



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **žalobce CZ stavby, s.r.o.**, se sídlem Plzeň, Barákova 79, zastoupeného JUDr. Pavlem Šímou, advokátem, se sídlem Plzeň, Radobyčická 830/8, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11.06.2014, č.j. 15036/14/5000-14203-711413,

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 11.06.2014, č.j. 15036/14/5000-14203-711413 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta jeho odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, územního pracoviště v Plzni (dále jen „prvoinstanční orgán“ či „správce daně“) ze dne 3.12.2013, č.j. 1719659/13/2301-24903-402679 a č.j. 1719982/13/2301-24903-402679 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“ či „dodatečné platební výměry“) a tato rozhodnutí byla potvrzena.

Prvoinstančními rozhodnutími byla žalobci na dani z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 7.5.2008 do 31.12.2008, resp. za zdaňovací období od 1.1.2009 do

31.12.2009, doměřena daňová povinnost vyšší o částku 1.619.730 Kč, resp. o částku 2.437.600 Kč, a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 323.946 Kč, resp. ve výši 487.520 Kč.

II. Žaloba.

Žalobce v žalobě předně namítal prekluzi práva na stanovení daně. K tomu uvedl, že již v odvoláních proti prvoinstančním rozhodnutím tvrdil, že prekluzivní lhůta stanovená jak zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), tak i zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) pro pravomocné stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 i roku 2009 uplynula dnem 31.12.2013 s tím, že v této lhůtě nebyla daň pravomocně stanovena. Dle žalobce nebylo lze daň stanovit z důvodu marného uplynutí prekluzivní lhůty, dodatečné platební výměry jsou proto nezákonné. Z uvedených důvodů žalobce v odvoláních navrhl, aby žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu dodatečné platební výměry zrušil a řízení zastavil. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl s odůvodněním, že lhůta pro stanovení daně byla prodloužena do 31.12.2014. Dle žalovaného by uplynula lhůta pro stanovení daně pro obě posuzovaná zdaňovací období skutečně dne 31.12.2013, ale doručením dodatečných platebních výměrů došlo ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok, a to přesto, že se jedná o daňové řízení zahájené před účinností daňového řádu. Žalobce považuje názor žalovaného o prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok z důvodu doručení dodatečných platebních výměrů za nesprávný. Dle žalobce prekluzivní lhůta pro pravomocné stanovení daně uplynula dnem 31.12.2013, aniž by v této lhůtě byla daň pravomocně stanovena. Žalobce dále nesouhlasil se závěrem žalovaného, že při přezkoumání dodatečných platebních výměrů nevyšly najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti žalobcem v odvolání neuplatněné, které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. Žalobce má toto zjištění za nesprávné, neboť v průběhu daňové kontroly byl zkrácen na svých právech a řízení bylo postiženo značnými procesními vadami. Žalobce na pochybení správce daně opakovaně poukazoval a podával stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole. Správce daně podané stížnosti jako nedůvodné zamítl a jejich obsahem se po věcné stránce nezabýval. Konkrétně žalobce uvedl, že podáním ze dne 25.11.2013 opakovaně namítl podjatost zaměstnanců správce daně (úředních osob), kteří u něj prováděli daňovou kontrolu, když předchozí stížnost byla správcem daně vyhodnocena jako nedůvodná. Pochybnosti o nepodjatosti popsaných úředních osob dle žalobce vyplývaly zejména z toho, že uvedení zaměstnanci odmítali provést žalobcem navržené důkazy bez řádného odůvodnění. Jedná se zejména o výsledky žalobcem navržených svědků, případně opakované výsledky již vyslechnutých svědků. Správce daně vyslechl některé ze svědků, a to jen obecně, když jim sice kladl i dotazy na konkrétní zakázky, ale svědci nebyli připraveni, odpovídali jen obecně s tím, že pokud budou moci nahlédnout do svých dokladů (které nemají s sebou k dispozici, neboť nevěděli, co bude přesně předmětem výsledku), mohou odpovědět konkrétně. Žalobce trval na provedení výsledků svědků přesně specifikovaných jednotlivými podáními s tím, že svědci budou předem vyzváni tak, aby se mohli řádně připravit. Uvedené úřední osoby odmítaly provést výsledky svědků navržených žalobcem z důvodu, že předvíдалy, jak by mohli svědci vypovídat; takový přístup je nepřipustný; správce daně nemůže výsledek nahrazovat svými úvahami, jak výsledek dopadne. Shora uvedené úřední osoby dále odmítaly

provést výslechy některých svědků s odůvodněním, že by si tvrzení uvedená ve výslechu nemohly ověřit. Rovněž toto je nepřipustné; správce daně musí nejprve výslech provést a pak se k nim může vyjádřit a hodnotit jej. Pochybnosti o nepodjatosti popsaných úředních osob dále vyplývaly z toho, že ve svém hodnocení kontrolního šetření vytrhují z kontextu části vyjádření žalobce a deformují předložené důkazy; např. nezpochybňují, že bez provedení práce investor hradil zálohu na cenu díla daňovému subjektu, ale odmítají, že by rovněž žalobce mohl hradit zálohu (dílní odměnu) svému subdodavateli. Uvedený postoj správce daně (úředních osob) nemá v ničem oporu a jen svědčí o tom, že správce daně nezjišťuje skutečný stav věci, ale jen hledá důvody pro setrvání na svém původním stanovisku prezentovaném při zahájení daňového řízení. Dále žalobce tvrdil, že uvedené úřední osoby zpochybňují pravost předložených písemných důkazů - stavebních deníků, když uvádí, že tyto byly údajně vedeny spol. B a B COMPANY s.r.o., aniž by k takovým zpochybňujícím závěrům měly jakékoliv důkazy; pokud hodlají činit takové závěry, mají nejprve vyslechnout osoby, které měly stavební deníky vést, a ne nahrazovat takový výslech svými úvahami. Žalobce dále spojoval pochybnosti o nepodjatosti popsaných úředních osob s tím, že správce daně požadoval předložení originálů protokolů o předání a převzetí staveníště a protokolů o předání a převzetí díla uzavřené mezi žalobcem a spol. B a B COMPANY s.r.o. Žalobce sdělil správci daně, že originály nemá k dispozici, a pro případ pochybností o jejich pravosti navrhl výslech svědků, a to osob, které je podepsaly. Správce daně zpochybnil předložené protokoly, navržené výslechy svědků, které by toto mohly objasnit, ale neprovedl, tedy se nesnažil zjistit skutečný stav věci, ale jen hledal způsob, jak co nejvíce zpochybňovat doklady předložené žalobcem, a vyhýbal se provedení důkazů, které by pochybnosti rozptýlily. Uvedené úřední osoby dále polemizují ve svém vyjádření ve vztahu k předloženým stavebním deníkům o tom, který podpis je které osoby. Pokud mají pochybnosti o pravosti podpisů, mají se dotázat osob, které jsou ve stavebním deníku uvedeny, a nemohou to nahradit svými úvahami. Pokud váhají mezi třemi osobami, které se do stavebního deníku podepisovaly (J.B., D.F., B.), měly tyto osoby vyslechnout. Správce daně není znalcem v oboru písmoznalectví, a tedy se nemůže kvalifikovaně vyjadřovat k tomu, kdo podpisy připojil. Uvedené úřední osoby místo zjištění skutečného stavu věci a potvrzení či vyvrácení jejich pochybností žalobcem navrženými důkazy nahrazují dokazování svými úvahami. Správce daně nepřizval žalobce k provedení některých úkonů, krom jiného k šetření u A.D., u kterého prověřoval provedení konkrétních prací v rámci subdodávky pro žalobce. Uvedené úřední osoby na začátku řízení vyslovily pochybnosti o některých fakturách přijatých žalobcem, v průběhu řízení byla provedena řada důkazů svědčících ve prospěch žalobce, přesto správce daně své stanovisko nezměnil; správce daně nepřihlíží k provedeným důkazům, k vyjádření žalobce a odmítá provádět další navržené důkazy, které by mohly pochybnosti správce daně rozptýlit. Takový přístup dle žalobce svědčí o tom, že se správce daně nesnaží zjistit objektivně stav věci, ale jen hledá způsob, jak setrvat na svém původním stanovisku. Dále žalobce uvedl, že podáním ze dne 25.11.2013 rovněž sdělil, že spatřuje ve shora popsaném postupu úředních osob zastupujících správce daně při daňové kontrole nesprávný postup při daňové kontrole. Pochybnosti žalobce o nesprávném postupu jsou umocněny níže uvedeným jednáním správce daně. Při jednání dne 15.10.2013 správce daně žalobci sdělil, že návrhům na doplnění dokazování výslechem svědků nevyhověl. Žalobce sdělil, že je mu známo, že správce daně v rámci souběžně prováděné daňové kontroly společnosti DF STAVBY s.r.o. krom jiného provedl dne 23.10.2012 místní šetření u pana A.D. který měl být subdodavatelem společnosti B a B COMPANY s.r.o., která prováděla jednotlivé kontrolované zakázky pro spol. DF STAVBY

s.r.o. Spol. B a B COMPANY s.r.o. prováděla jednotlivé kontrolované zakázky i pro žalobce. Dle žalobce musel správce daně při místním šetření u A.D. krom jiného narazit na faktury za práce, které A.D. provedl pro spol. B a B COMPANY s.r.o. na zakázkách prováděných pro žalobce kontrolovaných předmětnou daňovou kontrolou, přesto se správce daně o takovém zjištění nezmínil; jednalo se o důkaz svědčící ve prospěch žalobce. Žalobce si je vědom, že se jedná o zjištění v rámci jiné daňové kontroly, nicméně i sám správce daně s odkazem na § 93 odst. 2 daňového řádu přebíral důkazy z jiných řízení, měl tak postupovat i v tomto případě, ne jen v případech, které mohou být v neprospěch žalobce. Žalobce podáním ze dne 25.11.2013 sdělil správci daně, že se A.D. podílel na zakázkách projednávaných v předmětném daňovém řízení jako subdodavatel společnosti B a B COMPANY s.r.o. Žalobce dále sdělil, že má k dispozici konkrétní údaje o tom, na jakých zakázkách se A.D. jako subdodavatel spol. B a B COMPANY s.r.o. podílel. Jedná se minimálně o zakázku Jagelonská ul. v Plzni. Žalobce sdělil, že má k dispozici kopie faktur vystavených A.D. společnosti B a B COMPANY s.r.o. (a následně uhrazených společností B a B COMPANY s.r.o.), jedná se o fakturu č. 9059900516 ze dne 20.9.2009, fakturu č. 9059900585 ze dne 6.10.2009, fakturu č. 9059900667 ze dne 5.11.2009, fakturu č. 9059900727 ze dne 3.12.2009, fakturu č. 9059900783 ze dne 31.12.2009. Kopie uvedených faktur žalobce správci daně předložil. Prokázáním subdodávek žalobce vyvracel pochybnosti správce daně o tom, že spol. B a B COMPANY s.r.o. předmětné zakázky neprovedla. Vzhledem k tomu, že se jednalo o vztah mezi A.D. a spol. B a B COMPANY s.r.o., neměl žalobce k dispozici jiné dokumenty týkající se jejich smluvního vztahu (objednávky, smlouvy apod.). Vzhledem k tomu, že při svém prvním (a jediném) výsledku u správce daně neměl svědek A.D. k dispozici své doklady a nedokázal se vyjádřit k provedení konkrétních zakázek, nemohl se jej žalobce dotazovat, zda a jaké zakázky pro spol. B a B COMPANY s.r.o. prováděl. Vzhledem k tomu, že správce opakovaně odmítal provést doplňující výsledek A.D., nemohl to žalobce zhojit (doplnit) ani v rámci doplňujícího výsledku. Z uvedených faktur je nepochybné, že A.D. se podílel jako subdodavatel společnosti B a B COMPANY s.r.o. minimálně na shora uvedených zakázkách prováděných společností B a B COMPANY s.r.o. pro žalobce. Pokud správce daně prováděl u A.D. místní šetření muselo mu být toto známo, přesto to zamlčel a nepostupoval ve věci daňové kontroly objektivně. Předmětné faktury prokazují, že spol. B a B COMPANY s.r.o. fakturované práce pro žalobce skutečně prováděla, když pro jejich provedení využila minimálně subdodavatele A.D. Pokud toto správce daně zamlčel, přehlíží důkazy, které svědčí ve prospěch žalobce. Žalobce dále pokračoval tím, že správce daně doplnil spisový materiál o doklady obstarané Policií ČR, a to o výsledky jednání několika společností, které měly být dodavateli společnosti B a B Company s.r.o., konkrétně se jednalo o spol. ORCO GROUP s.r.o., Ryčrd, s.r.o., TRANSFORSEN s.r.o., TORENDOR s.r.o., Saredo s.r.o., Charysso s.r.o., ARCO MAXI s.r.o. Dle správce daně faktury vystavované těmito společnostmi společnosti B a B Company s.r.o. byly fiktivní. Správce daně tedy dovodil, že spol. B a B Company s.r.o. nemohla žalobci poskytnout v tomto řízení sporná plnění. Žalobce k tomu uvedl, že p. B. jakožto bývalý zástupce společnosti při svém výsledku uvedl, že spol. B a B Company s.r.o. měla cca 200 subdodavatelů. Doplnění dokazování o výsledky zástupců dodavatelů společnosti B a B Company s.r.o. shora uvedených se týká 7 společností. Informace získané ze 7 společností není možné zobecnit na všech cca 200 dodavatelů, tedy závěr správce daně o nemožnosti poskytnutí plnění ze strany spol. B a B Company s.r.o. je nepřezkoumatelný a tedy nesprávný. Navíc uvedené výsledky zástupců shora uvedených společností nebyly provedeny v daňovém řízení, žalobce se nemohl uvedených výsledků

účastnit a klást vyslýchaným otázky, k takto získaným důkazům tedy není možné přihlížet. Správce daně přesto k výsledkům přihlíží s odkazem na § 93 odst. 2 daňového řádu a krom jiného jimi odůvodňuje, proč nebude provádět další žalobcem navržené důkazy. Vzhledem k této skutečnosti žalobce navrhl v souladu s § 93 odst. 3 daňového řádu provést výsledk zástupců uvedených společností, tedy výsledk zástupce (statutární orgány) spol. ORCO GROUP s.r.o., Ryčrd, s.r.o., TRANSFORSEN s.r.o., TORENDOR s.r.o., Saredo s.r.o., Charysso s.r.o., ARCO MAXI s.r.o. Jedná se o výsledky osob: J.Š. J.B., R.B., R.S., J.P.a dalších jednatelů uvedených společností. Dále pak navrhl výsledk R.Ž., který je uvedenými osobami zmiňován, a doplnil, že v případě, že správce daně tomuto nevyhoví, není možné k uvedeným výsledkům přihlížet a není možné jejich obsahem odůvodnit neprovedení dalších žalobcem navržených důkazů. Správce daně na uvedený návrh nijak nereagoval a svůj postoj nezdůvodnil. Dle žalobce správce daně bezdůvodně odmítal doplnit dokazování o žalobcem navržené důkazy, když dle žalobce se doplněním dokazování mohly vyvrátit pochybnosti správce daně a prokázat oprávněnost fakturovaných položek. Žalobce dále v žalobě pokračoval sdělením, že správce daně jej podáním ze dne 29.11.2013 vyrozuměl, že jeho stížnost je nepřipustná a že se jí zabývat nebude. Správce daně postupoval v rozporu s platnými právními předpisy, pokud se odmítl zabývat žalobcem podanou stížností na jeho postup při daňové kontrole. Žalobce v souladu s § 261 odst. 6 daňového řádu požádal o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole. Shora uvedeným postupem správce daně poškodil žalobce, když nejen že v průběhu daňové kontroly postupoval v rozporu s platnými právními předpisy, ale odmítal řešit i podanou stížnost. Toto je v rozporu s § 261 odst. 3 daňového řádu, dle kterého správce daně prošetří skutečnosti uvedené ve stížnosti. Správce daně toto neprošetřil. Postup správce daně byl i v rozporu s § 261 odst. 4 daňového řádu, dle kterého stížnost musí být vyřízena do 60 dnů ode dne jejího doručení správci daně příslušnému k jejímu vyřízení. Správce daně stížnost nevyřídil, jen sdělil, že ji vůbec vyřizovat nebude. Porušení práv žalobce správce daně dále prohloubil tím, že v den, kdy odeslal vyrozumění o vyřízení stížnosti (které ani není vyřízením stížnosti, ale sdělením, že se stížností nebude zabývat), zároveň ukončil daňovou kontrolu, aniž by umožnil daňovému subjektu před skončením daňové kontroly požádat o prošetření vyřízení stížnosti nadřízeným orgánem. Dle § 261 odst. 6 daňového řádu má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Tento správce daně postupuje při prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle odstavců 3 až 5, což znamená, že i prošetření vyřízení stížnosti musí být provedeno před skončením daňové kontroly. Daňový řád nestanoví lhůtu, ve které má být podána žádost daňového subjektu o prošetření vyřízení stížnosti nadřízeným orgánem, mělo by se tedy vycházet z obecných lhůt pro podání opravného prostředku a před uplynutím takové lhůty nemohl správce daně daňovou kontrolu ukončit. Jiný postup je rovněž v rozporu s platnými právními předpisy a tedy i takový postup správce daně je nezákonný. V den, kdy správce daně odeslal žalobci vyrozumění o vyřízení stížnosti (které není vyřízením stížnosti, ale sdělením, že se stížností nebude zabývat), zároveň odeslal zprávu o daňové kontrole, čímž správce daně postupoval opět v rozporu s platnými právními předpisy. Správce daně je oprávněn zprávu o daňové kontrole odeslat daňovému subjektu za podmínek § 88 odst. 5 daňového řádu, tedy v případě, kdy se kontrolovaný daňový subjekt odmítne seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá. Přestože tyto podmínky splněny nebyly, správce daně zprávu o daňové kontrole i před uplynutím lhůty pro podání žádosti o prošetření vyřízení stížnosti odeslal do datové schránky žalobce. Toto zdůvodnil ve

svém sdělení ze dne 29.11.2013, kde záměrně uvádí nepravdivé informace, čímž vnáší do způsobu provádění daňové kontroly další pochybnosti. Správce daně ve sdělení ze dne 29.11.2013 uvádí, že žalobce požádal z důvodu nemoci své jednatelky dne 12.11.2013 o nový termín jednání, při kterém měla být žalobci předložena zpráva o daňové kontrole, a že dne 13.11.2013 ještě jednatelka opakovaně požádala telefonicky o nový termín. Z těchto skutečností je možné dovodit jen to, že žalobce se snažil zajistit svou účast u jednání, o věc se aktivně zajímal a projednání se nevyhýbal. Ve sdělení ze dne 29.11.2013 dále správce daně lživě uvádí, že upozornil žalobce, že musí doložit důvod nepřítomnosti na jednání dne 13.11.2013 a že toto nebylo doloženo. Správce daně nevyžadoval žádný další doklad; správci daně byla dne 12.11.2013 doručena žádost o stanovení nového termínu z důvodu nemoci (což je důvod nepřítomnosti); správce daně dne 13.11.2013 z iniciativy žalobce telefonicky hovořil se zástupcem žalobce a dohodl, že bude stanoven nový termín; správce daně nepožadoval žádný další doklad; pokud správce daně ve sdělení ze dne 29.11.2013 uvádí, že požadoval další doklad a ten nebyl doložen, pak správce daně lže; pokud by takový doklad vyžadoval, byl by předložen. Správce daně stanovil nový termín na 26.11.2013, když žalobce z důvodu nemoci své jednatelky požádal o stanovení jiného termínu a onemocnění doložil dokladem o pracovní neschopnosti. Přesto správce daně neumožnil žalobci účast u jednání o projednání zprávy o daňové kontrole, a byť nebyly splněny podmínky pro její zaslání, zprávu o daňové kontrole odeslal. Žalobce poukázal i na to, že nikdy nezpůsobil průtahy v daňovém řízení, vždy se k výzvě dostavil ke každému jednání, naopak správce daně byl opakovaně nečinný po dobu několika měsíců a je tak zarážející, že v měsíci listopadu 2013 nehodlal vyhovět žalobci o nařízení nového termínu jednání. Žalobce dále poukázal na další lživé nařčení správce daně uvedené v poslední větě str. 68 zprávy o daňové kontrole, kde uvádí, že se žalobce nedostavil k projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole, ani se z jednání neomluvil. Toto je lživé tvrzení, když žalobce se řádně omluvil a žádal o nařízení nového termínu projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole, což krom jiného vyplývá i ze sdělení správce daně ze dne 29.11.2013. S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti žalobce požádal o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole. Ke zjednání nápravy nedošlo. Ze shora uvedeného dle žalobce vyplývá, že správce daně v průběhu daňového řízení opakovaně porušil práva žalobce a opakovaně došlo k procesním pochybením. Správce daně neprovedl bezdůvodně žalobcem navrhované důkazy a jejich neprovedení řádně nezduvodnil. Závěr žalovaného, že daňová řízení, ve kterých byla vydána prvoinstanční rozhodnutí, neobsahují nesprávnosti nebo nezákonnosti, které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, je nesprávný.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobce uplatnil v odvolání proti prvoinstančním rozhodnutím pouze námitku vyměření daně po prekluzivní lhůtě; ostatní námitky v žalobě uvedené uplatňuje až nyní v rámci soudního přezkumu. Žalovaný ve vztahu k námitce prekluze práva na vyměření daně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že tuto námitku zásadně odmítá. Dále doplnil, že obecná tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně z příjmu za zdaňovací období roku 2008 podle § 47 zákona o správě daní a poplatků počala běžet dne 31.12.2008. Správce daně v průběhu této lhůty učinil úkon směřující k dodatečnému stanovení této daně, na

základě kterého podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků začala tříletá lhůta běžet znovu od konce roku 2010. Tímto úkonem bylo zahájení daňové kontroly dne 29.11.2010 - viz protokol o ústním jednání č.j. 346930/10/138931401023. Z výše uvedeného vyplývá, že lhůta pro doměření daně měla uplynout dnem 31.12.2013. Ode dne 1.1.2011 nabyl účinnosti daňový řád, který upravuje lhůtu pro stanovení daně v § 148. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu se běh a délka lhůty pro vyměření daně, která započala podle zákona o správě daní a poplatků a neskončila do nabytí účinnosti daňového řádu, posuzuje podle ustanovení daňového řádu, která upravují lhůtu pro stanovení daně. Okamžik počátku běhu této lhůty určený podle zákona o správě daní a poplatků zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty (v případě žalobce se jedná o zahájení daňové kontroly) a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu, se posuzují podle dosavadních právních předpisů, tj. podle ustanovení zákona o správě daní a poplatků. V případě žalobce začala běžet nová tříletá lhůta pro doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a roku 2009 ode dne 31.12.2010; konec této lhůty by tedy připadal na 31.12.2013. Běh a délka lhůty je od 1.1.2011 upravena v § 148 daňového řádu. V § 148 odst. 2 daňového řádu je uveden taxativní výčet úkonů, které prodlužují dosavadní lhůtu pro stanovení daně o jeden rok. Podmínkou však je, aby tyto úkony byly učiněny v posledních 12 měsících lhůty pro stanovení daně. Jedním z těchto úkonů je podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Rozhodnutím o stanovení daně je nepochybně dodatečný platební výměr. Dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a roku 2009 byly žalobci doručeny dne 13.12.2013. Dosavadní lhůtou je nutno rozumět nikoli pouze základní tříletou lhůtu, ale vždy aktuální podobu této lhůty. V případě žalobce se tedy jedná v případě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2008 a 2009 o lhůtu, jejíž konec by připadal na 31.12.2013. Doručení dodatečných platebních výměrů dne 13.12.2013 je úkonem učiněným v posledních 12 měsících dosavadní lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob r. 2008 a 2009. Doručením dodatečných platebních výměrů byla tedy tato předmětná lhůta prodloužena o jeden rok, tj. do 31.12.2014. Vzhledem k tomu, že dodatečné platební výměry nabyly právní moci dnem 20.6.2014, bylo tak učiněno ve shora uvedené lhůtě. Žalovaný se dále vyjádřil k ostatním žalobním námitkám. Stran námitky týkající se podjatosti zaměstnanců správce daně (úředních osob) žalovaný uvedl, že žalobce namítal podjatost úředních osob správce daně, aniž by předložil důkaz o tom, že by dotčené osoby měly takový poměr k věci, který by mohl zakládat pochyby o jejich nepodjatosti. Žalobce pouze tvrdil pochybení těchto osob při provádění daňové kontroly. O tom, že úřední osoby M.B. a I.K. nejsou vyloučeny z řízení nebo jiného postupu při správě daní rozhodl ředitel Finančního úřadu pro Plzeňský kraj rozhodnutím č.j. 1396167/13-2300-14500-402143. Žalovaný dále uvedl, že žalobce dne 25.11.2013 podal stížnost na postup správce daně při daňové kontrole, ve které namítal nedostatečný rozsah prováděného dokazování a chybné hodnocení důkazů. Vzhledem k tomu, že proti takovým namítaným pochybením bylo možné brojit v rámci vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění a pak dále v podaném odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému na základě výsledků daňové kontroly, shledal správce daně podanou stížnost nepřipustnou, neboť daňový řád poskytoval v tomto případě jiný prostředek ochrany. V podaném odvolání proti dodatečným platebním výměrům však žalobce shora uvedená pochybení jakožto odvolací námitky neuvedl. Žalovaný zásadně odmítá žalobcem tvrzený nedostatečný rozsah prováděného dokazování a chybné hodnocení důkazů, a to s odkazem na spisový materiál a

zprávu o daňové kontrole (dále jen „zpráva“). Ohledně námitky, že „uvedené úřední osoby dále polemizují ve svém vyjádření ve vztahu k předloženým stavebním deníkům o tom, který podpis je které osoby; pokud mají pochybnosti o pravosti podpisů, mají se dotázat osob, které jsou ve stavebním deníku uvedeny a nemohou to nahradit svými úvahami; pokud váhají mezi třemi osobami, které se do stavebního deníku podepisovaly (J.B. D.F., B.), měly tyto osoby vyslechnout; správce daně není znalcem v oboru písmoznalectví, a tedy se nemůže kvalifikovaně vyjadřovat k tomu, kdo podpisy připojil“, žalovaný odkázal ve své vyjádření na str. 31 a 32 zprávy, kde mimo jiné uvedl, že stavbyvedoucí p. B. byl povinen se pod zápis podepsat. Z doložených průpisů stavebních deníků je však zřejmé, že podpis, který je uveden pod provedeným zápisem, není podpisem pana B., ale je podpisem pana D.F., v jednom případě pana B., i když na pravé straně je u jednotlivých zápisů uveden další podpis, který by měl být podpisem pana B. Tato skutečnost vedla správce daně k pochybnosti, zda stavební deníky byly v době provádění staveb vedeny tak, jak je v nich deklarováno. Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že správce daně neměl pochybnosti o tom, kdo zápis podepsal, jak tvrdí žalobce. Pan B. byl již jako svědek vyslechnut, a to dne 26.3.2012. Při výslechu nebyl schopen podrobně popsat jedinou stavební akci, byť dle zápisů ve stavebních denících měl být na stavbách přítomen téměř denně; nepamatoval si, kdo konkrétně práce prováděl, jaká technika byla využívána, v jakém období práce probíhaly a zda se na stavbách vyskytovaly problémy. Z těchto důvodů správce daně neprovedl opakovaný výslech této osoby. K námitce žalobce, že správce daně opakovaně odmítal provést doplňující výslech svědka A.D. žalovaný konstatoval, že výslech této osoby byl proveden dne 27.3.2012, a to za přítomnosti zmocněnce žalobce. Žalobce tak jeho prostřednictvím mohl klást svědku otázky. Svědku bylo známo z obsahu předvolání, v jaké konkrétní věci bude vypovídat. Měl tedy možnost se na výslech připravit a nahlédnout případně do svých dokladů. Žalovaný tedy odmítá tvrzení žalobce, že svědek se nedokázal vyjádřit k provedení konkrétních zakázek z důvodu, že neměl k dispozici své doklady. Výpovědi tohoto svědka nebylo jednoznačně prokázáno, že spol. B a B COMPANY s.r.o. se podílela na realizaci staveb žalobce, tj. že fakticky provedla práce v rozsahu a ceně uvedené na fakturách. Stran žalobní námitky, že výsledky zástupců společností ORCO GROUP s.r.o., Ryčrd, s.r.o., TRANSFORSEN s.r.o., RORENDOR s.r.o., Saredo s.r.o., Charysso s.r.o., ARCO MAXI s.r.o. nebyly provedeny v daňovém řízení, že se žalobce nemohl uvedených výsledků účastnit a klást vyslýchaným otázky, a proto k takto získaným důkazům nelze přihlížet, žalovaný uvedl, že zásadně odmítá, že by důkazy opatřené v rámci trestního řízení od Policie ČR byly a priori vyloučeny z použití v rámci daňového řízení. Výpovědi jednatelů shora uvedených společností nebyly v rozporu s jinými důkazy provedenými správcem daně v daňovém řízení (viz zpráva), nebyl tedy důvod příslušné osoby předvolat jako svědky v daňovém řízení. Podle § 93 odst. 2 daňového řádu lze za podmínek uvedených v odst. 1 tohoto ustanovení jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení. S těmito podklady se mohl žalobce seznámit nahlédnutím do daňového spisu. Ani jeden ze svědků vyslechnutých Policií ČR nepotvrdil, že by shora uvedené společnosti vykonávaly jakoukoli činnost; předmětné společnosti neměly žádné zaměstnance, nedodávaly žádné zboží, práce ani služby jiné společnosti ani fyzické osobě, rovněž tak žádné zboží ani služby od jiné společnosti či fyzické osoby nenakupovaly. Přesto jim byly na účet zasílány finanční prostředky, mimo jiné i od B a B COMPANY s.r.o. Z výpovědi těchto osob tedy není prokázáno, že shora uvedené společnosti provedly pro B a B COMPANY s.r.o. jakožto subdodavatelé práce uvedené na fakturách. Dokumenty předané Policií ČR

potvrdily oprávněnost pochybností správce daně o tom, kdo byl skutečným dodavatelem prací, zda vůbec byly práce v rozsahu uvedeném na fakturách uskutečněny, tj. že k dodávkám prací společností B a B COMPANY s.r.o. v hodnotách uvedených na fakturách skutečně došlo. Správce daně si také zajistil výpisy z účtu společnosti B a B COMPANY s.r.o., z nichž zjistil, že finanční prostředky, které přišly na účet této společnosti, byly následně poukázány na účty ORCO GROUP s.r.o., Ryčrd, s.r.o., TRANSFORSEN s.r.o., TORENDOR s.r.o., Saredo, s.r.o., Charysso s.r.o. a ARCO MAXI, s.r.o., které však žádné služby dle shora uvedených výpovědí neposkytovaly. Svědeckou výpověď pana B. jediného jednatele společnosti B a B COMPANY s.r.o., dne 26.3.2012 nebylo prokázáno, že práce deklarované na dodavatelských fakturách skutečně tato společnost pro žalobce provedla, a to v rozsahu a cenách v nich uvedených. Svědek nevěděl jakou konkrétní činností se společnost B a B COMPANY s.r.o. v roce 2008 a 2009 zabývala. Na dotaz správce daně, zda může sdělit, kdo práce prováděl, když společnost dle obchodního rejstříku měla v roce 2008 pět zaměstnanců a tři zaměstnance v roce 2009 uvedl: „To nevím, kdo konkrétně, to nevím.“ Svědek nesdělil ani jednu konkrétní stavební akci, ačkoliv celková hodnota vykazovaných dodávek pro žalobce činila dle dokladů v roce 2008 více jak 7,5 mil. Kč. Taktéž svědecké výpovědi dalších osob - Ing. J.Č. dne 26.3.2012, P.D. dne 27.3.2012 a A.D. dne 27.3.2012 neprokázaly faktické uskutečnění deklarovaných plnění uvedených na fakturách, a to v rozsahu a cenách v nich uvedených. Správce disponoval dostatečným množstvím důkazních prostředků (viz spisový materiál, hodnocení důkazních prostředků je uvedeno ve zprávě) a prokázal existenci všech relevantních skutečností ve vztahu k samotnému dokazování, na jejichž základě byly dodatečné platební výměry vydány. Z tohoto důvodu považoval správce daně za nadbytečné provést výslechy osob – J.Š., J.B., R.B., R.S., J.P., v daňovém řízení. K námitce žalobce, že nebyly splněny podmínky pro odeslání zprávy uvedené v § 88 odst. 5 daňového řádu, žalovaný odkázal na sdělení č.j. 1713393/13/2301-05400-401082, ve které správce daně uvedl, že žalobce se několikrát nedostavil k projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole (12.11.2013, 13.11.2013, 26.11.2013). Vyhýbal se tedy jejímu projednání, a proto mu zpráva byla zaslána. Na možnost tohoto postupu byl žalobce správcem daně upozorněn v písemnosti č.j. 1672080/13/2301-05401-401023, v níž byl stanoven termín projednání na 26.11.2013. Žalovaný zásadně odmítá tvrzení žalobce, že ve sdělení č.j. 1713393/13/2301-05400- 401082 byly uvedeny nepravdivé informace.

IV.

Vyjádření účastníků při jednání dne 23.2.2016

Účastníci při jednání setrvali na svých dosavadních tvrzeních. Žalobce doplnil, že má za to, že ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu je neústavní a že měl za to, že jeho námitky uplatněné ve stížnosti ze dne 3.12.2013 budou vypořádány v odvolacím řízení.

V.

Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 23.2.2016, č.j. 57 Af 34/2014-49, zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Rozsudek Krajského soudu v Plzni byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 8.3.2017, č.j. 6 Afs 94/2016-27 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz).

VI.

Vyjádření účastníků při jednání dne 23.5.2017

Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

VII.

Posouzení věci soudem

V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

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 8.3.2017, č.j. 6 Afs 94/2016-27.

A.

Soud neshledal důvodnými námitky žalobce o „prekluzi práva na stanovení daně“.

Podle § 264 odst. 4 daňového řádu se běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, 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. Daňový řád nabyl účinnosti dne 1.1.2011 (§ 266 daňového řádu).

V případě žalobce byla předmětem daňového řízení daň z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období roku 2008 a rok 2009.

V souladu s ustanovením § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle kterého „pokud tento 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“, bylo možné daň stanovit nejpozději do 31.12.2011 v případě zdaňovacího období roku 2008, resp. do 31.12.2012 v případě zdaňovacího období roku 2009.

Vzhledem k tomu však, že za obě tato zdaňovací období byla dne 29.11.2010, tj. před uplynutím lhůty pro stanovení daně, zahájena daňová kontrola, došlo v souladu s ustanovením § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého „byl-li před uplynutím této lhůty

učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven“, k prodloužení lhůty pro stanovení daně do 31.12.2013.

Dne 1.1.2011 nabyl účinnosti daňový řád, proto bylo na základě ustanovení § 266 odst. 4 daňového řádu nezbytné v dalším řízení postupovat podle ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, podle kterého *„se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně“*. Doručení dodatečných platebních výměrů dne 13.12.2013, tj. v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, ke kterému mělo dojít po dni 31.12.2013, tak došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně do 31.12.2014.

Napadené rozhodnutí pak bylo žalobci doručeno 20.6.2014, tj. před 31.12.2014, a proto nedošlo k *„prekluzi práva na stanovení daně“*.

Podle čl. 95 odst. 2 Ústavy dojde-li soud k závěru, že zákon, jehož má být při řešení věci použito, je v rozporu s ústavním pořádkem, předloží věc Ústavnímu soudu. Vzhledem k tomu, že soud nedospěl k závěru, že by aplikovaná zákonná ustanovení byla v rozporu s ústavním pořádkem, podle čl. 95 odst. 2 Ústavy nepostupoval.

Podle § 1 odst. 2 věta první zákona o správě daní a poplatků se správou daně rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době. Ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu je správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

Z právě citovaných ustanovení vyplývá, že smyslem daňového řízení je nalézt *„správnou výši daně“*. Za tím účelem pak má řadu práv a povinností jak správce daně, tak daňový subjekt. K tomu, aby toto procesní řízení mělo určité časové hranice, stanovil zákonodárce lhůty pro stanovení daně. Pokud se zákonodárce následně v souvislosti s novou právní úpravou rozhodl tyto lhůty upravit odlišně, a to i pro řízení již zahájená, pouze upravil časový rámec délky daňového řízení, aniž by tak jakkoli zkrátil práva či povinnosti daňových subjektů. Tito totiž stále mají možnost v daňovém řízení za účelem stanovení *„správné výše daně“* uplatňovat svá práva a povinnosti v nezměněné podobě. Dlužno doplnit, že změna právní úpravy nemohla žalobce v uplatňování jeho práv a povinností zaskočit a tím možnost uplatnění jeho práv a povinností například ohrozit, neboť daňový řád nabyl účinnosti již dne 1.1.2011, přičemž k aplikaci ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu došlo až dne 13.12.2013, kdy byly žalobci doručeny dodatečné platební výměry. Žalobce měl tudíž dostatek času se s tímto ustanovením seznámit a realizaci svých práv a povinností tomu přizpůsobit. Konečně soud neshledává novou právní úpravu ani za diskriminační, neboť dopadá rovněž na všechny daňové subjekty v postavení shodném se žalobcem, tj. na daňové subjekty, u kterých do nabytí účinnosti daňového řádu nedošlo k pravomocnému skončení daňového řízení.

B.

V předchozím rozsudku soud shledal důvodnými námitky žalobce o tom, že „*nedošlo nesprávně k věcnému vypořádání podání žalobce ze dne 25.11.2013 a žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 3.12.2013*“.

Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že ač se námitky proti postupu správce daně v daňovém řízení dostaly do dispozice odvolacího orgánu v průběhu odvolacího řízení, tento se s nimi nemusí v odůvodnění rozhodnutí o odvolání nijak věcně vypořádat, pokud nebyly součástí listiny označené slovy „odvolání“. Tuto povinnost má podle Nejvyššího správního soudu až soud v soudním řízení správním, neboť pokud by aby se s nimi vypořádal odvolací orgán, by bylo ne hospodárné.

Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku výslovně uvedl: „*Jinými slovy, po stěžovateli nelze požadovat, aby se v rozhodnutí o odvolání výslovně vypořádával se všemi výtkami, které daňový subjekt v rámci daňového řízení uplatnil, ale pouze s těmi, které byly obsaženy v odvolání nebo by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí ve věci. Opačný závěr by nutně vedl ke zcela absurdnímu důsledku. Stěžovatel jako odvolací správní orgán při přezkoumání platebních výměrů by se musel v rozhodnutí vypořádat se vším, co daňový subjekt nad rámec odvolání namítal v průběhu celého daňového řízení, a to i aniž by byla v odvolání jakákoli argumentace proti závěrům správce daně ve vztahu k původně uplatněným námitkám vznesena. To kvůli obavě, že by obdobné námitky mohly být následně uplatněny v žalobě, již by krajský soud pro nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí vyhověl a sám by se jimi věcně nezabýval. Takový výklad však s ohledem na hospodárnost a efektivnost řízení nelze připustit*“. Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „*Krajský soud proto nemohl napadené rozhodnutí bez dalšího zrušit pro nepřezkoumatelnost, ale měl se námitkami obsaženými v žalobě (které byly shodné se stížnostními námitkami, jež žalobce uplatnil v rámci využití institutu dle § 261 daňového řádu) věcně zabývat a napadené rozhodnutí zrušit jen v případě, že by poukazovaly na nesprávnosti či nezákonnosti, které mohly mít vliv na výrok napadeného rozhodnutí. Krajský soud musí rozhodnutí správních orgánů, a případné vady řízení předcházející jejich vydání, přezkoumat jako celek, a nemůže se omezovat jen na námitky, kterými se stěžovatel v napadeném rozhodnutí výslovně zabýval. Za situace, kdy správce daně ve zprávě o daňové kontrole vypořádal žalobcovy výtky zpochybňující provedené dokazování a hodnocení důkazů, mohl i krajský soud totožné námitky posoudit a v tomto rozsahu postup správních orgánů řádně přezkoumat*“.

Soud má za to, že tyto závěry nejsou souladné s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu, kterou Nejvyšší správní soud shrnul například v rozsudku ze dne 10.3.2011, č.j. 7 Afs 11/2011-70, kde uvedl: „*Nejvyšší správní soud rozhodující v této věci, ve shodě s předcházejícími závěry konstatuje, že v odůvodnění rozhodnutí, zvláště pak v takovém, jímž se daňové řízení končí, je třeba vždy popsat skutkový a právní kontext věci tak, aby vytvářel podklad pro porozumění důvodům rozhodnutí a pro to, aby tyto důvody přesvědčivě obhájily jeho výrok. Jakkoli tedy v daňovém řádu není požadovaný obsah odůvodnění výslovně definován a v § 50 odst. 7 větě druhé téhož předpisu je toliko stanoveno, že v odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými, nebude se obsah odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu v daňovém řízení ve svých podstatných rysech lišit*“.

od obsahu odůvodnění, jak jej pro rozhodnutí vydaná ve správním řízení předepisuje ustanovení § 68 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů které stanoví, že v odůvodnění se uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí“. A to zvláště pak za situace, kdy se námitky žalobce dostaly do dispozice odvolacího orgánu v průběhu odvolacího řízení v rámci žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 3.12.2013.

Namísto toho, aby se žalobce závěry odvolacího orgánu o důvodnosti či nedůvodnosti svých námitek dozvěděl z odůvodnění napadeného rozhodnutí, dozví se je teprve z rozhodnutí soudu. Soud je tak nucen plnit roli odvolacího orgánu, která mu však nepřísluší.

Ač soud se závěry Nejvyššího správního soudu uvedenými ve zrušujícím rozsudku nesouhlasí, byl jimi v souladu s ustanovením § 110 odst. 4 s.ř.s. vázán. Proto z pohledu námitek žalobce přistoupil k přezkumu zákonnosti zprávy o daňové kontrole, když žádné přezkoumatelné závěry o žalobcových námitkách neobsahovalo a podle názoru Nejvyššího správního soudu ani nemuselo obsahovat napadené rozhodnutí.

Soud neshledal žádnou z námitek žalobce důvodnou.

Předně je nezbytné uvést, že podle § 77 odst. 1 písm. a) až c) daňového řádu je úřední osoba z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže je předmětem řízení nebo jiného postupu právo nebo povinnost její nebo osoby jí blízké, se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni, nebo její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti.

Jak je zvykem u většiny procesních předpisů, důvodem podjatosti úředních osob nemohou být okolnosti, které spočívají v postupu úřední osoby v řízení o projednávané věci nebo v jejím rozhodování v jiných věcech.

I pokud by tedy námitky žalobce o nezákonném postupu úředních osob byly důvodné, nemohla by v nich být spatřována podjatost úředních osob. Již z toho důvody nemohly být námitky žalobce o podjatosti úředních osob shledány důvodnými.

Otázka přenosu důkazního břemene v zahájeném daňovém řízení je již pak vyřešena konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Její závěry shrnul Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27.1.2012, č.j. 8 Afs 44/2011 – 103 (dostupný na www.nssoud.cz), kde v bodech 38-44 uvedl: „*Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje*

především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22.10.2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8.7.2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, nálezy Ústavního soudu ze dne 29.10.2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Doložením všech požadovaných pokračování 19 57 Af 1/2014 dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 39/2010 - 124). Rovněž k vlastní otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že jakkoliv z § 73 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16.3.2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 28.2.2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84). Platí tedy, že daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt přitom musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění

uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.8.2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63). Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 10/2010 - 71).“

Soud se se závěry Nejvyššího správního soudu ztotožňuje a doplňuje, že tyto závěry platí i po nabytí účinnosti daňového řádu, současně platí jak pro daňové řízení týkající se daně z přidané hodnoty, tak pro daňové řízení týkající se daně z příjmů, když procesní ustanovení jsou totožná. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Soud má za to, že prvoinstanční orgán unesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

Jak již bylo uvedeno shora, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví“.

V případě žalobce prvoinstanční orgán této své povinnosti zcela dostál, tj. prokázal, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, resp. identifikoval konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví.

Ve zprávě o daňové kontrole prvoinstanční orgán, pokud jde o zdaňovací období roku 2008, zejména uvedl: „Smlouvy o dílo uzavřené mezi společnostmi CZ stavby, s.r.o. a B a B COMPANY s.r.o. mají shodný formát a obsah. V čl. IV. smlouvy (na jednotlivých fakturách je citován čl. 4.1. smlouvy) je vždy uvedeno „Cena díla je sjednána dohodou a objednatel se zavazuje zaplatit za dílo.“ Dále je ve smlouvách uvedena cena celkem bez DPH. Dále je zde uvedeno, že cena za dílo bude objednatelem zhotoviteli uhrazena konečnou fakturou, úplným daňovým dokladem. Ani v jedné z předložených smluv není specifikován předmět dodávky. Není uvedeno jaké konkrétní práce mají být provedeny. Správcem daně byly nahlédnutím na internetové stránky <http://aplikace.plzen.eu/zakázky/>, na kterých jsou uvedeny informace, které se týkají veřejných zakázek, kdy zadavatelem objednatelem je „Město Plzeň“, zjištěny nesrovnalosti u zakázky „Dokončení rekonstrukce komunikace ulice Na Jíkalce - II.etapa“.

Město Plzeň vyhlásilo zadání veřejného výběrového řízení na výše uvedenou zakázku dne 5.6.2008. V souvislosti s touto zakázkou Město Plzeň oslovilo pět stavebních společností, ale nabídku učinily jen tyto společnosti: CZstavby, s.r.o., HARVET, s.r.o. a J.P.Stavby s.r.o., společnost CZ stavby, s.r.o. zakázku získala. Smlouvu na provedení této zakázky ale společnost CZ stavby, s.r.o. uzavřela se společností B a B COMPANY s.r.o. již 20.5.2008, tedy v době, kdy nemohla vědět, že výše uvedená veřejná zakázka bude Městem Plzeň vyhlášena a potažmo, že výběrové řízení na tuto zakázku vyhraje. Společnost CZ stavby, s.r.o. vznikla 7.5.2008 tedy měsíc před vyhlášením zadání veřejného výběrového řízení na výše uvedenou zakázku, jednalo se tedy o nově vzniklou společnost bez historie, nezaměstnávala žádné zaměstnance kromě jednatelky. To vedlo správce daně k pochybnostem, kdo konkrétně práce na zakázce provedl a v jakých hodnotách. Správcem daně bylo nahlédnutím do složky „Sbírka listin“, která je uložena na obchodním rejstříku, zjištěno, že společnost B a B COMPANY s.r.o. v příloze k účetní závěrce za r. 2008 uvádí průměrný přepočtený počet zaměstnanců 5 osob, z toho jedna osoba je osobou řídící. To vede správce daně k dalším pochybnostem, kdo konkrétně v takovém rozsahu (7,5 milionů Kč) práce provedl. Správce daně požádal ve smyslu ust. § 17 odst. 1 daňového řádu příslušného správce daně společnosti B a B COMPANY s.r.o. o provedení místního šetření, jež mělo ověřit, zda společnost fakturované práce fakticky provedla. Šetření u dodavatele bylo ze strany FÚ v Plzni bráno jako jeden z důkazních prostředků, kterým by mohlo být eventuální dodání prací potvrzeno. Dožádaným správcem daně bylo zjištěno, že společnost B a B COMPANY s.r.o. se nachází na adrese společnosti nabízející mimo jiné též poskytnutí adresy pro sídlo společnosti a souvisejících služeb. Pracovnice recepce této společnosti potvrdila smluvní vztah o poskytnutí adresy pro sídlo společnosti B a B COMPANY s.r.o., dále uvedla, že jsou společnosti B a B COMPANY s.r.o. průběžně k dispozici prostory na adrese, nicméně trvale-každodenně se v těchto prostorách pracovníci společnosti B a B COMPANY s.r.o. ale nezdržují. Na výzvu místně příslušného správce daně daňový subjekt nereagoval. Místním šetřením nebylo dodání prací zjištěno a tudíž potvrzeno, naopak znásobilo pochybnosti správce daně, kdo ve skutečnosti práce provedl, v jakých hodnotách je provedl. K předloženým důkazním prostředkům správce daně uvádí, že smlouvy, faktury a „zápisy o předání staveniště, o odevzdání a převzetí budovy nebo stavby, o předání a převzetí dokončené stavby“ nelze osvědčit za důkazy prokazující oprávněnost zahrnutí nákladů na práce od dodavatele B a B COMPANY s.r.o. do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť v daňovém řízení nebyly zjištěny žádné další skutečnosti či předloženy listiny, z nichž by bylo zřejmé, že se dodání prací od dodavatele B a B COMPANY s.r.o. skutečně realizovalo. Smlouva pouze vymezuje rámec a rozsah pro předpokládané uskutečnění dodávky prací, avšak neprokazuje ještě, že se dodávka prací realizovala. Faktury, zápisy o předání staveniště a zápisy o odevzdání a převzetí budovy nebo stavby a předání a převzetí dokončené stavby nejsou důkazem prokazujícím oprávněnost zahrnutí nákladů na poskytnuté práce do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť i zde je pro tuto oprávněnost podstatné zjištění a prokázání skutečného stavu, tj. toho, zda dodávka prací v dané hodnotě byla fakticky společností B a B COMPANY s.r.o., uskutečněna. Toto však žádnými dalšími důkazními prostředky, které by správce daně mohl osvědčit za důkazy, prokázáno nebylo. Z dokladů není zřejmé, kdo konkrétně práce prováděl, jaké konkrétní práce prováděl, kde práce prováděl a v jakém časovém období je prováděl. Samotné formálně bezvadné doklady (faktury, smlouvy, zápisy) ještě nejsou důkazem oprávněnosti zahrnutí určitých výdajů (nákladů) do výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Takové doklady by se mohly stát důkazem k prokázání daňových

výdajů (nákladů) tehdy, když neexistují pochybnosti o uskutečnění předmětných dodávek, za které měly být dané výdaje dle předložených dokladů vynaloženy, kde není pochyb, že uplatněný výdaj (náklad) byl skutečně vynaložen za účelem předpokládaným v ustanovení § 24 odst. 1 zákona. V tomto případě však existují pochybnosti (různé datумы na smlouvách, nekontaktnost dodavatele, neexistence rozpisu prací, dodavatel (spol. B a B COMPANY s.r.o.), který v roce 2008 zaměstnával 5 pracovníků, vznik společnosti CZ stavby, s.r.o. měsíc před vypsáním výběrového řízení na výše uvedenou akci, zaměstnávající jednoho zaměstnance – jednatelku společnosti) o skutečném dodání prací spol. B a B COMPANY s.r.o. Tyto pochybnosti vedou správce daně k tomu, že nemůže bez dalšího daňovým subjektem předložené důkazní prostředky osvědčit za jednoznačné důkazy prokazující oprávněnost zahrnutí částky 7 516 296,-- Kč do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů společnosti“.

Ve zprávě o daňové kontrole prvoinstanční orgán, pokud jde o zdaňovací období roku 2009, zejména uvedl: „Smlouvy o dílo uzavřené mezi společností CZ stavby, s.r.o. a B a B COMPANY s.r.o. mají shodný formát a obsah. V čl. IV. Smlouvy (na jednotlivých fakturách citován čl. 4.1. smlouvy) je vždy uvedeno „Cena díla je sjednána dohodou a objednatel „se zavazuje zaplatit za dílo“. Cena díla je uvedena celkem bez DPH. Dále je uvedeno, že cena za dílo bude objednatelem zhotoviteli uhrazena konečnou fakturou, úplným daňovým dokladem. Ani v jedné z předložených smluv není specifikován předmět dodávky, není uvedeno, jaké konkrétní práce mají být provedeny. Správcem daně byly nahlédnutím na internetové stránky <http://aplikace.plzen.eu/zakázky/>, na kterých jsou uvedeny informace, které se týkají veřejných zakázek, kdy zadavatelem (objednatelem) je „Město Plzeň“, zjištěny nesrovnalosti u zakázky „Multifunkční sportovní areál České Údolí Plzeň - III. etapa venkovní bazén“. Město Plzeň vyhlásilo zadání veřejného výběrového řízení na výše uvedenou zakázku dne 23.11.2009. V souvislosti s touto zakázkou Město Plzeň oslovilo pět společností, ale nabídku učinily jen tyto společnosti: AQUA VARIA s.r.o. a REMVIK0 s.r.o.. Společnost AQUA VARIA s.r.o. zakázku získala. Společnost AQUA VARIA s.r.o. zakázku získala, oslovila na dodávku prací společnost CZ stavby, s.r.o. jako svého subdodavatele a pro ní měla práce provést společnost B a B COMPANY s.r.o.. Smlouvu na provedení této zakázky ale společnost CZ stavby, s.r.o. uzavřela se společností B a B COMPANY s.r.o. již 20.10.2009, tedy v době, kdy nemohla vědět, že výše uvedená veřejná zakázka bude Městem Plzeň vyhlášena a že bude vítězem výběrového řízení oslovena, aby se na této zakázce podílela jako subdodavatel. To vedlo správce daně k pochybnostem, kdo konkrétně práce provedl a v jakých hodnotách. Šetřením správce daně u investora akce „Multifunkční areál České Údolí - venkovní bazén „tj. u „ Plzeň, statutární město, zastoupené Městským obvodem Plzeň 3“ (zhotovitel AQUA VARIA s.r.o.) bylo dne 14.12.2011 z předloženého „Zápisu o předání a převzetí předmětu díla nebo jeho části“ k této akci zjištěno, že v kolonce „Důvody nedodržení lhůt zahájení a dokončení dodávky“ je uvedeno, že zahájení prací bylo posunuto z důvodu klimatických vlivů a archeologického průzkumu z 12/2009 na den a termín skutečného dokončení díla dle tohoto zápisu byl stanoven na 15.12.2010. Rovněž tuto skutečnost potvrzují i předložené listy ze Stavebního deníku investora akce, kde je uvedeno, že ornice byla stažena po dohodě s archeology dne 9.3.2010, že dne 4.5.2010 došlo k předání staveniště „České Údolí - Koupací jezírko“ a že výkopové práce začaly dne 31.5.2010. To vedlo správce daně k dalším pochybnostem, kdo a jaké práce konkrétně provedl, kde je provedl, když práce na akci „Multifunkční areál České Údolí - koupací jezírko“ prokazatelně v roce 2009 nezapočaly.

Správcem daně bylo nahlédnutím do složky „Sbírka listin“, která je uložena na obchodním rejstříku, zjištěno, že společnost B a B COMPANY, s.r.o. v příloze k účetní závěrce za r. 2009 uvádí průměrný přepočtený počet zaměstnanců 3 osoby, z toho jedna osoba je osobou řídící. I to vede správce daně k pochybnostem, kdo konkrétně v takovém rozsahu (12 115 810,71,-- Kč) práce provedl. Správce daně požádal ve smyslu ust. § 17 odst. 1 daňového řádu příslušného správce daně společnosti B a B COMPANY, s.r.o. o provedení místního šetření, jež mělo ověřit, zda společnost fakturované práce fakticky provedla. Šetření u dodavatele bylo ze strany FÚ v Plzni bráno jako jeden z důkazních prostředků, kterým by mohlo být eventuální dodání prací potvrzeno. Dožádaným správcem daně bylo zjištěno, že společnost B a B COMPANY s.r.o. se nachází na adrese společnosti nabízející mimo jiné též poskytnutí adresy pro sídlo společnosti a souvisejících služeb. Pracovnice recepce této společnosti potvrdila smluvní vztah o poskytnutí adresy pro sídlo společnosti B a B COMPANY s.r.o., dále uvedla, že jsou společnosti B a B COMPANY s.r.o. průběžně k dispozici prostory na adrese, nicméně trvale -každodenně - se v těchto prostorách pracovníci společnosti B a B COMPANY s.r.o. ale nezdržují. Na výzvu místně příslušného správce daně daňový subjekt nereagoval. Místním šetřením nebylo dodání prací zjištěno a tudíž potvrzeno, naopak znásobilo pochybnosti správce daně, kdo ve skutečnosti práce provedl, v jakých hodnotách je provedl. K předloženým důkazním prostředkům správce daně uvádí, že smlouvy, faktury a zápis o předání a převzetí stavebních, instalačních a montážních prací, zápis o předání a převzetí staveníště a zápis i předání a převzetí stavebních prací nelze osvědčit za důkazy prokazující oprávněnost zahrnutí nákladů na práce od dodavatele B a B COMPANY s.r.o. do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť v daňovém řízení nebyly zjištěny žádné další skutečnosti či předloženy listiny, z nichž by bylo zřejmé, že se dodání prací dodavatelem B a B COMPANY s.r.o. skutečně realizovalo. Smlouva pouze vymezuje rámec a rozsah pro předpokládané uskutečnění dodávky prací, neprokazuje ještě, že se dodávka prací realizovala. Faktury, zápisy o předání a převzetí stavebních, instalačních a montážních prací, o předání a převzetí staveníště a o předání a převzetí stavebních prací nejsou důkazem prokazujícím oprávněnost zahrnutí nákladů na poskytnuté práce do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť i zde je pro tuto oprávněnost podstatné zjištění a prokázání skutečného stavu, tj. toho, zda dodávka prací byla fakticky společností B a B COMPANY s.r.o. uskutečněna. Z dokladů není zřejmé, kdo konkrétně práce prováděl, jaké konkrétní práce prováděl, kde práce prováděl a v jakém časovém období je prováděl. Samotné formálně bezvadné doklady (faktury, smlouvy, zápis o předání a převzetí stavebních, instalačních a montážních prací a zápisy o předání a převzetí staveníště a o předání a převzetí stavebních prací) ještě nejsou důkazem oprávněnosti zahrnutí určitých výdajů (nákladů) do výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Takové doklady by se mohly stát důkazem k prokázání daňových výdajů (nákladů) tehdy, když neexistují pochybnosti o uskutečnění předmětných dodávek, za které měly být dané výdaje dle předložených dokladů vynaloženy, kde není pochyb, že uplatněný výdaj (náklad) byl skutečně vynaložen za účelem předpokládaným v ustanovení § 24 odst. 1 zákona. V tomto případě však existují pochybnosti (různé datумы na smlouvách, nekontaktnost dodavatele, neexistence rozpisu prací, dodavatel, který v roce 2009 zaměstnával 3 pracovníky, časový posun zahájení prací na akci „Multifunkční areál“) o skutečném dodání prací spol. B a B COMPANY s.r.o. v roce 2009. Tyto pochybnosti vedou správce daně k tomu, že nemůže bez dalšího daňovým subjektem předložené důkazní prostředky osvědčit za jednoznačné důkazy prokazující oprávněnost

zahrnutí částky 12 115 810,71 Kč do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů společnosti“.

Je tudíž zřejmé, že v průběhu daňového řízení byly zjištěny vážné a důvodné pochyby o tom, že údaje o předmětných případech byly v účetnictví žalobce zaznamenány v souladu se skutečností, resp. *„zda dodávka prací byla fakticky uskutečněna společností B a B COMPANY s.r.o.“.*

Vzhledem k tomu, že prvoinstanční orgán unesl své důkazní břemeno, bylo na žalobci, aby dostál své povinnosti podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní, resp. ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, tj. aby označil či předložil takové důkazy, na základě kterých bude jednoznačně prokázáno, že *„dodávka prací byla fakticky uskutečněna společností B a B COMPANY s.r.o.“*, tj. *„kdo konkrétně práce prováděl, jaké konkrétní práce prováděl, kde práce prováděl a v jakém časovém období je prováděl“.*

Dlužno doplnit, že povinnost důkazní nemůže daňový subjekt unést v případě, kdy netvrdí pro rozhodnutí významné skutečnosti. Nejsou-li zde jednoznačná a konkrétní tvrzení daňového subjektu, zde *„kdo konkrétně práce prováděl, jaké konkrétní práce prováděl, kde práce prováděl a v jakém časovém období je prováděl“*, nelze vůbec přistoupit k dokazování. Důkaz slouží k prokázání konkrétní tvrzené skutečnosti, nikoli ke zjištění tvrzení.

Žalobce byl výzvou prvoinstančního orgánu ze dne 17.2.2011 vyzván k tomu, aby *„prokázal, že spolupráce se společností B a B COMPANY, s.r.o. skutečně probíhala a prokázal, že společnost B a B COMPANY, s.r.o. práce skutečně provedla“.* Ve výzvě bylo současně uvedeno, že *„z předložených faktur a smluv o dílo není zřejmé, jaký konkrétní druh a rozsah prací byl proveden, kdo konkrétně práce provedl a že byly provedeny právě společností B a B COMPANY, s.r.o.“.*

Místo toho, aby žalobce v odpovědi na výzvu prvoinstančního orgánu uvedl jednoznačná a konkrétní tvrzení, *„kdo konkrétně práce prováděl, jaké konkrétní práce prováděl, kde práce prováděl a v jakém časovém období je prováděl“* a k nim předložil a označil důkazy, žalobce pouze označil důkazy.

Konkrétně *„provedení místního šetření na místě provádění díla, kterým bude prokázáno, že práce vyúčtované fakturami byly provedeny, když zástupce DS na místě samém přesně popíše a ukáže, jaké dílo vyúčtované fakturami bylo společností B a B COMPANY, s.r.o. provedeno“* a dále pak provedení svědeckých výpovědí panů *„J.B., P.D., A.D., Ing. J.Č.“.*

Výzvou ze dne 20.5.2011 pak byl žalobce vyzván *„k předložení takových důkazních prostředků, ze kterých bude zřejmé, jaký rozsah prací byl proveden, jaké konkrétní práce byly provedeny a kde byly provedeny“.* Ve výzvě bylo současně uvedeno, že *„správce daně požaduje uvést, jaký konkrétní druh prací a rozsah prací byl společností B a B COMPANY, s.r.o. proveden, tzn., aby daňový subjekt popsal, jaké dílo bylo společností B a B COMPANY, s.r.o. provedeno a jaké vyúčtované práce byly provedeny“.*

V reakci na výzvu správce daně žalobce pouze rozepsal práce, které byly provedeny, aniž by uvedl jednoznačná a konkrétní tvrzení, „*kdo konkrétně práce prováděl, jaké konkrétní práce prováděl, kde práce prováděl a v jakém časovém období je prováděl*“.

Na tomto místě je nezbytné konstatovat, že již zde byl prvoinstanční orgán oprávněn, aniž by přistoupil k provedení dokazování, ukončit daňovou kontrolu, neboť žalobce nesplnil svoji povinnost důkazní, když ani neuvedl jednoznačná a konkrétní tvrzení, která by se vůbec mohla stát předmětem dokazování. Již z tohoto důvodu je nezbytné námitky žalobce zpochybňujících správnost provedeného dokazování a hodnocení důkazů považovat za nedůvodné.

Prvoinstanční orgán přesto přistoupil k provedení dokazování. Prvoinstanční orgán tak postupoval zcela nad rámec svých povinností. Šlo o postup ve prospěch žalobce, neboť mu byla postihnuta šance netvrzené skutečnosti zjistit z provedených důkazů. K tomu však nedošlo.

Jak je podrobně popsáno v obsáhle odůvodněné zprávě o daňové kontrole, která čítá celkem 68 stran, ze žádného provedeného důkazu nelze dospět k jednoznačnému závěru o tom, že práce fakturované předmětnými fakturami provedla společnost B a B COMPANY, s.r.o. Prvoinstanční orgán u každého z provedených důkazů provedl podrobné hodnocení jeho výsledku, uvedl také, proč neprovedl další ze žalobcem navržených důkazů. Pokud chtěl být žalobce úspěšný se svými námitkami, bylo jeho povinností konkrétně tvrdit, v čem jsou tyto závěry prvoinstančního orgánu nesprávné. To neučinil a v této jeho povinnosti nemůže být nahrazen postupem soudu. Soud není oprávněn ve prospěch žalobci při absenci konkrétních tvrzení případné nezákonnosti, zde zprávy o daňové kontrole.

Nad rámec shora uvedeného je nezbytné uvést, že pokud jde o neprovedení opakované svědecké výpovědi pana B., prvoinstanční orgán ve zprávě o daňové kontrole uvedl: „*Správce daně uvádí, že pan B. byl již správcem daně vyslýchán, k jeho výpovědi se správce daně již vyjádřil, zástupce daňového subjektu byl svědecké výpovědi přítomen, mohl klást svědkovi otázky. Svědek měl v předvolání ke svědecké výpovědi uvedeno, v jaké konkrétní věci bude vyslýchán, tudíž mu bylo známo, co bude předmětem jednání a mohl se na něj připravit. Z toho důvodu nebude správce daně jeho výpověď již opakovat. Správce daně položil svědkovi otázku, jakým způsobem byla stanovena cena díla, z jakých podkladů se při tvorbě cen vycházelo, co bylo podkladem pro vystavení faktur. Pan B. odpověděl, že bez účetnictví to není schopný říci, že faktury byly vystaveny na základě smlouvy, že více říci nemůže. Pokud by mu bylo známo, že se vycházelo z projektové dokumentace, neodkazoval by na účetnictví, z něho tato odpověď nemůže být zřejmá. Správce daně připouští, že svědek si nemůže přesně, detailně pamatovat fakturované částky, ale pokud společnost, ve které byl jednatel, práce skutečně prováděla, on byl na stavbách údajně denně, musel by mu být znám alespoň princip stanovení ceny, odsouhlasení objemu provedených prací, princip fakturace, o to více v případech, kdy byly fakturovány práce v rádech desítek milionů*“. Soud se s tímto hodnocením zcela ztotožňuje. Naprosto to samé platí pro neprovedení opakovaných výpovědí pánů D., Č. a D.

Pokud jde o neprovedení svědecké výpovědi pana F., prvoinstanční orgán ve zprávě o daňové kontrole uvedl: „Pan D.F. by se měl též vyjádřit k rozsahu prováděných prací, sjednávání ceny. Pokud ale nejsou ve smlouvě o dílo práce přesně specifikovány, není v ní uveden odkaz na projektovou dokumentaci a výkazy výměr, práce v ní uvedené jsou specifikovány pouze obecně: bourací, zemní, pomocné, sanační, zednické práce, není zřejmé, jakým způsobem byla sjednána cena díla; rozsah prací není uveden ani na fakturách vystavených společností B a B COMPANY s.r.o., pak svědecká výpověď pana D.F. bude pouhým tvrzením, jehož pravdivost si nemá správce daně možnost ověřit, není, co by mohl pan F. svědeckou výpovědí potvrdit. Navíc správce daně opakovaně uvádí, že sám daňový subjekt dodatečně tvrdí, že ne všechny fakturované práce byly v době vystavení faktur provedeny. Přitom už měly být ve fakturované hodnotě zahrnuty. Pak fakturovaná částka nemohla odpovídat hodnotě provedené práce. Z těchto důvodů správce daně svědeckou výpověď p. F. neprovedl“. Prvoinstanční orgán tak dospěl ke správnému závěru, že chybí-li konkrétní tvrzení, není možné přistoupit k dokazování.

Pokud jde o neprovedení místního šetření, prvoinstanční orgán zprávě o daňové kontrole uvedl: „Daňový subjekt trvá na provedení důkazu, který navrhuje od samého počátku, a to na místním šetření. DS tímto hodlá správci daně ukázat ne to, že dílo bylo provedeno jako celek, ale ukázat, jakou část díla provedla spol. B a B COMPANY s.r.o.. Potřeba provedení takového důkazu je v současné době nezbytná, když správci daně nepostačuje ani to, že DS přesně písemně uvedl výměry díla provedeného společností B a B COMPANY s.r.o. I k tomuto návrhu daňového subjektu se správce daně již vyjádřil. Správce daně opakovaně uvádí, že nezpochybňuje, že dílo bylo provedeno, z provedeného díla ale není zřejmé, kdy bylo provedeno, kdo ho konkrétně provedl, jakou část díla kdo provedl. Z těchto důvodů správce daně neprovedl navržený důkazní prostředek, na svém závěru trvá“. I tento závěr prvoinstančního orgánu je správný. V souladu se shora uvedenými výzvami správce daně bylo povinností žalobce uvést jednoznačná a konkrétní tvrzení, „kdo konkrétně práce prováděl, jaké konkrétní práce prováděl, kde práce prováděl a v jakém časovém období je prováděl“. Této své povinnosti nemohl být žalobce zproštěn provedením dokazování.

Prvoinstanční správní orgán ve zprávě o daňové kontrole uvedl: „Správce daně nově uvádí, že po seznámení daňového subjektu s kompletními výsledky kontrolního zjištění obdržel od Policie ČR, Útvar odhalování korupce a finanční kriminality SKPV, Expositura Plzeň podání – zaslání podkladů získaných v rámci trestního řízení. Jedná se o informace o obchodních společnostech, které měly být údajnými dodavateli společnosti B a B COMPANY s.r.o.. Jedná se o protokoly z výslechů jednatelů společností ORCO GROUP s.r.o., IČ: 62911538, Ryčrd, s.r.o., IČO: 49621467, TRANSFORSEN s.r.o., IČ:28372247, TORENDOR s.r.o., IČ:28372263; Saredo, s.r.o., IČ: 61054232, Charysso s.r.o., IČ: 27435628, ACRO MAXI, s.r.o., IČ:25110985. Jednatelé těchto společností měli vazbu na osobu p. B. Společnosti, ve kterých byli jednatelé, vznikaly organizovaně, vše organizoval p. B. (v některých případech přes p. Ž.), byly vytvářeny řetězce společností. Jednatelé na pokyny těchto osob podepisovali faktury na fiktivní plnění, shodně uváděli, že společnosti neměly žádné zaměstnance, že žádná ze společností nikdy nedodala žádné zboží, práce ani služby jiné společnosti ani fyzické osobě, a rovněž tak žádné zboží ani služby od nikoho nenakupovala. Dále uvedli, že faktury a daňová přiznání, které podepisovali, byly fiktivní, že pouze založili u bank účty, „klíče, pípáky“ ihned odevzdávali, neprováděli žádné finanční transakce, ani to

neuměli. Jedná se konkrétně o výsledky paní J.Š., pana J.B., pana R.B., pana R.S. a pana J.P.“.

Je nezbytné uvést, že dodatečně zjištěné skutečnosti výrazně prohloubily vážné a důvodné pochyby o tom, že údaje o předmětných případech byly v účetnictví žalobce zaznamenány v souladu se skutečností, resp. *„zda dodávka prací byla fakticky uskutečněna společností B a B COMPANY s.r.o.“.*

K důkazním návrhům žalobce pak prvoinstanční orgán v této souvislosti uvedl: *„Daňový subjekt navrhuje „provést výslech zástupců uvedených společností. Jedná se o výsledky osob: J.Š., J.B., R.B., R.S., J.P. a dalších jednatelů uvedených společností. Dále pak navrhuje výslech R.Ž., který je uvedenými osobami zmiňován.“ K tomu správce daně uvádí, že o jednatelech citovaných společností nikde neuvedl, že se jedná o jednatele společností, které měly být dodavateli společnosti B a B COMPANY s.r.o.. Společnosti žádné zboží ani služby společnosti B a B COMPANY s.r.o. nikdy nedodaly, jak je z předaných materiálů zřejmé a správce daně toto uvedl v kompletním výsledku kontrolního zjištění. Uvedl, že se jedná o výsledky jednatelů, kteří byli navázáni na osobu p. B., že se jedná o společnosti, kterým byly z účtu společnosti B a B COMPANY s.r.o. zasílány finanční prostředky, obsahy protokolů využil v daňovém řízení v souladu s ust. § 93 odst. 2 daňového řádu, použil je jako důkazní prostředky. Správce daně má za to, že postupoval v souladu s tímto ustanovením a může tedy těchto důkazních prostředků využít pro své daňové řízení, aniž by musel svědecké výpovědi zopakovat. Vyslechnutí jednatelů zastupovali společnosti, které nebyly dodavateli společnosti B a B COMPANY s.r.o., správce daně zjišťuje a daňový subjekt prokazuje, kdo byl skutečným dodavatelem prací pro společnost B a B COMPANY s.r.o., resp. kontrolovanou společnost. Z těchto důvodů považuje správce daně opakované výsledky osob J.Š., J.B., R.B., R.S., J.P. a R.Ž. navíc z nadbytečné“. I zde se soud ztotožňuje s hodnocením prvoinstančního orgánu. Znovu je třeba zopakovat, že nelze provádět dokazování k prokázání netvrzených skutečností.*

K dalším námitkám žalobce je nezbytné zdůraznit, že povinností žalobce v daňovém řízení bylo uvést jednoznačná a konkrétní tvrzení, *„kdo konkrétně práce prováděl, jaké konkrétní práce prováděl, kde práce prováděl a v jakém časovém období je prováděl“,* a k prokázání těchto tvrzení označit či předložit takové důkazy, na základě kterých bude jednoznačně prokázáno, že *„dodávka prací byla fakticky uskutečněna společností B a B COMPANY s.r.o.“,* tj. *„kdo konkrétně práce prováděl, jaké konkrétní práce prováděl, kde práce prováděl a v jakém časovém období je prováděl“.*

Těmto svým povinnostem žalobce nedostál, jak je podrobně odůvodněno ve zprávě o daňové kontrole. O tom, že ze strany žalobce bylo uneseno břemeno tvrzení a břemeno důkazní nic nevypovídá skutečnost o tom, že *„žalobce mohl hradit zálohu (dílní odměnu) svému subdodavateli“,* ani *„existence stavebních deníků, protokolů o předání a převzetí stavení a protokolů o předání a převzetí díla“* či *„výsledek šetření u pana D.“.* A to z toho důvodu, že na základě těchto skutečností nelze dospět k jednoznačnému závěru o tom, že *„dodávka prací byla fakticky uskutečněna společností B a B COMPANY s.r.o.“.* Tyto skutečnosti nijak nevyvrací přetrvávající existenci vážných a důvodných pochyb o tom, že údaje o předmětných případech byly v účetnictví žalobce zaznamenány v souladu se

skutečností, resp. „zda *dodávka prací byla fakticky uskutečněna společností B a B COMPANY s.r.o.*“.

C.

Soud neshledal důvodnými ani námitky žalobce o nesprávnosti postupu žalovaného při vyřizování žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole.

Odkazem na závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, nelze dospět k jinému závěru, než že námitkami žalobce směřujícími do postupu správce daně při provádění důkazů a jejich hodnocení, by se byl žalovaný povinen věcně zabývat pouze tehdy, pokud by žalobce tyto námitky uplatnil v listině označené slovy „odvolání“.

Podle § 261 odst. 1 daňového řádu osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany.

Námitky do postupu správce daně při provádění důkazů a jejich hodnocení, je nezbytné v průběhu daňového řízení vypořádat v rámci daňové kontroly, následně pak pouze v rámci řízení o odvolání. Odvolání je v takovém případě „jiným prostředkem ochrany“ ve smyslu ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu.

D.

Soud neshledal důvodnou námitku žalobce o tom, že „*došlo k neumožnění žalobci být přítomen jednání o projednání zprávy o daňové kontrole*“.

Ve sdělení ze dne 29.11.2013 prvoinstanční orgán podrobně popsal jednotlivé kroky, které učinil za účelem nařízení ústního jednání ve věci projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole, a jakým způsobem se z těchto nařízených jednání žalobce omlouval. Současně zde bylo uvedeno: „*Omluva pracovní neschopnosti jednatelky ve vazbě na uvedené a s ohledem na skutečnost, že tuto svoji omluvu nedoložila, a to ani dodatečně neobstojí. Omluva z dalšího, náhradního termínu dne 26.11.2013 sice doložena byla, a to rozhodnutím o pracovní neschopnosti od 21.11.2013, avšak s tím, že jsou povoleny vycházky (od 13 do 19 hodin). S ohledem na to, že daňový subjekt, resp. jeho jednatelka nevyužila možnosti domluvit si vycházky na předem stanovený čas jednání, ani se nepokusila si se správcem daně domluvit náhradní termín jednání na dobu povolených vycházek, považuje správce daně postup daňového subjektu za vyhýbání se projednání zprávy ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu*“.

Podle § 88 odst. 5 daňového řádu, odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.

S ohledem na to, že z obsahu omluvy, resp. fotokopie rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti, vyplývají skutečnosti žalobci vytýkané ve sdělení ze dne 29.11.2013, ztotožňuje se soud s hodnocením postupu žalobce jakožto postupu vyhýbajícího se projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobce neprokázal, že by mu například cokoli bránilo v tom, aby po několikerém odložení termínu projednání zprávy o daňové kontrole si jeho jednatelka sjednala vycházky v hodinu, na kterou bylo nařízeno ústní jednání, nebo aby alespoň požádala o přeložení tohoto termínu na termínu povolených vycházek.

VIII.

Odůvodnění neprovedení důkazů

Soud neprovedl žádný další z navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

IX.

Rozhodnutí soudu

Soud neshledal žádný ze žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

X.

Náklady řízení

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : 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.

V Plzni dne 27. června 2017

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: L. K.