



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a JUDr. Petra Polácha ve věci

žalobce: **Orfeus, spol. s r.o.**
sídlem Jamborova 3327/55, Brno
zastoupený JUDr. Evou Zemanovou, daňovou poradkyní
sídlem Přívrat 12, Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2017, č. j. 18101/17/5300-22444-711869

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2017, č. j. 18101/17/5300-22444-711869, **se zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 12 228 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Evy Zemanové, daňové poradkyně.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad Brno II vydal podle ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) dne 3. 10. 2012 dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za 1., 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2010, a to pod č. j. 308806/12/289912708345, 308818/12/289912708345, 308825/12/289912708345 a 308848/12/289912708345. Těmito dodatečnými platebními výměry byla žalobci po provedení daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období v celkové výši 211.612 Kč a současně jimi bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti žalobce uhradit penále v celkové výši 42.322 Kč. Daň byla doměřena především na základě skutečnosti, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění zpochybněných zdanitelných plnění tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech.
2. Žalovaný v rámci původního odvolacího řízení dospěl na rozdíl od správce daně k odlišnému právnímu názoru, tj. zjištěné okolnosti jako celek vyhodnotil tak, že žalobce mohl a měl vědět, že jsou předmětná plnění zasažena podvodem. Svůj závěr postavil především na naplnění 10 objektivních kritérií.
 - neodvedení DPH dodavatelem předmětných služeb, Ing. K.;
 - nedostatečné prověření informací o svém dodavateli ze strany žalobce
 - absence zaměstnanců dodavatele stavebních prací, Ing. K.;
 - nalezení rozporu při sjednání smluvního vztahu;
 - neznalost svých zaměstnanců a svého odběratele ze strany dodavatele, Ing. K.;
 - způsob hotovostních úhrad;
 - rozpory ve svědeckých výpovědích;
 - neexistence písemných záznamů a evidencí týkajících se pracovníků;
 - neznalost obchodních partnerů ze strany dodavatele, Ing. K.;
 - chování žalobce jakožto podnikatelského subjektu.
3. S provedenými důkazy v rámci původního odvolacího řízení, jakož i se změnou právního názoru žalovaného, byl žalobce seznámen prostřednictvím výzvy ze dne 17. 2. 2014, č. j. 4301/14/5000-14303-702551, na niž žalobce reagoval písemným vyjádřením ze dne 13. 3. 2014. Rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 6. 2014, č. j. 13429/14-5000-14303-702551, byla rozhodnutí Finančního úřadu Brno II změněna v označení čísla bankovního spojení, v ostatním však zůstaly výroky napadených dodatečných platebních výměrů beze změny.
4. Krajský soud rozsudkem ze dne 29. 8. 2016, č. j. 30 Af 54/2014 – 61, výše uvedené rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2014, č. j. 13429/14-5000-14303-702551, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V rozsudku soud uvedl, že žalovaný na základě skutkového stavu, ze kterého správce daně usoudil na neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění, dospěl ke zcela odlišné právní kvalifikaci, aniž by tento svůj postup jakkoli vysvětlil. Žalovaný vzhledem ke své odlišné právní kvalifikaci již dále v odůvodnění svého rozhodnutí neřešil, zda žalobce unesl důkazní břemeno ohledně prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění, ale již pouze zdůvodňoval a prokazoval jeho zaviněnou účast na daňovém podvodu. Soud proto nemohl hodnotit námitky žalobce směřující proti

provedenímu dokazování a rozložení důkazního břemene neboť z rozhodnutí žalovaného plyne, že je vystavěno na hodnocení objektivních okolností a účasti žalobce na daňovém podvodu.

5. Závěr žalovaného o účasti žalobce na daňovém podvodu (tato i dle závěrů žalovaného nebyla podle všeho aktivní) nebyl v původním napadeném rozhodnutí dostatečně zdůvodněn. Rozhodnutí se ve svém obsahu zabývá pouze tím, že žalobce neučinil veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby vyloučil svoji potenciální účast na daňovém podvodu. Nezdůvodňuje však v čem konkrétně, tedy v jakých skutkových okolnostech, měl podvod spočívat, případně z jakého důvodu bylo možno jednotlivé objektivní okolnosti přičítat k tíži žalobce. Žalobci krajský soud přisvědčil, že napadené rozhodnutí nijak neuvádí, jakou úvahou dospěl žalovaný k závěru, že šlo o daňový podvod ve smyslu judikatury soudního dvora evropské unie (dále jen „SDEU“), o kterou se žalovaný ve svém rozhodnutí opírá. Z napadeného rozhodnutí tedy především není zcela zřejmé, v jakých skutkových okolnostech měl předmětný daňový podvod spočívat, přičemž většina skutkových okolností, jež žalovaný přičetl k tíži žalobce, byla ze strany soudu vyvrácena. Žalovaný daňový podvod nijak nepopsal, neuvedl, v čem měla spočívat jeho podstata, tedy jej nekvalifikoval, ani nevylicil řetězec skutkových okolností, ze kterých by v souhrnu bylo možné dovozovat, že žalobce věděl nebo měl vědět, že je součástí daňového podvodu. Pokud měla být existence daňového podvodu prokázána deseti objektivními skutečnostmi, a to především první objektivní skutečností, že Ing. K. neodvedl ze sporných dokladů DPH, nelze toto odůvodnění ve vztahu k osobě žalobce považovat za dostatečné. Dle názoru soudu se v daném případě jedná u všech žalovaných tvrzených okolností o okolnosti relativně samostatné, přičemž některé mohou vzbuzovat pochybnosti o profesionálním postupu žalobce ve vztahu k jeho dodavateli Ing. K., ale ani jako celek nepředstavují na sebe navazující sled skutečností, které by mohly tvořit komplexní obraz o určitém daňovém podvodu.
6. Na základě rozsudku zdejšího soudu ze dne 29. 8. 2016, č. j. 30 Af 54/2014 – 61, žalovaný opět změnil právní názor na danou věc tak, že žalobce neprokázal přijetí plnění od deklarovaného dodavatele dle předložených daňových dokladů, a proto nesplnil podmínky dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty pro uplatnění nároku na odpočet DPH.

II. Obsah žaloby

7. Žalobce předně uvedl, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty, neboť dle jeho názoru nemohla být znovu běžící lhůta podle § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projedávanou věc (dále jen „daňový řád“) prodloužena o dalších 12 měsíců dle § 148 odst. 2 daňového řádu.
8. Dále žalobce tvrdil, že byla porušena zásada zákazu ne bis in idem, neboť v dané věci bylo rozhodnuto hned dvakrát. Prvně původním rozhodnutím žalovaného, které bylo následně zrušeno zdejším soudem a následně podruhé žalobou napadeným rozhodnutím, které je předmětem tohoto soudního řízení. Mělo tak být postupováno dle § 106 daňového řádu, tj. řízení mělo být zastaveno.
9. Žalobce nezákonnost rozhodnutí namítal také tvrzením o účelovosti postupu žalovaného, který měnil právní názory na danou věc a jednou shledal prokázaným, že Ing. K. dané

plnění poskytl a jindy zase nikoliv, přičemž dle žalobce bylo poskytnutí plnění Ing. K. jednoznačně potvrzeno (svědky a také samotným Ing. K.), a proto nelze uvažovat o opaku. K drobným nepřesnostem uvedl, že byly způsobeny dlouhým časovým odstupem od daných prací a prováděných výslechů. Dle žalobce nebylo přihlédnuto k již jednou vyslovenému názoru zdejšího soudu v dané věci. Žalobce tak uzavřel, že předmětná plnění fakticky přijal od deklarovaného dodavatele a osvědčil tak podmínky dle ust. § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

III. Vyjádření žalovaného

10. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný předně uvedl, že názor žalobce ohledně namítané prekluze je mylný. Ustanovení § 148 daňového řádu obsahuje výčet skutečností, které prodlouží lhůtu pro stanovení daně o 1 rok, pokud k nim došlo v posledních 12 měsících dosavadní lhůty. Touto dosavadní lhůtou je nutno rozumět nikoli pouze základní tříletou lhůtu započatou podle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu, ale vždy její aktuální podobu. Muže jít tedy o lhůtu již jednou či vícekrát prodlouženou podle ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu, nebo lhůtu přerušenou podle odst. 3 stejného ustanovení. Skutečnost, že lze prodloužit i lhůtu již prodlouženou, vyplývá také z důvodové zprávy k daňovému řádu, která k prodloužení lhůty o jeden rok uvádí, že *„tímto prodloužením dojde k posunutí posledního dne této lhůty, což je nutné zohlednit při posuzování, zda následné úkony splňují kritérium, že k nim musí dojít v posledních 12 měsících běhu lhůty, či nikoliv. Jinými slovy, pokud dojde k prodloužení původní lhůty, je nutné při určení toho, zda se jedná o posledních 12 měsíců této lhůty, vycházet ze stavu po jejím prodloužení, nikoliv z původního tříletého rámce.“* Je tedy zjevné, že lze opakovaně prodloužit i lhůtu pro stanovení daně již prodlouženou, dle § 148 odst. 5 daňového řádu maximálně na celkovou délku 10 let. Dle žalovaného pak prekluzivní lhůta mohla uběhnout až dne 13. 10. 2017, přičemž rozhodnutí nabylo právní moci dne 8. 5. 2017 a nebylo tedy vydáno po lhůtě pro stanovení daně.
11. K námitce porušení zákazu ne bis in idem žalovaný uvedl, že v případě, že je rozhodnutí o odvolání krajským soudem zrušeno a věc je vrácena žalovanému k dalšímu řízení, dostává se daňové řízení opětovně do odvolací fáze, přičemž je třeba o odvolání nově rozhodnout v souladu s právním názorem soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku. Jedná se o zákonný postup, na kterém nelze shledat žádného pochybení. Odkaz na ustanovení § 106 daňového řádu je pak naprosto irelevantní, jelikož na danou situaci v nejmenším nedopadá.
12. Žalovaný uvedl, že v novém rozhodnutí o odvolání, vázán právním názorem krajského soudu (nikoliv v rozporu s ním, jak tvrdí žalobce), dle kterého objektivní okolnosti ani jako celek nepředstavují sled skutečností tvořících komplexní obraz o daňovém podvodu, posoudil unesení důkazního břemene ze strany žalobce, přičemž dospěl ke stejnému závěru jako prvostupňový správce daně, a sice že žalobce neprokázal přijetí předmětných plnění od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech, a nesplnil tudíž podmínky definované v ustanovení § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

IV. Posouzení věci krajským soudem

13. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou a jedná se o

žalobu přípustnou. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž o věci samé rozhodl bez jednání, za splnění podmínek podle § 51 s. ř. s. Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.

14. Vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě uplatnil námitku prekluze, tj. že rozhodnutí mělo být vydáno po uplynutí lhůty pro vyměření daně dle § 148 daňového řádu, krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda tomu tak bylo či nikoliv. V této souvislosti žalobce namítal, že znovuběžící lhůta (§ 148 odst. 3 daňového řádu) nemohla být prodloužena o dalších 12 měsíců dle § 148 odst. 2 téhož zákona.
15. Krajský soud ke konkrétnímu běhu prekluzivní lhůty uvádí, že v případě žalobce se jednalo o stanovení DPH za zdaňovací období 1., 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2010, přičemž základní tříletá prekluzivní lhůta dle § 148 odst. 1 daňového řádu byla přerušena dne 19. 8. 2011 zahájením daňové kontroly za všechna předmětná zdaňovací období, a to ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Ode dne následujícího počala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta, která končila dne 20. 8. 2014. Dne 3. 6. 2014 žalovaný vydal původní rozhodnutí o odvolání, které bylo žalobci doručeno dne 13. 6. 2014. Podle ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu došlo k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, a lhůta pro stanovení daně byla prodloužena o 1 rok do 20. 8. 2015. Dne 13. 8. 2014 byla podána žaloba, po dobu soudního řízení pak lhůta pro stanovení daně v souladu s ustanovením § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběžela. Zrušující rozsudek krajského soudu v předmětné věci pak nabyl právní moci dne 6. 10. 2016, ze lhůty pro stanovení daně zbýval 1 rok a 5 dní, napadené rozhodnutí o odvolání ze dne 27. 4. 2017 nabylo právní moci dne 8. 5. 2017, tj. jednoznačně nebylo vydáno po lhůtě pro stanovení daně, neboť prekluzivní lhůta dle § 148 daňového řádu by byla bývala uplynula až v měsíci říjnu 2017 (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016 – 59). Nelze tudíž přistoupit na argumentaci, že by nebylo možné prodloužit lhůtu jak dle § 148 odst. 3, tak následně dle § 148 odst. 2, takový závěr by byl zcela nekoncepční s ohledem na cíl správy daní, v rozporu s logikou věci a také v rozporu se samotným zákonem (ze kterého tato nemožnost nevyplyvá) a s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Tuto námitku krajský soud shledal nedůvodnou.
16. Krajský soud se dále zabýval námitkou, že v dané věci měla být porušena zásada zákazu ne bis in idem (zákaz rozhodování dvakrát v téže věci). Takovou konstrukci však zdejší soud zcela odmítá. Jednak lze poukázat na § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s., dle kterých soud může napadené rozhodnutí zrušit a zároveň vrátit žalovanému k dalšímu řízení, jenž logicky skončí dalším rozhodnutím. V dané věci totiž soud napadené pravomocné rozhodnutí zrušil a správní orgán rozhodl znovu, nejedná se tak o překážku ne bis in idem, neboť pravomocné rozhodnutí správního orgánu (zde žalovaného) bylo zrušeno soudem a právně neexistuje. Poukaz žalobce na § 106 (tj. zastavení řízení) daňového řádu je zcela nepřiléhavý na danou věc, neboť skutečně nelze hovořit o porušení zásady rozhodování opakovaně v téže věci. Obdobně lze nahlížet také na další žalobní argumentaci směřující proti již zrušenému rozhodnutí, tj. např. že v původním rozhodnutí měl žalovaný uvést, že si žalobce neprověřil dodavatele Ing. K. apod., z čehož žalobce vyvozoval, že dodavatel potvrzen byl. Jak bylo uvedeno výše, původní rozhodnutí bylo zrušeno, nadto měl

žalovaný zákonnou možností odchýlit se za určitých okolností od původního právního názoru.

17. K dalším žalobním námitkám soud uvádí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž platí že, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně přdestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady), ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené důkazy daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.
18. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).
19. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1, věty první, zákona o DPH, podle něhož *nárok na odpočet daně má plátc, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti*, a z § 73 odst. 1, věty první, zákona o DPH, dle kterého *plátc prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem*. V souzené věci to tedy znamená, že stěžovatel byl povinen tvrdit, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo jí ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63; ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71; ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012 - 26; ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49; ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 - 26; ze dne 8. 10. 2015, č. j. 4 Afs 186/2015 - 34; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17; ze dne 13. 4. 2016, č. j. 10 Afs 160/2015 - 32; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28; ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45; ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015 - 35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 - 33; ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017 - 34, či ze dne 20. 7. 2017 č. j. 1 Afs 10/2017 - 39). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.

20. Stejný přístup k naplnění této podmínky zastává též Soudní dvůr EU. Ten v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, které dělí na podmínky formální a podmínky (věcné) hmotněprávní. Princip, na kterém je daň z přidané hodnoty vystavěna, v podobě zásady daňové neutrality pak vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (blíže např. rozsudky Soudního dvora ve věci *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267 bod 63; *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09 apod.).
21. V bodě 28 rozsudku ze dne 15. 9. 2016, ve věci *Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord*, ve věci C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691, SDEU vymezil hmotněprávní podmínky jako podmínky uvedené v čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), která nahradila tzv. šestou směrnici (Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně).
22. Článek 168 písm. a) směrnice stanoví: „*Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani*“. Výklad tohoto ustanovení poskytl SDEU již vícekrát, vždy se stejným výsledkem. Soudní dvůr v rozsudku ve věci *Senatex* zdůraznil, že (důraz přidán) „[p]roto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, *PPUH Stehcomp*, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura)“. Obdobně se Soudní dvůr vyslovil i v rozsudcích ve věci *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26; *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 29; *Barlis 06*, bod 40; či usnesení ve věci *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27). Z ustálené judikatury SDEU tedy vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.3.2018, č.j. 1 As 328/2017-66).
23. V souzené věci je mezi účastníky sporné a pro výsledek řízení před odvolacím orgánem určující, zda žalobce přijal plnění právě od jím označeného dodavatele, tj. Ing. K.
24. Ze spisového materiálu vyplývá, že prvotně žalobce předložil k prokázání předmětných plnění objednávky, daňové doklady a 3 příjmové doklady. Žalovaný v bodech 35. až 39. žalobou napadeného rozhodnutí vyličil některé dílčí skutečnosti (zejména pochybnosti ohledně posloupnosti vydaných daňových dokladů, nesrovnalosti k osobě H. V., rozpory v tvrzeních ohledně formy smluv apod.) Na jejich základě byl prvostupňový správce daně oprávněn daný případ dále prošetřovat a pověřovat, což také učinil. Nelze však uzavřít, že by na základě jen těchto pochybností bylo možno dospět k závěru, že plnění neposkytl deklarovaný dodavatel, tj. Ing. K.

25. Ing. K., tvrzený dodavatel žalobce, uvedl (viz protokol ze dne 22. 11. 2011, č. j. 382231/11/288935710604), že předmětné daňové doklady vydal, že práce provedl, uvedl, jaký charakter práce měly a že za ně obdržel platbu apod. Jeho odpovědi byly skutečně spíše obecnějšího charakteru, nicméně krajský soud v nich neshledal žádné zásadní nesrovnalosti a navíc odpovídají i obecnějšímu charakteru dotazů správce daně. Lze uvést, že Ing. K. potvrdil to, co tvrdil i žalobce. Konkrétně Ing. K. uvedl, že jeho činnost pro žalobce spočívala ve výpomoci v oblasti stavebních akcí, spolupráce probíhala na základě ústní dohody. Konkrétně žalobce zprostředkovával pracovníky, kteří pro žalobce prováděli jím požadované práce (bourací, výkopové, stavební, sezónní), přičemž žalobce uvedené pracovníky vyplácel a od žalobce obdržel za jimi provedené práce úplatu. Případné nástroje a mechanizace byla v kompetenci žalobce, pokud jde o kontrolu prováděných prací, zpočátku tyto práce kontrolovali společně Ing. K. s jednatelem žalobce, později došlo ke kontrole až po avízu ukončení prací. K vydaným daňovým dokladům se vyjádřila svědkyně M. B., externí účetní žalobce, která ve své výpovědi uvedla, že ji Ing. K. byl představen, tento nosil občas faktury a při šetření údajů při fakturaci byl přítomen i R. M. Spolupráce svědkyně s Ing. K. probíhala v její kanceláři. K otázce správce daně, zda je jí známo, kdo, kdy a kde vykonával práce pro Ing. K. na zakázce „zajištění zimní údržby chodníků, komunikace a zpevněných ploch v areálu bytového komplexu při ulicích Jaroslava Foglara v Brně Štýřicích“ v období 1 až 3/2010 svědkyně uvedla, že provedené práce nebylo možné provést ve dvou lidech a ví, že pracovníky pro tuto zakázku dodal Ing. K. na základě smlouvy. Dále svědkyně mimo jiné uvedla, že předání prací probíhalo mezi Ing. K. a R. M. Podle rozhovorů vedených mezi Ing. K. a R. M. svědkyně dovodila, že byly vedeny zápisy o provedených pracech.
26. Ve stejný den (12.12.2011) byl k důkazu vyslechnut R. M., který uvedl, že pro žalobce vykonával v rozhodné době práce typu přebírání staveb od zadavatelů, doručování faktur zadavatelským firmám a přebírání faktur od subdodavatele Ing. J. K. Svědek vypověděl, že spolupráce mezi žalobcem a Ing. K. spočívala v provádění výkopových a zemních prací a zimní údržbě, ta se prováděla na ulici Jaroslava Foglara, dále šlo o zimní údržbu ve Staré Lišni, zemní práce v Sokolnicích, Rajhradě, výkopové a zednické ve Slatině, Maloměřicích, Tuřanech a mnohých jiných lokalitách. Svědek vypověděl, že práce vykonávali zaměstnanci Ing. K., s nimi přišel osobně do kontaktu minimálně, neboť jednal s Ing. K., jména zaměstnanců Ing. K. svědek neznal. Pracovníky na místo výkonu práce dopravoval rovněž Ing. K., který jim také přiděloval práci a přebíral od nich hotové dílo. Toto dílo potom od Ing. K. přebíral svědek, přičemž dílo dále předával zadavateli. Stavební deníky vedeny nebyly, materiál, nářadí, pracovní pomůcky, případně mechanizaci zajišťoval pracovníkům Ing. K.. Svědek dále například uvedl, že při kontrolních dnech na stavbách byl přítomen i Ing. K., s nímž konzultoval některé stavební práce, daňové doklady vystavoval Ing. K., který je předával žalobce či účetní p. B. Svědek kontroloval věcnou správnost daňových dokladů. Svědek také předával hotovost za provedené práce Ing. K.
27. Dále dne 26.2.2013 byl ve věci slyšen svědek M. S., jenž v předmětné době vykonával funkci stavbyvedoucího u společnosti SEKV, s.r.o. Tento svědek mimo jiné vypověděl, že pro citovanou společnost zajišťoval žalobce na některých stavbách výkopové práce, konkrétně uvedl Velká Bíteš – Hrnčířská ulice, Brno – Tuřany – solární elektrárna a Velké Popovice. Práce pro žalobce zajišťoval subdodavatelsky Ing. K. Svědek dále uvedl, že

zahájení spolupráce se společností Orfeus bylo v rámci zakázky Velká Bíteš – Hrnčářská. Svědek byl přítomen spolupráci Ing. K. a žalobce v Brně Tuřanech v roce 2010 v souvislosti se zakázkou fotovoltaické elektrárny a ve Velké Bíteši. Pracovníci Ing. K. pro žalobce prováděli zednické práce (ukrajinci), výkopové práce (rómové a slováci). Na stavbách pracovali průměrně 8 hodin, v Tuřanech probíhaly práce cca 3 měsíce, v Bíteši 3 týdny, jména těchto pracovníků svědek neznal, uvedl však, že by případně dohledal nějaký kontakt. Svědek rovněž potvrdil na dotaz správce daně provádění výkopových sond Sokolnice – Tuřany, výkopových prací Moutnice, výkopových prací Cacovická, výkopových prací K., výkopových prací Starý Lískovec, výkopových a pomocných prací Rajhrad, výkopových a pomocných prací Slatina, prouchy Medlánky, Judrov a Sobolova, pomocné práce Sokolnice – Tuřany, pomocné práce Řípská, pomocné práce Hostěnice, pomocné práce Moravany, pomocné a výkopové práce solar park, pomocné práce – předlažba chodníku Řípská, pomocné práce K.; konkrétní pracovníky na nich nebyl schopen určit. Materiál, nářadí, pracovní pomůcky a mechanizaci zajišťoval pracovníkům Ing. K., který také dopravoval pracovníky na místo výkonu práce. Svědek se zúčastňoval kontrolních dnů na stavbách, Ing. K. přítomen nebyl.

28. Dne 13.5.2013 vyslechl prvostupňový správce daně dalšího svědka, M. P., který vypověděl, že měl s Ing. K. uzavřenu dohodu o provedení práce, přičemž firma Ing. K. vykonávala pro žalobce pomocné práce výkopy na stavbě ve Velké Bíteši, výkopy v Tuřanech, práce v Babicích a ve Slatině na ulici Řípská. Svědek pospal osobu Ing. K. shodně jako v předchozí výpovědi svědek Slezák. Svědek dále konkrétně uvedl, že většinu lidí, kteří vykonávali práce pro Ing. K. na zakázce „zajištění zimní údržby chodníků, komunikace zpevněných ploch v areálu bytového komplexu při ulicích Jaroslava Foglara v Brně Štýřicích v období 1-3/2010“ neznal, byli tam cizí státní příslušníci. Pro Ing. K. na zakázce „pomocné práce na stavbě Velká Bíteš – Hrnčářská“ vykonávali dva pracovníci – svědek a „Ivan z Ukrajiny“, příjmení svědek neznal. Svědek dále uvedl, že vykonával práce pro Ing. K. na zakázce „výkopové a pomocné práce Slatina“, „výkop sond Sokolnice – Tuřany“ a „pomocné práce pro stavbu Babice“ kde svědek pracoval s dalšími jemu neznámými pracovníky, vyjma zmíněného „I.“. Svědek dále uvedl, že vykonával práce spolu s dalšími pro něho neznámými pracovníky pro Ing. K. na zakázce „pokos trávy v areálu Líšeň“, „předlažba chodníků na ulici J. Foglara“, „údržba areálu Červený vrch“ a „údržba areálu Líšeň“. Dále ještě svědek doplnil, že pokud jde o konkrétní pracovníky, vykonávající činnost pro Ing. K., pamatuje si osobu K., který studuje v Brně a tento pracoval asi 2 dny v Líšni na Červeném vrchu. Uvedeným pracovníkům zajišťoval materiál, nářadí a mechanizaci Ing. K., ten pracovníky dopravoval dodávkou Tranzit, svědka vyzvedával u spalovny v Židenicích, přičemž svědek se na pracoviště občas dopravoval sám. Práci pracovníkům přiděloval Ing. K., ten od nich přebíral provedené dílo bez listinných podkladů. Svědek byl ve skladě Ing. K. na ulici Skácelova pro nářadí. Kontrolních dnů na stavbách se Ing. K. nezúčastňoval. Svědek dále uvedl, že zmiňovaného „I.“ dlouho neviděl, mohl by jej však zkusit kontaktovat; svědek byl „některé“ lidi poznal.
29. Dne 9.12.2013 vyslechl prvostupňový správce daně svědka I. M., který uvedl, že byl u Ing. K. na brigádě bez písemné smlouvy. Pro Ing. K. vykonával pomocné práce, se svědkem pracoval „M.“. Tento svědek popsal osobu Ing. K. obdobně jako předchozí dva citovaní svědkové. Svědek konkrétně uvedl pracoviště Velká Bíteš, kde pracoval s „M.“. Název další stavby si svědek již nevzpomíná, zde pracoval s „M.“ a dalšími. Ve Velké Bíteši pracovali

spolu s „M.“ a dalšími celé dva dny, na další stavbě opět dva dny. Svědek vykonával práce pro Ing. K. na zakázce „pomocné práce na stavbě Velká Bíteš – Hrnčířská spolu s „M.“, vykonávali pomocné práce při opravě ulice. Materiál a nářadí bylo na pracovišti již dovezené, pracovníky Ing. K. dopravoval na stavby dodávkou; Ing. K. rovněž přiděloval pracovníkům práci, přebíral od nich provedené dílo; svědek o stavebních denících nic nevěděl. Svědek dostával odměnu od Ing. K. přímo „na ruku“ každý den.

30. Dne 10.7.2013 byl opětovně vyslechnut Ing. K., ve své výpovědi mimo jiné uvedl, že od žalobce obdržel zakázku ohledně počtu a kvalifikace potřebných zaměstnanců, bylo mu sděleno místo a rozsah práce a finanční stránka věci. Svědek sehnal pracovníky, s jednatelem žalobce domluvil podrobnosti a po ukončení prací a jejich kontrole vystavil doklad, který mu byl v hotovosti proplacen. Dále svědek uvedl, že spolupráce s žalobcem probíhala na základě mandátní smlouvy, kterou uzavřel s každým splupracujícím subjektem a v níž byl vymezen okruh splupráce, finanční podmínky a doba platnosti smlouvy. U firem, s nimiž svědek splupracoval několik let, se tato smlouva podepsala v prvopočátku, dále se termíny nebo jiné náležitosti řešili pouze dodatky. Svědek s žalobcem uzavřel mandátní smlouvu a dále uvedl, že pokud si dobře vzpomíná, byly vyhotoveny písemné dodatky. Otázka počtu pracovníků pro konkrétní akce byla vždy jen na ústní dohodě. Smlouva byla uzavřena s jednatelem žalobce, jeho jméno je „M.“, možná „M.“; mluvil česky, platby probíhaly v hotovosti. Na otázku o provedení konkrétních prací svědek uvedl, že s ohledem na delší časovou prodlevu si vzpomíná na odklizení sněhu, posyp chodníků apod. Rozsah prací a počet pracovníků byl na ústních dohodách, proto tito byli najímání buď na základě smlouvy, nebo i bez smlouvy. Jejich odměna byla cca 60% z částky svědkovy faktury. S ohledem na odstup času si svědek již nevzpomíná konkrétní jména pracovníků. Svědek dále uvedl, že s žalobcem byl domluven počet pracovníků a jejich kvalifikace, s jednatelem žalobce docházelo ke kontrole úplnosti a kvality odvedené práce. Svědek dále uvedl, že pokud jde o pracovníky, jednalo se o zedníky, tesaře, ale i kopáče či pomocné dělníky, tito byli většinou cizí státní příslušníci, a to Ukrajinci, Gruzínci, Bulhaři, Rumuni a dále to byli lidé z firem známých svědka. Svědek dále uvedl, že pro žalobce bylo na akci vyžadováno přibližně 10 – 20 pracovníků, kolik přesně si již svědek nepamatuje. Někdy se uvedení pracovníci opakovali. Pracovníci pro svědka vykonávali práce buď na základě osobní dohody, či svědek uzavřel smlouvu s firmou, parťákem, vedoucím skupiny na určitý počet pracovníků, přičemž odměna byla vyplácena těmto vedoucím a ty si ji dále rozdělovali mezi jednotlivé pracovníky. Pracovní prostředky zajišťoval žalobce. Svědek měl poznamenány v poznámkovém bloku požadavky žalobce a podle nich sháněl jednotlivé pracovníky. Svědek dále uvedl, že nezná osobu I. M., M. P., M. S. a H. V.

31. V předchozím rozsudku ze dne 29.8.2016, č.j. 30 Af 54/2014-61 zdejší soud k tvrzeným rozporům ve výpovědích svědků mimo jiné uvedl následující: *„Soud má naopak na základě uvedených svědeckých výpovědí za to, že dle sdělení svědků M. S., M. P. a I. M., tedy pracovníků provádějících výkon stavebních prací, a současně též R. M., jakožto zaměstnance žalobce, měl veškeré (dle žalovaného) sporné záležitosti na starosti právě Ing. K. a tyto taktéž vykonával. Z těchto navíc dále vyplývá, že práci na stavbách skutečně provedla firma Ing. K. Drobné nepřesnosti týkající se odlišných výpovědí v otázce proškolení pracovníků, přidělování materiálu, pomůcek a dopravy pracovníků na stavbu, však existují pouze v tvrzení Ing. K. a tvrzení všech ostatních svědků, kteří se naopak v těchto bodech shodují. V tomto směru je nutné*

poukázat na to, že z obsahu správního spisu nevyplývá snaha žalovaného pokusit se odstranit tento rozpor, a to především s ohledem na značný časový odstup svědeckých výpovědí a provádění předmětných prací. Dle názoru soudu žalovaný ne zcela přiléhavě vyhodnotil tyto drobné rozpory ve svědeckých výpovědích v neprospěch žalobce, ačkoli pro tento závěr neměl dostatek podkladů. Ani nezdůvodnil, proč nejsou všechny svědecké výpovědi způsobilé prokázat provedení prací firmou Ing. K.“

32. V nynějším odvolacím touto žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný zcela jednoznačně odepřel nárok na odpočet daně na základě závěrů, že žalobce neprokázal přijetí předmětných plnění od dodavatele Ing. K. Žalovaný ve svém rozhodnutí explicitně uvedl, že nezpochybňuje samotnou existenci deklarovaných plnění, tzn. faktickou realizaci předmětných prací pro konečného odběratele žalobce. Jinými slovy, jednalo se o závěr, že žalobce neprokázal, že by deklarovaná plnění poskytl Ing. K., přičemž toto neprokázání plnění se týká celého rozsahu deklarovaných plnění, jejichž samotná existence nebyla žalovaným zpochybněna. Nejedná se tedy o otázku, že by žalobce neprokázal skutečný rozsah plnění, ale žalovaný uzavřel, že nebylo prokázáno, že jakékoliv, byť dílčí plnění, provedl Ing. K. Krajský soud v Brně je přesvědčen, že k takovému závěru není možné na základě úvah obsažených v žalobou napadeném rozhodnutí s přihlédnutím k obsahu správního spisu dospět. Především je nutno konstatovat, že jestliže správce daně prokáže, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval; daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými prostředky, než vlastním účetnictvím. K této situaci v rámci předmětného daňového řízení došlo. Žalobce se správě snažil naplnit tuto povinnost mimo jiné navrhováním svědeckých výpovědí.
33. Podle ust. § 8 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy z v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
34. Hodnocení důkazů z hlediska jejich pravdivosti spočívá v hodnocení, které skutečnosti, o nichž důkaz podal informaci, lze považovat za pravdivé a které nikoliv. Nesmí však nastat situace, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle; závěry musí vyplynout z racionální myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Taková úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelných vypořádána a podléhá plně kognici správních soudů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.7.2008, č.j. 5 Afs 5/2008-75). Z provedených výsledků svědků vyplývá mimimálně zcela jistě splupráce žalobce s Ing. K. Tento závěr doslova učinil žalovaný v odst. 44 žalobou napadeného rozhodnutí. Při hodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí, které je uvedeno v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, však žalovaný nevycházel ze všech částí výpovědí svědků a tyto některé části ani nehodnotil. Jednal tak v rozporu se smyslem shora citovaného ustanovení § 8 daňového řádu, jak byl soudem vyložen. Soud tedy vytýká správnímu orgánu vadný postup při hodnocení a provádění důkazů, nemění

však skutkové závěry a ani nenahrazuje skutková zjištění vlatními závěry. Soud podotýká, že žalobce nenavrhoval, aby soud prováděl doplnění důkazního řízení (soud není povolán k nahrazování činnosti správního orgánu), namítal, že bezdůvodně nebyly provedeny svědecké výpovědi jím navrhované v rámci daňového řízení.

35. V případě hodnocení výpovědi svědkyně M. B., účetní žalobce, žalovaný nehodnotil, že svědkyně uvedla ke konkrétně správcem daně představené zakázce „zajištění zimní údržby chodníků, komunikace zpevněných ploch areálu bytového komplexu při ulicích Jaroslava Foglara v Brně Štýřicích v období 1-3/2010“ na dotaz kdo, kdy a kde vykonával práce pro Ing. K., že svědkyně vypověděla, že tyto práce nebylo možné provést ve dvou lidech, proto svědkyně ví, že práce prováděli pracovníci, které dodal Ing. K. na základě smlouvy. Na dotaz správce daně, kdo od pracovníků Ing. K. přebíral provedené dílo, svědkyně také uvedla, že později proběhlo předání mezi Ing. K. a R. M. Při hodnocení výpovědi uvedené svědkyně žalovaný v odst. 42 žalobou napadeného rozhodnutí citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 82/2011-137 ze dne 23.12.2011 a z něj konkrétně pasáž týkající se toho, že relevantními skutečnostmi ze svědeckých výpovědí jsou jen a pouze takové skutečnosti, osvědčující zjišťovanou realitu, kterou tito svědci vnímali bezprostředně svými smysly, tedy to co sami viděli, slyšeli, cítili či konali. Z výpovědi svědkyně M. B., tak jak byla vedena na základě dotazů správce daně prvního stupně, však nelze dovodit, že by např. informace o citované zakázce zajištění zimní údržby chodníků měla vědět svědkyně pouze zprostředkovaně; totéž lze konstatovat po jejím vyjádření, že „později proběhlo předání mezi Ing. K. a R. M.“. Pokud jde o hodnocení výpovědi svědka R. M., uskutečněné dne 12.12.2011 žalovaný mimo jiné v odst. 43 žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že nelze ověřit, zda práce deklarované na předmětných dokladech prováděli skutečně pracovníci Ing. K. Žalovaný při svém hodnocení však nevzal v úvahu, že svědek M. jednoznačně vypověděl, že práci vykonávali zaměstnanci Ing. K., přičemž tento svým pracovníkům přiděloval práci a dopravoval je na místo výkonu práce.
36. Pokud jde o hodnocení výpovědi M. S., stavbyvedoucího společnosti SEKV učiněné v odst. 44 žalobou napadeného rozhodnutí, žalovaný mimo jiné uvedl, že svědek vypověděl, že žalobce pro společnost SEKV zajišťoval výkopové práce a pro žalobce tyto práce zajišťoval Ing. K.; dále uvedl, že Ing. K. viděl přepravě pracovníků na zakázku a byl 2x přítomen spolupráci Ing. K. a žalobce. Tvrzení svědka, že Ing. K. pro žalobce zajišťoval výkopové práce, přičemž Ing. K. viděl při přepravě pracovníků a dále při spolupráci s žalobcem, kdy konkrétně neuvedl, o jakou spolupráci se mělo jednat, dle názoru odvolacího orgánu dosvědčuje spolupráci žalované s Ing. K., neprokazuje však provedení deklarovaných prací Ing. K. pro žalobce. Při hodnocení této výpovědi žalovaný nevzal v úvahu, že svědek mimo jiné uvedl konkrétní místa a akce, které byly dokládány účetními doklady, konkrétně uvedl zimní údržbu na ulici Jaroslava Foglara na Červeném kopci, zimní údržbu ve Staré Lišni, zemní práce v Sokolnicích, v Rajhradě, výkopové a dlaždicové práce ve Slatině, Maloměřicích, v Tuřanech a dalších místech, kde zadavatelem zemních prací byla společnost SEKV. Svědek se také vyjadřoval k dalším konkrétně správcem daně specifikovaným akcím, vyplývajícím s tvrzeného plnění, přičemž svědek nepopřel, že by tyto práce, uvedené správcem daně, jako „práce pro Ing. J. K.“ Ing. K. nevykonával, resp. nezajišťoval, pouze svědek uvedl, že nezná konkrétní jména zaměstnanců Ing. K., které po něm správce daně požadoval.

37. Pokud jde o hodnocení výpovědi svědka M. P. ze dne 13.5.2013, provedené v odst. 45 žalobou napadeného rozhodnutí, žalovaný dovodil, že svědek potvrdil provádění určitých prací svědkem pro Ing. K., nedošlo však k potvrzení provedení konkrétních prací, uvedených na daňových dokladech Ing. K. pro žalobce; výpověď svědka má být nekonkrétní a neprůkazná. Žalovaný však neuvedl a nehodnotil, že svědek mimo jiné uvedl konkrétní místa provádění staveb a charakter těchto prací (Velká Bíteš – pomocné práce – výkopy, Tuřany – výkopy, Babice, Slatina Řípská). Dále také, že svědek ragoval na otázku, kdo, kdy a kde vykonával práce pro Ing. J. K. na zakázce „zajištění zimní údržby chodníků, komunikace a zpevněných ploch v areálu bytového komplexu při ulicích Jaroslava Foglara v Brně Štýřicích v období 1-3/2010“ tak, že svědek uvedl, že většinu lidí, pracujících pro Ing. K. neznal, přičemž tam byli cizí státní příslušníci. Svědek se taktéž konkrétně vyjadřoval k zakázce „pomocné práce na stavbě Velká Bíteš – Hrnčířská“, kde uvedl, že na ní pracovali dva pracovníci Ing. K., svědek a „I. z Ukrajiny“. Žalovaný rovněž nehodnotil, že se svědek dále vyjadřoval ke konkrétním pracím pro Ing. K. na zakázce „výkop sondy Sokolnice – Tuřany“, „výkopové práce Moutnice“, „výkopové práce Cacovická“, „výkopové práce Kikrleho“, „výkopové práce Starý Lískovec“, „výkopové a pomocné práce Rajhrad“, „výkopové a pomocné práce Slatina“, „pomocné práce pro stavbu Babice“, „pokos trávy v areálu Líšeň“, „předlažba chodníků na ulici J. Foglara“, „údržba areálu Červený vrch“, „údržba areálu Líšeň“, kde svědek uvedl, že na těchto akcích pracoval, ostatní spolupracovníky jménem neznal, kromě zmiňovaného „I.“, svědek si dále pamatoval spolupracovníka „K.“, který studuje v Brně a uvedl k akci v Líšni a na Červeném vrchu časový rozsah práce poslední citované osoby.
38. Pokud jde o hodnocení svědecké výpovědi I. M., vykonávající brigádnické pomocné práce pro Ing. Konečného, žalovaný uvedl, že jde o nekonkrétní výpověď, jenž nelze označit jako důkaz, že předmětná plnění byla žalobci skutečně poskytnuta právě Ing. K., přičemž svědek neměl sdělit žádné relevantní skutečnosti, ohledně obchodní spolupráce žalobce s deklarovaným dodavatelem. Žalovaný neuvedl a nehodnotil tu část výpovědi svědka, v níž svědek uvedl, že jeho spolupráce s Ing. K. započala na pracovišti Velká Bíteš (pozn. soudu rovněž místo, kde se jedna z účtovaných akcí nacházela) a žalovaný neuvedl a nehodnotil, že svědek konkrétně odpovídal na dotazy správce daně, kdo konkrétně z pracovníků Ing. K. prováděl pro žalobce práce, kdy svědek vypověděl, že na akci ve Velké Bíteši pracovali dva, žalobce a „M.“, ve Velké Bíteši pracovali dva dny. Svědek se rovněž vyjadřoval k otázce správce daně, kdo kdy a kde vykonával práce pro Ing. K. na zakázce „pomocné práce na stavbě Velká Bíteš – Hrnčířská“, přičemž svědek uvedl, že zde pracoval spolu se spolupracovníkem „M.“ a vykonávali pomocné práce při opravě ulice.
39. Žalobce v rámci žalobních tvrzení také namítal, že ačkoliv mu bylo ze strany správních orgánů vytýkáno, že neunesl na něm spočívající důkazní břemeno, nebyl proveden výslech svědka D. I., který v rozhodném období pracoval pro Ing. K. K navržené výpovědi svědka se v odst. 47 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný vyjádřil tak, že svědecká výpověď nebyla provedena, neboť jí žalovaný považuje za nadbytečnou, a to s ohledem na výpovědi svědků M. P. a I. M., jenž podle názoru žalovaného pro svou nekonkrétnost nemohly být osvědčeny jako důkazy prokazující poskytnutí předmětných plnění Ing. K. žalobci. Žalovaný proto považoval za nadbytečné provádět výslech další osoby, která měla v rozhodném období pracovat pro Ing. K., s tím, že svědci M. P. a I. M. neuvedli žádné konkrétní informace ke spolupráci žalobce s Ing. K. a k faktické uskutečnění předmětných

plnění Ing. K. pro žalobce; není tedy pravděpodobné, že by relevantní poznatky v dané věci mohl poskytnout žalobcem navržený svědek, který stejně jako dva uvedení svědci měl vykonávat práce pro Ing. K. Žalobní námitka, týkající se nesprávného postupu při odmítnutí tohoto důkazního návrhu je důvodná. Jak vyplývá z konstantní judikatury soudů rozhodujících ve správním soudnictví, správce daně nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, ovšem pouze v případě, pokud jsou pro projednání věci zcela bezvýznamné a nerozhodné a nebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti vůbec prokázány. Pokud tyto podmínky nejsou splněny, je správce daně povinen navržené důkazy provést, neboť vychází-li ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno (jako je tomu v nyní projednávané věci), musí nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které daňový subjekt navrhl, přičemž platí, že správce daně nemůže předem odmítnout provedení důkazů s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by takto hodnotil důkaz, aniž by ho vůbec provedl. Nejprve je třeba konstatovat, že pro řádné zhodnocení výpovědi svědků I. M. a M. P. je třeba napravit soudem shora vytknuté vady. Teprve poté je možné hodnotit, co z uvedených výpovědí svědků vyplynulo. Není pravdou, jak uvedl žalovaný, že by uvedení svědkové nesdělili žádné konkrétní informace ke splupráci žalobce s Ing. K. a k fakticitě uskutečnění předmětných plnění Ing. K. pro žalobce. Soud shora poukázal na části výpovědi citovaných svědků, kteří se k této otázce nevýznamným způsobem vyjadřovali. Za uvedeného stavu je neudržitelné hodnocení, že by nemělo být pravděpodobné, že by relevantní poznatky v dané věci nemohl žalobcem navržený svědek poskytnout. Neprovedení navrženého výslechu svědka je proto za dané situace nesprávné. Otázkou zůstává, jaké závěry učiní žalovaný poté, co zohlední i části výpovědi svědků, které ve vyhodnocení uvedeny nebyly. Jak uvedl krajský soud ve svém předešlém zmiňovaném rozsudku, ve výpovědi svědků mohly být dílčí odchylky, kterou jsou ovšem vysvětlitelné odstupem času, se kterým výsledky svědků probíhaly. Za takové situace se dá předpokládat, že svědci nebudou uvádět podrobné detaily, za kterých obchodní transakce probíhaly; naopak lze říci, že příliš podrobné odpovědi vzbuzují za takových okolností podezření a pochybnosti. Je na žalovaném, aby po napravení vytčených vad (či zajištění jejich napravení) zvážil, zda je vůbec udržitelný již druhý závěr v předmětné věci, totiž že žalobce neprokázal, že by plnění (a to v jakémkoliv rozsahu) provedl Ing. K.

40. S ohledem na citované skutečnosti a úvahy krajský soud konstatuje, že z hlediska přezkumu zákonnosti nemůže žalobou napadené rozhodnutí žalovaného obstát. Soud jej proto postupem ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil, přičemž ve smyslu ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. platí, že v dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem vysloveným krajským soudem v tomto rozsudku.

V. Náklady řízení

41. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1 000 Kč a dále v nákladech

právního zastoupení v celkové výši 8 228 Kč dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jedná o odměnu JUDr. Evy Zemanové, daňové poradkyně, za zastupování v řízení před krajským soudem, a to za 2 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a písemné podání žaloby) dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 6 200 Kč (2 x 3 100 Kč); a dále o náhradu hotových výdajů ve výši 600 Kč (2 x 300 Kč). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů o částku 1 428 Kč odpovídající příslušné dani z přidané hodnoty. Celkem se tedy jedná o částku 12 228 Kč. Ke splnění uvedené povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno dne 29. 8. 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu