



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců Mgr. Pavlíny Vrkočové a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobkyně **VIASERVIS, s.r.o.**, sídlem Nový Jičín, Trlicova 1212/38, zastoupené Mgr. Martinou Pešákovou, advokátkou se sídlem Šumperk, Kozinova 2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 5. 2016, č. j. 22 Af 19/2014 – 53

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 5. 2016, č. j. 22 Af 19/2014-53, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobami podanými u Krajského soudu v Ostravě 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 (dále jen „správce daně“) 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 (dále jen „platební výměry“), jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec, srpen, říjen, listopad a prosinec 2005 a dále bylo změněno rozhodnutí správce daně ze dne 11. 8. 2009, č. j. 77542/09/374912802633, ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005. Krajský soud spojil řízení o obou žalobách do společného řízení. Svým rozsudkem ze dne 3. 5. 2016, č. j. 22 Af 19/2014-53 (dále jen „napadený rozsudek“), pak obě rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud v napadeném rozsudku nejprve zrekapituloval dosavadní průběh daňového i soudního řízení, neboť o věci rozhodoval již podruhé. 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. 22 Af 3/2011-44 a 22 Af 4/2011-48, a současně byly věci vráceny žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud žalovaného zavázal k provedení opakované svědecké výpovědi svědka M., neboť jeho výpověď byla v rozporu s výpověďmi ostatních svědků, a k porovnání faktur vystavených společností FRAMM s. r. o., žalobci s fakturami vystavenými stejným subjektem jiným odběratelům; dle názoru krajského soudu totiž žalovaný porušil, mimo jiné, zásadu volného hodnocení důkazů.

V nyní napadeném rozsudku krajský soud uvedl, že v posuzované věci správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když zejména výsledkem svědka M. prokázal důvodné pochybnosti o relevanci předložených účetních dokladů.

Dle názoru krajského soudu, bylo podstatou dalšího soudního přezkumu posoudit, zda žalovaný při vyhodnocení provedených důkazů dodržel zásadu volného hodnocení důkazů stanovenou § 8 odst. 1 daňového řádu.

Krajský soud konstatoval, že svědek M. ve svém opakovaném výsledku opět 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. Dle krajského soudu tímto sdělením byla vypovídací hodnota jeho svědecké výpovědi značně oslabena. Teoreticky tak 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 to učinil žalovaný ve svém vyhodnocení. Žalovaný k této části svědkovy výpovědi nezaujal žádný názor a žádným způsobem ji nevyhodnotil. Takový postup je dle krajského soudu v rozporu s požadavkem racionálního myšlenkového procesu a žalovaný nedostal své povinnosti přihlídnout ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, čímž porušil zásadu volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný také ve vztahu ke svědku M. a obsahu jeho výpovědi nezohlednil informace o společnosti FRAMM s. r. o., 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 rovněž neztotožnil s úvahou žalovaného ohledně vyhodnocení výpovědí dalších svědků Ing. S. a M. H. s tím, že ani zde žalovaný nedodržel zásadu volného hodnocení důkazů. Nesdílí názor žalovaného na míru hodnověrnosti svědka M. a má za to, že výpověď Ing. S. žalovaný zpochybnil způsobem, který nelze akceptovat. Krajský soud též přisvědčil argumentaci žalobce, že srovnávané skupiny faktur vystavené společností FRAMM s. r. o., nepocházejí ze stejného období. Faktury jiných odběratelů

pokračování

byly vydány v období února až dubna 2005, kdežto faktury předložené žalobcem byly vydávány od července 2005. Bylo prokázáno, 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 vyloučit, že se tyto skutečnosti projeví ve formální podobě faktur. Krajský soud proto rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost, spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

Rozsudek krajského soudu v celém jeho rozsahu napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, kterou opírá o důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel poukázal na to, že dle krajského soudu správce daně unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když výsledkem svědka M. prokázal důvodné pochybnosti o relevanci předložených účetních dokladů. Důkazní břemeno ohledně faktického uskutečnění prací dodavatelem FRAMM s. r. o., v daném případě tížilo žalobce.

Stěžovatel uvedl, že krajský soud místo „komplexního posouzení“ vytkl stěžovateli ve vztahu k hodnocení jednotlivých důkazů (výsledků svědků, porovnání faktur) spíše dílčí nedostatky, které většinou ani nebyly žalobcem v odvolacím řízení výslovně namítány. Dále má za to, že jeho úvaha, která se týká prokázání faktického uskutečnění předmětných plnění a prokázání toho, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty žalobce uplatnil v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a náklady v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 „ZSDP“ (správně zákona o daních z příjmů – pozn. NSS), je přezkoumatelná a je také logická a správná.

Dle stěžovatele bylo na žalobci, aby prokázal, že deklarovaná plnění přijal od společnosti FRAMM s. r. o. Žalobce však s dodavatelem FRAMM s. r. o. neuzavřel žádnou písemnou smlouvu, nepožadoval od svého subdodavatele vedení stavebních deníků, zápis o odevzdání a převzetí prací, doložení písemné kalkulace nákladů, neznal žádné osoby pracující na zakázce subdodavatele, apod. Ing. S. na dotaz správce daně, zda může předložit důkazní prostředky prokazující, že plnění uvedená v předmětných fakturách byla skutečně provedena a přijata od společnosti FRAMM s. r. o., odpověděl, že nemůže. Žalobce měl jednat se společností FRAMM s. r. o., velice neformálně. Také úhrada za provedené subdodavatelské zakázky probíhala způsobem, který lze těžko ověřit, a to v hotovosti a na různých místech.

Stěžovatel má rovněž za to, že přezkoumatelným způsobem vyjádřil, jak hodnotí výpověď svědka M., a to i ve vzájemných souvislostech s ostatními důkazy. Dle jeho názoru svědek vypovídal konzistentně a spolupráci se žalobcem jednoznačně popřel. Jeho odpovědi nevykazovaly známky toho, že by si na spolupráci se žalobcem nepamatoval. I kdyby stěžovatel vyhodnotil, že u svědka dochází k výpadkům paměti, nemohl by výpověď svědka M. vzít za prokázáno, že žalobce přijal deklarovaná plnění od dodavatele - společnosti FRAMM s. r. o.

Stěžovatel také provedl porovnání faktur předložených dvěma různými odběrateli společnosti FRAMM s. r. o., a faktur předložených žalobcem, které jsou však zcela odlišné.

Na fakturách odlišných odběratelů je jako číslo faktury uvedeno osmimístné číslo, zatímco na fakturách žalobce devítimístné číslo. U faktur odlišných odběratelů je jako forma úhrady uveden převodní příkaz s konkrétním bankovním ústavem, na fakturách předložených žalobcem je ve všech případech uveden způsob úhrady hotově, navíc u tří z faktur je uveden neexistující kód banky. Uvedené rozpory, které vyplývají z porovnání uvedených faktur, pak korespondují s výpovědí svědka M., a proto nelze jeho výpověď ve vztahu k uvedeným fakturám považovat za nevěrohodnou. V době opakované výpovědi svědka M. společnost FRAMM s. r. o., již neexistovala a navíc lhůty pro případné doměření daní uplynuly.

Žalobce ve svém vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že dle zprávy Finančního úřadu Ostrava III společnost FRAMM s. r. o., do dubna 2005 standardně vykazovala daňové povinnosti, pak bez zjevného důvodu začala vykazovat za období květen - listopad 2005 nadměrné odpočty DPH a přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2005 nebylo podáno vůbec. Daňový orgán při výslechu svědka M. upozornil, aby zvážil svou výpověď, když neodpovídá běžnému zapamatování, což svědčí o tom, že svědek nevystupoval a nepůsobil věrohodně. Za období, jehož se výpověď týká, nese svědek M. nejen daňovou, ale i trestní odpovědnost. Svědek převedl společnost osobě, kterou se nepodařilo dohledat a nelze dohledat ani účetnictví společnosti.

Nejvyšší správní soud zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti kterému je kasační stížnost přípustná (§ 102 s. ř. s.), za stěžovatele jedná osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním a jsou splněny i obsahové náležitosti (§ 106 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud proto přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodu v ní uvedeného (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání (§ 109 odst. 2, věta první s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Z obsahu správních spisů Nejvyšší správní 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 DPH v souvislosti s úhradami faktur vystavených dodavatelem společností FRAMM s. r. o., za provedené silniční práce. Jednalo se o faktury č. 250100114, č. 250100116, č. 250100117, č. 250100124, č. 250100126, č. 250100153, č. 250100291 a č. 250100297. Z odpovědi dožádaného správce daně - Finančního úřadu Ostrava III bylo zjištěno, že nový jednatel společnosti FRAMM s. r. o., Vladislav Šála 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. V průběhu roku 2006 bylo prováděno u společnosti FRAMM s. r. o., šetření na základě dožádání jiných

pokračování

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 tvrzeného 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.

V reakci na výzvu správce daně žalobce doložil doklady dne 27. 10. 2008 a 31. 10. 2008 k jím tvrzeným skutečnostem, týkajícím se daňových odpočtů. Mimo jiné zde uvedl, že jednatel společnosti FRAMM s. r. o., je ve výkonu trestu, společnost je od roku 2007 úplně zrušena. Likvidátor společnosti JUDr. Petr Macháč sdělil, že při zahájení likvidace nebyly doloženy účetní doklady této společnosti a k likvidaci byl použit pouze hmotný majetek.

Svědék Ing. E. S. byl vyslechnut správcem daně 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 měl žalobce provést konečnou úpravu, dále čistili přepravníky na asfalt a rovněž žalobci pronajali kolový nakladač. Když skončili svou přípravnou práci, 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, jejíž jméno si nepamatuje, někdy na pumpě ve Zlíně, někdy ve firmě. Jezdili vždy dva nebo tři chlapi od něho, kteří měli připravené faktury a příjmové doklady. Tyto osoby svědek neznal, někdy s nimi možná byl i pan M. Na dotaz správce daně, zda svědek může předložit důkazní prostředky prokazující, že plnění uvedená na fakturách byla skutečně přijata od společnosti FRAMM s. r. o., svědek uvedl, že nemůže; protože práce byly hotovy, tak je zaplatil. Doklady ohledně spolupráce s firmou FRAMM s. r. o., svědek založil do účetnictví, zůstal mu jen poznámkový sešit, který už nemá.

Další výslech svědka Ing. S. byl proveden v odvolacím řízení v rámci mezinárodní spolupráce Daňovým úřadem v Dunajské Středě dne 9. 9. 2010. Svědek zopakoval svá tvrzení o získání kontaktu na společnost FRAMM s. r. o., dále uvedl, že jednal s panem M., který mu představil další dva spolupracovníky, jejichž jména si nepamatuje a potvrdil, že práce firmou FRAMM s. r. o., byly skutečně provedené. Ohledně platby jednotlivých faktur vypovídal odlišně. Uvedl, že pravděpodobně 11. 8. 2005 uhradil v kanceláři žalobce

dvě faktury panu M., další dvě faktury pravděpodobně 31. 8. 2005 také panu M., ale neví, kde. Fakturu č. 250100124 uhradil pravděpodobně spolupracovníkovi pana M., není ale uvedeno kdy a kde. Další fakturu zaplatil dne 26. 10. 2005 panu M. na čerpací stanici za přítomnosti spolupracovníků, na jejichž jména si nevzpomíná; faktury ze dne 29. 11. 2005 a 9. 12. 2005 zaplatil spolupracovníkovi pana M., jméno si nevzpomíná a nevzpomíná si ani, kde úhrada proběhla.

Svědék 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 najímal v roce 2005 na přípravné práce, tj. opravy nerovnosti vozovek – výtluky, spáry subdodavatele a říkalo se, že to jsou „Frammáci“.

Svědék T. K. ve výpovědi ze dne 26. 10. 2009 uvedl, že v roce 2005 byl zaměstnancem žalobce a že vysprávky před tím, než nastoupili pracovníci firmy žalobce, vždy někdo provedl, ale nepamatuje si, kdo.

Svědék M. H. ve výpovědi u dožadaného 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 M. 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 zapláceno a ten mu sice potvrdil, že zaměstnanci pracují, ale že platbu dostane, až on dostane zapláceno od žalobce. Toto jednání probíhalo kolem 9. měsíce v roce 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. Pan M. mu přes urgency a přísliby neposlal žádnou písemnou smlouvu s tím, že stačí ústní dohoda. Svědek měl pocit, jakoby pan M. neměl se zaměstnanci uzavřeny žádné smlouvy. Informaci, že společnost FRAMM s. r. o., potřebuje jeho služby, tj. že hledá zaměstnance, dostal od žalobce, když mu telefonoval pan J. 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. Svědek nebyl schopen specifikovat jména brigádníků, které doporučil.

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, tak nebylo ničím podloženo; tuto skutečnost nepotvrdila ani Policie ČR v rámci dožádání.

Ani svědecké výpovědi zástupců konečných odběratelů, které žalobce navrhl jako důkaz, a to Ing. P. Š., Ing. R. V., M. S., M. V. a Ing. R. D. neprokázaly, že došlo k předmětnému plnění od společnosti FRAMM s. r. o. Svědek Ing. Š. uvedl, že přípravné práce mohly provést jiné firmy, ale neuvedl, o jaké firmy šlo.

pokračování

Svědék M. byl opětovně vyslechnut dožádaným správcem daně - Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště v Hodoníně dne 27. 8. 2013, kde za přítomnosti zástupce žalobce 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 a 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. 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, kdy uvedl, že jmenovaného nezná a žádné brigádníky neobjednával. 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 již 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. Pana Š., který společnost koupil, neznal. V souvislosti s podnikáním byl prošetřován Policií ČR, nepamatuje si přesně, čeho se to týkalo. 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.

Z uvedených skutečností má Nejvyšší správní soud za prokázané, že stěžovatel doplnil dokazování tak, jak mu to uložil krajský soud v předcházejícím rozsudku. Svědek M. vypovídal konzistentně o stejných věcech, kdy opakovaně popřel spolupráci se žalobcem a výslovně uvedl, že svědky Ing. S. a H. nezná a nikdy s nimi nejednal. I kdyby vypovídací hodnota výpovědi svědka M. byla oslabena, tak pouze výpověďmi svědků Ing. S. a H. důkazní břemeno stran svých tvrzení žalobce neunesl (k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení viz dále). Žalobce neprokázal soulad svých tvrzení s faktickým stavem; výpovědi jím navržených svědků i předložené doklady jsou nejednoznačné a nelze je považovat za osvědčení faktického uskutečnění plnění dodavatelem FRAMM s. r. o., dle předmětných faktur. Nesplňují proto podmínky oprávněnosti nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH.

Krajský soud však i přesto rozhodnutí stěžovatele zrušil pro nepřezkoumatelnost, spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, když podle jeho názoru měl stěžovatel porušit zásadu volného hodnocení důkazů. Krajský soud ve svém odůvodnění ani netvrdil, že by stěžovatel neprovedl dokazování v rozsahu a způsobem, ke kterému byl zavázán v předcházejícím (zrušujícím) rozsudku, nebo že by skutkový stav věci považoval za stále nedostatečně objasněný.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí s názorem krajského soudu, že rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné, neboť z jeho odůvodnění 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 vztah vzal za prokázaný.

Pokud měl krajský soud za to, že důkazy nebyly logicky a ve všech souvislostech řádně vyhodnoceny, měl on sám uvést, v čem tedy skutkový stav hodnotí jinak, než daňové orgány. Nejvyšší správní soud upozorňuje, 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 (zde daňových) orgánů, jsou-li tyto závěry (z pohledu výše uvedených hledisek) racionální a udržitelné (viz rozsudek zdejšího soudu 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.

Nejvyšší správní soud přitom nepopírá, že za porušení principu volného hodnocení důkazů lze považovat situaci, kdy správní orgán bez bližšího vysvětlení akcentuje pouze některé z provedených důkazů, zatímco jiné (protichůdné) opomíjí, či nevyjádří-li se k důkazní hodnotě některých provedených důkazů, je-li zpochybněna jejich validita. Taková situace skutečně může vést až k tomu, že skutkový stav, který vzal správní (daňový) orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

V projednávané věci dle názoru Nejvyššího správního soudu k takové situaci nedošlo a jde jen o posouzení, zda stěžovatel na základě provedeného dokazování dospěl k obhajitelným skutkovým závěrům. Každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (břemeno důkazní). Toto své důkazní břemeno plní daňový subjekt v řízení vedeném správcem daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž prokázání byl správcem daně během daňového řízení vyzván. Správce daně vyzývá daňový subjekt k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Z recentní judikatury zdejšího soudu, týkající se důkazního břemene v daňovém řízení, vyplývá, že je vždy rozhodující faktická stránka věci a nestačí pouze tvrdit, že deklarovaná plnění nastala, ale daňový subjekt je povinen tuto skutečnost zcela jednoznačně prokázat. *„Unese-li správce daně své důkazní břemeno (ve smyslu relevantního zpochybnění tvrzení daňového subjektu, respektive důkazů, které na podporu svých tvrzení předložil – pozn. NSS), je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím deklarovaných obchodních případů 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.*

pokračování

Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012-35). Obecně tedy platí, že pokud správce daně zjistí nějakou skutečnost, zpochybňující údaje uvedené daňovým subjektem, přechází důkazní povinnost zpět na daňový subjekt, který je povinen navrhnout či označit důkazy, které zpochybněné tvrzení prokážou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2005, č. j. 4 As 1/2003-71, č. 542/2005 Sb. NSS a rozsudek ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, č. 666/2005 Sb. NSS).

Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že se krajský soud při hodnocení provedených důkazů soustředil jen na některé důkazy, které zpochybnil, nezabýval se však celkovým kontextem věci.

Svědék M. vypovídal shodně jako při prvním výslechu a uvedl, že jeho firma FRAMM s. r. o., žádnou činnost pro stěžovatele nevyvíjela a předložené faktury neodpovídají těm, které v té době vystavoval (ani podpisy na nich nejsou jeho), neměli ani techniku (kolový nakladač), která měla být údajně při pracích fakturována. Jeho výpověď působí konzistentním dojmem, určité deficity (kdy si na něco nemohl vzpomenout) se týkají spíše jen marginálních otázek a dle názoru Nejvyššího správního soudu celkovou výpověď z hlediska její hodnověrnosti a použitelnosti *a priori* nezpochybňují.

Ing. S. nepotvrdil, že by stěžovatel nějaké plnění od FRAMM s. r. o., přijal a jím popsany způsob, jakým měly být přebírány práce a prováděny platby, představují zcela nestandardní způsob podnikatelských vztahů, který se vymyká běžné praxi. V jeho druhé svědecké výpovědi se pak objevují rozpory, a to právě pokud jde o konkrétní případy, kdy mělo dojít k platbám za provedené práce. To snižuje celkově její věrohodnost.

Svědkové Z. a K. k věci nic konkrétního neuvedli, nikterak tedy nepodpořili skutková tvrzení žalobce.

Svědék Ing. H. sice vypověděl, že zajistil pro pana M. brigádníky a viděl je pracovat, nepotvrdil ale, že skutečně pracovali pro deklarovaného dodavatele – FRAMM s. r. o.

Ohledně předložených faktur krajský soud nezpochybnil, že tyto faktury se zásadním způsobem liší od těch, které FRAMM s. r. o., vydávala dříve. Poukázal ale na změny, ke kterým v mezidobí u společnosti FRAMM s. r. o., došlo s tím, že mohlo dojít i ke změně ve formální podobě faktur. Tuto eventualitu jistě nelze vyloučit, ale sama o sobě pravost novějších faktur neverifikuje; nelze přitom přehlédnout, že jejich pravost (včetně podpisů) jednoznačně a opakovaně popřel svědek M. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s názorem stěžovatele, že hodnověrnost faktur je dostatečně zpochybněna a není seznatelné, co tedy krajský soud po stěžovateli chtěl, aby v tomto směru dále zjišťoval.

Nejvyšší správní soud má konečně za to, že odlišný názor krajského soudu, týkající se míry hodnověrnosti svědka M., nemůže být sám o sobě důvodem ke zrušení rozhodnutí stěžovatele. Jestliže krajský soud chtěl posoudit výpověď svědka M. v kontextu informací o činnosti společnosti FRAMM s. r. o., od měsíce května roku 2005, má taková úvaha jistě

svou relevanci (například v tom směru, zda svědek M. vypovídal věrohodně, zda se nesnažil zamlčet případné nežádoucí skutečnosti o své osobě nebo o fungování společnosti FRAMM s. r. o.). O těchto dílčích aspektech předmětné výpovědi však mohl krajský soud uvážit sám a nic mu nebránilo zaujmout k této otázce jednoznačný závěr.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud nesouhlasí se závěrem krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele. Rozhodnutí stěžovatele je nejen prezkoumatelné, ale skutkové závěry, kterých se dobral, považuje zdejší soud za dostatečné pro závěr, že žalobce dostatečně neprokázal přijetí dodávek od společnosti FRAMM s. r. o., deklarovaných fakturami blíže specifikovanými v předchozí části odůvodnění tohoto rozsudku.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 větou první před středníkem s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), tedy bude vycházet z toho, že dokazování provedené v rámci předcházejícího daňového řízení netrpí žádnými podstatnými deficity a zjištěný skutkový stav odpovídá požadavkům vyplývajícím z ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 15. března 2017

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu