odmítnutí také tohoto závažného důkazu je domněnka správce daně a žalovaného o tom, co by zpracovatel potvrzení mohl pouze poskytnout s tím, že považuje tento důkaz za nadbytečný. Na několika místech jsou odmítány důvody opakovaného výslechu svědků, ovšem jak se později ukázalo citovanými výpověďmi v řízení daňového subjektu, spol. Nowak, tento nový výslech svědků byl důležitý. Svědci byli ovšem odmítáni již v průběhu daňové kontroly. Ve vyjádření k výzvě k prokázání skutečností žalobkyně dne 12. 11. 2012 navrhovala další důkazní prostředky, tedy výpovědi pracovníků těch firem zhotovitelů a objednatelů uvedených na protokolech o předání a převzetí jednotlivých děl, kteří by se měli vyjádřit k tomu, jaké dílo a pro koho bylo prováděno, ve kterém časovém úseku byly jednotlivé práce (týká se jak demolice, tak

FVE) prováděny a dokončovány. Dále ve vyjádření ze dne 22. 10. 2014 nazvaném jako žádost bylo pod bodem 7 poslední odstavce požadováno vysvětlení tzv. navyšování daňových účetních dokladů a snižování základu daně, když do účetnictví a do výpočtu základu daně byla zahrnuta zdanitelná plnění na vstupu i výstupu (příjmech i výdajích). Opět je opakována žádost na vyžádání zprávy na společnosti Klement a Rumpold o rozhraničení sanací a demolicí. Pod bodem 10 je požadováno z odvolacího spisu spol. Genova doplnění odvolání ohledně popisu charakteru budov z hlediska vlastnických vztahů a technického stavu.

Další návrhy, jak žalobkyně uvedla, byly ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 31. 10. 2014. Opětně je žádáno vyjádření společností Klement, Rumpold a P-EKO, o rozhraničení sanací a demolicí. Je opakován požadavek na vyjasnění vyjádření magistrátu ze dne 8. 4. 2010, tedy vysvětlení pořizovatele, jak probíhalo šetření o tomto vyjádření, co toto vyjádření zahrnovalo, jak rozhraničovalo budovy z hlediska katastrálního a technického. Toto platilo nejen pro objekt na parcele 850, ale i tzv. papírově stojící budovy. Nebylo požadováno, aby správce daně uvedl, kdo demolice a zemní práce provedl, ale bylo uváděno, že pokud popírá správce daně ty dodavatele, kteří jsou na deklarovaných daňových dokladech a při vyloučení jiných dodavatelských subjektů, aby správce daně vysvětlil tuto situaci (když objekty nestojí, zemní práce byly provedeny, jiní v úvahu přicházející dodavatelé byli vyloučeni, nikdo se jiný nehlásí k těmto pracím, než deklarovaní dodavatelé, které ovšem správce daně neuznává). Dále žalobkyně navrhla zpracovat znalecký posudek tedy posudek, ve kterém roce byly demolice provedeny. Byly opakovány návrhy na výpovědi D., V., S., L. M., s patřičným odůvodněním. U FVE pak bylo navrhováno vyjasnění tvrzení správce daně, z čeho je dovozována duplicita údajných zemních prací. Ve skutečnosti se jednalo o dvě samostatné smlouvy a dvě samostatná plnění. Dále bylo požadováno, aby k tvrzením správce daně o duplicitě zemních prací bylo vyžádáno vysvětlení společnosti Tesla, a to konkrétně o zemních pracích, co bylo předmětem obou smluv a jaký rozsah zemních prací nyní řešený byl skutečně proveden. Bylo požadováno vysvětlení údajného rozporu, kdy správce daně i odvolatel tvrdili, že v prvním vyjádření spol. Tesla, nebyl uveden dodavatel spol. Nowak. Bylo vytýkáno správci daně, že neprovedl důkazy, které jsou rozhodující pro posouzení provedených činností, tedy díla a jeho rozsahu. Návrhy důkazních prostředků byly opakovány ve vyjádření ze dne 11. 11. 2014, stejně tak v samotném odvolání.

Žalobkyně zdůraznila, že jde samozřejmě o podstatné navrhované důkazy, tedy ty, které by měly mít vliv na hodnocení skutkového stavu, právní závěry a následné rozhodnutí. Svědka je dle žalobkyně třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže by se jednalo o požadavek zmařit či prodlužovat řízení. V rozporu se zákonem je proto takové jednání správce, které lze klasifikovat jako vyhýbání se výsledku svědka nebo provedení konkrétních navržených důkazů a jejich nahrazování jinými důkazy podle úvahy správce daně, například protokoly o výsledku v jiných řízeních. Pokud pak svědci odkazovali na L. M., který měl koordinaci prací na starosti, pak správce daně nijak neodůvodnil, proč jeho výpověď nedoplnil.

b) Rozhodnutí žalovaného je nezákonné

Žalobkyně uvedla, že pokud správce daně a následně žalovaný odmítají navržené důkazy, přičemž bylo zdůvodněno, proč jsou navrhovány, pak došlo k pochybení. Tento závěr dovodila z judikatury, dle níž jako nepodstatný, nezpůsobilý nebo nadbytečný nelze odmítnout důkaz, jímž mohou být v souvislosti s jinými důkazy prokázány skutečnosti podstatné pro rozhodnutí. Nelze tedy odmítat navržené důkazy paušální větou, že tyto důkazy nemohou prokázat daňově účinné výdaje v konkrétním čase, konkrétního subjektu a v konkrétním rozsahu. Došlo tedy k porušení základní zásady dokazování, kdy hodnocení provedených důkazů má být provedeno jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, a toto hodnocení samozřejmě předpokládá to, že tyto důkazy jsou opatřeny.

c) Jako důkaz pak žalobkyně navrhla správní spis s jednotlivými návrhy, které jsou uvedeny v textu žaloby i ve správním spise, dále vyjádření žalobkyně ke kontrolnímu zjištění z daňové kontroly ze dne 31. 10. 2014 a navazující podání ze dne 11. 11. 2014, odvolání a dále v odvolacím řízení důkazy uvedené ve vyjádření ze dne 5. 12. 2016 a důkazy uváděné v podání ze dne 30. 12. 2015 včetně tam přiložených důkazů, jakož i později doplněná výpověď L. M. a dalších svědků v již citovaném vyjádření.

4/ Žalobkyně vytýkala žalovanému nesprávné hodnocení důkazů a z toho pak nesprávné vyvození závěrů o skutkovém stavu.

a) Na straně 8 napadeného rozhodnutí je komentován výslech D. Ch., který popisoval jednotlivé demolice, ale odvolací orgán použil formulaci, kterou používá u ostatních důkazů, tedy že „neuvedl žádné konkrétní skutečnosti“, které by ozřejmovaly stav věci. Při komentování další výpovědi používá stejnou obecnou formulaci, tedy že svědek neuvedl žádné konkrétní skutečnosti týkající se plnění deklarovaného na daňovém dokladu. Dále používá obecnou formulaci, že sice se demoliční práce prováděly, ale není zřejmé, které objekty a kým byly demolovány. Stanovisko žalovaného připouští, že demolice respektive některé, byly provedeny, ale důkazní prostředky neprokazují, kdy, kým a v jakém rozsahu. Při hodnocení pak zůstává žalovaný v obecné rovině, že musí být fakticky realizováno, tedy tak, jak uvedeno v daňových dokladech a právě deklarovanými dodavateli s tím, že důkazní prostředky toto neosvědčují. Opět bez jakýchkoliv konkretizací, v čem tyto důkazní prostředky neosvědčují tvrzení žalobce. Několikrát opakuje svoje obecné tvrzení, že se žalobkyně údajně zaměřila na prokázání formálně právního stavu předložením řady listin, dokladů a dokumentů, ale blíže nespecifikované důkazy pro faktické přijetí zdanitelných plnění si neopatřila, s tím že opět sklouzává k obecné formulaci, že přijetí díla deklarované předloženými daňovými doklady nebylo prokázáno.

Opakuje, že po informacích o subjektu Klement a spol. musí konstatovat, že nepřinesly žádné relevantní skutečnosti. Opakuje, že nebylo prokázáno provedenými důkazy, že v roce 2010 byly demoliční práce reálně prováděny tak, jak byly deklarovány na dokladech. Důkazy o předání a nepředání díla pak žalovaný hodnotí tak, že předmětem sporu není předání, ale prokázání provedení deklarovaných plnění tvrzených žalobkyní. Žalovaný tak dle žalobkyně tvrzení ve výpovědích učiněná pouze takzvaně zpochybňuje, ale nevyvrací, a neuvádí ani žádné relevantní skutečnosti, na základě kterých by jednotlivá tvrzení a důkazní prostředky neprokazovaly daňově účinné výdaje. Přitom je třeba jednotlivé důkazy zařadit do kontextu ostatních důkazů, tedy toho, že demolice i FVE byly provedeny, že nebyly provedeny před rokem 2010 ani po roce 2010, dále z jednotlivých soupisů prací mezi

žalobkyní a jednotlivými dodavateli a odběrateli. Ohledně toho, kým byly demolice a zemní práce FVE prováděny, bylo postupně eliminováno, že by to byli finančním úřadem původně uvažovaní dodavatelé a postupně vyloučeno, že by to byl někdo jiný, než dodavatelé uvádění na účetních dokladech. Stejně tak rozsah je dán jednak ceníkovými položkami a jednak projektem, ze kterých jde jednotlivé kubatury a činnosti spočítat. Přitom z jednotlivých důkazních prostředků je možné použít i jednotlivé části, protože těžko je k dispozici důkazní prostředek, který splňuje všechny požadavky výše uvedené dohromady a naráz. Žalobkyně tvrdí, že demolice proběhly v roce 2010 a bylo vyloučeno, aby proběhly jindy, jinými dodavateli a v jiném rozsahu. Správce daně se tedy s tímto tvrzením a s důkazy k jeho podpoře musí vypořádat, tedy zda obстоjí či neobstojí, a toto hodnocení promítnout v rozhodnutí.

Žalobkyně upozornila, že u FVE používá žalovaný obdobný způsob hodnocení důkazů. Zde jde ovšem o technicky i důkazně složitější situaci, spory se obvykle neobejdou bez znaleckých posudků a odborných vyjádření zhotovitelů, výrobců.

Žalobkyně považovala za nepřipustné, aby rozhodnutí bylo vydáno na základě skutkového stavu, který správce daně dotvoří svými domněnkami.

b) Žalobkyně zdůraznila, že při hodnocení důkazů tedy došlo k nezákonnému postupu porušením ust. § 92 odst. 2 a odst. 7 a § 93 daňového řádu a v důsledku toho zásahu do její hmotně právní pozice porušením ust. §101 odst. 1 a §102 odst. 3, 4 dané právní úpravy.

5/ Nesprávně stanovená a vyměřená daň.

Žalobkyně upozornila, že již ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 31. 10. 2014 na straně 3 první odstavec bylo namítáno, že pokud správce daně uvádí, že se činnosti neuskutečnily, že se tedy neuskutečnily daňově účinné výdaje a neuznává toto plnění u daně z příjmů právnické osoby, nemůže tvrdit, že fakturované příjmy za identické daňově účinné výdaje se stanou součástí příjmů, které budou podléhat dani z příjmů a bude se z nich vyměřovat daň. Na základě těchto předání byly vystaveny faktury a odvedena daň z příjmů.

Žalobkyně upozornila, že tato námitka již byla rozvedena v odvolání, ovšem odvolací orgán ji neřešil. Dle žalobce při neexistenci nároku na uznání daňových nákladů nemůže vzniknout i povinnost zdanit (odpovídající část) příjmů, což by měl odvolací orgán promítnout do hodnocení a následného rozhodnutí. Odvolací orgán však převzal hodnocení a rozhodnutí orgánu prvního stupně, když se na straně 25 ve třetím odstavci vyjádřil, že nemá důvod zohledňovat výnosy v návaznosti na náklady a to z důvodů, že nezasahuje do smluvních vztahů mezi žalobcem a jeho smluvními partnery. Naopak ale při neexistenci výdajů smluvní vztahy žalobce a jeho partnerů byly jedním z hlavních argumentů odvolacího orgánu. Žalobkyně argumentovala rozhodnutím Evropského soudního dvora ze dne 20. 1. 2006, ve věci C 255/02 s tím, že v těchto případech musí orgán daňové správy při výpočtu daně pro kontrolované plnění zohlednit jakoukoli daň, již bylo zatíženo plnění. Zohlednění je třeba provést ve stanovení příjmů, výdajů a základů daně.

b) Žalobkyně namítala, že postupem žalovaného, který potvrdil rozhodnutí správce daně, došlo k porušení zásady materiální pravdy v daňovém řízení a k porušení povinnosti orgánu daňové správy konat tak, že všechny důkazy musí posuzovat v jejich vzájemné souvislosti, a přitom má přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Došlo také k porušení zásady, kdy správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů v souladu s právními předpisy a využívá toliko takové prostředky, které je co nejméně zatěžují při umožnění dosáhnout cíle správy daní.

c) Důkazy

-správní spis, faktury dodavatelů, zpráva o daňové kontrole ze dne 6. 11. 2014, protokol finančního úřadu č. j. 2015137/14/25-0540 ze dne 30. 9. 2014 (vše v částech týkajících se vyměření a výše výsledné daně), odvolání, platební výměry

-správní spisy o daňových řízeních a vyměření daně u daňových subjektů Genova s.r.o., DIČ: CZ48265501, Nowak, a.s. DIČ: CZ25417860, D. Ch., DIČ: CZ7203232905, KONTES plus s.r.o., DIČ: CZ25482696 a CST plus s.r.o., DIČ: CZ27265099, na daň z příjmů právnických osob za rok 2010, z nich zejména dodatečné platební výměry, zprávy o kontrole daně z příjmů právnických osob za rok 2010, odvolání a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství.

-správní spisy o kontrole a vyměření daně z příjmů právnických osob za rok 2010 u odběratelů (konkrétně projednávaných zdanitelných plnění demolice TPÚ a FVE) a to Tlaková plynárna Ústí nad Labem a.s., DIČ: CZ44569173 a TESLA a.s., DIČ: CZ00009709, na DPH 2010 (jen v částech týkajících se neuznání výdaje a výsledné daně z příjmů právnických osob), a to z nich faktury přijaté od žalobkyně včetně smluv o dílo s žalobkyní, soupisu provedených prací a předání a převzetí prací, dále zprávy o kontrole včetně příloh u předmětných plnění a výsledné dani z příjmů právnických osob, případně platební výměry na daň z příjmů právnických osob, odvolání, rozhodnutí odvolacího orgánu.

6/ Vady daňového řízení, zejména daňové kontroly.

Žalobkyně uvedla, že daňová kontrola byla zahájena dne 21. 11. 2011, a až do dne 6. 4. 2012 neproběhly žádné úkony, které by byly úkony ve věci. Až do roku 2013 byl finanční úřad nečinný, neprobíhaly žádné úkony a žádná šetření. Až do 30. 9. 2014 nebyla žalobkyně informována o prováděných dožádáních, takže nebylo možné vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění již požadovaného dne 27. 10. 2014. Žalobkyně měla výtky i k samotnému průběhu daňové kontroly. Ta byla zahájena dne 21. 11. 2011 protokolem o ústním jednání, ovšem vůči daňovému subjektu správce daně neučinil právně relevantní úkon ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu, neboť první úkon správce daně má vymezovat předmět a rozsah daňové kontroly a správce daně má začít zjišťovat daňové povinnosti a prověřovat tvrzení daňového subjektu. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla zahájena v 9:27 hodin a úkon ukončen ve 2:40 hodin, měla žalobkyně za to, že nebyla splněna druhá podmínka a to jednání správce daně.

Výzva k prokázání skutečností byla vydána ve smyslu § 94 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c), d), daňového řádu. Žalobkyně měla za to, že byl porušen § 102 odst. 1 písm. g) a h) daňového řádu. Předložená výzva elektronicky podepsaná a

vlastnoručně podepsaná na konci tohoto rozhodnutí je bez uvedení data podpisu. Rozhodnutí je opatřeno otiskem úředního razítka. Uvedla, že rozhodnutí obsahuje podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení, pracovního zařazení a otisk úředního razítka, tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem. Dále rozhodnutí obsahuje datum, kdy bylo podepsáno. Výzva tedy je nezákonná pro nemožnost vystavení, když není právně i fakticky možné, aby elektronický podpis byl nahrazen vlastnoručním, respektive není možné, aby rozhodnutí bylo podepsáno elektronicky a vlastnoručně. Pokud pak rozhodnutí je v rozporu se zákonem, lze si těžko představit, že by ukládaná povinnost byla v souladu se zákonem.

Protokolem ze dne 2. 4. 2012 správce daně rozšířil předmět daňové kontroly i na daň z přidané hodnoty za I., II., VI., VII. a VIII. měsíce roku 2010, protokol byl sepsán v době od devíti do devíti dvaceti hodin. Toto rozšíření daňové kontroly považovala žalobkyně za zcela formální v rozporu s výše uvedenými ustanoveními daňového řádu.

Protokol o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 30. 9. 2014 byl sepsán během doby od 8:20 do 8:55. Kontrolní zjištění tvoří přílohy k tomuto protokolu. Ani jedna z příloh není správcem daně podepsaná. Přitom protokol o ústním jednání je veřejnou listinou (§ 94 daňového řádu) příloha číslo dvě tedy veřejnou listinou není, když zde chybí podpis úřední osoby. Úřední osoba ovšem kontrolní zjištění subsumuje buď do protokolu o ústním jednání, nebo do úředního záznamu, přičemž oba dokumenty vyžadují podpis úřední osoby tak, aby bylo zcela nepochybné, že se jedná o veřejnou listinu, mají svoji důkazní hodnotu. Písemností ve smyslu § 63 odst. 2 daňového řádu se rozumí pro správce daně listinná zpráva, kterou správce daně podepisuje.

Žalobkyně vyslovila nesouhlas s tím, že došlo účelově k prodlužování projednávání zprávy. Dne 30. 9. 2013 byla žalobkyně se zprávou seznámena, dne 31. 10. 2013 zaslala vyjádření. Dne 12. 11. 2013 se nemohl její zástupce dostavit k projednání zprávy. Povinnosti správce daně bylo jednoznačně prokázat, že se žalobkyně vyhýbala projednání zprávy o daňové kontrole ve smyslu § 88 odst. 3, odst. 4 daňového řádu, správce daně měl podle § 32 odst. 3, § 100 odst. 1 dané právní úpravy předvolat kontrolovanou osobu řádně, přičemž absence nestanovení lhůty k projednání se vykládá tak, že správce daně nemůže prokázat, že daňový subjekt porušil povinnosti, tedy že se nedostavil k projednání zprávy o daňové kontrole, či že se projednání vyhýbá. O vyhýbání lze hovořit jen tehdy, pokud je správcem daně pevně stanovená lhůta, v opačném případě o vyhýbání nemůže jít. U správce daně došlo tedy k pochybením procesního i hmotně-právního charakteru, což způsobilo nezákonnost platebních výměrů. Postupem žalovaného, který schválil postup správce daně, pak došlo k porušení § 114 odst. 3 daňového řádu.

Napadené rozhodnutí úvodem pod bodem jedna řeší námitku, kdy se měl správce daně i odvolací orgán zabývat podáními žalobkyně, která byla doručena dne 11., 12. a 13. 11. 2014. Jako odůvodnění uvádí, že to bylo z toho důvodu, že daňová kontrola byla ukončena dne 10. 11. 2014 a poté plná moc vydaná pro daňovou kontrolu již nebyla účinná. Žalobkyně uváděla, že daňovou kontrolu nepovažovala za okolnosti tam uvedené za ukončenou, takže citovaná podání považuje za proběhnuvší v době provádění kontroly. V podrobnostech odkázala žalobkyně na stranu 1 poslední odstavec a stranu 2 první odstavec. Ve skutečnosti ovšem jde o

zastoupení na základě plné moci s tím, že ve smyslu § 28 daňového řádu, pokud správce daně vázal úkony na existenci nové plné moci (když v předchozím řízení bylo patrné, že žalobkyně je zastoupena), měl správce daně použít ustanovení o vadách podání tedy § 74, tedy vyzvat toho, kdo podání učinil, aby označené vady odstranil, tedy předložil plnou moc na stádium po ukončení kontroly s tím, že dodatečně předložená plná moc zhojí údajně nedostatek vytýkaný správcem daně. V tomto případě tedy měla ze strany správce následovat výzva k předložení další plné moci.

Obsah žalobou napadeného rozhodnutí

Demoliční práce objektů v areálu TPÚ Úžin

K této otázce žalovaný uvedl, že žalobkyně k posouzení oprávněnosti daňově účinných nákladů předložila daňové doklady vystavené společnostmi Ch., Genova, Nowak a Kontes, jimiž demoliční a pomocné stavební práce deklarovala. Jednalo se o smlouvy o dílo, účetní sestavy za rok 2010 a hlavní knihy. Žalobkyně tak unesla své primární důkazní břemeno a přenesla jej na správce daně, ten však v rámci jiného daňového řízení získal informace a listiny od stavebního odboru Magistrátu města Ústí nad Labem, ve kterých tento úřad potvrdil neexistenci staveb průmyslových objektů v daném areálu a uvedl, že vzniklé plochy jsou zatravněny a nejsou patrné ani základy budov. Na základě tohoto zjištění vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností dle ust. § 86 odst. 3 a § 92 odst. 4 daňového řádu. Na výzvu žalobkyně reagovala písemným podáním. Dále žalovaný uvedl, že fakturované práce uvedené na přijatých daňových dokladech zadala žalobkyně shora vzpomínaným subdodavatelům na základě smlouvy o dílo ze dne 4. 1. 2010, kterou uzavřela se společností TPÚ jako objednatel. Předmětem uzavřené smlouvy bylo provedení demolice 10 objektů, a to objektu 898/112 sklad motorů, 850 teplárna, 831/2, 898/115 At stanice, 827, 898/126 trafo, 898/132, 898/135, 898/133, 819 v areálu TPÚ. Cena dodávky byla stanovena ve výši 12.652.400 Kč bez DPH. Žalobkyně vyfakturovala provedené práce fakturou ze dne 31. 12. 2010 a k plnění dle smlouvy o dílo předložila zápis o odevzdání a převzetí prací z 31. 12. 2010 odkazující na bourací práce u výše uvedených 10 objektů.

Následně žalovaný přistoupil k hodnocení daňových dokladů vystavených žalobkyní jednotlivým subdodavatelům. Dne 12. 9. 2011 provedl výslech svědka D. Ch. Ten uvedl, že s žalobkyní uzavřel smlouvu o dílo a demolice prováděl s pracovníky, které si dále najal. Neuvedl však žádné konkrétní skutečnosti, které by ozřejmily skutkový stav. Svědek zcela rozporuplně vypovídal o tom, který objekt byl vlastně předmětem demolice prováděných na základě vzpomínané smlouvy o dílo, když cenová nabídka se týkala objektu na p. č. 898/135. Svědek tento objekt popisoval jako opuštěnou chaloupku, ale z katastru nemovitostí vyplynulo, že se jedná o zastavěnou plochu a nádvoří o výměře 729 m². Dále uvedl, že v roce 2010 nic jiného v areálu nedemoloval, ale vzápětí tvrdil, že byli spokojeni, že mají zbourány 3 objekty (898/102, 898/103, 898/104). Nesoulad označení demolovaných objektů sváděl na pouhou chybu vzniklou při opisování údaje z cenové nabídky. Žalovaný měl za to, že výpověď svědka D. Ch. nepotvrzuje provedení demolice objektů na parcele číslo 898/135 v roce 2010, na něž byla smlouva o dílo s žalobkyní uzavřena.

Žalovaný dále uvedl, že k daňovým dokladům vystaveným společností Genova žalobkyně doložila smlouvu o dílo ze dne 14. 1. 2010, včetně přílohy, která obsahuje rozpočet na bourání šesti objektů v celkové ceně 9.451.300 Kč bez DPH. Fakturace byla doložena soupisem provedených prací. V průběhu daňového řízení vyšlo najevo, že společnost Genova zadala provedení demoličních prací, které si u ní žalobkyně objednala, jako subdodávku společnosti Nowak a společnosti CST. K tomu žalovaný uvedl, že porovnáním rozpočtů, které byly předloženy jako přílohy ke smlouvám o dílo uzavřeným mezi žalobkyní a společností Genova a žalobkyní a společností TPÚ, a fakturací mezi společností Genova a společnostmi Nowak a CST, vyvolává pochybnosti o způsobu provedení demoličních prací. Společnost TPÚ jako vlastník objektu uzavřela s žalobkyní smlouvu o dílo o provedení demolic konkrétních 10 objektů. Žalovaný uvedl, že u prací u objektů 850 a 831/2 zadala společnost TPÚ práce v menším objemu u bouracích prací a odvozu sutí v tunách, než bylo žalobkyní sjednáno ve smlouvě se subdodavatelem, společností Genova. Sjednaná cena demoličních prací je stejná a následná fakturace provedených demolic společností Genova na žalobkyni je v objemu a cenách, tak jak si žalobkyně ujednala se společností Genova. Celkově však objem provedených demolic všech položek převyšuje objem nasmlouvaný společností TPÚ s žalobkyní. Společnost Genova měla provést demoliční práce v rámci smlouvy o dílo s žalobkyní na šesti objektech. Tyto práce společnost Genova neprovedla a zadala je společností Nowak a CST. Z účetnictví společnosti Genova bylo zjištěno, že tito subdodavatelé vyfakturovali společnosti Genova demoliční práce pouze na dvou objektech, přesto tato společnost vyfakturovala žalobkyni celou cenu díla, tedy demolici šesti objektů.

Dále žalovaný uvedl, že v rámci odvolacího řízení provedl svědeckou výpověď Tomáše Smrčky, jediného akcionáře společnosti Nowak a jednatele společnosti CST. K jeho výsledku žalovaný uvedl, že i když svědek potvrdil vystavení daňových dokladů pro společnost Genova a žalobkyni, neuvedl žádné konkrétní skutečnosti týkající se plnění deklarovaného na daňovém dokladu žalobkyně, které měl dle smlouvy o dílo pro žalobkyni realizovat jako subdodavatel dodavatele Genova a žalobkyně, a to prostřednictvím své společnosti Nowak, resp. CST s využitím blíže neurčených subdodavatelů. Dle vyjádření svědka se jednalo o příležitostnou zakázku, která se již neopakovala, přesto si svědek nepamatoval jedinou relevantní indicii o údajném subdodavateli této mimořádné zakázky, nepamatoval si, jakým způsobem a proč si subdodavatele kdy bral, a nepamatoval si, na základě jakého závazkového aktu subdodavatelé demolice realizovali a ani to, zda byl sám demolicím přítomen, ani konkrétní způsob, jak se subdodavatelé dozvěděli, co mají bourat, ani kdo je pustil do areálu a zda se vedl stavební deník. Svědek se rovněž nepamatoval, jak objekty demolice vypadaly před započatím demolic a po jejich skončení. Žalovaný konstatoval, že svědecká výpověď tohoto svědka má nízkou důkazní hodnotu je neprůkazná ve vztahu k tvrzení, že demoliční práce objednané žalobkyní u společnosti Genova a Nowak byly fakticky provedeny v roce 2010 deklarovanými dodavateli v rozsahu a v čase uvedeném na daňových dokladech. Vzpomínaná výpověď tedy nepřispěla k odstranění pochybností.

Žalovaný rovněž uvedl, že dne 14. 4. 2014 byla v rámci daňové kontroly u společnosti TPÚ provedena svědecká výpověď pana V. D., bývalého zaměstnance žalobkyně. Ten uvedl, že se v roce 2010 v areálu TPÚ nějaké demoliční práce prováděly, ale není zřejmé, které objekty a kým byly demolovány. K tomu žalovaný dále uvedl, že z výpovědi pana T. S. vyplynulo, že společnost Nowak a CST se

demoličních prací nezúčastnily, neboť v té době neměly žádné zaměstnance a veškeré dodávky byly realizovány prostřednictvím neznámých subdodavatelů. Obdobně i dodavatel D. Ch. vypověděl, že demolice vykonával prostřednictvím najatých živnostníků, které však neidentifikoval. S ohledem na uvedené rozpory nelze dle žalovaného výpověď svědka osvědčit jako důkaz, že se deklarovaná plnění uskutečnila tak, jak tvrdí žalobkyně. Dále dodal, že žalobkyně na demolice objektů uzavřela smlouvy o dílo se svými subdodavateli, sama tyto konkrétní objekty nedemolovala.

Dále žalovaný vzpomenu, že dne 15. 4. 2014 byla provedena v rámci vedené daňové kontroly u společnosti TPÚ svědecká výpověď pana H. V., zaměstnance společnosti Genova. K ní žalovaný uvedl, že výpověď svědka sice potvrzuje, že se v areálu nějaké demoliční práce v roce 2010 vykonávaly, ale svědek nedokázal vysvětlit, kterých objektů se demolice konkrétně týkaly. Ve vztahu ke zpochybněným plněním neuvedl žádné relevantní skutečnosti, které by jednoznačně doložily, že se zkoumaný případ stal tak, jak tvrdí žalobkyně, a proto nelze výpověď svědka osvědčit jako důkaz o uskutečnění předmětných plnění.

Žalovaný k otázce demoličních prací uzavřel, že nelze zpochybnit, že nějaké demolice a pomocné stavební práce byly provedeny. Je však otázkou kým a v jakém rozsahu. Žalovaný přisvědčil názoru správce daně, že je to žalobkyně, kdo musí prokázat, že zdanitelné plnění bylo fakticky realizováno tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Unesení důkazního břemene přitom nespočívá v pouhém předložení formálních dokladů, neboť tyto neprokazují reálné uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že žalobkyně nesplnila svou důkazní povinnost a pochybnosti správce daně neodstranila.

Fotovoltaická elektrárna Boletice nad Labem

Žalovaný uvedl, že prokázání nároku na uplatnění daňově účinných nákladů je primárně záležitostí dokladovou. Žalobkyně doložila formálně bezvadné daňové doklady, a tudíž unesla své primární důkazní břemeno a přinesla jej na správce daně. Ten následně dne 27. 3. 2012 vydal výzvu, v níž sdělil žalobkyni pochybnosti ohledně provedení zemních prací na fotovoltaické elektrárně v Boleticích v období a v rozsahu, tak jak jsou uvedeny na přijatých daňových dokladech od společnosti CST a tím přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni. V průběhu daňového řízení vyplynulo, že společnost FVE Boletice, spol s r.o., (dále i „FVE Boletice“) jako objednatel, uzavřela dne 30. 4. 2010 smlouvu o dílo na zhotovení zařízení na výrobu elektrické energie se společností Tesla, a.s., jejímž předmětem bylo zhotovení a instalace zařízení na výrobu elektrické energie za cenu díla 110.925.000 Kč. Uzavřená smlouva byla měněna následnými dodatky. Společnost Tesla, a.s., dále uzavřela smlouvy o dílo se svými dodavateli (jedním z nich byla i žalobkyně), kteří měli subdodavately provést stavební a jiné práce na uvedené elektrárně. Žalobkyně uzavřela se společností Tesla, a.s., smlouvu o dílo dne 5. 2. 2010, jejímž předmětem plnění byla realizace zabezpečení fotovoltaické elektrárny – elektronický zabezpečovací kamerový systém a perimetrický plotový systém. Předání staveniště a zahájení prací bylo stanoveno na den 11. 7. 2010. Dne 25. 6. 2010 uzavřela žalobkyně se společností CST smlouvu o dílo, kdy žalobkyně jako objednatel požadovala po uvedené společnosti jako zhotoviteli provedení přípravných zemních prací. Na základě těchto skutkových okolností žalovaný konstatoval, že byl vytvořen

řetězec společností, které měly zadávat či zhotovit zemní práce, a to v následujícím pořadí: FVE Boletice – Tesla, a.s. – žalobkyně – CST. Žalovaný stejně jako správce daně na straně 18 - 19 zprávy o daňové kontrole uvedl, že žalobkyně v reakci na výzvu konstatovala, že daňové doklady od společnosti CST byly spojeny s jinou smlouvou o dílo. Dle žalobkyně proběhlo zadání zemních prací takto: FVE Boletice – Tesla, a.s. - Nowak – žalobkyně – CST. Dále uvedla, že pro společnost Nowak pracovala v rámci subdodavatelské činnosti, kde tato společnost uzavřela smlouvu se společností Tesla, a.s., a došlo k seřazení více subdodavatelských společností za sebou. Generální dodavatel, společnost Tesla, a.s., zhotovoval celou fotovoltaickou elektrárnu a k tomu využil jako subdodavatele na některé práce žalobkyni a na jiné subdodavatelské práce společnost Nowak, která si zvolila za svého subdodavatele právě žalobkyni, která zadala provedení prací společnosti CST. Žalobkyně konstatovala, že hodnota prací od společnosti Nowak činila 13.516.000 Kč a žalobkyně fakturovala společnosti Nowak veškeré práce za 17.542.070 Kč. Společnost Nowak následně fakturovala společnosti Tesla, a.s., a ta v rámci dodávky fotovoltaické elektrárny celé dílo společnosti FVE Boletice, spol. s r.o. K tomu žalovaný uvedl, že z daných důkazních prostředků a dále z důkazních prostředků z jiných daňových řízení plynou nejasnosti. Poukazoval na to, že společnost Nowak převzala od generálního dodavatele Tesla, a.s., staveniště dne 9. 7. 2010, avšak podle zápisu o předání a převzetí staveniště ze dne 12. 5. 2010 sama jako objednatel předala žalobkyni staveniště již dne 12. 5. 2010. Společnost Nowak tedy v postavení subdodavatele předala svému subdodavateli předmětné staveniště bezmála 2 měsíce před tím, než je sama od generálního dodavatele Tesla, a.s., převzala. Obdobně měla dle důkazních prostředků společnost Nowak v postavení subdodavatele předat staveniště dle smlouvy o dílo k termínu 12. 5. 2010 dalšímu subdodavateli, společnosti CST, která téhož dne měla zahájit dílo, shodně jako žalobkyně. Současně žalovaný uvedl, že žalobkyně přípravné zemní práce neprovedla sama, přestože měla vlastní zaměstnance, strojní zařízení a dopravní prostředky, ale uzavřela dne 25. 6. 2010 smlouvu na provedení přípravných zemních prací se společností CST, která neměla žádné zaměstnance, ani strojní vybavení. Práce měly být ukončeny dne 30. 9. 2010 za cenu 14.349.333 Kč, dodatkem byla provedena změna dokončení na 30. 11. 2010. Žalobkyně k daňovým dokladům předložila měsíční soupisy provedených prací za červenec 2010 až říjen 2010 a protokol o předání a převzetí akce ze dne 30. 11. 2010. Porovnáním provedených prací v měsíčních soupisech, na základě kterých došlo k fakturaci, žalovaný zjistil, že objemy fakturovaných prací se v jednotlivých položkách neshodují. Objemy prací, které prováděla společnost CST pro žalobkyni, by měly korespondovat s fakturací provedenou žalobkyní společnosti Nowak a dále pak společnosti Tesla, a.s. Přefaktura zemních prací společnosti Nowak žalobkyní neobsahovala specifikaci provedených prací. Dle důkazních prostředků od společnosti Nowak, která měla dále přefakturovat práce společnosti Tesla, a.s., nekomunikovaly stavební rozpočty prostavěnosti za období srpen až listopad roku 2010 s měsíčními soupisy provedených prací, které předložila žalobkyně. Pochybnosti ohledně přípravných zemních prací provedených společností CST pro žalobkyni prohloubila ještě skutečnost, že společnost CST nesídlí na uvedené adrese svého sídla a nekomunikuje se svým místně příslušným správcem daně.

Dále žalovaný uvedl, že na základě výzvy k poskytnutí informací obdržela dne 12. 4. 2012 odpověď společnosti Tesla, a.s., s příloženou smlouvou o dílo ze dne 3. 5. 2010 uzavřenou se společností Nowak, včetně stavebního rozpočtu. Dále správce

daně obdržel dodatek číslo 1 a číslo 2 ke smlouvě, zápis o odevzdání a převzetí staveniště ze dne 9. 7. 2010 a přijaté faktury od společnosti Nowak za provedené zemní práce za srpen až listopad 2010 a vícepráce, včetně stavebního rozpočtu v celkové výši 19.227.000 Kč. Dále získal prostřednictvím dožádaného správce daně od subjektu Tesla, a.s., vystavené faktury týkající se výstavby dané fotovoltaické elektrárny fakturované zadavateli zakázky, společnosti FVE Boletice. Společnost Tesla, a.s., k jednotlivým položkám uvedeným na vydaných fakturách předložila faktury od jednotlivých subdodavatelů, kteří se na této zakázce podíleli. Mezi subdodavateli, jejichž práce společnost Tesla, a.s., přijala a vyfakturovala společnosti FVE Boletice, nebyla společnost Nowak. Práce, na které společnost Tesla, a.s., uzavřela smlouvu se společností Nowak, nejsou uvedeny na fakturách, kterými provedené práce fakturovala společnost Tesla, a.s., zadavateli zakázky, tedy společnosti FVE Boletice. Předmětem fakturace byly pouze práce provedené na základě smluv ze dne 5. 2. 2010 a 9. 7. 2010 uzavřených mezi společností Tesla, a.s., a žalobkyní.

Dne 8. 3. 2012, jak žalovaný dále vzpomenul, bylo provedeno místní šetření u společnosti FVE Boletice, spol. s r.o., při němž správce daně z předložených listin zjistil, že mimo vyfakturovaných zemních prací, oplocení a bezpečnostního systému od žalobkyně, které byly práce přímo zadány na základě smlouvy o dílo společností Tesla, a.s., jiné stavební ani inženýrské práce nebyly předmětem smlouvy o dílo mezi FVE Boletice, spol. s r.o., a společností Tesla, a.s., nebyly zapracovány do projektu a ani nebyly fakturovány. Dne 10. 9. 2014 provedl správce daně svědeckou výpověď pana M. S. jako osoby provádějící technický dozor pro společnost FVE Boletice při výstavbě fotovoltaické elektrárny v roce 2010, který spočíval v kontrole prováděných činností generálním dodavatelem, společností Tesla, a.s. Žalovaný k tomu uvedl, že z výpovědi vyplynulo, že svědek sice mezi subdodavateli, kteří se podíleli na zakázce, vyjmenoval společnost Nowak, nevěděl však, kdo ji zastupoval, nevěděl, kolik měla pracovníků, jaké měla strojní vybavení, ale věděl, že prováděla přípravné, zemní, montážní a dokončovací práce. Dozvěděl se o ní pouze z komunikace s technikem na stavbě v rámci kontrolních dnů. Se společností CST se nesetkal a neví o ní. Z uvedeného žalovaný dovodil, že se společnost Nowak na provádění přípravných a zemních prací nepodílela, neboť tyto práce v subdodávce zadala žalobkyni, která na provedení prací uzavřela smlouvu se společností CST. Svědecká výpověď tedy nepotvrdila, že přípravné a zemní práce na výstavbě fotovoltaické elektrárny fakticky provedla společnost CST v rozsahu a v období, jak tvrdí žalobkyně.

Z uvedeného žalovaný dovodil, že žalobkyně nepřijala deklarovaná plnění v rozsahu uvedeném na daňových dokladech od společnosti CST. Nevyloučil při tom, že některé daňové doklady z formálního hlediska svědčí pro realizované obchodní transakce, avšak faktické důkazy svědčící o přijetí plnění žalobkyně nedoložila. Dostala se tak do důkazní nouze. Žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatnění daňových nákladů, neboť nepředložila důkazní prostředky, které by její tvrzení o provedení přípravných zemních prací nezpochybnitelně doložily.

K písemnosti Magistrátu města Ústí nad Labem ze dne 25. 9. 2014 vydané na žádost žalobkyně žalovaný uvedl, že neprokazuje provedení prací tak, jak je deklarováno na sporných daňových dokladech. Dále uvedl, že mu není zřejmé, co má další listina ze dne 9. 12. 2014 nazvaná „nařízení ústního jednání na den 30. 12.

2014“prokázat, neboť výsledek tohoto jednání nebyl správci daně ani žalovanému sdělen. K dalšímu dokladu, který žalobkyně doložila, tedy zastavovací studii, žalovaný uvedl, že není důkazem o tom, že demoliční, pomocné a úklidové práce byly skutečně provedeny a to v rozsahu a v období a od deklarovaného dodavatele uvedeného na daňových dokladech. Pouhá hypotéza žalobkyně založená na tom, že nevyznačení umístění panelu zastavovací studií prokazuje to, že objekt na parcele byl demolován až v roce 2010, nemůže být považována za důkaz prokazující, že byly demoliční práce fakticky provedeny, jak je deklarováno daňovými doklady. Dále uvedl, že dopis od společnosti Klement, a.s., (dále i „Klement“) ze dne 5. 12. 2014 vypovídající o tom, že daná společnost prováděla jako subdodavatel společnosti Rumpold, s.r.o., (dále i „Rumpold“) v roce 2008 až 2009 demolice objektů v areálu společnosti TPU, neprokazuje, že demoliční práce byly reálně provedeny tak, jak uvádí žalobkyně. Provedení sanací v roce 2008 a 2009 neprokazuje provedení demolice sporných objektů v roce 2010.

Písemné vyjádření žalovaného

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že jednotlivé žalobní námitky se vzájemně prolínají celým textem obsáhlé žaloby, a proto tyto námitky vymezila do několika základních žalobních okruhů:

- 1) Žalobkyně se neztotožňuje se závěrem žalovaného o tom, že neunesla důkazní břemeno stran prokázání reálného vynaložení sporných nákladů za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
- 2) Žalobkyně namítá vadné a neobjektivní hodnocení důkazů ze strany správce daně i žalovaného, které odporuje ust. § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně dále tvrdí, že správce daně a rovněž žalovaný hodnotili získané důkazy zcela jednostranně v neprospěch žalobkyně.
- 3) Nezákonnost postupu správce daně a žalovaného spatřuje žalobkyně ve skutečnosti, že nebyly provedeny všechny navržené důkazní prostředky. Tímto postupem mělo být zasaženo do jejich procesních práv.
- 4) Dle žalobkyně nebyl v předmětné věci do dnešního dne náležitě zjištěn úplný skutkový stav nezbytný pro správné stanovení daně. Žalobkyně měla za to, že správce daně aktivně vyhledával a prováděl pouze důkazní prostředky, jež negují tvrzení žalobkyně.

Žalovaný zdůraznil, že námitky žalobkyně nemůže akceptovat. Konstatoval, že podstata žalobních námitek již byla žalobkyní uplatněna v rámci odvolání proti uvedenému platebnímu výměru a žalovaný se s nimi v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal. Na svém názoru nadále setrvává.

Ke konkrétním žalobním námitkám pak žalovaný uvedl následující hodnocení:

- 1) S odkazem na ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu a současně na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 26. 10. 2007, č.j. 8 Afs 106/2006 – 58 a ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013 považoval žalovaný za zřejmé, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Břemeno důkazní ve smyslu procesní odpovědnosti za

prokázání daňovým subjektem tvrzených skutečností spočívá výhradně na daňovém subjektu. Dále uvedl, že správce daně získal od Stavebního odboru Magistrátu města Ústí nad Labem listinu ze dne 7. 4. 2010, kterou tento magistrát potvrdil neexistenci staveb průmyslových objektů v areálu Tlakové plynárny Ústí nad Labem, a.s., s tím, že pozemky jsou zatravněny a nejsou na nich patrné ani základy budov. Správce daně v rámci jiného daňového řízení získal rovněž protokol o předání a převzetí kompletního díla – zařízení na výrobu elektrické energie, včetně instalace. Na základě těchto písemností měl správce daně důvodné pochybnosti o oprávněnosti žalobkyní nárokováných odpočtů daně, proto ji **výzvou ze dne 27. 3. 2012** vyzval k prokázání skutečností dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu ve spojení s ust. § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Žalovaný tak měl za to, že správce daně přenesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení žalobkyně ohledně přijatých plnění opětovně na žalobkyni, když uvedenou výzvou reflektoval získané informace a žalobkyni tak předestřel konkrétní skutečnosti, jež ho vedly ke vzniku pochybností o tvrzení žalobkyně. Žalovaný uvedl, že považuje za nesporné, že žalobkyně předložila celou řadu listinných důkazních prostředků, avšak v celém daňovém řízení se zaměřila výlučně na prokázání formálně právního stavu věci. Žalovaný k tomu připomenul, že existence daňových dokladů a dalších předložených písemností bez dalšího neprokazuje, že byly dané obchodní transakce realizovány tak, jak jsou daňovými doklady, smlouvami a dalšími písemnostmi deklarovány. V této souvislosti odkázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04. Za podstatnou označil žalovaný skutečnost, zda jsou důkazní prostředky v souladu s faktickým stavem, neboť v daňovém řízení není postačující, prokáže-li daňový subjekt formální aspekt daného obchodního případu. Musí totiž prokázat i aspekt materiální, tedy to, že obchodní případ byl skutečně realizován, a to tak, jak bylo deklarováno. Žalovaný rovněž uvedl, že i v listinných důkazech předložených žalobkyní byly shledány zásadní rozpory. Jako příklad uvedl, že správci daně byla předložena smlouva o dílo ze dne 3. 5. 2010 a dodatek číslo 1 ze dne 1. 7. 2010 a dodatek číslo 2 ze dne 15. 10. 2010 a zápis o předání a převzetí staveniště ze dne 9. 7. 2010, kterým bylo deklarováno, že zhotovitel díla (společnost Nowak) převzal od objednatele (společnost TESLA, a.s.) prostory celého staveniště ke dni 9. 7. 2010. Obchodní společnost Nowak však pro tyto práce povolala dalšího subdodavatele (žalobkyni). S ohledem na listinné důkazní prostředky poukazoval žalovaný na fakt, že společnost Nowak převzala od generálního dodavatele staveniště dne 9. 7. 2010, avšak dle zápisu o předání a převzetí staveniště ze dne 12. 5. 2010 jako objednatel předala zvolenému subdodavateli (žalobkyni) staveniště již dne 12. 5. 2010. Společnost Nowak sama v postavení subdodavatele, předala předmětné staveniště svému subdodavateli 2 měsíce před tím, než je od generálního dodavatele převzala. Žalovaný tak měl za to, že interpretace žalobkyně o rozložení důkazního břemene je mylná. Naopak žalobkyně se dostala do důkazní nouze, neboť její povinností bylo prokázat, že zdanitelná plnění deklarovaná předloženými písemnostmi odpovídají skutečnosti. Žalobní námitku proto označil za nedůvodnou.

2) Žalobkyně dále namítala vadné a neobjektivní hodnocení důkazů správcem daně a žalovaným. Žalovaný měl za to, že on i prvoinstanční orgán postupovali v souladu s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně však neprokázala splnění podmínek pro uplatnění výše uvedených částek do daňově uznatelných nákladů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K žalobkyní namítanému vadnému hodnocení svědecké výpovědi pana T. S. odkázal žalovaný na stranu 13 žalobou napadeného rozhodnutí, kde explicitně konstatoval, že tato svědecká výpověď má

nízkou důkazní hodnotu a je neprůkazná ve vztahu k tvrzením žalobkyně, že dané práce byly fakticky provedeny v roce 2010 deklarovanými dodavateli a v tvrzeném rozsahu. Žalovaný rovněž odkázal na zprávu o daňové kontrole. Žalobní námitku označil za nedůvodnou.

3) K námitce neprovedení některých žalobkyní navržených důkazních prostředků žalovaný konstatoval, že žalobkyně v podaných odvoláních navrhovala provedení opakovaných svědeckých výslechů T. S., V. D. a H. V. Odmítnutí provedení těchto výslechů žalovaný odůvodnil především na straně 34 napadeného rozhodnutí, kde konstatoval, že neshledal důvod k opakovanému provedení těchto výsledků, neboť svědci již byli vyslechnuti a nespokojenost žalobkyně s vypovídací hodnotou provedených výslechů a nespokojenost s hodnocením daných výpovědí není důvodem pro opakování těchto výslechů. V této souvislosti připomenul další judikaturu Nejvyššího správního soudu – rozsudek ze dne 21. 4. 2006, č.j. 5 Afs 16/2005 – 88. Žalobní námitku označil za nedůvodnou.

4) Žalovaný zdůraznil, že má zcela za prokázané, že již v okamžiku vydání předmětných dodatečných platebních výměrů byl skutkový stav věci náležitě a úplně zjištěn. Správce daně i žalovaný přihlídl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, a to jak ke skutečnostem svědčícím ve prospěch žalobkyně, tak i ke skutečnostem jdoucím k její tíži. V rámci daňové kontroly bylo provedeno rozsáhlé dokazování, při kterém správce daně dbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a postupoval tedy v souladu s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu. Přitom primární iniciativa vedoucí k objasnění skutkového stavu věci přísluší daňovému subjektu, který je vázán důkazním břemenem ve vztahu k svým tvrzením. Z těchto důvodů se neztotožnil ani s touto žalobní námitkou.

Závěrem žalovaný uvedl, že žalobkyně doplňuje žalobu o další důkazy, které byly buď navrhovány v řízení u Finančního úřadu pro Ústecký kraj nebo v odvolacím řízení a nebyly provedeny nebo byly odmítnuty. Žalovaný upozornil, že navrhované důkazní prostředky však žalobkyně v této části žaloby nekonkretizovala. Návrh nových důkazních prostředků považoval žalovaný za nedůvodný. Konstatoval, že listiny - oznámení o záměru k vydání územního souhlasu ze dne 21. 6. 2010, dále územní souhlas Magistrátu města Ústí nad Labem ze dne 28. 6. 2010 a 18. 11. 2009 a zastavovací studie projektu ELTEKO - které dle žalobkyně dokládají, že objekty nebyly zdemolovány v roce 2009, však neprokazují vztah k fakturacím zpochybněných dodavatelů v roce 2010. Odpověď obchodní společnosti Klement, ze dne 5. 12. 2014 adresovaná žalobkyni, která měla provádět jako subdodavatel obchodní společnosti Rumpold demolice objektů v areálu TPÚ v roce 2008 a 2009, ale neprováděla demolice objektu 850 (v roce 2010 neprováděla žádné demolice) a další připojené písemnosti (potvrzení P-EKO, s.r.o., ze dne 17. 12. 2014) neprokazují, že demolice v roce 2010 byly provedeny právě dodavateli dle zpochybněných fakturací. K námitce žalobkyně, která se domáhá pokračování dokazování před soudem ve správním soudnictví, odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2010, č.j. 2 Afs 74/2010 – 135 a tento požadavek považoval za nepřipustný.

Replika žalobkyně

V písemné replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že důkazní prostředky a návrhy důkazů byly předloženy již v průběhu daňové kontroly, jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole z 6. 11. 2011. Dále rekapitulovala průběh daňové kontroly s odkazem na jednotlivé stránky zprávy o daňové kontrole a rovněž s odkazem na jednotlivé stránky původní žaloby podané dne 3. 12. 2015.

Dále žalobkyně aktualizovala s ohledem na nařízené jednání stav souběžných daňových řízení a to jednak jejich subdodavatelů a jednak odběratelů se zaměřením na projednávání jejich příjmů a výdajů. Upozornila, že podle informací svých subdodavatelů (zhotovitelů) uskutečnili výdaje za žalobkyní fakturované práce a vykázali příjem za dílo a obdobně u daně z přidané hodnoty byla realizována a následně odvedena daň na výstupu. Žalobkyně odkázala na judikaturu Evropského soudního dvora ve věci C-255/02. Dle žalobkyně tak měla být stanovena daň s přihlédnutím k příjmům a výdajům a k dani na vstupu a na výstupu. Není totiž prokázáno, že by se některý ze subdodavatelů snažil získat daňové zvýhodnění nebo že by šlo o zneužití.

Žalobkyně připomněla, že v příjmech subdodavatelů fakturované a zaplacené částky zůstávají a je z nich vyměřována daň, kdežto do výdajů tyto částky zahrnuty nejsou. Obdobná situace je u daně z přidané hodnoty, kdy nedojde k uznání odpočtu u daně na vstupu a přitom je ponechána beze změny zaplacená daň na výstupu. Uvedla rovněž, že žalovaný v odvolacím řízení několikrát odkazoval na zjištění z jiných daňových řízení, a přitom k žalobkyní navrhovaným zjištěním ohledně daně na výstupu nepřihlédl.

Žalobkyně měla za to, že její návrhy a důkazy směřovaly na prokázání faktického stavu věci, tedy konkrétních činností v konkrétním čase, konkrétními dodavateli a konkrétním způsobem. Všechny důkazy správce daně i žalovaný odmítli paušálním tvrzením, že neprokazují provedení konkrétních prací konkrétními zhotoviteli.

V závěrečném návrhu žalobkyně uvedla:

1) K otázce posouzení otázky přenosu důkazního břemene žalobkyně konstatovala, že postupem správce daně a následně žalovaného došlo k porušení ustanovení § 92 odst. 2. odst. 4, odst. 5 písm. c), odst. 7 a § 93 odst. 1 daňového řádu.

a) Pochybnosti demolice TPÚ jsou opírány o jeden důkazní prostředek a to potvrzení Stavebního odboru Magistrátu města Ústí nad Labem ze 7. 4. 2010.

b) U FVE Boletice spočívaly pochybnosti správce daně v podstatě na jednom hlavním argumentu. K tomu žalobkyně uvedla, že je v investiční výstavbě běžné to, že se dílo mezi subdodavatelem, generálním dodavatelem i investorem předávají ve stejný termín, kromě toho fakticky práce na zemních pracích probíhaly souběžně, jak vyplývá z výpovědi svědků. Nejde o žádnou anomálii, ale spíše o pravidlo v investiční výstavbě. Dále dle žalobkyně není zřejmé, jak si správce daně vyhodnotil rozsah generální dodávky a to, že tato dodávka zemní práce neobsahovala. Žalobkyně

odkázala na výpověď svědka B. v daňovém řízení vedeném u společnosti Nowak, který tuto skutečnost vysvětlil jednoznačně. Dále žalobkyně připomněla výpověď svědka S. v řízení Nowak, kterou správce daně odmítl.

Dále žalobkyně uvedla, že u předání staveniště je třeba vycházet jednak z faktického stavu a jednak z uzavřených smluv. Ve smlouvě Nowak a TEKO je v článku 4.1 zadání prací a předání stavby 12. 5. 2010, zápis je rovněž z 12. 5. 2010. Je třeba vycházet ze smlouvy o dílo Tesla, a.s. – Nowak, kde se dohodl přístup na staveniště prakticky od podpisu smlouvy tedy minimálně od 12. 5. 2010. Přitom z charakteru plnění Nowak (tedy zemní práce) vyplývá, že ty musí začít s určitým předstihem, jde fakticky o úpravu terénu, pro který není třeba nějakých zvláštních formálních náležitostí, a předání a převzetí staveniště v tomto případě není nutné. Předávání staveniště je typické tam, kde nastupuje technologická část po provedených stavebních částech. Na staveništi se totiž pohybovala řada organizací, generální dodavatel Tesla, a.s., a jeho dodavatelé technické části, takže je i pojmově vyloučeno předání a držení staveniště jednou firmou. Specifika fotovoltaických elektráren je právě v tom, že se provádí řada činností řadou dodavatelů, které buď navazují jeden na druhého, ovšem často ani tato návaznost tedy postupné předávání, není, každý provádí svoji část dodávky.

Žalobkyně upozornila, že v obou případech jde o konkrétní změřitelná hmotná plnění, prokazatelná a doložitelná v místě a čase. U demolice je prokázáno (a uznává to i žalovaný) že šlo o konkrétní, specifikované stavby, které existovaly a byly zdemolovány. Rozdíl je v termínu, (žalobkyně tvrdí, že v r. 2010, správce daně že v r. 2008-9) a v tom, kdo je prováděl (žalobkyně - svými subdodavateli, správce daně - firma Klement v rámci sanací). Shoda je v tom, že se k nim žádná třetí osoba nehlásí (ani Klement ani jakýkoli jiný subjekt) a nepožadovala zaplacení a podle žalobkyně je tak jiný subjekt vyloučen. U FVE jde rovněž o konkrétní změřitelné hmotné dílo, specifikace je daná projektem a rozpočtem generálního dodavatele Tesla, a.s., rovněž zde je vyloučena záměna s jiným plněním. Provedení je prokázáno zprovozněním a stavbou FVE (květen až prosinec 2010, což je nezpochybnitelné) místo a čas jsou nezpochybnitelné, stejně jako to, že jiný třetí subjekt (kromě subdodavatele žalobkyně) se k nim nehlásí, resp. je rovněž vyloučen.

Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že k přenosu důkazního břemene ze správce daně na žalobkyni nedošlo, a proto postupem správce daně došlo k porušení § 92 odst. 5 daňového řádu. Byla přesvědčena, že svoje povinnosti splnila, když její účetní doklady nebyly zpochybněny, předložila ostatní doklady o provedených pracích, tedy faktury, smlouvy o dílo, soupisy provedených prací a doložila předání a převzetí díla, ačkoli tyto doklady již povinnými evidencemi nejsou. To, že správce daně pak u některých detailů uvádí svoje výhrady, nepovažovala za rozhodující.

Žalobkyně nesouhlasila také s postupem správce daně a žalovaného, kteří každý důkazní prostředek nabídnutý žalobkyní odmítli s označením za důkaz, který neprokazuje plnění v době rozsahu a deklarovaným subjektem. K tomu připomněla, že daňový řád nevylučuje žádné důkazní prostředky a důkazy. Dle jejího názoru tak došlo k porušení ust. § 92 odst. 2 a 7 a § 93 daňového řádu.

Dále namítala některé vady řízení, a to zejména nezákonnost kontroly, která následovala až po více než dvou letech 30. 9. 2014, dále seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, když z přehledu činností nevyplývá, co správce daně kontroloval.

Následně žalobkyně doplnila svůj závěrečný návrh o odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 150/2004. Znovu shrnula svoji právní argumentaci uvedenou již shora a konstatovala, že pokud správce daně rozhoduje o výši nově stanovené daně, je jeho povinností zjistit, zda daň byla stanovena správně. Při ověření správnosti daňové povinnosti musí postupovat podle daňového řádu. Povinností správce daně je stanovit daň dle požadavků zákona tak, aby daňová povinnost jednoho plátce následovala nárok na výdaj u druhého plátce. Přitom je nutno stanovit daňovou povinnost za určité zdaňovací období jednotně, aby pozice osob povinných k dani byla neutrální. Připomenul rovněž, že veškeré úkony směřující k vyměření daně jsou prováděny proto, aby daň byla vyměřena a jejich smyslem je zjištění všech skutečností rozhodných pro správné vyměření daně. Podle daňového řádu správce daně má přihlídnout při dodatečném stanovení daně ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny.

Průběh nařízeného jednání

Při nařízeném jednání zástupce žalobkyně setrval na podané žalobě v rozsahu uvedeném ve svém podání ze dne 14. 1. 2017, k němuž byla žalobkyně krajským soudem vyzvána, a to usnesením ze dne 15. 12. 2016. Pověřená pracovnice žalovaného v plném rozsahu odkázala na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. K upřesnění žalobních bodů, které bylo zdejšímu soudu následně žalobkyní předloženo, konstatovala, že se dle názoru žalovaného jedná o pouhé obecné konstatování, a proto nebylo třeba zaujmout k těmto závěrům názor.

Krajský soud dále k důkazu konstatoval svědecké výpovědi založené na čl. 96-185. Jednalo se o důkazy pořízené v jiném daňovém řízení, v nichž svědci – P. B., V. D., D.Ch., L. M. a M. S - vypovídali o zdanitelných příjmech, jež byly i předmětem daňového řízení probíhajícího u žalobkyně. K provedeným důkazům žalobkyně uvedla, že pouze potvrdily to, co již bylo konstatováno v podané žalobě. Pověřená pracovnice žalovaného k nim uvedla, že je třeba na ně pohlížet i v kontextu důkazů dalších, a proto nelze dovodit, že by nárok na odpočet daně z přidané hodnoty dostatečně prokázaly.

Dále krajský soud k důkazu konstatoval vyjádření Magistrátu města Ústí nad Labem ze dne 7. 1. 2015. K tomuto důkazu zástupce žalobkyně uvedl, že jednak vyvrací závěry vyjádření magistrátu ze dne 7. 4. 2010, a jednak vyvolává potřebu, aby se příslušný magistrát jednoznačně k problematice charakteru pozemků, eventuálně staveb na nich, vyjádřil, a to pro potřeby důkazního řízení ve věci vyměření DPH. Zdůraznil, že vyjádření z roku 2010 konstatuje, že jsou zde zatravněné plochy bez jakýchkoliv stop po budovách, a následně s pětiletým odstupem je konstatováno, že se zde nacházejí torza původních staveb a neupravený terén. Navíc konstatoval, že tento důkaz vylučuje názor žalovaného, že by demoliční práce mohly být provedeny firmami Klement a Rumpold, neboť tyto firmy prováděly pouze sanační práce a výsledky takových prací jsou pak úplně jiné. Pověřená pracovnice žalovaného neměla k tomuto důkazu námitky.

Zástupce žalobkyně následně prohlásil, že žalobkyně na provedení dalších důkazů před soudem, konstatovaných ve svém podání ze dne 14. 1. 2017, dále netrvá. Upozornil však, že žádá, aby po zrušení napadeného rozhodnutí byla povinnost provést tyto důkazy uložena žalovanému.

Zástupce žalobkyně v závěrečném návrhu uvedl, že daný případ je jistě specifický, nicméně zdůraznil, že žalobkyně prokázala, že práce byly provedeny v rozsahu uvedeném na fakturách. V bodu II. a III. svého podání ze dne 14. 1. 2017 žalobkyně odůvodnila, že existence nároků byla prokázána. Upozornil, že nikdo jiný se k těmto pracím nehlásil, takže bylo vyloučeno, že by je mohl provést někdo jiný, než ten, kdo byl uveden na dokladech. Navíc existoval dodavatelský systém, na základě něhož se jednotlivé firmy svými pracemi podílely na konečném výsledku. Na podporu svého tvrzení odkázal na odbornou publikaci Právní rozhledy č. 22/2016 str. 780.

Projednání věci před krajským soudem

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. a dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.

Z obsahu správního spisu je zřejmé, že dne 21. 11. 2011 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob roku 2010, a to v rozsahu daňově účinných nákladů souvisejících s akcí „Demoliční práce objektu v areálu TPÚ Úžín“ a s akcií „Fotovoltaická elektrárna Boletice nad Labem“. Na základě výsledků této kontroly vydal správce daně platební výměr, proti němuž se žalobkyně odvolala. Podstatou sporu mezi účastníky řízení byla otázka vyloučení některých položek (zaúčtovaných částek dle jednotlivých faktur) z daňově účinných nákladů žalobkyně z důvodu neprokázání jejich vynaložení k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalovaný setrval na svém stanovisku, že žalobkyně uplatnila výdaje v rozporu v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť dle jeho názoru neprokázala, že deklarovaná plnění přijala od uvedených dodavatelů v předmětných zdaňovacích obdobích a v rozsahu, jak bylo uvedeno na předložených daňových dokladech. Žalobkyně naopak vyslovila přesvědčení, že splnila zákonem stanovené podmínky pro uplatnění daňově účinných nákladů, které sei uplatnila v příslušných řádných daňových přiznáních oprávněně v souladu s příslušnou zákonnou úpravou. Považovala za nesporné, že unesla své důkazní břemeno. Byl to naopak správce daně, který neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

Před samotným projednáním jednotlivých žalobních námitek musí krajský soud s odkazem na svoje konstatování v úvodní části tohoto rozsudku dále uvést, že při přezkoumání napadeného rozhodnutí zvolil s ohledem na obsažnost podané žaloby a z ní vyplývajících žalobních námitek postup, který lze dovodit z judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené např. v jeho rozsudcích ze dne 11. 6. 2014, č.j. 10 Afs 18/2015-48 a ze dne 22. 10. 2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9, z níž vyplývá, že „Pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel

reagovat krajský soud stejně košatý obsáhlým rozsudkem, mýlí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek. Takovéto pojetí nepřezkoumatelnosti by pak směřovala k nekonečnému „ping pongu“ mezi Nejvyšším správním soudem a soudy krajskými..... Je pravda, že na důkazní návrh krajský soud výslovně nereagoval. Na druhou stranu je nutno zdůraznit, že všechny navržené důkazy byly součástí správních spisů. To, že stěžovatelka ořetila k žalobě přiložila, nic nemění na tom, že dokumenty shora zmíněné byly částí správního spisu. Při jednání o žalobě ve správním soudnictví totiž není obsah správního spisu považován bez dalšího za důkaz. Vyplývá to ze samotné podstaty řízení ve správním soudnictví, které je přezkumným řízením správního řízení, správní spisy obrazem a výsledkem tohoto správního řízení, dokládá skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Nad rámec nicméně považuje Nejvyšší správní soud dodat, že povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Námitkou se vypořádat i tak, že soud v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní a tím se s námitkou vypořádal. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění rozhodnutí soudu nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto požadavek by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivit a hospodárnosti řízení.“

V intencích tohoto závazného právního názoru pak krajský soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozhodnutí.

Podstata sporu tkví v posouzení, zda žalobkyni, jakožto poplatníkovi daně z příjmů, vznikl nárok na uplatnění daňově účinných nákladů. Dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Z takto nastolených právních podmínek a lze tedy jednoznačně dovodit, že řádnému posouzení daňově účinných výdajů musí předcházet důkazní řízení. To je upraveno v ust. § 92 až § 96 daňového řádu. Z dané právní úpravy vyplývá, že dokazování vede správce daně v intencích zásady volného hodnocení důkazů, přičemž daňový subjekt, v daném případě žalobkyně, prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Tato prioritní povinnost daňového subjektu nést důkazní břemeno však nezabavuje povinnosti správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

V projednávané věci je nepochybné, že žalobkyně na podporu svých tvrzení obsažených v daňových přiznáních předložila daňové doklady obsahující předepsané náležitosti a to smlouvy o dílo, účetní sestavy a hlavní knihy. Je rovněž zřejmé, že samotným předložením těchto bezvadných dokladů její povinnost nést důkazní břemeno neskončila. Žalobkyně sice svoje primární důkazní břemeno unesla, nicméně bylo na správci daně, aby posoudil, zda předložené důkazy jsou postačující pro řádný průběh daňového řízení. Správce daně, jak vyplynulo z obsahu správního spisu, získal v rámci své vyhledávací činnosti důkazy, které věrohodnost dokladů předložených žalobkyní zpochybnil, a proto v souladu se zásadami daňového řízení vydal dne 27. 3. 2012 výzvu k prokázání skutečností potřebných pro

správné stanovení daně ve smyslu ust. § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Tomuto postupu správce daně nelze nic vytknout. Vydaná výzva totiž náležitě popisuje jednak doposud zjištěné skutkové okolnosti a jednak i zjištění správce daně, na základě nichž mu vznikly pochybnosti o zákonnosti uplatněných daňově účinných nákladů žalobkyní a to jak v případě prací vzniklých v souvislosti s demolicí objektů v areálu TPÚ, tak i v souvislosti s výstavbou fotovoltaiické elektrárny. Správce daně postupoval v souladu s ust. § 92 odst. 4 daňového řádu, neboť toto ustanovení mu umožňuje, pokud to vyžaduje průběh řízení, vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Správce daně rovněž označil důkazy, na základě nichž mu pochybnosti o daňově účinných nákladech vznikly. Lze přisvědčit názoru žalovaného, že jeho postup odpovídal i závazné judikatuře Nejvyššího správního soudu, dle níž *„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 v souladu se skutečností existují natolik vážné důvodné pochybnosti, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné.“* Správce daně tedy tíží důkazní břemeno pouze ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochybností. V projednávané věci je tedy zřejmé, že žalobkyně unesla důkazní břemeno, když předložila formálně bezvadné daňové doklady a účetnictví. Důkazní břemeno tak přešlo na správce daně, který se své povinnosti zhostil tím, že vyslovil pochybnosti o věrohodnosti účetnictví žalobkyně a identifikoval konkrétní skutečnosti, na základě nichž mu pochybnosti vznikly. Bylo tedy na žalobkyni, aby dalšími důkazními prostředky prokázala zákonnost uplatnění nároku na odpočet daně.

K demoličním pracím v areálu TPÚ krajský soud z daňového řízení zjistil, že žalobkyně k uplatněným daňově účinným nákladům předložila při daňové kontrole formálně bezvadné doklady. Jak již bylo shora konstatováno, unesla tak v první fázi řízení svoje důkazní břemeno. Pochybnosti o zákonnosti postupu žalobkyně získal správce daně na základě informací z jiného daňového řízení, konkrétně se jednalo o vyjádření stavebního odboru vztahující se k pozemkům, které měly být předmětem demoličních prací, na základě nichž si žalobkyně uplatnila daňově účinné náklady. Z uvedeného stanoviska stavebního odboru totiž vyplynulo, že na předmětných pozemcích neexistují žádné stavby, vzniklé plochy jsou zatravněny a nejsou na nich patrný ani základy budov. Toto zjištění vedlo správce daně k vydání výzvy ze dne 27. 3. 2012 k prokázání skutečností žalobkyní tvrzených. V reakci na tuto výzvu odkazovala žalobkyně na vyjádření jejich subdodavatelů v jiných daňových řízeních s konstatováním, že ve vyjádření stavebního odboru magistrátu existují chyby. Z daňového řízení je dále zřejmé, že správce daně přistoupil, možno říci v souladu s ust. § 92 odst. 2 a odst. 5 písm. c) daňového řádu, k výsledku svědků, tedy zaměstnanců či vlastníků subdodavatelských firem, s kterými žalobkyně uzavřela postupně subdodavatelské smlouvy na demoliční práce. Krajský soud po zhodnocení těchto výpovědí přisvědčil názoru správce daně i žalovaného, že z těchto důkazů nelze dovodit, že se předmětná zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak vyplývá z uzavřených smluv, tedy právě v tom konkrétním období a právě těmi konkrétními subjekty. Svědecké výpovědi proto nebylo možno označit jako důkaz, že se správcem daně zpochybněná zdanitelná plnění uskutečnila. Jednotlivé svědecké výpovědi svědků D. Ch., T. S., V. D., H. V. totiž vykazovaly nesrovnalosti a tudíž i pochybnosti o způsobu provedení demoličních prací. Svědci neuvedli žádné

konkrétní skutečnosti týkající se deklarovaného plnění, nepamatovali si nic, co by nasvědčovalo provedení konkrétních prací. Lze tak přisvědčit názoru, že jednotlivé svědecké výpovědi měly nízkou důkazní hodnotu. Správce daně rovněž zjistil nesoulad při porovnání rozpočtů, které byly jako přílohy doloženy ke smlouvám o dílo, a fakturací mezi žalobkyní a subdodavatelem a subdodavatelem navzájem. Nebylo možno těmito výpověďmi prokázat, které objekty a kým byly demolovány.

K otázce výstavby fotovoltaické elektrárny Boletice krajský soud z obsahu správního spisu zjistil, že žalobkyně předložila při daňové kontrole správci daně formálně bezvadné daňové doklady vystavené společností CST, jimiž deklarovala zemní práce na fotovoltaické elektrárně Boletice. Jak již bylo shora konstatováno, správci daně vznikly pochybnosti ohledně provedení těchto prací. V průběhu daňového řízení vyplynulo, že společnost FVE Boletice, spol. s r.o., jako objednatel uzavřela dne 30. 4. 2010 smlouvu o dílo na zhotovení zařízení na výrobu elektrické energie se společností Tesla, a.s., ta dále uzavřela smlouvy o dílo se svými dodavateli (jedním z nich byla i žalobkyně), kteří měli subdodavately provést stavební a jiné práce na uvedené elektrárně. Dne 25. 6. 2010 uzavřela žalobkyně se společností CST smlouvu o dílo, kdy žalobkyně jako objednatel požadovala po uvedené společnosti jako zhotoviteli provedení přípravných zemních prací. Na základě těchto skutkových okolností žalovaný konstatoval, že byl vytvořen řetězec společností, které měly zadávat či zhotovit zemní práce, a to v následujícím pořadí: FVE Boletice spol. s r.o. – Tesla, a.s. – žalobkyně – CST. Žalovaný stejně jako správce daně na straně 18 - 19 zprávy o daňové kontrole uvedl, že žalobkyně v reakci na výzvu konstatovala, že daňové doklady od společnosti CST byly spojeny s jinou smlouvou o dílo. Dle žalobkyně proběhlo zadání zemních prací takto: FVE Boletice spol. s r.o. – Tesla, a.s. - Nowak – žalobkyně – CST. Dále uvedla, že pro společnost Nowak pracovala v rámci subdodavatelské činnosti, kde tato společnost uzavřela smlouvu se společností Tesla, a.s., a došlo k seřazení více subdodavatelských společností za sebou. Žalovaný dle názoru krajského soudu oprávněně dospěl k závěru, že z daných důkazních prostředků a dále z důkazních prostředků z jiných daňových řízení plynou nejasnosti. Ty se dotýkaly nejasností ohledně data předání staveniště, dále toho, že žalobkyně přípravné zemní práce neprovedla sama, přestože měla vlastní zaměstnance, strojní zařízení a dopravní prostředky, ale uzavřela dne 25. 6. 2010 smlouvu na provedení přípravných zemních prací se společností CST, která neměla žádné zaměstnance, ani strojní vybavení. Pochybnosti ohledně přípravných zemních prací provedených společností CST pro žalobkyni prohloubila ještě skutečnost, že společnost CST nesídlí na uvedené adrese svého sídla a nekomunikuje se svým místně příslušným správcem daně. Další pochybnost se týkala porovnání provedených prací v měsíčních soupisech, na základě kterých došlo k fakturaci. Žalovaný totiž zjistil, že objemy fakturovaných prací se v jednotlivých položkách neshodovaly. Objemy prací, které prováděla společnost CST pro žalobkyni, by měly korespondovat s fakturací provedenou žalobkyní společností Nowak a dále pak společnosti Tesla, a.s. Přefaktura zemních prací společností Nowak žalobkyní neobsahovala specifikaci provedených prací. Dle důkazních prostředků od společnosti Nowak, která měla dále přefakturovat práce společnosti Tesla, a.s., nekomunikovaly stavební rozpočty prostavenosti za období srpen až listopad roku 2010 s měsíčními soupisy provedených prací, které předložila žalobkyně. Žalovaný dále na základě žádosti o poskytnutí informací zjistil, že společnost Tesla, a.s., k jednotlivým položkám uvedeným na vydaných fakturách předložila faktury od jednotlivých subdodavatelů, kteří se na této zakázce podíleli.

Mezi subdodavateli, jejichž práce společnost Tesla, a.s., přijala a vyfakturovala společnosti FVE Boletice, spol. s r.o., nebyla společnost Nowak. Z uvedených důkazů tedy správce daně a žalovaný dovodili, že práce, na které společnost Tesla, a.s., uzavřela smlouvu se společností Nowak, nejsou uvedeny na fakturách, kterými provedené práce fakturovala společnost Tesla, a.s., zadavateli zakázky, tedy společnosti FVE Boletice, spol. s r.o. Předmětem fakturace byly pouze práce provedené na základě smluv ze dne 5. 2. 2010 a 9. 7. 2010 uzavřených mezi společností Tesla, a.s., a žalobkyní. Dále bylo, jak žalovaný vzpomenu, provedeno místní šetření u společnosti FVE Boletice, spol. s r.o., při němž správce daně z předložených listin zjistil, že mimo vyfakturovaných zemních prací, oplocení a bezpečnostního systému od žalobkyně, které byly práce přímo zadány na základě smlouvy o dílo společností Tesla, a.s., jiné stavební ani inženýrské práce nebyly předmětem smlouvy o dílo mezi FVE Boletice, spol. s r.o., a společností Tesla, a.s., nebyly zapracovány do projektu a ani nebyly fakturovány. Z výpovědi M. S., tedy osoby provádějící technický dozor pro společnost FVE Boletice, spol. s r.o., při výstavbě fotovoltaické elektrárny v roce 2010, vyplynulo, že svědek sice za subdodavatele, kteří se podíleli na zakázce, označil společnost Nowak, nevěděl však, kdo ji zastupoval, nevěděl, kolik měla pracovníků, jaké měla strojní vybavení, ale věděl, že prováděla přípravné, zemní, montážní a dokončovací práce. Dozvěděl se o ní pouze z komunikace s technikem na stavbě v rámci kontrolních dnů. Se společností CST se nesetkal a neví o ní. Z uvedeného žalovaný dovodil, že se společnost Nowak na provádění přípravných a zemních prací nepodílela, neboť tyto práce v subdodávce zadala žalobkyni, která na provedení prací uzavřela smlouvu se společností CST. Svědecká výpověď tedy dle názoru žalovaného nepotvrdila, že přípravné a zemní práce na výstavbě fotovoltaické elektrárny fakticky provedla společnost CST v rozsahu a v období tvrzeném žalobkyní.

Hodnocením postupu správce daně i žalovaného dospěl krajský soud k závěru, že nevykazuje znaky nezákonnosti, důkazní řízení bylo vedeno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a závěry, které žalovaný dovodil, lze považovat za přezkoumatelné. Je totiž zřejmé, že správce daně i žalovaný vycházeli jednak z důkazů předložených žalobkyní a dále, v souladu se zásadou vyslovenou ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu, i z důkazů, které si sami v rámci své vyhledávací činnosti opatřili. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí v souladu se zásadami daňového řízení vysvětlil, proč odmítl návrhy na opakované výslechy svědků, neboť shledal, že byli v předvolání řádně poučeni o tom, čeho se bude výsledek dotýkat. Lze rovněž konstatovat, že žalovaný dostatečně odůvodnil, proč neprovedl další důkazy žalobkyní navrhované, neboť měl důvodně za to, a tomuto názoru lze rovněž přisvědčit, že skutkový stav byl již na základě hodnocených důkazů postaven najisto a tato jistota již nemůže být dalšími důkazy vyvrácena.

Krajský soud dále s ohledem na obsah žalobních námitek věnoval pozornost návrhům žalobkyně na provedení důkazů v rámci soudního řízení. Na návrh žalobkyně konstatoval svědecké výpovědi, předložené žalobkyní v průběhu soudního řízení, založené na čl. 96-185 soudního spisu. Jednalo se o důkazy pořízené v jiném daňovém řízení, v nichž svědci – P. B., V. D., D. Ch., L. M. a M. S. - vypovídali o zdanitelných plněních, jež byla i předmětem daňového řízení probíhajícího u žalobkyně. K provedeným důkazům žalobkyně uvedla, že pouze potvrdily to, co již bylo konstatováno v podané žalobě. Pověřená pracovnice žalovaného konstatovala, že je třeba na ně pohlížet i v kontextu důkazů dalších, a proto nelze dovodit, že by

nárok na uplatnění daňově účinných nákladů dostatečně prokázaly. Při hodnocení těchto důkazních prostředků lze přisvědčit námitce žalobkyně, že svědci ve svých výpovědích uváděli přesnější a konkrétnější údaje. O jejich hodnověrnosti však lze mít pochybnosti a to zejména proto, že svědci v době menšího časového odstupu od uplatnění daňových nákladů uváděli ve svých výpovědích obecné skutečnosti s tím, že si již více nepamatují a následně s odstupem dalších více než dvou let vypovídali cíleně a konkrétněji. Nelze přisvědčit názoru žalobkyně, že svědci při prvním výslechu nebyli dostatečně poučení, čeho se svědecká výpověď bude týkat. Naopak. Již v předvoláních ke svědeckým výpovědím v daňovém řízení probíhajícím u žalobkyně v roce 2012 byli svědci náležitě a naprosto konkrétně informováni o tom, na co se svědecká výpověď zaměří. Pokud následně v roce 2015 tvrdili, že si na jisté okolnosti vzpomněli, lze tomuto tvrzení uvěřit pouze, pokud by je doložili řádným dokladem ze svého účetnictví. Jestliže však odkazovali pouze na své písemné poznámky, není možno již takovou změnu výpovědi považovat za důvěryhodnou, neboť nelze vyloučit, že tyto poznámky mohly být jakkoliv upravovány. K důkazům opatřeným v jiných daňových řízeních a realizovaných před vydáním napadeného rozhodnutí pak krajský soud dále uvádí, že nelze žalovanému vytýkat, že o tomto důkazu nevěděl a v rámci odvolacího řízení k němu nepřihlédl. Bylo totiž na žalobkyni, aby na tyto „nové důkazy“ sama upozornila, neboť ona sama si má hájit svá práva. Lze tedy konstatovat, že důkaz nemohl být žalovaným v odvolacím řízení proveden a tím že nebyl, nedošlo ze strany žalovaného k porušení zákona.

Krajský soud rovněž nemohl přisvědčit námitce žalobkyně dotýkající se nepřesných údajů uváděných v oznámení stavebního odboru magistrátu. Žalobkyně sice důvodně namítá, že jednotlivá sdělení tohoto orgánu si v různých časových horizontech navzájem odporují, nicméně tato námitka sama o sobě nemůže vyvrátit názor, že důkazní řízení, na jehož základě došlo k vyměření daňové povinnosti žalobkyně, ve svém kontextu nebylo těmito dílčími důkazy, o jejichž vypovídací schopnosti lze mít pochybnosti, narušeno. Je sice pravdou, že to bylo právě uvedené oznámení magistrátu, které u správce daně vyvolalo pochybnosti o správnosti údajů uváděných žalobkyní v daňovém přiznání, nicméně je nepochybné, že další důkazní řízení se již o tento podklad neopíralo a série dalších důkazů, shora vzpomínaná, pak nepochybně tvrzení žalobkyně o důvodnosti uplatnění daňově účinných nákladů vyvrací. Navíc nelze přehlédnout, že žalobkyně sama doznala, že se plnění neuskutečnilo tak, jak vyplynulo z předložených dokladů.

K žalobní námitce týkající se otázky materiální pravdy v kontextu s názorem žalobkyně, že pokud se dle závěru správce daně činnosti subdodavatelů neuskutečnily, není možné, aby z těchto plnění byla vypočtena na straně subdodavatelů daň, krajský soud uvádí, že správci daně v daňovém řízení, jak ostatně bylo konstatováno shora, ukládá daňový řád povinnost provádět dokazování tak, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (ust. § 92 odst. 1 a 2 daňového řádu). Cílem každého zahájeného daňového řízení je tedy posoudit důkazní situaci co nejobektivněji a správce daně musí usilovat o zjištění skutečné výše základu daně a daně. Daňové řízení je přitom zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání od daného konkrétního daňového subjektu a ve vztahu k tomuto subjektu je pak i vedeno dokazování. Při nastavení těchto procesních podmínek však nelze pominout, že důkazní břemeno vázne na daňovém subjektu. Na základě jím předložených důkazů pak správce daně hodnotí skutkový

stav a důkazní řízení může doplnit i o důkazy daňovým subjektem nenavržené. Je přitom zřejmé, že daňové řízení je cíleno vůči danému konkrétnímu subjektu s ohledem na jeho důkazní povinnost. Závěry tohoto konkrétního daňového řízení pak nelze začleňovat do daňového řízení jiného subjektu. Pokud tedy v nastalé situaci dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění od subdodavatelů, nelze tento závěr přenášet do daňového řízení jiného daňového subjektu, neboť posouzení daňové povinnosti u tohoto nového daňového subjektu závisí opět na důkazním řízení v něm vedeném. Jinak řečeno nový daňový subjekt musí nést důkazní břemeno, a pokud jej unese, zobrazí se tato skutečnost při výpočtu jeho daňové povinnosti.

Krajský soud nemohl přisvědčit ani žalobní námitce, dle níž daňové řízení a zejména probíhající daňová kontrola vykazovaly procesní vady. Krajský soud z obsahu správního spisu zjistil, a tuto skutečnost potvrdila i žalobkyně, že daňová kontrola byla zahájena k datu 21. 11. 2011. Protokol o tomto zahájení obsahuje všechny požadované náležitosti a je dokladem o tom, že správce daně učinil úkon, při kterém vymezil předmět a rozsah daňové kontroly ve smyslu ust. § 87 odst. 1 daňového řádu. Dané ustanovení přitom nelze vykládat striktně tak, že již v tomto okamžiku musí proběhnout zjišťování rozhodných skutečností či samotné prověřování tvrzení daňového subjektu. Jestliže tedy správce daně protokolem daňovou kontrolu zahájil a vymezil její předmět, což se nepochybně stalo, lze mít za to, že požadavku ust. § 87 daňového řádu dostal a není namístě posuzovat, či mu dokonce vytýkat, že tento úkon trval poměrně krátkou dobu. Z žádného ustanovení daňového řádu nelze rovněž usuzovat, v jakém časovém horizontu mají být jednotlivé úkony správce daně realizovány. Pokud tedy správce daně, jak vyplývá z daňového spisu, vydal výzvu k prokázání skutečností k datu 27. 3. 2012, přičemž dne 30. 3. 2012 provedl šetření u jiného daňového subjektu za účelem objasnění sporných skutečností a následně po vyhodnocení reakcí žalobkyně na výzvy přistoupil dne 15. 8. 2012 k provádění svědeckých výpovědí, nelze tomuto postupu nic vytknout.

Krajský soud rovněž neshledal důvodnou námitku žalobkyně ohledně nezákonnosti shora vzpomínané výzvy ze dne 27. 3. 2012. Lze sice připustit nepřesnost spočívající v tom, že vedle elektronického podpisu obsahuje i podpis vlastnoruční (vedoucího kontrolního oddělení), přičemž datum výzvy je uvedeno pouze u podpisu elektronického, nicméně takový nedostatek nelze v žádném případě považovat za nezákonnost tohoto úkonu správce daně a už vůbec nelze z tohoto nedostatku dovodit, že by mohl zavdat pochybnosti o zákonnosti postupu správce daně.

Žalobkyně rovněž zpochybňovala i samotný postup správce daně při vydání protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. K tomu krajský soud uvádí, že z daného protokolu je zřejmé, že účelem jednání, které v něm bylo zachyceno, bylo seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění dle ust. § 88 odst. 2 daňového řádu. Správce daně tedy v souladu s tímto ustanovením seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění a předložil jí toto zjištění k vyjádření. Lze tedy mít za to, že účelem jednání, které bylo zachyceno v protokole řádně podepsaném, bylo předání písemného vyhotovení kontrolního zjištění. Pokud předávaný dokument neobsahoval podpis úřední osoby, nelze to považovat za nedostatek, který by svědčil o tom, že požadavky daňového řádu nebyly dodrženy.

Nejedná se totiž o úřední záznam ve smyslu ust. § 63 dané právní úpravy. Navíc námitka žalobkyně směřovala pouze k absenci podpisu, aniž by jakkoliv rozvedla, jaká újma by jí postupem správce daně mohla vzniknout, či vznikla.

Žalobkyně rovněž vyslovila nesouhlas s názorem správce daně, dle něhož z její strany došlo k účelovému prodlužování projednání zprávy. Krajský soud při posouzení této námitky vycházel z ust. § 88 odst. 4 a 5 daňového řádu. Vyplývá z něho, že podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání. Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou. K této otázce ze správního spisu vyplynulo, že po seznámení s výsledky kontrolního zjištění žalobkyně nahlížela do spisu a následně správci daně zaslala vyjádření ke kontrolnímu zjištění. Dne 31. 10. 2014 sjednal správce daně se zástupcem žalobkyně telefonicky termín k projednání zprávy na den 5. 11. 2014. Téhož dne, tedy 31. 10. 2014, správce daně obdržel od zástupce žalobkyně e-mail, v němž mu zástupce oznámil, že žalobkyně nesouhlasí s projednáním zprávy v dohodnutém termínu. Zástupce tak správci daně navrhl další termíny k projednání: 12. 11. dopoledne, 20. 11. dopoledne nebo 21. 11. dopoledne. Konstatoval, že v ostatních termínech již má nařízená jednání u soudu. Správce daně dne 3. 11. 2014 odpověděl zástupci žalobkyně e-mailem, že přistoupil na navržený termín 12. 11. 2014. Ještě téhož dne zástupce žalobkyně odepsal, že nemůže potvrdit ani termín 12. 11. 2014, protože má na tento den nařízeno jednání u okresního soudu. Správce daně přípisem ze dne 6. 11. 2014 žalobci sdělil, že vzhledem k tomu, že již uplynula lhůta k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění, proto správce daně považoval zrušení termínu 5. 11. 2014 k projednání zprávy o daňové kontrole za neopodstatněné. Také odstoupení zástupce žalobkyně od termínu 12. 11. 2014 považoval správce daně za účelové, neboť původně tento termín zástupce žalobkyně sám navrhl jako termín možný k projednání zprávy. Správce daně tak usoudil, že žalobkyně nemá v úmyslu v dohledné době zprávu o daňové kontrole projednat. Jednání žalobkyně proto považoval za vyhýbání se projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole, proto rozhodl, že tuto zprávu odešle zástupci žalobkyně do datové schránky. Upozornil, že den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. V takto popsaném postupu správce daně neshledal krajský soud pochybení. Je z něho totiž zřejmá snaha správce daně vyhovět požadavkům žalobkyně a přihlídnout k tomu, že zástupce žalobkyně je zaneprázdněn dalšími činnostmi spojenými se zastupováním jiných subjektů. Pokud zástupce žalobkyně nejprve termín 12. 11. 2014 nabídl jako termín volný a tudíž možný k projednání zprávy a následně s určitým časovým odstupem konstatoval, že na tento den má nařízeno jednání u okresního soudu, nelze správci daně vytýká, že nabyt dojmu, že by se zástupce žalobkyně mohl i projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbat. Jeho postup, při němž zprávu doručil žalobkyni do vlastních rukou, lze považovat za souladný s ust. § 88 odst. 5 daňového řádu.

Poslední procesní i žalobní námitka se týká otázky posouzení charakteru plné moci udělené žalobkyní svému zástupci pro daňovou kontrolu. Správce daně totiž dospěl k závěru, že daňová kontrola byla ukončena dne 10. 11. 2014, a proto plná moc vydaná pro tuto daňovou kontrolou již nebyla po tomto datu účinná. Žalobkyně byla názoru, že pokud správce daně vázal další úkony na existenci nové plné moci, měl ve smyslu ust. § 28 daňového řádu použít ustanovení o vadách podání, tedy §

74 této právní úpravy, a vyzvat toho, kdo podání učinil, aby označené vady odstranil a předložil plnou moc na stádium po ukončení kontroly. Ze strany správce daně se tak dle názoru žalobkyně očekávalo vydání výzvy k předložení další plné moci. Ze správního řízení je patrné, že správce daně upozornil žalobkyni, že písemnosti ze dne 11., 12. a 13. 11. 2014 byly podány JUDr. Pánikem, původním zástupcem žalobkyně, avšak v době, kdy již nebyl oprávněn za žalobkyni jednat. Přesto žalovaný v odvolacím řízení k předloženým písemnostem v rámci odvolacího řízení přihlédl a přitom upozornil, že námitky uvedené v těchto písemnostech ve větší míře korespondují s textem v odvolání. Krajský soud posouzením všech těchto okolností tedy žalobní námitku nepovažuje za důvodnou, neboť je patrné, že ke konstatování žalobkyně bylo v konečném důsledku přihlédnuto, a to navzdory tomu, že správce daně původně uváděl, že tyto námitky byly podány zástupcem, který již k těmto úkonům nebyl žalobkyní zmocněn.

Krajský soud ve shodě s názorem žalovaného dospěl k závěru, že výsledkem důkazního řízení je zjištění, že zemní práce a demoliční práce ve shora zmiňovaných objektech s největší pravděpodobností proběhly, nicméně žalobkyně řádnými důkazy neprokázala, že by se tak stalo na základě subdodavatelských prací shora vzpomínaných smluvních partnerů. Pokud si žalobkyně uplatnila daňově účinné náklady, bylo nezbytné prokázat, že tyto náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. To se však nestalo. Žalobkyně tak nepochybně důkazní břemeno neunesla a tuto skutečnost považuje krajský soud za nezpochybnitelnou. Bylo totiž pouze na žalobkyni, aby prokázala, že konkrétní práce v konkrétním čase byly provedeny subdodavatelskými společnostmi, které takto žalobkyně označila a na základě toho si i uplatnila daňově účinné náklady. Ze shora vyslovených závěrů však vyplývá, že žalobkyně svoje důkazní břemeno neunesla.

Na základě těchto skutečností dospěl krajský soud k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Náklady řízení

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí proto nevzniklo. Žalovaný náklady řízení nepožadoval. Proto soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozsudku.

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.

Hradec Králové 16. srpen 2017

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
R. V.