

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ondřeje Mrákoty a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **DF STAVBY, s.r.o.,** se sídlem Plzeňská 165, Letkov, zastoupený JUDr. Pavlem Šímou, advokátem se sídlem Poděbradova 2995/17, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 12. 2016, č. j. 30 Af 28/2015 - 53,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 12. 2016, č. j. 30 Af 28/2015 - 53, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 26. 4. 2011 u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2009 až prosinec 2009. Následně dne 3. 1. 2013 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období leden 2010 až prosinec 2010. V průběhu daňových kontrol vznikly správci daně pochybnosti ohledně faktického přijetí žalobcem tvrzených plnění od společnosti B a B COMPANY, s. r. o. (podle výpisu z obchodního rejstříku B a B COMPANY s r.o. v likvidaci - zapsáno 26. 11. 2014, pozn. NSS; dále jen „B a B COMPANY“), neboť z předložených dokladů (faktur) nebylo zřejmé, jaké práce a v jakém objemu byly fakturovány. Správce daně dodatečnými platebními výměry ze dne 18. 12. 2014, č. j. 1910322/14/2301-51523-400595, č. j. 1910348/14/2301-51523-400595, č. j. 1910434/14/2301-51523-400595, č. j. 1910443/14/2301-51523-400595, č. j. 1910483/14/2301-51523-400595, č. j. 1910469/14/2301-51523-400595, a ze dne 19. 12. 2014, č. j. 1910441/14/2301-51523-400595, č. j. 1910447/14/2301-51523-400595, a č. j. 1910460/14/2301-51523-400595 (dále jen „dodatečné platební výměry“) doměřil žalobci DPH za zdaňovací období měsíců leden až září 2010.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný

(dále jen „stěžovatel“) rozhodnutím ze dne 24. 7. 2015, č. j. 23798/15/5300-22442-706033, zamítl a potvrdil dodatečné platební výměry za zdaňovací období měsíců leden, březen, duben, květen, červen, červenec a září 2010, rozhodnutím ze dne 24. 7. 2015, č. j. 23799/15/5300-22442-706033, žalovaný částečně změnil a ve zbytku potvrdil dodatečný platební výměr za zdaňovací období únor 2010. Dále rozhodnutím ze dne 24. 7. 2015, č. j. 23801/15/5300-22442-706033, žalovaný částečně změnil a ve zbytku potvrdil dodatečný platební výměr za zdaňovací období srpen 2010 (dále jen „rozhodnutí stěžovatele“ či „napadená rozhodnutí“). Skutkový stav byl daňovými orgány zjištěn na základě důkazů, které byly provedeny v rámci daňové kontroly za zdaňovací období leden 2010 až prosinec 2010, popř. byly provedeny v rámci zároveň probíhající daňové kontroly za zdaňovací období leden 2009 až prosinec 2009 (jednalo se zejména o smlouvy o dílo, předávací protokoly, stavební deníky a místní šetření, provedena byla rovněž řada výslechů svědků).

[3] Proti rozhodnutím stěžovatele brojil žalobce žalobou podanou u Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), který jí rozsudkem ze dne 30. 12. 2016, č. j. 30 Af 28/2015 - 53, vyhověl, napadená rozhodnutí stěžovatele zrušil, věci mu vrátil k dalšímu řízení a uložil stěžovateli povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení. Krajský soud shledal důvodnou žalobní námitku spočívající v nesprávném hodnocení a vedení důkazního řízení ze strany daňových orgánů. Krajský soud konstatoval, že správce daně zpochybnil faktické uskutečnění prací, které měl pro žalobce provést jeho subdodavatel B a B COMPANY, v důsledku čehož zpochybnil také žalobcem uplatněný nárok na odpočet DPH. Žalobce v průběhu daňové kontroly navrhl k důkazu především výslechy svědků; krajský soud se následně zabýval způsobem provedení jejich výslechů, jednotlivými výpověďmi hlavních svědků a jejich hodnocením. Podle názoru krajského soudu nebyli svědci dotazováni konkrétně, ale jen zcela obecně, bez vztahu k přezkoumávaným plněním (stavebním pracím) a na ně navazujícím účetním dokladům. Pokud stěžovatel vůbec nedospěl k závěru, jak stavební práce proběhly, kdo na nich participoval a měl jakou úlohu, pak nebylo možné dle krajského soudu dospět k závěru, zda bylo či nebylo prokázáno žalobcem tvrzené uskutečnění fakturovaných stavebních prací. Krajský soud dovodil, že výsledky dokazování jsou pro naprostou obecnost výslechů svědků nepoužitelné, neboť daňové orgány se nedotazovaly způsobem, který by vyvrátil nebo zpochybnil žalobcova tvrzení a důkazy jím předložené; daňové orgány tedy spolehlivě nezjistily skutkový stav věci. Krajský soud dospěl k závěru, že skutkový stav, který vzaly daňové orgány za základ napadených rozhodnutí, nemá oporu ve spise, a proto ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), napadená rozhodnutí zrušil a věci vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

II. Podstatný obsah kasační stížnosti, vyjádření žalobce

[4] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[5] Stěžovatel nejprve konstatoval, že spornou je otázka, zda žalobce unesl své důkazní břemeno a prokázal, že došlo k poskytnutí plnění ze strany deklarovaného dodavatele, a tím k prokázání uplatněného nároku na odpočet DPH.

[6] K této otázce stěžovatel namítl, že krajský soud pochybil, pokud dospěl k závěru,

pokračování

že skutkový stav, který vzal stěžovatel za základ rozhodnutí, nemá oporu ve spise, neboť výsledky dokazování, které vyplývají z provedených výslechů, jsou vzhledem k nesprávnému postupu stěžovatele nepoužitelné. Vzhledem k § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád"), a související judikatuře nestíhá správce daně absolutní povinnost zjistit skutečný skutkový stav, nýbrž je povinen vyvinout co nejvyšší úsilí, aby se zjištění skutkového stavu přiblížil. Stěžovatel zdůraznil, že není povinností správce daně zjišťovat za daňový subjekt skutečný skutkový stav a správce daně nemá ani povinnost aktivně vyhledávat důkazní prostředky, jež svědčí daňovému subjektu, a to ani s odkazem na vyhledávací povinnost správce daně zakotvenou v § 92 odst. 2 daňového řádu. Závěr krajského soudu a jeho požadavky na dokazování jsou podle stěžovatele v rozporu s rozložením důkazního břemene v daňovém řízení. Stěžovatel poukázal na to, že žalobce tvrdil, že přijal stavební práce od dodavatele B a B COMPANY; k prokázání svého tvrzení předložil daňové doklady vystavené uvedenou společností. Správci daně vyvstaly pochybnosti o poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem, a proto vyzval žalobce k prokázání, zda spolupráce se společností B a B COMPANY probíhala tak, jak bylo uvedeno v daňových dokladech. V tomto okamžiku přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce, jehož povinností bylo prokázat svá tvrzení. Žalobce navrhl k důkazu zejména místní šetření a svědecké výpovědi. Správce daně dospěl na základě hodnocení svědeckých výpovědí a dalších důkazů k závěru, že nelze osvědčit, že deklarované stavební práce ve skutečnosti pro žalobce prováděla společnost B a B COMPANY. Stěžovatel se následně na základě odvolacích námitek rozhodl doplnit dokazování, a proto byly (v souběžně probíhajících daňových řízeních za zdaňovací období v roce 2009 a 2010) provedeny další důkazy, konkrétně místní šetření a výslechy žalobcem navržených svědků - stavbyvedoucích, zaměstnanců žalobce a jednatelů subdodavatelů společnosti B a B COMPANY na jednotlivých stavbách, kde byl žalobce zhotovitelem. Stěžovatel dovodil, že ani z provedených důkazů nevyplývá, že zdanitelná plnění fakticky proběhla tak, jak je deklarováno předloženými daňovými doklady. Stěžovatel má za to, že postupoval v souladu s právními předpisy a dostál svým povinnostem v rámci dokazování; naopak žalobce neunesl břemeno důkazní. Krajský soud ve svém rozsudku vyslovil požadavek, aby se stěžovatel dotazoval svědků na zcela konkrétní skutečnosti, tedy zjistil zcela konkrétní skutkový stav; tím se ovšem podle názoru stěžovatele dopustil nepřípustného rozšíření důkazního břemene správce daně. Povinností stěžovatele bylo unést důkazní břemeno pouze ve vztahu k nepřesnostem, nevěrohodnostem, neúplnosti a nesprávnosti tvrzení žalobce. Stěžovatel pokládal svědkům otázky právě s ohledem na důkazní břemeno žalobce za účelem prokázání jeho tvrzení, že deklarované stavební práce poskytla žalobci společnost B a B COMPANY.

[7] Dále stěžovatel konstatoval, že krajský soud do svých úvah zahrnul pouze některé výpovědi svědků, a to A. D., J. B., V. P., J. B., V. M. st., D. F. a V. S. Stěžovatel v této souvislosti namítl, že krajský soud opomenul, že před daňovými orgány vypovídala řada dalších svědků, jejichž výpovědi stěžovatel při svém rozhodování o odvolání hodnotil. Podle stěžovatele není zřejmé, proč krajský soud podrobil zkoumání právě jen citované svědecké výpovědi; z uvedeného důvodu je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[8] Stěžovatel rovněž namítl, že krajský soud nehodnotil také další důkazy, a to

vystavené faktury, stavební deníky, smlouvu o dílo, záznamy o provozu stroje, zápisy o předání a převzetí staveniště, zápisy o předání a převzetí díla, místní šetření apod. Stěžovatel zdůraznil, že krajský soud nezpochybnil řadu závěrů daňových orgánů, které vycházely z ostatních důkazů, ani neoznačil rozhodnutí stěžovatele za formální či nepřezkoumatelné.

[9] Stěžovatel uvedl, že hodnocení důkazů provedené daňovým orgánem může být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí jen tehdy, vykazuje-li natolik závažná pochybení, která mají vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Daňové orgány však v projednávané věci vzaly v úvahu všechny podstatné skutečnosti a dovodily z nich logické závěry, které odpovídají zákonu. Daňové orgány náležitě prokázaly, že o souladu mezi předloženými účetními doklady a skutečným stavem existovaly vážné a důvodné pochyby. Unesly tak své důkazní břemeno, které následně přešlo zpět na žalobce; neprůkaznost svědeckých výpovědí jde tedy k tíži žalobce. Z uvedených důvodů nelze souhlasit s názorem krajského soudu, že skutkový stav, který vzal stěžovatel za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spise.

[10] S ohledem na výše uvedené nesouhlasil stěžovatel ani s výrokem IV. napadeného rozsudku, v němž mu byla uložena povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

[11] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Žalobce označil kasační námitky za „*právně liché*“. Žalobce uvedl, že pokud označil důkazní prostředky (svědecké výpovědi), byl je správce daně povinen provést k důkazu tak, aby byl řádně zjištěn skutkový stav, tj. zda jsou daňová tvrzení správná či nikoli. Pokud se správce daně nedotazoval svědků na konkrétní skutečnosti, které podle něj byly sporné, nevedl dokazování řádně a posouzení krajským soudem je správné; formálním provedením důkazu nebyla naplněna povinnost správce daně spolehlivě zjistit skutkový stav. Krajský soud správci daně nevytýkal, že nevyvrátil daňová tvrzení žalobce (jak stěžovatel podává v kasační stížnosti), ale že pokud prováděl dokazování výslechem svědků, měl zjišťovat skutečnosti významné pro rozhodnutí věci. Podle žalobce krajský soud nijak stěžovateli neupřel právo na volné hodnocení důkazů, nýbrž odůvodnil, proč výkon uvedeného práva nemohl obstát, tj. že závěry stěžovatele nemají oporu v provedeném dokazování.

[13] Žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl a přiznal mu náhradu nákladů řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] 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 za stěžovatele jedná zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů požadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

pokračování

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a zkoumal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud úvodem konstatuje, že obdobnými kasačními námitkami stěžovatele se již zabýval v rozsudku ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 336/2016 - 29 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), jenž se týkal doměření DPH žalobci za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2008 a měsíců březen až květen a červenec až prosinec roku 2009 (daňová kontrola zahájená dne 26. 4. 2011). Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci neshledal důvod pro odchýlení se od závěrů, které byly učiněny v citovaném rozsudku; z těchto závěrů proto vycházel.

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Podle názoru stěžovatele je tento rozsudek nepřezkoumatelný, neboť z něj nejsou zřejmé důvody, na základě nichž si krajský soud vybral k analýze způsobu vedení výslechu svědka pouze některé z celé řady provedených svědeckých výslechů, a nezabýval se také hodnocením dalších důkazů ze strany daňových orgánů.

[19] Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud zrušil napadená rozhodnutí stěžovatele z důvodu podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť podle jeho názoru skutkový stav, který vzaly daňové orgány za základ napadených rozhodnutí, nemá oporu ve správním spise. V této souvislosti však nelze přehlédnout, že krajský soud se ve svém rozsudku zabýval způsobem vedení jen některých výslechů svědků, a to konkrétně A. D., J. B., V. P., J. B., V. M. st., D. F. a V. S. Krajský soud přitom nijak nezdůvodnil, z jakých důvodů analyzoval pouze výslechy jmenovaných svědků a výslechy ostatních svědků pominul; daňové orgány totiž k věci vyslechly řadu dalších svědků (V. M. ml., Ing. J. Č., Ing. P. N., J. B., V. A., J. Š., R. B., R. S. či J. P.). Nadto nelze podle názoru Nejvyššího správního soudu odhlédnout ani od skutečnosti, že žalobce v žalobě namítal nesprávné hodnocení svědeckých výpovědí pouze u svědků J. B., Ing. J. Č. a P. D.; uvedené krajský soud nezohlednil. Stěžovateli je třeba přisvědčit také v tom, že krajský soud se vůbec nezabýval zjištěními, které daňové orgány učinily z dalších důkazů, a to především z vystavených faktur, stavebních deníků, smlouvy o dílo, záznamů o provozu stroje, zápisů o předání a převzetí staveniště, zápisů o předání a převzetí díla a místního šetření. Nejvyššímu správnímu soudu tak nezbývá než konstatovat, že z napadeného rozsudku není zřejmé, jak mohl krajský soud na základě prověření pouze některých z provedených výslechů svědků hodnotit kvalitu správními orgány zjištěného skutkového stavu věci a zrušit napadená rozhodnutí z důvodu podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[20] Nejvyšší správní soud tedy přisvědčuje stěžovateli, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, což je již samo o sobě důvodem k jeho zrušení.

[21] Ačkoliv Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, nebrání tato skutečnost jeho přezkumu z pohledu další kasační námitky napadající závěry oddělitelné od nepřezkoumatelné části (viz usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud se proto dále zabýval spornou otázkou, zda daňové orgány vedly výslech svědků způsobem, kterým bylo možné ověřit faktickou realizaci zpochybňovaného plnění, jež měl poskytnout žalobci deklarovaný dodavatel B a B COMPANY, a které žalobce uplatnil v rámci nároku na odpočet DPH.

[22] Jak plyne z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, 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). Prokazování nároku na odpočet DPH ve smyslu § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „zákon o DPH“), je prvotně záležitostí dokladovou. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Samotné daňové doklady (byť se všemi požadovanými náležitostmi) totiž nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v nich deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Daňový subjekt musí v daňovém řízení správci daně prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba - plátce daně, která je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v předloženém dokladu. Daňový doklad v procesu dokazování nelze pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby; spolehlivou auditní stopu, tzn. zdokumentovaný tok plnění daňový subjekt zajistí především tím, že bude uchovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samého počátku transakce (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103, ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79, ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015 - 106, ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45, či ze dne 12. 4. 2018, č. j. 5 Afs 133/2017 - 35).

[23] Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 As 336/2016 - 29, k totožné námitce konstatoval, že názor krajského soudu o nesprávnosti způsobu vedení výslechů daňovými orgány nemůže obstát. Na str. 14 nyní kasační stížností napadeného rozsudku krajský soud příkladmo navrhl několik upřesňujících otázek, které měly podle jeho názoru daňové orgány 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 daňovými orgány kladeny, a to jak svědkům, jejichž výslech prováděl správce daně v prvním stupni, tak svědkům, jejichž výpovědi prováděl stěžovatel, resp. které byly provedeny v rámci daňové kontroly zahájené u žalobce dne 26. 4. 2011 a v souvisejícím daňovém řízení, a které daňové orgány využily také v této věci. Skutečnost, že daňové orgány kladly zcela konkrétní dotazy směřující k prokázání uskutečnění plnění pro žalobce od společnosti B a B COMPANY, vyplývá zejména z protokolů, jež jsou součástí správního spisu, přičemž sám krajský soud jejich podstatný obsah a hodnocení stěžovatele shrnul na str. 12 až 14 svého rozsudku. Nejvyšší správní soud konstatuje, že

pokračování

daňové orgány se *„nespokojily“* pouze s obecnými odpověďmi, ale vždy se každého ze svědků dotazovaly na konkrétní zakázky, způsob zapojení svědka do konkrétního projektu, povahu jeho ekonomické činnosti, na to, jaké osoby či subdodavatelé jsou mu známi, zda se dotyčný svědek někdy setkal se subdodávkami od společnosti B a B COMPANY a podobně. Následně svědky seznámily s obsahem stavebních deníků vztahujícím se ke konkrétním stavbám a doptávaly se jich, zda jim jsou známy. Svědci si tudíž (i přes značný časový odstup) měli příležitost připomenout konkrétní zakázku, v níž měli figurovat, a k této v podrobnostech vypovídat. Podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze ani odhlédnout od skutečnosti, že u naprosté většiny jednotlivých výslechů (s výjimkou výslechu svědků R. B., J. B. a J. P.) byl přítomen zástupce žalobce, kterému nic nebránilo v tom, aby svědkům sám kladl zcela konkrétní otázky. Správnost protokolů, v nichž je průběh výslechů svědků zaznamenán, přitom zástupce žalobce stvrdil svým podpisem.

[24] Z uvedeného je patrné, že výslechy svědků provedené daňovými orgány nedosahují nedostatků v míře, kterou krajský soud vytkl stěžovateli v napadeném rozsudku. Způsob, jakým krajský soud vyložil a aplikoval právní ustanovení týkající se rozložení důkazního břemene (zejm. § 92 daňového řádu a § 73 zákona o DPH), neodpovídá ustálené judikatuře soudů ve správním soudnictví (viz výše).

[25] Zároveň je vhodné podotknout, že podstatou žalobního bodu, který shledal krajský soud důvodným, bylo tvrzené nepřípadné hodnocení důkazů daňovými orgány v žalobcův neprospěch a údajné ignorování skutečností, které měly prokazovat fakticitu deklarovaného plnění, daňovými orgány. V dalším řízení se proto bude krajský soud zabývat hodnocením provedených důkazů ze strany daňových orgánů, jehož správnost žalobce v řízení před krajským soudem zpochybňoval, a to za současného respektování právního názoru vyjádřeného v tomto rozsudku. Žalobce ve vztahu k tvrzeným nepřípadným hodnocením svědeckých výpovědí výslovně odkazoval na výslechy svědků J. B., Ing. J. Č. a P. D. k čemuž nutno poznamenat, že z výpovědi P. D. stěžovatel v napadených rozhodnutích vůbec nevycházel (a protokol o něm ani není součástí správního spisu předloženého zdejšímu soudu) a u zbylých dvou výslechů byl přítomen žalobcův zástupce. Krajský soud je dále povinen respektovat vymezení důkazního břemene a jeho rozložení mezi daňovým subjektem a daňovými orgány.

[26] Pro úplnost Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalobce v řízení před krajským soudem rovněž namítal bezdůvodné odmítnutí doplnění dokazování o jím navrhované důkazy ze strany daňových orgánů. Krajský soud se tímto tvrzením (ani jen v obecné rovině) nijak nezabýval. Rovněž tuto námitku tedy krajský soud v navazujícím řízení vypořádá.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[28] Podle § 110 odst. 4 s. ř. s., zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. V dalším řízení proto krajský soud zohlední výše uvedenou argumentaci Nejvyššího správního soudu a vypořádá se s veškerými námitkami uplatněnými v žalobě.

[29] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 3 s. ř. s. v novém rozhodnutí ve věci krajský soud.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 13. září 2018

Mgr. Ondřej Mrákota
předseda senátu