



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 **Odvolacímu 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,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13.1.2014 č.j. 776/14/5000-14306-702189 a č.j. 481/14/5000-14204-701858 se **zrušují** a věci se **vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 29.958,- Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Martiny Pešákové, advokátky se sídlem v Šumperku, Kozinova 2.

Odůvodnění:

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 společnosti 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 výsledku 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 výsledku 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 odběratelům 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 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 dožádání 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 výslech 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 výslech 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 nepamatuje. 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 nepamatuje, 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 nepamatuje, 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 nerovnosti 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 vysprávký 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 výsledku 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. i 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 nespolupracoval ani tuto společnost nezná. Neví, kdo faktury podepisoval, není to jeho podpis, ani razítko není společností. 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.

Krajský soud v rámci posouzení věci považuje primárně za vhodné zmínit základní zásady dokazování, jimiž je ovládáno daňové řízení a které jsou upraveny daňovým řádem.

Uskutečněním zdanitelného plnění ve smyslu ZDPH je nutno rozumět stav faktický a nikoliv stav formálně vykazovaný, a proto daňový subjekt v průběhu daňového řízení musí doložit oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Obdobně pro účely daně z příjmů může daňový subjekt uplatnit jen takový výdaj, který má hospodářský účel, tedy byl vynaložen za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 30.4.2008 sp. zn. 1 Afs 15/2008).

Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP a dle nové právní úpravy podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95, www.usoud.cz), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky, zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP a dle nové právní úpravy ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného.

Daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

Správce daně je v takovém případě povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je 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 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 (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, oba na www.nssoud.cz).

K unesení důkazního břemene daňovým subjektem tak nestačí jen formálně zdánlivě bezvadné doklady o přijetí zdanitelného plnění a odeslání zdanitelného plnění. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nález ÚS ze dne 11.2.2008, I. ÚS 1841/07, nález ÚS ze dne 15.05.2001, IV.ÚS 402/99, www.usoud.cz, rozsudek NSS ze dne 21.4.2010, 9 Afs 111/2009, rozsudek NSS ze dne 21.4.2010, 9 Afs 1/2010, oba na www.nssoud.cz).

V posuzované věci správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když zejména výsledkem svědka M. prokázal důvodné pochybnosti o relevanci předložených účetních dokladů.

Žalobce se v dalším řízení snažil prokázat věrohodnost svého účetnictví, především svědeckými výpověďmi. Jelikož výpovědi svědků byly v rozporu s tvrzeními svědka M., zavázal krajský soud ve svém předchozím zrušujícím rozsudku žalovaného k opakovanému výsledku svědka M., což žalovaný učinil.

Za dané procesní situace je podstatou dalšího soudního přezkumu, zda žalovaný při vyhodnocení provedených důkazů dodržel zásadu volného hodnocení důkazů stanovenou § 8 odst. 1 daňového řádu.

Ve své následující úvaze se krajský soud zabýval posouzením důvodnosti vznesených žalobních bodů komplexně, když má za to, že spočívá-li podstata žalobních tvrzení v námitkách proti ve způsobu vyhodnocení provedených důkazů, ani jinak posupovat nelze.

Ve svých úvahách krajský soud vycházel z rozsudku NSS ze dne 28.7.2008 č.j. 5 Afs 5/2008-75, v němž NSS dospěl k závěru, že: „Zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z racionálního 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. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů.“ Ačkoliv se citovaný judikát vztahuje k předchozí právní úpravě, je aplikovatelný ve vztahu k daňovému řádu, neboť zásada volného hodnocení důkazů obsažená v § 8 odst. 1 daňového řádu je srovnatelná s právní úpravou předchozí.

Svědka M. ve svém opakovaném výslechu popřel jakoukoliv spolupráci s žalobcem a také výslovně uvedl, že svědky Ing. S. a M. H. nezná a nikdy s nimi nejednal. Svědek však také uvedl, že v důsledku vážného zranění při autonehodě u něj dochází k výpadkům paměti. Tímto sdělením byla vypovídací hodnota jeho svědecké výpovědi značně oslabena. Podle názoru krajského soudu teoreticky nelze vyloučit, že spolupráce mezi svědkem a jmenovanými osobami proběhla, ale svědek M. si ji nepamatuje. Výpovědi svědka M. proto nelze přisuzovat váhu jednoznačnosti, jak učinil žalovaný ve svém vyhodnocení. Žalovaný k této části svědkovy výpovědi, v níž zmiňuje své opakované výpadky paměti, nezaujal žádný názor a žádným způsobem ji nevyhodnotil. Takový postup je však v rozporu s požadavkem racionálního myšlenkového procesu a žalovaný své povinnosti přihlídnout ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, nedostál, čímž porušil zásadu volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Pro úplnost krajský soud dodává, že žalovaný ve vztahu ke svědku M. a obsahu jeho výpovědi nezohlednil informace o společnosti FRAMM s.r.o., jichž se mu dostalo dožadáním správcem daně Finančním úřadem Ostrava III a z nichž vyplynuly nedostatky v plnění daňových povinností ze strany této společnosti, a to zejména v období od května 2005, nekontaktnost nového jednatele společnosti a nedostupnost jejího účetnictví. Podle názoru krajského soudu tyto skutečnosti měly být ve vztahu k obsahu svědecké výpovědi vyhodnoceny. Bez vyhodnocení vzájemných souvislostí označených důkazů žalovaným nelze považovat za nepřipadnou námitku žalobce, že svědek mohl být motivován k obsahu své výpovědi vlastními důvody, tj. obavami z následků neplnění svých daňových povinností.

Krajský soud se však neztotožňuje s názorem žalobce, že mělo být zohledněno to, co svědek uvedl mimo protokol před samotným výslechem, neboť se nejedná o skutečnosti relevantně podchycené ve správním řízení. Bylo věcí žalobce, aby tvrzení svědka uvedl do protokolu. Pro soud je rozhodující obsah protokolu o výslechu svědka v podobě, v jaké byl všemi zúčastněnými podepsán.

Svědka M. sice popřel, že by znal svědka Ing. S., ten však ve své svědecké výpovědi uvedl, že se jako jednatel společnosti žalobce v roce 2005 se svědkem M. setkal. Uvedl také jmenovitě, prostřednictvím které osoby na něj získal kontakt a popsal, jakým způsobem dojednali svou spolupráci. Žalobce v průběhu daňové kontroly předložil faktury k jednotlivým obchodním případům realizovaným s firmou FRAMM s.r.o. Na konkrétní otázky správce daně směřující k jednotlivým fakturám označeným konkrétními čísly svědek Ing. S. potvrdil, že faktury uhradil, a to buď přímo svědku M., nebo osobám, které jím byly pověřeny k předání faktur a převzetí plateb. Žalovaný ve vyhodnocení svědecké výpovědi Ing. S. dospěl k závěru, že jeho výpověď nelze považovat za osvědčení uskutečněných plnění dle předmětných faktur, neboť porovnání obou výslechů tohoto svědka (26.7.2010 a 19.9.2010) nevyznívá jednoznačně. Nejednoznačnost žalovaný shledal v tom, že svědek sice potvrdil, že se s jednatelem M. setkal, ale v další části své výpovědi již pouze odkazoval na telefonické hovory s ním, a to na číslo mobilního telefonu, na které si již nevzpomíná a nemůže je vyhledat. Nepřesné jsou také odpovědi na konkrétní dny a místa, kde došlo k předání faktur a úhradě hotovosti. Podle názoru krajského soudu vyhodnocení svědeckých výpovědí Ing. S. žalovaným nijak nezohledňuje tvrzení svědka, že osobně poznal jednatele M., minimálně v jednom případě s ním také osobně jednal a zejména, že konkrétní faktury uhradil. Je přitom nutno zdůraznit, že Ing. S. byl v rozhodném období jednatelem společnosti žalobce a osobou, která dle

vlastní výpovědi získala kontakt na firmu FRAMM s.r.o. Žalovaný svou úvahou podle názoru krajského soudu nezpochybnil pravdivost tvrzení svědka Ing. S., že k úhradě faktur došlo. Nejednoznačnost jeho výpovědi postavil na méně podstatných okolnostech jako např. neznalosti čísla mobilního telefonu a toho, že svědek ve vztahu k jednotlivým fakturám nevěděl přesně, kde a komu je uhradil. Lze dát za pravdu žalobci, že časový odstup 5 let mohl být v těchto detailech podstatný.

Svědka M. H. ve své výpovědi potvrdil, že byl osloven jednatelem žalobce, aby pro jeho spolupracující firmu FRAMM s.r.o. obstaral brigádníky, což na základě následné ústní dohody se svědkem M. učinil. Brigádníci měli pracovat jako dělníci na rekonstrukci silnice v okrese Zlín kolem Luhačovic. Svědek H. rovněž tvrdil, že byl se svědkem M. v telefonickém kontaktu a že v září 2005, kdy měly tyto práce probíhat, několikrát při cestě autem zastavil na stavbě silnice u Luhačovic, aby zjistil, zda tam brigádníci opravdu pracují, když jednoho z nich z minulosti znal. Obsahem správního spisu má krajský soud za prokázané, že jedna z faktur vystavených firmou FRAMM s.r.o. se skutečně týkala zakázky na silnici Luhačovice – Zlín (faktura č. 250100153). Krajský soud má za to, že svědek ve své výpovědi uvedl řadu konkrétních skutečností, které měly být vyhodnoceny v kontextu dalších důkazů (např. zmíněné faktury), k čemuž však nedošlo. Žalovaný označil svědka za nevěrohodného, přičemž za zásadní důvod tohoto hodnocení označil tu část výpovědi, v níž svědek uvedl, že činnost pro firmu FRAMM s.r.o. zajišťoval jako jednatel společnosti DECIMUS INVESTMENTS s.r.o. V době, kdy měly práce probíhat, však svědek jednatelem této společnosti již nebyl, neboť tato funkce mu zanikla 7.7.2005. Krajský soud má za to, že důvod, pro který žalovaný neuznal svědeckou výpověď svědka H. za osvědčení uskutečněného plnění, je zcela irrelevantní. Není totiž vůbec rozhodné z hlediska prokázání fakticity provedeného plnění, zda svědek zprostředkoval brigádníky pro firmu FRAMM s.r.o. jako jednatel konkrétní firmy nebo jako soukromá osoba. Podstatný je faktický obsah jeho výpovědi, kterou však žalovaný nevyhodnotil.

V kontextu shora uvedeného se krajský soud neztotožnil se správní úvahou žalovaného ohledně vyhodnocení výpovědí svědků M. M., Ing. S. a M. H. Na základě uvedené argumentace má krajský soud za to, že žalovaný nedostál své povinnosti vyplývající ze zásady volného hodnocení důkazů. Krajský soud proto dospěl k závěru o důvodnosti podaných žalob.

Pokud jde o otázku porovnání faktur dvou různých odběratelů společnosti FRAMM s.r.o. s fakturami předloženými žalobcem, nelze než do vyhodnocení promítnout to, co již bylo uvedeno shora. O fakturách předložených žalobcem svědek M. ve své svědecké výpovědi tvrdil, že je nevystavil a nepodepsal a svědek Ing. S. naopak uvedl, kdy a komu je uhradil, byť ne vždy zcela přesně. Žalovaný postavil své zpochybnění předložených faktur mj. na provázání s výpovědí svědka M. Krajský soud však, jak již shora uvedl, nesdílí názor žalovaného na míru hodnověrnosti svědka M. a současně má za to, že výpověď svědka Ing. S. byla žalovaným zpochybněna způsobem, který nelze akceptovat. V kontextu uvedeného pak vyznívá nepřesvědčivě také vyhodnocení porovnání obou skupin faktur. Současně nelze ani nepřisvědčit argumentaci žalobce, že srovnávané skupiny faktur nepocházejí ze stejného období. Faktury jiných odběratelů byly vydány v období únor až duben 2005, kdežto faktury předložené žalobcem byly vydávány od července 2005. Bylo prokázano, že v mezidobí došlo u společnosti FRAMM s.r.o. k podstatné změně, kdy přestěhovala své sídlo z Brna do Ostravy a také změnila osobu účetního. Nelze

vyložit, že se tyto skutečnosti projevily ve formální podobě faktur. Žalobní bod, v němž žalobce napadl nesprávnost vyhodnocení srovnání obou skupin faktur, krajský soud na základě shora uvedeného shledal důvodným.

Krajský soud naopak nepřisvědčil 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.

Z důvodů shora uvedených krajský soud shledal žaloby důvodnými, a proto napadená rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.). Současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem vysloveným soudem (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobci, který měl ve věci úspěch, vznikly s tímto řízením náklady zaplacením soudních poplatků v celkové výši 6.000,- Kč a dále v souvislosti s právním zastoupením, a to v každé ze spojených věcí za 2 úkony právní služby po 3.100,- Kč a 2x režijní paušál po 300,- Kč (ust. § 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 1, § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění) a dále za jeden společný úkon právní služby po spojení věcí, tj. účast u ústního jednání před krajským soudem ve výši 5.100,- Kč (§ 11 odst. 1 písm. g), § 12 odst. 3 ve spojení s § 9 odst. 4 a § 7 advokátního tarifu) a režijní paušál 300,- Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Další složku nákladů právního zastoupení představuje ztráta času v rozsahu 8 půlhodin po 100,- Kč. Náklady právního zastoupení, které činí 19.800,- Kč, byly zvýšeny podle ust. § 35 odst. 8 s.ř.s. o částku odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je advokátka povinna zaplatit podle zvláštního právního předpisu, tj. na částku 23.958,- Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení tak činí 29.958,- Kč. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen o.s.ř.), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159 a § 168 o.s.ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o.s.ř. za použití ust. § 64 s.ř.s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokátky, která žalobce v řízení zastupovala.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu