

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobkyně: **DF STAVBY, s. r. o.**, se sídlem Letkov 165, zastoupené JUDr. Pavlem Šímou, advokátem se sídlem Radobyčická 8, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 3. 2015, č. j. 7037/15/5200-20444-706033, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 10. 2016, č. j. 57 Af 12/2015 - 51,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 10. 2016, č. j. 57 Af 12/2015 - 51, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dne 26. 4. 2011 správce daně zahájil daňovou kontrolu u žalobkyně na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí až 4. čtvrtletí roku 2008, měsíců března až května a července až prosince roku 2009.

[2] V průběhu daňové kontroly žalobkyně tvrdila přijetí (subdodavatelských) plnění (stavebních prací) od společnosti B a B COMPANY, s. r. o., jako důkaz předložila daňové doklady vystavené zmiňovanou společností a smlouvy o dílo vztahující se k jednotlivým fakturám. Správce daně tyto doklady posoudil a vyvstaly u něj pochybnosti o skutečném přijetí plnění ze strany žalobkyně.

[3] V rámci daňové kontroly si správce daně vyžádal stavební deníky, byli vyslechnuti subdodavatelé společnosti B a B COMPANY, s. r. o. pro projekty, u nichž byla žalobkyně zhotovitelem. Výsledkem této kontroly bylo vydání 11 dodatečných platebních výměrů ze dne 21. 3. 2014 a 24. 3. 2014. Dodatečným platebním výměrem č. j. 573608/14/2301-24903-400595 byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2008 ve výši 575.909 Kč a stanoveno penále ve výši 115.181 Kč; dodatečným platebním výměrem č. j. 573700/14/2301-24903-400595 byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2008 ve výši 365.258 Kč a stanoveno penále ve výši 73.051 Kč; dodatečným platebním výměrem č. j. 573824/14/2301-24903-400595 byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008 ve výši 1.639.063 Kč a stanoveno penále ve výši 327.812 Kč; dodatečným platebním výměrem č. j. 564106/14/2301-24903-400595 byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období březen 2009 ve výši 559.340 Kč a stanoveno penále ve výši 111.868 Kč; dodatečným platebním výměrem č. j. 564166/14/2301-24903-400595 byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období duben 2009 ve výši 95.000 Kč a stanoveno penále ve výši 19.000 Kč; dodatečným platebním výměrem č. j. 564205/14/2301-24903-400595 byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období květen 2009 ve výši 158.722 Kč a stanoveno penále ve výši 31.744 Kč; dodatečným platebním výměrem č. j. 564226/14/2301-24903-400595 byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období červenec 2009 ve výši 627.000 Kč a stanoveno penále ve výši 125.400 Kč; dodatečným platebním výměrem č. j. 564278/14/2301-24903-400595 byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období srpen 2009 ve výši 193.990 Kč a stanoveno penále ve výši 38.798 Kč; dodatečným platebním výměrem č. j. 564316/14/2301-24903-400595 byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období září 2009 ve výši 126.340 Kč a stanoveno penále ve výši 25.268 Kč; dodatečným platebním výměrem č. j. 564344/14/2301-24903-400595 byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období říjen 2009 ve výši 750.419 Kč a stanoveno penále ve výši 150.083 Kč; dodatečným platebním výměrem č. j. 564378/14/2301-24903-400595 byla doměřena daňová povinnost za zdaňovací období prosinec 2009 ve výši 1.259.963 Kč a stanoveno penále ve výši 251.992 Kč.

[4] Všechny uvedené dodatečné platební výměry napadla žalobkyně odvoláním. V rámci doplnění odvolacího řízení provedl žalovaný místní šetření i další výpovědi svědků, které žalobkyně navrhla (mezi nimi byl stavbyvedoucí na jednotlivých stavbách, kde byla žalobkyně zhotovitelem, a zaměstnanci žalobkyně). Ani tyto důkazní prostředky podle žalovaného nevedly k závěru, že zdanitelná plnění skutečně proběhla tak, jak je daňovými doklady deklarováno (včetně jeho rozsahu). Žalovaný společně přezkoumal napadená rozhodnutí, v záhlaví specifikovaným rozhodnutím odvolání zamítl a platební výměry potvrdil.

II. Řízení před krajským soudem

[5] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně u Krajského soudu v Plzni. Krajský soud shledal důvodnou žalobčinu námitku spočívající v nesprávném hodnocení a vedení důkazního řízení ze strany správních orgánů.

[6] Správce daně nejdříve zpochybnil faktické uskutečnění prací společností B a B COMPANY, s. r. o. pro žalobkyni, čímž vymezil důkazní řízení. Žalobkyně navrhla v průběhu daňové kontroly výslech řady svědků. Krajský soud se zabýval povahou těchto

výslechů a způsobem jejich vedení ze strany správce daně. Dospěl k závěru, že svědci nebyli dotazováni konkrétně, ale naopak zcela v obecné rovině. V důsledku toho z jejich výpovědí nevyplývají žádná konkrétní zjištění. Podle krajského soudu se měl správce daně například dotazovat, kdo a v jakém období se na které stavbě vyskytoval, kdo vykonával jaké práce (eventuálně i někdo jiný, než žalobkyně a subdodavatel).

[7] Správce daně měl povinnost dotazovat se způsobem, který by vyvrátil nebo zpochybnil žalobčina tvrzení a důkazy, což neučinil. S ohledem na způsob dotazování žalovaný spolehlivě nezjistil skutkový stav věci, proto soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Kasační stížnost žalovaného

[8] Žalovaný („stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“).

[9] Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že skutkový stav, ze kterého vycházel, nemá oporu ve spise. Odkázal přitom na judikaturu vztahující se k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (rozhodnutí ve věcech sp. zn. 2 Afs 24/2007, 9 Afs 12/2013, 1 Afs 54/2004 a 5 Afs 188/2004) a související právní předpisy (zejm. § 92 odst. 2 a 3, § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu). Stěžovatel provedl veškeré žalobkyní navrhované důkazy. Žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala svá tvrzení. Ani z rozsáhlého množství výslechů zaměstnanců žalobkyně a subdodavatelů projektů, kde byla žalobkyně zhotovitelem, nevyplývá, že zdanitelná plnění fakticky proběhla tak, jak je daňovými doklady deklarováno.

[10] Krajský soud po stěžovateli nepřípustně požaduje, aby zjistil zcela konkrétní skutečný skutkový stav, čímž však soud nepřípustně rozšiřuje důkazního břemeno správce daně. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Stěžovatel měl povinnost unést břemeno důkazní toliko ve vztahu k nepřesnostem, nevěrohodnostem a neúplnosti či nesprávnosti žalobčina tvrzení ve správním řízení. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že se dotazoval toliko v obecné rovině. Výslechy vedl správně, což je ostatně patrné i z protokolu. Krajským soudem navrhované otázky považuje stěžovatel za bezdůvodné, neboť není veden zásadou vyšetřovací.

[11] Krajský soud do svých úvah zahrnul pouze některé výpovědi svědků. Pominul přitom, že rovněž před správním orgánem prvního stupně vypovídala řada svědků, jejich svědectví hodnotil v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Stěžovateli z napadeného rozsudku není zřejmé, z jakého důvodu soud hodnotil právě svědectví jmenovaná v bodě 40, a ne jiná. Stěžovatel se domnívá, že je rozsudek z tohoto důvodu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[12] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je podle § 102 s. ř. s. přípustná.

[14] Důvodnost kasační stížnosti přezkoumal Nejvyšší správní soud v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž neshledal důvody, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Předně se kasační soud zabýval otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, kterou se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. musí zabývat z úřední povinnosti i bez výslovné námitky stěžovatele. Vlastní přezkum rozhodnutí je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí je srozumitelné a vychází z relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[17] V řízení před krajským soudem bylo mezi žalobkyní a stěžovatelem sporné, zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno a prokázala, že došlo k poskytnutí plnění ze strany deklarovaného dodavatele (společnosti B a B COMPANY, s. r. o.), a tím i k prokázání uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období. Krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele z důvodu, že správce daně vedl výslech žalobkyní navržených svědků způsobem, kterým nemohl ověřit faktickou realizaci podezřelé transakce. Z napadeného rozsudku stěžovateli nejsou zřejmé důvody, ze kterých si soud vybral k analýze způsobu vedení výslechu *pouze některé z celé řady* výslechů.

[18] Žalobkyně v řízení před krajským soudem brojila proti stěžovatelovu posouzení výpovědí svědků J. B. (bývalého jednatele B a B COMPANY, s. r. o.) a dále Ing. J. Č. a P. D. (působili v místech provedení stavby společně s B a B COMPANY, s. r. o.). Stěžovatel podle názoru žalobkyně přehlížel výpovědi výše jmenovaných, ačkoliv je lze hodnotit ve prospěch žalobčiných tvrzení.

[19] Krajský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku podrobně zabýval způsobem vedení jen některých z výslechů (tj. A. D., J. B., V. P., J. B., V. M. st., D. F. a V. S.). Nezdůvodnil přitom, proč si k tomu vybral pouze výslechy těchto svědků, navíc pouze ty provedené v odvolacím řízení. Již vůbec není zřejmé, jak mohl krajský soud pouze na základě prověření jen některých z provedených výslechů hodnotit kvalitu správními orgány zjištěného skutkového stavu věci. To by již samo o sobě bylo důvodem ke zrušení rozsudku krajského soudu pro jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů.

[20] I kdyby ovšem krajský soud analyzoval všechny provedené výslechy, jeho právní názor o nesprávnosti způsobu vedení výslechů vedoucího k nesprávnému zjištění skutkového stavu by před kasačním soudem neobstál.

[21] V bodě 42 napadeného rozsudku krajský soud příkladmo navrhl několik upřesňujících otázek, které měl správce daně svědkům položit: „*kdo a v jakém období se na té které stavbě vyskytoval; kdo vykonával jaké práce; kdo eventuálně jiný než žalobce či subdodavatel B a B COMPANY s.r.o. vykonával práce; s kým jste na stavbách spolupracoval.*“ V nyní projednávané věci je klíčové, že právě tyto dotazy *ad concretum* ve skutečnosti byly

stěžovatelem kladeny: a to jak svědkům, jejichž výslech prováděl v prvním stupni, tak svědkům, jejichž výpověďmi se soud v odůvodnění napadeného rozsudku zabýval (bod 38 až 40).

[22] Krajský soud ve svém rozsudku dále uvedl, že žalobkyně poté, co byla seznámena se závěry správce daně, navrhovala, *„aby byli vyslechnuti konkrétní svědci, kteří měli být dotazováni na zcela konkrétní skutečnosti a dle žalobce by tak byla tvrzení žalobce prokázána.“* K tomu kasační soud konstatuje, že navržení svědci byli vyslechnuti a byly jim (v rozsahu vyjádření žalobkyně ze dne 18. 9. 2013 k výsledkům kontrolního zjištění) rovněž kladeny zmíněné upřesňující dotazy.

[23] V obecné rovině nelze vyloučit, že v některých případech správce daně skutečně provádí výslech svědků nevhodně (například nenechá nejprve popsat skutkové okolnosti samotného svědka nebo nepostupuje od obecností ke konkrétním podrobnostem vztahujícím se k prokázání fakticity plnění, jak vytkl správci daně v bodě 36 napadeného rozsudku krajský soud). V nyní projednávané věci se však o předestřenou situaci nejedná: správce daně se „nespokojil“ s obecnými odpověďmi, vždy se dotazoval na konkrétní zakázky, způsob zapojení svědka do konkrétního projektu, povahu jeho ekonomické činnosti a podobně. Následně svědky seznámil s obsahem stavebního deníku. Svědci si tudíž (i přes značný časový odstup) měli příležitost připomenout konkrétní zakázku, v níž měli figurovat, a k té v podrobnostech vypovídat.

[24] Rovněž nelze odhlédnout od skutečnosti, že zástupce žalobkyně byl u jednotlivých výslechů přítomen a nic mu tedy nebánilo v tom, aby svědkům sám kladl otázky, pakliže by správce daně vedl výslech (ať záměrně či nikoliv) toliko v obecné rovině. Správnost protokolů, v nichž je průběh jednotlivých výslechů zaznamenán, přitom zástupce žalobkyně potvrdil svým podpisem.

[25] Z výše uvedeného je patrné, že výslechy provedené v řízení o daňové kontrole v nyní projednávané věci nedosahují nedostatků v míře, kterou krajský soud vytkl stěžovateli ve svém rozsudku. Podstatou žalobního bodu, který shledal krajský soud důvodným, bylo nepřípadné hodnocení důkazů správcem daně v žalobčin neprospěch a ignorování skutečností, které měly prokazovat fakticitu deklarovaného plnění. V následujícím řízení se proto bude soud zabývat *hodnocením* provedených důkazů ze strany správce daně, jehož *správnost* žalobkyně v řízení před krajským soudem zpochybňoval (tj. tvrzeným nepřípadným hodnocením výslechu J. B., Ing. J. Č. a P. D. v neprospěch žalobkyně), a to za současného respektování právního názoru vyjádřeného v tomto rozsudku (tj. že výslechy jsou v tomto ohledu dostatečné). Přihlédne přitom k vymezení důkazního břemene, jakož i jeho rozložení mezi daňovým subjektem a správcem daně, konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Stěžovateli lze totiž rovněž přisvědčit v tom, že krajský soud na mnoha místech zavádějícím způsobem konstatuje důkazní břemeno správce daně.

[26] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba ověřovat soulad tohoto formálně právního stavu se stavem skutečným. To znamená, že ani daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být

podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, nebo nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. V daňovém řízení se uplatňuje zásada, podle které má daňový subjekt povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt má povinnost v pochybnostech prokázat pravdivost údajů deklarovaných na daňovém dokladu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 - 84, a ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, nebo nález pléna Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). K přechodu důkazního břemene zpět na daňový subjekt kasační soud již v minulosti konstatoval, že správce daně nemá povinnost prokázat záznam údajů o určitém účetním případu v účetnictví daňového subjektu v rozporu se skutečností. Co je však povinen prokázat je to, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Pokud tedy správce daně unese své důkazní břemeno, tj. zpochybní předložený formálně bezvadný daňový doklad, musí daňový subjekt prokázat své tvrzení o provedení výdaje jinými důkazními prostředky. V takové situaci není na správci daně, aby prokazoval tvrzení daňového subjektu, neboť důkazní břemeno přešlo zpět na daňový subjekt (srov. rozsudek kasačního soudu ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 – 62). Tyto judikatorní závěry krajský soud zohlední v navazujícím rozhodnutí.

[27] Žalobkyně v řízení před krajským soudem rovněž namítala „paušální odmítnutí“ některých důkazů, jejichž provedení v odvolacím řízení stěžovateli navrhla. Krajský soud se tímto tvrzením (ani jen v obecné rovině) v odůvodnění napadeného rozsudku nezabýval. Rovněž tuto námitku tedy krajský soud v navazujícím řízení vypořádá.

V. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek Krajského soudu v Plzni zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (110 odst. 1 s. ř. s.). V něm bude podle § 110 odst. 4 s. ř. s. soud vázán vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu (vyjádřeným zejména v bodě 24 tohoto rozsudku).

[29] Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 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 22. listopadu 2017

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu