



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové, v právní věci žalobce **STASKO plus, spol. s r.o.**, IČ 14707551, se sídlem Karlovy Vary, Rolavská 10, zastoupeného Ing. Romanem Landgráfem, daňovým poradcem se sídlem Plzeň, Ke Kačí louži 3, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 7.11.2012, č.j. 7885/12-1300-401211, 7886/12-1300-401211, 7887/12-1300-401211, 7888/12-1300-401211, 7889/12-1300-401211, 7890/12-1300-401211, 7891/12-1300-401211, 7892/12-1300-401211, 7894/12-1300-401211, 7895/12-1300-401211, 7893/12-1300-401211,

t a k t o:

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 7.11.2012, č.j. 7885/12-1300-401211 se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 7.11.2012 č.j. 7886/12-1300-401211 se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 7.11.2012 č.j. 7887/12-1300-401211 se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- IV. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 7.11.2012 č.j. 7888/12-1300-401211 se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- V. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 7.11.2012 č.j. 7889/12-1300-401211 se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- VI. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 7.11.2012 č.j. 7890/12-1300-401211 se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

- VII. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 7.11.2012 č.j. 7891/12-1300-401211 se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- VIII. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 7.11.2012 č.j. 7892/12-1300-401211 se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- IX. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 7.11.2012 č.j. 7893/12-1300-401211 se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- X. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 7.11.2012 č.j. 7894/12-1300-401211 se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- XII. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 7.11.2012 č.j. 7895/12-1300-401211 se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- XIII. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 53.570 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. Romana Landgráfa, daňového poradce.**

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadená rozhodnutí.

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen také „žalovaný“) ze dne 7.11.2012, č.j. 7885/12-1300-401211, 7886/12-1300-401211, 7887/12-1300-401211, 7888/12-1300-401211, 7889/12-1300-401211, 7890/12-1300-401211, 7891/12-1300-401211, 7892/12-1300-401211, 7893/12-1300-401211, 7894/12-1300-401211, 7895/12-1300-401211, kterými byla zamítnuta jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Karlových Varech (dále jen „prvoinstanční orgán“), kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty a sděleno penále za zdaňovací období měsíců únor 2007, duben 2007, leden 2008, únor 2008, březen 2008, duben 2008, květen 2008, červen 2008, červenec 2008, srpen 2008 a září 2008“.

II.

Žaloba.

V části A. žaloby, označené „Žalobní námitky ve vztahu k nároku na odpočet DPH z plnění přijatých od společnosti KARAKUM Company s.r.o.“ žalobce namítal, že v průběhu předmětné daňové kontroly předložil nebo označil tyto zásadní listinné důkazní prostředky: a) účetnictví (ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb.), b) evidenci pro účely daně z přidané hodnoty podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, c) písemnou smlouvu o dodávce stavebních prací ze dne 18.1.2008 – podepsanou jednatelem žalobce J.K. a jednatelem společnosti KARAKUM Company s.r.o. panem D.S., d) přijaté daňové doklady (ve smyslu § 28 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění roku 2008) vystavené společností

KARAKUM Company s.r.o., e) zápisy o předání a převzetí dokončených dodávek provedené mezi žalobcem a společností KARAKUM Company s.r.o., související stavební deníky (viz protokol správce daně ze dne 11.3.2011), f) originál plné moci ze dne 18.1.2008, kde pan D.S. (jeho podpis je zde úředně ověřen) jako jednatel zmocňuje pana I.B. jednat jménem společnosti KARAKUM Company s.r.o., g) čestné prohlášení ze dne 28.5.2009, ve kterém pan D.S. (jeho podpis je zde úředně ověřen dne 5.6.2009) prohlašuje, že nechal vystavit jménem společnosti KARAKUM Company s.r.o. všechny předmětné faktury související s předmětnými stavebními akcemi (předmětnými přijatými zdanitelnými plněními), že práce podle těchto faktur byly skutečně provedeny společností Karakum Company s.r.o. a že všechny předmětné faktury byly také uhrazeny, h) čestné prohlášení ze dne 29.5.2009, ve kterém I.B. (jeho podpis je úředně ověřen dne 5.6.2009) prohlašuje, že byl zmocněn jednatelem společnosti D.S. k jednání jménem společnosti KARAKUM Company s.r.o. a že byl oprávněn jednat v mnoha dílčích záležitostech, včetně odsouhlasování provedených prací a přijímání úhrad faktur, i) fotokopie pasu pana V.R., který byl jedním z pracovníků, kteří předmětné stavební práce jménem společnosti KARAKUM Company s.r.o. skutečně fyzicky vykonávali. Žalobce namítal, že správní orgány nedostály své povinnosti provést přezkoumatelným, tj. zejména srozumitelným a logicky bezchybným, způsobem hodnocení uvedených důkazních prostředků. Žalovaný tak nenaplnil zásadu volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Jde přitom zejména o to, že zdůvodnění rozhodnutí musí obsahovat nejen uvedení konkrétních provedených důkazů, ale především jejich hodnocení, která z nich jednotlivě a i v jejich vzájemné souvislosti lze dovodit pro zjištění skutkového stavu. Ze zdůvodnění tedy musí být patrna hodnotící úvaha odvolacího orgánu o provedených důkazech. Odvolací orgán si přitom nemůže vybrat jen některá skutková zjištění, která považuje za podstatná, a ta méně významná ponechat bez povšimnutí. Jedním z konkrétních příkladů nedostatečného či chybného hodnocení důkazů je skutečnost, že žalovaný ve svém hodnocení důkazů (zejména ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu) prakticky vůbec nezohlednil fakt, že daňovým subjektem bylo předloženo účetnictví a evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty. Přitom ze zákona (viz zejména § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu) a z judikatury je zřejmé, že účetnictví (a evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty) je zcela zásadním důkazním prostředkem, který nejenže nejde v hodnocení pominout, ale u něhož navíc správce daně stíhá následně břemeno prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví nebo evidence dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty. Takové skutečnosti ovšem prvoinstanční orgán ani žalovaný neprokázali; žalovaný to tedy nesprávně neučinil ani předmětem své hodnotící úvahy. Skutečnosti, konstatované žalovaným, že společnost KARAKUM Company s.r.o. neměla v pořádku plnění svých veřejnoprávních povinností (například vůči Okresní správě sociálního zabezpečení), není ani zdaleka způsobila prokázat pochybnost o věrohodnosti či správnosti předloženého účetnictví a předložené evidence. Jedním z dalších konkrétních příkladů chybného hodnocení důkazů žalovaného je skutečnost, že zcela pominul fakt, že jakékoli další (tj. nikoli pocházející ze sféry účetnictví) důkazní prostředky je daňový subjekt povinen předkládat a označovat až tehdy, když správce daně splní své důkazní břemeno stran prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví. Žalobce dále uvedl, že přesto, tedy nad rámec své povinnosti, takové další důkazní prostředky předložil (viz body c) až i) shora) a také označil svědky pro svědecké výpovědi (viz níže) a svědeckých výpovědí se pak aktivně zúčastnil. Jedním z dalších konkrétních příkladů chybného hodnocení důkazů žalovaného je skutečnost, že všechny zmíněné listinné důkazní prostředky nepodrobil prakticky žádnému hodnocení, když

se omezil pouze na strohé konstatování, že listiny nejsou schopny prokázat požadované skutečnosti. Přeci však něco tyto listiny zcela určitě prokazují a toto hodnocení zcela absentuje. Jedním z dalších konkrétních příkladů chybného hodnocení důkazů žalovaného je skutečnost, že zcela pominul právní účinky úředního ověření podpisu listiny (viz. body f), g) a h) shora). Úředním ověřením podpisu získaly zmíněné listiny statut veřejné listiny, tedy platí, že dokud se neprokáže opak, musí se mít informace o podpisu za pravdivou (vyvratitelná právní domněnka pravosti). Žalovaný přitom v odůvodnění napadených dodatečných platebních výměru zjevně takový opak neprokázal, a tedy nemá právo ve zdůvodnění konstatovat, že nelze mít dále za prokázané, že tyto listiny podepsaly tam uvedené osoby, jinými slovy musí tyto listiny jako věrohodný důkaz. Je přitom potřeba poznamenat, že je přitom zcel zjevné, že eventuální pouhá skutečnost, že odvolací orgán zjistil, že dotyčná osoba neměla v pořádku svůj veřejnoprávní statut (například neměla v pořádku splnění svých povinností vůči cizinecké policii nebo vůči jiným správním orgánům nebo nebyla vůbec v rejstříku různých správních úřadů vedena) není způsobilá mít účinky důkazu vyvracejícího právní domněnku pravosti úředně ověřeného podpisu. Žalobce dále konstatoval, že k jeho návrhu byly provedeny výslechu několika svědků (zejména pan M., M., T., J.K., P.K.). Správce daně při hodnocení výpovědí těchto svědků se dopouští mnoha nepřesností a tendenčních hodnocení. Předně je potřeba říci, že míra obecnosti odpovědí svědků, na kterou žalobce poukazuje, je objektivně dána uplynulou dobou (tj. stářím informace) a také skutečností (rovněž vyplývající z obsahu výpovědí), že se v daném případě jednalo vždy o málo významné stavební subdodávky, navíc pouze na zcela jednoduché a pomocné práce, pročez je více než logické, že nebylo objektivní potřeba si to ukládat významně do paměti. Pokud žalovaný konstatuje nevěrohodnost svědeckých výpovědí pouze na základě toho, že někteří svědkové si pamatovali více a jiní méně, a někteří třeba si nevzpomněli vůbec, není ani zdaleka způsobilé zdůvodnit závěr žalobce o nevěrohodnosti takových výpovědí. Soud by v této věci měl uznat, že konstatování nevěrohodnosti výpovědi svědka je možno pouze tehdy, pokud výpovědi svědků jsou v podstatných skutečnostech v přímém rozporu (ve smyslu; ANO x NE, vpravo x vlevo), tedy ve smyslu cotra, a nikoli třeba jen praeter. Nic takového ovšem svědecké výpovědi neobsahují, žalovaný také nic takového v napadených rozhodnutích nekonstatuje, proto je nutné uzavřít, že výpovědi svědků jsou věrohodné. Pak tedy všechny svědkem konstatované skutečnosti je nutno mít touto svědeckou výpovědí za prokázané. Naopak svědecké výpovědi hodnotit tak, že se prokázal nejen sám fakt, že předmětná subdodávka se uskutečnila, ale také skutečnost, že přesně v souladu s výše uvedenými listinnými důkazy se také samotná realizace prováděla, tj. že předmětná plnění provedla, společnost KARAKUM Company s.r.o., která také následně faktury vystavila a úhrady za ně přijala. Nárok na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty je zde tedy prokázán. Žalobce dále uvedl, že sám iniciativně navrhoval (včetně požadavku i na jeho předvedení) i provedení výslechu pana I.B., ale správci daně ani žalovanému se nepodařilo tuto svědeckou výpověď zajistit. Je přitom potřeba vzít jistě v úvahu, že toto nemůže být k tíži daňového subjektu, neboť i ten sebebezpečnější daňový subjekt ani při té nejlepší vůli nedokáže v okamžiku sjednávání obchodního kontraktu zajistit (a ani jen odhadnout), aby protistrana byla schopna či ochotna za několik let přijít na finanční úřad svědčit. Nehledě na to, že pro pouze pomocné stavební práce, navíc v období stavebního boomu, nelze nějaké výraznější ověřování dodavatelů ani spravedlivě požadovat. Žalobce sám iniciativně navrhoval provedení písmoznaleckého posudku podpisu pana D.S. Správcem daně jmenovaná znalkyně pak v posudku konstatovala slušně řečeno neutrální výsledek. Z pohledu procesního (z pohledu vady řízení) si žalobce dovoluje připomenout, že žalobce výslovně požadovat výslech znalce,

a tedy zajištění pouhého znaleckého posudku, navíc s takovým neutrálním závěrem, považuje za nedostatečné a v rozporu s tím, co bylo cílem. Výslech znalce by nepochybně přinesl silnější důkaz než takovýto neutrální posudek. Navíc je potřeba vzít v úvahu, že tímto posudkem se měla prokázat pochybnost správce daně ohledně toho, zda smlouvu (viz bod c) shora) podepsal skutečně D.S. Nutno tedy uzavřít, že tímto znaleckým posudkem tuto pochybnost správní orgány neprokázaly a tedy nebylo pochybnosti, již by musel žalobce vyvracet. Žalobce uzavřel, že by žalovaný správně provedl hodnocení předložených, navržených a posléze provedených důkazů, musel by dojít k tomu, že ve spravedlivě požadovatelné míře pravděpodobnosti (když žalovaný se mýlí, že musí být vše prokázáno naděvší pochybnost, protože takto se ve skutečnosti nedá prokázat nic a dokonce ani v trestním řízení se takto de facto nepostupuje) byly prokázány všechny podstatné podmínky (hypotézy) pro uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty. Bylo tedy zejména prokázáno: a) existence smlouvy o dodávce stavebních prací podepsané jednatelem KARAKUM, b) existence daňového dokladu, c) existence plné moci zmocňující pana I.B., d) existence čestného prohlášení jednatele Sytalo (podpis úředně ověřen), o vystavení faktur a o provedení prací a o přijetí úhrad, e) KARAKUM byl plátcem daně z přidané hodnoty, f) svědci zaznamenali provádění prací společností KARAKUM, a že právě tato společnost vystavila daňové doklady a předávala dokončené práce.

V části B. žaloby, označené *„Žalobní námitky ve vztahu k nároku na odpočet DPH z plnění přijatých od družstva V.B.V. - STAV Družstvo“*, žalobce namítal, že v průběhu předmětné daňové kontroly předložil nebo označil tyto zásadní listinné důkazní prostředky a) účetnictví (ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb.), b) evidenci pro účely daně z přidané hodnoty podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, c) daňové doklady (ve smyslu § 28 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění roku 2008) ze dne 30.9.2008, d) písemnou smlouvu o dodávce stavebních prací ze dne 4.2.2008 podepsanou panem O.M., předsedou představenstva družstva VBV, e) písemnou smlouvu o dodávce stavebních prací ze dne 2.6.2008 podepsanou panem O.M., předsedou představenstva družstva VBV, f) z oficiálního registru plátců daně vyplývá, že VBV bylo plátcem daně z přidané hodnoty od 1.4.2008 (tedy dříve než došlo k vystavení daňových dokladů). Žalobce namítal, že správní orgány nedostály své povinnosti provést přezkoumatelným, tj. zejména srozumitelným a logicky bezchybným, způsobem hodnocení uvedených důkazních prostředků. Žalovaný tak nenaplnil zásadu volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Jde přitom zejména o to, že zdůvodnění rozhodnutí musí obsahovat nejen uvedení konkrétních provedených důkazů, ale především jejich hodnocení, která z nich jednotlivě a i v jejich vzájemné souvislosti lze dovodit pro zjištění skutkového stavu. Ze zdůvodnění tedy musí být patrna hodnotící úvaha odvolacího orgánu o provedených důkazech. Odvolací orgán si přitom nemůže vybrat jen některá skutková zjištění, která považuje za podstatná, a ta méně významná ponechat bez povšimnutí. Jedním z konkrétních příkladů nedostatečného či chybného hodnocení důkazů je skutečnost, že žalovaný ve svém hodnocení důkazů (zejména ve smyslu § 8 odst. 1 daňový řád) prakticky vůbec nezohlednil fakt, že žalobcem bylo předloženo účetnictví a evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty. Přitom ze zákona (viz zejména § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu) a z judikatury je zřejmé, že účetnictví (a evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty) je zcela zásadním důkazním prostředkem, který nejenže nejde v hodnocení pominout, ale u něhož navíc správce daně stíhá následně břemeno prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví nebo evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty. Takové skutečnosti ovšem správní orgány neprokázaly;

žalovaný to tedy nesprávně neučinil ani předmětem své hodnotící úvahy. Skutečnosti, konstatované žalovaným, že společnost družstvo VBV nemělo v pořádku plnění svých veřejnoprávních povinností (například vůči OSSZ), nejsou ani zdaleka způsobilé prokázat pochybnost o věrohodnosti či správnosti předloženého účetnictví a předložené evidence. Jedním z dalších konkrétních příkladů chybného hodnocení důkazů žalovaného je skutečnost, že zcela pominul fakt, že jakékoli další (tj. nikoli pocházející ze sféry účetnictví) důkazní prostředky je daňový subjekt povinen předkládat a označovat až tehdy, když správce daně splní své důkazní břemeno stran prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví. Žalobce konstatoval, že přesto, tedy nad rámec své povinnosti, takové další důkazní prostředky předložil (viz body d) a e) shora) a navrhl také provedení všech myslitelných svědeckých výpovědí (kterých se také pak aktivně zúčastnil). Jedním z dalších konkrétních příkladů chybného hodnocení důkazů žalovaného je skutečnost, že všechny výše zmíněné listinné důkazní prostředky nepodrobil prakticky žádnému hodnocení, když se omezil pouze na strohé konstatování, že listiny nejsou schopny prokázat požadované skutečnosti. Přeci však něco tyto listiny zcela určitě prokazují a toto hodnocení zcela absentuje. Na návrh žalobce byly provedeny výslechu několika svědků (zejména pan M., M., J.K., P.K.). K výpovědi pana M. je vhodné uvést, že by soud měl vzít v úvahu, že tento svědek byl úřadem opakovaně (a to na opakované výslovné žádosti žalobce) správcem daně neúspěšně předvoláván, přičemž byl nakonec po opakovaných pokusech předveden policií (a to až na výslovný příkaz žalovaného na základě opakované výslovné žádosti žalobce). Rovněž by soud neměl nechat bez povšimnutí, že tento svědek odmítl vypovědět právě s odkazem na ustanovení § 96 odst. 2 daňového řádu, tedy s odkazem na způsobení nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám blízkým. Toto odmítnutí vypovídat tedy přinejmenším nepřímě svědčí o tom, že tento svědek „neměl čisté svědomí“ a také o tom, že se ve věci umí dobře orientovat (když v průběhu svědecké výpovědi zavolal své advokátce a ta mu tento postup doporučila). Je vhodné si povšimnout, že žádný jiný svědek v celé kauze se takto nezachoval, takže při úvahách, kdo se čeho dopustil, kdo je obětí a kdo strůjcem, při úvahách, kdo je v dobré víře a kdo naopak ve zlé víře, by toto všechno měl soud vzít v úvahu. Podle názoru žalobce tento postup svědka svědčí přinejmenším ve prospěch našeho konstatování, že dosti pravděpodobně (jakkoli to ovšem správce daně neprokazoval), že žalobce se stal obětí sofistického „zločinu“ v oblasti daní, o kterém nevěděl a ani nemohl vědět. Dobré je také si povšimnout, že sám žalobce i svými podáními do spisu prováděl všechny myslitelné vyšetřovací úkony (například zjišťováním a sdělováním, kde se svědek nachází) za účelem zajistit výpověď tohoto svědka. Je přitom potřeba vzít jistě v úvahu, že toto nemůže být k tíži daňového subjektu, neboť i ten sebeobezřetnější daňový subjekt ani při té nejlepší vůli nedokáže v okamžiku sjednávání obchodního kontraktu zajistit (a ani jen odhadnout), aby protistrana byla schopna či ochotna za několik let přijít na FÚ svědčit. Nehledě na to, že pro pouze pomocné stavební práce, navíc v období stavebního boomu, nelze nějaké výraznější ověřování dodavatelů ani spravedlivě požadovat. Žalobce sám iniciativně navrhoval (včetně požadavku i na jeho předvedení) i provedení výslechu pana O.M., ale správním orgánům se nepodařilo tuto svědeckou výpověď zajistit. Je přitom potřeba vzít jistě v úvahu, že toto nemůže být k tíži žalobce, neboť i ten sebeobezřetnější daňový subjekt ani při té nejlepší vůli nedokáže v okamžiku sjednávání obchodního kontraktu zajistit (a ani jen odhadnout), aby protistrana byla schopna či ochotna za několik let přijít na finanční úřad svědčit. Nehledě na to, že pro pouze pomocné stavební práce, navíc v období stavebního boomu, nelze nějaké výraznější ověřování dodavatelů ani spravedlivě požadovat. Žalobce sám iniciativně navrhoval (včetně požadavku i na jeho předvedení) i provedení výslechu pana K. (dalšího

statutárního zástupce družstva VBV). Správci daně se podařilo tuto svědeckou výpověď zajistit až po opakovaných pokusech a až na základě zásadní intervence žalovaného jako odvolacího orgánu. Nutno vzít na vědomí, že návrh tohoto svědka bylo i ze strany žalobce určitým aktem „zoufalství“, ve snaze označit důkazní prostředky i za situace, kdy výpověď pana O.M. se správci daně zajistit nepodařilo. Ono „zoufalství“ spočívá v tom, že daňový subjekt samozřejmě věděl, že jednal pouze s panem O.M., a tedy nikoli s panem K., a že tedy pan K. žádné přímé informace zřejmě nepotvrdí. Snahou ale bylo i za této situace alespoň omezené množství skutečností, a třeba i jen s omezeným významem se pokusit prokázat. V tomto kontextu tato svědecká výpověď byla nakonec užitečnější než by bylo bývalo možno skepticky předvídat, když tento svědek potvrdil, že mu byly známy informace o tom, že pan M. se zúčastnil předmětných jednání, že se práce prováděli a také o tom, že pan M. pověřil M. Potvrdil také, že jeho osobním úkolem bylo shánět na stavbu lidi. Správní orgány vyjádřily pochybnost, zda na smlouvách (viz body d) a e) shora) je skutečně podpis pana M. (tuto pochybnost přitom nijak neodůvodnily, když za takovou pochybnost bezpochyby nelze považovat pouhé zjištění, že někdo eventuálně nemá v pořádku některé své veřejnoprávní povinnosti). I přes výslovný požadavek žalobce přitom správce daně výslech znalce v oboru písmoznalectví neprovedl, nezajistil ani provedení takového posudku. Nelze konstatovat tedy jinak, že správce daně uvedenou pochybnost stran pravosti podpisu na smlouvách neprokázal. Nebylo tedy pochybnosti, kterou by musel žalobce rozptylovat svými důkazy. Nadto žalobce uvádí, že jako zásadní vadu řízení s konsekvencemi na zákonnost rozhodnutí je nutno považovat fakt, že správce daně a ani žalovaný neprovedly daňovým subjektem požadovaný výslech znalce (nezajistily dokonce ani vyhotovení znaleckého posudku), a přitom jediný důvod, který žalovaný uvádí, je skutečnost, že někdo něco kdesi prohlásil, a navíc toto prohlášení (úřední záznam) někoho nebylo ani součástí spisu, do kterého žalovaný umožnil žalobci nahlédnout. Vada řízení spočívá i v tom, že v rámci seznámení podle § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný důvod neprovedení požadovaného výslechu znalce dostatečně nepopsal a ani neodkázal na zdroj této skutečnosti, když navíc (jak již řečeno), při následném nahlížení do spisu ani na výslovný dotaz, zda bylo umožněno nahlédnout do všeho, nebyla žalobci tato skutečnost předložena a ani sdělena. Tím došlo k zásadnímu oslabení konzumace práva daňového subjektu podle § 115 odst. 2 daňového řádu, když je více než evidentní, že kdyby toto bylo jasné uvedeno žalovaným v seznámení podle § 115 odst. 2 daňového řádu, bylo by to jistě centrem zájmu a také vyjádření podle § 115 odst. 2 daňového řádu žalobce. Žalobce uzavřel, že pokud by žalovaný správně provedl hodnocení předložených, navržených a posléze provedených důkazů, musel by dojít k tomu, že ve spravedlivě požadovatelné míře pravděpodobnosti (když žalovaný se mýlí, že musí být vše prokázáno naděvší pochybnost, protože takto se ve skutečnosti nedá prokázat nic a dokonce ani v trestním řízení se takto de facto nepostupuje) byly prokázány všechny podstatné podmínky (hypotézy) pro uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty. Bylo tedy zejména prokázáno: a) existence smluv o dodávce stavebních prací podepsané předsedou představenstva BVB družstva, přičemž při sjednávání kontraktu byly předloženy obvyklé listiny - přílohy (například výpis z OR), b) existence daňových dokladů dokladu, c) existence v ústní formě provedeného zmocnění pana M. panem M., d) BVB družstvo bylo plátcem daně z přidané hodnoty, e) svědci zaznamenali provádění prací BVB družstvem, a že právě toto družstvo vystavilo daňové doklady a předávalo dokončené práce.

V části C. žaloby, označené „Žalobní námitky ve vztahu k nároku na odpočet DPH z plnění přijatých od společnosti Centrum bydlení a služeb s.r.o.“ žalobce namítal, že v

průběhu předmětné daňové kontroly předložil nebo označil tyto zásadní listinné důkazní prostředky: a) účetnictví (ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb.), b) evidenci pro účely daně z přidané hodnoty podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, c) daňové doklady (ve smyslu § 28 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění roku 2008) ze dne 30.9.2008, d) písemné smlouvy o dodávce stavebních prací podepsané panem D.K., e) čestné prohlášení ze dne 21.12.2006 (podpis D.K., úředně ověřen dne 21.12.2006) - souhlas se zápisem jednatele do obchodního rejstříku, f) z obchodního rejstříku vyplývá, že D.K. je skutečně jednatelem již od 21.12.2006. Žalobce namítal, že správní orgány nedostály své povinnosti provést přezkoumatelným, tj. zejména srozumitelným a logicky bezchybným, způsobem hodnocení výše uvedených důkazních prostředků. Žalovaný tak nenaplnil zásadu volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Jde přitom zejména o to, že zdůvodnění rozhodnutí musí obsahovat nejen uvedení konkrétních provedených důkazů, ale především jejich hodnocení, která z nich jednotlivě a i v jejich vzájemné souvislosti lze dovodit pro zjištění skutkového stavu. Ze zdůvodnění tedy musí být patrna hodnotící úvaha odvolacího orgánu o provedených důkazech. Odvolací orgán si přitom nemůže vybrat jen některá skutková zjištění, která považuje za podstatná, a ta méně významná ponechat bez povšimnutí. Jedním z konkrétních příkladů nedostatečného či chybného hodnocení důkazů je skutečnost, že žalovaný ve svém hodnocení důkazů (zejména ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu) prakticky vůbec nezohlednil fakt, že žalobcem bylo předloženo účetnictví a evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty. Přitom ze zákona (viz zejména § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu) a z judikatury je zřejmé, že účetnictví (a evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty) je zcela zásadním důkazním prostředkem, který nejenže nejde v hodnocení pominout, ale u něhož navíc správce daně stíhá následně břemeno prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví nebo evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty. Takové skutečnosti ovšem správní orgány neprokázaly; žalovaný to tedy nesprávně neučinil ani předmětem své hodnotící úvahy. Ze skutečností, konstatované žalovaným, že určité osoby neměly v pořádku plnění svých veřejnoprávních povinností (například vůči OSSZ), nejsou ani zdaleka způsobilé prokázat pochybnost o věrohodnosti či správnosti předloženého účetnictví a předložené evidence. Jedním z dalších konkrétních příkladů chybného hodnocení důkazů žalovaného je skutečnost, že zcela pominul fakt, že jakékoli další (tj. nikoli pocházející ze sféry účetnictví) důkazní prostředky je daňový subjekt povinen předkládat a označovat až tehdy, když správce daně splní své důkazní břemeno stran prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví. Přesto žalobce, tedy nad rámec své povinnosti, takové další důkazní prostředky předložil a navrhl také provedení všech myslitelných svědeckých výpovědí (kterých se také pak aktivně zúčastnil). Jedním z dalších konkrétních příkladů chybného hodnocení důkazů žalovaného je skutečnost, že všechny zmíněné listinné důkazní prostředky nepodrobil prakticky žádnému hodnocení, když se omezil pouze na strohé konstatování, že listiny nejsou schopny prokázat požadované skutečnosti. Přeci však něco tyto listiny zcela určitě prokazují a toto hodnocení zcela absentuje. Na návrh žalobce byly provedeny výslechu několika svědků (zejména pan M., K., J.K., P.K.). K výpovědi pana M. je vhodné uvést, že by soud měl vzít v úvahu, že tento svědek byl úřadem opakovaně (a to na opakované výslovné žádosti žalobce) správcem daně neúspěšně předvoláván, přičemž byl nakonec po opakovaných pokusech předveden policií (a to až na výslovný příkaz žalovaného na základě opakované výslovné žádosti daňového subjektu). Rovněž by soud neměl nechat bez povšimnutí, že tento svědek odmítl vypovědět právě s odkazem na ustanovení § 96 odst. 2 daňového řádu, tedy s odkazem na způsobení nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám

blízkým. Toto odmítnutí vypovídat tedy přinejmenším nepřímo svědčí o tom, že tento svědek „neměl čisté svědomí“ a také o tom, že se ve věci umí dobře orientovat (když v průběhu svědecké výpovědi zavolal své advokátce a ta mu tento postup doporučila). Je vhodné si povšimnout, že žádný jiný svědek v celé kauze se takto nezachoval, takže při úvahách, kdo se čeho dopustil, kdo je obětí a kdo strůjcem, při úvahách, kdo je v dobré víře a kdo naopak ve zlé víře, by toto všechno měl soud vzít v úvahu. Tento postup svědka svědčí přinejmenším ve prospěch konstatování, že dosti pravděpodobné (jakkoli to ovšem správce daně neprokazoval), že žalobce se stal obětí sofistického „zločinu“ v oblasti daní, o kterém nevěděl a ani nemohl vědět. Dobré je také si povšimnout, že sám žalobce i svými podáními do spisu prováděl všechny myslitelné vyšetřovací úkony (například zjišťováním a sdělováním, kde se svědek nachází) za účelem zajistit výpověď tohoto svědka. Je přitom potřeba vzít jistě v úvahu, že toto nemůže být k tíži daňového subjektu, neboť i ten sebebezpečnější daňový subjekt ani při té nejlepší vůli nedokáže v okamžiku sjednávání obchodního kontraktu zajistit (a ani jen odhadnout), aby protistrana byla schopna či ochotna za několik let přijít na finanční úřad svědčit. Nehledě na to, že pro pouze pomocné stavební práce, navíc v období stavebního boomu, nelze nějaké výraznější ověřování dodavatelů ani spravedlivě požadovat. Žalobce sám iniciativně navrhoval (včetně požadavku i na jeho předvedení) i provedení výsledku pana K., ale správci daně ani žalovanému se nepodařilo tuto svědeckou výpověď zajistit. Je přitom potřeba vzít jistě v úvahu, že toto nemůže být k tíži žalobce, neboť i ten sebebezpečnější daňový subjekt ani při té nejlepší vůli nedokáže v okamžiku sjednávání obchodního kontraktu zajistit (a ani jen odhadnout), aby protistrana byla schopna či ochotna za několik let přijít na finanční úřad svědčit. Nehledě na to, že pro pouze pomocné stavební práce, navíc v období stavebního boomu, nelze nějaké výraznější ověřování dodavatelů ani spravedlivě požadovat. Žalobce uzavřel, že pokud by žalovaný správně provedl hodnocení předložených, navržených a posléze provedených důkazů, musel by dojít k tomu, že ve spravedlivě požadovatelné míře pravděpodobnosti (když žalovaný se mylí, že musí být vše prokázáno naděvší pochybnost, protože takto se ve skutečnosti nedá prokázat nic a dokonce ani v trestním řízení se takto defacto nepostupuje) byly prokázány všechny podstatné podmínky (hypotézy) pro uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty. Bylo tedy zejména prokázáno: a) existence smluv o dodávce stavebních prací podepsané jednatel Centrum, přičemž při sjednávání kontraktu byly předloženy obvyklé listiny - přílohy (například výpis z OR), b) existence daňových dokladů, c) existence v ústní formě provedeného zmocnění pana M. panem K. - viz výsledky svědků, d) Centrum bylo plátcem DPH, e) svědci zaznamenali provádění prací Centrem, a že právě toto družstvo vystavilo daňové doklady a předávalo dokončené práce.

V části D žaloby, označené „*Žalobní námítky společné*“, žalobce namítal, že jednou ze zásadních vad řízení žalovaného, mající bezesporu vliv na zákonnost, je absence (ve sdělení) popisu kompletní skutkové představy, tj. popisu toho, jak se dle názoru (zjištění, úvahy) žalovaného předmětné děje ve skutečnosti odehrály, a to zejména s ohledem na provedené důkazy a jejich úplné hodnocení a hodnotící úvahy. Přitom je potřeba doplnit, že právě ono předmětné doplnění odvolacího řízení mělo zcela nepochybně mít za cíl zjistit skutkový stav co nejúplněji (viz zejména § 92 odst. 2 daňového řádu) se současným cílem stanovení správného zjištění daně (viz § 1 odst. 2 daňového řádu). Nutno navíc podotknout, že doktrína k novému daňovému řádu konstatuje, že v daňovém řízení by se při dokazování měla respektovat zásada materiální pravdy, tj. že správce daně je povinen směřovat k poznání celé pravdy o věci. V našem konkrétním případě to tedy zejména znamená, že zásadní vadou řízení, vadou dokazování, vadou zjišťování skutkového stavu, když žalovaný na jedné straně

nezpochybňuje, že předmětné stavební práce (stavební subdodávky) byly skutečně provedeny, dokonce podle svědeckých výpovědí byly prováděny přesně tak, jak bylo odběratelem očekáváno a objednáno, a přitom na druhé straně konstatuje, že tyto stavební práce nebyly provedeny uvedenými dodavateli, a přitom současně žalovaný ani nenaznačuje, jak se to mohlo stát, že práce byly provedeny, a přitom současně žalovaný ani nenaznačuje (tím méně prokazuje), že se eventuálně jedná o nějakou manipulaci nebo přímo podvod na straně daňového subjektu. Nelze setrvat na současně existenci těchto rozporuplných skutkových zjištění a přitom současně naplnit nikoli jenom zmíněnou doktrínu, ale též požadavky ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu (cílem správy daní musí být správné, tj. nikoli jenom ve prospěch státu, zjištění a stanovení daně) a ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu (kdy správce daně je povinen dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění daně byly zjištěny co nejúplněji, a nebýt přitom vázán jen na návrhy daňových subjektů). Žalobce konstatoval, že požadujeme po soudu, aby toto posoudil jako zásadní vadu řízení mající vliv na zákonnost a také jako nezákonnost spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. S tím současně souvisí další žalobní námitka, že svojí zákonnou povinností zjistit stav co nejúplněji žalovaný nesplnil i z toho důvodu, že (a to dokonce i přes výslovný požadavek žalobce) neprovedl a ani nepopsal dokazování (či přinejmenším jiné zjišťování) stran skutkových zjištění, zda předmětní (výše uvedení) dodavatelé v předmětných (a i předchozích) zdaňovacích obdobích řádně plnily své povinnosti k dani z přidané hodnoty. Zejména s ohledem na zásadu ochrany práv nabytých v dobré víře a s tím související potřebu prověřování možných podvodů na dani z přidané hodnoty považuje žalobce přitom toto skutkové zjištění (včetně hodnotící úvahy) za zásadní. Při hodnocení důkazů žalovaný nedostatečně refletoval fakt, že správní soudy pravidelně judikují, že i nepřímé důkazy mohou být dostatečné pro prokázání určitých skutečností, a to zejména pak za situace (která platí i v našem případě), že kvalitní přímé důkazy objektivně neexistují a ani nemohou existovat. Žalobce odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29.12.2011, č.j. 7 Afs 55/2011-84. Při hodnocení důkazů žalovaný nedostatečně refletoval fakt, že žalobce v průběhu celé předmětné daňové kontroly a i v rámci odvolacího řízení opakovaně požadoval (včetně odůvodnění a citace z české a evropské judikatury) po správci daně a i žalovaném šetření práv nabytých v dobré víře, resp. posuzování provedených důkazů i z pohledu zásady ochrany práv nabytých v dobré víře resp. ochrany dobré víry vůbec. Pokud má žalovaný ve zdůvodnění rozhodnutí uvést své podrobné úvahy stran hodnocení provedených důkazů, a to jednotlivě a i ve vzájemných souvislostech, jasně, srozumitelně a konkrétně, pak zcela nepochybně měl předmětem (či úhlem pohledu) těchto hodnotících úvah o provedených důkazech učinit i prokazování dobré (resp. zlé) víry na straně daňového subjektu. Zejména jde přitom o to, že ustálená judikatura Evropského soudního dvora (navíc zejména stran daně z přidané hodnoty) jasně hovoří o tom, že nárok na odpočet zůstane zachován, i když předchozí plnění jsou zatížena podvodem na dani z přidané hodnoty, pokud daňový subjekt o tomto podvodu nevěděl nebo nemohl vědět. Nutno v této souvislosti podotknout, že některá skutková zjištění (uvedená žalovaným i ve sdělení) či úvahy správce daně o těchto skutkových zjištění přinejmenším naznačují, že se o nějakou formu podvodu jednat mohlo, pročez správce daně a odvolací orgán měly povinnost provedeným dokazováním zjistit, kdo o tomto podvodu věděl nebo mohl vědět, zejména pak, zda o tomto podvodu věděl nebo mohl vědět daňový subjekt. Dalším momentem zásady ochrany práv nabytých v dobré víře je i zjištění, zda z provedeného dokazování ve své hodnotící úvaze žalovaný konstatuje, zda daňový subjekt projevil normální opatrnost, kterou lze na něm spravedlivě požadovat, resp. zda přijal dostatečná opatření. Hodnotící úvaha uvedená žalovaným ovšem tento pohled (tj.

použití důkazů na prokázání dobré nebo zlé víry, resp. na prokázání projevu normální opatrnosti na straně daňového subjektu) zohledňuje jen velmi málo a jen málo přezkoumatelně, což podle našeho názoru nelze hodnotit jinak než jako nezákonnost. Žalobce uvedl, že všechny provedené důkazní prostředky svědčí o tom, že daňový subjekt projevil normální opatrnost, resp. dostatečnou míru spravedlivě požadovatelné opatrnosti. Žalobce dále uvedl, že si dovoluje soud požádat o dostatečně spravedlivé (ve smyslu ekvity) a zásadu proporcionality splňující zvážení, co všechno je normální (spravedlivé, spravedlivě únosné) požadovat po daňových subjektech obecně (a po žalobci konkrétně). Žalobce se domnívá, že tak, jak se v daných případech zachoval žalobce, tak se ve stejných nebo obdobných případech zachová cca, 90% všech ostatních obdobných podnikatelských subjektů. Není spravedlivě požadovatelné, aby daňové subjekty pro svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých plnění byly nuceny provádět ohledně dodavatelů šetření na úrovni policejního vyšetřování (prověřování), aby s naprostou jistotou věděli, že jednají právě a jen stou osobou, za kterou se tato osoby vydává (soud by přitom měl spravedlivě zvážit, zda skutečně je spravedlivé požadovat po každém téměř otisky prstů nebo DNA, aby byla jistota, a to i při nevýznamných kontraktech). Jde přitom také o zvážení, nakolik se má daňový subjekt právo spolehnout (být tedy v dobré víře), že určité okolnosti, které má v kompetenci správní úřad, se očekávatelně vyskytují právě v těch vlastnostech, které nařizuje zákon a které má kompetentní úřad povinnost z moci úřední dohlížet. V případě žalobce to například znamená, že každý daňový subjekt má nepochybně právo se spolehnout na to, že když kontaktuje osobu, která v tuzemsku roky podniká a která v tuzemsku roky žije, že má všechny své statusové a povinnosti záležitosti vůči státu v pořádku, protože jinak by samozřejmě příslušné státní orgány dávno zasáhly. Při tomto rozvažování by měl vzít soud v úvahu i to, že na přímý dotaz žalobce, jaké že to další důkazy si žalovaný umí představit, nedokázal žalovaný odpovědět (viz protokol žalovaného ze dne 26.9.2012), a to přitom vše za situace, že ten stejný žalovaný tvrdí (například i nyní v napadených rozhodnutích), že žalobce nevyužil své možnosti a nepředložil důkaz na prokázání nároku na odpočet. Tak velká míra nespravedlnosti, či přímo šikany, neobstojí ani v daňovém řízení a soud by to takto měl zhodnotit. Chtít po někom předkládat pořád další a další důkazy a přitom si je ani neumět představit, to se jinak než jako šikana nedá nazvat. Jedná se navíc o porušení setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu, že účelem daňového řízení není a nesmí být, aby se správce daně snažil daňový subjekt nachytat na tom, že už další a další požadavky na dokazování nedokáže unést. Další zásadní vadu řízení žalobce vidí vtom, že správce daně a následně i žalovaný zcela pominuli v průběhu celé daňové kontroly a následného odvolacího řízení fakt, že judikatura (viz například rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18.1.2012, čj. 1 Afs 75/2011-67, nebo rozhodnutí ze dne 8.7.2010, čj. 1 Afs 39/2010-124) již dávno setrvává na tom, že účetnictví a evidence pro účely daně z přidané hodnoty podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty jsou významnými důkazními prostředky, které nelze pominout. A co víc, tato judikatura navíc uvádí, že správce daně stíhá důkazní břemeno stran prokázání vážných a důvodných pochyb o správnosti účetnictví (nebo evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty). Teprve poté, co správce daně toto důkazní břemeno unese, může požadovat po daňovém subjektu předkládat další důkazy. V případě žalobce to znamená, že ve všech výzvách, které správce daně vydal a ve kterých požadoval něco prokazovat nad rámec účetnictví, se správce daně nevypořádal s tím, že by unesl výše uvedené důkazní břemeno, tj. že by prokázal vážné a důvodné pochyby o správnosti předloženého účetnictví. Dále to také znamená, že žalovaný také v napadených rozhodnutích neunesl uvedené důkazní břemeno, tj. neprokázal vážné a důvodné pochyby o správnosti

účetnictví. Nutno přitom doplnit, že pouhé subjektivní pochybnosti správce daně neobstojí (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18.1.2012, čj. 1 Afs 75/2011-67). Žalobce dále odkázal Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6.9.2012 ve věci C-324/11 (Gábor Tóth) a uvedl, že je zcela evidentní, že Soudní dvůr zde jasně vyslovil svůj právní názor (který je bezpochyby závazný i pro české orgány, tím spíše, že jde o daň z přidané hodnoty v EU harmonizovanou Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28.11.2006), že je zde důkazní povinnost na straně správce daně prokázat, že daňový subjekt (v pozici příjemce daňového dokladu) věděl nebo musel vědět, že předmětné plnění (předmětné stavební subdodávky) bylo součástí podvodu (protiprávního jednání, angl. fraud) spáchaného vystavitelem dokladu nebo jinou osobou vystupující na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce. Toto důkazní břemeno ovšem správce daně do současné doby evidentně neunesl, pročež tedy žalovaný nemůže (nemá právo) odmítnout přiznat předmětný nárok na odpočet. V tomto tedy žalobce spatřuje nezákonnost rozhodnutí spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, a rovněž zásadní vadu řízení mající vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. K uvedenému judikátu (Gábor Tóth) a jeho aplikovatelnosti pro případ žalobce stojí za doplnění, že Soudní dvůr se v tomto rozsudku rovněž jasně vyjádřil v tom směru, že ani neexistence živnostenského oprávnění a ani míra legality (či nelegality) postavení zaměstnanců dodavatele (včetně situace, slovy Soudního dvora, že pracují „načerno“, anglicky : work „in the black economy“ - viz bod 21 rozsudku v českém a anglickém znění) nemá vůbec žádnou relevanci, tj. že tyto okolnosti nemohou být důvodem pro odmítnutí přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty daňovému subjektu. Proto jakékoli argumenty žalovaného stran nějakých pochybnostech o statusu (např. vůči daním, sociálnímu či zdravotnímu pojištění, či vůči legalitě pobytu cizinců) zaměstnanců dodavatele a dalších osob vystupujících na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce objevující se ve zdůvodnění napadených rozhodnutí nemohou obstát jako argument pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. K uvedenému judikátu (Gábor Tóth) a jeho aplikovatelnosti pro případ žalobce stojí za doplnění, že judikát ve svém bodě 52 uvádí, že ani padělání dokladů (které nebyl daňový subjekt při vynaložení spravedlivě vyžadovatelného úsilí) předložených dodavatelem nemůže obstát jako argument pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Soud doslova uvádí, že daňový subjekt musí mít možnost se spolehnout na legalitu plnění. Stojí za doplnění, že, jak připomíná judikát ve svém bodě 5, směrnice 2006/111 v článku 167 uvádí, že nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně (angl. right of deduction shall arise at the time the deductible tax becomes chargeable). Článek 168 písm. a) této směrnice pak stanoví, že jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani. V tomto kontextu pak tedy stojí za připomenutí, že o fakticitě realizace předmětných stavebních subdodávek není pochyb (resp. mezi oběma stranami o tom není sporu, resp. se to jednoznačně prokázalo provedeným dokazováním), tedy o vzniku daňové povinnosti na straně dodavatele (res. subjektu na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce) také není pochyb. Potom tedy také není pochyb o vzniku nároku na odpočet (v důsledku čl. 167 a čl. 168 uvedené směrnice). V bodě 43 zmíněného judikátu, stejně tak jako v bodě 66 rozsudku Mahagében a Dávid, závazný soudní výklad tedy brání tomu, aby žalovaný v případě žalobce odmítal přiznat nárok na odpočet DPH z toho důvodu, že se daňový subjekt neujistil o tom, zda subdodavatel (vystavitel daňového dokladu) byl v postavení osoby povinné k dani, zda

plnil své povinnosti ohledně DPH, když zároveň platí, že daňový subjekt neměl žádné indicie (a ani správce daně v průběhu daňové kontroly takové přinejmenším indicie v právní sféře daňového subjektu neprokázal a ani žalovaný je nekonstatuje) odůvodňující podezření, že na straně vystavitele dokladu došlo k nesrovnalostem či podvodu. Odkazem na část odpovídající na čtvrtou otázku zmíněného judikátu žalobce uvedl, že výchozí situace je naprosto ve shodě s tou ve věci žalobce, kdy rovněž není sporu o tom, že daňový subjekt poskytl stavební práce, přičemž i v našem případě tyto práce daňový subjekt provedl za pomoci subdodavatelů, a rovněž v našem případě byly dotčené služby použity daňovým subjektem na výstupu pro účely svých zdanitelných plnění. Odkazem na bod 48 žalobce uvedl, že i zde se jedná o situaci naprosto shodnou s žalobcovou, když i v jeho případě platí, že daňový subjekt uzavřel s předmětnými dodavateli smlouvu na provedení dotčených prací, že daňový subjekt předložil faktury, které obsahovaly všechny požadované náležitosti a že nebylo správcem daně v průběhu daňové kontroly zjištěno, že by se daňový subjekt sám uchýlil k manipulacím, jako je předkládání nepravdivých oznámení nebo vystavování falešných faktur. Odkazem na bod 49 žalobce uvedl, že i zde se jedná o situaci naprosto shodnou s žalobcovou, když z obsahu odůvodnění napadených dodatečných platebních výměrů, resp. z obsahu předmětných zpráv o kontrole vyplývá, že správce daně se ve svých argumentacích zaměřuje i na otázku, zda dotčené služby provedly právě zaměstnanci vystavitele faktury. Z uvedeného právního názoru Soudního dvora přitom vyplývá, že i za situace, že by dotčené práce provedli zaměstnanci jiného hospodářského subjektu (přičemž tuto eventualitu se správci daně prokázat nepodařilo, dokonce se o to zjevně a ze své vůle ani nepokusil) nemá žádný vliv (relevanci) na závěr, že jsou splněny podmínky pro vznik nároku na odpočet daně. Za zmínku přitom stojí, že Soudní dvůr zde výslovně konstatuje, že situace, kdy dotčené služby poskytnou zaměstnanci jiného hospodářského subjektu, je důsledkem podvodného zamlčení poskytovatele služeb nebo důsledkem pouhého využití subdodavatele. Žalovaný se ani nepokusil provést správní úvahu, tím méně pak dokazování, zda se o jednu z těchto situací jednalo, tím méně pak může být pravdou, že by se žalovaný vypořádal se svým důkazním břemenem zjistit, zda daňový subjekt o jedné z této situací věděl nebo musel vědět. Odkazem na bod 50 žalobce uvedl, v případě žalobce se ovšem žalovaný ani nepokusil zjistit, shromáždit, prokázat a předložit indicie o existenci nějakého podvodu (viz obsah zdůvodnění napadených rozhodnutí), tím méně mu pak vzniká právo ověřovat, zda vystavitel faktury uskutečnil dotčené plnění osobně a přihlédnout ke všem okolnostem případu. Pokud tedy žalovaný nepředložil konkrétní indicie (=nepřímé důkazy) podvodu, nemá právo odmítnout nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a za tím účelem zkoumat, zda vystavitel faktury uskutečnil dotčené plnění osobně. Odkazem na bod 51 žalobce uvedl, že dosavadní úplná absence prokázání žalovaným, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění bylo součástí podvodu spáchaného vystavitelem faktury nebo jinou osobou vystupující na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce, brání odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z předmětných plnění. Odkazem na bod 52 žalobce uvedl, že i případné prokázání padělání jakéhokoli dokladu nevede k odmítnutí nároku na odpočet daně, pokud tuto padělání není daňový subjekt při vynaložení rozumně požadovatelné péče zjistit. K uvedenému stojí pro případné právní puristy až formalisty za upozornění, že tento judikát (Gábor Tóth) se celý věcně týkal nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z pořízených služeb ve formě stavebních prací (tedy situace shodné se žalobcem), pročez tedy neobstojí případný protiargument, že některé uvedené citace, které původně pochází z jiných předchozích rozsudků (ovšem byly přímo v judikátu citovány), se striktně vzato týkají zboží a nikoli služeb. Když sám Soudní dvůr považoval tyto citace za případné i pro případ řešení odpočtu daně z přidané hodnoty z nakoupených služeb, tím méně

pak může kdokoli jiný (včetně žalovaného) tuto případnost považovat na pochybnou. Žalovaný nedostatečně zohlednil i další judikaturu Soudního dvora ve věci daně z přidané hodnoty, přičemž žalobce zmínil rozsudek Soudního dvora ze dne 22.12.2010 ve věci C-438/09 (Dankowski), na který pak navazuje ve svém textu rozsudek Soudního dvora ze dne 6.9.2012 ve věci C-324/11 (Gábor Tóth). Z obou uvedených rozsudků vyplývá, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vzniká i za situace, kdy dodavatelem služeb není plátce daně (tj. osoba registrovaná k dani z přidané hodnoty), když úplně pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty postačí, že faktura obsahuje všechny náležitosti, jaké má řádný daňový doklad mít. Toto konstatování má i ten rozměr, že zde vlastně Soudní dvůr jasně říká, že žalovaný nemůže svůj nesouhlas s uplatněním nároku na odpočet vázat na skutečnost, že se neprokázalo, že dodavatel služeb je osobou registrovanou k dani. Soudní dvůr zde totiž vlastně říká, že to může být jakákoli podnikající osoba. Pokud tedy žalobce prokázal, že doklad obsahující veškeré náležitosti existuje, pak nárok na odpočet podle tohoto dokladu vznikne bez ohledu na skutečnost, zda dodavatel je osobou registrovanou k dani či nikoli. K tomu je potřeba nadto doplnit, že pokud se již na základě důkazních prostředků předložených daňovým subjektem prokázalo, že dodavatel služeb (ať už jím byl kdokoli) překročil obrat pro povinný vznik plátce, nárok na odpočet daně z přidané hodnoty služeb pořízených od tohoto plátce tu je každopádně. Například tedy v případě služeb pořízených od společnosti Centrum bydlení a služeb s.r.o., je již z údajů poskytnutých žalobcem nepochybné, že zde došlo k překročení obratu podle § 6 zákona o dani z přidané hodnoty (viz například faktury od této společnosti za měsíce duben 2008, červen 2008, červenec 2008 a srpen 2008) a že tedy dokonce i v případě, že by tyto služby provedl někdo jiný, než Centrum bydlení a služeb s.r.o., by zde nárok na odpočet zůstal (v logice předchozích judikátů), protože dodavatelem těchto služeb by byl plátce, kterému vznikla povinnost k dani z přidané hodnoty na výstupu. Při svém posuzování by soud neměl ponechat bez povšimnutí vysokou míru nepřehlednosti napadeného rozhodnutí žalovaného, která vede k tomu, že rozhodnutí je prakticky nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Příkladem lze namítnout, že vůbec není jasné, které skutečnosti má žalobce na prokázání, které nikoli, a to na základě jakých věcných a právních argumentů. Chybí jakékoli mezinadpisy, číslované odstavce nebo jiné pomůcky usnadňující orientaci a srozumitelnost textu.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí a závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 AfS 44/2011-103 a dále uvedl, že napadená rozhodnutí jsou přezkoumatelná a z odůvodnění rozhodnutí o odvoláních i předchozího spisového materiálu (výzvy k dokazování, zpráva o kontrole) jsou pochybnosti správních orgánů seznatelné. Žalovaný k tomu odkazuje např. na odůvodnění rozhodnutí čj. 7885/12-1300-401211 - str. 18-19 (dodavatel Centrum bydlení a služeb s.r.o.: nahlášena ztráta pasu osoby jednatele D. K. na smlouvách a fakturách byl tímto poskytovatelem plnění uveden účet, o němž správce daně zjistil, že se jedná o bankovní účet osoby nepodnikající, k němuž neměl D. K. v předmětné době dispoziční oprávnění), dále str. 25 - odstavec k vytýkácímu řízení za srpen 2008, str. 40 poslední dva odstavce: rozhodnutí čj. 7887/12-1300-401211 KARAKUM Company s.r.o. str. 16-18, str. 20, 23-24. str. 37 atd.; rozhodnutí čj. 7894/12-1300-401211 - V.B.V. - STAV Družstvo, od str. 17 posledního odstavce a násl.. str. 38-39, str. 60 atd. Dále lze odkázat na předchozí výzvy k dokazování -

viz např. výzva čj. 28707/09/128933401631 (složka - spis kontrol, odd. č. 1. pod poř. č. 21) a zprávu o daňové kontrole čj. 61101/10/128933/403376 (složka - spis kontrol, odd. č. 2. pod poř. č. 137). Ve vztahu k prokázání pochybností ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, kdy správce daně nese důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb, má žalovaný za to, jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, že správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. V daném případě takové skutečnosti správce daně zjistil, jak vyplývá z napadených rozhodnutí a předkládaného spisového materiálu. Žalovaný má tedy za to, že správce daně unesl své důkazní břemeno a že tedy bylo znovu na žalobci, aby unesl své důkazní břemeno ve vztahu ke svým tvrzením. Žalovaný dále uvedl, že odvolací orgán se při hodnocení důkazních prostředků zcela pochopitelně soustředí na to, zda předložené listinné důkazní prostředky prokazují ty skutečnosti, které měly být předmětem dokazování a které jsou tedy podstatné pro danou věc (zda plnění uskutečnila osoba - plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu), nikoliv na to, zda jimi lze prokázat nějaké jiné, pro danou věc nepodstatné skutečnosti. Současně žalovaný podotýká, že vzniknou-li správcům daně pochybnosti, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou v ustanovení § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný dále uvedl, že pokud dojde k ověření pravosti podpisu na listině (tzv. legalizaci), nezískají samotné listiny, na kterých je ověřený podpis umístěn, statut veřejné listiny. Tyto listiny jsou nadále soukromými listinami, tzn. že nelze předpokládat pravdivost a správnost obsahu těchto listin. Charakter veřejné listiny má pouze ověřovací doložka, z níž vyplývá to, že určitá fyzická osoba před notářem (či jinou úřední osobou) v jeho přítomnosti listinu vlastnoručně podepsala nebo podpis na listině se již nacházející před ním uznala za vlastní. Listiny charakteru čestného prohlášení, na kterých je podpis „prohlašující“ osoby úředně ověřen nezískají ve vztahu k jejich obsahu (k tomu, co tyto osoby v prohlášení tvrdí) vyšší důkazní sílu než čestná prohlášení, na nichž vlastnoruční podpis osoby není úředně ověřen. Žalovaný dále uvedl, že žalobce tvrdí, že se správce daně při hodnocení výpovědí svědků *„dopouští mnoha nepřesností a tendenčních hodnocení“*, ale vzhledem k tomu, jak je tato námitka obecně formulovaná, nemůže proti ní konkrétně brojit, proto pouze obecně odkazuje na rekapitulace obsahu výpovědí zaměstnanců (stavbyvedoucích) a jednatelů žalobce. K následnému návrhu žalobce na opakování svědeckých výpovědí před soudem žalovaný poznamenává, že sám žalobce uvádí, že míra obecnosti odpovědi svědku, je objektivně dána uplynulou dobou (tj. stářím informace) atd., a to, co požaduje, je provést správné hodnocení svědeckých výpovědí. Podle žalovaného nelze tedy předpokládat, že by svědci po dalším uplynulém časovém období vypovídali konkrétněji (spíše naopak) a správné hodnocení svědeckých výpovědí lze podle žalovaného provést i na základě obsahu protokolů, v nich jsou zaznamenány výpovědi svědků, aniž by byli tito svědci znovu předvoláni a znovu o stejné věci vypovídali. Žalovaný dále uvedl, že by v daném případě výslech znalce nic nového nemohl přinést, protože výsledek znaleckého posudku je dán poskytnutými podklady - kvalitou předložených materiálů (a pravděpodobně i četností srovnávaných podpisů – pouze dvě písemnosti). Závěr znaleckého posudku je zřejmý, i když znalkyně nevyloučila ani nepotvrdila to, že podpisy na obou písemnostech vyhotovila stejná osoba. Žalovaný k tomu dále podotýká, že nebylo na správcem daně ani odvolacím orgánem, aby prokazoval, že D.S. předmětnou smlouvu o dodávce stavebních prací jednoznačně nepodepsal. Správce daně prokázal existenci pochybností a důkazní břemeno tak tížilo žalobce. Žalovaný dále uvedl, že bylo na žalobci, aby prokázal to, že zdanitelné plnění

uskutečnila osoba – plátce daně, která je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který žalobce předložil jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu (tj. Centrum bydlení a služeb s.r.o. KARAKUM Company s.r.o. a V.B.V. - STAV Družstvo). Nepostačovalo tedy prokázání existence „výsledku“ provedení stavebních prací kýmkoliv. Úkolem odvolacího orgánu není navrhopvat, jaké má daňový subjekt pro svá tvrzení předložit důkazní prostředky, jeho úkolem je hodnocení důkazních prostředků.

IV.

Vyjádření žalobce při soudním jednání.

Žalobce při soudním jednání setrval na svých dosavadních tvrzeních.

V.

Posouzení věci soudem.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.), vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

A.

Důkazní břemeno v daňovém řízení.

Otázka důkazního břemene v daňovém řízení je již vyřešena konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Její závěry shrnul Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27.1.2012, č.j. 8 Afs 44/2011 – 103 (dostupný na www.nssoud.cz), kde v bodech 38-44 uvedl: „*Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v*

rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, nálezn Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 39/2010 - 124). Rovněž k vlastní otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že jakkoliv z § 73 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84). Platí tedy, že daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt přitom musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63). Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 10/2010 - 71).“

Soud se se závěry Nejvyššího správního soudu ztotožňuje a doplňuje, že tyto závěry platí i po nabytí účinnosti daňového řádu. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst.

8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

B.

Unesení důkazního břemene podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu žalovaným.

Soud má za to, že žalovaný, resp. prvoinstanční orgán, unesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

Pokud jde o společnost Centrum bydlení a služeb s.r.o., například v napadeném rozhodnutí č.j. 7886/12-1300-401211, žalovaný uvedl, že správce daně pochybnosti založil na tom, že „*nahlédnutím do obchodního rejstříku zjistil, že v době podpisu předložených smluv o obchodní spolupráci, tj. 9.4.2008 a 1.8.2008 nebyl u společnosti Centrum v obchodním rejstříku zapsán žádný statutární orgán, když předchozí jednatel B.Ř. byl vymazán 5.9.2007 a pan D.K. byl jako statutární orgán zapsán do obchodního rejstříku až 1.9.2008. V průběhu daňové kontroly daňový subjekt správci daně předložil částečnou fotokopii pasu č. AE519642, včetně povolení k pobytu CZE0306026 osoby D.K., r. nar..., fotokopii strany č. 18 cestovního pasu, s vyznačením visa otiskem razítka „přihlášen k přechodnému pobytu v obci..., dne 4-06-2005“ a povolení k pobytu CZE050526 téže osoby. V daňových řízeních u jiných daňových subjektů správce daně na základě součinnosti Policie ČR (č.j. 1145795/08/128933/3376) zjistil, že D.K. nahlásil dne 20.9.2006 ztrátu pasu č. AE519642 na Inspektorátu cizinecké policie Praha. Správce daně dále zjistil, že na předložených smlouvách o dodávkách stavebních prací a přijatých fakturách č. 022/07, č. 023/07 byl poskytovatelem plnění uvedených na těchto dokladech, společností Centrum, uveden bankovní účet č.188849830/0300. Správce daně v souvislosti s daňovým řízením vedeným u jiných daňových subjektů v rámci součinnosti v souladu s § 34 zákona č. 337/1997 Sb. zjistil, že se jedná o bankovní účet osoby nepodnikající, k němuž pan D.K. neměl v předmětné době dispoziční právo (č.j. 17073/08). Tato zjištění vyvolala pochybnosti správce daně o tom, zda osoba, která se v roce 2008 prokazovala předmětným pasem, byla skutečně D.K.. Tuto pochybnost posílilo rovněž zjištění, že správce daně zjistil, že na fakturách společnosti XIDON s.r.o., Valašské Meziříčí 1, Křižná 853, DIČ: CZ26407116 bylo pro účely bankovního styku uvedeno shodné číslo bankovního účtu jako u společnosti Centrum (faktury č. 072/08, č. 050/08, č. 031/08), ačkoli se jednalo o daňové subjekty, u kterých nebyly zjištěny společné vazby“.*

Pokud jde o společnost KARAKUM Company s.r.o., například v napadeném rozhodnutí č.j. 7890/12-1300-401211, žalovaný uvedl, že správce daně své pochybnosti založil na tom, že „*správce daňovému subjektu ve výzvě (č.j. 172372/08/128935/1954) sdělil, že jednatel ani zplnomocněný zástupce této společnosti nemají na území ČR pobyt, podle zákona o pobytu cizinců, a proto má správce daně pochybnosti, zda společnost KARAKUM poskytl zdanitelné plnění deklarované tímto dokladem a zda doklad č. 13/2008 vystavila“.*

Pokud jde o společnost V.B.V. – STAV Družstvo, v napadeném rozhodnutí č.j. 7894/12-1300-401211, žalovaný uvedl, že správce daně své pochybnosti založil na tom, že

„na obou smlouvách (ze dne 4.2.2008 a ze dne 2.6.2008) bylo uvedeno, že poskytovatel plnění, družstvo VBV, není plátce daně z přidané hodnoty“.

Z provedených citací odůvodnění napadených rozhodnutí vyplývá, že pochybnosti správce daně nebyly založeny na skutečnosti tvrzené žalobcem v žalobě, tj. že předmětné společnosti *„neměly v pořádku plnění svých veřejnoprávních povinností (například vůči Okresní správě sociálního zabezpečení)“*. Z tohoto důvodu je nadbytečné se zabývat tím, zda žalobcem tvrzená skutečnost je či není *„způsobila prokázat pochybnost o věrohodnosti či správnosti předloženého účetnictví a předložené evidence“*. I v případě důvodnosti této námitky žalobce by tento závěr neměl žádný vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, když napadená rozhodnutí se v části vymezující pochybnosti správce daně, ve vztahu k unesení důkazního břemene podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neopírala o žalobcem tvrzenou skutečnost.

Z provedených citací odůvodnění napadených rozhodnutí vyplývá, že žalovaný v napadených rozhodnutích vyjádřil, v čem konkrétně byly spatřovány vážné a důvodné pochyby o souladu účetnictví se skutečností. Na žalobci tak bylo, aby konkrétními žalobními námitkami buď zpochybnil existenci těchto skutečností, nebo aby uvedl, z jakých konkrétních důvodů tyto skutečnosti nemůžou být zdrojem vážných a důvodných pochyb. S ohledem na to, že žalobce žádné takové konkrétní námitky nevzněl, nemohl soud zákonnost závěrů žalovaného jakkoli přezkoumávat.

Za této situace je nezbytné vycházet z toho, že žalovaný, resp. prvoinstanční orgán, unesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak účetnictví žalobce ztratilo svoji tradiční důkazní hodnotu a důkazní břemeno se přeneslo zpět na žalobce.

C.

Unesení důkazního břemene podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní, resp. ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu žalobcem.

Podle § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Obdobné ustanovení obsahuje § 8 odst. 1 daňového řádu, podle kterého správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

Povinností žalovaného v souladu s právě citovanými ustanoveními vyhodnotit, zda žalobce unesl či neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní, resp. ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu.

Předně je nezbytné dospět k závěru, že napadená rozhodnutí jsou nezákonná již z hlediska vnitřní rozpornosti svých závěrů při hodnocení důkazů pro posouzení rozhodných důkazů.

Žalovaný sice na základě provedeného dokazování dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že „*plnění přijal od osoby uvedené na předmětných dokladech jako poskytovatel plnění*“, ostatně tuto skutečnost potvrdil i ve vyjádření k žalobě, ve kterém uvedl, že žalobce neprokázal, že „*zdanitelné plnění uskutečnila osoba – plátce daně, která je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který žalobce předložil jako důkaz k prokázání tvrzeného stavu*“, avšak při hodnocení důkazů vycházel současně s judikatury Evropského soudního dvora týkající se věci C-439/04 (Alex Kittel), C-440/04 (Recolta Recykling SPRL), C-174/08, C-324/11 (Gábor Toth), tj. zabýval se otázkou, zda žalobce prokázal, že „*učinil veškerá dostupná opatření k tomu, aby mohl nabýt subjektivního přesvědčení o správnosti uplatněného odpočtu daně*“. Žalovaný přitom dospěl k negativnímu závěru viz. např. str. 42 odstavec čtvrtý shora napadeného rozhodnutí č.j. 7886/12-1300-401211 (týkajícího se společnosti Centrum bydlení a služeb s.r.o.), str. 43 odstavec čtvrtý shora napadeného rozhodnutí č.j. 7890/12-1300-401211 (týkajícího se společnosti KARAKUM Company s.r.o.), nebo str. 65 odstavec šestý shora napadeného rozhodnutí č.j. 7894/12-1300-401211 v části týkající se V.B.V.-STAV Družstva.

Na tomto místě je nezbytné poukázat na to, že uvedená judikatura Soudního dvora je aplikovatelná teprve v případě, kdy není rozporována otázka přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. K obdobnému závěru dospěl také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11.11.2009, č.j. 2 Afs 122/2008-58, kde uvedl, že „*závěry vyslovené v rozsudcích Evropského soudního dvora C-354/03, C-355/03, C-484/04 (Optigen), C-439/04 a C-440/04 (Kittel) nejsou použitelné na případy, kdy daňový subjekt není schopen prokázat samotnou existenci zdanitelného plnění*“.

Žalovaný tak nebyl oprávněn klást žalobci k tíži skutečnosti zjištěné ve vztahu k naplnění či nenaplnění závěrů uvedených v judikatuře Soudního dvora. Současně je tak relativizován závěr žalovaného o tom, že žalobce neprokázal, že „*plnění přijal od osoby uvedené na předmětných dokladech jako poskytovatel plnění*“ neboť tento závěr nemůže stát vedle závěru, že žalobce neprokázal, že „*učinil veškerá dostupná opatření k tomu, aby mohl nabýt subjektivního přesvědčení o správnosti uplatněného odpočtu daně*“, neboť tyto závěry se vzájemně vylučují. Podmínkou učinění druhého závěru je totiž kladného, nikoli negativního, vyhodnocení závěru prvního.

Pochybení žalovaného vedlo až k absurdním závěrům, kdy skutečnosti svědčící ve prospěch tvrzení žalobce byly mu naopak kladeny k tíži.

Zmínit lze například v případě společnosti Centrum bydlení a služeb s.r.o. žalobci vytýkanou skutečnost, že „*pan K. byl do obchodního rejstříku zapsán jako jednatel společnosti až dne 1.9.2008*“ (viz. str. 47 odstavec druhý shora napadeného rozhodnutí č.j. 7886/12-1300-401211). Tato skutečnost však žalobci nemohla být jakkoli kladena k tíži, neboť současně bylo zjištěno, že „*pan K. byl do obchodního rejstříku jako statutární orgán zapsán 1.9.2008 se zpětnou účinností od 21.12.2006*“ (viz. odstavec poslední na str. 41 téhož

napadeného rozhodnutí. Toto zjištění totiž naopak zcela potvrzuje tvrzení žalobce, že smluvní vztah byl uzavřen ze společností Centrum bydlení a služeb s.r.o.

Ve vztahu ke společnosti KARAKUM Company s.r.o. byla například deklarována pochybnost, že „*jednatel ani zplnomocněný zástupce této společnosti nemají na území ČR pobyt, podle zákona o pobytu cizinců, a proto má správce daně pochybnosti*“, avšak závěry žalovaného o tom, že „*lze připustit, že pan S. mohl v roce 2008, resp. po 28.5.2009, tedy v době, kdy neměl na území ČR povolen žádný druh pobytu, jednat jménem společnosti KARAKUM*“ (viz str. 41 poslední odstavec napadeného rozhodnutí č.j. 7890/12-1300-401211) a že „*odvolací orgán nezpochybňuje, že plná moc ze dne 18.1.2008 mohla být udělena*“ (viz str. 40 odstavec třetí téhož napadeného rozhodnutí), nevedly k rozptýlení deklarovaných pochybností. Namísto logického závěru, že za této situace je nezbytné považovat uzavření smluvního vztahu a udělení zmocnění za prokázané, učinil žalovaný závěr v neprospěch žalobce s odůvodněním, že „*daňový subjekt nemohl nabýt jistotu, že plnou moc ze dne 18.1.2008 skutečně udělil a daňovému subjektu předložil pan S., jednatel společnosti KARAKUM*“ a že „*daňový subjekt v lednu 2008 nemohl při podpisu smlouvy nebo k datu uskutečnění zdanitelného plnění oprávněně předpokládat, že skutečným poskytovatelem plnění je společnost KARAKUM a že s jistotou jedná se zmocněncem statutárního orgánu společnosti KARAKUM*“.

Ve vztahu k V.B.V.-STAV Družstvu lze poukázat například na deklarovanou pochybnost správce daně, že „*na obou smlouvách (ze dne 4.2.2008 a ze dne 2.6.2008) bylo uvedeno, že poskytovatel plnění, družstvo VBV, není plátcem daně z přidané hodnoty*“ ve vztahu k současnému zjištění, že „*ověřením v centrálním registru plátců daně zjistil, že družstvo VBV bylo registrováno k dani z přidané hodnoty s účinností od 1.4.2008*“ (viz pátý odstavec shora na str. 18 napadeného rozhodnutí č.j. 7894/12-1300-401211). Namísto toho, aby toto zjištění vedlo k rozptýlení deklarované pochybnosti, učinil žalovaný při učinění závěru, že „*odvolací orgán shledal, že nemohl být daňový subjekt v dobré víře o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně, neboť neučinil veškerá dostupná opatření k tomu, aby mohl nabýt subjektivního přesvědčení o správnosti odpočtu daně*“ (viz. str. 65 odstavec šestý shora téhož napadeného rozhodnutí), závěr, že „*následně pak bylo pouhým dílem náhody, že tento dodavatel se plátcem daně k datu 1.4.2008 skutečně stal, a proto jím byl i k datu uskutečnění zdanitelného plnění uvedenému na daňových dokladech, a to 30.9.2008*“ (viz str. 73 odstavec druhý shora). Tato skutečnost přitom nemůže být kladena k tíži žalobce, neboť tato skutečnost naopak potvrzuje jeho tvrzení o tom, že smluvní partner žalobce byl plátcem daně z přidané hodnoty.

Je tudíž nezbytné uzavřít, že žalovaný porušil ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 8 odst. 1 daňového řádu, když v neprospěch žalobce kladl skutečnosti, které při učinění závěru, že žalobce neprokázal, že „*plnění přijal od osoby uvedené na předmětných dokladech jako poskytovatel plnění*“, k tíži žalobce klást nemohl. Současně, jak uvedeno v předchozích třech odstavcích, nesprávné skutečnosti svědčící ve prospěch žalobce v jeho prospěch nepřičetl. Uvedené procesní pochybení mohlo mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, neboť ovlivnilo celé hodnocení důkazů žalovaným, a pokud by k němu nedošlo, nemohl by se žalovaný v neprospěch žalobce opírat o zjištění, která v jeho neprospěch nesvědčila.

Nad rámec uvedeného je nezbytné uvést, k závěrům žalovaného uvedeným na str. 47 odstavec druhý shora napadeného rozhodnutí č.j. 7886/12-1300-401211, že „*daňový subjekt měl naopak při podpisu smlouvy, resp. přijetí daňového doklad, nabyt podezření, zda na straně vystavitele dokladu nedošlo k nesrovnalostem či dokonce podvodu*“ (obdobně viz str. 48 třetí odstavec shora napadeného rozhodnutí č.j. 7890/12-1300-401211 (týkajícího se společnosti KARAKUM Company s.r.o.) a str. 72 první odstavec shora napadeného rozhodnutí č.j. 7894/12-1300-401211 (týkajícího se i V.B.V.-STAV Družstva), na straně 34 poslední odstavec téhož napadeného rozhodnutí, že „*k dotazu, zda správce daně, popřípadě odvolací orgán, zjišťoval, zda předmětný dodavatel za předmětná a předcházející období podával řádná přiznání k dani z přidané hodnoty, odvolací orgán uvedl, že tyto okolnosti zjišťoval správce daně, avšak tyto informace nejsou podstatnou skutečností pro závěr odvolacího orgánu. Tyto údaje jsou součástí neveřejné části spisu a nebyly vzaty jako důkaz v předmětném řízení o daných transakcích, neboť byly zjišťovány pouze pro ucelený přehled správce daně*“ (obdobně viz str. 30 zdola napadeného rozhodnutí č.j. 7890/12-1300-401211 (týkajícího se společnosti KARAKUM Company s.r.o.) a str. 48 zdola napadeného rozhodnutí č.j. 7894/12-1300-401211 (týkajícího se i V.B.V.-STAV Družstva), a na straně 46 odstavce šestý shora téhož napadeného rozhodnutí, že „*k další námitce, zda předmětný dodavatel v daných zdaňovacích obdobích řádně plnil své daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty odvolací orgán opakovaně sděluje, že tato informace je jedním z dílčích důkazních prostředků a její posouzení je součástí celkového hodnocení tohoto rozhodnutí o odvolání*“, že tyto vyvolávají důvodné pochybnosti o tom, zda důvodem pochybností správce daně byly skutečně pochybnosti žalobci sdělené, nebo naopak spíše skutečnost, že smluvní partner žalobce neplnil své daňové povinnosti. Zde je nutné upozornit na to, že taková skutečnost není relevantním důvodem pro zpochybňování skutečnosti, zda žalobci byly poskytnuty služby ze strany jeho smluvních partnerů, nýbrž je důvodem pro aplikaci již zmíněných vůči správci daně přísných závěrů judikatury Soudního dvora. Pokud tomu tak bylo, žalovaný se vyhnul aplikaci závěrů judikatury Soudního dvora a ve své podstatě své důkazní břemeno nezákonně přenesl na žalobce.

2.

Podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 95 daňového řádu, je důkaz znaleckým posudkem, jedním z důkazních prostředků v daňovém řízení.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí č.j. 7890/12-1300-401211 (týkajícího se společnosti KARAKUM Company s.r.o.) na str. 40 odstavec pátý výslovně uvedl, že „*tvrzení daňového subjektu o přijetí zdanitelného plnění od společnosti KARAKUM nebylo prokázáno ani daňovým subjektem navrženým znaleckým posouzením podpisů pana S., když znalkyně konstatovala, že i přes některé podobnosti mezi oběma spornými podpisy je v rovině nízké pravděpodobnosti na základě nalezených znaků mírně pravděpodobnější varianta, že předmětné podpisy vyhotovily dvě různé osoby*“.

Podle ustanovení § 95 odst. 4 daňového řádu, je-li ve věci daňového subjektu prováděn výslech znalce, má daňový subjekt právo být tomuto výslechu přítomen a klást znalci otázky týkající se podávaného znaleckého posudku. O tom, že bude prováděn výslech znalce, správce daně daňový subjekt včas vyrozumí.

Právě citované ustanovení nelze vykládat tak, že je zcela na libovůli správního orgánu, zda vůbec k výsledku znalce přistoupí. Tak jak je tomu tradičně v jakémkoli jiném soudním či správním řízení, je nezbytné přistoupit k výsledku znalce vždy, pokud závěry znaleckého posudku nevyznívají zcela jednoznačně. To byl právě případ znaleckého posudku zpracovaného ve vztahu ke společnosti KARAKUM Company s.r.o., kdy znalkyně učinila ne zcela jednoznačný závěr opřený o „nízkou pravděpodobnost“.

Tvrdí-li v této souvislosti žalovaný ve vyjádření k žalobě, že „*nebylo na správci daně ani odvolacím orgánu, aby prokazoval, že D.S. předmětnou smlouvu o dodávce stavebních prací jednoznačně podepsal*“, je nutné uzavřít, že to byl žalovaný, kdo zbavil žalobce možnosti uvedenou skutečnost prokázat předmětným znaleckým posudkem, když mu znemožnil účasti na výsledku znalkyně, při kterém mohly být nejasnosti závěru znaleckého posudku odstraněny. Žalobce nemohl sám nařídít výslech znalkyně, a proto vůči němu nemůže žalovaný namítat, že závěry znaleckého posudku nevyzněly jednoznačně.

Ve vztahu k V.B.V.-STAV Družstvo žalovaný na str. 61 napadeného rozhodnutí č.j. 7894/12-1300-401211 uvedl, že „*od zhotovení znaleckého posudku bylo s přihlédnutím k vyjádření znalkyně, která by nebyla schopna požadované skutečnosti prokazatelně určit, odvolacím orgánem ustoupeno*“.

Z vyjádření znalkyně N.T. ze dne 3.3.2011 vyplývá, že znalkyně nevyloučila možnost zpracování znaleckého posudku, pouze uvedla, že zpracování znaleckého posudku může být „*značně omezené*“, zjištění mohou být „*jen v nízké pravděpodobnostní rovině a takové zkoumání je spíše předběžné*“. Znalkyně současně formulovala „*doporučenou otázku do znaleckého posudku*“. Za této situace nelze dospět k závěru, že znalecký posudek by nemohl pro daňové řízení cokoli přinést, když i zjištění „*v nízké pravděpodobnostní rovině*“, mohlo vyznít v neprospěch závěru žalovaného o pravosti podpisu pana O.M. na smlouvách o dodávce stavebních prací ze dne 4.2.2008 a ze dne 2.6.2008.

Je tudíž nezbytné uzavřít, že žalovaný porušil ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 8 odst. 1 daňového řádu, když v prvním případě neprovedl výslech znalkyně a ve druhém případě nezadal zpracování znaleckého posudku. Uvedená procesní pochybení mohla mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, neboť pokud by závěry znaleckých posudků ve výsledku vyzněly ve prospěch žalobce, byl by žalovaný povinen k nim z hlediska posouzení otázky unesení důkazního břemene podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní, resp. ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu povinen ve prospěch žalobce přihlédnout. Jeho negativní závěr tak byl minimálně předčasný.

3.

Pokud jde o vlastní hodnocení v daňovém řízení provedených důkazů, má soud za to, že žalobce předložil dostatek důkazních prostředků skýtajících oporu pro závěr o tom, že unesl důkazního břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní, resp. ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu žalobcem.

Z protokolů o výpovědích paní K. ze dne 2.9.2009, pana M. ze dne 2.9.2009, pana P.K. ze dne 2.9.2009, pana J.K. ze dne 2.9.2009, pana J.K. ze dne 27.10.2011, pana P.K. ze

dne 24.11.2011, pana M.M. ze dne 20.1.2012, pana J.T. ze dne 20.1.2012, pana P.M. ze dne 14.2.2012, pana J.K. ze dne 14.2.2012, a protokolu o ústním jednání ze dne 11.3.2011, vyplývá, že všechny vyslychané osoby, obecněji či konkrétněji, opakovaně potvrdily účast společností Centrum bydlení a služeb s.r.o., KARAKUM Company s.r.o. a V.B.V.-STAV Družstva na plněních poskytovaných žalobci, když tato účast byla ve vztahu ke každé ze tří společností vypovídajícími k otázkám jak prvoinstančního orgánu tak otázkám zástupce žalobce potvrzována, stejně tak jako účast osob za tyto společnosti jednající, a to jak při uzavírání předmětných smluv, tak při udělených zmocněních a vlastním plnění závazků ze strany těchto tří společností vůči žalobci.

Z obsahu výpovědí rozhodně nevyplývá, že by se skutkový děj udál jinak, než jak tvrdil žalobce, tj. že by předmětné služby ve skutečnosti byly poskytnuty někým jiným než právě společnostmi Centrum bydlení a služeb s.r.o., KARAKUM Company s.r.o. a V.B.V.-STAV Družstvo.

Ve vztahu ke společnosti Centrum bydlení a služeb s.r.o. na podporu tvrzení žalobce nelze pominout existenci písemné smlouvy o dodávce stavebních prací podepsaných panem K., tj. osobou, která byla statutárním orgánem oprávněným jednat za společnost Centrum bydlení a služeb s.r.o., a výpověďmi prokázaného pověření pana M. jednat jménem této společnosti.

Ve vztahu ke společnosti KARAKUM Company s.r.o. na podporu tvrzení žalobce nelze pominout existenci smlouvy o dodávce stavebních prací ze dne 18.1.2008 podepsané panem S., tj. osobou, která byla statutárním orgánem oprávněným jednat za společnost KARAKUM Company s.r.o., plné moci ze dne 18.1.2008, kterou bylo totožnou osobou pověřen pan B. jednat jménem této společnosti, čestného prohlášení pana S. ze dne 28.5.2009, kteréžto v minimální rovině prokazuje alespoň to, že čestné prohlášení učinil skutečně pan S., když úřední ověření podpisu nebylo relevantně zpochybněno, žalovaným v odůvodnění napadených rozhodnutí blíže nehodnoceného čestného prohlášení pana B., jehož podpis byl úředně ověřen a relevantně nezpochybněn.

Ve vztahu k V.B.V.-STAV Družstvo na podporu tvrzení žalobce nelze pominout existenci písemných smluv o dodávce stavebních prací podepsaných panem M. tj. osobou, která byla statutárním orgánem oprávněným jednat za V.B.V.-STAV Družstvo, jehož podpis nebyl relevantně zpochybněn, a výpověďmi prokázaným pověřením pana M. jednat jménem tohoto družstva. Naprosto zásadní je pak výpověď svědka K. do protokolu ze dne 5.3.2012, kde tento svědek potvrdil poskytnutí služeb ze strany družstva žalobci, jednání pana M. se žalobcem, stejně tak jako existenci zmocnění uděleného panu M.

Na závěr je nezbytné uvést, že v neprospěch tvrzení žalobce nesvědčí ani obsah protokolu o výpovědi pana A.M. ze dne 19.10.2011, do kterého svědek odmítl vypovídat z důvodu, že „*využívá práva nevypovídat odkazem na ustanovení § 96 odst. 2 daňového řádu*“.

Jak uvádí odborná literatura Šámal, P. a kol.: Trestní řád. Komentář. 7. vydání. Praha : C. H. Beck, 2013, 1475 s., „*o oprávněnosti odeprání výpovědi rozhodne orgán činný v trestním řízení, který svědka vyslýchá (resp. hodlá ho vyslechnout), a to jako o otázce*

předběžné ve smyslu § 9 odst. 1. K tomu, aby tak mohl učinit, bude nutné, aby ten, kdo odpírá výpověď, uvedl důvod, pro který tak činí (srov. R 47/1999). Nelze ovšem žádat, zejména v případě odpírání výpovědi z důvodů způsobení nebezpečí trestního stíhání sobě nebo blízkým osobám (§ 100 odst. 2), odůvodnění tak podrobné, aby tím toto ustanovení ztrácelo praktický význam a aby byl svědek nucen vyzradit to, co ho zákon opravňuje zamlčet (srov. R 20/1984-II. a [ÚS 150/1997-n.](#)). Neuzná-li vyslýchající orgán důvody k oprávněnému odepření výpovědi, je svědek povinen vypovídat a za tím účelem je proti němu možno použít donucení podle § 66. Opakované bezdůvodné odepření vypovídat, pokud je zároveň vyjádřením nedůvěry svědka ve spravedlivé rozhodnutí soudu, může být podle okolností i urážlivým chováním vůči soudu ve smyslu znaků skutkové podstaty trestného činu pohrdání soudem podle § 336 písm. c) TrZ (srov. R 54/1994). Na druhé straně výpověď svědka učiněná poté, co důvodně odepřel výpověď, ale vyslýchající orgán činný v trestním řízení v rozporu se zákonem svědkovi toto právo odepřel, je absolutně neučinným důkazem (viz komentář pod bodem 24 k § 89 odst. 2).“ Soud má za to, že zde uvedené závěry mají obecnou platnost a jsou aplikovatelné i na daňové řízení.

Z protokolu ze dne 19.10.2011 vyplývá, že pan M. nebyl dotázán na to, aby uvedl důvod, který jej vede k závěru o možnosti odepřít svědeckou výpověď, resp. prvoinstanční orgán vůbec nehodnotil, zda zde jsou či nejsou důvody k oprávněnému odepření výpovědi. Výslech svědka tak nebyl proveden zákonným způsobem.

Bez ohledu na tuto skutečnost, když ostatní důkazy svědčí pro tvrzení žalobce, nelze z odepření výpovědi svědka pan M. činit negativní závěry ve vztahu k žalobci. Toto odepření naopak svědčí na podporu námitek žalobce o tom, že se stal obětí „podvodu“. Otázka, zda má tento „podvod“ jít i k tíži žalobce není otázkou unesení důkazního břemene podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní, resp. ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu žalobcem, nýbrž otázkou eventuální aplikace závěrů uvedených v již zmíněných rozhodnutích Soudního dvora.

Je tedy nutné uzavřít, že žalovaný porušil ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 8 odst. 1 daňového řádu, když na základě provedených důkazů dospěl k nesprávnému závěru o tom, že žalobce unesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní, resp. ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu. Tato skutečnost měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť v opačném případě nemohla napadená rozhodnutí vyznít v neprospěch žalobce.

Soud se nemohl zabývat námitkami žalobce argumentujícími nenaplněním závěrů judikatury Soudního dvora, když tato je na místě teprve v případě, kdy není ze strany správních orgánů rozporována otázka dodání služeb od deklarovaného subjektu, jak již bylo uvedeno shora.

VI.

Rozhodnutí soudu.

Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadená rozhodnutí zrušil pro vady řízení (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). S ohledem na zrušení napadených rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Správní orgán je

v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VII. Náklady řízení.

Žalobce měl ve věci samé plný úspěch, a proto mu soud přiznal v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 33.000 Kč, odměně daňového poradce za 5 úkonů právní služby, a to za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) a tři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, když daňový poradce jménem žalobce podal žalobu a zúčastnil se jednání trvajících více jak 4 hodiny, ve výši 3.100 Kč za úkon, tj. 15.500 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má daňový poradce za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč. Daňový poradce ve věci učinil celkem pět úkonů, a proto soud přiznal žalobci částku ve výši 1.500 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupcem žalobce je advokát, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 3.570 Kč, náklady řízení tedy včetně daně z přidané hodnoty činí částku ve výši 53.570 Kč. Soud nepřiznal žalobci náhradu nákladů v požadované výši, neboť má za to, že ustanovení § 12 odst. 3 advokátního tarifu, podle kterého při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, se odměna určí součtem odměn za všechny spojené věci, se vztahuje toliko na případ, kdy dojde ke spojení věcí ke společnému projednání v řízení před soudem, nikoli na případ, kdy je jednou žalobou napadeno více rozhodnutí. V dané věci ke spojení dvou nebo více věcí ke společnému projednání nedošlo, a proto soud podle tohoto ustanovení nepostupoval. Lhůtu k plnění soud určil podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s. Místo plnění určil soud v souladu s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 9. dubna 2014

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková