



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **žalobce DF STAVBY, s.r.o.**, se sídlem v Letkově, Letkov 165, *zastoupeného JUDr. Pavlem Šímou, advokátem, se sídlem v Plzni, Radobyčická 8*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10.3.2015, čj. 7037/15/5200-20444-706033

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 10.3.2015, čj. 7037/15/5200-20444-706033, se **z r u š u j e** a věc se **v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15.342,- Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce JUDr. Pavla Šímy, advokáta.

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadené rozhodnutí

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

1. Dodatečný platební výměr č.j. 573608/14/2301-24903-400595 ze dne 24.3.2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2008 ve výši 575.909,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 115.181,- Kč;
2. Dodatečný platební výměr č.j. 573700/14/2301-24903-400595 ze dne 24. 3. 2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2008 ve výši 365.258,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 73.051,- Kč;
3. Dodatečný platební výměr č.j. 573824/14/2301-24903-400595 ze dne 24. 3. 2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008 ve výši 1.639.063,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 327.812,- Kč;
4. Dodatečný platební výměr č.j. 564106/14/2301-24903-400595 ze dne 24. 3. 2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009 ve výši 559.340,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 111.868,- Kč;
5. Dodatečný platební výměr č.j. 564166/14/2301-24903-400595 ze dne 21. 3. 2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2009 ve výši 95.000,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 19.000,- Kč;
6. Dodatečný platební výměr č.j. 564205/14/2301-24903-400595 ze dne 21. 3. 2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2009 ve výši 158.722,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 31.744,- Kč;
7. Dodatečný platební výměr č.j. 564226/14/2301-24903-400595 ze dne 24. 3. 2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009 ve výši 627.000,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 125.400,- Kč;
8. Dodatečný platební výměr č.j. 564278/14/2301-24903-400595 ze dne 24. 3. 2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena dan z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2009 ve výši 193.990,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 38.798,- Kč;
9. Dodatečný platební výměr č.j. 564316/14/2301-24903-400595 ze dne 21. 3. 2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2009 ve výši 126.340,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 25.268,- Kč;
10. Dodatečný platební výměr č.j. 564344/14/2301-24903-400595 ze dne 24. 3. 2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen

2009 ve výši 750.419,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 150.083,- Kč;

11. Dodatečný platební výměr č.j. 564378/14/2301-24903-400595 ze dne 24. 3. 2014 na daň z přidané hodnoty, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2009 ve výši 1.259.963,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 251.992,- Kč.

Žalobce dále požadoval náhradu nákladů řízení.

II. Žaloba

2. Žalobce odůvodnil žalobu třemi skupinami žalobních bodů.

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

4. Ke druhému žalobnímu bodu žalobce uvedl, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. V daném případě tedy běží 3letá lhůta od 26.4.2011 a skončila dne 26.4.2014. Lhůta pro stanovení daně se neprodloužila ani na základě ust. § 148 odst. 2 daňového řádu; došlo sice ze strany správce daně ke stanovení daně dodatečnými platebními výměry, ale k těm nelze přihlížet, neboť byly vydány před skončením daňového řízení, tedy

před 19.2.2015. Daň již nelze stanovit z důvodu marného uplynutí prekluzivní lhůty a napadené platební výměry jsou proto nezákonné. Žalobce toto sdělil správci daně, resp. odvolacímu orgánu, podáním ze dne 20.2.2015. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl žalobcem podaná odvolání vzhledem k tomu, že dle žalovaného byla lhůta pro stanovení daně prodloužena do 26.4.2015 vzhledem k vydání dodatečných platebních výměrů. Žalovaný pomíjí, že se jedná o nezákonné dodatečné platební výměry. Žalovaný považuje postup správce daně za správný a dodatečné platební výměry za správně vydané s odůvodněním, že není podstatné, kdy byla zpráva o daňové kontrole projednána, ale že je podstatné, kdy se s ní žalobce prvně mohl seznámit, což mělo být jejím zasláním dne 17.3.2014. Takový výklad žalovaného je nesprávný. Zákon jednoznačně stanoví, že daňová kontrola je ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole, jakýkoliv jiný výklad je porušením zákona v neprospěch daňového subjektu. Dle žalobce je názor žalovaného o prodloužení lhůty pro stanovení daně a o okamžiku ukončení daňového řízení (projednání/seznámení se se zprávou o daňové kontrole) nesprávný a prekluzivní lhůta pro pravomocné stanovení daně marně uplynula, aniž by v zákonné lhůtě byla daň pravomocně stanovena.

5. Ke třetímu žalobnímu bodu žalobce uvedl, že správce daně, a to při doplnění dokazování v odvolacím řízení, neprovedl všechny žalobcem navržené důkazy. Provedené důkazy hodnotí tak, že přehlíží skutečnosti svědčící ve prospěch žalobce, tedy přehlíží skutečnosti potvrzující oprávněnost žalobcem zaúčtovaných dokladů. Správce daně provedl místní šetření u A.D., kde A. D. krom jiného předložil soupis vystavených faktur a jednotlivé doklady. Z uvedených dokladů bylo zjištěno, že A. Duhoň poskytl pro spol. B a B COMPANY, s.r.o. práce na předmětných zakázkách. Z faktur je nesporné, že A. D. poskytl pro spol. B a B COMPANY, s.r.o. mechanizaci. Správce daně dovodil, že je jasné, že na uvedených zakázkách byl vztah mezi spol. B a B COMPANY, s.r.o. a A. D., ale není jasné, že by uvedené práce byly poskytnuty DS. Učiněný závěr je nesprávný. Z dokladů nashromážděných při daňové kontrole je nepochybné, že práce provedené A. D. pro spol. B a B COMPANY, s.r.o. byly provedeny A. D. jako subdodavatelem spol. B a B COMPANY, s.r.o. při provádění zakázky pro žalobce. Tím bylo jednoznačně prokázáno, že se společnost B a B COMPANY, s.r.o. podílela na provádění zakázek žalobce, tedy že jí vystavené faktury byly vystaveny a žalobcem zaúčtovány důvodně. Přesto správce daně takové zjištění neučinil a provedené důkazy hodnotil v neprospěch žalobce. Žalobce správci daně sdělil, a na tom trvá, že v průběhu současně probíhající daňové kontroly DPH na předcházející období a daně z příjmu právnických osob správce daně dále provedl:

- výslech J.B., který krom jiného uvedl, že spol. B a B COMPANY, s.r.o. měla prostory, měla nářadí, provozovny byly v Praze, České Lípě a Skalici, potvrdil spolupráci s DS, uvedl, že spol. B a B COMPANY, s.r.o. měla 100 až 200 subdodavatelů, tedy měla dostatečné kapacity. Dále uvedl, že podpisy na smlouvách a fakturách jsou jeho,
- výslech Ing. J.Č., který krom jiného uvedl, že DS zná, potvrdil provedení prací, potvrdil přítomnost subdodavatelů DS, potvrdil, že se na stavbách pohybovala spol. B a B COMPANY, s.r.o., popsal jejího zástupce, ve kterém je možné ztotožnit J.B. Dále uvedl, že na každou zakázku byl veden stavební deník,
- výslech P.D., který krom jiného uvedl, že s DS spolupracoval, potvrdil, že se na akcích podílely jiné firmy, potvrdil, že se setkal na stavebních akcích se spol. B a B COMPANY, s.r.o., přesto správce daně k těmto skutečnostem nepřihlédl. Žalobce správci daně navrhl provést výslech svědka B., a to zejména za účelem odstranění pochybností, zda spol. B a B

COMPANY s.r.o. poskytla žalobci sporná plnění, rovněž k ověření, zda společnost B a B COMPANY s.r.o. mohla účtované plnění provést, zda měla dostatečné kapacity (dle vyjádření tehdejšího jednatele spol. B a B COMPANY s.r.o., p. B., ze dne 26.3.2012 měla společnost B a B COMPANY s.r.o. krom svých zaměstnanců až 200 subdodavatelů, jejichž prostřednictvím mohla práce provádět). Výslech tohoto svědka proveden nebyl a žalobce jeho výslech navrhl i v rámci soudního řízení. Žalobce navrhl správci daně provést šetření na místě jednotlivých stavebních akcí, kterým by bylo prokázáno, že práce vyúčtované fakturami vystavenými společností B a B COMPANY s.r.o. byly provedeny. Dále uvedl, že zástupce daňového subjektu na místě samém přesně popíše a ukáže, jaká jednotlivá díla vyúčtovaná výše citovanými fakturami byla společností B a B COMPANY s.r.o. provedena. Toto šetření nebylo správcem daně provedeno. Žalobce podáním ze dne 4.8.2014 uvedl, že trvá na navrženém postupu, tedy na provedení šetření na místě jednotlivých stavebních akcí a navrhl doplnění dokazování o uvedená místní šetření. Žalobce uvedl, že tímto hodlá správci daně ukázat ne to, že dílo bylo provedeno jako celek, ale ukázat jakou část díla provedla právě spol. B a B COMPANY s.r.o. Toto šetření nebylo správcem daně provedeno. Správce daně řádně nehodnotil zápisy o předání a převzetí staveniště, zápisy o předání a převzetí díla a stavební deníky vedené spol. B a B COMPANY s.r.o. Žalobce navrhl doplnit řízení o tyto doklady. Pro případ pochybností o tom, kdo listiny podepsal, navrhl žalobce výslech svědků, a to osob, které jsou na listinách uvedeny. Správce daně zcela přehlíží skutečnosti, které jsou ve prospěch žalobce, krom jiného dovozoval, že prokázání poskytnutí subdodávky panem D. spol. B a B COMPANY s.r.o. neznamená, že spol. B a B COMPANY s.r.o. uvedená plnění poskytla žalobci. Takové vyjádření nemá logiku a svědčí o přístupu správce daně přehlížet vše, co vyvrací pochybnosti o poskytnutí předmětného plnění. Dle žalobce správce daně bezdůvodně odmítnul doplnit dokazování o veškeré žalobcem navržené důkazy, když dle žalobce se doplněním dokazování mohly vyvrátit pochybnosti správce daně a prokázat oprávněnost fakturovaných položek. Navrženým postupem se mohlo prokázat, že žalobce neporušil správcem daně uváděná ustanovení zákona o DPH, tedy mohlo být prokázáno jednoznačně, věrohodnými důkazními prostředky, že plnění deklarovaná na výše uvedených dokladech přijal od plátce daně tak, jak je na dokladech uvedeno. Mohlo tak být prokázáno, že výše nároku na odpočet byla žalobcem správně stanovena a že není důvod, aby správce daně z nároku na odpočet v jednotlivých zdaňovacích obdobích vylučoval jím uváděné částky. Bez provedení žalobcem navržených důkazů nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav věci. Neprovedením navržených důkazů došlo ze strany správce daně k porušení práv žalobce na spravedlivé projednání věci, na spravedlivé a zákonné provedení daňové kontroly a žalobci byla odepřena možnost vyvrátit pochybnosti správce daně.

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

III. Vyjádření žalovaného

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

8. K prvému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že se nemůže ztotožnit s tím, že daňová kontrola byla ukončena až projednání zprávy o daňové kontrole dne 19.2.2015 uskutečněným v rámci doplněného odvolacího řízení. Daňová kontrola byla v případě žalobce ukončena dne 17. 3. 2014, kdy byla do datové schránky žalobce doručena ve smyslu ust. § 88 odst. 5 DŘ zpráva o daňové kontrole, č. j. 120789/14/2301-05403-400761 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Zpráva o daňové kontrole byla žalobci doručena společně se sdělením č. j. 526144/14/2301-05403-400761, ve kterém správce daně uvedl, že považuje postup žalobce, spočívající ve výpovědi plné moci a toho času nedoloženou omluvu z jednání z důvodu nemoci jednatele žalobce, za vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Vzhledem k uvedenému správce daně zaslal zprávu o daňové kontrole do datové schránky odvolatele jako přílohu sdělení, ve kterém zároveň uvedl, že považuje daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za ukončenou dnem doručení zprávy o daňové kontrole. Dne 17. 3. 2014 bylo však správci daně doručeno od jednatele žalobce, pana D.F., Rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti vystavené dne 13. 3. 2014. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení dospěl k závěru, že vypovězení plné moci ze dne 3. 1. 2014 i doručení Rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti dne 17. 3. 2014 lze považovat za omluvy z jednání, proto dle žalovaného zpráva o daňové kontrole nebyla s žalobcem projednána, jak je upraveno v ust. § 88 odst. 4 DR. Žalovaný proto uložil správci daně na základě ust. § 115 odst. 1 DŘ písemností ze dne 11. 2. 2015, č. j. 4542/15/5200- 20444-706033, napravení procesního pochybení správce daně týkajícího se neprojednání zprávy o daňové kontrole. Toto procesní pochybení bylo napraveno dne 19. 2. 2015, kdy byla zpráva o daňové kontrole projednána protokolem č. j. 392381/15/2301-61563- 401939. Smyslem odstranění vady - neprojednání zprávy o daňové kontrole - v odvolacím řízení tedy nebylo ukončit daňovou kontrolu, ale umožnit žalobci uplatnit jeho právo na projednání zprávy o daňové kontrole. K oprávnění žalovaného projednat zprávu o daňové kontrole v odvolacím řízení žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2011, č. j. 8 Afs 56/2010-73, který uvádí, že „*Chybějící oprávnění odvolacího orgánu vedle zrušení rozhodnutí I. stupně též vrátit věc správci daně k dalšímu řízení bylo interpretováno jako specifikum daňového řízení. (...) Jestliže tedy není možné platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně, musí být náprava možná v řízení odvolacím. Jiný výklad by vedl k absurdnímu závěru, že zde není způsob, jak taková pochybení v dalším řízení napravit. (6) Proto lze nadále nápravu procesního pochybení, spočívajícího v neprojednání zprávy o daňové kontrole, provést i v odvolacím řízení.*“ Vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla ukončena doručením zprávy o daňové kontrole dle ust. § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“) již dne 17. 3. 2014 (byť pro takový postup nebyly splněny veškeré podmínky, jak se v odvolacím řízení ukázalo), byly dodatečné platební výměry, vydané ve dnech 21. 3. 2014 a 24. 3. 2014, vydány až po ukončení daňové kontroly, nikoli před jejím ukončením, jak se žalobce domnívá. Zachovány zůstaly i všechny výše popsané účinky daňové kontroly i dodatečných platebních výměrů na lhůtu pro stanovení daně, neboť prvostupňové řízení společně s řízením odvolacím tvoří jeden celek s tím, že odvolací orgán

je oprávněn (i povinen) napravit veškeré případné vady, které vydání prvostupňového rozhodnutí předcházely.

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

10. Ke třetímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že dle ust. § 92 odst. 2 DŘ správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Pokud jde o výslech pana J.B., který se uskutečnil dne 26. 3. 2012, jeho obsah je zachycen na str. 18 až 19 rozhodnutí o odvolání a vyplývá z něj, že si tento svědek byl nejdříve prokuristou, následně jednatelem obchodní společnosti B a B COMPANY s.r.o. Uvedl, že z titulu svých funkcí jednal a uzavíral smlouvy s obchodními partnery. Nepamatoval se na předmět činnosti či počty zaměstnanců obchodní společnosti B a B COMPANY s.r.o., a to s ohledem na časový odstup. Na konkrétní podmínky spolupráce obchodní společnosti B a B COMPANY s.r.o. s žalobcem si taktéž nepamatoval. Pouze uvedl, že obchodní společnost B

a B COMPANY s.r.o. v letech 2008-2009 spolupracovala s žalobcem, ale jakou konkrétní činnost prováděla, si nevzpomněl (uvedl, že se jednalo o nějaké stavební práce, které konkrétně nemůže specifikovat, protože nemá k dispozici účetnictví). Na veškeré otázky svědek vypovídal neurčitě s tím, že si nepamatuje a své odpovědi nebyl schopen bez dokumentace specifikovat. Žalovanému tak není zřejmé, v jakém směru měla svědecká výpověď pana B. obsahovat skutečnosti svědčící ve prospěch žalobce. Výslech Ing. J.Č. se uskutečnil dne 26. 3. 2012, jeho obsah je zachycen na str. 20 až 22 rozhodnutí o odvolání. Z výsledku vyplývá, že sice s žalobcem na stavbách pravidelně jednal, další na stavbách přítomné osoby či obchodní společnosti však nebyl schopen uvést. Odkázal na příslušné stavební deníky. Z těch ale vyplynulo, že se v nich firma deklarovaného dodavatele, B a B COMPANY s.r.o., vůbec neobjevuje (viz str. 24 až 25 rozhodnutí o odvolání). Žalovaný proto ani v této výpovědi neshledává, že by opomněl hodnotit skutečnosti svědčící ve prospěch žalobce. Výslech pana P.D. se uskutečnil dne 27. 3. 2012 (viz str. 19 až 20 rozhodnutí o odvolání), svědek sice uvedl, že se s žalobcem setkal na stavebních akcích, jaké práce pro něj prováděl, však již nevěděl, nevzpomněl si ani na okolnosti navázání spolupráce. Ze subdodavatelů žalobce měl povědomí o obchodní společnosti NEVERA s.r.o., jejímž byl zástupcem. Ani z této výpovědi nebylo možné ověřit, zda přijaté zdanitelné plnění bylo skutečně 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 staveniště, zápisu o předání a převzetí díla a stavebních deníků vedených obchodní společností B a B COMPANY s.r.o. žalovaný uvádí, že se jedná o obecnou námitku, u které žalovanému není zřejmé, v jakém směru se měl uvedených pochybení dopustit. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl, že předložené stavební deníky a další dokumenty neobsahovaly stanovené náležitosti, příp. že nebyl dodržen způsob jejich vedení stanovený vyhláškou č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb, v platném znění. Ze stavebních deníků nevyplývá, kdo se podílel na jednotlivých zakázkách. Pravidelné denní záznamy neobsahují identifikaci osob (jméno a příjmení), které pracovaly na staveništi. Není možné zjistit, kdo tyto osoby zaměstnával, zda se jednalo právě o obchodní společnost B a B COMPANY, s.r.o. nebo o jiné subdodavatele. Dle žalovaného tak nelze na základě předložených stavebních deníků osvědčit, kdo ve skutečnosti předmětné stavební práce prováděl a není možné osvědčit ani tvrzení žalobce, že stavební práce prováděla obchodní společnost B a B COMPANY, s.r.o., když se její název ve stavebních denících vůbec neobjevuje. V podrobnostech žalovaný odkazuje na str. 24 až 25 rozhodnutí o odvolání. Pokud jde o návrh žalobce na provedení svědecké výpovědi pana J.B. v rámci soudního řízení, žalovaný se domnívá, že je nadbytečný. Svědek B. již vypovídal v rámci daňového řízení (viz shrnutí jeho výpovědi na str. 18 až 19 rozhodnutí o odvolání), kdy si na konkrétní okolnosti nevzpomínal (viz výše). Nelze se tedy domnívat, že by s dalším

značným časovým odstupem od předmětných období mohla jeho opětovná svědecká výpověď přinést jakékoli nové poznatky k věci.

IV.

Jednání před soudem

11. Při jednání před soudem dne 11.10.2016 žalobce setrval na žalobě a dále označil další dva žalobní body neuvedené v žalobě. Žalobce označil za sporný postup správce daně, který převzal důkazy z jiných daňových řízení týkajících se žalobce a k těmto důkazům následně v přezkoumávaném daňovém řízení přihlížel. Dále žalobce uvedl, že v průběhu daňového řízení nebyl vyrozuměn o konání místního šetření u A.D., čímž došlo k zásahu do jeho práv, neboť se tohoto úkonu nemohl účastnit. Žalovaný setrval na svém vyjádření k žalobě.

V.

Posouzení věci soudem

12. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též jen „s.ř.s.“) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

13. Žaloba je důvodná.

1. žalobní bod

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

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

16. V usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 – 75 rozšířený senát konstatoval, že „*rozsah přezkumu je sice v základu vymezen odvolacími námitkami, není jimi však omezen. Odvolací orgán je oprávněn řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady. To může činit sám nebo prostřednictvím správce daně*

prvního stupně. Vzhledem k tomu, že zákon nestanoví, kdy je na místě, aby tak učinil sám, a kdy tak má 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.“

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

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

zprávy o daňové kontrole a jejímu podpisu dojde dne 13.3.2014 v 10:00 hodin na určeném místě. Sdělení bylo doručeno dne 26.2.2014. Dne 13.3.2014 byl správcem daně sepsán úřední záznam č. j. 514310/14/2301-05403-400761, ve kterém správce daně uvedl, že jednatel žalobce p. F. se nemůže dostavit k projednání a podpisu zprávy z daňové kontroly, protože onemocněl a musí jít k lékaři s tím, že doručí potvrzení o pracovní neschopnosti. Správce daně dne 14.3.2014 zaslal do datové schránky žalobce sdělení, ve kterém uvedl, že považuje postup odvolatele za vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Dne 17. 3. 2014 bylo správcem daně doručeno od jednatele žalobce, pana D.F., rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti vystavené dne 13. 3. 2014. Zpráva o daňové kontrole č.j. 120789/14/2301-05403-400761 byla žalobci doručena do datové schránky dne 17.3.2014. Společně se zprávou o daňové kontrole bylo žalobci doručeno sdělení č. j. 526144/14/2301-05403-400761, ve kterém správce daně uvedl, že považuje postup žalobce, spočívající ve výpovědi plné moci a toho času nedoloženou omluvu z jednání z důvodu nemoci jednatele žalobce, za vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Vzhledem k uvedenému správce daně zaslal zprávu o daňové kontrole do datové schránky odvolatele jako přílohu sdělení, ve kterém zároveň uvedl, že považuje daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za ukončenou dnem doručení zprávy o daňové kontrole. Na základě zprávy o daňové kontrole byly správcem daně vystaveny dodatečné platební výměry.

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

20. Soud se ztotožňuje s žalovaným v tom smyslu, že v postupu správce daně lze spatřit procesní pochybení, neboť ten měl vyhodnotit podání žalobce ze dne 17.3.2014 ohledně dočasné pracovní neschopnosti jednatele za řádnou omluvu a následně měl stanovit jiný termín projednání zprávy o daňové kontrole. V tomto kontextu byl postup žalovaného, pokud uložil správcem daně na základě ust. § 115 odst. 1 DŘ, který stanoví: *v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správcem daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty*, písemností ze dne 11. 2. 2015, č. j. 4542/15/5200- 20444-706033, napravení procesního pochybení správce daně týkajícího se neprojednání zprávy o daňové kontrole, zcela správný, neboť následným postupem správce daně, který projednal s žalobcem závěry daňové kontroly, došlo k odstranění vady řízení, již bylo rozhodnutí správce daně zatíženo. Samotná skutečnost, že zpráva o daňové kontrole byla projednána protokolem č.j. 392381/15/2301-61563-401939 ze dne 19.2.2015 však nic nemění na závěru, že zpráva o daňové kontrole byla žalobci doručena již dne 17.3.2014 prostřednictvím datové schránky. Skutečnost, že žalobce měl tuto zprávu ve své dispozici, se jeví nespornou, neboť žalobce ze zprávy čerpal podklady pro své následné odvolání proti

dodatečným platebním výměrům. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla ukončena doručením zprávy o daňové kontrole dle ust. § 88 odst. 5 DŘ již dne 17. 3. 2014, byť pro takový postup nebyly splněny veškeré podmínky, které byly však následně v průběhu odvolacího řízení postupem podle § 115 odst. 1 DŘ napraveny, byly dodatečné platební výměry, vydané ve dnech 21. 3. 2014 a 24. 3. 2014, vydány až po ukončení daňové kontroly, nikoli před jejím ukončením, jak se žalobce domnívá. Zachovány zůstaly i všechny výše popsané účinky daňové kontroly i dodatečných platebních výměrů na lhůtu pro stanovení daně, neboť prvostupňové řízení společně s řízením odvolacím tvoří jeden celek s tím, že odvolací orgán je oprávněn (i povinen) napravit veškeré případné vady, které vydání prvostupňového rozhodnutí předcházely.

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

2. žalobní bod

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

23. Jak již bylo uvedeno shora, daňové řízení bylo zahájeno dne 26.4.2011 protokolem č. j. 222323/11/138933401939, jímž byla zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí až 4. čtvrtletí roku 2008, měsíců března až května a července až prosince roku 2009. Na základě výsledků daňové kontroly byly dne 21.3.2014 a 24.3.2014 vydány dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za tato zdaňovací období. Dne 25.4.2014 podal žalobce proti dodatečným platebním výměrům odvolání, ve kterém namítal uplynutí prekluzivní lhůty pro dodatečné vyměření daně. Dne 10.3.2015 bylo vydáno rozhodnutí o odvolání žalobce.

24. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí při posouzení důvodnosti této odvolací námítky správně vycházel obdobně jako správce daně z ustanovení § 264 odst. 4 DŘ, podle něhož *se běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, posuzuje ode dne nabytí účinnosti daňového řádu podle jeho ustanovení, která upravují lhůtu pro stanovení daně. Okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.* Podle § 148 odst. 1 DŘ *nelze daň stanovit po uplynutí lhůty*

pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Podle odst. 3 téhož ustanovení byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Podle odst. 5 téhož ustanovení lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.

25. Soud se ztotožňuje s posouzením uvedené odvolací námitky žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že obecná tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty pro zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2008 (tedy u nejstarší daňové povinnosti) počala běžet podle § 47 ZSDP dne 30. 6. 2008 a její běh by uplynul dne 30. 6. 2011 (obdobně lze postupovat i u dalších předmětných období). Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád. Vzhledem k ust. § 264 odst. 4 DŘ je nutné na případ žalobce aplikovat ust. § 148 DŘ upravující lhůtu pro stanovení daně. Daňová kontrola byla u žalobce za předmětná období zahájena dne 26. 4. 2011 (viz protokol č. j. 222323/11/138933401939), tj. ještě před uplynutím lhůty pro stanovení daně, která by u žalobce za nejstarší kontrolované zdaňovací období uplynula dne 30. 6. 2011. Vzhledem k tomu počala u žalobce v souladu s ust. § 148 odst. 3 DŘ běžet dnem zahájení daňové kontroly nová lhůta pro stanovení daně za předmětná období. Takto nově určená tříletá lhůta pro stanovení daně běžela ode dne 26. 4. 2011 do dne 26. 4. 2014. Dle ust. § 148 odst. 2 písm. b) DŘ platí, že *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně*. Dodatečné platební výměry byly v případě žalobce vydány ve dnech 21. 3. 2014 a 24. 3. 2014 a doručeny byly ve dnech 31. 3. 2014 a 3. 4. 2014. Nepochybně tedy byly oznámeny (doručením - viz ust. § 101 odst. 6 DŘ) v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, která měla uplynout dne 26. 4. 2014. Doručením předmětných dodatečných platebních výměrů došlo v souladu se shora citovaným ustanovením § 148 odst. 2 písm. b) DŘ k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 12 měsíců, tedy do dne 26. 4. 2015. V uvedené lhůtě došlo dne 10. 3. 2015 k vydání rozhodnutí o odvolání, které bylo dne 11.3.2015 doručeno do datové schránky zmocněnce žalobce. Je zřejmé, že v případě žalobce nedošlo k prekluzi práva stanovit daň.

26. Pokud žalobce tvrdil, že „*v daném případě tedy běží 3letá lhůta od 26.4.2011 a skončila dne 26.4.2014. Lhůta pro stanovení daně se neprodloužila ani na základě ust. § 148 odst. 2 daňového řádu; došlo sice ze strany správce daně ke stanovení daně dodatečnými platebními výměry, ale k těm nelze přihlížet, neboť byly vydány před skončením daňového řízení, tedy před 19.2.2015.*“ pak se soud s takovýmito obecnými tvrzeními žalobce neztotožňuje s ohledy na závěry soudu vyjádřené pod body č. 20 a 21 tohoto rozsudku, kdy dospěl k jednoznačnému závěru, že daňová kontrola byla skončena dne 17.3.2014 doručením zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 5 DŘ žalobci do jeho datové schránky, přičemž následně byly na základě výsledků daňové kontroly dne 21.3.2014 a dne 24.3.2014 vydány dodatečné platební výměry, které byly ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) DŘ žalobci oznámeny doručením do jeho datové schránky dne 31.3.2014 a dne 3.4.2014, čímž došlo k prodloužení lhůty o 1 rok ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) DŘ.

3. žalobní bod

27. Důvodnou však soud shledal námitku žalobce spočívající v nesprávném hodnocení a vedení důkazního řízení ze strany správních orgánů.

28. Podle ustanovení § 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*.

29. V daném případě žalobce ke třetímu žalobnímu bodu 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 zaučtovaných dokladů.*“ Žalobce tak zpochybnil správnost vedení důkazního řízení a hodnocení provedených důkazů ze strany správních orgánů.

30. V napadeném rozhodnutí žalovaný nejprve rekapituluje průběh daňového řízení před správcem daně a poté uvádí, jakým způsobem dle § 115 DŘ postupoval v odvolacím řízení. Žalovaný v závěru napadeného rozhodnutí uvádí: „*ze zjištěného skutkového stavu nelze mít za to, že platby byly prokazatelně za uskutečněná zdanitelná plnění. Samotná platba nemůže prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění*“ (str. 31) „*souhrnně lze uvedené výpovědi jednatelů společností, kteří jako subdodavatelé měli uskutečňovat plnění 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. V odvolacím řízení bylo provedeno doplnění důkazních prostředků, avšak ani tyto důkazní prostředky z hlediska posouzení správnosti uplatněného odpočtu daně neumožňují odvolacímu orgánu učinit závěr, že zdanitelná plnění fakticky proběhla tak, jak je deklarováno předloženými daňovými doklady, a to včetně jejich rozsahu. Nárok na odpočet daně a podmínky pro jeho uplatnění v ZDPH upravují ustanovení § 72 a následující. 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“ (str. 32 a 33).

31. 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.

32. 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 č.j. 6 Afs 130/2014-60 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)."

33. Správce daně při vyměření daně z přidané hodnoty za výše uvedené období shora naznačený postup nezvolil, lze tedy pro potřeby daňového řízení vycházet z toho, že podvod na dani nebyl spáchán, a dne 26.4.2011 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 výzvou k doložení dokladů ze dne 27.5.2011 a v tomto okamžiku vzniklo důkazní břemeno daňovému subjektu. Žalobce tuto svou povinnost splnil, když správci daně předložil veškeré své účetnictví zahrnující účetní doklady, smlouvy, zápisy ve stavebních denících a k prokázání svých tvrzení označil svědky. V tomto okamžiku však přechází důkazní břemeno na správce daně, který musí vyjádřit nějaké pochybnosti, které zpochybní 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.

34. 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 zdaňovací období I. – IV. čtvrtletí roku 2008 a měsíců ledna – prosince roku 2009. Správce daně dospěl v rámci daňové kontroly k závěru, že žalobce ve zdaňovacích obdobích 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2008, měsíců březen – květen a červenec – říjen a prosinec roku 2009 porušil ustanovení § 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. Výzvou správce daně, předanou žalobci dne 6.9.2013, bylo žalobci umožněno vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění do 14 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Na tuto obecnou výzvu reagoval žalobce vyjádřením ze dne 18.9.2013, ve kterém uvedl zcela konkrétní tvrzení vztahující se k jednotlivým účetním obdobím, provedeným pracím a plněním (fakturám) a k prokázání svých tvrzení navrhl zcela konkrétní důkazy, kdy se jednalo především o výsledky navržených svědků. Žalobce tedy po

té, kdy byl seznámen se závěry správce daně, navrhoval, aby byly vyslechnuti konkrétní svědci, kteří měli být dotazováni na zcela konkrétní skutečnosti a dle žalobce by tak byla tvrzení žalobce prokázána.

35. Žalovaný postavil svůj závěr na tom, že *“v odvolacím řízení bylo provedeno doplnění důkazních prostředků (pozn. soudu především výsledků svědků), avšak ani tyto důkazní prostředky z hlediska posouzení správnosti uplatněného odpočtu daně neumožňují odvolacímu orgánu učinit závěr, že zdanitelná plnění fakticky proběhla tak, jak je deklarováno předloženými daňovými doklady, a to včetně jejich rozsahu.”* Žalovaný tedy postavil svůj závěr 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.

36. 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 výsledk 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 autentické učiněno maximálně zadost, je vhodné po seznámení svědka s předmětem výslechu tomuto umožnit se k němu vlastními slovy vyjádřit (výslech „*ad generali*“). 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.

37. 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 výslechu svědků žalovaným (kladené otázky), jednotlivé výpovědi hlavních svědků a jejich následné hodnocení žalovaným.

38. 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 napadeném rozhodnutí na straně 32 ohledně hodnocení svědecké výpovědi A.D. se uvádí: „*dle odvolacího orgánu byla tato svědecká výpověď (pozn. soudu – výpověď A.D.) nekonkrétní a nevypovídala o tom, co bylo předmětem fakturovaného plnění, jakým způsobem bylo poskytnutí plnění zajištěno a kým; svědek A.D. si nebyl schopen vzpomenout na konkrétní události, vypovídal v obecné rovině, a proto odvolací orgán neosvědčil tuto svědeckou výpověď za důkaz prokazující uskutečnění předmětných zdanitelných plnění(...). Dle odvolacího orgánu správce daně tak vyvrátil tvrzení odvolatele, a proto svědeckou výpověď nelze vyhodnotit jako důkaz o faktickém uskutečnění plnění pro odvolatele [viz. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Ani po doplnění odvolacího řízení není možno učinit závěr, že bylo prokázáno, že společnost B a B COMPANY s.r.o. uskutečňovala plnění v uvedeném rozsahu ve prospěch odvolatele, neboť tuto skutečnost není možno z provedeného místního šetření u A.D. a jeho výpovědi jako svědka a jím předložených listin dovodit“.*

39. 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 napadeném rozhodnutí na straně 31 ohledně hodnocení svědecké výpovědi tohoto svědka se uvádí: „*Vzhledem k tomu, že pan B. neuvedl žádné skutečnosti, z nichž by bylo zřejmé, že práce fakticky proběhly, nelze jeho výpověď osvědčit jako důkaz prokazující uskutečnění plnění ze strany uvedených společností ve prospěch společnosti B a B COMPANY s.r.o., která následně pak měla uskutečnit plnění ve prospěch odvolatele.*“

40. 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 Fikerleho, 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 napadeném rozhodnutí na straně 31 ohledně hodnocení svědeckých výpovědí těchto svědků se 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.“

41. 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?“.

42. 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 nevyplyvají. Nutno podotknout, že ke stejnému závěru dospěl i žalovaný pokud v napadeném rozhodnutí například uvádí: *„dle odvolacího orgánu byla tato svědecká výpověď“* (pozn. soudu – výpověď A.D.) *nekonkrétní a nevypovídala o tom, co bylo předmětem fakturovaného plnění, jakým způsobem bylo poskytnutí plnění zajištěno a kým“*. Žalovaný však již nepředestírá jím zjištěný skutkový průběh věci, tedy jaký byl průběh jednotlivých stavebních prací, kdo stavby skutečně realizoval a kdo na stavbách participoval. 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.

43. 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 výsledků svědků nepoužitelné. Z tohoto důvodu nelze učinit závěr, jaký byl učiněn žalovaným, neboť předmětem daňové kontroly bylo velké množství přezkoumávaných daňových období vztahujících se k velkému množství stavebních prací, přičemž s ohledem na shora popsany způsob dokazování zvolený žalovaným nelze dospět ke spolehlivému závěru ohledně skutkového stavu věci.

44. Na závěr soud konstatuje, že žalobce v žalobě navrhoval provést výslech svědka J.B. S ohledem na shora uvedené skutečnosti a především pak s ohledem na skutečnost, že výpověď svědka by nijak nepřispěla k závěru o důvodnosti žaloby, soud z důvodu zásady procesní ekonomie výslech svědka neprovedl.

45. S ohledem na znění shora citovaného ust. § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. a ust. § 71 odst. 2 s. ř. s., podle kterého může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby, která v daném případě podle ust. § 72 odst. 1 s.ř.s. činí dva měsíce od oznámení doručením písemného vyhotovení, se soud

nemohl zabývat opožděnými žalobními body vznesenými žalobcem při jednání dne 11.10.2016 (viz. bod č. 11 tohoto rozsudku) spočívající v převzetí důkazů z jiného daňového řízení a neoznámení konání místního šetření u A.D., neboť tyto žalobní body byly uplatněny po uplynutí koncentrační lhůty stanovené v ust. § 71 odst. 2 s. ř. s. (žalobci bylo napadené rozhodnutí doručeno dne 11.3.2015, koncentrační lhůta ve smyslu ust. § 71 odst. 2 s.ř.s. ve spoj. s ust. § 72 odst. 1 s.ř.s. tedy uběhla dne 11.5.2015).

VI. Rozhodnutí soudu

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

VII. Náklady řízení

47. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu a odměně advokáta stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (*dále jen advokátní tarif*). Zástupce žalobce, advokát, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka odměny advokáta zvyšuje o DPH vypočtenou podle zákona č. 235/2004 Sb. za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu, tj. 21 %.

48. Sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 advokátního tarifu 3.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč.

49. Odměna advokáta sestává ze tří úkonů právní služby, a to jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu (převzetí a příprava věci), jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (podání žaloby) a jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu (účast na soudním jednání dne 11.10.2016), tj. včetně paušální částky 10.200 Kč (9.300 + 900). DPH z této částky činí 2.142 Kč. Odměna advokáta tak činí 12.342 Kč.

50. K odměně advokáta byla připočtena částka 3.000 Kč představující zaplacený soudní poplatek podle položky 18 bod 2. písm. a) Sazebníku poplatků, přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Náklady řízení tak činí žalobcem požadovanou částku 15.342 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.
(§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.)

V Plzni dne 11. října 2016

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová