



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Jiřího Derfla a Mgr. Bc. Jany Satrapové ve věci

žalobkyně: **Tlaková plynárna Ústí nad Labem a. s.**, IČO: 44569173,
sídlem Havířská 346/100, 400 10 Ústí nad Labem,
zastoupena JUDr. Lubomírem Pánikem, advokátem,
sídlem Masarykova 1120/43, 400 01 Ústí nad Labem,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 8. 2020, č. j. 32878/20/5300-22443-701226,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 8. 2020, č. j. 32878/20/5300-22443-701226, kterým byla zamítnuta její odvolání a potvrzeny následující dva dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 12. 2013. Těmito dodatečnými platebními výměry správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a současně jí sdělil výši penále, a to dodatečným platebním výměrem č. j. 2129974/13/2501-24803-507381 DPH za zdaňovací období listopad 2010 ve Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

výši 2 504 968 Kč a penále podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve výši 500 993 Kč a dodatečným platebním výměrem č. j. 2129980/13/2501-24803-507381 DPH za zdaňovací období prosinec 2010 ve výši 30 480 Kč a penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 6 096 Kč. Zmíněné platební výměry byly výsledkem daňové kontroly DPH za zdaňovací období listopad 2010 a prosinec 2010, která byla zahájena u žalobkyně dne 28. 11. 2011 (protokol č. j. 193261/12/214932506624), v rozsahu přijatých zdanitelných plnění u přijatých faktur týkajících se demolice objektů v areálu (sídle) žalobkyně. Jednalo se o akci *Demoliční práce objektů v areálu TPÚ Úžín* (dále též „areál TPÚ“) v celkové výši 12 879 820 Kč, od dodavatelů GENOVA spol. s r.o. (DIČ: CZ48265501; dále jen „GENOVA“), ASPIENS, spol. s r.o. (DIČ: CZ62741926; dále jen „ASPIENS“) a TEKO Trmice, a.s. (DIČ: CZ25409506; dále jen „TEKO“).

Žaloba

2. V úvodu žaloby žalobkyně upozornila, že aktuální soudní řízení navazuje na předchozí odvolací řízení i předchozí soudní řízení vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 15 Af 89/2015, kdy zdejší soud rozsudkem ze dne 1. 11. 2017, č. j. 15 Af 89/2015-144, zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dále žalobkyně předeslala, že po skutkové stránce jde o demolic v areálu TPÚ, a skutkově je projednáváný případ obdobný jako věc téže žalobkyně řešená Krajským soudem v Ústí nad Labem pod sp. zn. 16 Af 39/2020, kde byla podána žaloba proti rozhodnutí ve věci daně z příjmů právnických osob, za obdobné činnosti a výkony tedy demolic v roce 2010 v areálu TPÚ, přičemž daňová kontrola probíhala pro obě daně dohromady a stejně tak dokazování. Žalobkyně rozdělila svou žalobu do 4 žalobních bodů, k čemuž soud podotýká, že se spíše jedná o 4 okruhy žalobních námitek, které se ovšem do značné míry spolu prolínaly.
3. **V prvním žalobním bodu** žalobkyně namítala, že skutkový stav byl žalovaným zjištěn neúplně a nesprávně, a že došlo k vadám dokazování. Dle žalobkyně žalovaný opomíjí v napadeném rozhodnutí skutečnost, že objekty v areálu žalobkyně musely být zdemolovány, přičemž je vyloučeno, že by zmizely jiným způsobem. Dle žalobkyně je mezi účastníky sporné, zda demolic proběhly právě v roce 2010, jak to tvrdí žalobkyně, či jindy, a dále je sporné, zda demolic proběhly tím způsobem a v takovém rozsahu, jak je deklarováno v dokladech.
4. Žalobkyně namítla, že žalovaný jí vyčítá, že k fakturaci od dodavatelů GENOVA a ASPIENS nebylo předloženo konkrétní vyjádření, přičemž však u zmíněných dvou dodavatelů se jedná o relativně malé náklady v porovnání s dodavatelem TEKO, kdy byla předložena příslušná faktura a doložena Smlouva o dílo uzavřená dne 4. 1. 2010 mezi žalobkyní jako odběratelem a TEKO jako dodavatelem (dále jen „Smlouva TPÚ“) se sjednanou (a následně fakturovanou) cenou ve výši 12 652 400 Kč bez DPH. Dle žalobkyně zpochybňoval žalovaný smluvní vztah mezi ní a TEKO z důvodu, že nebyly předloženy dodatky Smlouvy TPÚ o možné změně ceny. Předmětná Smlouva TPÚ v bodě 3.2 konstatovala, že cena může být upravena po vzájemné dohodě o hodnotu víceprací, které vzniknou z titulu změny řešení vyžádaného objednatelem. Tomu odpovídá i úprava ceny podle skutečného provedení díla. Dál se konstatuje, že dohoda má být provedena písemně předem jako dodatek smlouvy včetně vyčíslení hodnoty víceprací. Z předmětné smlouvy dle žalobkyně neplyne, že by neuzavřením tohoto dodatku nebyl nárok na účtované částky, které jsou účtovány podle skutečného provedení prací. Podle žalobkyně podmínky tohoto smluvního vztahu byly upraveny v Zápisu o odevzdání a převzetí prací ze dne 31. 12. 2010,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

jehož přílohou byl soupis provedených prací, kde byly u jednotlivých objektů uvedeny výsledné položky. Objekty pak byly specifikovány co do položek: bourání zdiva z CP (zkratka: cihla plná, pozn. soudu), bourání konstrukcí betonu železového, odvoz sutin na skládku, skládkovné, demontáž krytiny z trapézových plechů a přesun hmot. Tím, že došlo k předání a převzetí došlo dle žalobkyně i ke schválení ceny podle skutečného provedení, tudíž podmínka Smlouvy TPÚ byla splněna, neboť došlo k odsouhlasení změny ceny a podle toho pak bylo fakturováno.

5. Žalobkyně namítala dále nesprávné vyhodnocení tabulek kubatur jednotlivých hmot žalovaným, přičemž uvedené tabulky byly součástí podání žalobkyně ze dne 15. 4. 2020 adresovaného žalovanému, který shledal rozpory mezi tabulkami kubatur a podklady od dodavatelů. Dle žalobkyně, pokud žalovaný shledal, že dodavatel D. Ch. fakturoval TEKO v poloviční výši, měl se žalovaný dotázat při výsledku zmíněného dodavatele na tento rozpor, ovšem žalovaný takovou otázku nevzneshl. Pokud došlo k rozporům v kubaturách v podkladech od jednotlivých subdodavatelů, neměly takové rozpory vliv na to, co platila žalobkyně dle smluvního vztahu s TEKO. Základní rozpočet žalobkyně vycházel z předpokladů o projektu, ovšem další rozpor vznikl dle žalobkyně tak, že subdodavatelské kubatury vycházely ze skutečností zjištěných v průběhu demolice a podle použitých měrných jednotek. Tuto otázku také dle žalobkyně vysvětlil svědek S. ve výpovědi ze dne 21. 8. 2019 na straně 7 a 8 protokolu, a stejně tak svědek Ch. ve výpovědi ze dne 10. 9. 2019 na straně 6 a 7 protokolu. Žalobkyně konstatovala, že navrhovala i výslech svědka Ing. F. V., člena představenstva a statutárního ředitele firmy EKONOMIE CZ, a.s. (dále jen „EKONOMIE“), který vypracoval tabulky s kubaturami, avšak jeho výslech nebyl proveden.
6. Žalobkyně upozornila na související daňové řízení dodavatele TEKO u Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, kde rovněž byla řešena demolice objektů v areálu TPÚ, přičemž žalobkyně dne 17. 2. 2020 podala žádost o povolení obnovy řízení, které skončilo původně rozhodnutím vydaným Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj, územní pracoviště v Trutnově, č. j. 1594241/14/2013, kterým byl vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob právě ve věci demolice v areálu TPÚ. O návrhu na obnovu dosud rozhodováno nebylo, nicméně i tento návrh na obnovu navrhla žalobkyně jako důkaz.
7. K bodům 131 až 135 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný odmítl provedení důkazů navržených žalobkyní pro opožděnost, žalobkyně namítla, že žalovaný byl povinen se důkazními návrhy zabývat, i když byly uplatněny až v odvolacím řízení. Žalobkyně odkázala na § 92 odst. 2 daňového řádu, na povinnost správce daně podle § 8 odst. 1 daňového řádu přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, a na § 93 odst. 1 téhož zákona, z něhož dovodila, že jako důkazy lze užít i ty, které byly získány během soudního řízení ve správním soudnictví. Poznamenala, že demolice byly provedeny, přičemž žalobkyně dokazováním vylučovala možnosti, že by tyto práce provedl někdo jiný než dodavatel uváděný v daňových dokladech, že by se uskutečnily v jiném čase a v jiném rozsahu. Žalobkyně trvala na tom, že prokázala daňovou uznatelnost uplatněných nákladů, tj. unesla důkazní břemeno.
8. Podle žalobkyně je v napadeném rozhodnutí několikrát uváděno konstatování o jejím údajném obstrukčním jednání, s čímž nesouhlasila. Podle žalobkyně nic nebránilo daňovým orgánům průběžně se vyjadřovat k jejím důkazním návrhům tak, jak byly v průběhu řízení předneseny. Upozornila také na skutečnost, že řada důkazů vyplýne až z provedení důkazů předchozích (např. z výpovědí svědků D. a V.). Žalobkyně výslovně popřela obstrukční Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

charakter návrhu na výslech svědků Ch., J. M., K., V., M. a K., neboť tyto osoby ve své výpovědi výslovně zmínil svědek D. Potřeba výslechu těchto svědků, kteří prováděli drcení demoličního materiálu, a dále zaměstnance společnosti AQUATEST a. s. (dále jen „AQUATEST“), která měla jméno konkrétního zaměstnance správci daně sdělit, vyplynula též z výpovědi svědka D. Navržený důkaz výsledkem svědkyně I. K. pak podle žalobkyně reagoval na sporné potvrzení o neexistenci staveb vydané Magistrátem města Ústí nad Labem (dále jen „magistrát“) ze dne 7. 4. 2010, jehož autorem byla zmíněná svědkyně, avšak výslech svědkyně nebyl proveden.

9. Žalobkyně namítala, že správce daně pochybil, pokud svědkům nekladl další otázky týkající se například rozporů, které z jejich výpovědí dovodil. Trvala na tom, že bylo povinností žalovaného odstranit rozpory ve výpovědích svědků, resp. ve výsledcích zjišťování skutkového stavu, což však neučinil a bez dalšího převzal rozsah dokazování a zkreslené závěry správce daně. Současně měla za to, že výsledek dokazování nevyvrací ani nezpochybňuje její tvrzení a že konstatování soudu o existenci pochybností v době vydání příslušné výzvy ještě neznamená, že tyto pochybnosti přetrvaly i po provedeném dokazování. Žalobkyně konstatovala, že daňovým orgánům předložila všechny listiny zmiňované v jejích podáních, přičemž označila za důležitá správcem daně vyžádaná vyjádření společností KLEMENT a. s. (dále jen „KLEMENT“), RUMPOLD s. r. o. (dále jen „RUMPOLD“) a P-EKO, s. r. o., (dále jen „P-EKO“). Žalobkyně poznamenala, že formulace vyjádření zmíněných společností však byla natolik nepřesná, že z ní správce daně nesprávně dovodil, že tyto společnosti v roce 2009 provedly demolice některých sporných objektů.
10. Podle žalobkyně se žalovaný nezabýval její námitkou, že doložila, jak demolice a inženýrské práce proběhly, a že ani nemohly proběhnout jinak, než tvrdila a prokazovala. Zdůraznila, že návrhy důkazních prostředků nelze kvalifikovat jako nadbytečné, účelové nebo bez potenciálu, dokud nejsou důkazy provedeny nebo pokud tento postup není náležitě zdůvodněn. Žalobkyně namítala, že řada tvrzení správce daně se ukázala jako nedůvodná, neopodstatněná, a přesto žalovaný převzal jeho závěry.
11. Žalobkyně konstatovala, že smyslem důkazů je zjistit skutečný stav a od toho je třeba odlišit aplikaci hmotněprávního předpisu a výpočet daně, což není věcí svědků. Připomněla, že žalovaný rozdělil v bodě 116 a násl. napadeného rozhodnutí důkazní prostředky do skupin, aniž by uvedl důvod, proč odmítá použít ty části (důkazní návrhy), které potvrzují daňovou účinnost nákladů tak, jak jsou uvedeny v daňových dokladech.
12. K žalovaným shledaným rozporům ve výpovědích jednotlivých svědků žalobkyně uvedla, že je přirozené, že si svědci s odstupem času nepamatují detaily. Žalobkyně vysvětlila, že svědek T. S., který vypovídal ohledně poměrů společnosti CST plus s.r.o. (DIČ: CZ27265099; dále jen „CST“) a jehož opakovaný výslech rovněž požadovala, byl ochoten si projít místa, kde se demolice prováděly. To podle žalobkyně tohoto i další svědky patrně motivovalo k tomu, aby si obnovili informace o demolicích, a proto v pozdějších výpovědích uváděli přesnější údaje. Dodala, že svědek S., kterým byl jednatelem CST v roce 2010, potvrdil provádění demolice a při svém výslechu dne 3. 4. 2014 zmínil jméno svědka M., které tak bylo známo již od roku 2014, a nikoli až v pozdějších obdobích, tudíž se nejednalo o účelové tvrzení dalšího svědka. S. S. dále vysvětlil, že potřeboval ve společnosti NOWAK, a.s. (DIČ: CZ25417860; dále jen „NOWAK“), kde byl v roce 2010 členem představenstva, zvýšit obraty a mít reference do výběrových řízení, a proto se stal dodavatelem žalobkyně. Vysvětlení svědka o potřebě referencí bylo dle žalobkyně logické. Připomněla, že svědek S. byl vyslechnut ještě 14. 3. 2018 ve věci daňového subjektu NOWAK, kdy si vybavil rozhodné skutečnosti, a proto byl podle žalobkyně potřebný jeho Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

opakovaný výslech i v její věci, který byl proveden až na základě zrušujícího rozsudku zdejšího soudu.

13. Žalobkyně namítala, že již ve svém vyjádření ze dne 7. 11. 2013 navrhovala doplnit dokazování fotografickými materiály s tím, že by se k nim měli vyjádřit jednotliví vyslyšení svědci, aby popsali, co na fotografiích dokládá provedení demolic v roce 2010, avšak navrhovaný důkaz proveden nebyl, protože vyjádření k fotodokumentaci je obsaženo v účastnických vyjádřeních statutárních orgánů žalobkyně L. M. a M. M.
14. Žalobkyně dále konstatovala, že v daňovém řízení požadovala doplnění dokazování vyjádření od společností KLEMENT, RUMPOLD, a P-EKO, s.r.o., zda prováděly činnosti na objektech, jejichž demolici měli provést dodavatelé žalobkyně, či nikoli. Tyto důkazy však daňové orgány neprovedly.
15. Žalobkyně upozornila, že svědci J. Š., T. V., J. J. a D. Ch., kteří byli vyslechnuti správcem daně v daňovém řízení u společnosti NOWAK, mohli a měli být vyslechnuti i v daňové věci žalobkyně, přičemž neprovedení jejich výslechů považuje žalobkyně za chybu.
16. **Ve druhém žalobním bodu** žalobkyně namítala nesprávné hodnocení důkazů žalovaným. Dle žalobkyně hodnotil žalovaný provedené důkazy jednostranně, bez souvislosti s ostatními důkazními prostředky, bez toho, aniž by z jednotlivých důkazů dovodil, které skutečnosti důkaz může prokázat a které nikoli, přičemž hodnocení má být individuální, konkrétní, má se vypořádat s tím, co je v jednotlivých důkazních prostředcích a důkazech uvedeno, co z nich vyplývá, za jakých okolností byly učiněny, a co potvrzují. Tím, že žalovaný převzal nesprávné obecné a jednostranné dokazování správce daně, toto hodnocení akceptoval a na základě tohoto hodnocení vydal napadené rozhodnutí, zatížil dle žalobkyně řízení nezákonností.
17. Žalobkyně konstatovala, že žalovaný se na straně 49 napadeného rozhodnutí zabýval hodnocením tabulek kubatur, kdy uvedl, že se nejedná o důkaz provedení demoličních prací konkrétními dodavateli a že tabulky neprokazují odpočet. Z uvedeného není žalobkyni zřejmé, zda žalovaný tento důkaz odmítl nebo ho hodnotil jako neúplný, přičemž dle žalobkyně jsou tabulky kubatur vykládány žalovaným zkresleně.
18. Žalobkyně nesouhlasila s hodnocením výpovědi svědka S. ze dne 21. 8. 2019 žalovaným s tím, že je nesprávná argumentace žalovaného, že pokud svědek vypovídal až poté, co si upřesnil výpověď obhlídkou areálu, nelze jeho výpověď považovat za důkaz v této věci. Odkaz na tam citovanou judikaturu není v této věci případný, protože svědek S. i jiní svědci jednak hovořili o fakturách, rozpočtech a soupisech, ale i podrobně se k tomuto plnění, které je v dokladech formulováno, vyjadřovali. Dle žalobkyně není na závadu, pokud se svědek S. připravil na svou výpověď prostudováním příslušných listin a prohlídkou na místě samém. Předchozí výpovědi svědka S. učiněné v rámci daňových řízení jiných subjektů, nejsou dle žalobkyně tak podstatné, jako výpověď svědka v daňovém řízení žalobkyně, kdy se svědek připravil na svou výpověď a rozpomněl se na řadu údajů ohledně demolic objektů, na které si při předchozích výpovědích nevzpomněl patrně proto, že k předchozím výpovědím přistupoval laxe. Dle žalobkyně je navíc třeba brát při výpovědi svědků obecně v úvahu, že si věci nemusí pamatovat do všech detailů například z důvodu plynutí času nebo aktuální únavy svědka při výslechu. Žalobkyně dále vytýkala formulaci otázek pro svědka, neboť byly dle jejího názoru příliš široké. Upozornila, že svědek již ve své výpovědi ze dne 14. 3. 2018 uvedl, že by si vzpomněl na objekty v areálu TPÚ, pokud by se dostavil na místo, kde se demolice prováděly. Proto při své další výpovědi dne 21. 8. 2019 se svědek rozpomněl na podstatné skutečnosti poté, co se byl podívat na místě demolic. Dle žalobkyně svědek při své Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

výpovědi ze dne 21. 8. 2019 nehovořil o tom, že by okolnosti demolic nevěděl v roce 2018. Ve skutečnosti svědek dle žalobkyně tvrdil, že o těchto okolnostech věděl, ale neuvedl je do výpovědi, protože si na ně nevzpomněl, když neměl k dispozici příslušné materiály tedy mapky, faktury, soupisy provedených prací či rozpočty.

19. Dle žalobkyně je nesprávný rovněž názor žalovaného, že by musel jednatel či majitel firmy (žalobkyně, dodavatelé a subdodavatelé) do detailu specifikovat provedené práce, respektive atomizovat je až na jednotlivé úkony a jednotlivé pracovníky, když dodávku, která je zobrazena na dokladu provádí firma jako taková, přičemž nikde nebylo řečeno, že jde o neexistující, respektive neidentifikované subdodavatele. Mezi těmito dvěma pojmy (neexistující a neidentifikovaný) je dle žalobkyně rozdíl, který žalovaný smazává. Judikatura připustila to, že právnická osoba může vykazovat výkony, činnosti a fakturovat je, i když si najímá subdodavatele, a subdodavatelé nejsou nic, co by snižovalo hodnotu jak činností, tak hodnotu důkazní.
20. Žalobkyně namítala nesprávné hodnocení výpovědi svědka D. Ch. ze dne 10. 9. 2019, když žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že svědek „uváděl subdodavatele bez jakéhokoli upřesnění.“ Žalobkyni není zřejmé, co je vytýkáno svědkovi, co měl upřesnit, zda měl například blíže popsat subdodavatele. Dle žalobkyně svědek řekl řadu skutečností rozhodných pro posouzení provedených demolic. Dokázal identifikovat objekty, identifikoval dobu demolic, dál uváděl ostatní firmy účastnící se demolic a likvidace odpadu. Dle žalobkyně žalovaný konstatoval, že svědek podal tři výpovědi, u TEKO, NOWAK a poslední v daňovém řízení žalobkyně dne 10. 9. 2019. Hodnocení žalovaného se však dle žalobkyně soustřeďuje na výpověď svědka ze dne 7. 8. 2015, která byla provedena v rámci jiného daňového řízení jiného daňového subjektu, a prakticky vůbec není komentována výpověď rozhodující, a to v rámci daňového řízení žalobkyně. Svědek Ch. dle žalobkyně ve své výpovědi ze dne 10. 9. 2019 popsal, jak vznikaly rozpočty, jak probíhalo předávání a přebírání prací a vysvětlil i určité rozdíly v kubaturách zdemolovaného materiálu. Tyto skutečnosti však žalovaný nevzal v úvahu. Dle žalobkyně svědek Ch. vysvětlil, že v roce 2012 při svém výsledku neuváděl žádné podrobnosti, protože tehdy nevěděl, čeho se výpověď má týkat, ale při pozdější výpovědi již věděl, co se při výpovědi řeší a co správce daně zajímá.
21. Dle žalobkyně žalovaný v napadeném rozhodnutí zveličuje a nedůvodně za poměrně závažné označuje to, že svědek D. Ch. popsal, že provedl dodatečně výměnu jednoho soupisu prací u jím vystavených faktur. Nejde však dle žalobkyně o nějaké nové zjištění, které by znehodnocovalo výpověď svědka. Tuto otázku řešila již první výpověď, kdy svědek vysvětloval dodatečné výměny soupisu prací s tím, že na soupise bylo původně číslo 19 – sklady a ten byl vyměněn za soupis prací (objemově a finančně i rozměrově stejný), číslo 898/135 – sklad. Svědek dle žalobkyně vysvětlil, že když se začaly demolice řešit bylo zjištěno, že tam je chyba, přičemž svědek ponechal špatný název objektů, když údaje opisoval z cenové nabídky, a proto následně dodal opravené soupisy, tak jak je správce daně má.
22. Žalobkyně namítala nesprávné hodnocení výpovědi svědka V. D. ze dne 14. 4. 2014 žalovaným, neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že svědek neuvedl žádnou konkrétní skutečnost o oprávněnosti nárokováných odpočtů daně z titulu přijatých zdanitelných plnění. Takové hodnocení je dle žalobkyně nesprávné, protože zmíněná otázka daňově uznatelných výdajů je věcí účetní, a těžko svědek, který není zaměstnancem žalobkyně ani TEKO může mít nějaké poznatky v tomto směru. Z obdobných důvodů považuje žalobkyně za nesprávně hodnocenou i výpověď svědka H. V., když do pracovní Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

náplně obou svědků nepatřila organizace práce v místě demolice, proto o ní nemuseli svědci vědět stejně jako o účetních souvislostech. Oba svědci dle žalobkyně potvrdili, že suť byla zpracovávána v roce 2010 v drtičkách, přičemž se jednalo o čerstvou suť. K výpovědi svědka D. ze dne 14. 4. 2014 žalobkyně ještě doplnila, že se výsledku nemohl zúčastnit statutární zástupce žalobkyně ani právní zástupce, přesto byl svědek vyslechnut, avšak nebyl dotazován na rozhodující skutečnosti, a to jaké objekty byly demolovány a kým a nebyla mu předložena jako ostatním svědkům mapa, aby uvedl, co kde prováděl.

23. Žalovaný dle žalobkyně nepřisvědčil názoru žalobkyně, že předání díla je důkazem o provedení demolice, když předmětem sporu nebylo předání nebo doplatek, ale prokázání plnění pro určení daně. Dle žalobkyně ovšem jde o důkaz o tom, že plnění bylo provedeno v konkrétní dobu, mezi konkrétním zhotovitelem a objednatelem a v konkrétním rozsahu. Judikatura i teorie vesměs vycházejí z toho, že pro důkaz je rozhodující předání a převzetí, pokud jde o důkaz pro obchodně právní či občansko-právní vztahy, není důvodu, aby byl v daňovém řízení tento důkaz ignorován.
24. Podle žalobkyně bylo v daňovém řízení prokázáno, že je vyloučeno, aby demolice proběhly jindy než v roce 2010. Bylo také prokázáno, které objekty byly demolovány, bylo provedeno rozhraničení demolice od sanací, bylo vyloučeno, že objekty byly demolovány v rámci sanací sanačními firmami. Bylo tedy vyloučeno, aby tyto objekty byly demolovány jinak, než jak bylo prokázáno žalobkyní.
25. **Ve třetím žalobním bodu** žalobkyně namítala, že jakožto daňový subjekt prokázala existenci nároku na určení daně a existenci přijatých nákladů, k čemuž žalobkyně konstatovala, že řadu námitek k této problematice již uvedla v rámci předchozích dvou žalobních bodů. Žalobkyně konstatovala, že vícekrát v daňovém řízení namítala, že význam má i skutečnost, že k provedeným demolickým se nehlásí jiné subjekty než ty vyplývající z doložených dokladů. Tuto argumentaci žalobkyně však žalovaný odmítl jako bezpředmětnou. Žalobkyni ale není jasné, zda se domnívá žalovaný, že je běžným jevem, že se k provedení díla nikdo nehlásí či takovou situaci považuje za výjimečnou. Žalobkyně zdůraznila, že se jednalo o demolice betonových monolitů o hmotnosti desítek až stovek tun, které nemohly být použity jinak než na skládku nebo recyklaci. Dle žalobkyně nastoluje žalovaný stav, kdy někdo udělá práce za 12 879 820 Kč, ale nechce je uhradit.
26. Dle žalobkyně odmítl žalovaný provést důkazy porovnáním smluv, rozpočtů a dále faktické provedení a soupisy provedených prací jednotlivých dodavatelů a subdodavatelů, což považuje za chybu.
27. Dle žalobkyně žalovaný v napadeném rozhodnutí trvá na tom, že i po provedeném dokazování je stav obdobný jako při formulaci pochybností správce daně. Ve skutečnosti, jak bylo prokázáno, pochybnosti byly stavěny na prohlášení Stavebního odboru magistrátu ze dne 7. 4. 2010, které však bylo zpochybněno. Žalobkyně upozornila, že zmíněný dokument vydala pracovnice magistrátu I. K., jejíž výslech žalobkyně v daňovém řízení navrhovala, ovšem proveden nebyl. Dalším pilířem pochybností správce daně bylo dle žalobkyně to, že demolice byly provedeny v rámci sanací v roce 2009, což rovněž bylo vyvráceno. Dalším stěžejním bodem pochybností a rozhodnutí správce daně i žalovaného byly dle žalobkyně údajné rozpory mezi jednotlivými dodavateli u konkrétních objektů, přičemž tyto takzvané údajné rozpory byly rovněž v průběhu dokazování zejména výslechy svědků Ch. a S. vysvětleny a tato pochybnost byla odstraněna. Stejně tak bylo vysvětleno i to, co bylo uvedeno údajně nesprávně v inventurních soupisech, či účetnictví daňového subjektu.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

28. Žalobkyně vyjádřila nesouhlas s hodnocením písemného vyjádření Ing. F. V. žalovaným jako neprůkazného s tím, že Ing. V. vypověděl jako svědek v jiném daňovém řízení totéž, co uvedl v písemném vyjádření, že potvrdil zápis o odevzdání a převzetí prací 31. 12. 2010 a dále potvrdil, že práce, u kterých podepisoval převzetí, se uskutečnily. Dále ve svém vyjádření popsal způsob zpracování rozpočtů, údajné nesrovnalosti a dodavatelský systém. Dle žalobkyně žalovaný překrucuje návrh na provedení výsledku Ing. V., tento výsledek se neměl týkat jeho pozice statutárního orgánu žalobkyně, ale jeho pozice v třetí firmě, EKONOMIE, která zpracovávala tabulky o rozpočtech, soupisech prací a fakturách s vysvětlením rozporů, tedy se týkala tato činnost nikoli funkce statutárního orgánu, ale výkonu činnosti Ing. V. v jiné společnosti. Proto je dle žalobkyně sporné, zda výsledek svědka bylo či nebylo možné provést, když tato otázka judikaturou není řešena.
29. Žalobkyně vyjádřila nesouhlas s hodnocením písemného vyjádření M. M. žalovaným jako neprůkazného, neboť dle žalobkyně M. M. potvrdil provedení prací konkrétními dodavateli, v konkrétních termínech a v rozsahu podle daňových dokladů. Vysvětlil ve svém vyjádření, jakým způsobem došlo k chybě při vydávání potvrzení magistrátu dne 7. 4. 2010 ohledně neexistence staveb, potvrdil rozsah provedených prací s tím, že se práce uskutečnily tak jak je popsáno ve fakturačních dokladech.
30. **Ve čtvrtém žalobním bodu** žalobkyně namítala, že daň jí byla nesprávně stanovena a vyměřena. Předeslala, že již v odvolání proti předchozímu soudem zrušenému rozhodnutí žalovaného namítala, že nejde neuznat výdaje na straně daňového subjektu, ale zároveň u dodavatelů uznávat údajné příjmy, které tento dodavatel měl od svého objednatele, tedy v tomto případě od žalobkyně. Dle žalobkyně musí platit jednoznačný náhled, že pokud správce daně neuznává jako daňově uznatelné výdaje a přijatá zdanitelná plnění částky za fakturaci demolice, když údajně nebyl mimo jiné prokázán konkrétní dodavatel pak nemůže uznat tyto příjmy jako částky, z nichž vypočítává DPH. Správce daně dle žalobkyně u firem TEKŮ, GENOVA i NOWAK postupoval tak, že plnění získaná od jiných daňových subjektů označil za neuskutečněná nebo jako neprokázaná přijatá zdanitelná plnění, přičemž neuznal odpočet DPH. Dle žalobkyně však stejná plnění při stanovení daně byla správcem daně zahrnuta do zdanitelných plnění u TEKŮ a vyměřena z nich daň. Pokud ovšem podle správce daně nebylo prokázáno ani faktické plnění ani formálně správné doklady, nelze dle žalobkyně argumentovat pouhým vystavením daňového dokladu.
31. Žalobkyně namítala, že žalovaný nesprávně vykládá článek 203 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a rozsudek Soudního dvora EU ze dne 31. 1. 2013, Stroj trans, C-642/11, jehož závěry žalobkyně reprodukovala. Konstatovala, že dle zmíněného rozsudku členské státy mají povinnost upravit v právním řádu možnost opravy jakékoli bezdůvodně naúčtované daně, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru nebo pokud tento vystavitel včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů. Konstatovala svou dobrou víru s tím, že i nebezpečí ztráty daňových příjmů bylo odstraněno, resp. toto nebezpečí bylo eliminováno. Upozornila, že na ni nemůže dopadat podmínka, aby prováděla opravy vystavené faktury, protože tyto vystavené faktury může opravit pouze vystavitel, tedy dodavatelé TEKŮ a GENOVA. Postupem správce daně a žalovaného tak dle žalobkyně došlo k porušení § 8, § 92 odstavec 2 a § 101 odstavec 4 daňového řádu, což ve svém důsledku vedlo k nesprávnému vyměření daně.
32. Žalobkyně navrhla, že by mělo být provedeno dokazování i daňovými spisy ohledně daně z příjmů právnických osob subjektů TEKŮ, GENOVA a NOWAK.

Vyjádření žalovaného k žalobě

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

33. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že po zrušení svého předchozího rozhodnutí zdejší soudem odstranil vytýkanou vadu řízení, nicméně ani doplněné svědecké výpovědi svědků S. a Ch. neprokázaly, že předmětné práce skutečně provedli tvrzení dodavatelé v deklarovaném rozsahu a v období uvedeném na fakturách. Odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí s tím, že v něm byly vypořádány všechny námitky žalobkyně. V rámci vyjádření k žalobě pak odůvodnění napadeného rozhodnutí stručně reprodukoval.

Replika žalobkyně

34. V replice ze dne 20. 12. 2020 žalobkyně uvedla, že pokud dospěl žalovaný v napadeném rozhodnutí k závěru o nesrovnalostech v předložených listinách (nesoulad mezi údaji o datu uskutečnitelného zdanitelného plnění pro TEKŮ a údaji v zápisu o předání a převzetí prací ze dne 17. 11. 2010, měl v tomto směru provést doplnění dokazování.
35. Žalobkyně nesouhlasila s názorem žalovaného, že tabulky kubatur nemohou prokázat deklarované plnění, protože jsou údajně pouhým přepisem údajů ze smluv potažmo z rozpočtů eventuálně protokolů o předání a převzetí prací mezi žalobcem, TEKŮ a subdodavateli.

Další vyjádření žalovaného

36. Podáním ze dne 6. 2. 2024 žalovaný doplnil své předchozí vyjádření k žalobě o závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2024, č. j. 9 Afs 43/2022-60, týkající se dodavatele žalobkyně (věc vedená u zdejšího soudu pod sp. zn. 15 Af 8/2019, GENOVA x OFŘ). Žalovaný upozornil, že se ve zmíněném rozsudku jednalo sice o problematiku daňově uznatelných výdajů u daně z příjmů, nicméně se jednalo o obdobnou situaci jako v nyní posuzované věci (prokazování provedení demolice v areálu TPÚ v roce 2010).
37. Podáním ze dne 5. 4. 2024 žalovaný doplnil své předchozí vyjádření k žalobě o závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2024, č. j. 3 Afs 93/2022-74, týkající se dodavatele žalobkyně (věc vedená u zdejšího soudu pod sp. zn. 15 Af 6/2019, GENOVA x OFŘ). Žalovaný citoval ze zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu pasáže na podporu svého právního názoru prezentovaného v napadeném rozhodnutí, že povinností daňového subjektu bylo prokázat v daňovém řízení nejen který dodavatel demolice provedl, nýbrž i rozsah přijatých zdanitelných plnění a období realizace demolice uvedené na fakturách, přičemž k neuznání nároku na odpočet daně za přijatá zdanitelná plnění postačovalo neprokázání rozsahu plnění, byť by byl prokázán konkrétní dodavatel i období realizace demolice. Žalovaný podotkl, že řízení u Nejvyššího správního soudu, jež vyústilo ve vydání zmíněného rozsudku, bylo důvodem pro přerušení řízení v nyní posuzované věci s ohledem na obdobný skutkový stav a obdobnou žalobní argumentaci.

Ústní jednání soudu

38. Při jednání soudu konaném dne 23. 4. 2024 zástupce žalobkyně odkázal na písemné vyhotovení žaloby. Předložil soudu závěrečný návrh ze dne 22. 4. 2024, který v rámci své závěrečné řeči stručně reprodukoval. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, uvedl, že je třeba řešit vyloučení příjmů odpovídajících neuznaným výdajům. Zástupce žalobkyně dále vytkl žalovanému hodnocení důkazů s tím, že neřešil, zda pro posouzení řádného splnění díla byla výslovně dohodnuta podmínka sepsání předávacího protokolu či nebyla. Dále zástupce žalobkyně sdělil, že je třeba se vyjádřit k závěrům o esenciálních výdajích, které byly učiněny v řízení žalobkyně GENOVA u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 43/2022, kdy v uvedeném řízení Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

byl jiný stav dokazování než v nyní projednávané věci, pročez je žalobkyně přesvědčena, že v jejím případě přicházelo v úvahu stanovení daně podle pomůcek. Zástupce žalobkyně nesouhlasil s odmítnutím důkazů v daňovém řízení přehledy a srovnáním kubatur, rozpočtů, soupisu prací a fakturace v členění podle jednotlivých objektů a subdodavatelů. Dále upozornil zástupce žalobkyně na civilní řízení vedené u Okresního soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 7 C 398/2010 a navazující odvolací řízení u zdejšího soudu sp. zn. 17 Co 287/2017 s tím, že v uvedených řízeních byla řešen spor o inženýrskou činnost při akci bytové domy Chlumec mezi společnostmi GENOVA a obcí Chlumec, kdy byl v rámci řízení zpracován znalecký posudek znalcem ustanoveným soudem. Avšak žalovaný dospěl v napadeném rozhodnutí k závěru, že si žalobkyně mohla nechat znalecký posudek zpracovat sama. Dle názoru zástupce žalobkyně zmíněná rozhodnutí soudů v civilním řízení stojí na závěru, že s ohledem na odbornost a objektivnost znaleckého posudku není možné vycházet z posudku účastníka řízení, nýbrž je nutné nařídít znalecký posudek soudem.

39. Pověřená pracovnice žalovaného, která se v souladu s § 102a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, účastnila soudního jednání prostřednictvím videokonference, konstatovala, že odkazuje na písemné vyjádření žalovaného a další dvě podání, kterými žalovaný reagoval na vývoj soudních řízení žalobkyně GENOVA ohledně daně z příjmů a DPH. Dle žalovaného je nadále sporné kdo, kdy a v jakém rozsahu demoliční práce provedl. Pověřená pracovnice stručně reprodukovala argumentaci žalovaného v písemných podáních.
40. Co se týče dokazování, sdělil zástupce žalobce, že netrvá na provedení důkazů uváděných v žalobě, a to listinami, jež jsou součástí správního spisu, návrhem na obnovu řízení z 17. 2. 2020 ohledně dodatečného platebního výměru Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj daňového subjektu TEKŮ. Netrval rovněž na provedení důkazů uvedených poněkud nesrozumitelně na straně 75 žaloby, kdy se jednalo o listiny z daňových řízení dodavatelů žalobkyně. Nepožadoval provést důkaz vysvětlením zvýšených kubatur ze dne 11. 9. 2020, přiloženým k žalobě, zpracovaným Ing. F. V. ani nedatovaným komentářem k tabulce demolice, zpracovaným předsedou představenstva žalobkyně L. M.

Posouzení věci soudem

41. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny. Soud podotýká, že žalobkyně v žalobě často používala terminologii vztahující se k dani z příjmů, ačkoli v této věci se jedná o DPH. Soud při rekapitulaci žaloby případnou nesprávnou žalobní terminologii neopravoval.
42. Soud konstatuje, že v této věci doměření DPH v souvislosti s neuznáním nároku na odpočet daně kvůli neprokázání přijatých zdanitelných plnění žalobkyní (demolice objektů v roce 2010) rozhoduje již podruhé. Předchozím rozsudkem ze dne 1. 11. 2017, č. j. 15 Af 89/2015-Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

144, soud zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2015, č. j. 22419/15/5300-22443-701226, pro vadu řízení spočívající v nevyslechnutí žalobkyní navržených svědků T. S., D. Ch. a M. M., a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V případě M. M. zdejší soud konstatoval, že není na překážku jeho výslechu jako svědka, že byl M. M. v roce 2010 členem statutárního orgánu žalobkyně (členem představenstva), když později v roce 2011 přestal být členem statutárního orgánu. Proti zmíněnému rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, která byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2019, č. j. 4 Afs 262/2017-37. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se zdejším soudem, že vadou řízení bylo nevyslechnutí svědků T. S. a D. Ch., zatímco v případě M. M. korigoval názor zdejšího soudu, když konstatoval, že výslech M. M. jako svědka nelze v daňovém řízení žalobkyně provést z důvodu jeho předchozího členství ve statutárním orgánu žalobkyně. Zdejší soud konstatuje, že v předchozím zrušujícím rozsudku se již vypořádal s řadou žalobních námitek, které se opakují i v nyní projednávané žalobě, pročez nyní soud na své závěry v předchozím rozsudku navazuje.

43. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po uskutečněném ústním jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
44. Soud zdůrazňuje, že v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. rozhoduje soud podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Soud proto nemůže zohledňovat později vydaná rozhodnutí ani pozdější důkazy provedené v jiných daňových řízeních, byť se jedná o daňová řízení obchodních partnerů žalobkyně, která se týkají stejných zakázek. Pro projednávanou věc je podstatné výhradně to, zda daňové orgány postupovaly v daňovém řízení, které vyústilo ve vydání žalobou napadeného rozhodnutí, v souladu se zákonem, zda došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, zda daňové orgány umožnily žalobkyni důkazní břemeno unést a zda bylo napadené rozhodnutí řádně odůvodněno. Vycházejí ze zmíněného § 75 odst. 1 s. ř. s. proto soud nebude srovnávat skutková zjištění daňových orgánů v této věci s jejich zjištěními v jiných řízeních po vydání žalobou napadeného rozhodnutí.
45. Směrem k žalobkyni soud dále poznamenává, že každý žalobce je povinen vylicít, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS). Obdobně např. v rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Azs 134/2005-44, Nejvyšší správní soud konstatoval, že za žalobní body nelze považovat ani prostý výčet paragrafů správního řádu, které údajně žalovaný porušil, ani jejich parafrázi bez jakékoli specifikace. Zároveň podle názoru zdejšího soudu nestačí jen zopakovat argumentaci přednesenou v odvolacím řízení, neboť žaloba by měla primárně reagovat na napadené rozhodnutí o odvolání. V projednávané věci soud shledal, že žaloba je velmi obsáhlá a místy poněkud nesrozumitelná, přičemž mnohdy nebylo možné odlišit, co představuje popis průběhu daňového řízení a argumentace daňových orgánů, resp. vysvětlení či zdůvodnění jednotlivých kroků žalobkyně v daňovém řízení, a co je žalobní námitkou. Za žalobní námítky proto soud považoval výhradně konkrétní výtky směřující proti postupu daňových orgánů či závěrům žalovaného.

46. Odkazuje-li žalobkyně na svá podání uplatněná v daňovém řízení nebo v předchozím soudním řízení, soud připomíná, že za žalobní bod lze považovat pouze konkrétní odkaz na konkrétní argumentaci, nikoli obecný či paušální odkaz na určité podání nebo dokonce na všechna dřívější podání. Odkazy užitě žalobkyní nebyly podle názoru soudu dostatečně konkrétní, a proto se jimi soud nezabýval.
47. Soud s ohledem na výše vymezený předmět řízení s přihlédnutím k obsahu žaloby a dalších podání žalobkyně konstatuje, že nepovažuje za účelné, hospodárné a nejspíše ani možné se jednotlivě vypořádat s každou dílčí námitkou žalobkyně, neboť její podání v soudním i správním řízení byla značně rozsáhlá a zároveň nedisponovala logickou a přehlednou strukturou. Námitky se v nich často opakovaly či byly jen nepodstatným způsobem přeformulovány, mnohé pak ani nebyly pro posouzení věci podstatné. Soud proto vycházel z toho, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43). Právě uvedeným způsobem soud k přezkumu napadeného rozhodnutí přistoupil.
48. Žalobkyně by si dále měla uvědomit, že soudní řízení není pokračováním řízení daňového a stejně tak daňové řízení navazující na zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného soudem není pokračováním řízení soudního. Daňové řízení sice tvoří jeden celek od svého zahájení až do právní moci rozhodnutí, jímž bylo ukončeno, nicméně žalovaný má povinnost vypořádat se pouze s těmi argumenty a důkazními návrhy, které byly obsaženy v podáních adresovaných jemu, případně správci daně, nikoli v podáních adresovaných soudu. Podle názoru soudu je proto zcela irrelevantní, jaké argumenty či důkazní návrhy žalobkyně uplatnila v průběhu předchozího soudního řízení, které vyústilo ve zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného v dané věci, neboť se nejednalo o podání adresovaná žalovanému. Žalobkyně se tedy mylí, pokud za návrhy na doplnění daňového řízení pokládá i návrhy důkazů obsažené v první žalobě včetně upřesnění žalobních bodů a dalších podání a dovozuje povinnost žalovaného se jimi zabývat. Nic takového podle názoru soudu neplyne ani z § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť to, co se odehrálo v soudním řízení, nevyšlo najevo při správě daní, ani z § 92 odst. 2 daňového řádu, jehož smyslem není prolomit rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení a nutit daňové orgány suplovat důkazní návrhy daňového subjektu. Se žalobkyní lze souhlasit v tom, že v souladu s § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazy užít i ty, které byly získány během soudního řízení ve správním soudnictví. Bylo však právě na žalobkyni, aby takové důkazní návrhy včas v daňovém řízení uplatnila, což neučinila.
49. Ve vztahu k dalším žalobním námitkám považuje soud za nezbytné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má

správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

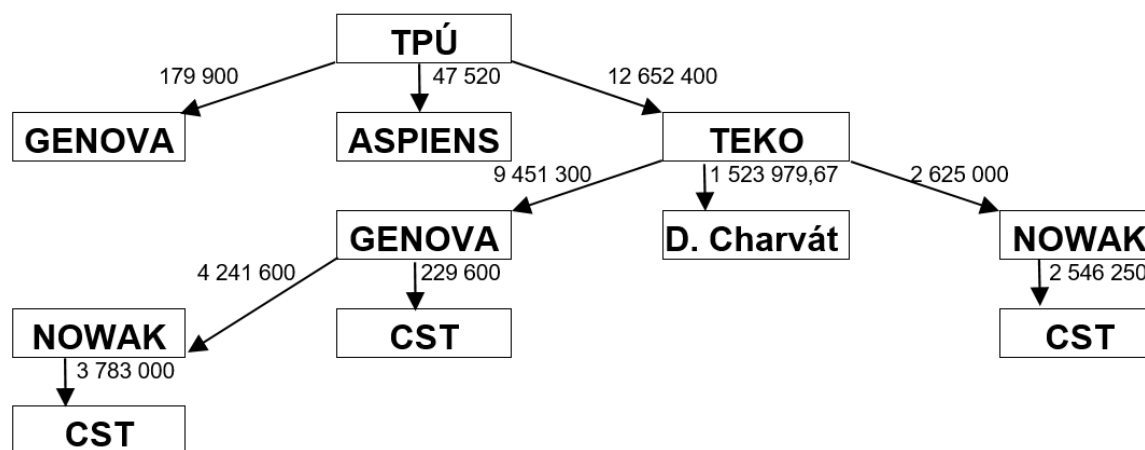
50. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
51. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměrovacím řízení uvede, či nikoli, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměrovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).
52. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ve kterém uvedl: „*Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.*“

53. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72.
54. Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, vyslovil, že „... *důkaz daňovým dokladem ... je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.*“ Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.
55. Vzhledem k tomu, že výše přijatých zdanitelných plnění tvoří nedílnou součást daňového tvrzení daňového subjektu, nese důkazní břemeno daňový subjekt [srov. § 92 odst. 3 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu], jak již ostatně bylo vysvětleno výše. Vzniknou-li správci daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat [srov. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
56. Soud shledal, že žalovaný v bodě 3 a násl. napadeného rozhodnutí podrobně popisoval smluvní vztahy a propojení subjektů v rámci zakázky demolice objektů v areálu TPÚ. V zájmu přehlednosti a pro lepší pochopení dodavatelsko-odběratelských vztahů soud na tomto místě připojuje schematické zobrazení dodavatelsko-odběratelských vztahů, které nebylo součástí napadeného rozhodnutí, avšak přibližně odpovídá popisu propojení subjektů žalovaným v napadeném rozhodnutí. V zájmu přesnosti soud podotýká, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí zmiňuje o společnosti GENOVA pouze jako o subdodavateli (nikoli o samostatném dodavateli žalobkyně, jak je znázorněno ve schématu níže), což je důsledkem toho, že nárokové odpočty, které nebyly žalobkyni uznány se týkaly pouze zdanitelných plnění od TEKŮ a ASPIENS, nikoli od GENOVA. Níže uvedené schéma bylo součástí rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2020, č. j. 24615/20/5200-11432-709409 v související věci téže žalobkyně ohledně daně z příjmů, kdy rozhodnutí žalovaného bylo napadeno žalobou projednávanou zdejším soudem pod sp. zn. 16 Af 39/2020.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.



57. Soud konstatuje, že v projednávané věci měl správce daně, pochybnosti o tom, že demoliční práce včetně přípravy objektů a recyklace v areálu TPÚ byly skutečně provedeny v období a v rozsahu uvedeném na fakturách vystavených dodavateli ASPIENS (ze dne 19. 11. 2010) a TEKO (ze dne ze dne 24. 11. 2010, 25. 11. 2010, 26. 11. 2010, 29. 11. 2010, 30. 11. 2010 a 31. 12. 2010), tj. o oprávněnosti nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění ve smyslu § 72 zákona o DPH. Tyto pochybnosti správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 23. 2. 2012 odůvodnil tím, že podle potvrzení magistrátu ze dne 7. 4. 2010 vystaveného na základě žádosti žalobkyně ze dne 31. 3. 2010 neexistují na dotčených pozemcích v areálu TPÚ stavby průmyslových objektů, nejsou patrné ani základy budov a vzniklé plochy jsou zatravněny. Podle zápisu o odevzdání a převzetí prací byly bourací práce dokončeny dne 22. 12. 2010, což podle správce daně není v souladu s vydaným potvrzením magistrátu ze dne 7. 4. 2010. Dále správce daně v předmětné výzvě uvedl, že v soupisu provedených prací a v zápisu o odevzdání a převzetí prací k faktuře č. 20100046 jsou rozepsány i bourací práce na pozemku parc. č. XA ve výši 494 889 Kč, ačkoli tento pozemek nepatří žalobkyni, ale společnosti CPI – Land Development, a. s. Žalobkyně navíc v daňových přiznáních k dani z nemovitostí od roku 1999 do roku 2010 nevykázala na dotčených pozemcích žádnou změnu a ani v rozvaze za rok 2010 nedošlo ke snížení aktivního účtu 021 – Stavby. V protokolu o seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 21. 5. 2012 správce daně doplnil, že podle písemnosti nazvané „*Budovy Tlakové plynárny k 31. 12. 2009 – Papírově stojící budovy dle výpisu z katastru – k. ú. Všebořice*“ budovy na pozemcích parc. č. XB, XC, XD, XE, XF, XG a XH již k 31. 12. 2009 fyzicky nestojí. Tato skutečnost podle názoru soudu podporuje pochybnosti správce daně.
58. Soud konstatuje, že výše popisovaná výzva správce daně ze dne 23. 2. 2012 jednoznačně vymezila konkrétní skutečnosti, v nichž spatřoval důvody vzniku pochybností o tom, že došlo k přijetí zdanitelných plnění od společností ASPIENS a TEKO, a to v období a rozsahu deklarovaném na jednotlivých fakturách. Samotná skutečnost, že některé dílčí pochybnosti byly později vyvráceny, nic nemění na tom, že správce daně své důkazní břemeno unesl, neboť v průběhu dokazování vyvstaly další pochybnosti (např. skutečnost, že subdodavatelé NOWAK a CST neměli v rozhodném období žádné zaměstnance a nebyl zjištěn ani jejich konkrétní subdodavatel, který by předmětné práce skutečně realizoval).
59. Soud dále nepřehlédl personální propojení jednotlivých korporací zapojených do dodavatelsko-odběratelského řetězce, v němž probíhaly dotčené obchodní transakce. L. M. byl zároveň předsedou představenstva žalobkyně, předsedou představenstva jejího dodavatele TEKO, jednatelem GENOVA a jediným akcionářem společnosti EKONOMIE, která všem těmto korporacím vedla účetnictví. V letech 2007 až 2009 byl L. M. zároveň Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

členem představenstva a jediným akcionářem deklarovaného subdodavatele žalobkyně společnosti NOWAK, jejíž akcie dne 5. 6. 2009 prodal T. S., který byl poté v roce 2010 členem představenstva NOWAK a jednatelem jejího dodavatele CST. Dále soud nepřehlédl, že dodavatel žalobkyně společnost GENOVA měla zaměstnance, strojní zařízení i dopravní prostředky, a to na rozdíl od jejích deklarovaných dodavatelů NOWAK a CST, kteří žádné zaměstnance neměli (NOWAK měl údajně zajišťovat práce subdodavatelsky včetně zajištění speciální techniky). Také z těchto zjištění podle názoru soudu plynou pochybnosti o tom, kdo a kdy provedl předmětné demolic v rozsahu a termínech vyplývajících z předložených daňových dokladů.

60. K žalobní námitce, že pro daňové řízení žalobkyně jsou podstatné pouze smluvní vztahy (a dokumentace z nich plynoucí) mezi žalobkyní a jejími dodavateli, přičemž případné nesrovnalosti ve vzájemných vztazích (a z nich plynoucí dokumentace) mezi dodavateli žalobkyně a jejich subdodavateli nemají dle žalobkyně význam pro její daňovou povinnost, soud uvádí, že z hlediska vzniku pochybností na straně správce daně i z hlediska následného prokazování přijetí zdanitelných plnění žalobkyní, mají nepochybně význam i nesrovnalosti zjištěné ve vztazích mezi dodavateli a subdodavateli žalobkyně, neboť takové nesrovnalosti prohlubují pochybnosti o tom, že služby (demolic staveb) byly poskytnuty tak, jak jsou deklarovány na jednotlivých daňových dokladech vydaných dodavateli žalobkyně, a že příslušné práce provedl konkrétní deklarovaný dodavatel, který vystavil příslušný daňový doklad, a to v rozsahu a v termínu v tomto dokladu uvedeném. Například společnost TEKO jakožto největší dodavatel žalobkyně ohledně demolic měla své dodavatele (pro žalobkyni subdodavatele) GENOVA (byla zároveň i dodavatelem žalobkyně), NOWAK a Dan Charvát, přičemž NOWAK měl ještě dodavatele CST. V bodech 54 a 64 napadeného rozhodnutí je uvedeno zjištění žalovaného, že společnosti NOWAK a CST neměly žádné zaměstnance, ačkoli dle výše uvedeného schematického zobrazení dodavatelsko-odběratelských vztahů měly provést demoliční práce nezanedbatelné hodnoty, což pochopitelně vyvolává pochybnosti, kdo, kdy a v jakém rozsahu demoliční práce provedl, proč byly demoliční práce objednány u firem, které je fyzicky nemohly provést, přičemž tyto nejasnosti nelze dle přesvědčení soudu odbýt tím, že pochybnosti se týkaly subdodavatelů žalobkyně a nikoli vztahů mezi žalobkyní a jejími dodavateli.
61. Pochybnosti správce daně tedy soud shledal důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými, logickými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když prokázal existenci důvodných pochybností o správnosti, věrohodnosti a průkaznosti evidence vedené žalobkyní. Prokázáním pochybností správce daně přešlo důkazní břemeno na žalobkyni, která tak byla povinna prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec roku 2010, resp. prokázat nárok na odpočet DPH (přijetí zdanitelných plnění).
62. Z výše popsaného principu rozložení důkazního břemene v daňovém řízení zároveň vyplývá, že nebylo povinností daňových orgánů prokazovat, že deklarované služby vůbec nebyly poskytnuty, případně, že je realizoval jiný subjekt než žalobkyní uvádění dodavatelé; nic takového ostatně daňové orgány netvrdily, tudíž ani nebyl důvod, aby to prokazovaly. Plně postačilo, že daňové orgány prokázaly konkrétně identifikované pochybnosti, čímž přenesly důkazní břemeno na žalobkyni. Z koncepce rozložení důkazního břemene jednoznačně vyplývá, že k unesení důkazního břemene ze strany žalobkyně nepostačí to, že provedení demolic je prokázáno neexistencí staveb a zbytků po demolicích. Soud dále směrem k žalobkyni podotýká, že rovněž nepostačí vyvracet pochybnosti daňových orgánů.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Povinností žalobkyně bylo prokázat, že přijala zdanitelná plnění od svých dodavatelů ASPIENS a TEKŮ (provedení demolic v areálu TPÚ), tj. že služby byly poskytnuty tak, jak jsou deklarovány na jednotlivých daňových dokladech, že příslušné práce provedl konkrétní deklarovaný dodavatel, který vystavil příslušný daňový doklad, a to v rozsahu a v termínu v tomto dokladu uvedeném.

63. K prokázání těchto skutečností podle názoru soudu rozhodně nepostačuje doložit to, že demolované objekty k určitému datu ještě existovaly a od určitého pozdějšího data naopak již neexistovaly, neboť samotná skutečnost, že určitý již neexistující objekt musel být někdy v mezidobí zdemolován, nic nevypovídá o tom, kdo a kdy tuto demolici provedl. Ani prováděná šrotace, těžba železa či drcení suti neprokazují, že demolice skutečně provedl deklarovaný dodavatel v deklarovaném rozsahu a termínu. Stejně tak vyjádření společností KLEMENT, RUMPOLD a P-EKO, z nichž podle žalobkyně vyplývá, že předmětné demolice neprováděly, nemohou v žádném případě prokázat, že tyto demolice byly provedeny tak, jak uvádějí žalobkyní předložené daňové doklady. Soud proto zmíněná vyjádření pokládá za irelevantní.
64. Z hlediska důkazního břemene žalobkyně je bezpředmětné také její vysvětlení, že jednotlivé společnosti se do demolic zapojily z toho důvodu, že měly příslušná oprávnění a že potřebovaly získat reference o množství a obtížnosti zakázek pro další výběrová řízení. Tato vysvětlení ani příslušná živnostenská oprávnění totiž neprokazují provedení konkrétních prací konkrétními dodavateli v konkrétním rozsahu a termínech podle příslušných daňových dokladů předložených žalobkyní.
65. K tvrzení žalobkyně, že demolice by těžko prováděl někdo, kdo by je neúčtoval vlastníkově staveb ani jeho dodavatelům, a že dokazováním bylo vyloučeno, že by demolice provedl jiní dodavatelé než TEKŮ, GENOVA a ASPIENS, a požadavku žalobkyně, aby jí daňové orgány vysvětlily, kdo by mohl demolice provést, pokud to nebyli deklarovaní dodavatelé, soud uvádí, že s ohledem na principy rozvržení důkazního břemene nastíněné výše, nebyly daňové orgány povinny vysvětlovat, jak se vše mohlo odehrát; byla to naopak žalobkyně, kterou tížila povinnost prokázat, že se vše odehrálo tak, jak sama tvrdila a dokládala příslušnými daňovými doklady.
66. K žalobní námitce ohledně zpochybňování smluvního vztahu mezi žalobkyní a TEKŮ ze strany žalovaného z důvodu nepředložení dodatků ke Smlouvě TPÚ o změně rozsahu prací a ceny, kdy dle žalobkyně rozsah prací byl odsouhlasen smluvními stranami v Zápisu o odevzdání a převzetí prací ze dne 31. 12. 2010, čímž došlo dle žalobkyně v souladu se smlouvou k odsouhlasení změny ceny, soud uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě 93 pouze konstatoval, že nebyly předloženy žádné dodatky ke Smlouvě TPÚ, aniž by však tuto skutečnost přičítal k tíži žalobkyně. Žalovaný dále konstatoval, že byla sjednána mezi žalobkyní a TEKŮ smluvní cena ve výši 12 652 400 Kč (bez DPH), a že v průběhu roku 2010 TEKŮ vystavilo zálohové faktury v celkové výši 12 500 000 Kč. Z uvedených údajů rovněž nevyplývá zpochybňování smluvního vztahu mezi žalobkyní a TEKŮ z důvodu nepředložení dodatků ke Smlouvě TPÚ.
67. K žalobní námitce ohledně nesprávného vyhodnocení tabulek kubatur jednotlivých hmot žalovaným, kdy žalobkyně upozorňovala, že subdodavatelské hodnoty kubatur vycházely ze skutečností zjištěných v průběhu demolic, přičemž tyto skutečnosti vysvětlili svědkové S. a Ch. ve svých výpovědích v roce 2019, soud uvádí, že k nesrovnalostem ohledně kubatur se žalovaný vyjádřil v bodě 127 napadeného rozhodnutí, kdy poukázal na vícero nesrovnalostí v kubaturách, přičemž s posouzením žalovaného se soud ztotožňuje. Soud nepovažoval

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

za potřebné více se věnovat této problematice tabulek kubatur a vysvětlivek k tabulkám, jelikož soud souhlasí se žalovaným, že se nejedná o důkaz provedení demoličních prací konkrétními dodavateli.

68. Obdobně k žalobkyní namítanému neprovedení navržených důkazů, a to porovnání smluv jednotlivých dodavatelů, rozpočtů ve smlouvách, soupisů provedených prací a fakturace, soud uvádí, že rovněž souhlasí se žalovaným, že takové dokazování je nadbytečné, jelikož není způsobilé prokázat provedení demoličních prací konkrétními dodavateli v určitém čase. Na tomto místě soud připomíná, že obdobnou žalobní argumentací se zdejší soud zabýval již v rozsudku ze dne 18. 1. 2022, č. j. 15 Af 6/2019-165, kterým zamítl žalobu podanou společností GENOVA, přičemž následná kasační stížnost GENOVA byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2024, č. j. 3 Afs 93/2022-74. Nejvyšší správní soud se ve zmíněném rozsudku vyslovil k řadě shodných žalobních námitek, proto zdejší soud v další části rozsudku upozorňuje na příslušné závěry Nejvyššího správního soudu. K výše zmíněným tabulkám kubatur a souvisejícím listinám Nejvyšší správní soud uvedl, že *„navržený důkaz "porovnání smluv, rozpočtů ve smlouvách a dále faktické provedení, soupisy provedených prací a fakturace" není způsobilý prokázat, že stěžovatelce poskytli sporné služby deklarovaní dodavatelé v rozsahu a v termínech podle předložených daňových dokladů. Zároveň není podstatné, že rozdíly v kalkulacích a kubaturách byly údajně vysvětleny ve výpovědích svědků v jiném řízení, neboť to stále neprokazuje poskytnutí služeb společnostmi NOWAK a CST v rozsahu a v termínech podle předložených daňových dokladů.“* Soud se ztotožňuje s citovaným závěrem a v poměrech projednávané věci dodává, že žalobkyní vyhotovené tabulky kubatur se specifikací demolovaných objektů, jednotlivých dodavatelů a subdodavatelů, směřují k rozptýlení dříve vyvstalých pochybností ohledně rozsahu provedených demolic a jednotlivých dodavatelů. Tento důkaz však neprokazuje, že by skutečně jednotliví dodavatelé žalobkyně provedli demolice (sami či subdodavately) v rozsahu a termínech dle předložených daňových dokladů.
69. K žalobkyní namítanému neprovedení výsledku svědka Ing. F. V. za účelem vysvětlení tabulek kubatur, sestavování rozpočtů a souvisejících skutečností soud shledal, že žalovaný v bodě 129 napadeného rozhodnutí odůvodnil neprovedení zmíněného výsledku tím, že jeho výslech jako svědka je nepřípustný z důvodu členství ve statutárním orgánu žalobkyně. Dále žalovaný poukázal na písemné vyjádření Ing. F. V., ve kterém uvedl své poznatky k věci, přičemž žalovaný vyhodnotil zmíněné vyjádření tak, že není způsobilé prokázat provedení prací konkrétními dodavateli v čase a rozsahu dle předložených daňových dokladů. Soud souhlasí s názorem žalovaného o nepřípustnosti výsledku Ing. V. jakožto svědka, jelikož tento byl a je místopředsedou představenstva žalobkyně, přičemž nelze jako svědka vyslýchat člena statutárního orgánu (viz výše uvedené závěry Nejvyššího správního soudu ohledně výsledku svědka M.). Skutečnost, že by se Ing. V. mohl vyjádřit k věci z pozice bývalého člena představenstva a bývalého statutárního ředitele společnosti EKONOMIE dle názoru soudu nic nemění na závěru o nemožnosti jeho výsledku v daňovém řízení z důvodů členství ve statutárním orgánu žalobkyně. Při případné výpovědi totiž nelze dost dobře oddělit zájmy Ing. V. coby člena statutárního orgánu žalobkyně a společnosti EKONOMIE.
70. K žalobní námitce, že žalovaný odmítl provedení některých důkazů, které byly žalobkyní označeny až v průběhu odvolacího řízení, soud uvádí, že k této záležitosti se žalovaný vyjádřil v bodě 133 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že *„odvolací orgán shledává návrh na provedení desítek důkazních prostředků pouze obstrukčním. Jednak z toho důvodu, že tak odvolatel činí těsně před koncem lhůty pro vyměření DPH za předmětná kontrolovaná zdaňovací*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

období. Jednak z toho důvodu, že ačkoliv doplňování řízení v rámci odvolacího řízení nelze obecně považovat za nepřípustné, je třeba mít na paměti, že ke zjištění skutečného stavu věci slouží řízení před prvostupňovým správcem daně. Základem nalézání skutkového stavu věci je tedy vždy řízení před správcem daně prvního stupně. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením odstraňujícím vady, jichž se prvostupňový správce daně dopustil (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 AfS 15/2007-75, bod 51). Jak je ve zde posuzované věci zřejmé, (...) odvolatel po celou dobu trvání doměřovacího, ale i odvolacího řízení, důkazy maximálně obecně navrhuje, ale nepředkládá, popř. vyčkává, jaké skutečnosti správce daně zjistí, aby posléze po kapkách dávkoval návrhy důkazních prostředků a nadto vyčetl správci daně, že se na vlastní aktivitou správcem daně zjištěné skutečnosti, správce daně odvolatele vlastně vůbec neptal. Nelze než znovu a opakovaně konstatovat, že odvolatel ignoruje rozložení důkazního břemene v daňovém řízení i svoji povinnost prokazovat to, co sám tvrdí s tím, že volba důkazních prostředků je na jeho straně.“ Soud souhlasí s citovanou argumentací, kterou žalovaný reagoval na odvolací námitku neprovedení důkazů. Soud podotýká, že ze žaloby není zřejmé, o jaké konkrétní důkazy, které žalobkyně požadovala provést, se má jednat. Není úkolem soudu, aby dohledával v jednotlivých podáních žalobkyně, jaký důkaz a kdy uplatnila. Již výše soud upozornil, že samotná skutečnost, že konkrétní důkaz byl navržen žalobkyní v předchozím soudním řízení, nezakládá povinnost žalovaného k provedení takového důkazu v odvolacím řízení po zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného.

71. K prováděnému dokazování v daňovém řízení soud dále konstatuje, že ze správního spisu zjistil, že správce daně po vydání výzvy ze dne 23. 2. 2012 obdržel žádost žalobkyně o prodloužení lhůty ze dne 20. 3. 2012 a následně její odpověď na předmětnou výzvu ze dne 10. 4. 2012. V návaznosti na podání žalobkyně správce daně dne 19. 4. 2012 vyzval magistrát k poskytnutí informací a listin souvisejících se záměrem odstranit stavby v areálu TPÚ. Dne 26. 4. 2012 obdržel finanční úřad odpověď magistrátu včetně požadovaných dokumentů. Dne 21. 5. 2012 rozšířil předmět daňové kontroly o DPH za zdaňovací období srpen a říjen 2010 a následně seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění. Dne 20. 6. 2012 obdržel finanční úřad vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění a návrh důkazů. Dne 13. 8. 2012 předvolal finanční úřad svědky Ing. J. J., V. D., H. V. a J. M. na 3. a 4. 9. 2012. Dne 5. 9. 2012 vyslechl svědka Ing. J. J. a provedl ústní jednání se žalobkyní, kde jí vysvětlil, že nebude provedena svědecká výpověď L. M. a M. M. Dne 21. 9. 2012 byl vyslechnut svědek J. M. Následně správce daně postupně opatroval další podklady a dne 20. 6. 2013 provedl místní šetření. Z uvedeného je podle názoru soudu zřejmé, že správce daně nebyl nečinný, přičemž žalobkyni nic nebránilo v tom, aby od samého počátku daňové kontroly dne 28. 11. 2011 shromažďovala listinné podklady a navrhovala svědky, případně trvala na provedení jejich výsledku bez zbytečného odkladu. Ze správního spisu nevyplývá, že by správce daně s realizací navržených důkazů nějak bezdůvodně otálel, a proto nelze přisvědčit žalobkyni, že v důsledku postupu správce daně byli svědci vyslýcháni až po dlouhé době, pročež si řadu podstatných skutečností nepamatovali.
72. K žalobní námitce, že řada důkazů vyplýne až z provedení důkazů předchozích (např. z výpovědi svědků D. a V.), kdy žalobkyně výslovně popřela obstrukční charakter návrhu na výslech svědků Ch., M., K., V., M., K. a blíže neurčeného zaměstnance společnosti AQUATEST, neboť tyto osoby ve své výpovědi výslovně zmínil svědek D., soud uvádí ve shodě se žalovaným, že zmíněné důkazní návrhy považuje za obstrukční. Někteří ze svědků již byli v řízení vyslechnuti (např. D. Ch.). L. M. jakožto předseda představenstva žalobkyně nemohl být vyslechnut jako svědek, avšak měl možnost písemně i ústně se vyjádřit k věci, čehož opakovaně využil. Svědek H. V. ve své výpovědi ze dne 15. 4. 2014 zmiňoval oba pracovníky M. i K. Žalobkyně tedy mohla zmíněné dva svědky navrhnout k výslechu již Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v roce 2014, nikoli až v roce 2020. Soud připomíná, že J. M. a M. K. byli zaměstnanci společnosti GENOVA, jež byla personálně propojena s žalobkyní (L. M.) a v daňovém řízení měla stejného právního zástupce, a tudíž o nich žalobkyně musela vědět a mohla je navrhnout jako svědky podstatně dříve. Uplatnění návrhu na výslech těchto svědků až v roce 2020 proto soud vyhodnotil jako obstrukční a účelové jednání žalobkyně vedené snahou oddálit vydání napadeného rozhodnutí.

73. Za řádný důkazní návrh nepovažuje soud ani návrh vyslechnout blíže neoznačeného zaměstnance společnosti AQUATEST, navíc uplatněný až v poslední fázi odvolacího řízení. V této souvislosti soud na okraj poznamenává, že nebylo povinností správce daně *ex officio* zjišťovat bližší údaje o onom zaměstnanci společnosti AQUATEST, resp. vyzývat tuto společnost, aby údaje o svém zaměstnanci poskytla.
74. K žalobní námitce neprovedení výslechu svědkyně I. K. soud uvádí, že žalovaný v bodě 130 napadeného rozhodnutí uvedl, že by takový důkaz nebyl s to prokázat ani vyvrátit tvrzení odvolatele o oprávněně nárokováném odpočtu daně z plnění právě od TEKŮ a ASPIENS, když ze spisu není zřejmé, že by I. K. byla účastníkem sporných plnění a o tom, že objekty byly zdemolovány, není pochyb. Soud souhlasí s názorem žalovaného o nadbytečnosti výslechu svědkyně K. Z odůvodnění důkazního návrhu žalobkyně plyne, že svědkyně, která je pracovnící magistrátu, jež vydala na základě žádosti žalobkyně výše zmiňované potvrzení o neexistenci staveb ze dne 7. 4. 2010, měla vypovídat k okolnostem vydání potvrzení, což se však jeví nepotřebné, neboť se jedná o dokazování směřující ke zpochybnění pouze jednoho z důkazů, na základě kterých vznikly správci daně pochybnosti. Již výše soud vysvětlil, že důkazní břemeno, které bylo přeneseno na daňový subjekt, nespočívá v tom, že by měl daňový subjekt vyvracet pochybnosti správce daně, nýbrž daňový subjekt má prokázat, že se přijaté zdanitelné plnění uskutečnilo tak jak plyne z formálních účetních dokladů. Svědkyně K. jakožto referentka stavebního odboru magistrátu by mohla poskytnout informace pouze ohledně průběhu místního šetření konaného dne 31. 3. 2010, na základě kterého bylo vydáno potvrzení magistrátu ze dne 7. 4. 2010 o neexistenci staveb. Její svědecká výpověď by však podle názoru soudu nemohla nijak přispět k unesení důkazního břemene žalobkyně, pokud jde o prokázání poskytnutí služeb deklarovanými dodavateli tak, jak je uvedeno na zpochybněných daňových dokladech vystavených těmito dodavateli. Žalovaný proto nepochybil, když výslech této svědkyně neprovedl.
75. Ve vztahu k svědkům Janu Štefanišinovi (jednatel společnosti RUMPOLD) a T. V. (zaměstnanec společnosti KLEMENT), navrženým žalobkyní rovněž v závěru druhého odvolacího řízení (vyjádření žalobkyně ze dne 2. 3. 2020, strana 5 poslední odstavec), soud konstatuje, že jejich výpovědi podle žalobkyně měly vyloučit provedení demolice v roce 2009 v rámci sanačních prací prováděných společnostmi KLEMENT a RUMPOLD, jejichž statutárními orgány tito svědci byli. Soud má ve shodě se žalovaným za to, že tyto důkazní prostředky neměly žádnou vypovídací potenci, neboť nebyly způsobilé prokázat tvrzení žalobkyně, že služby ve formě demoličních prací jí poskytli deklarovaní dodavatelé ASPIENS a TEKŮ tak, jak je uvedeno na zpochybněných daňových dokladech vystavených těmito dodavateli. Soud proto shledal provedení těchto důkazů nadbytečným. Na okraj soud dodává, že ani u těchto dvou svědků žalobkyni nic nebránilo v tom, aby jejich výslech navrhla již v průběhu daňové kontroly, což však neučinila, a proto lze předmětný důkazní návrh považovat za obstrukční a účelový.
76. Výše zmínění svědci byli navrženi žalobkyní až v podání ze dne 2. 3. 2020, tedy v době blížícího se rozhodnutí žalovaného v odvolacím řízení. Soud připomíná, že se jednalo o v pořadí druhé odvolací řízení proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně, jelikož Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

předchozí rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 1. 11. 2017, č. j. 15 Af 89/2015-144, který nabyl právní moci dne 30. 11. 2017, přičemž důvodem zrušení rozhodnutí žalovaného bylo neprovedení výsledku 3 svědků (S., Ch. a M.). Byť nebylo vyloučeno v průběhu navazujícího odvolacího řízení provedení i jiných důkazů než zmíněných svědků, je třeba zdůraznit, že navazující odvolací řízení nemělo sloužit k tomu, aby žalobkyně navrhla další rozsáhlé dokazování, a to navíc až v několika obsáhlých podáních vyhotovených žalobkyní v rozmezí od března do června 2020, ačkoli druhé odvolací řízení probíhalo již od listopadu 2017. Soud chápe, že zřejmě žalobkyně spoléhala na výsledky svědků S., Ch. a M., přičemž však již z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2019 č. j. 4 Afs 262/2017-37, kterým byla zamítnuta kasační stížnost žalovaného proti výše zmíněnému zrušujícímu rozsudku zdejšího soudu, žalobkyně věděla, že výsledek svědka M. nelze provést z důvodu předchozího členství ve statutárním orgánu žalobkyně. Dle názoru soudu nelze k dokazování v průběhu daňového řízení přistupovat tím způsobem, jak to praktikovala žalobkyně, že předložila část důkazů, posléze čekala, jak je vyhodnotí žalovaný v rámci seznámení se zjištěnými skutečnostmi a posléze v případě žalovaným shledaného neprokázání přijatých zdanitelných plnění, navrhla žalobkyně další důkazy. Žalobkyně měla a mohla označit drtivou většinu důkazů již v prvostupňovém řízení, což však neučinila, protože se těžiště dokazování nepříjemně přeneslo do prvního a druhého odvolacího řízení. V této souvislosti soud poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které *„svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Právě takovou snahu účelově prodlužovat daňové řízení spatřuje zdejší soud v pozdním uplatnění důkazních návrhů ze strany žalobkyně, tj. v jejich přednesení až v závěrečné části odvolacího řízení pokračujícího po zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného zdejším soudem, ačkoli žalobkyni nic nebránilo v tom, aby tyto důkazní návrhy předložila daňovým orgánům mnohem dříve. Soud podotýká, že ke shodným závěrům ohledně opožděného návrhu týčž důkazů dospěl Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku žalobkyně GENOVA ze dne 8. 3. 2024, č. j. 3 Afs 93/2022-74.

77. S ohledem na dosavadní převážně pasivní přístup žalobkyně k uplatňování důkazních návrhů, kdy podstatnou část aktivity vyvíjela žalobkyně až v závěru druhého odvolacího řízení, soud ve shodě se žalovaným shledal tento postup žalobkyně obstrukčním a účelovým a je přesvědčen, že jednání žalobkyně bylo vedeno snahou oddálit vydání napadeného rozhodnutí a docílit prekluze své daňové povinnosti. Soud zdůrazňuje, že žalobkyně mohla a měla své důkazní návrhy přednést podstatně dříve, neboť prakticky o všech navrhovaných svědcích věděla nebo se při vyvinutí úsilí mohla dozvědět již dříve, a navíc si s ohledem na své právní zastoupení měla být vědoma toho, že ji tíží důkazní břemeno a že má podle § 92 odst. 3 daňového řádu povinnost prokázat všechny skutečnosti uvedené ve svých daňových tvrzeních a dalších podáních, nikoli jen vyvracet pochybnosti předestřené daňovými orgány. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že daňové orgány měly dostatek času k provádění dokazování; nadále však platí, že nebyly povinny za žalobkyni domýšlet důkazní návrhy, resp. provádět dokazování, které nenavrhla. Skutečnost, že řadu důkazních návrhů žalobkyně uplatnila poprvé až v závěrečné fázi druhého odvolacího řízení v roce 2020, kdy již daňové orgány neměly dostatek času na jejich realizaci z důvodu blížící se prekluze daňové povinnosti, tak jde výhradně k tíži samotné žalobkyně.
78. V kontextu výše popsaného pasivního přístupu žalobkyně k uplatňování důkazních návrhů v průběhu prakticky celého daňového řízení nespátřuje soud žádné pochybení v tom, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

že v odvolacím řízení navazujícím na zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného zdejšího soudem byly provedeny výsledky pouze dvou (a nikoli dalších navržených) svědků, přičemž žalovaný řádně vysvětlil, z jakých důvodů další důkazy neprovedl. Tímto postupem žalovaný podle názoru soudu bezesbýtku splnil svou povinnost vyplývající ze závazného právního názoru vysloveného v předchozím zrušujícím rozsudku zdejšího soudu ve spojení s navazujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu.

79. Následně se soud zabýval výhradami žalobkyně k tomu, jak daňové orgány prováděly výsledky jednotlivých svědků. Soud nesdílí názor žalobkyně o povinnosti daňových orgánů odstranit rozpory ve výpovědích svědků a zdůrazňuje, že žalobkyně se výsledků všech svědků zúčastnila, resp. mohla zúčastnit prostřednictvím pověřeného člena statutárního orgánu či zaměstnance, nebo prostřednictvím svého právního zástupce, a nic jí tedy nebránilo v tom, aby svědkům kladla doplňující dotazy. Pokud žalobkyně dostatečně nevyužila svého práva účastnit se výsledku svědků a klást svědkům otázky, jde to výhradně k její tíži a rozhodně není namístě tento nedostatek aktivity na straně žalobkyně či jejího právního zástupce suplovat opakovanými výsledky svědků. To podle názoru soudu platí tím spíše v situaci, kdy žalobkyně byla po většinu daňového řízení poměrně pasivní, pokud jde o uplatňování důkazních návrhů (viz výše).
80. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že svědci vypovídají o skutečnostech, které vnímali svými smysly, s nimiž přišli do kontaktu, a proto se jejich výpovědi mají posuzovat podle toho, zda svědci vědí, kdo, kdy a v jakém rozsahu služby poskytl. Přesně tak žalovaný podle názoru soudu postupoval, když se od svědků snažil zjistit, jakých činností se účastnili, jaké skutečnosti přitom svými smysly vnímali (co viděli a slyšeli) a jaké mají vědomosti o činnostech souvisejících s demolicemi v areálu TPÚ. Žalobkyně má pravdu také v tom, že svědci neřeší, zda uplatnila daňově uznatelné výdaje či odpočty DPH v souladu s právními předpisy, nicméně soud zdůrazňuje, že na nic takového se daňové orgány svědků neptaly. Skutečnost, že v rámci hodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí již žalovaný argumentoval tím, že neprokazují přijetí zdanitelných plnění, podle názoru soudu neznamena, že by daňové orgány po svědcích požadovaly, aby se vyjadřovali k nároku žalobkyně na odpočet DPH. Daňové orgány výsledkem svědků zjišťovaly skutkový stav a následně výpovědi svědků hodnotily z hlediska toho, zda prokazují tvrzení žalobkyně o přijetí zdanitelných plnění, či nikoli. Takový postup považuje soud za správný a odpovídající požadavkům daňového řádu i judikatury. Navíc v řadě případů, kdy se to jevilo vhodné, daňové orgány předestřely svědkům plánky z místa demolice a fotografie, aby se mohly svědci lépe rozpomenout na situaci na místě samém. Například svědkovi T. S. předestřel správce daně při jeho výpovědi dne 3. 4. 2014 ve věci daňového subjektu GENOVA fotografie a mapové podklady – plánky areálu TPÚ (viz protokol o výpovědi svědka č. j. 892447/14/2501-05402-506624). V tomto směru proto soud nesouhlasí se žalobkyní, že by daňové orgány neposkytly svědkům fotografie z místa samého. Potíž samozřejmě byla v tom, že nebyly k dispozici žádné fotografie přímo z doby provádění demolice. Žalobkyni nic nebránilo, aby případně v rámci výsledku určitého svědka požádala daňový orgán, aby předestřel svědkovi další fotografie či jiné materiály, což však neučinila.
81. Namítá-li žalobkyně, že je přirozené, že si svědci s odstupem času nepamatují detaily, soud připomíná, že žalobkyni nic nebránilo v tom, aby své důkazní návrhy na výslech svědků uplatnila již v průběhu daňové kontroly, tedy v době, kdy si svědci s ohledem na kratší časový odstup mohli pamatovat více informací. Zároveň soud zdůrazňuje, že si žalobkyně měla být vědoma toho, že ji v daňovém řízení tíží důkazní břemeno, a již v průběhu realizace sporných zdanitelných plnění si měla pořizovat náležitou dokumentaci, která by jí umožnila

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

důkazní břemeno unést, aniž by se později musela spoléhat na výpovědi svědků. Skutečnost, že žalobkyně ani její dodavatelé a subdodavatelé nedisponují průkaznou dokumentací z průběhu demolic v areálu TPÚ (např. stavební deníky, fotodokumentace průběhu prací, doklady o uložení sutí na skládku atd.), jde výhradně k tíži žalobkyně, která měla takovou dokumentaci shromažďovat a od svých dodavatelů vyžadovat. Žalobkyně má pravdu v tom, že předpisy soukromého práva umožňují subjektům zvolit, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí, to však žalobkyni nezabavuje jejího důkazního břemene v daňovém řízení a skutečnost, že k řadě tvrzených událostí a vztahů neexistují listinné důkazy, jde opět výhradně k její tíži.

82. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že každý svědek nemusí detailně popsat předmět demolic, dobu jejich provádění a konkrétního dodavatele a že tyto skutečnosti mohou být prokázány na základě hodnocení důkazních prostředků v jejich vzájemné souvislosti. Soud nicméně zdůrazňuje, že v daném případě žádný svědek neuvedl dostatečně konkrétní údaje o činnosti konkrétního dodavatele, ani o rozsahu nebo o termínu provádění konkrétních činností (s výjimkou svědeckých výpovědí T. S. a D. Ch. z roku 2019 hodnocených soudem níže), tudíž ani hodnocení důkazů v jejich vzájemné souvislosti nemohlo vést k prokázání tvrzení žalobkyně.
83. S názorem žalobkyně, že žalovaný bez dalšího převzal rozsah dokazování a zkeslené závěry správce daně, soud nesouhlasí. Především soud zdůrazňuje, že žalovaný dokazování provedené správcem daně doplnil v souladu se závěry rozsudku zdejšího soudu ze dne 1. 11. 2017, č. j. 15 Af 89/2015-144, a řádně se vypořádal se všemi důkazními návrhy žalobkyně, které buď provedl a zhodnotil, nebo neprovedl a svůj postup zdůvodnil. Žalovaný rovněž podle názoru soudu řádně odůvodnil své závěry, a převzal-li některé z nich od správce daně, nespátuje v tom soud žádné pochybení, neboť daňové řízení prvostupňové a odvolací tvoří dohromady jeden celek a odvolacímu orgánu nic nebrání v tom, aby odkázal na závěry správce daně, pokud je považuje za správné. Subjektivní přesvědčení žalobkyně o zkeslenosti závěrů správce daně a potažmo žalovaného soud nesdílí a dodává, že daňové orgány vycházely ze zjištěného skutkového stavu a z toho, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno.
84. K obecnému postulátu žalobkyně, že návrhy důkazních prostředků nelze kvalifikovat jako nadbytečné, účelové nebo bez potenciálu, dokud nejsou důkazy provedeny nebo pokud tento postup není náležitě zdůvodněn, soud poznamenává, že žalovaný řádně u každého navrženého a neprovedeného důkazu vysvětlil, proč návrhu žalobkyně nevyhověl. Tento postup je podle názoru soudu zcela správný a odpovídá požadavkům daňového řádu i judikatury. Soud připomíná, že daňové orgány jsou oprávněny neprovést navržený důkaz pro jeho nadbytečnost, pokud svůj postup náležitě zdůvodní. Argument žalovaného, že ten který konkrétní navržený důkaz nemůže prokázat přijetí zdanitelného plnění, pokládá soud za dostatečný a plně odpovídající důkazním návrhům žalobkyně, ke kterým jej žalovaný vztáhl.
85. Dále se soud zabýval žalobními námitkami, kterými žalobkyně zpochybňovala hodnocení výpovědi svědka T. S. ze dne 21. 8. 2019, která byla provedena daňovými orgány až na základě závazného právního názoru zdejšího soudu v předchozím zrušujícím rozsudku. Konkrétně žalobkyně považovala za nesprávnou argumentaci žalovaného, že pokud svědek Smrčka vypovídal až poté, co si prohlédl areál TPÚ a prostudoval listiny vztahující se k demolicím, nelze jeho výpověď považovat za důkaz v této věci. Soud konstatuje, že se žalovaný poměrně obsáhle věnoval hodnocení svědeckých výpovědí T. S. Jednalo se celkem o 3 výpovědi, přičemž v pořadí třetí byla výpověď ze dne 21. 8. 2019 provedená v rámci Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daňového řízení žalobkyně, zatímco předchozí dvě výpovědi ze dne 3. 4. 2014 a 14. 3. 2018 byly provedeny v rámci daňových řízení dodavatelů (subdodavatelů) žalobkyně. V bodě 90 a násl. napadeného rozhodnutí poukázal žalovaný na rozporuplnost, nevěrohodnost a neprůkaznost výpovědi svědka S. ze dne 21. 8. 2019. Žalovaný upozornil, že se svědek S. dle svého vyjádření připravil na svou výpověď prostudováním listiných důkazů, pročez uvedl řadu detailů, které při předchozích výpovědích neuvedl. Žalovaný zároveň upozornil na rozpory ve výpovědi svědka (viz bod 92 napadeného rozhodnutí), přičemž dospěl k závěru, že výpověď svědka S. není s to prokázat tvrzení žalobkyně o oprávněně nárokováném odpočtu daně z titulu plnění od korporace TEKŮ.

86. Soud v zásadě souhlasí s hodnocením jednotlivých výpovědí svědka S. žalovaným. Z protokolu o výpovědi svědka S. ze dne 21. 8. 2019 plyne, že byl svědek S. dotazován správcem daně, jak je možné, že při své svědecké výpovědi dne 14. 3. 2018 v daňovém řízení společnosti NOWAK vypověděl, že si nepamatuje, jaké objekty tam stály, jak byly velké, jak vypadaly apod., zatímco při aktuální výpovědi si tyto věci pamatuje. Svědek S. k tomu uvedl do protokolu, že si opatřil podklady a byl se seznámit s prostorem na místě asi o měsíc dříve, přičemž do areálu ho vpustil předseda představenstva žalobkyně L. M. Dále svědek ve výpovědi uvedl, že při stěhování našel kopie map (a předložil je správnímu orgánu), ze kterých si dal „určité věci do souvislosti“ a požádal statutárního zástupce společnosti NOWAK o fotokopie faktur a předávacích protokolů. Soud konstatuje, že již v předchozím zrušujícím rozsudku, kterým soud zavázal žalovaného provést výslech mj. svědka S. soud uvedl, že svědecká výpověď by měla popisovat to, co si svědek pamatuje a co sám svými smysly vnímal, nikoli to, co si dokázal před uskutečněním výpovědi nastudovat. Již v předchozím zrušujícím rozsudku soud obecně upozornil, že si lze představit, že by svědek předložil nějaké své záznamy popisující průběh určité činnosti, vyhotovené v době jejího uskutečňování, a ve výpovědi současně potvrdil správnost a pravdivost těchto záznamů, a že žalobkyně tedy mohla navrhnout, aby jednotliví svědkové své poznámky týkající se věci předložili daňovým orgánům, což však neučinila. V předchozím zrušujícím rozsudku soud dále konstatoval, že nelze připustit provedení opakovaného výslechu s tím, aby se na něj svědek lépe připravil, neboť tím by hrozilo zkreslení či ovlivnění obsahu jeho výpovědi.
87. V nyní projednávané věci nastala právě ona nežádoucí situace, na kterou poukazoval soud v předchozím zrušujícím rozsudku, kdy si svědek S. opatřil podklady, na základě kterých se připravil na svou výpověď provedenou dne 21. 8. 2019. Není zcela jasné, jaké všechny podklady měl svědek k dispozici. Správci daně svědek předložil mapové podklady, což byl plán areálu TPÚ obdobný (byť zřejmě ve větším rozlišení) tomu, který svědkovi předkládal správce daně při jeho výpovědi v roce 2014, a dále faktury a předávací protokoly společnosti NOWAK, kdy zmíněné faktury byly rovněž zpochybněny správcem daně v jiném daňovém řízení.
88. K žalobní námitce, že otázky formulované správcem daně pro svědka S. při výpovědi dne 21. 8. 2019 byly příliš široké, soud uvádí, že správce daně postupoval standardně, kdy v úvodu výslechu vyzval svědka, aby vypověděl vše, co ví o prováděných pracích v areálu TPÚ v roce 2010, instruoval svědka, aby uvedl, jestli se prací zúčastnil, v jaké pozici, kdo práce prováděl a v jakém rozsahu, kde byly objekty situovány a které osoby práce prováděly. Poté co se svědek vyjádřil k úvodním otázkám pak správce daně kladl doplňující otázky. Pokud se jevily žalobkyni položené otázky široké či nevhodné, mohl na tuto skutečnost upozornit při výslechu přítomný právní zástupce žalobkyně, což neučinil. Navíc měl právní zástupce možnost položit svědkovi doplňující otázky, které mohl formulovat dle svého

uvážení, čehož využil, když svědkovi položil celkem 19 otázek, jak plyne z protokolu o výsledku. Soud proto nepovažuje žalobní námitku za důvodnou.

89. K žalobní námitce, že je nesprávný názor žalovaného, že by musel jednatel či majitel firmy (žalobkyně, dodavatelé a subdodavatelé) do detailu specifikovat provedené práce, respektive atomizovat je až na jednotlivé úkony a jednotlivé pracovníky, když dodávku, která je zobrazena na dokladu provádí firma jako taková, soud uvádí, že daňové orgány nepožadovaly po žalobkyni, aby prokázala provedené práce až na úroveň jednotlivých úkonů a pracovníků, nicméně bylo třeba prokázat, že práce na demolicích byly provedeny v rozsahu, čase a dodavateli, tak jak to vyplývalo z účetních dokladů, jež byly formálně zpochybněny. Personální propojení žalobkyně a jednotlivých dodavatelů a subdodavatelů zejména osobou L. M. však pochopitelně přispívá k pochybnostem ohledně přijatých plnění (provedení demolic), co do času, rozsahu a dodavatele.
90. Dále se soud zabýval žalobními námitkami, kterými žalobkyně zpochybňovala hodnocení výpovědi svědka D. Ch. ze dne 10. 9. 2019, která byla provedena daňovými orgány až na základě závazného právního názoru zdejšího soudu v předchozím zrušujícím rozsudku. Konkrétně žalobkyně namítala, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, co je svědkovi vytýkáno, co měl **upřesnit**, když dle názoru žalobkyně svědek popsal řadu skutečností rozhodných pro posouzení demolic, když identifikoval dobu demolic, objekty a uvedl firmy účastnící se demolic. Soud konstatuje, že svědek Ch. si při své výpovědi nedokázal vzpomenout na řadu skutečností zdůrazněných žalovaným v napadeném rozhodnutí (bod 97), kde žalovaný uvedl: „*Svědék sice vypověděl, že demoliční práce v areálu TPÚ prováděl on i jeho subdodavatelé, že práce probíhaly v roce 2010, ale neuvedl žádné konkrétní detaily, jež by byly s to jednoznačně prokázat realizaci sporných plnění tak, jak je uvedeno na dokladech od korporace TEKO vůči odvolateli. K objektům, které měl svědek jako subdodavatel korporace TEKO demolovat, uvedl svědek pouze to, že se nacházely v pravé zadní části areálu a že to byly nějaké sklady, "samostatně stojící opuštěné vyžilé objekty" s tím, že si nepamatuje, "co to bylo přesně". Skutečnost, že svědek uvedl, že k demolicím bylo v areálu určeno "v rádech desítek objektů", a že se suť shromažďovala mimo bourané objekty, svědčí pouze o tom, že svědek někdy v areálu byl.*“ V další části hodnocení výpovědi svědka Ch. upozornil žalovaný na konkrétní rozpory v jeho výpovědi ohledně velikosti demolovaných objektů, způsobu předávání prací atd. Soud konstatuje, že ani v další části své výpovědi nebyl svědek příliš konkrétnější, protože žalovaný dle soudu oprávněně vyhodnotil výpověď svědka jako neprůkaznou.
91. Soud nesouhlasí se žalobní námitkou, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí soustředil na hodnocení výpovědi svědka Ch. ze dne 7. 8. 2015, která byla provedena v rámci daňového řízení jiného subjektu. Jak již soud uvedl výše, žalovaný se zabýval výpovědí svědka Ch. ze dne 10. 9. 2019, přičemž shledal její neurčitost a tudíž neprůkaznost. Výpovědi svědka Ch. ze dne 7. 8. 2015 se žalovaný prakticky nezabýval, jelikož se podrobně věnoval výpovědi svědka Ch. ze dne 12. 9. 2012 v daňovém řízení společnosti TEKO, kdy rovněž shledal neurčitost a rozpory ve výpovědi svědka (viz bod 66 napadeného rozhodnutí). Soud nezpochybňuje žalobkyní zdůrazňovanou skutečnost, že svědek Ch. dokázal vysvětlit, jak vznikaly rozpočty, jak probíhalo přebírání a předávání prací, přičemž se však jedná o obecné informace při demolicích, kdy svědek uváděl, že s L. M., předsedou představenstva žalobkyně spolupracuje již asi 15 let. Údaje uváděné svědkem tak mohou vycházet z obecné praxe mezi ním a L. M. coby statutárním orgánem žalobkyně a TEKO, avšak údaje svědka neprokazují, že práce na demolicích byly provedeny v roce 2010 v rozsahu a dodavateli dle zpochybněných daňových dokladů. Soud proto nepovažuje žalobní námitku za důvodnou.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

92. K žalobní námitce žalobkyně, že žalovaný v napadeném rozhodnutí zveličuje a nedůvodně za poměrně závažné označuje to, že svědek D. Ch. popsal, že provedl dodatečně výměnu jednoho soupisu prací u jím vystavených faktur, soud uvádí, že výměnou soupisu prací svědkem Ch. se zabýval žalovaný v bodě 66 napadeného rozhodnutí, kdy dospěl k závěru o nevěrohodnosti vysvětlení důvodu výměny soupisu prací svědkem Ch., s čímž soud souhlasí. Nicméně s ohledem na výše uvedené skutečnosti (neurčitost výpovědi svědka) nebyla zmíněná výměna soupisu prací zásadním důvodem k tomu, aby výpověď svědka shledal žalovaný neprůkaznou.
93. K žalobní námitce o nesprávném hodnocení výpovědi svědka V. D. (zaměstnanec TEKO) ze dne 14. 4. 2014, kdy dle žalobkyně svědek potvrdil, že suť byla v roce 2010 zpracovávána v drtičkách, přičemž se jednalo o čerstvou suť, soud uvádí, že žalovaný hodnotil výpověď svědka D. v bodě 54 napadeného rozhodnutí, se závěrem, že svědek D. „*potvrdil provádění demoličních prací v areálu TPÚ v roce 2010, ale není zřejmé, které objekty a kým byly demolovány.*“ Dle názoru soudu uvedený závěr odpovídá výpovědi svědka, který sice vyjmenoval firmy účastníci se demolic, ale nevěděl, co která firma dělala. Žalovaný správně upozornil, že je obdivuhodné, že si svědek jakožto běžný zaměstnanec TEKO pamatoval názvy dalších subdodavatelů NOWAK a CST, kteří dle svědka měli pracovat na demolicích, ovšem poznatky svědka D. byly v rozporu s výpovědi svědka S., dle kterého se společnosti NOWAK a CST na demolicích aktivně nepodílely, neboť v té době neměly vlastní zaměstnance a veškeré dodávky byly realizovány prostřednictvím blíže neurčených subdodavatelů. Soud podotýká, že svědek D. nikde ve své výpovědi neuvedl, že by se jednalo v roce 2010 o odklizení čerstvé suti. Soud proto považuje za správné hodnocení výpovědi svědka D. žalovaným v napadeném rozhodnutí.
94. K žalobní námitce, že žalobkyně ani její právní zástupce se nemohli účastnit výpovědi svědka D. a klást mu otázky, soud uvádí, že svědek D. byl vyslechnut dne 14. 4. 2014 v rámci dožádání Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj, Územní pracoviště v Trutnově. Z odpovědi zmíněného finančního úřadu ze dne 16. 4. 2014 na dožádání správce daně plyne, že o termínu výsledku byl vyrozuměn zástupce daňového subjektu písemností č. j. 497562/14/2713-05403-604292 doručenou mu dne 28. 3. 2014, přičemž zástupce nevyužil svého práva být přítomen výsledku, případně klást svědkovi otázky. Soud konstatuje, že žalobkyně v žalobě nezpochybňuje tu skutečnost, že by její právní zástupce nebyl včas vyrozuměn o termínu konání výsledku svědka D., nýbrž pouze neurčitě uvádí, že se ona ani její zástupce nemohly výsledku svědka zúčastnit, aniž by však specifikovala, z jakých důvodů se zástupce žalobkyně (či ona sama) nemohl výsledku svědka zúčastnit a zda se případně k výsledku omluvila a požádala o stanovení jiného termínu výsledku. Za popsáných okolností nepovažuje soud za chybu, pokud byl výslech svědka D. proveden bez přítomnosti žalobkyně a jejího zástupce.
95. Navíc soud nepovažuje za důvodné ani věcné námitky vůči způsobu provedení výpovědi svědka D. Žalobkyně namítala, že svědek D. nebyl dotazován, jaké konkrétní objekty byly demolovány a kým, avšak z protokolu o výpovědi svědka soud zjistil, že svědek byl na uvedené skutečnosti tážán, avšak jak bylo uvedeno již výše, vyjmenoval firmy vyskytující se v areálu TPÚ, aniž by však dokázal uvést, co která firma dělala. Svědek D. si při dotazu na bourané objekty vzpomněl na konkrétní bouraný objekt, a to vedle krytu civilní obrany u zadní vrátnice a zmínil i další objekty, a proto se nezdá, že by byla na újmu svědecké výpovědi skutečnost, že dožádaný finanční úřad nepředložil svědkovi mapu areálu, jak to namítala žalobkyně. Ostatně jak již soud uvedl výše, právní zástupce žalobkyně byl

informován o termínu výsledku svědka D., měl tedy možnost se dostavit k výsledku, klást svědkovi otázky, předestřít mu mapu areálu TPÚ apod.

96. K žalobní námitce o nesprávném hodnocení výpovědi svědka H. V. (zaměstnanec GENOVA) ze dne 15. 4. 2014, kdy dle žalobkyně svědek potvrdil, že suť byla v roce 2010 zpracovávána v drtičkách, přičemž se jednalo o čerstvou suť, soud uvádí, že žalovaný hodnotil výpověď svědka V. v bodě 55 napadeného rozhodnutí se závěrem, že „*svědecká výpověď sice potvrzuje provádění demoličních prací v areálu TPÚ v roce 2010, ale není zřejmé, kterých objektů se práce týkaly. Odvolací orgán však konstatuje, že svědek H. V. neuvedl ve vztahu k deklarovaným plněním žádné relevantní skutečnosti. Jedinou informací je, že v roce 2010 v areálu TPÚ demolice probíhaly, které ale svědek přímo neviděl a ani neví, zda v areálu TPÚ byly v té době jiné firmy než firma GENOVA. Z výše uvedeného důvodu, tedy pro absenci důkazního potenciálu, hodnotí odvolací orgán i tuto svědeckou výpověď jako neprůkaznou ve vztahu k tvrzení odvolatele o oprávněně nárokováném odpočtu daně.*“ Dle názoru soudu je citovaný závěr žalovaného v souladu se zmíněnou svědeckou výpovědí, ze které plyne, že sám svědek demolice neprováděl a ani je neviděl, protože se zabýval recyklací suti. Při dotazu na firmy pracující na demolicích svědek uvedl, že si na ně nepamatuje, protože s nimi nespolečně pracoval. Svědek V. usuzoval, že k demolicím došlo v roce 2010 pouze z toho, že suť nebyla porostlá trávou, což však ve shodě s názorem žalovaného nepovažuje soud za dostatečný důkaz o tom, že demolice dle daňových dokladů byly provedeny v roce 2010. Soud tudíž považuje hodnocení výpovědi svědka V. žalovaným za správné a žalobní námitku proto považuje za nedůvodnou.
97. K žalobní námitce, že žalovaný nepovažoval za dostatečný důkaz zápis o předání díla, ačkoli standardně takový zápis je dostatečným důkazem v obchodně-právních a občansko-právních vztazích, soud uvádí, že žalovaný se zabýval zápisem o předání a převzetí díla v kontextu dalších provedených důkazů a rozhodně tento důkaz neignoroval, jak tvrdila žalobkyně. Žalovaný dospěl k závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyní, což odpovídá shodnému názoru soudu.
98. K žalobní námitce, že dokazováním bylo prokázáno, že je vyloučeno, aby demolice proběhly jindy než v roce 2010, soud ve shodě se žalovaným uvádí, že provedeným dokazováním nebylo prokázáno, že by demoliční práce byly provedeny právě v roce 2010. Ve prospěch žalobkyně svědčí pouze skutečnost, že zároveň ani nebylo jednoznačně prokázáno, kdy konkrétně byly demoliční práce provedeny, tedy že by byly demoliční práce (případně jejich část) provedeny před rokem 2010 nebo naopak až v roce 2011 či ještě později. Tyto skutečnosti však nic nemění na závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyní.
99. K žalobní námitce, ve které nesouhlasila žalobkyně s hodnocením písemného vyjádření Ing. F. V. ze dne 17. 4. 2020 žalovaným jako neprůkazného, soud uvádí, že se žalovaný zabýval zmíněným vyjádřením v bodech 124 a 125 napadeného rozhodnutí, kde uvedl: „*Z prohlášení Ing. F. V., člena představenstva odvolatele od prosince roku 2007, vyplývá, že byt potvrdil získání zakázky na demolice v areálu TPÚ korporací TEKO, v níž byl rovněž statutárním zástupcem, podepisování dokumentů za TEKO, konkrétně protokolu o předání prací z 31. 12. 2010, neboť je "možná" za TEKO předával odvolateli, tak současně uvedl, že po staveništi se v roce 2010 nepohyboval, informace o průběhu nedostával, činnosti nekontroloval a o zbouraných objektech ho informoval pan M. (statutární zástupce odvolatele). (...) Důkaznímu potenciálu prohlášení Ing. F. V. nesvědčí ani to, že odpovědi uvozoval slovy "možná" jsem předával práce a podepisoval protokol, "asi", "nevybavuji si" (když měl uvést jiné zúčastněné osoby). Ostatně sám uvedl, že zápis o předání a převzetí již dostal připravený od pana M. a on jej pouze podepsal.*“ Soud souhlasí se závěrem žalovaného o neprůkaznosti prohlášení Ing. F. V. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

a dodává, že je třeba brát v úvahu zájem Ing. F. V. jakožto člena statutárního orgánu žalobkyně na výsledku sporu, jelikož se jedná o dotčení finanční sféry žalobkyně. Vyjádření člena statutárního orgánu má obdobný význam jako žalobní tvrzení uvedená žalobkyní prostřednictvím svého právního zástupce v daňovém řízení či v žalobě.

100. K žalobní námitce, ve které nesouhlasila žalobkyně s hodnocení písemného vyjádření M. M. ze dne 17. 4. 2020 žalovaným jako neprůkazného, soud uvádí, že hodnocením zmíněného vyjádření se žalovaný zabýval v bodě 126 napadeného rozhodnutí, kde dospěl k závěru, že vyjádření M. M. *„není dle odvolacího orgánu s to prokázat oprávněně nárokováný odpočet daně z titulu přijetí plnění od TEKO. Důvodem je fakt, že M. M. se vyjadřoval ke skutečnostem s demoličními pracemi souvisejícími, ale nikoliv ke konkrétním demolicím.“* Soud souhlasí s hodnocením vyjádření M. M. žalovaným a dodává obdobně jako v případě vyjádření Ing. V., že vyjádření (bývalého) člena statutárního orgánu nemá příliš velkou důkazní hodnotu s ohledem na skutečnost, že M. M. nesl odpovědnost z pozice člena statutárního orgánu za realizaci demolic v areálu TPÚ, s čímž souviselo i podání daňového přiznání v souladu se skutečností.
101. Lze tedy uzavřít, že žalobkyně neprokázala svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec roku 2010, že přijala zdanitelná plnění v souladu s § 72 zákona o DPH, tedy že jí sporné služby poskytl deklarovaný dodavatelé v době a rozsahu, jak vyplývá z jednotlivých daňových dokladů. To znamená, že neprokázala nárok na odpočet daně, tedy neunesla své důkazní břemeno, a daňové orgány byly proto oprávněny rozhodnout v její neprospěch.
102. Poté se soud zabýval námitkami upozorňujícími na údajně nesprávně stanovenou daň. Soud opakuje, že sporná přijatá plnění nebyla uznána proto, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno (viz výše). Daňové orgány proto podle názoru soudu zcela oprávněně zvýšily základ daně právě o částku odpovídající těmto neuznaným přijatým plněním. K žalobní námitce, že na jedné straně daňové orgány neuznaly výdaje žalobkyně na provedení demolic, resp. odpočet za přijatá zdanitelná plnění, vyplývající z daňových dokladů, zatímco na druhé straně příjmy vyplývající ze stejných daňových dokladů uznaly jako příjmy dodavatelů žalobkyně podléhající dani z příjmů a DPH, soud uvádí, že žalobkyně argumentuje daňovými řízeními jiných daňových subjektů, avšak posouzení uznatelnosti výdajů a výše příjmů u daně z příjmů, a posouzení nároku na odpočet daně u DPH, se posuzují samostatně v příslušném daňovém řízení konkrétního daňového subjektu. V případě žalobkyně došlo k přenosu důkazního břemene na žalobkyni, přičemž žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění dle předložených daňových dokladů. Soudu není známo, jaký byl stav daňových řízení dodavatelů žalobkyně, přičemž tato otázka ani není předmětem projednávané věci, nicméně i kdyby všichni dodavatelé žalobkyně (TEKO, GENOVA a ASPIENS) zahrnuly příjmy z daňových dokladů do svých příjmů podléhajících zdanění, nelze takovou situaci považovat za nezákonnou, neboť záleží právě na okolnostech a stavu dokazování v jednotlivých daňových řízeních dodavatelů žalobkyně. Pokud například dodavatelé žalobkyně zahrnuly příjmy z daňových dokladů týkajících se demolic do svých daňových přiznání, tedy daň přiznaly a zaplatily, neměly daňové orgány v oněch daňových řízeních dodavatelů žalobkyně důvod zpochybňovat tyto přiznané příjmy. Soud proto nesouhlasí se žalobkyní, že by se pochybnosti daňových orgánů ohledně přijetí zdanitelných plnění žalobkyní měly automaticky promítnout do daňových řízení jiných subjektů navzdory nezpochybněným daňovým tvrzením těchto dalších subjektů (dodavatelů žalobkyně). K žalobkyní zmiňovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, ve kterém byla řešena otázka vyloučení příjmů odpovídajících

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

neuznaným výdajům, soud uvádí, že Nejvyšší správní soud v něm konstatoval, že neunesli daňový subjekt své důkazní břemeno „nelze uplatněné výdaje považovat za prokázané, a tedy je nelze odečíst od dosažených příjmů. Jde o důsledek procesního neúspěchu, který má dopad na výši daňové povinnosti daňového subjektu. Správce daně v žádném případě nemá povinnost vyloučit ze základu daně příjmy, které těmto neprokázaným výdajům odpovídají.“ Citovaný názor Nejvyššího správního soudu odpovídá shodnému názoru zdejšího soudu. Nadto soud podotýká, že není věcí žalobkyně, aby řešila v nyní projednávané věci otázku, zda byly řádně zdaněny příjmy jejích dodavatelů v jiných daňových řízeních, neboť tyto skutečnosti se nedotýkají práv žalobkyně.

103. K žalobní námitce, že žalovaný nesprávně vykládá článek 203 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a rozsudek Soudního dvora EU ze dne 31. 1. 2013, Stroy trans EOOD, C-642/11, soud uvádí, že podle čl. 203 zmíněné směrnice platí, že daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře. Soudní dvůr EU ve zmiňovaném rozsudku ze dne 31. 1. 2013, Stroy trans EOOD, C-642/11 uvedl: „Vystává tak otázka, zda unijní právo vyžaduje, aby bylo uskutečnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, posuzováno tímto způsobem u vystavitele faktury a u příjemce této faktury. Pokud jde o zacházení s DPH, která byla bezdůvodně naučtována z důvodu neuskutečnění zdanitelného plnění, ze směrnice 2006/112 vyplývá, že s těmito dvěma subjekty účastníckými se plnění není nutně zacházeno stejně, pokud – jak vyplývá z bodů 29 až 33 tohoto rozsudku – vystavitel faktury tuto neopravil. Na jedné straně je totiž podle článku 203 směrnice 2006/112 vystavitel faktury povinen odvést DPH uvedenou na faktuře i tehdy, když nebylo uskutečněno zdanitelné plnění. Na straně druhé podle článků 63 a 167 této směrnice je uplatnění nároku příjemce faktury na odpočet omezeno na daně související s plněním podléhajícím DPH. Za takové situace je dodržování zásady daňové neutrality zajištěno na základě možnosti – kterou mají upravit členské státy a jež je připomenuta v bodě 33 tohoto rozsudku – opravit jakoukoliv bezdůvodně naučtovanou daň, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru nebo pokud tento vystavitel včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů. Z toho vyplývá, že zásada daňové neutrality nebrání tomu, aby bylo příjemci faktury odepráno odečíst DPH odvedenou na vstupu z důvodu, že zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, přestože v opravném daňovém výměru zaslaném vystaviteli faktury nebyla DPH přiznaná tímto vystavitelem opravena.“
104. Soud připomíná, že podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2011 platilo, že přiznat a zaplatit daň správci daně je povinna osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň. Výkladem tohoto ustanovení se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud, který např. v rozsudku ze dne 25. 10. 2021, č. j. 3 Afs 381/2019-30, vyslovil, že citované ustanovení odpovídá čl. 203 směrnice o DPH a cílem tohoto pravidla „je zachování neutrality DPH a vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, neboť příjemce dokladu (faktury), na kterém je DPH uvedena, má právo na odpočet DPH, je-li plátcem této daně. Tento závěr vyplývá z judikatury Soudního dvora EU týkající se výkladu čl. 203 [směrnice o DPH] ... (srov. rozsudky ze dne 31. 1. 2013, Stroy trans EOOD, C-642/11, ze dne 31. 1. 2013, LVK – 56 EOOD, C-643/11, či ze dne 13. 3. 2014, FIRIN OOD, C-107/13). Osoba, která uvede na vystaveném dokladu DPH, má povinnost odvést tuto daň "bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH" (viz citovaný rozsudek ve věci Stroy trans EOOD, bod 29), a "bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno" (viz citovaný rozsudek ve věci LVK – 56 EOOD, bod 42). Povinnost odvést daň uvedenou na faktuře tak existuje nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH; právě tím má být vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury. Pro účely § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH proto není rozhodné, zda skutečně došlo k uskutečnění deklarovaného plnění.“

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

105. Nejvyšší správní soud dále ve zmíněném rozsudku konstatoval, že „závěry Soudního dvora EU neznamenal, že by vystavená faktura zakládala vždy povinnost uhradit DPH podle údajů, které jsou na ní uvedeny. V situacích, kdy je faktura vystavena nesprávně – DPH je uvedena bezdůvodně například u plnění, které je od této daně osvobozeno, či je DPH uvedena v nesprávné výši – je na členských státech EU, aby ve svém vnitrostátním právu upravily možnost opravy takto neodůvodněně naúčtované daně (srov. citované rozsudky Soudního dvora EU ve věcech *Stroy trans EOOD*, bod 33, a *LVK – 56 EOOD*, bod 37, či rozsudek téhož soudu ze dne 8. 5. 2019, *EN.SA. Srl*, C-712/17, bod 33). Možnost takové opravy by však měla být poskytnuta v zásadě pouze tehdy, kdy vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru (viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 13. 12. 1989, *Genius*, C-342/87, potvrzený následnými rozsudky ve věcech *Stroy trans EOOD* a *LVK – 56 EOOD*), nebo včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury (viz rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Stadeco*, bod 37).“ S těmito závěry Nejvyššího správního soudu, které vyvracejí argumentaci žalobkyně, se zdejší soud ztotožňuje a dodává, že žalobkyně netvrdila, že by faktury, u kterých nárokovala odpočet, vystavené dodavateli žalobkyně *ASPIENS* a *TEKO* byly nesprávné z toho důvodu, že plnění bylo od daně osvobozeno, nebo z toho důvodu, že daň byla uvedena v nesprávné výši. Podle názoru soudu tudíž nenastal důvod k opravě faktur vystavených dodavateli žalobkyně ani důvod k jakékoli úpravě výše DPH na výstupu, jelikož skutečnost, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů v termínech a rozsahu dle vystavených faktur, nemůže být důvodem pro opravu faktur vystavených dodavateli žalobkyně. Soud proto nepovažuje za důvodnou argumentaci žalobkyně, že faktury na přijatá zdanitelná plnění nevystavovala, tedy je ani nemohla nijak opravovat a nemůže být v této souvislosti postihována. Soudní dvůr EU ve výše citovaném rozsudku ze dne 31. 1. 2013, *Stroy trans EOOD*, C-642/11, dospěl k závěru, že není porušením daňové neutrality situace, která nastala v případě žalobkyně, tedy kdy byl žalobkyni odepřen nárok na odpočet daně na výstupu kvůli neprokázání přijetí zdanitelného plnění, byť nebyl prokázán konkrétní daňový podvod.
106. Soud konstatuje, že obdobnou argumentaci s přihlédnutím k novější judikatuře Soudního dvora EU uplatnila žalobkyně rovněž ve své kasační stížnosti proti rozsudku zdejšího soudu ze dne 18. 1. 2022, č. j. 15 Af 6/2019-165, ve věci *GENOVA x OFŘ*, přičemž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 3. 2024, č. j. 3 Afs 93/2022-74, neshledal námitku důvodnou, přičemž zdůraznil, že již samotné neprokázání rozsahu plnění vede k neuznání nároku na odpočet daně. Dále Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku upozornil na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, ve věci *Kemwater ProChemie*, který rozšířený senát vydal v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, rovněž ve věci *Kemwater ProChemie*, přičemž rozšířený senát ve zmíněném rozsudku uzavřel, že Soudní dvůr EU potvrdil, „že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně“.
107. V již zmiňovaném rozsudku ze dne 8. 3. 2024, č. j. 3 Afs 93/2022-74 (*GENOVA x OFŘ*) Nejvyšší správní soud konstatoval: „Stěžovatelka v kasační stížnosti s odkazem na závěry vyjádřené ve věci *Kemwater* namítá, že jí nárok na odpočet daně neměl být odepřen, neboť byť žalovaný dospěl k závěru o nemožnosti určení subjektu, který jí zdanitelné plnění skutečně Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

poskytl, již neprokázal, že by bylo předmětné plnění součástí podvodu na dani. Tato námitka není důvodná. V souzené věci se totiž rozhodnutí daňových orgánů neopírají pouze o závěr, že nebylo prokázáno přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů NOWAK a CST, ale také zejména o neprokázání rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Jak bylo již uvedeno výše, neprokázání rozsahu plnění přitom samo o sobě postačuje k neuznání stěžovatelčina nároku na odpočet daně. Závěry daňových orgánů potvrzené krajským soudem proto v daném případě ob stojí (shodně viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020-63, nebo ze dne 9. 3. 2023, č. j. 6 Afs 307/2021-29).“ Soud se ztotožňuje s citovaným názorem Nejvyššího správního soudu a dodává, že v projednávané věci byla skutková situace obdobná jako ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem, kdy nebyl prokázán ani rozsah přijatých zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů ASPIENS a TEKŮ. Proto daňové orgány oprávněně žalobkyni neuznaly nárokovaný odpočet DPH.

108. Soud konstatuje, že při soudním jednání ve svém závěrečném návrhu uplatnila žalobkyně několik nových žalobních bodů. Jednalo se o argumentaci žalobkyně, že měl žalovaný v rámci hodnocení důkazů posoudit, zda byla či nebyla výslovně dohodnuta podmínka sepsání předávacího protokolu; argumentace žalobkyně o esenciálních výdajích v řízení GENOVA; možnost v případě žalobkyně stanovit daň podle pomůcek; argumentace žalobkyně civilním řízením u Okresního soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 7 C 398/2010 a navazujícím odvolacím řízením u zdejšího soudu sp. zn. 17 Co 287/2017 (spor mezi společnostmi GENOVA a obcí Chlumec ohledně inženýrské činnosti při akci bytové domy Chlumec). Soud konstatuje, že se jedná o nové skutečnosti uplatněné v rozporu s koncentrací řízení, a proto se jimi blíže nezabýval.
109. K argumentaci žalobkyně v závěrečném návrhu, že znalecký posudek v daňovém řízení by měl z důvodu objektivnosti pořizovat daňový orgán, resp. soud, nikoli však účastník řízení, kdy žalobkyně namítala, že jí žalovaný v napadeném rozhodnutí sdělil, že si má znalecký posudek obstarat sama, soud uvádí, že žalovaný v bodě 119 napadeného rozhodnutí uvedl: „Ve vztahu k návrhu odvolatele, aby správce daně nechal zpracovat znalecký posudek za účelem prokázání, ve kterém roce byly demolice objektů na dle smlouvy o dílo ze dne 4. 1. 2010 specifikovaných parcelách provedeny, odvolací orgán odkazuje na rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt a na povinnost odvolatele prokázat to, co tvrdí. Z neaktivity odvolatele, potažmo z jeho laxního přístupu ke shromažďování přesvědčivých důkazních prostředků, nelze činit odpovědným správce daně.“ Soud v zásadě souhlasí s citovaným názorem žalovaného, přičemž je zřejmé, že žalovaný explicitně neodkazoval žalobkyni, aby sama obstarala znalecký posudek, nýbrž ji upozorňoval, že přistupovala laxně ke shromažďování důkazních prostředků. V samotné žalobě se žalobkyně pouze letmo zmiňuje o neprovedení důkazu znaleckým posudkem, který navrhovala, aniž by však bylo zřejmé, jak by měl znalecký posudek posloužit k prokázání skutečnosti, v jakém rozsahu a kdy a kým byly demolovány jednotlivé objekty v areálu TPÚ. Znalecký posudek má sloužit k odbornému posouzení skutkových zjištění, stěží však může nahradit důkazy (svědky, listiny aj.), kterými měla žalobkyně prokazovat provedení demolice. Soud proto nepovažuje za chybu, pokud žalovaný nenechal zpracovat předmětný znalecký posudek, neboť by nemohl posloužit k unesení důkazního břemene žalobkyni.
110. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že neshledal namítaná porušení daňového řádu, ani tvrzený zásah do hmotněprávní pozice žalobkyně, ani údajné nesprávné vyměření daně v rozporu se zásadou materiální pravdy. Soud tedy vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

111. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Ústí nad Labem 23. dubna 2024

Mgr. Václav Trajer v. r.
předseda senátu