



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. v právní věci žalobce **VIASERVIS, s.r.o.** se sídlem v Novém Jičíně, Trlicova 1212/38, zastoupeného Mgr. Martinou Pešákovou, advokátkou se sídlem v Šumperku, Kozinova 2, proti žalovanému **Odvolací finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 13.1.2014 č.j. 776/14/5000-14306-702189 a č.j. 481/14/5000-14204-701853, ve věcech daní z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob,

t a k t o :

- I. Žaloby se **zamítají**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Podanými žalobami se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 13.1.2014 č.j. 776/14/5000-14306-702189 a č.j. 481/14/5000-14204-701853, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Novém Jičíně ze dne 10.8.2009 č.j. 77397/09/374912802633, č.j. 77398/09/374912802633, č.j. 77399/09/374912802633, č.j. 77400/09/374912802633 a č.j. 77535/09/374912802633, jimiž byly žalobci doměřeny daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec, srpen, říjen, listopad a prosinec 2005 a dále bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Novém Jičíně ze dne 11.8.2009 č.j. 77542/09/374912802633 ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005, a to způsobem specifikovaným ve výroku napadeného rozhodnutí.

V podaných žalobách žalobce nejprve zrekapituloval průběh daňového řízení a skutková zjištění a zdůraznil, že proti závěrům žalovaného brojil již správními žalobami podanými v roce 2010, kterým krajský soud vyhověl, tehdejší rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k odstranění vad řízení. Dále žalobce namítl ve vztahu k oběma napadeným rozhodnutím žalovaného shodné žalobní body:

1) Zhodnocení provedených důkazů žalovaným opět vykazuje zjevné známky libovůle. Důkazy jsou hodnoceny jednostranně a účelově a nikoli v jejich souhrnu. Nesprávně je vyhodnocen opakovaný výslech svědka M. M., dřívějšího jednatele společnosti FRAMM s.r.o. Podle žalobce výslech svědka potvrdil jeho nevěrohodnost, neboť si zcela účelově vzpomínal pouze na to, co uvést chtěl. Pokud o něčem hovořit nechtěl, tak opakovaně tvrdil, že si to nepamatuje, a to v takové míře, že i správní orgán jej upozornil na nestandardní odpovědi, k čemuž svědek uvedl, že u něj dochází k výpadkům paměti ze zdravotních důvodů. Zástupci žalobce byly také zakázány další otázky týkající se prošetřování svědka Policií ČR s tím, že to nesouvisí s předmětem jednání. S tím žalobce nesouhlasí, neboť výpověď svědka stojí v celém dokazování zcela osamocena, a proto jeho věrohodnost a bezúhonnost je pro posouzení výpovědi zásadní. Dále žalobce nad rámec uvedl, že svědek vypovídal odlišně mimo protokol, když před všemi účastníky jednání včetně zástupců daňového orgánu líčil, že o prodeji společnosti v roce 2005 jednal se skupinou osob, za kterou byl nastrčený pan Š., avšak na konkrétní dotaz zástupce žalobce do protokolu uvedl, že společnost kupoval sám pan Š. a existenci podnikatelské skupiny popřel. I to odpovídá opodstatněnosti žalobcova tvrzení o nevěrohodnosti svědka.

2) Žalobce zpochybnil vyhodnocení žalovaného ohledně porovnání faktur vystavených společností FRAMM s.r.o. žalobci s fakturami jiných odběratelů uskutečněných zdanitelných plnění v období února až dubna 2005. Podle žalobce je odlišnost faktur způsobena tím, že společnost FRAMM s.r.o. v květnu 2005 přestěhovala své sídlo z Brna do Ostravy a změnila účetního. Poslední platby na bankovní účet společnosti FRAMM s.r.o. byly zaznamenány v měsíci květnu 2005. Následně již společnost vykazovala jen nadměrné odpočty a žádné příjmy, což přisvědčuje domněnce, že přestala vést účetnictví, účelově změnila faktury a razítko. Faktury vystavené svým odběratelům přestala zařazovat do účetnictví, platby požadovala hotově a neevidovala je ve svých příjmech. Žalovaný měl zajistit porovnání s fakturami vystavenými jiným odběratelům až po změně sídla, tedy na podzim roku 2005. Pokud faktury vystavené žalobci porovnával s fakturami vystavenými na jaře 2005, je logické, že se odlišují. Žalobce dále zdůraznil irelevantnost závěrů žalovaného, že poslední faktura byla společností FRAMM s.r.o. uhrazena 9.12.2005, přičemž Ing. M. zanikla funkce jednatele dne 5.12.2005. Faktury jsou totiž hrazeny společností a nikoliv jednatelem. Samotným zánik funkce je do obchodního rejstříku zapsán vždy až s určitým časovým odstupem.

3) Žalovaný pochybil při hodnocení důkazů, když veškeré důkazy kromě výslechu svědka M. označil za neprůkazné nebo je neosvědčil jako důkaz s tím, že v nich dedukuje neexistující rozpory. Žalovaný důkazy vyhodnotil jednotlivě a nikoli v souhrnu, navíc naprosto jednostranně a účelově s cílem nepřipustit změnu svého původního stanoviska. Opět tak dospěl k závěru, že bylo prokázáno, že deklarované práce byly někým provedeny, ale nebylo prokázáno, že byly provedeny společností FRAMM s.r.o. Podle žalobce naopak všechny provedené důkazy s výjimkou výslechu svědka M., který má důvod lhát, do sebe zcela jednoznačně zapadají. Žalovaný se tak podle žalobce dopustil libovůle ve svém rozhodování, což je v rozporu

s konstantní judikaturou správních soudů (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu – dále jen NSS – sp. zn. 5 Afs 5/2008).

4) Žalovaný neprovedl žalobcem navržený důkaz výsledkem účetního firmy FRAMM s.r.o. Ing. L. K., když z odpovědi dožádaného správce daně Finančního úřadu Ostrava III ze dne 9. 5. 2008 vyplývá, že tento jednatel byl zplnomocněným zástupcem společnosti FRAMM s.r.o. až do května 2005. Svědek mohl popsat fungování společnosti do května 2005, než bylo sídlo přeneseno do Ostravy a vyjádřit se k tomu, kdo za společnost jednal, zda měla zaměstnance a jaké, zda si najímala brigádníky, zda prováděla stavební práce na komunikacích, zda a jakým majetkem disponovala a kdo byli dodavatelé a odběratelé společnosti. Rovněž se mohl vyjádřit k osobě Ing. M.

Žalovaný ve vyjádřeních k žalobám zdůraznil jednoznačnost výpovědi svědka M., že předmětné faktury nepodepsal, podpis není jeho, razítko není společnosti, deklarované práce společnost neprováděla. Porovnáním faktur, na nichž je jako odběratel uveden žalobce, s fakturami vystavenými dvěma různými odběrateli společnosti FRAMM s.r.o., bylo zjištěno, že z hlediska grafické úpravy se faktury vystavené dvěma zjištěným odběratelům plně shodují, avšak jsou zcela odlišné od faktur předložených žalobcem, jak ostatně žalovaný vyhodnotil v napadených rozhodnutích. Pouhá domněnka žalobce ohledně důvodů změny (přesídlení společnosti FRAMM s.r.o. do Ostravy, změna účetního atd.) nemůže prokázat, že společnost FRAMM s.r.o. skutečně provedla plnění deklarovaná žalobcem. S námitkou nevěrohodnosti svědka M. se žalovaný v napadených rozhodnutích vypořádal. Žalovaný zdůraznil existenci důkazního břemene na straně žalobce, jakožto daňového subjektu. Pokud jde o přenos důkazního břemene na správce daně, poukázal žalovaný na judikát NSS ze dne 31. 3. 2009 sp. zn. 8 Afs 80/2008, z něhož plyne, že správce daně není povinen prokazovat, kdo deklarované práce provedl, ale tato povinnost leží zcela na daňovém subjektu. Proto závěry žalobce, že práce byly provedeny, ale nebylo prokázáno, že byly provedeny společností FRAMM s.r.o., nemůže být nelogický. K vyhodnocení svědeckých výpovědí dalších svědků žalovaný uvedl, že svědkové Z. a K. sice měli informace o provedení prací společností FRAMM s.r.o., ale pouze z doslechu, což nelze považovat za dostatečný důkaz o tom, že tato společnost plnění poskytla. Rozpory ve výpovědích svědků S. a H. popsal žalovaný v napadených rozhodnutích zcela konkrétně (str. 15-18 napadených rozhodnutí). Žalovaný také setrval na správnosti svého odůvodnění, že výpověď navrhovaného svědka Ing. L. K. by byla nadbytečná a bezpředmětná, a to proto, že tento subjekt jako účetní ukončil spolupráci se společností FRAMM s.r.o. v květnu 2005, což vyplývá z vyjádření dožádaného správce daně Finančního úřadu Ostrava III ze dne 9.5.2008. Nemůže proto mít jakoukoli povědomost týkající se dodavatelských faktur, které byly vystaveny v pozdějším období, tj. od 25.7.2005 do 21.11.2005. Při hodnocení důkazů postupoval žalovaný v souladu s příslušnými ustanoveními právních předpisů, jakož i v souladu s judikaturou správních soudů (srov. např. rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 5/2008). Žalovaný navrhl zamítnutí žalob.

Krajský soud v posuzované věci již jednou rozhodl a to rozsudkem ze dne 3.6.2016 č. j. 22 Af 19/2017-53 tak, že napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Označený rozsudek byl zrušen rozsudkem NSS ze dne 15. 3. 2017 č. j. 3 Afs 154/2016-33, který nabyl právní moci dne 12. 5. 2017.

Současně byla věc vrácena Krajskému soudu v Ostravě k dalšímu řízení. V dalším řízení byl krajský soud vázán závazným právním názorem vysloveným NSS ve zrušujícím rozsudku.

V dalším řízení krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst.1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že dne 3.4.2008 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) za zdaňovací období březen až prosinec 2005 a leden až prosinec 2006. V rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce uplatnil odpočty daně v souvislosti s úhradami faktur vystavených dodavatelem společností FRAMM s.r.o. za provedené silniční práce. Z odpovědi dožádaného správce daně Finančního úřadu Ostrava III bylo zjištěno, že nový jednatel společnosti FRAMM s.r.o. V. Š. (dle výpisu z obchodního rejstříku jednatelem od 24.1.2006 do 11.3.2008) je nekontaktní a nepodařilo se zajistit ani účetnictví společnosti. Společnost FRAMM s.r.o. byla v roce 2005 měsíčním plátcem DPH, přiznání byla podána za zdaňovací období leden až listopad 2005, přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2005 podáno nebylo. V přiznáních k DPH za období leden až duben 2005 společnost vykazovala daňové povinnosti, za období květen až listopad 2005 nadměrné odpočty, celkem za rok 2005 uvedla uskutečněná zdanitelná plnění ve výši cca 18.000.000,- Kč. Dožádaný správce daně dále zjistil, že v průběhu roku 2006 bylo prováděno u společnosti FRAMM s.r.o. šetření na základě dožádaní jiných finančních úřadů ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2005. Za období od května 2005 nebyly zjištěny žádné známky ekonomické činnosti společnosti. Další dožádaný správce daně Finanční úřad v Hodoníně sepsal dne 14.7.2008 protokol o ústním jednání č.j. 80658/08/309933/1713 se svědkem M. M., který byl dle výpisu z obchodního rejstříku jednatelem společnosti FRAMM s.r.o. od 17.5.1997 do 5.12.2005 a v době údajného uskutečnění zdanitelných plnění jediným jednatelem společnosti. Svědek vypověděl, že předmětné faktury společnost FRAMM s.r.o. v žádném případě nevystavila, číslování, razítka a program, ve kterém byly vystaveny, vůbec neodpovídají. Svědek neví, kdo faktury podepsal, ale určitě to není jeho podpis. Kromě jednatele nebyl nikdo ve firmě pověřen podepisováním faktur a na uvedených fakturách jsou zřejmé dokonce dva různé podpisy. Svědek uvedl, že žádné z uvedených prací firma FRAMM s.r.o. neprováděla a v uvedené době neměla ani kolový nakladač. Svědek popřel, že by firma prováděla jakékoliv práce pro žalobce a uvedl, že firmu žalobce vůbec nezná. Na základě těchto skutečností vyzval správce daně žalobce k doložení jím tvrzených skutečností výzvou ze dne 2.10.2008. V reakci na výzvu doložil žalobce doklady dne 27.10.2008 a 31.10.2008. Žalobce uvedl, že dle sdělení likvidátora společnosti FRAMM s.r.o. nebyly při zahájení likvidace doloženy účetní doklady této společnosti a k likvidaci byl použit pouze hmotný majetek. Žalobce doložil k faktuře č. 250100114 dohodnutou cenu na zakázce, doložil zápis o odevzdání a převzetí prací ze dne 29.7.2005 objednatele Správa silnic Moravskoslezského kraje a k faktuře č. 250100116 uvedl dohodnutou cenu a zápis o odevzdání a převzetí prací ze dne 31.7.2005 objednatele Ředitelství silnic a dálnic ČR, Správa Zlín. V písemnosti ze dne 16.12.2008 (reakce na výzvu správce daně ze dne 19.11.2008) žalobce blíže specifikoval plnění dle výše

uvedených faktur a způsob jejich úhrady konečnými odběrateli formou bankovního převodu, doložil výpisy z účtů, navrhl provést místní šetření na jednotlivých stavbách a výslech svědků uvedených v zápise o odevzdání a převzetí prací. Správce daně provedl prostřednictvím dožádaných správců daně výslechy svědků M. V. a Ing. P. Š., které však neprokázaly provedení prací společností FRAMM s.r.o. Další důkazy správce daně neprovedl a nepřistoupil ani k žalobcem navrhovanému opakovanému výslechu svědka M. M., neboť tento výslech byl již proveden. V rámci projednání a předání zpráv o daňové kontrole (protokol ze dne 16.7.2009 č.j. 69544/09/374931800132) navrhl žalobce provedení dalších důkazů, a to opětovný výslech M. M., dále výslech svědka Ing. S., který byl v letech 2005 až 2006 většinovým společníkem žalobce a který je podepsán na objednávkách pro společnost FRAMM s.r.o. a měl by vypovědět, s kým ze společnosti FRAMM s.r.o. jednal a komu vyplácel plnění za vykonanou práci, dále výslech svědka Z. a svědka K. Rozhodnutími ze dne 10.8.2009 č.j. 77397/09/374912802633, č.j. 77398/09/374912802633, č.j. 77399/09/374912802633 a č.j. 77400/09/374912802633 a ze dne 11.8.2009 č.j. 77535/09/374912802633 byly žalobci dodatečně vyměřeny daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec, srpen, říjen, listopad a prosinec 2005 a daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, v němž mj. zopakoval své návrhy na výslechy svědků Ing. S., L. Z., T. K. a M. H. Tyto svědecké výpovědi byly dodatečně provedeny v rámci odvolacího řízení. Svědek Ing. E. S. byl vyslechnut správcem daně poprvé již před vydáním prvostupňových rozhodnutí, a to dne 26.7.2010, kdy uvedl, že v rozhodném období byl jednatelem společnosti žalobce a zároveň pracoval jako obchodní manažer. Společnost FRAMM s.r.o. jako subdodavatel mu byla doporučena známým a současně odběratelem Ing. P. M., vedoucím střediska Správy a údržby silnic v Opavě. Z firmy FRAMM s.r.o. se setkal s panem M. a další konkrétní jména si nepamätuje. Na základě telefonického hovoru s panem M. přišli chlapi, se kterými dojednal další pracovní úkony. Pracovníci společnosti FRAMM s.r.o. většinou prováděli přípravné práce na úseku, kde pak žalobce měl provést konečnou úpravu, dále čistili přepravníky na asfalt a rovněž žalobci pronajali kolový nakladač. Když skončili svou přípravnou práci, tak nahlásili, že práce jsou ukončeny a svědek si telefonicky s panem M. dohodl den a místo, kde si předají faktury a platby v hotovosti. Bývalo to vždy někde jinde, např. v kavárně ve Zlíně, někdy na pumpě ve Zlíně, někdy ve firmě. Jezdili vždy dva nebo tři chlapi, kteří měli připravené faktury a příjmové doklady. Tyto osoby svědek neznal, někdy s nimi možná byl i pan M. Další výslech svědka Ing. S. byl proveden v odvolacím řízení v rámci mezinárodní spolupráce Daňovým úřadem v Dunajské Středě dne 19.9.2010. Svědek zopakoval svá tvrzení o získání kontaktu na společnost FRAMM s.r.o., dále, že jednal s panem M., který mu představil další dva spolupracovníky, jejichž jména si nepamätuje, potvrdil, že práce firmou FRAMM s.r.o. byly skutečně provedené. K jednotlivým předloženým fakturám uvedl, že je pravděpodobně uhradil v srpnu 2005 v kanceláři společnosti žalobce, a to ve dvou konkrétních případech panu M. za přítomnosti jeho dalšího spolupracovníka, ve dvou případech si nepamätuje, komu peníze zaplatil, v jiných případech to byli spolupracovníci pana M.. Svědek L. Z. ve své výpovědi ze dne 26.10.2009 uvedl, že pro žalobce pracoval a že v roce 2005 měli určitě pronajatý kolový nakladač a pan šéf říkal, že je od frammáků. Také v tomto roce bylo prováděno čištění přepravníku živice a nádrže a také v této souvislosti se říkalo, že to odvezou a vyčistí frammáci. Společnost žalobce najímala v roce 2005 na přípravné práce, tj. opravy nerovností vozovek – výtluky, spáry

subdodavatele a říkalo se, že to jsou frammáci. Svědek T. K. ve výpovědi ze dne 26.10.2009 uvedl, že v roce 2005 byl zaměstnancem žalobce a že vysprávky před tím, než pracovali pracovníci firmy žalobce, vždy někdo provedl, ale nepamatuje si, kdo. Svědek M. H. ve výpovědi u dožádaného správce daně Finančního úřadu v Praze – Modřanech uvedl, že v roce 2005 pro společnost FRAMM s.r.o. pracoval na základě ústní dohody s jednatelem M. a zajišťoval pro tuto společnost brigádníky. Požadavkem jednatele bylo 10 brigádníků na údržbu silnice. Svědek mu předal spojení na asi 16 brigádníků, kteří měli pracovat jako dělníci na rekonstrukci silnice II. nebo III. třídy v okrese Zlín kolem Luhačovic. Za toto zprostředkování měl obdržet finanční odměnu 20.000,- Kč, což se do dnešního dne i přes opakované urgency nestalo. Panu M. několikrát telefonoval s dotazem, kdy mu bude zaplacen a ten mu sice potvrdil, že zaměstnanci pracují, ale že platbu dostane, až on dostane zaplacen od společnosti žalobce. Toto jednání probíhalo kolem 9. měsíce 2005. V září 2005 při služební cestě autem na Moravu svědek několikrát zastavil na této stavbě, aby se podíval, zda tam zaměstnanci opravdu pracují, protože jednoho z nich zná už z minulosti a zjistil, že pan M. se s nimi domluvil a skutečně pracují na opravách silnice. M. mu přes urgency a přísliby neposlal žádnou písemnou smlouvu s tím, že stačí ústní dohoda. Svědek měl pocit, že se vyhýbá tomu, aby zaměstnanci měli uzavřeny řádné smlouvy. Svědek uvedl, že tuto činnost zajišťoval prostřednictvím společnosti DECIMUS INVESTMENS s.r.o. jako její jednatel. Informaci, že společnost FRAMM s.r.o. potřebuje jeho služby, tj. že hledá zaměstnance, dostal od žalobce, když mu telefonoval pan F., že potřebuje pro svou spřízněnou společnost zajistit brigádníky. Dal mu telefon na společnost FRAMM s.r.o. s tím, že se má domluvit přímo s jednatelem. K dotazu správce daně, zda může svá tvrzení něčím doložit, svědek uvedl, že jej nic mimo jeho tvrzení nenapadá. Na základě doplněného dokazování vydal žalovaný napadená rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že opakovaný výslech svědka M. M. nebyl správcem daně proveden, neboť tento svědek již byl vyslechnut, žalobce byl o konání svědecké výpovědi informován, ale k výslechu se nedostavil a nevyužil tak svého zákonného práva. Správce daně nezískal navrhovaný důkaz – výpis z rejstříku trestů M. M., jelikož k žádosti o vydání této listiny není oprávněn. Tvrzení žalobce, že M. M. je trestně stíhán, nebylo ničím podloženo. Tuto skutečnost nepotvrdila ani Policie ČR v rámci dožádání. Výslech svědka Ing. S. žalovaný vyhodnotil tak, že jím provedený popis obchodních případů se společností FRAMM s.r.o. je velmi neurčitý a neprůkazný, svědek uvedl, že nemůže předložit důkazní prostředky prokazující, že plnění výše uvedených daňových dokladů bylo skutečně provedeno a přijato od společnosti FRAMM s.r.o., a že úhrady jednotlivých faktur byly hrazeny v hotovosti na neurčitých místech blíže nespecifikovaným osobám (šlo o statisícové položky). Nesoulad spatřuje také v tom, že ve svědecké výpovědi ze dne 9. 9. 2010 provedené v rámci mezinárodní výměny informací svědek uvedl, že práce od společnosti FRAMM s.r.o. přebíral většinou J. F., ale dle předešlých sdělení J. F. Ing. S. (doplnění odvolání ze dne 12. 2. 2010 a protokol ze dne 26. 7. 2010) měl se společností FRAMM s.r.o. jednat Ing. S. Proto výše uvedené výpovědi Ing. S. nelze osvědčit jako prokazatelný důkaz přijetí zdanitelného plnění od společnosti FRAMM s.r.o. Výpověď svědka H. žalovaný vyhodnotil tak, že svědek sdělil, že měl zajišťovat brigádníky, které však nebyl schopen blíže specifikovat a nevěrohodně se jeví i jeho tvrzení, že činnost zabezpečoval začátkem září 2005 jako jednatel společnosti DECIMUS INVESTMENS s.r.o., přičemž dle výpisu z obchodního rejstříku funkce jednatele této společnosti zanikla k 7. 7. 2005. Žalovaný proto ani tuto svědeckou

výpověď, stejně jako svědecké výpovědi svědků Z. a K., nevyhodnotil jako důkazy prokazující přijetí zdanitelného plnění od společnosti FRAMM s.r.o.

Předchozí odvolací rozhodnutí žalovaného ze dne 24.11.2010 a 22.12.2010 byla zrušena rozsudky Krajského soudu v Ostravě ze dne 1.2.2013 č. j. 22Af 3/2011-44 a 22Af 4/2011-48 a současně byly věci vráceny žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud žalovaného zavázal k provedení opakované svědecké výpovědi svědka M. a k porovnání faktur vystavených společností FRAMM s.r.o. žalobci s fakturami vystavenými stejným subjektem jiným odběratelům, které vyplynuly z odpovědi dožádaného správce daně Finančního úřadu Ostrava III ze dne 9.5.2008. V dalším řízení byly tyto důkazy doplněny. Porovnání faktur vyhodnotil žalovaný způsobem specifikovaným na str. 9-10 napadených rozhodnutí, které lze shrnout tak, že obě skupiny faktur se liší graficky, číslem faktur, formou úhrady, podpisem, razítkem. Svědek M. byl vyslechnut dožádaným správcem daně Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště v Hodoníně dne 27.8.2013 za přítomnosti žalobce a uvedl, že předložené faktury vystavené žalobci jeho společnost nikdy nevystavila, když používala vlastnoručně navržené formuláře. Práce uvedené na fakturách společnost neprovedla, kolový nakladač nepronajala, se společností žalobce svědek nespolečně pracoval ani tuto společnost nezná. Neví, kdo faktury podepisoval, není to jeho podpis, ani razítko není společnosti. Nezná Ing. S. a nikdy s ním nejednal. Nikdy nepracoval pro žádnou firmu z Nového Jičína. Nezná ani svědka H. Svědek byl seznámen se svědeckou výpovědí Ing. S. z 26.7.2010, k níž uvedl, že trvá na své výpovědi, že práce neprovedl a žádné peníze za ně neobdržel. Dále uvedl, že v roce 2005 měl zdravotní problémy, na základě kterých ukončil činnost firmy. Svědek byl dále seznámen s výpovědí svědka M. H. ze dne 10.11.2009. K jejímu obsahu uvedl, že H. nezná a žádné brigádníky neobjednával. Další otázky kladl svědkovi daňový subjekt. Svědek odpověděl, že společnost byla přemístěna v květnu 2005 do Ostravy, protože spolupracoval s firmami z Ostravy. Nepamatuje si, proč společnost FRAMM s.r.o. neuvedla v daňovém přiznání od května 2005 žádná zdanitelná plnění, ale pouze nadměrné odpočty, protože je to 8 let zpátky. Neví ani, čeho se tyto nadměrné odpočty týkaly. Za firmu neměl právo jednat nikdo jiný mimo něj a nikdy by nikoho neposlal pro peníze. Razítka měla firma FRAMM s.r.o. dvě, jedno měl v držení svědek a druhé účetní Ing. K. V roce 2005 společnost FRAMM s.r.o. neměla žádné zaměstnance, najímala si subdodavatele a i účetní byl OSVČ. Prodej společnosti FRAMM s.r.o. proběhl tak, že účetnictví bylo předáno před notářem v Hodoníně, o čemž byl pořízen zápis. Zájemce, který firmu koupil, pana Š. osobně neznal, pouze si pamatuje, že mu Š. sdělil, že si potřebuje vyřídit úvěr na další podnikání, a proto potřebuje společnost, která bude mít dalšího půlroku obrát. Pak už ho nikdy neviděl. Jednal jen s panem Š., jestli za tím obchodem stála nějaká podnikatelská skupina, nemůže sdělit. V souvislosti s podnikáním byl prošetřován Policií ČR, nepamatuje si přesně, čeho se to týkalo, ale je to v zápise policie, neví, v jakém stádiu je vyšetřování, protože se jej osobně netýkalo. Byl na policii pozván, učinil výpověď, kterou podepsal a od té doby se mu nikdo neozval. Na své odběratele a firmy, které si najímal na práci v letech 2004 a 2005, si už nevzpomíná, protože uběhla dlouhá doba. Na upozornění správce daně, že je atypické, aby si nevzpomněl na tyto události, svědek uvedl, že prodělal těžké zranění v souvislosti s autonehodou, následnou plicní embolií, a proto u něj dochází k výpadkům paměti. Protokol byl všemi zúčastněnými podepsán.

Na základě doplněného dokazování vydal žalovaný napadená rozhodnutí. V prvních třech bodech žaloby žalobce brojí proti způsobu vyhodnocení provedených důkazů správními orgány, jak je v detailech rozvedeno na straně 2 – 3 tohoto rozsudku. Výše uvedeným obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že žalovaný doplnil dokazování tak, jak mu uložil krajský soud v předcházejícím rozsudku. K opakované výpovědi svědka M. uvedl NSS ve zrušujícím rozsudku, že svědek vypovídal konzistentně o stejných věcech, kdy opakovaně popřel spolupráci s žalobcem a výslovně uvedl, že svědky Ing. S. a H. nezná a nikdy s nimi nejednal. Dále NSS rozvedl, že i kdyby vypovídací hodnota výpovědi svědka M. byla oslabena, tak pouze výpověďmi svědků Ing. S. a H. žalobce důkazní břemeno stran svých tvrzení neunesl. Žalobce neprokázal soulad svých tvrzení s faktickým stavem; výpovědi jím navržených svědků a předložené doklady jsou nejednoznačné a nezele je považovat za osvědčení faktického uskutečnění plnění dodavatelem FRAMM s.r.o. dle předmětných faktur.

Ani žalobní tvrzení týkající se předložených faktur dvou různých odběratelů společnosti FRAMM s.r.o. s fakturami předloženými žalobcem, neshledal soud důvodným. Žalobce tvrdil, že změny, ke kterým v mezidobí u společnosti FRAMM s.r.o. došlo, mohly způsobit i změnu ve formální podobě faktur. Jak uvedl již NSS ve zrušujícím rozsudku, tuto možnost sice nelze vyloučit, ale sama o sobě nemá žádnou vypovídací hodnotu k pravosti faktur předložených žalobcem. Navíc pravost faktur včetně podpisů opakovaně popřel svědek M.

Krajský soud v souladu s názorem NSS vysloveným ve zrušujícím rozsudku má za to, že z odůvodnění napadených rozhodnutí je zřejmé: *1) jaké důkazy byly provedeny, 2) jak jsou hodnoceny z hlediska věrohodnosti a relevance, 3) jaká zjištění z nich stěžovatel vyvodil, 4) jak provedené důkazy ve vzájemném kontextu vyhodnotil, tedy jaký skutkový stav vzal za prokázaný.* Dále upozornil NSS, že „soudy mohou ve skutkových věcech posuzovat, zda má rozhodnutí dostatečný podklad ve správním spisu, dále zda skutková podstata, z níž bylo vycházeno, není s obsahem správního spisu v rozporu a konečně, zda výsledek, kterého se správní orgán dobral, je logicky možný“, nejsou však povolány k tomu, aby přehodnocovaly skutkové závěry správních orgánů, jsou-li tyto závěry (z pohledu výše uvedených hledisek) racionální a udržitelné (viz rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2007, č. j. 5 Afs 165/2005-96). Úkolem soudů ve správním soudnictví není skutkově nalézat (k tomu slouží předcházející správní, respektive daňové řízení), ale jen prověřovat (a to i cestou dokazování před soudem), zda skutkové závěry, k nimž dospěly správní (daňové) orgány, obstojí.

V posuzované věci nebylo shledáno porušení principu volného hodnocení důkazů, neboť nelze dospět k závěru, že by správní orgány bez bližšího vysvětlení akceptovaly pouze některé z provedených důkazů, zatímco jiné by opomenuly.

Je třeba zdůraznit povinnost daňového subjektu daň přiznat a také povinnost toto své tvrzení doložit (§ 92 odst. 3 daňového řádu), přičemž správce daně vyzývá daňový subjekt k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se NSS vyjádřil např. v rozsudku ze dne 18.7.2013 č.j. 9 Afs 19/2012-35, kde

uvedl: „Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím deklarovaných obchodní případu 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 se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal, Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.“

V posuzované věci správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, když zejména výsledkem svědka M. prokázal důvodné pochybnosti o relevanci předložených účetních dokladů. Žalobce pak v dalším řízení, ačkoliv k tomu byl správcem daně vyzván, žádnými důkazy toto zpochybnění nevyvrátil. Krajský soud zde plně odkazuje na vyhodnocení svědeckých výpovědí ve zrušujícím rozsudku NSS (str. 8), který uvedl, že svědek M. vypovídal konzistentně se svou předchozí výpovědí a to, že si na všechny skutečnosti nemohl vzpomenout, se týká spíše marginálních otázek, takže hodnověrnost jeho výpovědi a také její použitelnost nelze zpochybnit. Další svědkové navržené žalobcem Ing. S., Z., K., Ing. H. skutková tvrzení žalobce nepodpořili, když svědkové Z. a K. nic konkrétního k věci neuvedli, Ing. S. vypovídal dvakrát a v jeho svědeckých výpovědích se objevují rozpory, které snižují jejich věrohodnost a svědek Ing. H. nepotvrdil, že by brigádníci, které zajistil pro pana M., pro něj skutečně pracovali jako pro dodavatele. Žalobní body 1) až 3) proto krajský soud důvodnými neshledal.

Krajský soud nepřisvědčil ani důvodnosti čtvrtého žalobního bodu, podle něhož měl žalovaný provést žalobcem navržený důkaz – výslech svědka Ing. L. K., který byl účetním firmy FRAMM s.r.o. Krajský soud považuje za správné odůvodnění žalovaného, že k provedení tohoto důkazu nebyl důvod, neboť navrhovaný svědek byl účetním uvedené firmy pouze do května 2005 a posuzované faktury byly vystaveny v období následujícím, a to od července 2005. Lze proto zcela důvodně předpokládat, že navrhovaný svědek nemohl mít povědomí o fakturách vystavovaných v pozdějším období.

Na základě uvedeného krajský soud shodně s NSS dospěl k závěru, že napadená rozhodnutí jsou přezkoumatelná a skutkové závěry jsou dostačující k závěru učiněnému žalovaným, že žalobce dostatečně neprokázal přijetí dodávek od společnosti FRAMM s.r.o.

Jelikož krajský soud dospěl k závěru, že dokazování v provedeném rozsahu je dostačující pro závěry žalovaného, zamítl další důkazní návrhy uplatněné právní zástupkyní žalobce u ústního jednání před krajským soudem dne 22.8.2017. Zástupkyně žalobce odkázala na důkazní návrhy učiněné u ústního jednání před krajským soudem dne 25.4.2016. Dle protokolu z tohoto ústního jednání, který je součástí soudního spisu, zástupkyně žalobce navrhla tyto důkazy:

- výslech pracovníků správce daně k tomu, že svědek M. v druhé svědecké výpovědi vypovídal jinak mimo výslech a jinak v rámci výslechu;
- výslech svědka M. soudem;
- výslech bývalého jednatele Ing. K. ohledně stavu účetnictví v době předání. Výslech pracovníků správce daně souvisí s žalobním tvrzením uvedeným na str. 7

v posledním odstavci žaloby, že svědek M. vypovídal odlišně mimo protokol ohledně prodeje společnosti v roce 2005, kdy rozpor měl spočívat v tom, že v rámci výsledku tvrdil, že společnost kupoval jediný subjekt pan Š., kdežto mimo protokol i před zástupci daňového orgánu uvedl, že jednal se skupinou osob, za kterou byl nastrčený pan Š. Navržený důkaz se tedy týká výpovědi svědka výlučně ohledně okolností prodeje společnosti FRAMM s.r.o. v roce 2005 a nemá žádnou spojitost s žalobcem, týká se způsobu vystupování svědka a nikoliv ozřejnění skutkového stavu. K důkaznímu návrhu na opětovný výslech svědka M. (tentokrát soudem) soud uvádí, že svědek již byl na základě předchozího zrušujícího rozsudku opakovaně vyslechnut, když doplnění dokazování tímto způsobem bylo uloženo soudem. S ohledem na niž shora zmiňovanou konzistentnost obou výpovědí svědka soud neshledal žádný racionální důvod k jeho dalšímu výslechu. Výslech bývalého jednatele Ing. K. má krajský soud za nadbytečný z důvodů, které jsou podrobně rozvedeny v argumentaci ke čtvrtému žalobnímu bodu, na níž soud plně odkazuje.

Na základě shora uvedeného krajský soud neshledal žaloby důvodnými, a proto je v souladu s ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalovanému, který měl ve věci úspěch nevznikly podle obsahu soudního spisu v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí nejsou přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod v kasační stížnosti namítáno, že se soud necítil závazným názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena – v tomto případě, je možno podat kasační stížnost ve lhůtě 2 týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně

V Ostravě dne 22. 8. 2017

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu