



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **MIKO – Market Strážnice, spol. s r. o.**, IČ: 63490331, se sídlem náměstí Svobody 491, Strážnice, zast. Mgr. Lukášem Wimětalem, advokátem, se sídlem Údolní 8, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2014, č. j. 62 Af 56/2012 - 131,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2014, č. j. 62 Af 56/2012 - 131, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 27. 4. 2012, č. j. 6556/12-1301-704581, č. j. 6555/12-1301-704581, č. j. 6366/12-1200-701858, č. j. 6367/12-1200-701858, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o žalobě částku 28.826 Kč, a to k rukám advokáta Mgr. Lukáše Wimětala, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti částku 9.114 Kč, a to k rukám advokáta Mgr. Lukáše Wimětala, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Finanční ředitelství v Brně (dále jen „Finanční ředitelství“) zamítlo rozhodnutím ze dne 27. 4. 2012, č. j. 6556/12-1301-704581, žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou (dále jen „Finanční úřad“ nebo „správce daně“) ze dne 13. 9. 2011, č. j. 85630/11/311921703527, jímž byl podle ustanovení § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), ve znění pozdějších předpisů, stanoven žalobci základ daně a doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 ve výši 323.950 Kč. Současně vznikla podle ustanovení § 37b odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu žalobci zákonná povinnost uhradit penále ve výši 64.790 Kč.

[2] Finanční ředitelství zamítlo rozhodnutím ze dne 27. 4. 2012, č. j. 6555/12-1301-704581, žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ze dne 13. 9. 2011, č. j. 85626/11/311921703527, jímž byl podle ustanovení § 147 a § 143 daňového řádu a podle zákona o dani z přidané hodnoty stanoven žalobci základ daně a doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008 ve výši 203.490 Kč. Současně vznikla podle ustanovení § 37b odst. 1 písm. a) a b) zákona o správě daní a poplatků ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu žalobci zákonná povinnost uhradit penále ve výši 40.498 Kč.

[3] Finanční ředitelství změnilo rozhodnutím ze dne 27. 4. 2012, č. j. 6366/12-1200-701858, o žalobcově odvolání dodatečný platební výměr Finančního úřadu ze dne 13. 9. 2011, č. j. 85631/11/311921703527, vydaný z moci úřední podle ustanovení § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu tak, že změnilo doměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 z částky 239.610 Kč na částku 224.910 Kč a penále z částky 47.922 Kč na částku 44.982 Kč.

[4] Finanční ředitelství zamítlo rozhodnutím ze dne 27. 4. 2012, č. j. 6367/12-1200-701858, žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ze dne 13. 9. 2011, č. j. 85631/11/311921703527, kterým Finanční úřad podle ustanovení § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední vyměřil podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmu“), daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 341.000 Kč. Současně vznikla podle ustanovení § 37b odst. 1 písm. a) a b) zákona o správě daní a poplatků ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu zákonná povinnost uhradit penále ve výši 68.200 Kč.

[5] Žalobou podanou u Krajského soudu v Brně dne 4. 6. 2012 brojil žalobce proti jmenovaným rozhodnutím Finančního ředitelství, protože se domníval, že neprovedením jím navržených důkazů – svědeckých výpovědí – došlo k nesprávnému právnímu posouzení věci. Žalobci nebylo jasné, proč správce daně několikrát předvolal svědka Františka Zrůnu a následně od jeho výsledku upustil. Navíc mu správce daně oznámil termín výsledku svědka Zrůny na 26. 11. 2011, ačkoli byl svědek předvolán na den 26. 1. 2011, a tímto omezením možnosti účasti na výsledku mohl být žalobce zkrácen na svých právech. Stejně tak správce daně odmítl provést výslech svědkyně A. B., která mohla prokázat, že společnost ENERGOPOL a. s. v rozhodné době vykonávala podnikatelskou

pokračování

činnost. Správce daně dále odmítl navrhovaný výslech svědků L. K. a Ing. P. G. i jejich čestná prohlášení s tím, že jejich výpovědi nemohou být důkazem provedení deklarovaných plnění společností BEST BUY s. r. o. Nepřihlédl ani k výsledkům svědků G., K., Ku. a Zrůny provedenými Policií ČR v rámci trestního řízení. Žalobce proto navrhoval, aby si krajský soud vyžádal od Policie ČR, oddělení hospodářské kriminality ve Veselí nad Moravou, spis vedený pod č. j. KRP-29813-36/TČ-2011-06081, jehož obsahem byly výpovědi uvedených svědků. Správce daně nemůže v rámci svého rozhodování projevovat libovůli spočívající v tom, že se nebude předloženými důkazy zabývat s tvrzením, že nemohou nic prokázat. Správce daně doměřil daň, protože se domníval, že předmětná plnění nebyla zaplacená, případně tyto práce neprovedly subjekty, jimž byly hrazeny faktury. Jelikož žalobce se domníval, že ze všech důkazů vyplýval opak, krajskému soudu navrhl, aby nadepsaná rozhodnutí Finančního ředitelství a dále rozhodnutí Finančního úřadu Veselí nad Moravou zrušil a věc vrátil Finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.

[6] Působnost Finančního ředitelství přešla v průběhu řízení před krajským soudem s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na Odvolací finanční ředitelství, jež se tak stalo podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.), ve znění pozdějších předpisů, žalovaným.

[7] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 28. 2. 2014, č. j. 62 Af 56/2012-131, žalobu zamítl a žádnému z účastníků nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. V odůvodnění uvedl, že v případě odečtu výdajů podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a odpočtu daně podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty leží důkazní břemeno na daňovém subjektu (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Unesení tohoto důkazního břemene nespočívalo toliko v předložení bezvadných účetních dokladů, protože ony neprokazovaly faktické uskutečnění platby a realizaci plnění uvedeného na faktuře; tento názor zastává i ustálená judikatura správních soudů (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, sp. zn. 5 Afs 40/2005; ze dne 31. 5. 2007, sp. zn. 9 Afs 30/2007; ze dne 25. 10. 2006,

sp. zn. 2 Afs 7/2006). Daňový subjekt má sice nespornou povinnost prokázat skutečnosti uvedené v daňovém přiznání, ale způsob jejich prokázání spočívá na jeho rozhodnutí (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že výslech svědka Zrůny, předsedy představenstva společnosti ENERGOPOL a. s., nemohl být přínosem pro objasnění skutkového stavu. Společnosti ENERGOPOL a. s. zanikla již v roce 2007 všechna živnostenská oprávnění, za rok 2008 nepodala daňové přiznání, nevykazovala žádnou podnikatelskou činnost, a proto nemohla v roce 2008 poskytovat žalobci jakákoli zdanitelná plnění. Výslech svědka Zrůny by proto nemohl změnit skutečnost, že společnost ENERGOPOL a. s. zdanitelné plnění poskytnout nemohla. Žalobce dále nemohl být poškozen nesprávným sdělením data výsledku svědka Zrůny, protože se výslech neuskutečnil dne 26. 1. 2011 a ani později. Stejně tak nebyla žalobcova práva dotčena skutečností, že správce daně zprvu předvolával jmenovaného svědka a později rozhodl bez jeho výsledku, protože názor správce daně na potřebnost výsledku se v průběhu řízení mohl přirozeně měnit, což správce daně řádně zdůvodnil. Výslech svědkyně B., která vedla společnosti ENERGOPOL a. s. účetnictví, nebyl shledán rovněž potřebným. Svědkyně by byla totiž schopna potvrdit toliko vystavení určitých daňových dokladů, o jejichž existenci nebylo

sporu, a naopak by nemohla poskytnout informace o faktické stránce zdanitelných plnění. Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou žalobce, že správce daně nepřihlédl k výpovědím a čestným prohlášením svědků K., G. a výpovědím svědků K., Ku. a Zrůny na Policii ČR. Třetí osoby, jež nebyly v kontaktu se žalobcem ale pouze s údajným dodavatelem – společností BEST BUY s. r. o., totiž nemohly vyvrátit tvrzení jednatele jmenované společnosti – Petra Kuběnky (dále jen „svědek“ nebo „jednatel“ Kuběnka), že on a ani jeho společnost neprováděla pro žalobce žádné práce. Neschopnost žalobce doložit tvrzené provedení prací vytváří značné pochyby, jak analogicky vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, sp. zn. 2 Afs 32/2008. Svědectví a čestná prohlášení svědků K. a G. mohly sice prokázat provedení nějakých prací, ale nemohly prokázat provedení deklarovaných plnění společností BEST BUY s. r. o. Krajský soud proto nepřistoupil k jejich výsledku a nepřistoupil ani k provedení důkazu spisem Policie ČR, oddělení hospodářské kriminality ve Veselí nad Moravou, vedeným pod čj. KRPB-29813-36/TČ-2011-060681, protože výpovědi v něm uvedené by neměly vliv na vyvozený závěr. Čestné prohlášení V. Ku. pak žalobce nezpochybnil; krajský soud vázán zásadně uplatněnými žalobními námitkami tedy k jeho výsledku nepřistoupil. Z výše uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žalovaný se dostatečně zabýval žalobcem navrženými důkazy, řádně odůvodnil, proč je neprovedl, a v souladu se zákonem naznal, že nebylo prokázáno uskutečnění tvrzeného plnění.

[8] Kasační stížností doručenou zdejšímu soudu dne 19. 3. 2014 napadl žalobce (dále též „stěžovatel“) nadepsaný rozsudek krajského soudu. Stěžovatel brojí proti tomu, že mu po celou dobu řízení nebylo umožněno prokázání realizace zdanitelných plnění. V posuzované době sice neměl žádné zaměstnance, ale předmětné plnění předal svým odběratelům – společností HSI, spol. s. r. o. a PPP spol. s. r. o., které tato plnění nikdy nezpochybňovaly. Smluvní vztah mezi stěžovatelem a společností BEST BUY s. r. o. byl prokázán listinnými důkazy, zejména fakturami, smlouvami o dílo a pokladními doklady. Jestliže správce daně, popřípadě krajský soud, požadovali i faktické prokázání této skutečnosti, navrhl stěžovatel výslech osob, které se podílely na realizaci těchto prací. Stěžovatel nemohl mít povědomí o tom, že společnost BEST BUY s. r. o. nevede řádné účetnictví nebo že nemá uzavřeny smlouvy s dalšími subjekty. Je nepochybné, že k realizaci plnění došlo, protože stěžovatel plnění nevytvořil, nebyl koncovým subjektem, plnění dále předal a ta nebyla nikým dále zpochybňována. Stěžovatel navrhl důkaz spisem Policie ČR, oddělení hospodářské kriminality, č. j. KRPB-29813-36/TČ-2011-060681, posléze spisem Okresního soudu v Hodoníně vedený pod sp. zn. 1 T 12/2013. Všichni svědkové vyslechnutí v tomto trestním řízení, včetně jednatele společnosti BEST BUY s. r. o., potvrdili provedení deklarovaných prací, popsali přesně předmět plnění, řádné předání a zaplacení. Dále bylo prokázáno, kdo poskytnutá plnění vykonal pro společnost BEST BUY s. r. o., přičemž na stěžovatele bylo přeneseno důkazní břemeno ohledně prokázání této skutečnosti, ačkoli se k ní měla vyjádřit společnost BEST BUY s. r. o. Stěžovatel se snažil tomuto požadavku správce daně vyhovět, ale nebylo mu to v řízení umožněno. Jakkoli by nebylo prokázáno, že předmětná plnění prováděla společnost BEST BUY s. r. o., je bezpochyby zřejmé, že byla provedena a stěžovatel za ně zaplatil, čímž mu vznikl nárok na uplatnění daňového odpočtu a vynaložil tak náklady. Správce daně dospěl k závěru, že plnění se uskutečnilo, ale neučinila tak společnost BEST BUY s. r. o. Jeho rozhodnutí je tak nezákonné a daň doměřil nesprávně, protože opominul skutečnost, že

pokračování

pokud bylo na jedné straně poskytnuto fakticky nějaké plnění, tak plnění na výnosové stránce musí mít i nákladovou stránku. Krajský soud pak neopodstatněně odmítl doplnit dokazování a nepřihlížel ke zjištěným skutečnostem. Z toho důvodu stěžovatel navrhuje zdejšímu soudu, aby rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2014, č. j. 62 Af 56/2012-131, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 11. 4. 2014 uvedl, že z výpovědi svědka Kuběny ze dne 10. 2. 2011 vyplývá, že předmětná plnění nebyla jmenovanou společností nikdy fakticky provedena. Realizátorem plnění byl blíže neidentifikovaný pan I. Z., od něhož ale jednatel Kuběnka nemá žádné doklady osvědčující provedení deklarovaných plnění. Svědek Kuběnka ve svých výpovědích ze dne 3. 9. 2010 a 10. 2. 2011 osvědčil toliko formální uzavření písemných smluv, objednávek, předávacích protokolů, vystavení předmětných faktur č. 200923, č. 200924, č. 200925 a č. 200926 a jejich úhradu stěžovatelem. Rozhodujícím je ale prokázání faktického uskutečnění předmětných plnění deklarovaných dodavatelem podle příslušných faktur. Výslech stěžovatelem navrhovaných svědků by byl v této situaci bez významu. Dodavatel stěžovatele (společnost BEST BUY s. r. o.) totiž tyto své dodavatele žádným způsobem neosvědčil. Společnost BEST BUY s. r. o. neměla žádné zaměstnance a nebyl u ní prokázán žádný nákup služeb, prací a materiálu na předmětné plnění – opravu nemovitosti, což jednak vyplývá z výpovědi svědka Kuběny ze dne 10. 2. 2011 a také z ověření místně příslušným správcem daně společnosti BEST BUY s. r. o. ze dne 4. 10. 2010, čj. 210976/10/303933800103. Jednatel Kuběnka pouze podpisoval doklady, další písemnosti, přebíral peníze a předával je panu Z., který mu z nich část vracel, což nelze považovat za faktické plnění podle dodavatelských faktur. Stěžovatel sice označil pana K. a G. za osoby, jež pro společnost BEST BUY s. r. o. plnění provedly, ale jejich výslech by byl zcela bez významu, protože jednatel jmenované společnosti nevěděl, kým bylo plnění provedeno a své subdodavatele nijak neosvědčil. Navržený výslech svědků proto sice mohl prokázat provedení nějakých prací, ale nemohl prokázat faktické provedení deklarovaných plnění. Žalovaný se v podání dále vyjádřil k nesrovnalostem plnění poskytnutého společností ENERGOPOL a. s. a uvedl, že v době deklarovaného plnění společnost ENERGOPOL a. s. neprovozovala již žádnou podnikatelskou činnost. Následně i zdůvodnil, proč odstoupil od výslechu svědka Zrůny, jenž byl předsedou představenstva uvedené společnosti, a výslechu svědkyně B., která vedla jmenované společnosti účetnictví. Žalovaný postupoval v souladu se zákonem, pokud dospěl k závěru, že uvedená plnění nebyla realizována, a proto navrhuje, aby zdejší soud kasační stížnost zamítl a stěžovateli nepřiznal náhradu nákladů řízení.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[10] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti a jejím

doplnění. Neshledal přitom vady podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodů podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[12] Ze správního spisu zjistil zdejší soud následující podstatné skutečnosti pro posouzení případu:

[13] Protokol ze dne 10. 2. 2011, č. j. 39486/11/303933800103, zaznamenává výslech svědka Petra Kuběnky, jednatele společnosti BEST BUY s. r. o., před Finančním úřadem ve Zlíně ve věci obchodních případů mezi stěžovatelem a společností BEST BUY s. r. o. Svědek osvědčil vystavení všech předložených faktur č. 200923 ze dne 7. 12. 2009 na opravy provedené na domě č. 491 ve Strážnici; č. 200924 ze dne 1. 12. 2009 na technickou pomoc na zakázce „Komerční centrum Janov“; č. 200925 ze dne 4. 12. 2009 na inženýrskou a datovou podporu pro projekty SD a Telefonica O2; č. 200926 ze dne 11. 12. 2009 na plnění inženýrská a datová podpora pro projekty dat ČEZ Group a Telefonica O2. Svědek uvedl, že veškeré práce zajišťoval pan Z., a osobně neznal žádnou z osob, která práce přímo prováděla. Svědek nepředložil žádnou fakturu k uvedeným plněním, protože mu pan Z. žádnou nevystavil. K provádění stavebních úprav uvedl, že neví, zdali byl veden stavební deník, práce vedl pan Z., svědek nemůže doložit svoji přítomnost při realizaci prací a předání proběhlo přímo v opravovaném objektu za přítomnosti svědka a jednatele stěžovatele pana Macháčka. K zakázce „Komerční centrum Janov“ uvedl, že vše realizoval po telefonu pan Z. a pan Macháček svědkovi pouze potvrdil, že vše bylo v pořádku. K zakázce převodu dat svědek uvedl, že práce proběhla na základě písemné smlouvy o dílo a její realizaci zajistil pan Z.; svědek neznal osoby, které práci provedly. Svědek průběh prací neověřoval a pouze předal plnění panu Macháčkovi.

[14] V návrhu na doplnění důkazních prostředků ze dne 23. 5. 2011 navrhl stěžovatel opakovaně výslech svědků Zrůny a B. k prokázání zdanitelného plnění od společnosti ENERGOPOL a. s. Nově navrhl i výslech svědků K. a G. k prokázání zdanitelných plnění od společnosti BEST BUY s. r. o.

[15] Daňová kontrola stěžovatele u daně z příjmu za zdaňovací období 2008, 2009 a u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od I. čtvrtletí 2008 do IV. čtvrtletí 2009 zahájená dne 2. 9. 2010 skončila dne 17. 8. 2011 zprávou o daňové kontrole čj. 45748/10/311930704169. Finanční úřad k výslechu svědků Zrůny a B. uvedl, že nepovažoval výsledky svědků za potřebné, neboť by nepřinesly žádné další důkazy svědčící ve prospěch stěžovatele. K tomu uvedl, že svědek nemůže nahradit dokazování, pouze ho doplňuje. Stejně tak Finanční úřad zamítl návrh na výslech svědka K. s tím, že svědek nemůže osvědčit provedení stavebních prací na nemovitosti ve Strážnici pro společnost BEST BUY s. r. o. A nepřikročil ani k výslechu svědka G., protože Finanční úřad měl za to, že jmenovaný svědek nemohl osvědčit osobní zpracování dat pro společnost BEST BUY s. r. o. Finanční úřad vycházel v případě obou svědků z výpovědi svědka Kuběnky, který svědky G. a K. nezmínil a naopak sdělil, že stavební práce a zpracování dat zajišťoval pan Z. Zároveň společnost BEST BUY s. r. o. neměla žádné doklady o nákupu zmíněných plnění.

pokračování

[16] V odvolání datovanému ke dni 4. 10. 2011 napadl stěžovatel dodatečné platební výměry Finančního úřadu ze dne 13. 9. 2011, č. j. 85620/11/311921703527, čj. 85626/11/311921703527, čj. 85630/11/311921703527, č. j. 85631/11/311921703527, č. j. 85632/11/311921703527. Namítal, že Finanční úřad se dopustil závažného procesního pochybení, když neprovedl výslech svědků Ku., Zrůny, B., K. a G. V příloze odvolání stěžovatel doložil čestná prohlášení G., K., Ku. a Zrůny, která obsahovala skutečnosti, jež byli svědkové schopni osvědčit.

[17] Čestným prohlášením s úředně ověřeným podpisem ze dne 20. 9. 2011 prohlásil Ing. P. G., že v období od března do listopadu 2009 prováděl pro společnost BEST BUY s. r. o. na základě dohody o provedení práce a podle pokynů pana Zb. elektronické zpracování dat (mapy inženýrských a komunikačních sítí, výškopisu, geologie a důlního plánu) určených pro stěžovatele.

[18] Čestným prohlášením s úředně ověřeným podpisem ze dne 14. 9. 2011 prohlásil Lubomír K., že v období od srpna do listopadu 2009 vykonával stavební dozor pro společnost BEST BUY s. r. o. při opravách objektu stěžovatele spočívajících v opravě kanalizačních přípojek a střechy. Práci prováděli pracovníci rumunské národnosti a materiál zajišťoval I. Z., kterým byl L. K. k výkonu popsanych prací pověřen.

[19] Čestným prohlášením s úředně ověřeným podpisem ze dne 19. 9. 2011 prohlásil František Zrůna, že v souvislosti s výkonem předsedy představenstva společnosti ENERGOPOL a. s. zajišťoval v roce 2008 zakázku pro stěžovatele spočívající ve zpracování dat společností Pražská teplárenská a. s., Severočeské doly a. s. a Telefónica O2. Zpracování provedli na vypůjčené technice brigádníci, výstupem byly CD nosiče, které byly předány panu Macháčkovi, a vše fakturovala účetní B.

[20] Žalovaný dne 27. 4. 2012 vydal rozhodnutí č. j. 6556/12-1301-704581, č. j. 6555/12-1301-704581, č. j. 6366/12-1200-701858, č. j. 6367/12-1200-701858. V rozhodnutí č. j. 6556/12-1301-704581 uvedl, že z výpovědi svědka Kuběnky vyplynulo, že deklarovaná plnění nebyla společností BEST BUY s. r. o. fakticky provedena. Výsledky navrhaných svědků by byly nepřipadné, protože společnost BEST BUY s. r. o. neměla žádné zaměstnance a nebyl u ní prokázán nákup služeb, materiálu či prací. Čestná prohlášení pánů K. a G. odkazují pouze na blíže neurčenou osobu I. Z. a jednatel Kuběnka neví, kým bylo plnění prováděno. Oba navržení svědci pak odkazovali v čestných prohlášeních na společnost BEST BUY s. r. o. pouze nepřímou skrz pana Z., a proto tato čestná prohlášení nemohla být důkazem prokazujícím faktické provedení deklarovaných plnění společností BEST BUY s. r. o. V rozhodnutí č. j. 6367/12-1200-701858 uvedl shodné důvody, proč nepřistoupil k výsledku navržených svědků K. a G. V rozhodnutí č. j. 6555/12-1301-704581 uvedl, že Finanční úřad se snažil výslech svědka Zrůny realizovat. Jednatel stěžovatele Macháček byl současně členem představenstva společnosti ENERGOPOL a. s. a měl bezesporu možnost zajistit požadované důkazní prostředky k prokázání deklarovaného plnění. Čestné prohlášení svědka Zrůny bylo pak v rozporu se zjištěními týkajícími se společnosti ENERGOPOL a. s. (rozpory v daňových dokladech, společnost neprovozovala v době poskytování plnění žádnou podnikatelskou činnost, za rok 2008 nepodala přiznání k dani

z příjmu právnických osob, již tehdy nevykazovala žádná zdanitelná plnění a Krajský soud v Brně zamítnul usnesením ze dne 27. 4. 2007, č. j. 45 K 7/2007-168, návrh na konkurs pro nedostatek majetku), a proto ho nešlo uznat jako důkaz dokládající uskutečnění zdanitelného plnění. Navržená svědkyně B. rovněž nebyla vyslechnuta, protože nemohla jako účetní prokázat faktické uskutečnění deklarovaného obchodního případu. V rozhodnutí č. j. 6366/12-1200-701858 uvedl shodné důvody, proč nepřistoupil k výsledku navržených svědků Zrůny a B.

[21] V žalobě ze dne 4. 6. 2012 navrhl stěžovatel výslech svědků Františka Zrůny, A. B., L. K., Ing. P. G., a V. Ku. Přiložena byla čestná prohlášení Františka Zrůny, L. K. a Ing. P. G.

[22] Ze soudního jednání, které proběhlo dne 28. 2. 2014 v čase od 11:03 do 12:16 hodin, byl pořízen podle ustanovení § 49 odst. 12 s. ř. s. zvukový záznam uložený ve spise pod č. j. 62 Af 56/2012-126. Krajský soud v něm zamítl usnesením návrh na provedení dokazování výsledkem svědka Ing. Daňhela, daňového poradce stěžovatele, a trestním spisem Okresního soudu v Hodoníně, u kterého vypovídali stěžovatelem navržení svědci a z něhož by údajně vyšlo najevo, že došlo k provedení zdanitelného plnění. V odůvodnění krajský soud uvedl, že sporným není vedení účetnictví, ale skutková otázka o provedení zdanitelného plnění, ke které by daňový poradce Ing. Daňhel nemohl nic uvést. Důkaz trestním spisem by pak nahrazoval finančními orgány neprovedené výsledky navržených svědků. Pokud by byly tyto výsledky potřeba, nemohlo by obstát rozhodnutí žalovaného, jenž nepovažoval provedení těchto důkazů za potřebné. Jestliže by ale rozhodnutí žalovaného obstálo i bez provedení dokazování výsledkem navržených svědků, nebylo by potřeba doplnit dokazování trestním spisem. Jinými slovy, pokud žalovaný porušil stěžovatelova práva neprovedením výsledků svědků, nemůže krajský soud tuto skutečnost nahradit vlastním dokazováním.

[23] Kasační stížnost je důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud proto posuzoval kasační stížnost podanou z důvodu vad skutkových zjištění správními orgány [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí celou řadu podpůrných argumentů k hlavní námitce založené na tom, že mu nebylo v daňovém řízení a v řízení před krajským soudem umožněno prokázat faktickou realizaci zdanitelných plnění, která byla předmětem rozhodnutí žalovaného, výsledkem navržených svědků [srovnej body 1, 2, 3. 4 a 20]. V řízení před krajským soudem mu posléze nebylo umožněno provést důkaz trestním spisem Okresního soudu v Hodoníně vedeným pod sp. zn. 1 T 12/2013, který by ověřil relevantnost výpovědí jím navržených svědků před orgány finanční správy.

[25] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu „[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady,

pokračování

jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy“.

[26] § 72 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 3. 2011, „[n]árok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu“.

[27] Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 3. 2011, „[p]látce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“.

[28] Podle § 92 odst. 2 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“.

[29] Podle § 93 odst. 1 daňového řádu „[j]ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci“ (podstatné části textu zvýraznil v celém rozsudku zdejší soud).

[30] Podle § 8 odst. 1 daňového řádu „[s]právce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo“.

[31] Podle § 77 odst. 2 s. ř. s. „[v] rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného“.

[32] Konstantní judikatura správních soudů zastává názor, že u daňového odpočtu výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu) nestačí pouze účetní doložení výdajů, ale je nutné i prokázání jejich faktické realizace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, tento a všechny další rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na: www.nssoud.cz), jež provedla osoba uvedená na odpovídajícím daňovém dokladu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72). Stejně tak faktická existence zdanitelného plnění je podmínkou pro odpočet daně z přidané hodnoty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107). Krajský soud se proto při přezkumu rozhodnutí žalovaného správně zaměřil na posouzení faktické stránky poskytnutých plnění.

[33] Samotné předložení bezvadného účetnictví, které ale vzbuzuje pochybnosti ohledně faktického poskytnutí fakturovaného plnění, tedy nepostačuje. Zákon klade daňovému subjektu povinnost prokázat uskutečnění těchto plnění. V daňovém řízení odpovídá totiž

povinnosti daňového subjektu podat řádné daňové tvrzení (§ 135 daňového řádu) i důkazní břemeno spočívající v prokázání tohoto tvrzení (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Správce daně je naopak v případě pochybností povinen prokazovat skutečnosti, které tyto pochybnosti zakládají [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Při takovémto rozložení břemen bylo na stěžovateli, aby řádně vyčíslil daň, případně uplatnil odpočet, a v rámci provedeného dokazování předložil příslušné důkazní prostředky o tom, že opravdu došlo k faktickému plnění od společností ENERGOPOL a. s. a BEST BUY s. r. o. Na správci daně pak při dokazování spočívalo břemeno k prokázání případného neuskutečnění těchto plnění.

[34] Dokazování v daňovém řízení je zákonem upravený postup, který je základním nástrojem pro zjištění rozhodných skutečností pro řádnou správu daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu), a to zejména v případě existence skutkových pochybností. Jelikož závěry dokazování významně ovlivňují ukládání práv a povinností daňovým subjektům, je při něm nutné dodržovat určitý standard vymezený zákonným rámcem (§ 92 a násl. daňového řádu) a judikaturou nejvyšších soudů. Nelze při tom opomenout ani skutečnost, že ukládání daní je významným zásahem do vlastnického práva garantovaného Listinou základních práv a svobod (srovnej čl. 11 odst. 1 a odst. 5 Listiny základních práv a svobod).

[35] Ústavní soud ve své judikatuře vymezuje standard dokazování v řízení před obecnými soudy i správními orgány pohledem práva na spravedlivý proces. V nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (tento a všechny další rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupné na: <http://nalus.usoud.cz/>), Ústavní soud uvedl, že není přípustné požadovat po daňovém subjektu v daňovém řízení prokazování skutečností, na kterých se nepodílel. Daňový subjekt proto nemusel prokazovat skutečnost, že již převod zboží od subdodavatele na jeho dodavatele nebyl simulovaný. V případě posuzovaném v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, stěžovatelka nakoupila zboží od neexistujícího subjektu a tyto výdaje jí nebyly při kontrole daňově uznány. Ústavní soud k tomu uvedl, že bylo nutné stěžovatelce umožnit prokázání daňových výdajů všemi možnými prostředky, a to i výslechem svědků, aby mohla splnit svoji důkazní povinnost. Nálezem ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 2095/07, posuzoval dále Ústavní soud spornost faktické realizace zdanitelného plnění. Realizace plnění mohlo být v posuzovaném případě prokázáno dodavatelskou společností, která byla ale nekontaktní (jediný jednatel zemřel v průběhu vytýkácího řízení). Správce daně ale vzal v potaz toliko tuto skutečnost a potom, co zjistil, „[...] že účetní doklad byl vystaven nekontaktním subjektem, jednoznačně dospěl k závěru, že zboží tímto dodavatelem dodáno nebylo, k jiným důkazům nepřihlédl a další důkazy, které by s ohledem na neobvyklost situace mohly jako jediné tvrzení stěžovatele potvrdit, odmítl, paradoxně s tvrzením o jejich nezpůsobilosti“. Ústavní soud k tomu uvedl, že přestože daňový subjekt nese v daňovém řízení důkazní povinnost, musí být tento požadavek objektivně splnitelný. Skutečnost, že jednatel dodavatelské společnosti, který mohl doložit realizaci zdanitelných plnění, zemřel, nemohla jít k tíži stěžovatele, jenž jeho smrt nezavinil. Správci daně i správní soudy proto porušili stěžovatelovo právo na objektivně provedené dokazování (srovnej i obdobné nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, a ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08).

[36] Zákonný standard dokazování definuje i rozsáhlá judikatura správních soudů. Již v rozsudku ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002-35, č. 39/2003 Sb. NSS, Krajský

pokračování

soud v Ostravě uvedl, že „[o]becně platí, že správní orgán nemusí z navrhovaných důkazů provést ty důkazy, jimiž mají být prokázány skutečnosti, které jsou pro posouzení projednávané věci nerozhodné a právně nevýznamné. Na druhou stranu, rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože nebylo prokázáno jeho tvrzení (z důvodů neunesení důkazního břemene podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provedl navržené důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést zásadně jen tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. [...] Závěr žalovaného, že žalobce neunesl podle § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, důkazní břemeno, bez provedení výsledku svědků [...], případně bez provedení dalších důkazů, které by mohly objasnit obchodní vztahy žalobce se společností V. K. V., tak byl podle názoru soudu učiněn jednoznačně v rozporu s ust. § 31 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků“. V otázce výsledku svědků shledal zdejší soud v rozsudku ze dne 8. 3. 2005, č. j. 1 Afs 51/2004-75, pochybení v postupu správce daně i soudu, když v posuzovaném případě „[s]právce daně (jakož i žalovaný) postavil úvahu o vyloučení uvedeného výdaje z výdajů daňově uznatelných na tezi, že žalobkyně své účetnictví vedla správně, avšak nebyla prokázána existence předmětu plnění (reklamních předmětů), přičemž její návrh na výslech svědků, jako jediná možnost prokázání této skutečnosti žalobkyní, akceptován finančními orgány nebyl. Jestliže však žalovaný založil svou úvahu na tvrzení, že žalobkyně neprokázala existenci reklamních předmětů, tedy výsledek zprostředkovatelské činnosti, za který měla zaplatit, pak bylo namístě, aby vyslechl žalobkyní navržené svědky a postavil najisto, zda ke zhotovení reklamních předmětů došlo, či nikoliv.“ Obdobně zdejší soud při posuzování rozporu důkazních prostředků dospěl v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, k závěru, že „[s]vědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení“. Správce daně v daném případě pochybil, že se nepokusil odstranit rozpory mezi jednotlivými provedenými důkazy, čímž porušil svoji povinnost zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji. K otázce rozšiřování důkazního břemene pak zdejší soud v rozsudku ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008-116, uvedl, že za situace, kdy stěžovatel „[...] nebyl schopen výdajovou stránku rozporovaných obchodních případů doložit svým účetnictvím, muselo mu být umožněno doložit jím tvrzené skutečnosti jiným způsobem, tedy cestou důkazního řízení“. V odůvodnění dále vyjádřil, že není extenzivním rozšiřováním důkazního břemene, pokud je daňový subjekt vyzván k prokázání výdajové stránky obchodních případů, kterých se přímo účastnil.

[37] Z citované judikatury vycházel zdejší soud při přezkumu nyní předloženého případu. Stěžovatel v daňové kontrole prokazoval správci daně realizaci plnění pro účely daně z příjmu právnických osob a daně z přidané hodnoty doloženým účetnictvím. Na výzvu správce daně k prokázání faktické realizace plnění navrhl stěžovatel výslech celé řady svědků, jejichž výsledky byly ale zamítnuty s tím, že nemohou z různých důvodů prokázat požadované skutečnosti (srov. výše). Jelikož v posuzovaných případech byl stěžovatel v důkazní nouzi a neměl k dispozici jiné důkazní prostředky, výsledky navržených svědků byly jediným prostředkem s potenciálem k prokázání faktické realizace zdanitelných plnění. Za takové situace měl správce daně, přestože mohl mít určité pochybnosti o jejich přínosnosti, navržené výsledky provést. Ve smyslu konstantní judikatury nejvyšších soudů by tím naplnil požadovaný standard dokazování – daňový

subjekt musí dostat možnost prokázat svá tvrzení – a získal by tím objektivní přehled pro hodnocení pravdivosti jednotlivých důkazů. Zároveň by mu tento postup nebránil v tom, aby později posoudil věrohodnost a pravdivost jednotlivých důkazů.

[38] Oproti tomuto závěru správce daně vystavěl svoje rozhodnutí výlučně na informacích dostupných z jeho úřední činnosti a zejména na výpovědi svědka Kuběny, aniž by dále prováděl dokazování. Rozhodnutí byla proto vydána na základě skutkového stavu, který správce daně dotvořil svými domněnkami. Prvně se vůbec nezabýval možnostmi, zdali společnost ENERGOPOL a. s. nemohla poskytnout stěžovateli příslušná plnění, a to i přesto že neměla požadovaná oprávnění. Za druhé ve vztahu k plnění od společnosti BEST BUY s. r. o. si žalovaný nedůvodně učinil závěr, že výpověď svědka Kuběny vylučuje provedení poskytnutých plnění pány G. a K. Z výsledku svědka je patrné, že tento žádná plnění osobně neposkytl a jako jednatel pouze přebíral peníze a účtoval. Zároveň ale z výsledku vyplývá, že veškerá plnění zajišťoval pro společnost BEST BUY s. r. o. pan Z. Jednatel Kuběnka neznal konkrétní osoby, které práce pro společnost BEST BUY s. r. o. prováděly, protože se podle své výpovědi o realizaci prací nestaral. Žalovaný z toho učinil závěr, že práce provedeny nebyly, aniž by zohlednil variantu, že zajištění plnění pro společnost BEST BUY s. r. o. mohl mít na starosti opravdu jmenovaný pan Z. Potom by nebylo nepochopitelné, proč jednatel Kuběnka neznal pány G. a K. Hodnocení výpovědi svědka Kuběny žalovaným proto obsahuje vnitřní rozpory. Na jednu stranu žalovaný dovozuje z výpovědi, že plnění společností BEST BUY s. r. o. nebylo osvědčeno, a proto odmítl provedení důkazů výsledkem svědků G. a K. Na druhou stranu ale žalovaný pomíjí skutečnost, že svědek Kuběnka odkazuje v otázce provedení prací setrvale na pana Z., jenž dle jeho slov měl realizaci prací na starosti. Správce daně nijak nezdůvodnil, proč vycházel pouze z části výpovědi a zbytek pominul. Finanční orgány a později krajský soud navíc preferovaly výpověď svědka Kuběny za situace, kdy skutečnosti známé správci daně z úřední činnosti o fungování společnosti BEST BUY s. r. o. a výpovědi svědka Kuběny vzbuzují minimálně pochybnosti ohledně transparentnosti ekonomických aktivit jmenované společnosti, což bylo třeba vzít v potaz při posuzování věrohodnosti výpovědi svědka Kuběny.

[39] Nejvyšší správní soud neposuzoval samotný skutkový stav, respektive pravdivost verze predestinované stěžovatelem. Zabýval se pouze namítanými vadami zjišťování skutkového stavu finančními orgány. V daňovém řízení je nepřípustné rozšiřovat důkazní břemeno daňového subjektu nad rámec stanovený zákonem. Stěžovatel měl povinnost prokázat úhradu a faktickou realizaci plnění společností BEST BUY s. r. o., o což se pokoušel především navržením výsledku svědků G. a K, kteří podle předložených čestných prohlášení práce pro společnost BEST BUY s. r. o. prováděli. Naproti tomu vztahy mezi společnostmi BEST BUY s. r. o., pány G., K. a případně panem Z. jsou skutečnostmi, jejichž prokazováním by byl stěžovatel zatížen nad rámec svého zákonného důkazního břemene. Neprokázání těchto skutečností stěžovatelem nemůže být proto přičteno daňovému subjektu k tíži (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004-45). Správce daně proto procesně pochybil (§ 8, § 92 odst. 2 a 3 daňového řádu), když zamítl provést důkazy výsledkem navržených svědků. Standard postupu při dokazování faktické realizace zdanitelného plnění totiž v zásadě spočívá v řádném provedení dokazování ke zjištění skutkového stavu a v následném hodnocení pravdivosti

pokračování

důkazů (věrohodnosti výpovědí) samostatně i v souvislosti s jinými důkazy (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107).

[40] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou vady řízení před krajským soudem spočívající v neprovedení navržených důkazů. V soudním řízení krajský soud následně zamítl návrh na doplnění dokazování s tím, že rozhodnutí žalovaného má možnost obstát i bez doplnění dokazování a že krajský soud by stejně nemohl zhojit tvrzený zásah žalovaným do práv stěžovatele spočívajícím v neprovedení navržených důkazních prostředků; s tímto závěrem se Nejvyšší správní soud zásadně neztotožňuje. Dokazování před správními soudy v řízení o žalobách proti rozhodnutím správních orgánů (§ 52 ve spojení § 77 s. ř. s.) je založeno na principu tzv. plné jurisdikce. Nejvyšší správní soud vyložil tento princip v rozsudku ze dne 28. 3. 2007, čj. 1 As 32/2006-99, tak, že *„[s]oud tedy zcela samostatně a nezávisle hodnotí správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem a zjistí-li přitom skutkové či (procesně) právní deficity, může reagovat jednak tím, že uloží správnímu orgánu jejich odstranění, nahrazení či doplnění nebo tak učiní sám. Tato činnost soudu je nezbytným předpokladem pro bezvadný právní přezkum napadeného rozhodnutí, neboť jen správně a úplně zjištěný skutkový stav v řízení bez procesních vad může být podkladem pro právní posouzení věci. Není však cílem soudního přezkumu ve správním soudnictví nahrazovat činnost správního orgánu. Východiskem přístupu soudu pro rozhodnutí, zda a do jaké míry případně dokazování provádět, bude posouzení důvodnosti podané žaloby z hlediska uplatněných žalobních námitek. Soudní přezkum správních rozhodnutí nelze vnímat jako „odvolací řízení“ v plné apelaci, proto také důkazní aktivita soudu bude vždy činností doplňkovou, nikoliv dominantní“*. Jestliže správní orgány vystavěly svoje rozhodnutí na tvrzení, že výsledky svědků K., G., Zrůny, Ku. a B. nemají vypovídající hodnotu, krajský soud měl ve smyslu výše uvedených závěrů o kvalitě zjištěného skutkového stavu rozhodnutí žalovaného zrušit, nebo svědky vyslechnout, případně provést navržené dokazování trestním spisem, sám. Skutečnost, že by bylo provedeno dokazování v řízení před správním soudem, by nebyla *a priori* sama o sobě důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného. Krajský soud totiž mohl provedeným dokazováním ověřit správnost závěru žalovaného, že navržené výsledky nemohly prokázat tvrzené skutečnosti, a rozhodnutí žalovaného tak mohlo případně i obstát, pokud by provedené výsledky nepřinesly nové poznatky o skutkovém stavu.

[41] Zamítnutím návrhu na provedení dokazování bylo i v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. *„Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by soud ve svém rozhodování měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencí. Odmítnutí provedení důkazu může být konečně zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89). Stěžovatelem navrhované výsledky svědků měly nepochybně souvislost s předmětem řízení. Jejich vypovídací potence, v případě svědků G. a K., byla ale snížena odkazem žalovaného na výpověď svědka Kuběňky. Správní orgány a krajský soud vycházely z toho, že výpověď

svědka Kuběňky je pravdivá, a s odkazem na ní pak provedení dalších navržených výsledků zamítly. Základní zásadou dokazování prolínající se celým právním řádem je ale hodnocení provedených důkazů jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti (§ 8 odst. 1 daňového řádu a § 77 odst. 2 věta druhá s. ř. s.). Jestliže správce daně nebo soud některé z předložených důkazních prostředků nedůvodně vyloučí, omezí tím možnost plně rekonstruovat skutkový stav na základě vytvořené mozaiky vzájemně souvisejících důkazů. Pouze při řádném posouzení všech důkazních prostředků jsou naplněny podmínky k tomu, aby si rozhodující orgán mohl následně vytvořit správný úsudek o pravdivosti jednotlivých důkazů.

[42] Nejvyšší správní soud v posuzovaném případě vycházel z názoru Ústavního soudu v nálezu ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 2095/07, podle něhož „[p]ři vybírání daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Při realizaci tohoto práva státu je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, v daném případě právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu“. Žalovaný odmítnutím navržených důkazů nezjistil řádně skutkový stav pro správné vyměření daně, a tím zatížil své rozhodnutí nezákonností. Krajský soud toto pochybení nezhojil, když provedení dokazování rovněž odmítl. Odmítnutím provést navržené důkazy tak bylo závažným způsobem zasaženo do procesních práv stěžovatele (čl. 36 Listiny). Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační námitka vytýkající neprovedení navržených důkazů je důvodná.

[43] K návrhu stěžovatele provést dokazování spisem Okresního soudu Hodonín je třeba uvést následující. Při dokazování trestním spisem je nutné vycházet z limitů tohoto důkazního prostředku a zvážit, zdali při možnosti přímého vyslechnutí svědků nedochází k obcházení principu bezprostřednosti dokazování (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57). Čestné prohlášení pak je zpravidla pouhým vodítkem směřujícím správce daně k hledání jiného vhodného důkazního prostředku (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005-43).

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[44] Jelikož již v řízení před krajským soudem existoval důvod ke zrušení rozhodnutí žalovaného pro neprovedení stěžovatelem navržených důkazů a nedostatečné zjištění skutkového stavu [§ 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.], Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí krajského soudu včetně rozhodnutí žalovaného [§ 78 odst. 4 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Žalovaný v dalším řízení bude vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), zejména doplní skutkový stav o dokazování výsledkem stěžovatelem navržených svědků, případně i listinami ze spisů vedených ve věci trestního řízení a takto doplněné důkazy znovu vyhodnotí zvlášť i v souhrnu s důkazy již provedenými. Na základě takto zjištěného skutkového stavu pak znovu rozhodne ve věci.

[45] O nákladech řízení o kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel měl ve věci úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, a to jak v řízení před krajským soudem, tak i v řízení o kasační stížnosti. Uplatnitelné náklady soudního řízení se sestávají ze

pokračování

zaplacených soudních poplatků, skládajících se z částky 12.000 Kč za žalobu proti čtyřem rozhodnutím [§ 6 odst. 9 ve spojení s Položkou 18 bod 1 písm. a) sazebníku poplatků zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů], částky 4.000 Kč za 4 návrhy na přiznání odkladného účinku žalobě [Položka 20 tamtéž], částky 5000 Kč za kasační stížnost [Položka 19 tamtéž] a dále z nákladů právního zastoupení. V řízení před krajským soudem má stěžovatel právo na náhradu odměny za právní zastupování za tři úkony jeho právního zástupce [§ 11 odst. 1 písm. a) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění do 31. 12. 2012], tj. převzetí zastoupení, podání žaloby a písemná replika k vyjádření žalovaného, ve výši po 2.100 Kč za úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 advokátního tarifu], tj. celkem 6.300 Kč. Dále má stěžovatel právo na náhradu odměny za právní zastoupení za jeden úkon dle advokátního tarifu ve znění od 1. 1. 2013 (účast na soudním jednání) ve výši 3100 Kč. V řízení před Nejvyšším správním soudem má žalobce právo na náhradu odměny za právní zastupování za jeden úkon jeho právního zástupce [§ 11 odst. 1 písm. d) tamtéž], tj. podání kasační stížnosti, ve výši po 3.100 Kč za úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 tamtéž], tj. celkem 3.100 Kč. Stěžovatel má dále právo na náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 3 tamtéž), tj. celkem 1.200 Kč v řízení před krajským soudem a 300 Kč v řízení před zdejším soudem. Stěžovatel tak má nárok na náhradu nákladů právního zastoupení ve výši 10.600 Kč před krajským soudem a 3.400 Kč před zdejším soudem. Právní zástupce stěžovatele doložil soudu, že je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se náklady právního zastoupení zvyšují o částku daně ve výši 21 %. Stěžovatel má tak právo na náhradu nákladů za právní zastoupení včetně DPH v řízení o žalobě ve výši 12.826 Kč a 16.000 za soudní poplatky, celkem tedy 28.826 Kč. V řízení o kasační stížnosti pak má stěžovatel právo na náhradu nákladů právního zastoupení včetně DPH ve výši 4.114 Kč a soudní poplatek 5.000, celkem činí náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti 9.114 Kč.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. srpna 2014

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu