



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **DF Stavby, s. r.o.**, IČ 27989518, Lindauerova 2772/14, 301 00 Plzeň,
zastoupeného JUDr. Pavlem Šímou, advokátem, Poděbradova 2995/17,
301 00 Plzeň

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 70280043, Masarykova 427/31, 602 00
Brno

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 7. 2015, čj. 23798/15/5300-22442-706033, čj. 23799/15/5300-22442-706033 a čj. 23801/15/5300-22442-706033,

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2015, čj. 23798/15/5300-22442-706033, se zamítá.
- II. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2015, čj. 23799/15/5300-22442-706033, se zamítá.
- III. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2015, čj. 23801/15/5300-22442-706033, se zamítá.
- IV. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

[I] Předmět řízení

1. Žalobou ze dne 24. 9. 2015, Krajskému soudu v Plzni doručenou prostřednictvím datové zprávy téhož dne, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2015, čj. 23798/15/5300-22442-706033 (dále též jen „napadené rozhodnutí I“), kterým byla dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuta žalobcova odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 18. 12. 2014, čj. 1910322/14/2301-51523-400595, čj. 1910434/14/2301-51523-400595, čj. 1910443/14/2301-51523-400595, čj. 1910483/14/2301-51523-400595 a ze dne 19. 12. 2014, čj. 1910441/14/2301-51523-400595, čj. 1910447/14/2301-51523-400595 a čj. 1910460/14/2301-51523-400595 (dále jen „dodatečné platební výměry“ nebo „prvoinstanční rozhodnutí“). Dodatečnými platebními výměry byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2010, březen 2010, duben 2010, květen 2010, červen 2010, červenec 2010 a září 2010 v celkové výši 2 159 572 Kč a současně byla žalobci uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 431 911 Kč. Žaloba byla zaevidována pod sp. zn. 30 Af 28/2015.
2. Žalobou ze dne 24. 9. 2015, Krajskému soudu v Plzni doručenou prostřednictvím datové zprávy téhož dne, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2015, čj. 23799/15/5300-22442-706033 (dále též jen „napadené rozhodnutí II“), kterým byl dle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změněn výrok dodatečného platebního výměru ze dne 18. 12. 2014, čj. 1910348/14/2301-51523-400595 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2010, kdy z důvodu opravy chyby v psaní došlo ke změně výše doměřené daně z 212 794 Kč na 212 974 Kč a současně výše penále z 42 558 Kč na 42 594 Kč. Celková výše doměřené daně včetně penále nově činí 255 568 Kč. V ostatním zůstal výrok prvoinstančního rozhodnutí beze změn. Žaloba byla zaevidována pod sp. zn. 30 Af 29/2015.
3. Žalobou ze dne 24. 9. 2015, Krajskému soudu v Plzni doručenou prostřednictvím datové zprávy téhož dne, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2015, čj. 23801/15/5300-22442-706033 (dále též jen „napadené rozhodnutí III“), kterým byl dle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změněn výrok dodatečného platebního výměru ze dne 18. 12. 2014, čj. 1910469/14/2301-51523-400595 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2010, kdy z důvodu opravy chyby v psaní došlo ke změně výše doměřené daně ze 114 096 Kč na 120 096 Kč a současně výše penále z 22 819 Kč na 24 019 Kč. Celková výše doměřené daně včetně penále nově činí 144 115 Kč. V ostatním zůstal výrok prvoinstančního rozhodnutí beze změn. Žaloba byla zaevidována pod sp. zn. 30 Af 30/2015.
4. Usneseními soudu ze dne 23. 10. 2015, čj. 30Af 29/2015-24, resp. ze dne 27. 10. 2015, čj. 30Af 30/2015-24, spojil soud žaloby sp. zn. 30Af 28/2015, 30Af 29/2015 a 30Af 30/2015 ke společnému projednání, přičemž žaloby byly nadále vedeny pod sp. zn. 30Af 28/2015.

5. Daň z přidané hodnoty byla v rozhodném období upravena zákonem č. 235/2004 Sb., ve znění účinném pro rok 2010 (dále též jen „zákon č. 235/2004 Sb.“ nebo „zákon o DPH“).
6. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších přepisů (dále též jen „daňový řád“).

[II] Žaloba

7. Žalobce připomněl, že veškeré shora uvedené dodatečné platební výměry byly správcem daně vydány na základě zprávy o daňové kontrole čj. 1892418/14/2301-61563-400761, projednané s žalobcem dne 11. 12. 2014 (protokol čj. 1897485/14/2301-61563-401939), resp. na základě písemnosti žalovaného čj. 19156/15/5300-22442-706033 ze dne 22. 6. 2015, kterou žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení.
8. Žalobce podal proti všem dodatečným platebním výměrům odvolání. Odvolací orgán v průběhu odvolacího řízení zjistil pochybení správce daně a doplnil řízení, resp. doplnění spisového materiálu bylo provedeno prvostupňovým správcem daně v rámci odvolacího řízení.
9. Žalobce rekapituloval, že kontrola daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období byla zahájena dne 3. 1. 2013. Dne 21. 7. 2014 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění, dne 11. 12. 2014 byla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole, dne 18. 1. 2015 byla podána odvolání proti všem dodatečným platebním výměrům, která byla doplněna dne 5. 2. 2015. Následně bylo v rámci odvolacího řízení provedeno doplnění spisového materiálu. Současně s kontrolou DPH za zdaňovací období leden až září 2010, zahrnující i nyní posuzovaná období, probíhala u žalobce i kontrola DPH za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí 2008 a leden až prosinec 2009, resp. tyto kontroly se překrývaly. Rovněž v případě kontroly DPH za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí 2008 a leden až prosinec 2009 bylo v rámci odvolacího řízení proti dodatečným platebním výměrům provedeno stejným způsobem doplnění spisového materiálu s tím rozdílem, že po doplnění spisového materiálu byl žalobce pozván k novému ústnímu jednání ve věci projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole.
10. V rámci odvolacího řízení proti dodatečným platebním výměrům na DPH za zdaňovací období, která jsou předmětem spojených věcí vedených Krajským soudem v Plzni pod sp. zn. 30Af 28/2015, nebyl žalobce pozván k novému ústnímu jednání ve věci projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole. Tedy, přestože obě daňové kontroly jsou prováděny stejným správcem daně, ve stejném období, stejným způsobem, jejich ukončení se liší. Není možné, aby správce daně postupoval u každé kontroly, resp. v jejím závěru, různým způsobem a aby oba způsoby byla správné. Žalobce tak požadoval, aby i v případě odvolacího řízení proti shora specifikovaným dodatečným platebním výměrům na DPH za shora uvedená zdaňovací období byl pozván k novému ústnímu jednání ve věci

projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole a aby s ním byla zpráva o daňové kontrole opět projednána tak, jako v případě odvolacího řízení proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí 2008 a leden až prosinec 2009. Tomuto návrhu žalovaný nevyhověl.

11. Pokud by žalovaný vyhověl návrhu žalobce na opakované projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu vad daňového řízení na straně správce daně, tedy pochybení správce daně, byla by daňová kontrola ukončena až projednáním zprávy o daňové kontrole. Až po skončení daňového řízení by mohl správce daně doměřit daň. Správce daně takto nepostupoval, v čemž žalobce spatřuje pochybení správce daně, tedy žalovaného. Pokud by žalovaný takto postupoval, musel by předmětné dodatečné platební výměry zrušit.
12. Žalobce dále uvedl, že správce daně, a to při doplnění dokazování v odvolacím řízení, neprovedl všechny žalobcem navržené důkazy. Provedené důkazy hodnotí tak, že přehlíží skutečnosti svědčící ve prospěch žalobce, tedy přehlíží skutečnosti potvrzující oprávněnost žalobcem zaúčtovaných dokladů. Správce daně provedl místní šetření u A.D. kde A. D. krom jiného předložil soupis vystavených faktur a jednotlivé doklady. Z uvedených dokladů bylo zjištěno, že A. D. poskytl pro spol. B a B COMPANY, s.r.o. práce na předmětných zakázkách. Z faktur je nesporné, že A. D. poskytl pro spol. B a B COMPANY, s.r.o. mechanizaci. Správce daně dovodil, že je jasné, že na uvedených zakázkách byl vztah mezi spol. B a B COMPANY, s.r.o. a A. D., ale není jasné, že by uvedené práce byly poskytnuty DS. Učiněný závěr je nesprávný. Z dokladů nashromážděných při daňové kontrole je nepochybné, že práce provedené A. D. pro spol. B a B COMPANY, s.r.o. byly provedeny A. D. jako subdodavatelem spol. B a B COMPANY, s.r.o. při provádění zakázky pro žalobce. Tím bylo jednoznačně prokázáno, že se společnost B a B COMPANY, s.r.o. podílela na provádění zakázek žalobce, tedy že jí vystavené faktury byly vystaveny a žalobcem zaúčtovány důvodně. Přesto správce daně takové zjištění neučinil a provedené důkazy hodnotil v neprospěch žalobce. Žalobce správci daně sdělil, a na tom trvá, že v průběhu současně probíhající daňové kontroly DPH za předcházející období a daně z příjmu právnických osob správce daně dále provedl:
 - výslech J.B., který krom jiného uvedl, že spol. B a B COMPANY, s.r.o. měla prostory, měla nářadí, provozovny byly v Praze, České Lípě a Skalici, potvrdil spolupráci s DS, uvedl, že spol. B a B COMPANY, s.r.o. měla 100 až 200 subdodavatelů, tedy měla dostatečné kapacity. Dále uvedl, že podpisy na smlouvách a fakturách jsou jeho.
 - výslech Ing. J. Č., který krom jiného uvedl, že DS zná, potvrdil provedení prací, potvrdil přítomnost subdodavatelů DS, potvrdil, že se na stavbách pohybovala spol. B a B COMPANY, s.r.o., popsal jejího zástupce, ve kterém je možné ztotožnit J.B.. Dále uvedl, že na každou zakázku byl veden stavební deník,
 - výslech P.D., který krom jiného uvedl, že s DS spolupracoval, potvrdil, že se

na akcích podílely jiné firmy, potvrdil, že se setkal na stavebních akcích se spol. B a B COMPANY, s.r.o., přesto správce daně k těmto skutečnostem nepřihlédl.

- Žalobce správci daně navrhl provést výslech svědka B., a to zejména za účelem odstranění pochybností, zda spol. B a B COMPANY s.r.o. poskytla žalobci sporná plnění, rovněž k ověření, zda společnost B a B COMPANY s.r.o. mohla účtované plnění provést, zda měla dostatečné kapacity (dle vyjádření tehdejšího jednatele spol. B a B COMPANY s.r.o., p. B., ze dne 26. 3. 2012 měla společnost B a B COMPANY s.r.o. krom svých zaměstnanců až 200 subdodavatelů, jejichž prostřednictvím mohla práce provádět). Výslech tohoto svědka proveden nebyl a žalobce jeho výslech navrhl i v rámci soudního řízení.
- Žalobce navrhl správci daně provést šetření na místě jednotlivých stavebních akcí, kterými by bylo prokázáno, že práce vyúčtované fakturami vystavenými společností B a B COMPANY s.r.o. byly provedeny. Dále uvedl, že zástupce daňového subjektu na místě samém přesně popíše a ukáže, jaká jednotlivá díla vyúčtovaná výše citovanými fakturami byla společností B a B COMPANY s.r.o. provedena. Toto šetření nebylo správcem daně provedeno.
- Žalobce podáním ze dne 4. 8. 2014 uvedl, že trvá na navrženém postupu, tedy na provedení šetření na místě jednotlivých stavebních akcí a navrhl doplnění dokazování o uvedená místní šetření. Žalobce uvedl, že tímto hodlá správci daně ukázat ne to, že dílo bylo provedeno jako celek, ale ukázat jakou část díla provedla právě spol. B a B COMPANY s.r.o. Toto šetření nebylo správcem daně provedeno.
- Správce daně řádně nehodnotil zápisy o předání a převzetí staveniště, zápisy o předání a převzetí díla a stavební deníky vedené spol. B a B COMPANY s.r.o. Žalobce navrhl doplnit řízení o tyto doklady. Pro případ pochybností o tom, kdo listiny podepsal, navrhl žalobce výslech svědků, a to osob, které jsou na listinách uvedeny. Správce daně zcela přehlíží skutečnosti, které jsou ve prospěch žalobce, krom jiného dovozoval, že prokázání poskytnutí subdodávky panem D. spol. B a B COMPANY s.r.o. neznamená, že spol. B a B COMPANY s.r.o. uvedená plnění poskytla žalobci. Takové vyjádření nemá logiku a svědčí o přístupu správce daně přehlížet vše, co vyvrací pochybnosti o poskytnutí předmětného plnění. Dle žalobce správce daně bezdůvodně odmítnul doplnit dokazování o veškeré žalobcem navržené důkazy, když dle žalobce se doplněním dokazování mohly vyvrátit pochybnosti správce daně a prokázat oprávněnost fakturovaných položek. Navrženým postupem se mohlo prokázat, že žalobce neporušil správcem daně uváděná ustanovení zákona o DPH, tedy mohlo být prokázáno jednoznačně, věrohodnými důkazními prostředky, že plnění deklarovaná na výše uvedených dokladech přijal od plátce daně tak, jak je na dokladech

uvedeno. Mohlo tak být prokázáno, že výše nároku na odpočet byla žalobcem správně stanovena a že není důvod, aby správce daně z nároku na odpočet v jednotlivých zdaňovacích obdobích vylučoval jím uváděné částky. Bez provedení žalobcem navržených důkazů nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav věci. Neprovedením navržených důkazů došlo ze strany správce daně k porušení práv žalobce na spravedlivé projednání věci, na spravedlivé a zákonné provedení daňové kontroly a žalobci byla odepřena možnost vyvrátit pochybnosti správce daně.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

13. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby, když ve svých vyjádřeních nejprve stručně zrekapituloval průběh daňového řízení, setrval na svém právním názoru vysloveném v napadeném rozhodnutí, na které zároveň odkázal a poté se vyjádřil k jednotlivým žalobním bodům.
14. Stran námítky týkající se neprojednání zprávy o daňové kontrole v rámci odvolacího řízení, žalovaný uvedl, že v rozhodnutí o odvolání ze dne 10. 3. 2015, čj. 7037/15/5200-20444-706033, týkajícího se odvolání proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období 2. čtvrtletí až 4. čtvrtletí 2008, březen 2009 až květen 2009, červenec 2009 až říjen 2009 a prosinec 2009, bylo nutné ze strany odvolacího orgánu odstranění procesního pochybení prvostupňového správce daně tím, že v průběhu daňové kontroly za zdaňovací období I. čtvrtletí až IV. čtvrtletí 2008 a leden 2009 až prosinec 2009 nebyla zpráva o daňové kontrole řádně projednána dle § 88 odst. 4 daňového řádu, protože vypovězení plné moci i doručení rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti lze považovat za omluvy z jednání. Proto odvolací orgán v rámci odvolacího řízení uložil správci daně nové projednání zprávy o daňové kontrole. V uvedeném případě se však jednalo o odlišnou situaci, která byla napravena v rámci odvolacího řízení. V dané věci, kdy jsou žalobou napadena rozhodnutí žalovaného, která se týkají jiných zdaňovacích období (leden až září 2010), v rámci odvolacího řízení nebylo odvolacím orgánem shledáno procesní pochybení správce daně ohledně projednání zprávy o daňové kontrole, neboť uvedená zpráva o daňové kontrole čj. 1892418/14/2301-61563-400761 byla s žalobcem projednána protokolem čj. 1897485/14/2301-61563-401939 ze dne 11. 12. 2014. Zástupce daňového subjektu sám zprávu o daňové kontrole podepsal, čímž stvrdil, že zpráva o daňové kontrole byla projednána, a současně byla ukončena daňová kontrola za předmětná zdaňovací období. Správce daně postupoval v souladu s § 88 daňového řádu a z jeho strany nedošlo k žádnému procesnímu pochybení. Nebyl proto důvod pro to, aby byl žalobce znovu pozván k opětovnému projednání zprávy o daňové kontrole. V průběhu odvolacího řízení byl učiněn úkon (výslech svědka) a s tímto úkonem byl žalobce seznámen písemností čj. 19156/15/5300-22442-7060033 a v souladu s § 115 daňového řádu. Ani to však nebylo důvodem k novému projednání zprávy o daňové kontrole. V tomto ohledu je závěr žalobce mylný.

15. Žalovaný dále uvedl, že dle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Pokud jde o výslech pana J.B., který se uskutečnil dne 26. 3. 2012, jeho obsah je zachycen v napadených rozhodnutích a vyplývá z něj, že tento svědek byl nejdříve prokuristou, následně jednatelem obchodní společnosti B a B COMPANY s.r.o. Uvedl, že z titulu svých funkcí jednal a uzavíral smlouvy s obchodními partnery. Nepamatoval si na předmět činnosti či počty zaměstnanců obchodní společnosti B a B COMPANY s.r.o., a to s ohledem na časový odstup. Na konkrétní podmínky spolupráce obchodní společnosti B a B COMPANY s.r.o. s žalobcem si taktéž nepamatoval. Pouze uvedl, že obchodní společnost B a B COMPANY s.r.o. v letech 2008-2009 spolupracovala s žalobcem, ale jakou konkrétní činnost prováděla, si nevzpomněl (uvedl, že se jednalo o nějaké stavební práce, které konkrétně nemůže specifikovat, protože nemá k dispozici účetnictví). Na veškeré otázky svědek vypovídal neurčitě s tím, že si nepamatuje, a své odpovědi nebyl schopen bez dokumentace specifikovat. Žalovanému tak není zřejmé, v jakém směru měla svědecká výpověď pana B. obsahovat skutečnosti svědčící ve prospěch žalobce. Výslech Ing. J. Č. se uskutečnil dne 26. 3. 2012, jeho obsah je zachycen rovněž v rozhodnutí o odvolání. Z výslechu vyplývá, že sice s žalobcem na stavebních pravidelně jednal, další na stavebních přítomné osoby či obchodní společnosti však nebyl schopen uvést. Odkázal na příslušné stavební deníky. Z těch ale vyplynulo, že se v nich firma deklarovaného dodavatele, B a B COMPANY s.r.o., vůbec neobjevuje. Žalovaný proto ani v této výpovědi neshledává, že by opomněl hodnotit skutečnosti svědčící ve prospěch žalobce. Výslech pana P.D. se uskutečnil dne 27. 3. 2012, svědek sice uvedl, že se s žalobcem setkal na stavebních akcích, jaké práce pro něj prováděl, však již nevěděl, nevzpomněl si ani na okolnosti navázání spolupráce. Ze subdodavatelů žalobce měl povědomí o obchodní společnosti NEVERA s.r.o., jejímž byl zástupcem. Ani z této výpovědi nebylo možné ověřit, zda přijaté zdanitelné plnění bylo uskutečněno deklarovaným plátcem, tj. obchodní společností B a B COMPANY, s.r.o. K žalobcem namítanému neprovedení navrhovaného místního šetření na místě jednotlivých stavebních akcí žalovaný uvedl, že tento návrh žalobce vznášel v daňovém řízení opakovaně, ačkoliv správce daně zdůvodnil, proč k němu nepřistoupil. Žalovaný uvedl, že místní šetření nebylo provedeno z důvodu, že jeho provedením nelze zjistit, jaký konkrétní dodavatel fakturované práce prováděl. Zjištěno může být jen to, zda fakturované práce proběhly (někdy ovšem nelze zjistit ani to). V případě žalobce však byla klíčovou otázkou, zda šlo skutečně o přijaté zdanitelné plnění, tedy plnění v deklarovaném množství (rozsahu), a zda bylo skutečně uskutečněno deklarovaným plátcem, tj. obchodní společností B a B COMPANY, s.r.o., což však místní šetření není s to objasnit. K pochybení při hodnocení zápisu o předání a převzetí staveniště, zápisu o předání a převzetí díla a stavebních deníků vedených obchodní společností B a B COMPANY s.r.o. žalovaný uvedl, že se jedná o obecnou námitku, u které žalovanému není zřejmé, v jakém směru se měl uvedených pochybení dopustit. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl, že předložené stavební deníky a další

dokumenty neobsahovaly stanovené náležitosti, příp. že nebyl dodržen způsob jejich vedení stanovený vyhláškou č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb, v platném znění. Ze stavebních deníků nevyplývá, kdo se podílel na jednotlivých zakázkách. Pravidelné denní záznamy neobsahují identifikaci osob (jméno a příjmení), které pracovaly na staveništi. Není možné zjistit, kdo tyto osoby zaměstnával, zda se jednalo právě o obchodní společnost B a B COMPANY, s.r.o. nebo o jiné subdodavatele. Dle žalovaného tak nelze na základě předložených stavebních deníků osvědčit, kdo ve skutečnosti předmětné stavební práce prováděl a není možné osvědčit ani tvrzení žalobce, že stavební práce prováděla obchodní společnost B a B COMPANY, s.r.o., když se její název ve stavebních denících vůbec neobjevuje. V podrobnostech žalovaný odkázal na rozhodnutí o odvolání. Pokud jde o návrh žalobce na provedení svědecké výpovědi pana J.B. v rámci soudního řízení, žalovaný se domnívá, že je nadbytečný. Svědek B. již vypovídal v rámci daňového řízení, kdy si na konkrétní okolnosti nevzpomínal. Nelze se tedy domnívat, že by s dalším značným časovým odstupem od předmětných období mohla jeho opětovná svědecká výpověď přinést jakékoli nové poznatky k věci.

[IV] Původní rozhodnutí krajského soudu

16. Rozsudkem ze dne 30. 12. 2016, čj. 30Af 28/2015-53 (dále též jen „Původní rozsudek“) rozhodl krajský soud tak, že rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2015, čj. 23798/15/5300-22442-706033, čj. 23799/15/5300-22442-706033, a čj. 23801/15/5300-22442-706033, zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud mj. konstatoval toto: *„Žalobce v průběhu daňového řízení označil důkazní návrhy k prokázání svých tvrzení. Povinností správce daně tedy bylo dotazovat se svědků ke konkrétním skutečnostem, ohledně nichž nabyl správce daně pochybnosti, a poté, pokud by výsledky svědků provedl ke konkrétním, mohla být tvrzení žalobce potvrzena či vyvrácena. Žalovaný však takto nepostupoval, neboť výsledky neprovedl shora naznačeným způsobem. Výsledky dokazování jsou proto s ohledem na nesprávný postup žalovaného spočívající v naprosté obecnosti výsledků svědků nepoužitelné. Z tohoto důvodu nelze učinit závěr, jaký byl učiněn žalovaným, neboť předmětem daňové kontroly bylo velké množství přezkoumávaných daňových období vztahujících se k velkému množství stavebních prací, přičemž s ohledem na shora popsany způsob dokazování zvolený žalovaným nelze dospět ke spolehlivému závěru ohledně skutkového stavu věci.“*
17. Žalovaný správní orgán podal proti Původnímu rozsudku kasační stížnost a Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 13. 9. 2018, čj. 5 Afs 106/2017-30 (dále též jen „Rozsudek NSS“), Původní rozsudek zrušil. Kasační soud v Rozsudku NSS mj. uvedl toto: *„[19] Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud zrušil napadená rozhodnutí stěžovatele z důvodu podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť podle jeho názoru skutkový stav, který vzaly daňové orgány za základ napadených rozhodnutí, nemá oporu ve správním spise. V této souvislosti však nelze přehlédnout, že krajský soud se ve svém rozsudku zabýval způsobem vedení jen některých výsledků svědků, a to konkrétně A.D., J.B., V.P., J.B., V.M. st., D.F. a V.S. Krajský soud přitom nijak nezdůvodnil, z jakých důvodů analyzoval pouze výsledky jmenovaných svědků a*

výsledky ostatních svědků pominul; daňové orgány totiž k věci vyslechly řadu dalších svědků (V. M. ml., Ing. J.Č., Ing. P.N., J.B., V.A., J.Š., R.B., R.S. či J.P.). Nadto nelze podle názoru Nejvyššího správního soudu odhlédnout ani od skutečnosti, že žalobce v žalobě namítal nesprávné hodnocení svědeckých výpovědí pouze u svědků J.B. Ing. J.Č. a P.D., uvedené krajský soud nezohlednil. Stěžovateli je třeba přisvědčit také v tom, že krajský soud se vůbec nezabýval zjištěními, které daňové orgány učinily z dalších důkazů, a to především z vystavených faktur, stavebních deníků, smlouvy o dílo, záznamů o provozu stroje, zápisů o předání a převzetí staveniště, zápisů o předání a převzetí díla a místního šetření. Nejvyššímu správnímu soudu tak nezbyvá než konstatovat, že z napadeného rozsudku není zřejmé, jak mohl krajský soud na základě prověření pouze některých z provedených výsledků svědků hodnotit kvalitu správními orgány zjištěného skutkového stavu věci a zrušit napadená rozhodnutí z důvodu podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[20] Nejvyšší správní soud tedy přisvědčuje stěžovateli, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, což je již samo o sobě důvodem k jeho zrušení.

[21] Ačkoliv Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, nebrání tato skutečnost jeho přezkumu z pohledu další kasační námitky napadající závěry oddělitelné od nepřezkoumatelné části (viz usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud se proto dále zabýval spornou otázkou, zda daňové orgány vedly výslech svědků způsobem, kterým bylo možné ověřit faktickou realizaci zpochybňovaného plnění, jež měl poskytnout žalobci deklarovaný dodavatel B a B COMPANY, a které žalobce uplatnil v rámci nároku na odpočet DPH.

[22] Jak plyne z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, v daňovém řízení se uplatňuje zásada, podle které má daňový subjekt povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Prokazování nároku na odpočet DPH ve smyslu § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „zákon o DPH“), je prvotně záležitostí dokladovou. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Samotné daňové doklady (byť se všemi požadovanými náležitostmi) totiž nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v nich deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Daňový subjekt musí v daňovém řízení správci daně prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba - plátce daně, která je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v předloženém dokladu. Daňový doklad v procesu dokazování nelze pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby; spolehlivou auditní stopu, tzn. zdokumentovaný tok plnění daňový subjekt zajistí především tím, že bude uchovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samého počátku transakce (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103, ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79, ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015 - 106, ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45, či ze dne 12. 4. 2018, č. j. 5 Afs 133/2017 - 35).

[23] Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku ze dne 22. 11. 2017, č.j. 1 As 336/2016 - 29, k totožné námitce konstatoval, že názor krajského soudu o nesprávnosti způsobu vedení výsledků daňovými orgány nemůže obstát. Na str. 14 nyní kasační stížností napadeného rozsudku krajský soud příkladmo navrhl několik upřesňujících otázek, které měly podle jeho názoru daňové orgány svědkům položit: „kdo a v jakém období se na té které stavbě vyskytoval; kdo vykonával jaké práce; kdo eventuálně jiný než žalobce či subdodavatel B a B COMPANY, s. r. o., vykonával práce; s kým jste na stavbách spolupracoval.“ V nyní projednávané věci je klíčové, že právě tyto dotazy ad concretum ve skutečnosti byly daňovými orgány kladeny, a to jak svědkům, jejichž výslech prováděl správce daně v prvním stupni, tak svědkům, jejichž výpovědi prováděl stěžovatel, resp. které byly provedeny v rámci daňové kontroly zahájené u žalobce dne 26. 4. 2011 a v souvisejícím daňovém řízení, a které daňové orgány využily také v této věci. Skutečnost, že daňové orgány kladly zcela konkrétní dotazy směřující k prokázání uskutečnění plnění pro žalobce od společnosti B a B COMPANY, vyplývá zejména z protokolů, jež jsou součástí správního spisu, přičemž sám krajský soud jejich podstatný obsah a hodnocení stěžovatele shrnul na str. 12 až 14 svého rozsudku. Nejvyšší správní soud konstatuje, že daňové orgány se „nespokojily“ pouze s obecnými odpověďmi, ale vždy se každého ze svědků dotazovaly na konkrétní zakázky, způsob zapojení svědka do konkrétního projektu, povahu jeho ekonomické činnosti, na to, jaké osoby či subdodavatelé jsou mu známi, zda se dotyčný svědek někdy setkal se subdodávkami od společnosti B a B COMPANY a podobně. Následně svědky seznámily s obsahem stavebních deníků vztahujícím se ke konkrétním stavbám a doptávaly se jich, zda jim jsou známy. Svědci si tudíž (i přes značný časový odstup) měli příležitost připomenout konkrétní zakázku, v níž měli figurovat, a k této v podrobnostech vypovídat. Podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze ani odhlédnout od skutečnosti, že u naprosté většiny jednotlivých výsledků (s výjimkou výsledku svědků R.B. J.B. a J.P.) byl přítomen zástupce žalobce, kterému nic nebránilo v tom, aby svědkům sám kladl zcela konkrétní otázky. Správnost protokolů, v nichž je průběh výsledků svědků zaznamenán, přitom zástupce žalobce stvrdil svým podpisem.

[24] Z uvedeného je patrné, že výsledky svědků provedené daňovými orgány nedosahují nedostatku v míře, kterou krajský soud vytkl stěžovateli v napadeném rozsudku. Způsob, jakým krajský soud vyložil a aplikoval právní ustanovení týkající se rozložení důkazního břemene (zejm. § 92 daňového řádu a § 73 zákona o DPH), neodpovídá ustálené judikatuře soudů ve správním soudnictví (viz výše).

[25] Zároveň je vhodné podotknout, že podstatou žalobního bodu, který shledal krajský soud důvodným, bylo tvrzené nepřipadné hodnocení důkazů daňovými orgány v žalobcův neprospěch a údajné ignorování skutečností, které měly prokazovat fakticitu deklarovaného plnění daňovými orgány. V dalším řízení se proto bude krajský soud zabývat hodnocením provedených důkazů ze strany daňových orgánů, jehož správnost žalobce v řízení před krajským soudem zpochybňoval, a to za současného respektování právního názoru vyjádřeného v tomto rozsudku. Žalobce ve vztahu k tvrzeným nepřipadným hodnocením svědeckých výpovědí výslovně odkazoval na výsledky svědků J.B., Ing. J.Č. a P.D., k čemuž nutno poznamenat, že z výpovědi P.D. stěžovatel v napadených rozhodnutích vůbec nevycházel (a protokol o něm ani není součástí správního spisu předloženého zdejšímu soudu) a u zbylých dvou výsledků byl

přítomen žalobcův zástupce. Krajský soud je dále povinen respektovat vymezení důkazního břemene a jeho rozložení mezi daňovým subjektem a daňovými orgány.

[26] Pro úplnost Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalobce v řízení před krajským soudem rovněž namítal bezdůvodné odmítnutí doplnění dokazování o jím navrhované důkazy ze strany daňových orgánů. Krajský soud se tímto tvrzením (ani jen v obecné rovině) nijak nezabýval. Rovněž tuto námitku tedy krajský soud v navazujícím řízení vypořádá.“

[V] Nové rozhodnutí krajského soudu

18. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
19. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
20. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
21. Soud dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**, když při rozhodování respektoval znění § 110 odst. 4 soudního řádu správního, podle něhož zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.
22. Soud o věci rozhodl bez nařízení jednání, když stran tohoto postupu disponoval výslovným souhlasem žalovaného (ze dne 3. 12. 2015) i žalobce (ze dne 28. 2. 2019).
23. Jako nedůvodná byla opakovaně shledána námitka spatřující pochybení v nestejném postupu správce daně v různých daňových kontrolách (stran nového projednání zprávy o daňové kontrole).
24. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 3. 2007, čj. 8 Afs 118/2005 – 53 (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zde uvedená jsou dostupná na www.nssoud.cz), konstatoval, že „*při nedodržení zákonného postupu při projednání zprávy o daňové kontrole dochází zpravidla buď k zásahu do práv kontrolovaného subjektu (při pochybení správce daně), nebo ke ztrátě práva (vlastním zaviněním, pochybil-li kontrolovaný). Je proto třeba pečlivě posuzovat způsob ukončení daňové kontroly, neboť jde o takovou fázi kontroly, která v případě procesního pochybení správce daně zhusta způsobí nezákonnost daňové kontroly jako úkonu správce daně, jakož i nezákonnost následného rozhodnutí-platebního výměru.*“.
25. V usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 – 75, rozšířený senát uvedl, že „*rozsah přezkumu je sice v základu vymezen odvolacími námitkami, není jimi však omezen. Odvolací orgán je oprávněn řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady. To může činit sám nebo prostřednictvím správce daně prvního stupně. Vzhledem k tomu, že zákon nestanoví, kdy je na místě, aby tak učinil sám, a kdy tak má učinit prostřednictvím správce daně prvního stupně, je na*

jeho úvaze, kterou možnost zvolí, přičemž rozhodující je zejména rozsah nezbytného doplnění řízení. Vycházet je třeba z toho, že i při doplnění řízení musí být respektováno právo daňového subjektu na součinnost.“.

26. Žalovaný správní orgán stran tohoto žalobního bodu uvedl ve svém vyjádření mj. toto: „V rozhodnutí o odvolání čj. 7037/15/5200-20444-706033 ze dne 10. 3. 2015 týkajícího se odvolání proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období 2. čtvrtletí až 4. čtvrtletí 2008, březen 2009 až květen 2009, červenec 2009 až říjen 2009 a prosinec 2009, bylo nutné ze strany odvolacího orgánu odstranění procesního pochybení prvostupňového správce daně tím, že v průběhu daňové kontroly za zdaňovací období I. čtvrtletí až IV. čtvrtletí 2008 a leden 2009 až prosinec 2009 nebyla zpráva o daňové kontrole řádně projednána dle § 88 odst. 4 daňového řádu, protože vypovězení plné moci i doručení rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti lze považovat za omluvy z jednání. Proto odvolací orgán v rámci odvolacího řízení uložil správci daně nové projednání zprávy o daňové kontrole. V uvedeném případě se však jednalo o odlišnou situaci, která byla napravena v rámci odvolacího řízení. V dané věci (= věc spojených žalob projednávaných Krajským soudem v Plzni pod sp. zn. 30 Af 28/2015), kdy jsou žalobou napadena rozhodnutí žalovaného, která se týkají jiných zdaňovacích období (leden až září 2010), v rámci odvolacího řízení nebylo odvolacím orgánem shledáno procesní pochybení správce daně ohledně projednání zprávy o daňové kontrole, neboť uvedená zpráva o daňové kontrole čj. 1892418/14/2301-61563-400761 byla s žalobcem projednána protokolem čj. 1897485/14/2301-61563-401939 dne 11. 12. 2014. Zástupce daňového subjektu sám zprávu o daňové kontrole podepsal, čímž stvrdil, že zpráva o daňové kontrole byla projednána a současně byla ukončena daňová kontrola za předmětná zdaňovací období. Správce daně postupoval v souladu s § 88 daňového řádu a z jeho strany nedošlo k žádnému procesnímu pochybení. Nebyl proto důvod pro to, aby byl žalobce znovu pozván k opětovnému projednání zprávy o daňové kontrole. V průběhu odvolacího řízení byl učiněn úkon (výslech svědka) a s tímto úkonem byl žalobce seznámen písemností čj. 19156/15/5300-22442-7060033 a v souladu s § 115 daňového řádu. Ani to však nebylo důvodem k novému projednání zprávy o daňové kontrole. V tomto ohledu je závěr žalobce mylný.“. Stejně je, v podrobnější podobě, uvedeno rovněž v napadených rozhodnutích, protože žalobce tuto námitku uplatnil i v řízení odvolacím.
27. Krajský soud je toho názoru, že žalovaný správce daně ve smyslu uvedené žalobní námitky nepochybil. Soud se s výše uvedenými závěry žalovaného ztotožnil a v plném rozsahu na ně odkazuje.
28. Žalobce dále namítal, že „správce daně, a to při doplnění dokazování v odvolacím řízení, neprovedl všechny žalobcem navržené důkazy“, přičemž „provedené důkazy hodnotí tak, že přehlíží skutečnosti svědčící ve prospěch žalobce, tedy přehlíží skutečnosti potvrzující oprávněnost žalobcem zaúčtovaných dokladů.“ Tato obecná tvrzení pak dále upřesnil, když zpochybnil závěr správce daně o tom, že není sporu o existenci obchodního vztahu mezi B a B COMPANY, s.r.o. a A. D., ale „není jasné, že by uvedené práce byly poskytnuty DS.“ Žalobce oponoval tvrzením, že „z dokladů nashromážděných při daňové kontrole je nepochybné, že práce provedené A. D. pro spol.

B a B COMPANY, s.r.o. byly provedeny A. D. jako subdodavatelem spol. B a B COMPANY, s.r.o. při provádění zakázky pro žalobce“, čímž „bylo jednoznačně prokázáno, že se společnost B a B COMPANY, s.r.o. podílela na provádění zakázek žalobce, tedy že jí vystavené faktury byly vystaveny a žalobcem zúčtovány důvodně“.

29. Soud se s žalobcovým názorem neztotožnil.
30. Soud pro úplnost předně připomíná, že kasační soud v Rozsudku NSS (viz výše) dospěl stran provedených svědeckých výpovědí a jejich hodnocení k závěru, že správce daně se nespokojil s obecnými odpověďmi, vždy se dotazoval na konkrétní zakázky, způsob zapojení svědka do konkrétního projektu, povahu jeho ekonomické činnosti a podobně. Následně svědky seznámil s obsahem stavebního deníku. Svědci si tudíž (i přes značný časový odstup) měli příležitost připomenout konkrétní zakázku, v níž měli figurovat, a k té v podrobnostech vypovídat.
31. Soud v dalším řízení vycházel z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. viz rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119) týkající problematiky přechodu důkazního břemene v rámci daňového řízení, kterou lze shrnout v tom směru, že správce daně nemá povinnost prokázat záznam údajů o určitém účetním případě v účetnictví daňového subjektu v rozporu se skutečností. Naopak, má povinnost prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Pokud tedy správce daně unese své důkazní břemeno, tj. zpochybní předložený formálně bezvadný daňový doklad, musí daňový subjekt prokázat své tvrzení o provedení výdaje jinými důkazními prostředky.
32. Žalovaný uvedl stran A. D. v napadených rozhodnutích toto: „S A.D. byla dne 9. 9. 2014 provedena svědecká výpověď (protokol č.j. 1585271/14/2301-05403-401939) ve věci spolupráce jeho společnosti se společností B a B COMPANY, s.r.o. Svědek si nepamatoval, na jakých stavbách odvolatele se v roce 2010 podílel. Prvostupňový správce daně vyjmenoval jednotlivé zakázky a svědek k nim uvedl: „Albert Skvrňany – ano, ale nevím pro koho; Jiráskova ulice – ano, ale nevím pro koho; Heyrovského ulice – ano, ale nevím pro koho; V Bezovce, ano, ale nevím pro koho.“ Svědek dále uvedl, že osobně se na stavbách vyskytoval jen v případě, že se vyskytl nějaký problém, s panem J.B. se potkal několikrát, ale neví, na jakých stavbách to bylo. Předmětem spolupráce se společností B a B COMPANY, s.r.o. bylo zapůjčení strojů s obsluhou. Práce byly objednávány telefonicky, nepamatuje si kým. Práce osobně předával pouze v případě, že je sám provedl, přebíral je stavbyvedoucí nebo mistr. Faktury byly vystavovány na základě podepsaných stazek nebo výkazu. Na dotaz správce daně: „Komu byly provedené práce fakturovány?“ svědek odpověděl: „Podle určení stavitele.“ Na otázku „Kdo určoval, komu a v jakém rozsahu budou provedené práce fakturovány?“ svědek odpověděl: „Toto nevím, faktury vystavovala fakturantka, kdo ji to určoval nevím.“ Faktury byly doručovány poštou a uhrazeny bankovními převody. Ani na základě této svědecké výpovědi nelze mít z důvodu její nekonkrétnosti za prokázané, že když pan D. uskutečnil zapůjčení strojů s obsluhou, byla vždy jeho odběratelem společnost B a B COMPANY, s.r.o. Tato svědecká výpověď nepotvrzuje tedy účast společnosti B a B

COMPANY, s.r.o. na předmětných zakázkách. (...) Dle odvolacího orgánu ani svědecká výpověď provedená dne 9. 9. 2014 neprokázala, že předmětné práce byly vykonány A.D., neboť ve svědecké výpovědi nedokázal specifikovat jednotlivé stavební zakázky – nevěděl, kým byly práce objednány, nedokázal si vzpomenout, kdo určoval komu a v jakém rozsahu budou konkrétní práce fakturovány, odkazoval jen na faktury, které vystavovala fakturantka. Faktury byly vystavovány na základě podepsaných stazek nebo výkazu. Z předložených záznamů o provozu stroje nevyplývá, že stroje uvedené v záznamech byly využívány pro stavební práce společnosti B a B COMPANY, s.r.o., i když za poskytnutí strojů svědek fakturoval společnosti B a B COMPANY, s.r.o. Naopak v záznamech o provozu stroje je uvedeno místo stavby a „DF STAVBY“, a to i u podkladu k fakturám, které byly vystaveny pro společnost B a B COMPANY, s.r.o. Na základě výše uvedených a svědkem předložených dokladů (záznamu o provozu vozidla, vystavené faktury) nemůže odvolací orgán přisvědčit skutečnosti, že svědek vykonal stavební práce pro společnost B a B COMPANY, s.r.o. a tato společnost stejné stavební práce přefakturovala odvolateli. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného daňového dokladu (viz. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, též i rozsudky např. NSS ze dne 28. 1. 2014 č.j. 8 Afs 55/2013-45, ze dne 27. 11. 2014 č.j. 9 Afs 47/2014-74).“ Soud je toho názoru, že závěry správce daně jsou správné, když na základě zjištění učiněných v průběhu řízení skutečně není možné přisvědčit žalobcovu názoru o tom, že „z dokladů nashromážděných při daňové kontrole je nepochybné, že práce provedené A. D. pro spol. B a B COMPANY, s.r.o. byly provedeny A. D. jako subdodavatelem spol. B a B COMPANY, s.r.o. při provádění zakázky pro žalobce“, čímž „bylo jednoznačně prokázáno, že se společnost B a B COMPANY, s.r.o. podílela na provádění zakázek žalobce, tedy že jí vystavené faktury byly vystaveny a žalobcem zaúčtovány důvodně.“

33. Žalobce rovněž namítal, že v rámci paralelně probíhající kontroly na DPH týkající se jiných zdaňovacích období byly provedeny výsledky svědků J.B., Ing. J.Č. a P.D., které, podle žalobceva názoru, měly být hodnoceny v jeho prospěch i v případě zdaňovacích období, která jsou předmětem přezkumu ve věci vedené pod sp. zn. 30Af 28/2015.
34. Soud k tomu předně připomíná, že Nejvyšší správní soud ho zavázal, aby se v dalším řízení zabýval hodnocením provedených důkazů ze strany správce daně, jehož správnost žalobce v řízení před krajským soudem zpochybňoval (tj. tvrzeným nepřipadným hodnocením výsledku J.B., Ing. J.Č. a P.D. v neprospěch žalobce), a to za současného respektování právního názoru vyjádřeného ve zrušujícím rozsudku (tj. že výsledky jsou v tomto ohledu dostatečné). Zároveň kasační soud uvedl, že „z výpovědi P.D. stěžovatel v napadených rozhodnutích vůbec nevycházel (a protokol o něm ani není součástí správního spisu předloženého zdejšímu soudu) a u zbylých dvou výsledků byl přítomen žalobcův zástupce.“
35. Soud dospěl k závěru, že ani v tomto případě správce daně, potažmo žalovaný, nepochybili.

36. Byl totiž správný závěr žalovaného, když v odůvodnění napadeného rozhodnutí uzavřel, že výslech svědka Ing. J.Č. (protokol ze dne 13. 1. 2014, čj. 1806753/14/2301-61563-401939) stran zdaňovacích období leden – září 2010 neprokázal uskutečnění stavebních prací společností B a B Company. Svědek totiž neměl povědomí ani o společnosti B a B Company, ani o jejím jednatele J.B. (viz odpověď „*Ne, vůbec tuto firmu neznám.*“, resp. „*Nic mi to neříká.*“). Výslechu se zúčastnil i žalobcův zástupce, žádnou otázku k Ing. Č. nevznasl.
37. Výslech svědka J.B., jednatele, resp. prokuristy společnosti B a B Company s. r. o. byl proveden dne 26. 3. 2012 stran kontroly DPH za zdaňovací období I. – IV. čtvrtletí 2008 a leden – prosinec 2009 (viz protokol ze dne 26. 3. 2012, čj. 150355/12/1389314011571). Lze se ztotožnit s tím, že jeho výpověď byla zcela nekonkrétní, svědek nebyl schopen věrohodným způsobem popsat, jakým způsobem měla údajná obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností B a B Company, s.r.o. probíhat. Svědek v postavení statutárního orgánu společnosti, tj. osoby ze zákona mající v obchodní korporaci klíčové postavení (a to jak dovnitř korporace při obchodním vedení, tak navenek při jednání se třetími osobami) při výslechu neuvedl konkrétní odpověď ani na tak základní otázku, kolik měla společnost B a B Company řádově zaměstnanců, jaké činnosti pro žalobce vykonávala či jak došlo ke vzniku spolupráce mezi jeho společností a žalobcem. Výslechu se zúčastnil i žalobcův zástupce, který svědkovi položil dvě otázky – jaký byl roční obrát společnosti B a B Company s. r. o. (dle odpovědi 150 milionů) a zda byly zakázky, které byly fakturovány, provedeny (odpověď zněla „ano“). Navrhovaný opakovaný výslech J.B. se již neuskutečnil, což žalovaný přesvědčivě odůvodnil v napadených rozhodnutích, kde stran toho konstatoval toto: *„Dále je ze spisového materiálu zřejmé, že prvostupňový správce daně nejprve v rámci daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí až IV. čtvrtletí 2008 a leden 2009 až prosinec 2009 provedl výslech svědka J.B. ve věci obchodní spolupráce společnosti DF STAVBY, s.r.o. se společností B a B COMPANY, s.r.o. v roce 2008 a v roce 2009. Svědecká výpověď byla nekonkrétní, neboť svědek se neustále odkazoval, že se jedná o záležitost čtyři roky starou a že bez účetnictví není schopen si vzpomenout, a proto tuto svědeckou výpověď nelze dle odvolacího orgánu osvědčit jako důkaz. Jelikož se výše uvedená svědecká výpověď vztahovala pouze ke zdaňovacímu období 2008 a 2009, vydal v rámci daňové kontroly za předmětná zdaňovací období prvostupňový správce daně dne 22. 10. 2014 předvolání č.j. 1700802/14/2301-05403-401939, ze kterého se však svědek J.B. omluvil ze zdravotních důvodů (viz úřední záznam č.j. 1791201/14/2301-61563-401939 ze dne 10. 11. 2014). Dle odvolacího orgánu se prvostupňový správce daně zcela oprávněně domníval, že zdravotní stav svědka J.B. se nelepší ode dne 4. 7. 2014, kdy bylo prvostupňovému správci daně doručeno usnesení Policie ČR o odložení trestní věci, které se měl dopustit jednatel odvolatele (pan D.F.) s odůvodněním, že není možné vyslechnout pana J.B. ze zdravotních důvodů. V odůvodnění je odkaz na znalecký posudek v oboru zdravotnictví, odvětví psychiatrie, doc. MUDr. V. P., PhD., týkající se aktuálního duševního stavu pana J.B., který do znaleckého posudku uvedl: „aktuálně je B. v režimu práce neschopného, což zcela koresponduje s jeho zdravotním stavem – nynějším rozvojem chronifikované depresivní*

fáze v rámci základního onemocnění (periodické depresivní poruchy). V důsledku přítomné akutní a závažné duševní poruchy, která chorobně ovlivňuje veškeré jeho psychické funkce, není z psychiatrického hlediska aktuálně schopen náležitě chápat, vnímat a hodnotit realitu, není proto schopen účastnit se úkonu trestního řízení, vzhledem k trvající chronifikaci stavu nelze předpokládat zásadní změnu v dohledné době. Prognóza onemocnění je u vyšetřovaného nepříznivá, a to zejména vzhledem k věku pacienta, stanovené diagnóze a délce onemocnění, vleklému aktuálnímu obrazu nynější fáze nemoci, též nedostatečnému efektu léčby.“ Na základě výše uvedených skutečností odvolací orgán konstatuje, že v rámci daňové kontroly za předmětná zdaňovací období nebylo objektivně možné provést výslech pana J.B., jako svědka.“ Soud se s takovým odůvodněním ztotožnil.

38. A k faktu, že správce daně z výpovědi P.D. v napadených rozhodnutích nevycházel, soud jen doplňuje, že žalobce tvrdil pouze to, že svědek nepopřel spolupráci s žalobcem a že potvrdil, že se na stavebních akcích setkal s B a B Company s. r. o. To ale rozhodně nepotvrzuje (v kontextu s ostatními zjištěními správce daně), že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak tvrdí žalobce. Ostatně, žalovaný ve vyjádření k žalobě nespороval, že se svědek D. setkal s žalobcem na stavebních akcích, avšak dále již nevěděl (= svědek), jaké práce pro něj prováděl, nevzpomněl si ani na okolnosti navázání spolupráce. Stran žalobcových subdodavatelů měl svědek povědomí toliko o obchodní společnosti NEVERA s.r.o., jejímž byl zástupcem.
39. Důvodnou není ani námitka týkající se neprovedení místního šetření správcem daně v místech jednotlivých stavebních akcí. Správce daně neprovedl místní šetření s odůvodněním, že by jimi nebylo možno nic relevantního prokázat, když v napadených rozhodnutích k tomu uvedl: „*Odvolací orgán uvádí, že nebylo provedeno místní šetření, kterým dle odvolatele mělo být prokázáno, že práce uvedené na daňových dokladech od dodavatele B a B COMPANY, s.r.o. byly provedeny. Ze spisového materiálu, zvláště z předložených stavebních deníků, vyplývá, že se jedná o zcela běžné stavební práce, u kterých není zapotřebí žádných specializovaných prací, které by musela provádět pouze specializovaná firma. Odvolací orgán konstatuje, že i v případě provedení místního šetření na jednotlivých stavbách by bylo pouze prokázáno faktické provedení prací. Tato skutečnost by tedy sama o sobě nemohla být důkazem o provedení stavebních prací společností B a B COMPANY, s.r.o., proto by bylo provedení navrhovaného místního šetření nadbytečné, neboť by nemohlo být toto místní šetření osvědčeno jako důkaz prokazující provedení stavebních prací právě společností B a B COMPANY, s.r.o. Odvolací orgán proto znovu připomíná, že není zpochybňováno provedení jednotlivých zakázek, ale zda konkrétní práce na jednotlivých zakázkách provedla právě společnost B a B COMPANY, s.r.o.*“ S daným závěrem se soud plně ztotožňuje. Jestliže žalobce dovozuje, že by provedením místního šetření bylo možné zjistit, jakou část díla provedla společnost B a B Company s. r. o., pak se soud s touto argumentací nemohl ztotožnit, neboť postrádá logický základ. Soudu není zřejmé (a žalobce to ani nijak neozřejmil), jak by návštěva již hotových staveb mohla jakýmkoliv způsobem pomoci při zjištění, který konkrétní subjekt tu či onu část stavby před časem prováděl. K tomuto zjištění slouží

především svědecké výpovědi, popřípadě jiné důkazní prostředky, jejichž prostřednictvím může správce daně čerpat poznatky o skutkovém ději v době realizace staveb.

40. Pokud se jedná o námitku spočívající na tvrzení, že žalovaný v napadených rozhodnutích řádně nehodnotil obsah stavebních deníků, zápisy o předání a převzetí staveniště a zápisy o předání a převzetí díla, pak soud odkazuje na příslušné pasáže napadených rozhodnutí, kde žalovaný vyjevil mj. toto: „Ve stavebních denících pravidelné denní záznamy neobsahují identifikaci osob (jméno a příjmení), které pracovaly na staveništi. Je vždy jen uveden počet osob, ale není možné zjistit, kdo tyto osoby zaměstnával, zda se jednalo právě o společnost B a B COMPANY s.r.o. nebo o jiné subdodavatele.“ Dále žalovaný konstatoval, že „podstatné je také to, že údaje obsažené ve stavebních denících neměly vypovídací hodnotu ve vztahu k tomu, kdo konkrétně předmětné stavební práce prováděl. Dle odvolacího orgánu odvolateli nic nebránilo v tom, aby stavební deníky vedl detailně s vědomím toho, že takto detailně vedené stavební deníky mu případně pomohou při unesení důkazního břemene ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet daně.“ Žalovaný rovněž odkázal na Zprávu o daňové kontrole, kde je uvedeno toto: „Listiny týkající se stavebních akcí, které byly zahájeny před rokem 2010, daňový subjekt již předložil. V roce 2010 byla zahájena pouze stavební akce „Vnitroblok u Alberta“. Správce daně výzvou č. j. 1810754/14/2301-61563-400761 vyzval daňový subjekt k předložení navržených důkazních prostředků, které se týkají této stavební akce. Daňový subjekt podáním ze dne 20. 11. 2014, které je evidováno pod č. j. 1825380/14/2301-61563-401939, požádal o prodloužení stanovené lhůty o jeden měsíc. Tuto žádost odůvodnil nutností vyhledání listin v archivu a zároveň nutností zajištění řádného chodu společnosti, což z časových důvodů nelze před koncem kalendářního roku zajistit. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt dne 11. 11. 2014 podal žádost o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty, ve které uvádí obrat za nejbližších předcházejících 12 měsíců ve výši 697,- Kč, správce daně vyhověl této žádosti pouze částečně a rozhodnutím č. j. 1831602/14/2301-61563-400761 stanovil dodatečnou lhůtu v délce 5 dnů ode dne jeho převzetí. Uvedené rozhodnutí bylo daňovému subjektu doručeno dne 24. 11. 2014. Dne 1. 12. 2014 byla do datové schránky správce daně doručena odpověď na výzvu k doložení dokladů, evidovaná pod č. j. 1869177/14/2301-61563-400761. V příloze této odpovědi zaslal daňový subjekt kopie dokladů: Smlouvu o dílo č. 2010/Náměstí Skvrňany na akci „Celoplošná oprava náměstí Plzeň-Skvřňany“ mezi DF stavby, s.r.o. a B a B COMPANY, s.r.o. ze dne 12. 5. 2010 na veškeré zemní, bourací a pomocné práce dle dohody, Zápis o předání a převzetí staveniště na stavební akci Celoplošná oprava náměstí Plzeň - Skvrňany ze dne 31. 5. 2010, Předávací protokol dokončených prací - předmět díla Celoplošná oprava náměstí Plzeň - Skvrňany - bez data a kopii stavebního deníku, který měla na stavbě „Vnitroblok u Alberta“ Plzeň - Skvrňany vést společnost B a B COMPANY, s.r.o.

Zároveň daňový subjekt navrhl výslech všech osob, které jsou na předložených listinách podepsány, tj. D.F. (smlouva, Protokol o předání a převzetí staveniště, Předávací protokol dokončených prací), J.B. (smlouva, Protokol o předání a převzetí staveniště, Předávací protokol dokončených prací smlouvy, stavební deník B a B Company s.r.o.) a

D.F. (stavební deníky B a B Company, s.r.o.). Z porovnání počtu pracovníků a mechanizace v hlavních stavebních denících a denících B a B COMPANY, s.r.o. vyplývá, že na jmenovaných stavebních akcích by museli pracovat pouze zaměstnanci společnosti B a B COMPANY, s.r.o. nebo jejich subdodavatelů. Technický dozor investora Ing. Č. i stavbyvedoucí pan V.M. při svých svědeckých výpovědích (protokol č. j. 1806753/14/2301-61563-401939 ze dne 13. 11. 2014 a protokol č.j. 1508965/14/2301-05403-401939 ze dne 13. 8. 2014) vypověděli, že společnost B a B COMPANY, s.r.o. ani jejího jednatele p. J.B. neznají. Správce daně nezpochybňuje podpisy na listinách, ale to, že práce byly skutečně provedeny tak, jak je deklarováno. Samotné listiny nemohou prokázat to, že konkrétní plnění – stavební práce - poskytla právě společnost B a B COMPANY, s.r.o., a proto navržené svědecké výpovědi neprovedl.“

41. Dá se tedy shrnout, že žalovaný vyjevil zcela jasně formulovaný právní názor. Obecné konstatování žalobce, že nedošlo k řádnému hodnocení daného důkazu, nemůže za této situace obstát, neboť žalobce nijak blíže neupřesnil, v čemž konkrétně by měla být úvaha žalovaného vadná.
42. I v případě tvrzení, že „správce daně bezdůvodně odmítl doplnit dokazování o veškeré žalobcem navržené důkazy“, ustrnul žalobce ve zcela obecné rovině formulace žalobní námitky. Je třeba si uvědomit, že správní soudnictví je naopak ovládáno zásadou dispoziční a je výhradně na žalobci, aby v podané žalobě vymezil důvody, které činí rozhodnutí správního orgánu nezákonným. Pokud jsou žalobní body formulovány vágně, nemohou si správní soudy důvody podané žaloby domýšlet, k dané námitce lze proto rovněž v obecné rovině uvést, že žalovaný provedl důkazní řízení zákonným způsobem, přičemž k „bezdůvodnému odmítnutí doplnění dokazování“ z jeho strany nedošlo.
43. Na základě výše uvedeného dospěl soud k závěru, že žaloby nejsou důvodné, a ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. je proto zamítl.
44. Soud pro úplnost uvádí, že neprovedl důkaz výsledkem J.B., neboť by to bylo, vzhledem k důvodům, které vedly soud k zamítnutí žalob, zjevně nadbytečné.

[VI] Náklady řízení

45. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první soudního řádu správního právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Z pohledu nákladů řízení je rozhodující konečný výsledek soudního řízení, v němž byl úspěšný žalovaný (mezitímní úspěch žalobce v řízení před krajským soudem nemá z tohoto pohledu, vzhledem k následnému zamítnutí žaloby, význam). Žalovanému však v řízení před krajským soudem ani Nejvyšším správním soudem žádné důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 28. 3. 2019

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu