



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce DF STAVBY, s.r.o.**, se sídlem v Letkově, Letkov 165, *zastoupeného JUDr. Pavlem Šimou, advokátem, se sídlem v Plzni, Radobyčická 8*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 3. 2015, č. j. 7037/15/5200-20444-706033

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

### I. Napadené rozhodnutí

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10.3.2015, č.j. 7037/15/5200-20444-706033 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územního pracoviště v Plzni (*dále jen „správce daně“*) - dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty, a to:

1. Dodatečný platební výměr č.j. 573608/14/2301-24903-400595 ze dne 24.3.2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2008 ve výši 575.909,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 115.181,- Kč;

2. Dodatečný platební výměr č.j. 573700/14/2301-24903-400595 ze dne 24. 3. 2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2008 ve výši 365.258,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 73.051,- Kč;
  3. Dodatečný platební výměr č.j. 573824/14/2301-24903-400595 ze dne 24. 3. 2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008 ve výši 1.639.063,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 327.812,- Kč;
  4. Dodatečný platební výměr č.j. 564106/14/2301-24903-400595 ze dne 24. 3. 2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009 ve výši 559.340,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 111.868,- Kč;
  5. Dodatečný platební výměr č.j. 564166/14/2301-24903-400595 ze dne 21. 3. 2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2009 ve výši 95.000,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 19.000,- Kč;
  6. Dodatečný platební výměr č.j. 564205/14/2301-24903-400595 ze dne 21. 3. 2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2009 ve výši 158.722,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 31.744,- Kč;
  7. Dodatečný platební výměr č.j. 564226/14/2301-24903-400595 ze dne 24. 3. 2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009 ve výši 627.000,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 125.400,- Kč;
  8. Dodatečný platební výměr č.j. 564278/14/2301-24903-400595 ze dne 24. 3. 2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2009 ve výši 193.990,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 38.798,- Kč;
  9. Dodatečný platební výměr č.j. 564316/14/2301-24903-400595 ze dne 21. 3. 2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2009 ve výši 126.340,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 25.268,- Kč;
  10. Dodatečný platební výměr č.j. 564344/14/2301-24903-400595 ze dne 24. 3. 2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2009 ve výši 750.419,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 150.083,- Kč;
  11. Dodatečný platební výměr č.j. 564378/14/2301-24903-400595 ze dne 24. 3. 2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2009 ve výši 1.259.963,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 251.992,- Kč.
- Žalobce dále požadoval náhradu nákladů řízení.

## II. Žaloba

Žalobce odůvodnil žalobu třemi skupinami žalobních bodů.

K prvnímu žalobnímu bodu žalobce uvedl, že veškeré shora uvedené dodatečné platební výměry byly správcem daně vydány na základě zprávy o daňové kontrole č.j. 120789/14/2301-05403-400761 ze dne 17. 3. 2014. Proti všem dodatečným platebním

výměrům podal odvolání. V průběhu odvolacího řízení odvolací orgán zjistil pochybení správce daně a doplnil řízení. Následně byl žalobce přípisem Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, ÚP v Plzni ze dne 12.2.2015, č.j. 363610/15/2301-61563-402716 pozván k ústnímu jednání ve věci projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole. Jednalo se o daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí 2008 a leden až prosinec 2009, tedy stejné období, pro které se vedlo řízení o odvolání u odvolacího orgánu. Dle zaslané výzvy Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, ÚP v Plzni ze dne 12.2.2015 se projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole provádí v rámci doplnění odvolacího řízení na základě žádosti odvolacího finančního ředitelství. Zpráva o daňové kontrole byla projednána dne 19.2.2015. Daňová kontrola byla zahájena dne 26.4.2011. Pokud došlo k opakovanému projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu vad daňového řízení na straně správce daně, tedy pochybení správce daně, byla daňová kontrola ukončena až projednáním zprávy o daňové kontrole dne 19.2.2015. Až po skončení daňového řízení může správce daně doměřit daň. Veškeré shora uvedené dodatečné platební výměry byly vydány na základě zprávy o daňové kontrole č.j. 120789/14/2301-05403-400761 ze dne 17. 3. 2014, tedy před projednáním zprávy o daňové kontrole dne 19.2.2015. K vydání dodatečných platebních výměrů tak došlo před ukončením daňové kontroly. Z tohoto důvodu měly být veškeré shora uvedené dodatečné platební výměry jako nezákonné zrušeny. Pokud je odvolací orgán potvrdil, pak potvrdil nezákonná rozhodnutí.

Ke druhému žalobnímu bodu žalobce uvedl, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. V daném případě tedy běží 3letá lhůta od 26.4.2011 a skončila dne 26.4.2014. Lhůta pro stanovení daně se neprodloužila ani na základě ust. § 148 odst. 2 daňového řádu; došlo sice ze strany správce daně ke stanovení daně dodatečnými platebními výměry, ale k těm nelze přihlížet, neboť byly vydány před skončením daňového řízení, tedy před 19.2.2015. Daň již nelze stanovit z důvodu marného uplynutí prekluzivní lhůty a napadené platební výměry jsou proto nezákonné. Žalobce toto sdělil správci daně, resp. odvolacímu orgánu, podáním ze dne 20.2.2015. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl žalobcem podaná odvolání vzhledem k tomu, že dle žalovaného byla lhůta pro stanovení daně prodloužena do 26.4.2015 vzhledem k vydání dodatečných platebních výměrů. Žalovaný pomíjí, že se jedná o nezákonné dodatečné platební výměry. Žalovaný považuje postup správce daně za správný a dodatečné platební výměry za správně vydané s odůvodněním, že není podstatné, kdy byla zpráva o daňové kontrole projednána, ale že je podstatné, kdy se s ní žalobce prvně mohl seznámit, což mělo být jejím zasláním dne 17.3.2014. Takový výklad žalovaného je nesprávný. Zákon jednoznačně stanoví, že daňová kontrola je ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole, jakýkoliv jiný výklad je porušením zákona v neprospěch daňového subjektu. Dle žalobce je názor žalovaného o prodloužení lhůty pro stanovení daně a o okamžiku ukončení daňového řízení (projednání/seznámení se se zprávou o daňové kontrole) nesprávný a prekluzivní lhůta pro pravomocné stanovení daně marně uplynula, aniž by v zákonné lhůtě byla daň pravomocně stanovena.

Ke třetímu žalobnímu bodu žalobce 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 na 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, kterým 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.

V závěru žaloby žalobce uvedl, že v průběhu daňové kontroly byl žalobce zkrácen na svých právech a řízení bylo postiženo značnými procesními vadami. Žalobce na pochybení správce daně poukazoval. Z výše uvedených důvodů je napadené rozhodnutí právně vadné.

### **III. Vyjádření žalovaného**

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Žalovaný úvodem ve svém vyjádření 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.

K prvnímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že se nemůže ztotožnit s tím, že daňová kontrola byla ukončena až projednání zprávy o daňové kontrole dne 19.2.2015 skutečným v rámci doplněného odvolacího řízení. Daňová kontrola byla v případě žalobce ukončena dne 17. 3. 2014, kdy byla do datové schránky žalobce doručena ve smyslu ust. § 88 odst. 5 DŘ zpráva o daňové kontrole, č. j. 120789/14/2301-05403-400761 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Zpráva o daňové kontrole byla žalobci doručena společně se sdělením č. j. 526144/14/2301-05403-400761, ve kterém správce daně uvedl, že považuje postup žalobce, spočívající ve výpovědi plné moci a toho času nedoloženou omluvu z jednání z důvodu nemoci jednatele žalobce, za vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Vzhledem k uvedenému správce daně zaslal zprávu o daňové kontrole do datové schránky odvolatele jako přílohu sdělení, ve kterém zároveň uvedl, že považuje daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za ukončenou dnem doručení zprávy o daňové kontrole. Dne 17. 3. 2014 bylo však správci daně doručeno od jednatele žalobce, pana D. F., Rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti vystavené dne 13. 3. 2014. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení dospěl k závěru, že vypovězení plné moci ze dne 3. 1. 2014 i doručení Rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti dne 17. 3. 2014 lze považovat za omluvy z jednání, proto dle žalovaného zpráva o daňové kontrole nebyla s žalobcem projednána, jak je upraveno v ust. § 88 odst. 4 DR. Žalovaný proto uložil správci daně na základě ust. § 115 odst. 1 DŘ písemností ze dne 11. 2. 2015, č. j. 4542/15/5200- 20444-706033, napravení procesního pochybení správce daně týkajícího se neprojednání zprávy o daňové kontrole. Toto procesní pochybení bylo napraveno dne 19. 2. 2015, kdy byla zpráva o daňové kontrole projednána protokolem č. j. 392381/15/2301-61563- 401939. Smyslem odstranění vady - neprojednání zprávy o daňové kontrole - v odvolacím řízení tedy nebylo ukončit daňovou kontrolu, ale umožnit žalobci uplatnit jeho právo na projednání zprávy o daňové kontrole. K oprávnění

žalovaného projednat zprávu o daňové kontrole v odvolacím řízení žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2011, č. j. 8 Afs 56/2010-73, který uvádí, že *„Chybějící oprávnění odvolacího orgánu vedle zrušení rozhodnutí I. stupně též vrátit věc správci daně k dalšímu řízení bylo interpretováno jako specifikum daňového řízení. (...) Jestliže tedy není možné platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně, musí být náprava možná v řízení odvolacím. Jiný výklad by vedl k absurdnímu závěru, že zde není způsob, jak taková pochybení v dalším řízení napravit. (6) Proto lze nadále nápravu procesního pochybení, spočívajícího v neprojednání zprávy o daňové kontrole, provést i v odvolacím řízení.“* Vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla ukončena doručením zprávy o daňové kontrole dle ust. § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“) již dne 17. 3. 2014 (byť pro takový postup nebyly splněny veškeré podmínky, jak se v odvolacím řízení ukázalo), byly dodatečné platební výměry, vydané ve dnech 21. 3. 2014 a 24. 3. 2014, vydány až po ukončení daňové kontroly, nikoli před jejím ukončením, jak se žalobce domnívá. Zachovány zůstaly i všechny výše popsání účinky daňové kontroly i dodatečných platebních výměrů na lhůtu pro stanovení daně, neboť prvostupňové řízení společně s řízením odvolacím tvoří jeden celek s tím, že odvolací orgán je oprávněn (i povinen) napravit veškeré případné vady, které vydání prvostupňového rozhodnutí předcházely.

K druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že dle ust. § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatku, v příslušném znění (dále jen „ZSDP“), platí, že pokud ZSDP nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období. V případě žalobce tak pro zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2008 obecná prekluzivní lhůta počala běžet dne 30. 6. 2008 a její běh by uplynul dne 30. 6. 2011 (obdobně lze postupovat i u dalších předmětných období). Dne 1. 1. 2011 nabyt účinnosti daňový řád. Vzhledem k ust. § 264 odst. 4 DŘ je nutné na případ žalobce aplikovat ust. § 148 DŘ upravující lhůtu pro stanovení daně. Dle ust. § 148 odst. 3 DŘ platí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Daňová kontrola byla u žalobce za předmětná období zahájena dne 26. 4. 2011 (viz protokol č. j. 222323/11/138933401939), tj. ještě před uplynutím lhůty pro stanovení daně, která by u žalobce za nejstarší kontrolované zdaňovací období uplynula dne 30. 6. 2011. Vzhledem k tomu počala u žalobce běžet dnem zahájení daňové kontroly nová lhůta pro stanovení daně za předmětná období. Takto nově určená lhůta pro stanovení daně běžela ode dne 26. 4. 2011 do dne 26. 4. 2014. Dle ust. § 148 odst. 2 DŘ platí, že lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k: a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně, b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně, c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku, d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně. Dodatečné platební výměry byly v případě žalobce vydány ve dnech 21. 3. 2014 a 24. 3. 2014 a doručeny byly ve dnech 31. 3. 2014 a 3. 4. 2014. Nepochybně tedy byly oznámeny (doručením - viz ust. § 101 odst. 6 DŘ) v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně (měla uplynout dne 26. 4. 2014). Doručením předmětných dodatečných platebních výměrů došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně do dne 26. 4. 2015. V uvedené lhůtě došlo dne 11. 3. 2015 k vydání rozhodnutí o odvolání, které

bylo téhož dne doručeno do datové schránky zmocněnce žalobce. Je zřejmé, že v případě žalobce nedošlo k prekluzi práva stanovit daň.

Ke třetímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že dle ust. § 92 odst. 2 DŘ 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 na str. 18 až 19 rozhodnutí o odvolání a vyplývá z něj, že si 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 se 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 na str. 20 až 22 rozhodnutí o odvolání. Z výslechu vyplývá, že sice s žalobcem na stavbách pravidelně jednal, další na stavbách 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 (viz str. 24 až 25 rozhodnutí o odvolání). 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 (viz str. 19 až 20 rozhodnutí o odvolání), 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 uvádí, že tento návrh žalobce vznášel v daňovém řízení opakovaně, ačkoliv správce daně zdůvodnil, proč k němu nepřistoupil. Žalovaný uvádí, 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 staveníště, zápisu o předání a převzetí díla a stavebních deníků vedených obchodní společností B a B COMPANY s.r.o. žalovaný uvádí, 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 odkazuje na str. 24 až 25 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 (viz shrnutí jeho výpovědi na str. 18 až 19 rozhodnutí o odvolání), kdy si na konkrétní okolnosti nevzpomínal (viz výše). 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. Posouzení věci krajským soudem

##### *Z čeho soud vycházel*

Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s. ř. s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. O věci samé rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s tím vyslovili souhlas.

V souladu s ustanovením § 110 odst. 4 s. ř. s. byl soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí ze dne ze dne 22. 12. 2017, č. j. 1 Afs 333/2016 - 29.

Žaloba není důvodná.

##### A.

Nedůvodnou je námitka, že žalobci byla daň z přidané hodnoty za shora uvedená daňová období vyměřena před projednáním zprávy o daňové kontrole, tedy před ukončením daňové kontroly, v čemž spatřuje žalobce nezákonný postup, pro který by měly být platební výměry jako nezákonné zrušeny.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 3. 2007, čj. 8 Afs 118/2005 – 53 (všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu zde uvedené jsou dostupné na [www.nssoud.cz](http://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.*“

V usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 – 75 rozšířený senát konstatoval, 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*

*učinít 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.“*

V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21.9.2011 č.j. 8 Afs 56/2010 – 73 dospěl soud k následujícím v této věci plně aplikovatelným závěrům: „*chybějící oprávnění odvolacího orgánu vedle zrušení rozhodnutí I. stupně též vrátit věc správci daně k dalšímu řízení bylo interpretováno jako specifikum daňového řízení. Ruku v ruce s nemožností vrátit věc po zrušení daňového rozhodnutí zpět do stádia řízení před správním orgánem I. stupně však musí jít rozšíření rozsahu skutečností, jimiž se musí odvolací orgán v odvolacím řízení zabývat. Ustanovení § 50 odst. 3 d. ř. musí za této situace dávat odvolacímu orgánu též oprávnění napravit procesní pochybení, ke kterým došlo v řízení před správcem daně a která by jinak mohla být důvodem pro vrácení věci tomuto orgánu při současném zrušení prvostupňového rozhodnutí. Jestliže tedy není možné platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně, musí být náprava možná v řízení odvolacím. Jiný výklad by vedl k absurdnímu závěru, že zde není způsob, jak taková pochybení v dalším řízení napravit. Odvolací orgán by tak nemohl učinit v důsledku shora uvedené judikatury a správci daně již po podání odvolání nemůže být věc po zrušení jeho rozhodnutí vrácena v důsledku právního názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Ostatně i shora uvedená judikatura z doby před rozhodnutím rozšířeného senátu vycházela z předpokladu, že náprava takového pochybení bude následně možná. Proto lze nadále nápravu procesního pochybení, spočívajícího v neprojednání zprávy o daňové kontrole, provést i v odvolacím řízení. Proto bylo třeba zkoumat, zda nápravu provedl v odvolacím řízení odvolací orgán, popř. zda tuto povinnost uložil správci daně postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu.“*

Daňové řízení bylo zahájeno dne 26.4.2011 protokolem č.j. 222323/11/138933401939, jímž byla zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí až 4. čtvrtletí roku 2008, měsíců března až května a července až prosince roku 2009. Na základě výsledků daňové kontroly byly dne 21.3.2014 a 24.3.2014 vydány dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za tato zdaňovací období, jak je uvedeno ve výroku rozsudku. Z protokolu č.j. 1399445/13/2301-05403-401939 vyplývá, že žalobce byl s výsledky kontrolního zjištění seznámen dne 6.9.2013. V průběhu jednání zástupce žalobce požádal o lhůtu k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění. Této žádosti bylo vyhověno správcem daně, který stanovil lhůtu 14 dnů k vyjádření. Dne 19.9.2013 bylo zástupcem žalobce správci daně doručeno vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a žádost o poskytnutí dodatečné lhůty. Správce daně rozhodnutím ze dne 27.9.2013 č.j. 1465761/13/2301-05403-401939 stanovil lhůtu do 7.10.2013. Dne 7.10.2013 bylo zástupcem žalobce doručeno daňovému subjektu doplnění vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Správci daně byla doručena výpověď plné moci ze dne 3.1.2014, ve které žalobce vypověděl plnou moc k zastupování při daňové kontrole na dani z přidané hodnoty advokátce JUDr. Veronice Burianové. Žalobce dále uvedl, že se hodlá sám zúčastnit veškerých dalších úkonů v daňovém řízení. Správce daně odeslal žalobci prostřednictvím datové schránky sdělení – pozvánku k ústnímu jednání ve věci projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole č.j. 391641/14/2301-05403-400761 ze dne 24.2.2014, ve které žalobci sdělil, že k projednání zprávy o daňové kontrole a jejímu podpisu dojde dne 13.3.2014 v 10:00 hodin na určeném místě. Sdělení bylo doručeno dne 26.2.2014. Dne 13.3.2014 byl správcem daně sepsán úřední záznam č. j. 514310/14/2301-05403-400761, ve kterém správce daně uvedl, že jednatel žalobce p. F. se nemůže dostavit k projednání a podpisu zprávy z daňové kontroly, protože onemocněl a musí jít k lékaři s tím, že doručí potvrzení o pracovní neschopnosti. Správce daně dne 14.3.2014 zaslal do datové schránky žalobce sdělení, ve kterém uvedl,

že považuje postup odvolatele za vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Dne 17. 3. 2014 bylo správci daně doručeno od jednatele žalobce, pana D. F., rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti vystavené dne 13. 3. 2014. Zpráva o daňové kontrole č.j. 120789/14/2301-05403-400761 byla žalobci doručena do datové schránky dne 17.3.2014. Společně se zprávou o daňové kontrole bylo žalobci doručeno sdělení č. j. 526144/14/2301-05403-400761, ve kterém správce daně uvedl, že považuje postup žalobce, spočívající ve výpovědi plné moci a toho času nedoloženou omluvu z jednání z důvodu nemoci jednatele žalobce, za vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Vzhledem k uvedenému správce daně zaslal zprávu o daňové kontrole do datové schránky odvolatele jako přílohu sdělení, ve kterém zároveň uvedl, že považuje daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za ukončenou dnem doručení zprávy o daňové kontrole. Na základě zprávy o daňové kontrole byly správcem daně vystaveny dodatečné platební výměry.

V průběhu odvolacího řízení dospěl žalovaný k závěru, že vypovězení plné moci ze dne 3. 1. 2014 i doručení rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti dne 17. 3. 2014 lze považovat za omluvy z jednání, proto dle žalovaného zpráva o daňové kontrole nebyla s žalobcem projednána, jak je upraveno v ust. § 88 odst. 4 DŘ. Žalovaný proto uložil správci daně na základě ust. § 115 odst. 1 DŘ písemností ze dne 11. 2. 2015, č. j. 4542/15/5200-20444-706033, napravení procesního pochybení správce daně týkajícího se neprojednání zprávy o daňové kontrole. Toto procesní pochybení bylo napraveno dne 19. 2. 2015, kdy byla zpráva o daňové kontrole projednána protokolem č. j. 392381/15/2301-61563- 401939, jak vyplývá jednak z obsahu napadeného rozhodnutí (č. 1. 12 napadeného rozhodnutí) a jednak i z obsahu označených písemností.

Soud se ztotožňuje s žalovaným v tom smyslu, že v postupu správce daně lze spatřit procesní pochybení, neboť ten měl vyhodnotit podání žalobce ze dne 17. 3. 2014 ohledně dočasné pracovní neschopnosti jednatele za řádnou omluvu a následně měl stanovit jiný termín projednání zprávy o daňové kontrole. V tomto kontextu byl postup žalovaného, pokud uložil správci daně na základě ust. § 115 odst. 1 DŘ, který stanoví: *v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty*, písemností ze dne 11. 2. 2015, č. j. 4542/15/5200- 20444-706033, napravení procesního pochybení správce daně týkajícího se neprojednání zprávy o daňové kontrole, zcela správný, neboť následným postupem správce daně, který projednal s žalobcem závěry daňové kontroly, došlo k odstranění vady řízení, již bylo rozhodnutí správce daně zatíženo. Samotná skutečnost, že zpráva o daňové kontrole byla projednána protokolem č.j. 392381/15/2301-61563-401939 ze dne 19.2.2015 však nic nemění na závěru, že zpráva o daňové kontrole byla žalobci doručena již dne 17.3.2014 prostřednictvím datové schránky. Skutečnost, že žalobce měl tuto zprávu ve své dispozici, se jeví nespornou, neboť žalobce ze zprávy čerpal podklady pro své následné odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla ukončena doručením zprávy o daňové kontrole dle ust. § 88 odst. 5 DŘ již dne 17. 3. 2014, byť pro takový postup nebyly splněny veškeré podmínky, které byly však následně v průběhu odvolacího řízení postupem podle § 115 odst. 1 DŘ napraveny, byly dodatečné platební výměry, vydané ve dnech 21. 3. 2014 a 24. 3. 2014, vydány až po ukončení daňové kontroly, nikoli před jejím ukončením, jak se žalobce domnívá. Zachovány zůstaly i všechny výše popsané účinky daňové kontroly i dodatečných platebních výměrů na lhůtu pro stanovení daně, neboť prvostupňové řízení společně s řízením odvolacím tvoří jeden celek s tím, že odvolací orgán je oprávněn (i povinen) napravit veškeré případné vady, které vydání prvostupňového rozhodnutí předcházely.

Žalovaný tedy postupoval správně, pokud v rámci odvolacího řízení učinil patřičné kroky vedoucí k odstranění procesního pochybení správce daně. Soud se rovněž ztotožňuje s žalovaným v tom, že smyslem odstranění vady (neprojednání zprávy o daňové kontrole) v odvolacím řízení nebylo ukončit daňovou kontrolu, ale umožnit žalobci uplatnit jeho právo na projednání zprávy o daňové kontrole, neboť nápravu procesního pochybení spočívajícího v neprojednání zprávy o daňové kontrole lze provést v souladu s ust. § 115 odst. 1 DŘ i v odvolacím řízení, přičemž ke stejnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud (srov. zejména shora uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2011, č. j. 8 Afs 56/2010-73).

#### B.

Nedůvodnou shledal soud rovněž námitku žalobce spočívající v tom, že žalobci byla daň z přidané hodnoty za předmětná období vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty.

Jak již bylo uvedeno shora, daňové řízení bylo zahájeno dne 26. 4. 2011 protokolem č. j. 222323/11/138933401939, jímž byla zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí až 4. čtvrtletí roku 2008, měsíců března až května a července až prosince roku 2009. Na základě výsledků daňové kontroly byly dne 21. 3. 2014 a 24. 3. 2014 vydány dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za tato zdaňovací období. Dne 25. 4. 2014 podal žalobce proti dodatečným platebním výměrům odvolání, ve kterém namítal uplynutí prekluzivní lhůty pro dodatečné vyměření daně. Dne 10. 3. 2015 bylo vydáno rozhodnutí o odvolání žalobce.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí při posouzení důvodnosti této odvolací námitky správně vycházel obdobně jako správce daně z ustanovení § 264 odst. 4 DŘ, podle něhož *se běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, posuzuje ode dne nabytí účinnosti daňového řádu podle jeho ustanovení, která upravují lhůtu pro stanovení daně. Okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Podle § 148 odst. 1 DŘ nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Podle odst. 3 téhož ustanovení byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Podle odst. 5 téhož ustanovení lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*

Soud se ztotožňuje s posouzením uvedené odvolací námitky žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že obecná tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty pro zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2008 (tedy u nejstarší daňové povinnosti) počala běžet podle § 47 ZSDP dne 30. 6. 2008 a její běh by uplynul dne 30. 6. 2011 (obdobně lze postupovat i u dalších předmětných období). Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád. Vzhledem k ust. § 264 odst. 4 DŘ je nutné na případ žalobce aplikovat ust. § 148 DŘ upravující lhůtu pro stanovení daně. Daňová kontrola byla u žalobce za předmětná období

zahájena dne 26. 4. 2011 (viz protokol č. j. 222323/11/138933401939), tj. ještě před uplynutím lhůty pro stanovení daně, která by u žalobce za nejstarší kontrolované zdaňovací období uplynula dne 30. 6. 2011. Vzhledem k tomu počala u žalobce v souladu s ust. § 148 odst. 3 DŘ běžet dnem zahájení daňové kontroly nová lhůta pro stanovení daně za předmětná období. Takto nově určená tříletá lhůta pro stanovení daně běžela ode dne 26. 4. 2011 do dne 26. 4. 2014. Dle ust. § 148 odst. 2 písm. b) DŘ platí, že *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně*. Dodatečné platební výměry byly v případě žalobce vydány ve dnech 21. 3. 2014 a 24. 3. 2014 a doručeny byly ve dnech 31. 3. 2014 a 3. 4. 2014. Nepochybně tedy byly oznámeny (doručením - viz ust. § 101 odst. 6 DŘ) v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, která měla uplynout dne 26. 4. 2014. Doručením předmětných dodatečných platebních výměr došlo v souladu se shora citovaným ustanovením § 148 odst. 2 písm. b) DŘ k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 12 měsíců, tedy do dne 26. 4. 2015. V uvedené lhůtě došlo dne 10. 3. 2015 k vydání rozhodnutí o odvolání, které bylo dne 11. 3. 2015 doručeno do datové schránky zmocněnce žalobce. Je zřejmé, že v případě žalobce nedošlo k prekluzi práva stanovit daň.

Pokud žalobce tvrdil, že „*v daném případě tedy běží 3letá lhůta od 26. 4. 2011 a skončila dne 26. 4. 2014. Lhůta pro stanovení daně se neprodloužila ani na základě ust. § 148 odst. 2 daňového řádu; došlo sice ze strany správce daně ke stanovení daně dodatečnými platebními výměry, ale k těm nelze přihlížet, neboť byly vydány před skončením daňového řízení, tedy před 19. 2. 2015.*“ pak se soud s takovýmito obecnými tvrzeními žalobce neztotožňuje s ohledy na závěry soudu vyjádřené pod body č. 20 a 21 tohoto rozsudku, kdy dospěl k jednoznačnému závěru, že daňová kontrola byla skončena dne 17. 3. 2014 doručením zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 5 DŘ žalobci do jeho datové schránky, přičemž následně byly na základě výsledků daňové kontroly dne 21. 3. 2014 a dne 24. 3. 2014 vydány dodatečné platební výměry, které byly ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) DŘ žalobci oznámeny doručením do jeho datové schránky dne 31. 3. 2014 a dne 3. 4. 2014, čímž došlo k prodloužení lhůty o 1 rok ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) DŘ.

### C.

V předchozím rozsudku soud shledal důvodnými námitky žalobce o tom, že došlo k nesprávnému vedení důkazního řízení ze strany správních orgánů. Konkrétně zdejší soud uvážil, že svědci nebyli dotazováni konkrétně, ale naopak zcela v obecné rovině. V důsledku toho z jejich výpovědí nevyplynají žádná konkrétní zjištění.

Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku dospěl k opačnému závěru, tj. 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. Zároveň Nejvyšší správní soud zavázal zdejší soud, aby se 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 žalobkyně), a to za současného respektování právního názoru vyjádřeného ve zrušujícím rozsudku (tj. že výsledky jsou v tomto ohledu dostatečné).

Východisko pro úvahy soudu představuje konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu (např. viz rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 ze dne 30. 1. 2008) 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. Co je však povinen prokázat je to, 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.

Na základě takto vyložené právní úpravy zdejší soud hodnotil napadené rozhodnutí. Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že poté co správce daně relevantním způsobem zpochybnil obsah účetnictví žalobce (zejména provedením místního šetření v rámci dožádání místně příslušného správce daně společnosti B a B Company s. r. o. ze dne 14. 2. 2011 č. j. 74858/11/138931401571), navrhl žalobce k prokázání uskutečnění stavebních prací pro žalobce společností B a B Company s. r. o. mimo jiné výsledky svědků J. B., Ing. J. Č. a P. D.

Pokud se jedná o výpověď J. B., jednatele, resp. prokuristy společnosti B a B Company s. r. o. platí, 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. Za situace, kdy 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 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, pak daná výpověď rozhodně není s to jakkoliv vyvrátit pochybnosti správce daně o správnosti účetnictví žalobce a prokázat realizaci stavebních prací danou společností, naopak tyto pochybnosti posiluje, neboť jistě není běžná situace, kdy by čelní představitel obchodní korporace vypovídal natolik obecným způsobem o obchodní spolupráci s partnerem, s nímž má docházet k realizaci stavebních prací v nezanedbatelném rozsahu. Ani části výpovědi svědka, které mají podle žalobce prokazovat realizaci stavebních prací ze strany společností B a B Company, s.r.o., na které žalobce v podané žalobě odkazuje, tj. konkrétně *„prostory (společnost) měla, co si pamatuju, tak i nějaké náradí, specifikovat to nedokážu. Měli jsme provozovny v Praze a v České Lípě – Skalici“* a *„subdodavatele tu byly, ale nemůžu ji je pamatovat, mohlo se jednat o sto až dvě stě subdodavatelů“*, nejsou rozhodně způsobilé shora uvedený názor soudu jakkoliv zpochybnit, když se jedná o zcela obecné proklamace, které zapadají do charakteru zbytku svědecké výpovědi, kdy její značně vysoká úroveň obecnosti ji činí z výše uvedených důvodů nevěrohodnou.

Žalovaný rovněž nepochybil, když v odůvodnění napadeného rozhodnutí uzavřel, že ani výsledky svědků Ing. J. Č., stavebního dozoru investora, a P. D., subdodavatele žalobce, neprokazují uskutečnění stavebních prací společností B a B Company s. r. o. tak, jak byly vykázány ve fakturách předložených žalobcem v rámci daňové kontroly. Oba svědci sice měli o společnosti B a B Company s. r. o. rámcové povědomí, nebyli však schopni věrohodným způsobem popsat konkrétní způsob spolupráce mezi ní a žalobcem, tím méně pak takovou spolupráci, která by co do svého obsahu odpovídala žalobcem předloženým fakturám. Výpovědi obou svědků se shodují pouze v tom směru, že se na určitých stavebních akcích pohybovali pracovníci B a B Company s. r. o., ani jeden ze svědků však nebyl schopen blíže popsat, jakou činnost tam tyto osoby vykonávali, z obsahu daných výpovědí proto není možné dovozovat skutečné provedení žalobcem deklarovaných prací ze strany subdodavatele.

Důvodnou není ani námitka žalobce 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. S daným závěrem se soud plně ztotožňuje. Jestliže žalobce dovozuje, že by provedením místního šetření bylo možné zjistit, jakou část díla provedla společnost společnosti 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.

Pokud se jedná o námitku žalobce spočívající na tvrzení, že žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně nehodnotil obsah stavebních deníků, pak soud odkazuje na stranu 24 odůvodnění dole, kde žalovaný uvedl, že *„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 tak shora citovaných částech odůvodnění napadeného rozhodnutí vyjevil zcela jasně formulovaný právní názor opírající se o analýzu obsahu stavebních deníků, přičemž zcela 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.

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.

Soud neprovedl žádný další z navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby. Co se týče výsledku svědka B., jehož se žalobce domáhal v řízení před soudem, pak jeho provedení je zcela nadbytečné, když daný svědek byl již vyslechnut v rámci řízení daňového (sám žalobce se ostatně s obsahem výpovědi tohoto svědka v žalobě operuje).

#### *Závěr*

Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

#### **V. Náklady řízení**

Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal.

**P o u ě n í :**     **Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.**

V Plzni dne 14. března 2018

**Mgr. Alexandr Krysl v.r.**  
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:  
L. K.