



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: DF STAVBY, s. r. o., se sídlem Letkov 165, zastoupeného JUDr. Pavlem Šímou, advokátem, se sídlem Plzeň, Radobyčická 8, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o spojených žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 7. 2015, čj. 23798/15/5300-22442-706033; ze dne 24. 7. 2015, čj. 23799/15/5300-22442-706033; a ze dne 24. 7. 2015, čj. 23801/15/5300-22442-706033;**

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2015, čj. 23798/15/5300-22442-706033, se **z r u š u j e** a věc se **v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2015, čj. 23799/15/5300-22442-706033, se **z r u š u j e** a věc se **v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2015, čj. 23801/15/5300-22442-706033, se **z r u š u j e** a věc se **v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- IV. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 26.908,- Kč, a to k rukám zástupce žalobce JUDr. Pavla Šímy, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

[I] Napadená rozhodnutí

Žalobou ze dne 24. 9. 2015, Krajskému soudu v Plzni doručenou prostřednictvím datové zprávy téhož dne, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne

24. 7. 2015, čj. 23798/15/5300-22442-706033 (dále též jen „*napadené rozhodnutí I*“), kterým byla dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), zamítnuta žalobcova odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 18. 12. 2014, čj. 1910322/14/2301-51523-400595, čj. 1910434/14/2301-51523-400595, čj. 1910443/14/2301-51523-400595, čj. 1910483/14/2301-51523-400595 a ze dne 19. 12. 2014, čj. 1910441/14/2301-51523-400595, čj. 1910447/14/2301-51523-400595 a čj. 1910460/14/2301-51523-400595 (dále jen „*dodatečné platební výměry*“ nebo „*prvoinstanční rozhodnutí*“). Dodatečnými platebními výměry byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2010, březen 2010, duben 2010, květen 2010, červen 2010, červenec 2010 a září 2010 v celkové výši 2 159 572,- Kč a současně byla žalobci uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 431 911,- Kč. Žaloba byla zaevidována pod sp. zn. 30 Af 28/2015.

Žalobou ze dne 24. 9. 2015, Krajskému soudu v Plzni doručenou prostřednictvím datové zprávy téhož dne, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2015, čj. 23799/15/5300-22442-706033 (dále též jen „*napadené rozhodnutí II*“), kterým byl dle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změněn výrok dodatečného platebního výměru ze dne 18. 12. 2014, čj. 1910348/14/2301-51523-400595 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2010, kdy z důvodu opravy chyby v psaní došlo ke změně výše doměřené daně z 212 794,- Kč na 212 974,- Kč a současně výše penále z 42 558,- Kč na 42 594,- Kč. Celková výše doměřené daně včetně penále nově činí 255 568,- Kč. V ostatním zůstal výrok prvoinstančního rozhodnutí beze změn. Žaloba byla zaevidována pod sp. zn. 30 Af 29/2015.

Žalobou ze dne 24. 9. 2015, Krajskému soudu v Plzni doručenou prostřednictvím datové zprávy téhož dne, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2015, čj. 23801/15/5300-22442-706033 (dále též jen „*napadené rozhodnutí III*“), kterým byl dle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změněn výrok dodatečného platebního výměru ze dne 18. 12. 2014, čj. 1910469/14/2301-51523-400595 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2010, kdy z důvodu opravy chyby v psaní došlo ke změně výše doměřené daně ze 114 096,- Kč na 120 096,- Kč a současně výše penále z 22 819,- Kč na 24 019,- Kč. Celková výše doměřené daně včetně penále nově činí 144 115,- Kč. V ostatním zůstal výrok prvoinstančního rozhodnutí beze změn. Žaloba byla zaevidována pod sp. zn. 30 Af 30/2015.

Usneseními soudu ze dne 23. 10. 2015, čj. 30 Af 29/2015-24, resp. ze dne 27. 10. 2015, čj. 30 Af 30/2015-24, spojil soud žaloby sp. zn. 30 Af 28/2015, 30 Af 29/2015 a 30 Af 30/2015 ke společnému projednání, přičemž pod sp. zn. 30 Af 28/2015 jsou žaloby nadále vedeny.

[III] Žaloba

Žalobce připomněl, že veškeré shora uvedené dodatečné platební výměry byly správcem daně vydány na základě zprávy o daňové kontrole čj. 1892418/14/2301-61563-400761, projednané s žalobcem dne 11. 12. 2014 (protokol čj. 1897485/14/2301-61563-401939), resp. na základě písemnosti žalovaného čj. 19156/15/5300-22442-706033 ze dne

22. 6. 2015, kterou žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení.

Žalobce podal proti všem dodatečným platebním výměrům odvolání. Odvolací orgán v průběhu odvolacího řízení zjistil pochybení správce daně a doplnil řízení, resp. doplnění spisového materiálu bylo provedeno prvostupňovým správcem daně v rámci odvolacího řízení.

Žalobce rekapituloval, že kontrola daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období byla zahájena dne 3. 1. 2013. Dne 21. 7. 2014 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění, dne 11. 12. 2014 byla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole, dne 18. 1. 2015 byla podána odvolání proti všem dodatečným platebním výměrům, která byla doplněna dne 5. 2. 2015. Následně bylo v rámci odvolacího řízení provedeno doplnění spisového materiálu. Současně s kontrolou DPH za zdaňovací období leden až září 2010, zahrnující i nyní posuzovaná období, probíhala u žalobce i kontrola DPH za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí 2008 a leden až prosinec 2009, resp. tyto kontroly se překrývaly. Rovněž v případě kontroly DPH za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí 2008 a leden až prosinec 2009 bylo v rámci odvolacího řízení proti dodatečným platebním výměrům provedeno stejným způsobem doplnění spisového materiálu s tím rozdílem, že po doplnění spisového materiálu byl žalobce pozván k novému ústnímu jednání ve věci projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole.

V rámci odvolacího řízení proti dodatečným platebním výměrům na DPH za zdaňovací období, která jsou předmětem spojených věcí vedených Krajským soudem v Plzni pod sp. zn. 30Af 28/2015, nebyl žalobce pozván k novému ústnímu jednání ve věci projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole. Tedy, přestože obě daňové kontroly jsou prováděny stejným správcem daně, ve stejném období, stejným způsobem, jejich ukončení se liší. Není možné, aby správce daně postupoval u každé kontroly, resp. v jejím závěru, různým způsobem a aby oba způsoby byla správné. Žalobce tak požadoval, aby i v případě odvolacího řízení proti shora specifikovaným dodatečným platebním výměrům na DPH za shora uvedená zdaňovací období byl pozván k novému ústnímu jednání ve věci projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole a aby s ním byla zpráva o daňové kontrole opět projednána tak, jako v případě odvolacího řízení proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí 2008 a leden až prosinec 2009. Tomuto návrhu žalovaný nevyhověl.

Pokud by žalovaný vyhověl návrhu žalobce na opakované projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu vad daňového řízení na straně správce daně, tedy pochybení správce daně, byla by daňová kontrola ukončena až projednáním zprávy o daňové kontrole. Až po skončení daňového řízení by mohl správce daně doměřit daň. Správce daně takto nepostupoval, v čemž žalobce spatřuje pochybení správce daně, tedy žalovaného. Pokud by žalovaný takto postupoval, musel by předmětné dodatečné platební výměry zrušit.

Žalobce dále uvedl, že správce daně, a to při doplnění dokazování v odvolacím řízení, neprovedl všechny žalobcem navržené důkazy. Provedené důkazy hodnotí tak, že přehlíží skutečnosti svědčící ve prospěch žalobce, tedy přehlíží skutečnosti potvrzující oprávněnost žalobcem zaúčtovaných dokladů. Správce daně provedl místní šetření u A.D. kde A. D. krom jiného předložil soupis vystavených faktur a jednotlivé doklady. Z uvedených dokladů bylo

zjištěno, že A. D. poskytl pro spol. B a B COMPANY, s.r.o. práce na předmětných zakázkách. Z faktur je nesporné, že A. D. poskytl pro spol. B a B COMPANY, s.r.o. mechanizaci. Správce daně dovodil, že je jasné, že na uvedených zakázkách byl vztah mezi spol. B a B COMPANY, s.r.o. a A. D., ale není jasné, že by uvedené práce byly poskytnuty DS. Učiněný závěr je nesprávný. Z dokladů nashromážděných při daňové kontrole je nepochybné, že práce provedené A. Duhoněm 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 odeprána možnost vyvrátit pochybnosti správce daně.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby, když ve svých vyjádřeních nejprve stručně zrekapituloval průběh daňového řízení, setrval na svém právním názoru vysloveném v napadeném rozhodnutí, na které zároveň odkázal a poté se vyjádřil k jednotlivým žalobním bodům.

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

19156/15/5300-22442-7060033 a v souladu s § 115 daňového řádu. Ani to však nebylo důvodem k novému projednání zprávy o daňové kontrole. V tomto ohledu je závěr žalobce mylný.

Žalovaný dále uvedl, že dle § 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 Jiřího Buchty, který se uskutečnil dne 26. 3. 2012, jeho obsah je zachycen v napadených rozhodnutích 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 rovněž v 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. Žalovaný proto ani v této výpovědi neshledává, že by opomněl hodnotit skutečnosti svědčící ve prospěch žalobce. Výslech pana P.D. se uskutečnil dne 27. 3. 2012, svědek sice uvedl, že se s žalobcem setkal na stavebních akcích, jaké práce pro něj prováděl, však již nevěděl, nevzpomněl si ani na okolnosti navázání spolupráce. Ze subdodavatelů žalobce měl povědomí o obchodní společnosti NEVERA s.r.o., jejímž byl zástupcem. Ani z této výpovědi nebylo možné ověřit, zda přijaté zdanitelné plnění bylo uskutečněno deklarovaným plátcem, tj. obchodní společností B a B COMPANY, s.r.o. K žalobcem namítanému neprovedení navrhovaného místního šetření na místě jednotlivých stavebních akcí žalovaný 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 odkázal na rozhodnutí o odvolání. Pokud jde o návrh žalobce na provedení svědecké výpovědi pana J.B. v rámci soudního řízení, žalovaný se domnívá, že je nadbytečný. Svědek B. již vypovídal v rámci daňového řízení, (kdy si na konkrétní okolnosti nevzpomínal. Nelze se tedy domnívat, že by s dalším značným časovým odstupem od předmětných období mohla jeho opětovná svědecká výpověď přinést jakékoli nové poznatky k věci.

[IV] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud dospěl k závěru, že **žaloba je důvodná**.

Jako nedůvodná však byla shledána námitka spatřující pochybení v nestejném postupu správce daně v různých daňových kontrolách (stran nového projednání zprávy o daňové kontrole).

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 3. 2007, čj. 8 Afs 118/2005 – 53 (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zde uvedené jsou dostupné na www.nssoud.cz), konstatoval, že „*při nedodržení zákonného postupu při projednání zprávy o daňové kontrole dochází zpravidla buď k zásahu do práv kontrolovaného subjektu (při pochybení správce daně), nebo ke ztrátě práva (vlastním zaviněním, pochybil-li kontrolovaný). Je proto třeba pečlivě posuzovat způsob ukončení daňové kontroly, neboť jde o takovou fázi kontroly, která v případě procesního pochybení správce daně zhusta způsobí nezákonnost daňové kontroly jako úkonu správce daně, jakož i nezákonnost následného rozhodnutí-platebního výměru.*“.

V usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 – 75 rozšířený senát uvedl, že „*rozsah přezkumu je sice v základu vymezen odvolacími námitkami, není jimi však omezen. Odvolací orgán je oprávněn řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady. To může činit sám nebo prostřednictvím správce daně prvního stupně. Vzhledem k tomu, že zákon nestanoví, kdy je na místě, aby tak učinil sám, a kdy tak má učinit prostřednictvím správce daně prvního stupně, je na jeho úvaze, kterou možnost zvolí, přičemž rozhodující je zejména rozsah nezbytného doplnění řízení. Vycházet je třeba z toho, že i při doplnění řízení musí být respektováno právo daňového subjektu na součinnost.*“.

Žalovaný správní orgán stran tohoto žalobního bodu uvedl ve svém vyjádření mj. toto: „V rozhodnutí o odvolání čj. 7037/15/5200-20444-706033 ze dne 10. 3. 2015 týkajícího se odvolání proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období 2. čtvrtletí až 4. čtvrtletí 2008, březen 2009 až květen 2009, červenec 2009 až říjen 2009 a prosinec 2009, bylo nutné ze strany odvolacího orgánu odstranění procesního pochybení prvostupňového správce daně tím, že v průběhu daňové kontroly za zdaňovací období I. čtvrtletí až IV. čtvrtletí 2008 a leden 2009 až prosinec 2009 nebyla zpráva o daňové kontrole řádně projednána dle § 88 odst. 4 daňového řádu, protože vypovězení plné moci i doručení rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti lze považovat za omluvy z jednání. Proto odvolací orgán v rámci odvolacího řízení uložil správci daně nové projednání zprávy o daňové kontrole. V uvedeném případě se však jednalo o odlišnou situaci, která byla napravena v rámci odvolacího řízení. V dané věci (= věc spojených žalob projednávaných Krajským soudem v Plzni pod sp. zn. 30 Af 28/2015), kdy jsou žalobou napadena rozhodnutí žalovaného, která se týkají jiných zdaňovacích období (leden až září 2010), v rámci odvolacího řízení nebylo odvolacím orgánem shledáno procesní pochybení správce daně ohledně projednání zprávy o daňové kontrole, neboť uvedená zpráva o daňové kontrole čj. 1892418/14/2301-61563-400761 byla s žalobcem projednána protokolem čj. 1897485/14/2301-61563-401939 dne 11. 12. 2014. Zástupce daňového subjektu sám zprávu o daňové kontrole podepsal, čímž stvrdil, že zpráva o daňové kontrole byla projednána a současně byla ukončena daňová kontrola za předmětná zdaňovací období. Správce daně postupoval v souladu s § 88 daňového řádu a z jeho strany nedošlo k žádnému procesnímu pochybení. Nebyl proto důvod pro to, aby byl žalobce znovu pozván k opětovnému projednání zprávy o daňové kontrole. V průběhu odvolacího řízení byl učiněn úkon (výslech svědka) a s tímto úkonem byl žalobce seznámen písemností čj. 19156/15/5300-22442-7060033 a v souladu s § 115 daňového řádu. Ani to však nebylo důvodem k novému projednání zprávy o daňové kontrole. V tomto ohledu je závěr žalobce mylný.“. Stejně je, v podrobnější podobě, uvedeno rovněž v napadených rozhodnutích, protože žalobce tuto námitku uplatnil i v řízení odvolacím.

Krajský soud je toho názoru, že žalovaný správce daně ve smyslu uvedené žalobní námitky nepochybil. Soud se s výše uvedenými závěry Odvolacího finančního ředitelství ztotožňuje a v plném rozsahu na ně odkazuje.

Naopak, jako důvodnou však soud shledal námitku žalobce spočívající v nesprávném hodnocení a vedení důkazního řízení ze strany správních orgánů.

Podle § 92 odst. 1 DŘ provádí dokazování příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Podle odst. 2 téhož ustanovení, 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. Podle odst. 5 písm. c) 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.

Žalobce v daném případě akcentoval, 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 zaučtovaných dokladů.“ Žalobce tak zpochybnil správnost vedení důkazního řízení a hodnocení provedených důkazů ze strany správních orgánů.

Žalovaný v napadených rozhodnutích mj. uvádí, že „ze zjištěného skutkového stavu nelze mít za to, že platby byly prokazatelně za uskutečněná zdanitelná plnění. Samotná platba nemůže prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění“. Dále konstatuje, že „souhrnně lze uvedené výpovědi jednatelů společností, kteří jako subdodavatelé měli uskutečňovat plnění ve prospěch společnosti B a B COMPANY s.r.o., zhodnotit tak, že z daných tvrzení nelze dovodit faktické uskutečnění plnění ze strany uvedených společností ve prospěch společnosti B a B COMPANY s.r.o., naopak je z nich zřejmé, že jejich jednatelé zajišťovali pouze formální stránku věci, jako je např. vystavování dokladů či podepisování smluv. Z těchto výpovědí lze také dovodit, že s částkami za údajně uskutečněná plnění ve prospěch společnosti B a B COMPANY s.r.o. tyto osoby nedisponovaly, neboť je předávaly jiným osobám nebo je jiné osoby vybíraly z bankovních účtů daných společností. (...) Aby plátcí daně vznikl právní nárok na odpočet daně, musí naplnit požadavky ustanovení § 72 ZDPH. Zde je stanoveno, že nárok na odpočet daně má plátce daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit dále podmínky, které jsou uvedeny v ustanoveních § 73 ZDPH, a to především dle § 73 odst. 1, kde je uvedeno, že plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Aby bylo možno uznat uplatněný nárok na odpočet daně za oprávněný, nestačí tedy odvolateli jen disponovat po formální stránce perfektními listinnými důkazy, ale uplatňovaný nárok musí být vždy jednoznačně prokázán a stvrzen i po faktické stránce, tzn., že co do svého průběhu a výsledku bylo plnění uskutečněno tak, jak je předestřeno listinnými důkazy a v daňovém dokladu uvedeným plátcem daně. V daňovém řízení bylo zkoumáno, zda odvolatel řádně naplnil zákonný předpoklad pro vznik nároku na odpočet DPH, který čerpal ze státního rozpočtu, či nikoliv. To znamená, že pokud nebylo stvrzeno po stránce faktické, že by deklarovaný dodavatel společnost B a B COMPANY, s.r.o. skutečně realizovala ve prospěch odvolatele předmětné stavební práce uvedené na odvolatelem předložených dokladech, není možno uplatněný nárok s ohledem na znění § 72 a § 73 ZDPH akceptovat. Při posuzování oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně není rozhodné, zda odvolatel předmětné stavební práce objednal, převzal je a pokud byly provedeny, tak je i zaplatil, rozhodné pro uplatnění nároku na odpočet je, zda šlo skutečně o přijaté zdanitelné plnění, tedy plnění v deklarovaném množství (rozsahu), zda bylo skutečně uskutečněno deklarovaným plátcem tj. společností B a B COMPANY, s.r.o. dle předestřených listinných důkazů a zda bylo následně použito zákonem předpokládaným způsobem, tj. ve smyslu znění § 72 a násl. ZDPH. Současné naplnění všech těchto uvedených podmínek, ale ze zjištěného skutkového stavu věci v daném případě nevyplývá, což znamená, že pouhé prokázání skutečnosti, že dílo následně fakticky bylo předáno konečnému objednateli a byla přijata od něj úplata, nepostačuje odvolateli k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně, není-li prokázáno, že dílo bylo provedeno jeho deklarovaným dodavatelem tj. společností B a B COMPANY, s.r.o. a v deklarovaném rozsahu. Nebylo tedy prokázáno faktické uskutečnění plnění (existence předmětu daně) tímto dodavatelem ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH a ustanovení § 14 ZDPH.“

S uvedenými závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí se nelze ztotožnit. Má-li správce daně pochybnosti o tom, zda došlo k poskytnutí plnění ze strany dodavatele, tedy že účetní případ se skutečně stal, tak jak je deklarováno zejména na fakturách, má dvě možnosti, jak prokázat či vyvrátit tvrzení daňového subjektu.

Obecně platí, že neunese-li daňový subjekt své důkazní břemeno, je nutno vyvodit následky v jeho neprospěch. Toto pravidlo však bylo ovlivněno evropským právem, přesněji judikaturou Soudního dvora EU, a to ve vztahu k harmonizovanému zákonu o DPH. Obecně platí, že prokazuje-li daňový subjekt nárok na odpočet, pak neunese-li důkazní břemeno (neprokáže-li naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet), nemůže jej obhájit. Uvedené však neplatí tam, kde do úvahy přichází podvod na DPH. V těchto případech i při neprokázání naplnění hmotněprávních podmínek může daňový subjekt nárok na odpočet obhájit, a to z důvodu, že zapojení do podvodu na DPH, který často bývá spojen s nemožností kontaktu obchodních partnerů, zakládá vznik zcela nového důkazního břemene správce daně. Správce daně je v takovém případě pro neuznání nároku na odpočet povinen prokázat, že daňový subjekt, který nárok uplatňuje, o podvodu věděl či vědět mohl. A to i v případě, kdy daňový subjekt ani neprokázal naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet (srov. Rozsudek SDEU ze dne 13. února 2014, C-18/13, Maks Pen). Pokud by správce daně zvolil při stanovení daňové povinnosti tento postup, pak by musel prokázat, zda plátce daně věděl či mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH. K tomuto postupu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25.6.2015, čj. 6 Afs 130/2014-60 mj. uvedl: *„Závěr o tom, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. Jen pokud z takové analýzy plyne, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH, nýbrž naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že plátce daně jednal poctivě, lze uvedený závěr učinit (k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).”*

Správce daně při vyměření daně z přidané hodnoty za výše uvedená období shora naznačený postup nezvolil, lze tedy pro potřeby daňového řízení vycházet z toho, že podvod na dani nebyl spáchán, a dne 3. 4. 2013 zahájil daňovou kontrolu. Lze obecně konstatovat, že zahájením daňové kontroly se správce daně vydal přezkoumat daňové povinnosti žalobce. V daňovém řízení platí, že správce daně je povinen daňovou kontrolu zahájit fakticky, kdy za faktické zahájení je nutno považovat započetí prověřování. Správce daně si tak již na počátku kontroly, aby dostál své zákonné povinnosti, vyžádal prvotní doklady k provedení kontroly. Tímto krokem tak nejenom, že dochází k faktickému zahájení kontroly, ale zároveň je zbytečné daňový subjekt vyzývat k unesení jeho prvotního důkazního břemene. To se totiž prokazuje právě skrze doklady, které si správce daně vyžádal, a v tomto okamžiku vzniklo důkazní břemeno daňovému subjektu. Žalovaný sám konstatoval, že žalobce mu předložil specifikované doklady a k prokázání svých tvrzení označil svědky. Nadto, správce daně disponoval dalšími důkazními prostředky z paralelně probíhajícího daňového řízení. V tomto okamžiku tak přechází důkazní břemeno na správce daně, který musí vyjádřit nějaké pochybnosti, které zpochybňují konkrétní účetní doklady, nebo celé účetnictví „en bloc”. V daném případě nedošlo ke zpochybnění celého účetnictví, ale správcem daně byly zpochybněny určité konkrétní doklady vztahující se k poskytování služeb žalobci jeho

subdodavatelem společností B a B COMPANY, s.r.o. a následně zpochybněno promítnutí faktur vystavených mezi žalobcem a společností B a B COMPANY do uplatněného nároku na odpočet DPH v přiznání k dani z přidané hodnoty žalobce. Správce daně tedy zpochybnil faktické uskutečnění prací společnosti B a B COMPANY pro žalobce. Z tohoto důvodu nemohl žalobci vzniknout nárok na odpočet daně z přidané hodnoty dle vydaných faktur. Správce daně tím vymezil důkazní řízení, které se mělo vztahovat k žalobcem tvrzeným plněním uvedeným na účetních dokladech od společnosti B a B COMPANY s.r.o. a oprávněnosti žalobcem uplatněného nároku na odpočet DPH dle vystavených faktur. Správce daně byl v tomto stadiu řízení povinen uvést, v čem konkrétně daná pochybnost spočívá a tyto pochybnosti měl následně žalobce po výzvě správce daně odstranit.

Žalobce byl ve smyslu § 88 DŘ seznámen s výsledkem kontrolních zjištění. V rámci protokolu byl obecně seznámen s výsledky daňové kontroly daně z přidané hodnoty za specifikovaná zdaňovací období. Správce daně dospěl v rámci daňové kontroly k závěru, že žalobce ve specifikovaných zdaňovacích obdobích porušil § 73 odst. 1 zákona o DPH. Proto správce daně vyloučil z nároku na odpočet za uvedená zdaňovací období uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty v uvedených výších s odůvodněním, že žalobce věrohodnými důkazními prostředky neprokázal, že plnění deklarovaná na předložených dokladech přijal od plátce daně. Žalobci bylo umožněno vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění do 14 dnů. Na tuto obecnou výzvu reagoval žalobce vyjádřením ze dne 4. 8. 2014, ve kterém uvedl konkrétní tvrzení stran provedených prací a plnění a k prokázání svých tvrzení navrhl konkrétní důkazy, kdy se jednalo především o výsledky navržených svědků. Žalobce tedy po té, kdy byl seznámen se závěry správce daně, navrhoval, aby byli vyslechnuti konkrétní svědci, kteří měli být dotazováni na zcela konkrétní skutečnosti a dle žalobce by tak byla tvrzení žalobce prokázána.

Žalovaný postavil své závěry na tom, že provedené dokazování, především výsledky svědků, neumožňuje žalovanému učinit závěr, že zdanitelná plnění fakticky proběhla tak, jak bylo tvrzeno žalobcem a z tohoto důvodu tedy zamítl odvolání žalobce a napadené dodatečné platební výměry potvrdil.

Svědecká výpověď je bezprostředním a tudíž nejdůležitějším z důkazních prostředků. V rámci svědecké výpovědi fyzická osoba vypovídá o tom, co zažila svými smysly. Svědecká výpověď je popisováním skutečností, které se staly před uskutečněním výpovědi samé. Přitom v praxi může jít o časový posun v řádu let. Z tohoto důvodu je třeba v rámci hodnocení svědecké výpovědi věnovat pozornost tomu, co si svědek pamatuje. S odstupem času lze totiž předpokládat, že svědek bude mít tendenci zapomínat. Nadto daňové řízení je specifické tím, že množství věcí je otázkou dokladovou. Svědek tak může mít problém si bez nahlédnutí do dokladů, které zpravidla nebude mít u sebe ve chvíli konání výpovědi, určitou věc připomenout. Na to by měl správce daně pamatovat a umožnit i doplnění výpovědi po jejím uskutečnění, ať už skrze písemné doplnění, či lépe skrze doplnění svědecké výpovědi při ústním jednání, čímž bude zachována maximální autenticita, jakož i možnost pokládat doplňující otázky. Je na správci daně, jakým způsobem výslech svědka povede. Je to on, kdo odpovídá za průběh a výsledek výslechu. Nutno však říci, že v tomto má praxe finanční správy mnohé deficity. Ohledně svědecké výpovědi je nutno poznamenat, že se jedná o velmi autentický důkazní prostředek. Aby bylo autenticitě učiněno maximálně zadost, je vhodné po

seznámení svědka s předmětem výsledku tomuto umožnit se k němu vlastními slovy vyjádřit (výslech „*ad generalia*“). Teprve poté je vhodné přistoupit ke kladení otázek (výslech „*ad concretum*“). Kladení otázek hned od počátku, což je až příliš častým jevem, je na úkor autenticity svědecké výpovědi. Otázky však musí být kladeny zcela konkrétně k dané konkrétní věci, kterou svědek bezprostředně vnímal, tak aby byl maximálně zjištěn skutkový stav, na jehož základě bude možné dospět k jednoznačnému závěru o skutkovém stavu věci. Otázky by tedy neměly být obecné, neboť v takovém případě není zpravidla možné dospět ke spolehlivě zjištěnému závěru o skutkovém stavu věci.

K tomu aby bylo možno dospět k závěru, zda navrhované výsledky byly provedeny shora nastíněným způsobem a zda z nich byly dovozeny patřičné závěry, je nutno analyzovat způsob provedení výsledku svědků žalovaným (kladené otázky), jednotlivé výpovědi hlavních svědků a jejich následné hodnocení žalovaným.

V řízení byl vyslechnut **A.D.** Z obsahu svědecké výpovědi, tak jak je citována v napadeném rozhodnutí, a z protokolu o výpovědi svědka ze dne 9. 9. 2014 bylo zjištěno následující. Svědek si nepamatoval, na jakých stavbách žalobce se v letech 2008 až 2010 podílel, na dotaz k uvedeným stavbám uvedl, že se na nich podílel, ale neví, pro koho byly realizovány. Na stavbách se vyskytoval jen v případě, že se vyskytl nějaký problém, s panem J.B. se potkal několikrát, ale neví, na jakých stavbách to bylo. Předmětem spolupráce se společností B a B COMPANY s.r.o. bylo zapůjčení strojů s obsluhou. Práce byly objednány telefonicky, nepamatuje si kým. Práce osobně předával pouze v případě, že je sám provedl, přebíral je stavbyvedoucí nebo mistr. Faktury byly vystavovány na základě podepsaných stazek nebo výkazů. Na dotaz správce daně komu byly provedené práce fakturovány, svědek odpověděl podle určení stavitele. Na otázku kdo určoval, komu a v jakém rozsahu budou provedené práce fakturovány, svědek odpověděl, že neví, faktury vystavovala fakturantka, kdo ji to určoval, neví. V napadených rozhodnutích se ohledně hodnocení svědecké výpovědi A.D. mj. uvádí: „(...) *Svědecká výpověď provedená dne 9. 9. 2014 neprokázala, že předmětné práce byly vykonány A.D., neboť ve svědecké výpovědi nedokázal specifikovat jednotlivé stavební zakázky – nevěděl, kým byly práce objednány, nedokázal si vzpomenout, kdo určoval komu a v jakém rozsahu budou konkrétní práce fakturovány, odkazoval jen na faktury, které vystavovala fakturantka.*“.

V řízení byl dále vyslechnut **J.B.** Z obsahu svědecké výpovědi, tak jak je citována v napadeném rozhodnutí, a z protokolu o výpovědi svědka ze dne 2. 10. 2014 bylo zjištěno následující. Svědek osobně na žádné stavbě nebyl. Zda byly práce skutečně provedeny, nevěděl. Pana B. zná, myslí, že smlouvy mezi sebou žádné neuzavřeli. Na odpověď, zda práce byly skutečně provedeny, uvedl, že neví, on nikde nebyl. S nikým nikdy nejednal. Úhrady byly prováděny na různé účty u různých bank. Úhrady od společnosti B a B COMPANY vracel panu B. Daňové doklady ve prospěch společnosti B a B COMPANY byly vystavovány, pan B. je svědkovi předával k podpisu. Žádné účetnictví se nevedlo. V napadených rozhodnutích se k hodnocení svědecké výpovědi tohoto svědka uvádí: „*Rovněž z této výpovědi nelze dovodit, že společnost B a B COMPANY s.r.o. byla příjemcem fakticky provedených prací od uvedených společností a následně uskutečňovala plnění ve prospěch odvolatele.*“.

V řízení byli dále vyslechnuti stavbyvedoucí V.M. st., D.F., V.S., V.M. ml. a zaměstnanci žalobce J.B. a V.P. Z obsahu svědeckých výpovědí, tak jak jsou citovány v napadeném rozhodnutí a z jednotlivých protokolů o výpovědích těchto svědků bylo zjištěno následující. Svědek **V.P.** na dotaz uvedl, že byl zaměstnancem společnosti CZ stavby s.r.o., pokyny dostával od pana F., působil na stavbě České údolí od začátku stavby do jejího konce a přípravy stavby protipovodňového valu ČOV, ale práce tam neprováděl žádné. Společnost B a B COMPANY mu nic neříká, nezná ji. Svědek **J.B.** uvedl, že se účastnil pouze rekonstrukcí fasád a rekonstrukcí bytů. Od roku 2009 do ledna 2013 byl zaměstnancem žalobce, na jednotlivých stavbách byl veden seznam subdodavatelů, ale konkrétně si je nepamatoval. K otázce správce daně, zda se na stavbách vyskytovala společnost B a B COMPANY uvedl, že mu to něco říká, ale konkrétně si to nepamatoval. Svědek **V.M. st.** uvedl, že na stavbách žalobce působil jako stavbyvedoucí. Svědkovi práce zadával pan F., nepamatuje si, pro jakou společnost pracoval, ale peníze pobíral od pana F. Jako subdodavatel na stavbách působil pan A.

D., který dodával stroje včetně obsluhy, někdo tam dodával i lidi, ale jméno si nevybavil. Společnost B a B COMPANY ani pana B. nezná, název slyší poprvé. Svědek se dále vyjádřil ke stavebním deníkům. Svědek **D.F.** se vyjádřil ke stavbám, na kterých působil (Jagelonská ulice, opěrná zeď a oplocení vodojemu Bory, Schwarzova ulice, ulice V Bezovce, jezírko v multifunkčním areálu Bory), zakázku ulice Mánesova si nevybavoval. Měl přehled ohledně jednotlivých subdodavatelů, společnost B a B COMPANY mu něco říká, pana B. možná zná, neví, zda se pan B. na stavbách pohyboval, realizaci díla s ním však neřešil, jelikož vše řešil pan D.F. Svědek se dále vyjádřil ke stavebním deníkům. Svědek **V.S.** uvedl, že přehled o jednotlivých subdodavatelích neměl, pamatoval si pouze firmy, které by doporučil. K otázce, zda se na stavbě vyskytovali zaměstnanci společnosti B a B COMPANY uvedl ne, není mi známo, neznám. Od pana B. žádné dílo nepřebíral. Svědek se nejprve na dotaz vyjádřil, na jakých stavbách působil a poté uvedl, že měl přehled o jednotlivých subdodavatelích působících na stavbách.

Ke společnosti B a B COMPANY uvedl, že mu to nic neříká, společnost se na stavbách nevyskytovala, jednatele společnosti nezná a na stavbách ji nikdy neviděl. Pan D. dodával na stavby stroje včetně obsluhy. V napadených rozhodnutích se ohledně hodnocení svědeckých výpovědí těchto svědků mj. uvádí: „(...) o účasti společnosti B a B COMPANY s.r.o. spočívající v realizaci stavebních prací na stavbách zhotovených odvolatelem není nic známo, že žádné práce od ní nepřebírali, což odpovídá i záznamům v hlavních stavebních denících, kde o účasti uvedené společnosti na prováděných pracích není žádná zmínka. Ze svědecké výpovědi pana V.P. a pana J.B., zaměstnanců odvolatele, vyplývá, že jim není známo, že na stavbách, jichž se zúčastnili, by společnost B a B COMPANY s.r.o. realizovala ve prospěch odvolatele nějaká zdanitelná plnění, tj. uskutečnění plnění včetně jeho rozsahu tímto prokázáno není. Výpovědi těchto svědků, kteří se přímo daných staveb zúčastnili a v případě stavbyvedoucích, kteří je fakticky řídili, tedy neprokazují tvrzení odvolatele, že společnost B a B COMPANY s.r.o. v jeho prospěch uskutečňovala zdanitelná plnění, a současně zpochybňují správnost údajů uvedených ve stavebních denících, které měla vést společnost B a B COMPANY s.r.o., jež předložil odvolatel, a to včetně předložených listin o převzetí díla.“.

Z obsahu protokolů o výsleších svědků založených ve správním spise bylo ohledně způsobu kladení otázek žalovaným zjištěno následující. Žalovaný v průběhu výslechů pokládal svědkům následující dotazy. „Na jakých stavbách realizovaných žalobcem jste

působil?"; „Na jakých stavbách žalobce probíhala v letech 2008 až 2010 vaše spolupráce se společností B a B Company?"; „Jaký byl předmět Vaší činnosti na těchto stavbách?"; „Kdo Vám zadával jednotlivé úkoly?"; „Znáte jednatele společnosti B a B Company? Jednal jste s ním někdy?"; „Jsou Vám známy předložené stavební deníky?"; „Viděl jste pana B. na stavbách? Vyskytovali se na stavbách zaměstnanci společnosti B a B COMPANY s.r.o.?"; „Byl jste zaměstnancem žalobce?“.

K provedeným výslechům soud konstatuje, že svědci byli dotazováni k jednotlivým podrobnostem nikoli konkrétně, ale zcela obecně (otázky typu: *„byl jste tam, jaká byla vaše činnost, viděl jste někoho na stavbě, jsou Vám známy stavební deníky“*, apod.), a tedy žádné konkrétní zjištění z podaných výpovědí nevyplynou. Je tedy logické, že pokud svědci nebyli vyslýcháni ke zcela konkrétním skutečnostem vedoucím k odstranění konkrétních pochybností žalovaného, na jejichž základě by bylo možné zjistit konkrétní průběh okolností konkrétní stavební akce (doprovázenými konkrétními dotazy: *„kdo a v jakém období se na té které stavbě vyskytoval; kdo vykonával jaké práce; kdo eventuálně jiný než žalobce či subdodavatel B a B COMPANY s.r.o. vykonával práce; s kým jste na stavbách spolupracoval“* apod.), pak zcela obecné odpovědi na obecné otázky kladené žalovaným typu: *„ne; nevím; ano; určitě, jistě; není mi známo; neznám; nevím, kdo na stavbách působil, apod.“* nevypovídají vůbec nic konkrétního ve vztahu k přezkoumávaným plněním (stavebním pracím) a na ně navazujícím účetním dokladům. Pokud tedy chtěl žalovaný zpochybnit, že plnění proběhlo jinak, pak se měl svědků dotazovat ke každé stavební akci zvlášť (nikoli souhrnně na všechny stavební práce), měl pokládat zcela konkrétní otázky ke konkrétním tvrzením žalobce a ty eventuálně prostřednictvím relevantních důkazů vyvrátit nebo potvrdit. Pokud ale žalovaný vůbec nedospěl k závěru, jakým způsobem jednotlivé stavební akce proběhly, kdo na těchto akcích participoval, kdo měl na jednotlivých stavebních akcích jakou úlohu, pak nelze dospět k závěru, zda bylo či nebylo prokázáno žalobcem tvrzené uskutečnění fakturami dokládaných stavebních prací.

Žalobce v průběhu daňového řízení označil důkazní návrhy k prokázání svých tvrzení. Povinností správce daně tedy bylo dotazovat se svědků ke konkrétním skutečnostem, ohledně nichž nabyt správce daně pochybnosti, a poté, pokud by výsledky svědků provedl ke konkrétním, mohla být tvrzení žalobce potvrzena či vyvrácena. Žalovaný však takto nepostupoval, neboť výsledky neprovedl shora naznačeným způsobem. Výsledky dokazování jsou proto s ohledem na nesprávný postup žalovaného spočívající v naprosté obecnosti výslechů svědků nepoužitelné. Z tohoto důvodu nelze učinit závěr, jaký byl učiněn žalovaným, neboť předmětem daňové kontroly bylo velké množství přezkoumávaných daňových období vztahujících se k velkému množství stavebních prací, přičemž s ohledem na shora popsany způsob dokazování zvolený žalovaným nelze dospět ke spolehlivému závěru ohledně skutkového stavu věci.

Na základě výše uvedeného dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná. **Zrušil proto napadená rozhodnutí žalovaného, a to ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.**, protože skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spise. Podle § 78 odst. 4 s. ř. s. soud vrátil věci žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku.

[V] Náklady řízení

Žalobce, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první soudního řádu správního právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

Soud přiznal žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **26.908,- Kč** sestávající ze zaplacených soudních poplatků ve výši **9.000,- Kč** (soudní poplatky za žaloby 3 x 3.000,- Kč). Dále byla žalobci přiznána náhrada nákladů řízení sestávající z odměny zástupce za dva úkony právní služby po 7.100,- Kč/úkon, tedy ve výši **14.200,- Kč**, a z náhrady hotových výdajů za dva úkony právní služby po 300,- Kč/úkon, tedy ve výši **600,- Kč** podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „advokátní tarif“). Za oceněné úkony právní služby se považují převzetí a příprava zastoupení a podání žalob. Soud aplikoval postup podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu, podle kterého při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, se za tarifní hodnotu považuje *součet tarifních hodnot* spojených věcí.

Protože žalobce byl zastoupen zástupcem – plátcem DPH, byly odměna zástupce a náhrada zástupce navýšeny o částku **3.108,- Kč** odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému stanoveno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a určena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 30. prosince 2016

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

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová