



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň JUDr. Jany Daňkové a Mgr. Miroslavy Kašpírkové v právní věci **žalobce Farmy Číhaň**, se sídlem Číhaň 73, zastoupené JUDr. Evou Kabelkovou, advokátkou, se sídlem Kamenická 1, Plzeň, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 12. 2010, čj. 9514/10-1300-401171 a ze dne 20. 12. 2010, čj. 9981/10-1200-401688

t a k t o :

- I. **Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2010 čj. 9514/10-1300-401171 se z a m í t á .**
- II. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2010 čj. 9981/10-1200-401688 se z r u š u j e a věc se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.**
- III. **Žalovaný je povinen uhradit žalobci náklady řízení v částce 9.830,-Kč, do 30-ti dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám JUDr. Evy Kabelkové, advokátky.**

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 12. 2010, čj. 9514/10-1300-401171 (*dále jen napadené rozhodnutí týkající se DPH*) bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Klatovech (*dále jen správce daně*), dodatečnému platebnímu výměru ze dne 18. 5. 2010, čj. 54386/10/133910401465 (*dále jen DPV nebo dodatečný platební výměr*)

na DPH), jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (*dále též DPH*) za zdaňovací období srpen 2006 ve výši 14.180 Kč.

2. Rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 12. 2010, čj. 9981/10-1200-401688 (*dále jen napadené rozhodnutí týkající se DPPO*) bylo změněno rozhodnutí správce daně, dodatečný platební výměr ze dne 15. 5. 2010, čj. 54370/10/133910401465 (*dále jen DPV nebo dodatečný platební výměr na DPPO*), jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob (*dále též DPPO*) za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 ve výši 71.280 Kč a sděleno zákonné penále ve výši 14.256 Kč, tak, že částka doměřené daně byla snížena na 64.080 Kč a penále na 12.816 Kč a tomu odpovídajícím způsobem byl opraven výpočet dodatečně vyměřené DPPO.

3. Žalobce se žalobami podanými ke Krajskému soudu v Plzni domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2010, čj. 9514/10-1300-401171 (vedena pod sp.zn. 57Af 4/2011) a rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2010, čj. 9981/10-1200-401688 (vedena pod sp.zn. 57Af 5/2011). Žaloby byly spojeny ke společnému projednání a je o nich rozhodováno pod sp.zn. 57Af 4/2011.

4. V dané právní věci se jedná o problematiku daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2006 upravenou v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro srpen 2006 (*dále jen ZDPH nebo zákon o dani z přidané hodnoty*) a daň z příjmů právnických osob upravenou v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2006 (*dále jen ZDP nebo zákon o dani z příjmů*). Správa daní byla upravena zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (*dále jen ZSDP nebo zákon o správě daní a poplatků*). Všechna zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz> a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na www.nssoud.cz.

II. Důvody žaloby

4. Žalobce uváděl v obou žalobách shodná tvrzení. Tvrdil, že byl zkrácen na svých právech v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení. Namítal nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí a dodatečných platebních výměrů a jejich nezákonnost, namítal, že skutkový stav, který žalovaný i správce daně brali za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu, namítal podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem.

5. Žalobce měl uzavřenu smlouvu s družstvem BIRK, které pro něj provádělo stavební a bourací práce. Správci daně předložil veškeré doklady, které se vyhotovují, je-li realizována obdobná spolupráce dvou subjektů. Předložil smlouvu podepsanou žalobcem a družstvem BIRK, písemné doklady týkající se realizace jednotlivých plnění, výdajový pokladní doklad z 18.8.2006, z něhož je patrné, že družstvu BIRK bylo vyplaceno 88.810 Kč jako úhrada za provedené práce, fakturu vystavenou družstvem BIRK na tuto částku opatřenou razítkem a podpisem družstva, zmocněnec družstva BIRK předložil plnou moc. Navrhl výpovědi svědků, kteří byli osobami nezávislými na žalobci a potvrdili jeho tvrzení a údaje v listinách. Správce daně z vlastní iniciativy vyslechl svědky Y.M. a Z.J., předsedu družstva BIRK. Ze žádného z provedených důkazů nevyplývalo, že by žalobcem proplácené faktury nebyly vystaveny

družstvem BIRK, že by provedené práce nebyly provedeny zaměstnanci družstva BIRK. Žalobce měl za to, že unesl důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 ZSDP. Namítal, že správce daně ani žalovaný naopak nesplnili svoji povinnost vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP a neprokázali existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost, či úplnost účetnictví vedeného žalobcem. Přesto, že své důkazní břemeno neunesli, vyhodnotili důkazní situaci zcela opačně, že to byl žalobce, který svá tvrzení neprokázal.

6. Dle žalobce postupovali v daňovém řízení správce daně i žalovaný v rozporu s právními předpisy, tedy v rozporu s § 2 odst. 1 ZSDP, způsobem nadměrně obtěžujícím objednatele a nevyhledávajícím v rámci daňového řízení takové prostředky, které daňový subjekt co nejméně zatěžují, ale volili takové prostředky, které co nejméně zatěžují správce daně, potažmo žalovaného, postupovali tedy v rozporu s § 2 odst. 2 ZSDP. Hodnocení předložených listinných důkazů a výpovědí svědků prováděli v rozporu s § 2 odst. 3 ZSDP s cílem vyložit provedené důkazy v neprospěch žalobce, aby bylo umožněno dodatečné vyměření daně.

7. K tomu žalobce uvedl, že svoji roli zde nepochybně hrála i skutečnost, že bylo zjištěno, že je družstvo BIRK nekontaktní, a nelze očekávat, že by doměřenou daň zaplatilo. Žalobce je naopak podnikatelským subjektem dlouhodobě fungujícím, se značnými obraty, u něhož je vymahatelnost daně jednoznačná. Žalobcem vyplacené částky představují nepatrnou část jeho obrátů (rovněž částka DPH není zásadní) a nebyly způsobitelné jakkoli výrazně zasáhnout do jeho obrátů nebo příjmů. Jeví se proto nelogickým, aby prováděl manipulace právě v souvislosti s těmito doklady, když operace, které byly u různých subjektů posuzovány vyššími soudy jako podvodného rázu, obvykle představovaly výrazné částky, mající důležitý dopad do účetnictví, majetkových hodnot a příjmů dotčeného subjektu. Rovněž ohledně DPH se jedná o zcela odlišnou situaci, kdy se v minulosti určité daňové subjekty snažily docílit významného odpočtu DPH. Postup správce daně a žalovaného při hodnocení důkazů a vedení důkazního řízení, včetně závěrů skutkových i právních, žalobce hodnotil jako postup vyznačující se přepjatým formalizmem neslučujícím se se základními zásadami daňového řízení. Závěry správce daně, které převzal žalovaný, nevyplývají z racionálního myšlenkového procesu formální logiky a nejsou přezkoumatelným způsobem vyjádřeny v rozhodnutích správce daně a žalovaného. Rozhodnutí nejsou vydána na základě objektivně zjištěného skutkového stavu, který by měl oporu ve spisech a nebyl s nimi v rozporu, bylo postupováno v rozporu s právními předpisy (§ 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH a § 24 odst. 1 ZDP), čímž došlo v předcházejícím řízení k porušení zásady legality a zásady práva na spravedlivý proces, což vedlo k zásahu do práv žalobce chráněných články 11 a 36 Listiny základních práv a svobod (*dále jen Listina*).

8. Dle žalobce hodnocení důkazů žalovaným nevyplývá ze zásad formální logiky, kdy je každý důkaz hodnocen samostatně a všechny ve vzájemných souvislostech, a úvahy o hodnocení důkazů nejsou v napadených rozhodnutích ani v rozhodnutí správce daně přezkoumatelně vyjádřeny. Uvedl, že Nejvyšší správní soud poukázal opakovaně na důležitost zásady volného hodnocení důkazů, např. v rozsudku čj. 5 Afs 5/2008-75, a zabýval se i situací, kdy daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením, která sdělí správci daně, prokazuje-li tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné

nebo nesprávné. Pokud správce daně neprokáže, že je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné, pak nelze dospět k závěru, že by daňový subjekt nesplnil svoji důkazní povinnost ve vztahu ke svým tvrzením, pokud se správcem spolupracuje a navrhne ke svým tvrzením důkazy, které jsou provedeny, a které tato tvrzení potvrzují. V rozhodnutí čj. 2 Afs 24/2007 Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že daňový subjekt plní svoji povinnost tím způsobem, že vede účetnictví tak, aby poskytovalo věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu, tedy hospodaření daňového subjektu. Odkázal na náleze Ústavního soudu ze dne 28.5. 2009, sp.zn. III. ÚS 2096/07, kde Ústavní soud dospěl k závěru, že při realizaci práva státu na výběr daní je nutno respektovat i práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, tedy i právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu. Uvedené rozhodnutí řeší situaci, kdy správce daně zjistil, že určitý účetní doklad byl vystaven subjektem, který je nekontaktní, a proto učinil nesprávně závěr, že zboží nebylo dodáno.

9. K citovaným judikátům žalobce uvedl, že své tvrzení prokázal účetnictvím a k daným účetním případům poskytl dostatek informací, i za pomoci navržených svědků. Tvrdil, že se u něj, jako v případě řešeném Ústavním soudem, jednalo o situaci, kdy daňové doklady byly vystavovány existujícím subjektem, který byl zapsán v obchodním rejstříku, vykonával obchodní činnost a byl registrován jako plátce DPH. Pokud u dodavatele prací, družstva BIRK, došlo k situaci, kterou shledává žalovaný, že funkce statutárního orgánu byla vykonávána pouze formálně, jednalo se o vnitřní záležitost tohoto družstva, kterou nemohl žalobce nijak ovlivnit. Tento stav žalobce nezavinil a při své obchodní činnosti přiměřeným způsobem eliminoval možná rizika právě tím, že si zjistil, zda se jedná o existující subjekt zapsaný v obchodním rejstříku, disponující registrací plátce daně z přidané hodnoty, náležitě zmocněnými zástupci, kteří zajistili provedení objednaných prací, a těmto také za dílo zaplatil. Skutečnost, že byly jednotlivé faktury zaplacený, vyplynula nejen z dokladů založených v účetnictví, ale též z výpovědí svědků (svědka M., svědkyně P.). Dle žalobce je třeba ve smyslu uvedeného nálezu Ústavního soudu respektovat jeho práva a právem chráněné zájmy na řádné zjištění skutkového stavu a objektivně provedené dokazování. Tyto zásady nebyly v rozhodování žalovaného a správce daně respektovány.

10. Hodnocení výpovědí jednotlivých svědků bylo provedeno tak, aby svědčilo pro závěry správce daně, potažmo žalovaného. Některé závěry však odporují tomu, co svědci uvedli. V jiných případech, je výpověď svědka nejen nesprávně interpretována, ale hodnocena s přepjatým formalizmem, kdy je požadováno, aby se svědek konkrétně vyjadřoval k jednotlivým událostem v konkrétních dnech, které měly proběhnout před více než 3 lety, a jsou hledány uměle rozpory, když svědek není schopen vyjádřit se zcela zřetelně a podrobně k těmto událostem.

11. Konkrétně žalobce v obou žalobách obdobně uváděl, že o činnosti zaměstnanců družstva BIRK vypovídali svědci A.K., L.P., V.P. a K.P. Z jejich výpovědí vyplývá, že na opravách kravína pracovaly osoby ukrajinské národnosti jako zaměstnanci družstva BIRK, jimž zadával práci Ukrajinec jménem „Jura“, kterého svědek Potužník viděl, jak tyto vyplácel, vozil jim peníze. Svědek mluvil s těmito Ukrajinci, kteří mu sdělovali, že jsou zaměstnanci družstva BIRK, které jim také platí. Není zřejmé, proč by svědci tyto skutečnosti uváděli, kdyby se s nimi osobně neseznámili. Svědci nevypovídali tak, že by viděli, že práce provádí

blíže neurčené množství osob cizí národnosti, ale tak, že hovořili o konkrétních osobách, uváděli jejich jména a uváděli konkrétní údaj o jejich vztahu k družstvu BIRK, jehož měli být zaměstnanci. I v této souvislosti nutno zdůraznit, že svědci byli vyslýcháni 3 roky poté, co k těmto událostem mělo dojít, a je nepochybné, že jejich schopnosti vybavit si konkrétní jména byla během času omezena.

12. O tom, že finanční prostředky za práce prováděné zaměstnanci družstva BIRK, byly vypláceny družstvu BIRK, vypověděla svědkyně P., která popisovala postup předávání platby s tím, že peníze byly předávány zástupci družstva BIRK. Je nepochybné, že měla zafixováno, že byly finanční prostředky vypláceny družstvu BIRK, jeho zástupcům, a měla s nimi spojeného pana „J.“, nepochybně svědka M. Je zřejmé, že při obratu žalobce si tato svědkyně nepamatovala, ani nebyla schopna s ohledem na objem účetních dokladů si zapamatovat, kdo konkrétně před více lety daný doklad podepisoval, nicméně jednoznačně se vyjadřovala tak, že se jednalo o podpisy svědka M. Proto nelze dovozovat, že její výpověď je neurčitá a že by snad neodpovídala výpovědi svědka M., který popisoval, jak on sám podepisoval některé doklady, jiné podepisoval pan K., o němž svědek M. uváděl, že se jedná o zmocněnce družstva BIRK. Učinila-li svědkyně P. závěr, že družstvo BIRK přebíralo peníze a toto přebírání si spojovala s osobou svědka M., nelze tuto její výpověď hodnotit jako rozpornou s výpověďmi svědka M.

13. Z výpovědi svědka M. jednoznačně vyplynulo, že svědky zmíněným „J.“ byl právě tento svědek, přičemž tohoto svědka si předvolal správce daně z vlastní iniciativy, aby si ověřil tvrzení dalších svědků. Tento svědek popsal, jak organizoval práci, kterou prováděli zaměstnanci družstva BIRK na pracovištích, a potvrdil, že byla uzavřena smlouva na prováděné práce, přičemž mu doklady byly předávány S.K., který též pracoval pro družstvo BIRK a svědek jej znal. Potvrdil výpověď pokladní, svědkyně P., o tom, že byly faktury placeny družstvu BIRK. Svědek byl přesvědčen, že S.K. pracuje pro družstvo BIRK, uváděl, že byl u toho, když S.K. jednal se Z.J., předsedou družstva BIRK.

14. Žalovaný ostatně dospěl k závěru, že pokud tyto peníze přebíral svědek M., jednal za družstvo BIRK, a proto tyto výdaje na fakturách akceptuje jako daňové. Na druhé straně se proto jeví rozporným a nepřezkoumatelným závěr žalovaného o tom, že podpisy jiných osob, které přebíraly peníze za družstvo BIRK (zejména pan K., který podle výpovědi svědka M. pracoval pro družstvo BIRK stejně jako svědek M.) na potvrzení o přijetí peněz, důkazem o předání peněz podle žalovaného nejsou. I svědek J., pokud byl tázan na osobu pana K., rozhodně nepopřel, že by tohoto svědka znal, když se vyjádřil „že neví, zda ho zná“, ani nevyvrátil, že by právě pana K. k zastupování družstva BIRK zmocnil. Existence osoby pana K. jako zmocněnce družstva BIRK zmocněného předsedou družstva tak není vyvracena ani výpovědí svědka J. a je potvrzována výpovědí svědka M. Svědek M. tohoto jistě znal blíže nežli svědkyně P., která si zapamatovala pouze svědka M. Dále to byl právě svědek M., který uvedl, že byl přítomný, když jednal pan K. se svědkem J., a také uvedl, že konkrétní listiny podepisoval buď on osobně, nebo pan K. Takto se vyjádřil svědek M. k podpisům pana K. na jednotlivých fakturách, na které byl konkrétně správcem daně dotazován. Taktéž se vyjádřil k podpisům pana K. na některých pokladních dokladech, kdy tvrdil, že tyto podpisy jsou jeho. Taktéž jednoznačně uvedl, že pan K. se s ním dostavoval i k žalobci, byl přítomen jednání svědka M. s panem W. i s panem Č. Je tedy patrné, že pokud jde o pozici pana K., byla

shodná s pozicí svědka M., kdy podle výpovědi svědka M. tato osoba zastávala stejnou, ne-li významnější funkci ve vztahu k družstvu BIRK, nežli svědek M. Skutečnost, že se jednalo o zmocněnce, nebyla negována ani výpovědí svědka J. Vzhledem k tomu nelze hodnotit odlišně od pozice svědka M. pozici pana K. a dospívat k závěru, že tam, kde se jedná o jeho podpisy na jednotlivých dokladech nelze, aby se jednalo o vynaložené výdaje, tedy vyplacené částky. I v tomto směru trpí závěry žalovaného nepřezkoumatelností, resp. z nich není patrné, proč dospěl žalovaný k odlišným závěrům ohledně osoby pana K. a ohledně osoby svědka M., když z výpovědi svědka M., který byl nepochybně poučen o následcích křivé svědecké výpovědi, vyplývá, že pan K. zaujímal stejnou pozici ve vztahu k družstvu BIRK jako on, navíc že řadu činností, zejména přímé jednání se svědkem J., zajišťoval právě pan K. Skutečnost, že se nepodařilo správci daně tuto osobu předvolat k výsledku jako svědka, nelze klást k tíži žalobci. Žalobce je naopak přesvědčen, že zjištěnou důkazní situaci nutno vyhodnotit tak, že výpovědi svědků J. a M. a dalších svědků, nevedly k tomu, že by správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost, či úplnost účetnictví vedených žalobcem. Pokud z těchto výsledků ve spojení s dalšími důkazy nelze učinit závěr o vyvrácení věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti účetnictví žalobce, pak nelze dospět k závěru, že by snad prokázal správce daně, resp. žalovaný, tyto skutečnosti.

15. Správce daně provedl výslech Z.J. , který podpořil tvrzení žalobce. Správce daně, resp. žalovaný, uvádějí, že svědek J. výslovně řekl, že nezná svědka M. Z protokolu o výsledku tohoto svědka však vyplývá, že po otázce „znáte pana Y.M.“, následovala odpověď „nepamatuji se“, což naprosto nevylučuje, že by svědka M. znal, pouze se pro odstup let nebyl schopen na tuto skutečnost upamatovat. Svědek byl vyslýchán v roce 2010, tedy 4 roky po událostech, jichž se mělo jeho svědectví týkat. Obdobná je situace u svědka M., který byl vyslýchán v roce 2009. Správce daně disponoval fotokopii pasu a povolení k pobytu pana M. a plnou mocí, kterou mu vydal svědek M. Fotokopie pasu a povolení k pobytu jsou tiskově nekvalitní, je obtížné z nich rozpoznat kohokoliv. Tyto listiny správce daně ukazoval svědkům s výzvou, aby se vyjádřili, zda tuto osobu znají. Právě úrovni kvality fotokopii nutno přisoudit fakt, že se svědek J. vyjádřil tak, že nepoznává svědka M. Svědek ani nepopřel, že by znal S.K., když uvedl, „že neví, zda ho zná“. Je zřejmé, pokud by toto jméno nikdy neslyšel a tuto osobu neznal, vyjádřil by se, že tuto osobu nezná.

16. Správcem daně i žalovaným je dospíváno k závěru, že svědek J. potvrdil, že podpis na plné moci není jeho. Tento závěr je zcela nepravdivý a odporuje obsahu spisu, zásadě logické interpretace a volného hodnocení důkazů. Svědek na otázku „je podpis na plné moci Váš“, odpověděl „na plné moci nejde poznat“. Z této odpovědi nelze dovodit, že by podpis na plné moci nebyl jeho. Odpověď se týká zřetelnosti kopie plné moci, její špatné kvality, kdy vyhodnocuje, že to, co je uvedeno na listině, která se mu předkládá, není pro něho poznatelné. Rozhodně však neříká „tento podpis není můj“. Pokud by toto chtěl svědek sdělit, nepochybně by reagoval zcela jiným způsobem. Pokud mu byla předložena nekvalitní fotokopie z dokladů svědka M., aby se vyjádřil, zda zná osobu zde vyobrazenou, svědek se opět vyjádřil „nepoznávám“, nikoli neznám, kdy je zřejmé, že svědek se vyjadřoval ke kvalitě předloženého materiálu, tedy fotokopie, která znemožňovala kohokoli poznat. Pokud by osobu svědka M. neznal, rozhodně by se jednoznačně vyjádřil k tomu, že tuto osobu nezná. Toto však neučinil. Naopak je zřejmo, že správce daně zde postupoval tak, že je pro něho

jednodušší, aby daň, kterou neodvedl nekontaktní subjekt v likvidaci, vymáhal jiným způsobem, tedy po subjektu, který vykonává podnikatelskou činnost běžným způsobem, plní své daňové povinnosti včas a řádně a je zřejmé, že s ohledem na jeho majetek a obraty u něho výběr daně není problém. Zásadě objektivního hodnocení provedených důkazů neodpovídá postup, kdy závěr o tom, že z nezřetelného materiálu svědek nepoznává konkrétní osobu, by byl interpretován, že tuto osobu nezná, nebo pokud uvádí ke svému podpisu na listině, že na dané listině podpis není zřetelný, aby jeho odpověď byla hodnocena tak, že prohlašuje, že podpis jeho není. Výslech svědka J. nebyl v rozporu s tvrzeními svědka M., když tento svědek rozhodně nepopřel, že by podpis na plné moci vystavené pro svědka M., byl jeho podpisem, a dále vypověděl, že si nepamatuje, zda pana M. zná, tedy rozhodně nevyloučil, že pana M. nebo pana K. zná. Zároveň uvedl, že zmocnil ke svému zastupování coby předsedy družstva BIRK za družstvo BIRK více osob. Rozhodně ve své výpovědi neprohlásil, že by pana M. nebo pana K. nezplnomocnil, nevyvrátil tedy skutečnost, že jmenovaní jím byli skutečně zmocnění k zastupování družstva BIRK.

17. Správce daně nevyvrátil, že by S.K. nebo Y.M. nebyly osobami, které byly zmocněny předsedou družstva BIRK k zastupování, když svědek J. výslovně uvedl, že udělil více plných mocí, pouze nebyl schopen uvést, komu. Tuto skutečnost ovšem nelze přičítat k tíži žalobci. Je nepochybné, že pokud je někdo zmocněn, aby jednal za družstvo, používá při tomto svém jednání označení právnické osoby, za kterou jedná a toto označení si může zjednodušit i použitím razítka. Pokud se svědek J. mohl vyjadřovat k používání razítka, nepochybně se vyjadřoval pouze k tomu, jaké razítko používal on, nikoli k tomu, jaké razítko používali jeho zmocněnci. V daném případě nutno odlišovat od podpisu, který činí statutární orgán a který připojuje na určitou listinu, a dále uvedení obchodní firmy např. pomocí razítka, když razítko na předmětnou listinu nemusí fyzicky umisťovat právě podepisující osoba, ale toto razítko zde může být otištěno jinou osobou již v době podpisu, což je analogická situace stavu, kdy je např. určitá listina vyhotovena a po svém vyhotovení, včetně označení subjektů, které tuto listinu mají podepsat, teprve následně opatřena podpisy. Není zřejmé, jak dospěl správce daně, potažmo žalovaný, k tomu, že to musel být výlučně svědek J., kdo by byl jediný schopen na předmětné listiny toto razítko umístit. Svědek J. se výslovně nevyjádřil v tom směru, že na veškeré listiny, které podepisoval, vždy on sám umisťoval firmu družstva BIRK, resp. že veškeré listiny, které podepisoval, vždy sám vyhotovoval. I v tomto směru namítal žalobce nepřezkoumatelnost závěrů žalovaného i správce daně.

18. Správce daně, resp. žalovaný, hodnotil podpis statutárního zástupce družstva BIRK Z.J. na plné moci jako nezřetelný, otisk razítka nejasný. Zcela v rozporu s tímto hodnocením je naprosto nepřezkoumatelný závěr, že prováděl správce daně porovnávání podpisu svědka J. s podpisem uveřejněným ve sbírce listin obchodního rejstříku Městského soudu v Praze. Je nepochybné, že pokud je určitý podpis nezřetelný, resp. určitý výraz - otisk razítka na plné moci nejasný, nelze tyto porovnávat jako hodnověrný srovnávací materiál. Závěr o tom, že je podpis nezřetelný, vylučuje, aby zároveň byl tento podpis srovnáván s podpisem jiným a hodnoceno, zda se jedná o podpisy totožné. Hodnocení podpisu navíc představuje odbornou činnost, k níž jsou obvykle přibíráni znalci, a není patrné, že by správce daně disponoval touto speciální odborností, aby mohl provádět grafologická zkoumání. Žalobci byla správcem daně poskytnuta fotokopie plné moci. Podpis zde skutečně není zřetelný, proto byl na místě závěr, že hodnotu podpisu nelze kvalifikovat, tedy jej nelze náležitým způsobem srovnat.

Závěry o srovnání podpisu a nezřetelnosti podpisu jsou logicky neslučitelné a nepřezkoumatelné, nemají oporu v provedeném dokazování a jsou v rozporu s § 2 odst. 1 a 3 ZSDP.

19. K tvrzené nepřezkoumatelnosti žalobce dále označil za nepřezkoumatelná napadená rozhodnutí a zejména dodatečné platební výměry. Uvedl, že se nepřezkoumatelnost zvlášť výrazně projevila v rozhodnutí správce daně, nicméně tím, že orgán odvolací převzal tyto závěry, trpí nepřezkoumatelností i jeho rozhodnutí. Žalobce v této souvislosti tvrdil, že svědek M. zcela jednoznačně vypověděl, že práci, kterou prováděli zaměstnanci družstva BIRK pro žalobce, organizoval na jednotlivých pracovištích, zadával práci, práci kontroloval. Zároveň také potvrdil, že byla skutečně podepsána smlouva na prováděné práce mezi žalobcem a družstvem BIRK. Stejně popsal i způsob uhrazování faktur, kdy potvrzoval, že předmětné faktury byly vystavené družstvem BIRK a byly následně také žalobcem hotovostně uhrazované. Skutečnost hotovostních úhrad byla potvrzena svědkyní P., když z její výpovědi vyplývá, že tyto faktury skutečně předkládal pan J., bezpochyby svědek M.

20. V rozporu s obecně závaznými právními předpisy je i závěr žalovaného, že označení firmy družstvo BIRK uvedené na plné moci, resp. na fakturách, neodpovídá označení firmy družstvo BIRK. V daném případě představuje výraz obchodní firma u družstva název „BIRK“ a dále dovětek družstvo, který je povinnou součástí firmy družstva podle § 221 odst. 3 obchodního zákoníku. Obchodní firmou se pak rozumí název, pod kterým je podnikatel v obchodním rejstříku zapsán, tedy nepochybně tímto názvem je „BIRK“ a výraz „družstvo“. Otázka uvedení čárky mezi těmito dvěma výrazy, je nepochybně údajem podružným, který nezpůsobuje nezaměnitelnost a jedinečnost firmy. Firmu družstva BIRK nepochybně nutno vnímat jako spojení dvou slov, a to „BIRK“ a „družstvo“. Toto spojení dvou slov vytváří nezaměnitelnost firmy a skutečnost, zda je zde uváděna čárka či nikoli, nemůže nic změnit na označení obchodní firmy, které je nutno hodnotit jako náležité. Podle § 10 obchodního zákoníku firma nesmí být zaměnitelná s firmou jiného podnikatele a nesmí působit klamavě. Je nepochybné, že pokud by předmětná čárka byla významnou součástí obchodní firmy způsobující její nezaměnitelnost, bylo by nepochybně přípustné jak označení jedné firmy názvem „BIRK družstvo“, tak jiné firmy „BIRK, družstvo“. Tak tomu však není, když podle § 10 odst. 1 věta druhá dokonce nepostačuje k odlišení firmy ani rozdílný dodatek označující právní formu. Tímto rozlišením tedy nemůže být ani čárka. Tato čárka představuje pouze interpunkční znaménko, které na charakteru firmy, jejím znění a její jedinečnosti ničeho nemění. Nelze proto považovat za správný závěr žalovaného, že by snad při označení pouze „BIRK družstvo“ bez čárky, bylo označením jiné firmy a nebylo označením firmy družstva BIRK. V obchodním rejstříku totiž žádná jiná odlišná firma, v jiném oddílu, jiné vložky či u jiného městského nebo krajského soudu pod označením „BIRK družstvo“ ani vedena není. Přístup spočívající v lpění na uvedení interpunkčního znaménka mezi oba slovní výrazy nepředstavuje správnou interpretaci práva, nýbrž přepjatý formalismus, který není v souladu se základními zásadami daňového řízení, zejména s § 2 odst. 1 a 2 ZSDP a odporuje § 2 odst. 3 ZSDP.

III. Vyjádření žalovaného

21. Žalovaný navrhol zamítnutí žalob a odkazoval na odůvodnění napadených rozhodnutí.

22. **K doměření DPH** zmínil rozhodnutí Ústavního soudu sp.zn. IV. ÚS 19/02, z něhož je patrné, že je povinností toho, kdo požaduje od státu vrácení nadměrného odpočtu DPH, prokázat, že na jeho vrácení má právní nárok, přičemž prokazování nároku je prvotně záležitostí dokladovou, současně je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno.

23. Uvedl, že při rozhodování hodnotil důkazy v souladu s § 2 odst. 3 ZSDP. Nedospěl k závěru, že svědecká výpověď B.P. (účetní žalobce) je neurčitá a v rozporu s výpovědí svědka Y.M. Přestože svědkyně P. sdělila, že má povědomí o tom, že pan J. M., s nímž osobně jednala při vyplácení peněz za vykonanou práci, byl zplnomocněným zástupcem družstva BIRK, žalobce k tomuto tvrzení nepředložil žádné jiné věrohodné důkazní prostředky svědčící o tom, že osoba takto identifikovaná byla osobou oprávněnou k zastupování družstva BIRK a svědkyně sdělila, že žalobce nemá k dispozici listinný doklad o tom, že pan J. M. byl pověřen družstvem BIRK k přebírání hotovosti.

24. K argumentaci nálezem Ústavního soudu uvedl, že lze připustit, že Finanční úřad v Klatovech nepostupoval při hodnocení podpisu statutárního zástupce družstva BIRK Z.J. zcela v souladu se ZSDP, žalovaný však v rámci odvolacího řízení neosvědčil skutečnosti týkající se podpisu statutárního zástupce družstva BIRK Z.J. jako důkazní prostředky ve věci posuzování oprávněnosti uplatnění nároku na počet daně.

25. Námitkou ohledně rozložení důkazního břemene se zabýval v odůvodnění napadeného rozhodnutí a odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 16.4.2009, sp.zn. 5Afs 68/2008, s tím, že důkazní břemeno stíhá ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP žalobce a nelze s odkazem na § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen prokazovat uvedené skutečnosti a pokud tak správce daně neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění.

26. K námitkám ohledně hodnocení výpovědi svědka Z.J. připustil, že správce daně nepostupoval zcela v souladu se ZSDP. Tato skutečnost však nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný v rámci odvolacího řízení přezkoumal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně opětovně, přičemž při hodnocení postupoval plně v souladu s § 2 odst. 3 ZSDP, jak je seznatelné z odůvodnění napadeného rozhodnutí.

27. Dle žalovaného bylo v daňovém řízení postupováno v souladu se základními zásadami dle § 2 ZSDP. Hmotněprávní předpis, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro r. 2006, upravuje podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně v § 72 a § 73. Jestliže nebylo prokázáno, že doklad, kterým žalobce deklaroval uplatněný nárok na odpočet daně, vystavil plátce, jež je na tomto dokladu uveden jako ten, kdo zdanitelné plnění uskutečnil, nesplnil žalobce jednu z podmínek stanovených v § 73 odst. 1 ZDPH pro možnost

uplatnění nároku na odpočet daně a nelze dovozovat, že by správce daně, resp. žalovaný, postupovali v rozporu s § 72 a § 73 ZDPH.

28. **K doměření DPPO** žalovaný uvedl, že se neztotožňuje s tvrzením žalobce ohledně unesení jeho důkazního břemene. V daňovém řízení nebylo bezpochyby prokázáno, kdo práce fakturované pod hlavičkou družstva BIRK ve skutečnosti provedl, v jakém rozsahu a za jakou cenu, když nebylo ani jednoznačně prokázáno, jaká osoba hotovost odpovídající fakturovaným částkám převzala. Tyto skutečnosti dostatečně neprokázaly ani svědecké výpovědi, na které žalobce odkazuje. Svědek J., předseda družstva BIRK, nebyl schopen potvrdit, že práce provedené ve prospěch žalobce a fakturované pod hlavičkou družstva BIRK skutečně toto družstvo provedlo. Sdělil, že podpis na smlouvě o dílo není jeho, razítko 100% není takové, jaké používali, že sice udělil jako předseda družstva BIRK někomu plnou moc, ale na pana Y.M. si nepamatuje, ani jej z předložené kopie pasu a povolení k pobytu nepoznal, ani nevěděl, zda zná S.K. Z výpovědi svědka M., který dohlížel na práce prováděné údajnými pracovníky družstva BIRK, vyplynulo, že skutečnost, že pracuje pro družstvo BIRK, se dozvěděl jen ze sdělení S.K., který mu také přivezl plnou moc k jednání za družstvo BIRK, on sám s panem J. nikdy nejednal, u podpisu plné moci nebyl, nikdy nebyl v kanceláři družstva BIRK a nevěděl, kde družstvo BIRK sídlí. Sdělil, že faktury měl vystavovat S.K., který s ním jezdil i do Číhaně a měl též přebírat hotovost a podepisovat některé výdajové pokladní doklady. Zmiňovanou osobu jménem S.K. však svědek nebyl schopen blíže identifikovat. S ohledem na sdělení tohoto svědka, že družstvo BIRK zná pouze přes S.K., jehož vztah k družstvu BIRK bylo možné z důvodu jeho nedostatečné identifikace v průběhu daňového řízení ozřejmit, nelze akceptovat závěry učiněné žalobcem, že tvrzení svědka M. prokázala, že práce pro žalobce prováděli zaměstnanci družstva BIRK a že smlouva na prováděné práce byla podepsána s družstvem BIRK a družstvu BIRK byly vystavené faktury hotovostně uhrazované.

29. Z dalších svědeckých výpovědí vyplývá, že svědci, zejména L.P. a V.P., informaci o tom, že osoby, které s nimi pracovaly, byli zaměstnanci družstva BIRK, získali ze sdělení těchto pracovníků, přičemž není zřejmé, na základě jakých skutečností tyto osoby usuzovaly, že pracují pro družstvo BIRK. Svědeckými výpověďmi jmenovaných osob lze mít bezpochyby za prokazané, že v místě, kde svědci v roce 2006 prováděli práce pro žalobce, pracovaly i osoby ukrajinské národnosti. Dle žalovaného však již nemůže být těmito svědeckými výpověďmi postaveno na jisto, že tito pracovníci skutečně práci vykonávali pro družstvo BIRK, když tuto skutečnost svědci vyrozuměli pouze z rozmluvy s nimi, jde tudíž pouze o reprodukci sdělení jiných osob, které nemohly být v daňovém řízení vyslechnuty z důvodu, že ani žalobce ani jiné osoby zúčastněné na vedeném daňovém řízení je nebyly schopny identifikovat. Nemohlo tak být ověřeno, na základě jakého vztahu tyto osoby uvedené práce pro družstvo BIRK vykonávaly, popř. z jakých skutečností tito pracovníci usuzovali, že práce vykonávají pro družstvo BIRK. Žalovaný zdůraznil, že takto hodnotil obsah uvedených svědeckých výpovědí zejména v kontextu se svědeckou výpovědí Y.M. a Z.J. Ani sám žalobce na výzvy správce daně jasně neidentifikoval osobu, s níž měl jednat ohledně prací údajně provedených družstvem BIRK, pouze obecně uváděl, že jednal se zástupcem družstva BIRK.

30. Žalovaný nesouhlasil s argumentací, že správce daně, resp. žalovaný, neprokázali ve smyslu § 31 odst. 8 ZSDP existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost, či úplnost účetnictví vedeného žalobcem, neboť za daného důkazního stavu věci tížilo důkazní břemeno žalobce. Žalobce splní svoji důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením, která správci daně přdestře, prokáže-li tato tvrzení účetnictvím, avšak pouze za situace, kdy účetnictví bude věrohodným a spolehlivým odrazem proběhlé skutečnosti. V okamžiku, kdy účetnictví neobsahuje dostatek spolehlivých informací ke konkrétnímu účetnímu případu, nelze takové účetnictví považovat za důkazní prostředek, který by sám o sobě mohl být dostatečným důkazem k prokázání, že se obchodní případ uskutečnil tak, jak je v účetnictví zachycen. V daném případě byly identifikovány konkrétní skutečnosti, na jejichž základě je možné hodnotit účetnictví žalobce ve vztahu k přezkoumávanému případu jako neprůkazné a k prokázání tvrzení žalobce jako nedostatečné, když předložené účetní záznamy nejsou dostačující k prokázání toho, kdo, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu provedl. Předložené faktury jsou sice vystaveny pod hlavičkou družstva BIRK, avšak v průběhu daňového řízení nebylo jednoznačně prokázáno, že fakturované práce toto družstvo skutečně provedlo, jak vyplývá z výše uvedeného. Ve vztahu k předmětu plnění obsahují pouze text „za provedené práce“ bez bližší specifikace druhu prováděných prací. Ke každé faktuře byl sice přiložen přehled obsahující jednotlivé dny v jednotlivých měsících a u každého dne byl uveden určitý počet hodin, avšak z této listiny není zřejmá identifikace ani počet pracovníků, kteří práce vykonávali. Žalobce v průběhu daňového řízení nepředložil ani na výzvu správce daně seznam údajných pracovníků družstva BIRK, kteří na jeho stavbách pracovali, přestože dle smlouvy o dílo uzavřené mezi družstvem BIRK a žalobcem měl být tento seznam žalobci dodavatelem prací předán. V rámci svědeckých výpovědí a v odpovědích žalobce byla sdělena různá identifikace (křestní jména) a počet osob údajně pracujících pro družstvo BIRK. Výdajové pokladní doklady neprokazují, jakým osobám byly částky, které jsou žalobcem deklarovány jako částky vyplacené za provedené práce, předávány, když v kolonce „vyplaceno komu“ je uvedeno pouze BIRK družstvo bez zřetelné identifikace konkrétní fyzické osoby, které byla hotovost předána. Výdajový pokladní doklad č. 385 ze dne 8.12.2006 dokonce žádný podpis příjemce hotovosti neobsahuje.

31. K provedení svědeckých výpovědí bylo přistoupeno až poté, co správci daně vznikly pochybnosti o průkaznosti faktur vystavených pod hlavičkou družstva BIRK, kterými žalobce prvotně prokazoval, že jeho tvrzení o základu daně uvedená v daňovém přiznání za kontrolované období jsou pravdivá. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně popsal důvody, proč nemohly tyto faktury samy o sobě být způsobilé bezpochyby prokázat, že se účetní případy zachycené v účetnictví žalobce udály v souladu se skutečností, a to s ohledem na okolnosti, za jakých byly faktury vystaveny. Jasně ověřená existence souladu deklarovaných faktur se skutečností je logickou podmínkou, jejíž splnění je nutné k tomu, aby toliko na základě předloženého účetnictví mohlo být ze strany žalovaného považováno za prokázané, že náklady zaúčtované v účetnictví žalobce na základě faktur vystavených pod hlavičkou družstva BIRK byly skutečně nákladem vynaloženým za podmínek umožňujících jejich daňovou uznatelnost, tedy, že výdaje (náklady) byly skutečně vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2006. Z odůvodnění rozhodnutí je zcela zřejmé, že důvodem pro pochybnosti správce daně o průkaznosti předložených faktur a tím i průkaznosti účetnictví byla především skutečnost, že žalobce v průběhu daňové kontroly jednoznačně neprokázal identifikaci osoby, která jménem

družstva BIRK podepsala smlouvu o dílo a vystavila faktury za plnění, která měla být poskytnuta na základě této smlouvy žalobci. S těmito důvody pro vznik pochybností byl žalobce seznámen a byl vyzván k jejich odstranění. Požadavek na prokázání totožnosti osoby, která za družstvo BIRK podepsala smlouvu o dílo, byl zcela legitimní a logický, neboť bylo zjištěno, že družstvo BIRK je nekontaktní, na adrese uvedené v obchodním rejstříku nesídlí a dle tvrzení žalobce byl kontakt na toto družstvo získán náhodně prostřednictvím jednoho ze zaměstnanců žalobce, pana Č., který však neměl povědomí o tom, jaké postavení vůči družstvu BIRK měla osoba, která možnost obchodní spolupráce s družstvem BIRK žalobci nabídl. Pan Č. nebyl schopen tuto osobu jednoznačně identifikovat. Přitom předseda družstva BIRK, Z.J., ve svědecké výpovědi uvedl, že smlouvu o dílo ze dne 1.4.2006 nepodepsal, faktury nevystavil, nevěděl, jakou činnost družstvo BIRK v roce 2006 vykonávalo. Pan J. sice zároveň uvedl, že zplnomocnil několik osob k jednání jménem družstva BIRK, jména zmocněnců si však již nepamatoval. Pokud tedy žalobce nejednal se statutárním zástupcem družstva BIRK, ale s jeho zástupcem, měl mít pro unesení důkazního břemene k dispozici takový důkazní prostředek, který by jednoznačně prokázal, že smlouvu o dílo, na jejímž základě byly vystaveny faktury obsahující částky, které žalobce zahrnul do daňově účinných výdajů (nákladů), podepsala osoba oprávněná jednat jménem družstva BIRK. Takový důkazní prostředek však nebyl žalobcem předložen. Na základě uvedeného se žalovaný nemohl ztotožnit s tvrzením, že žalobce svá tvrzení o tom, že práce, které byly provedeny a vyfakturovány předmětnými fakturami vystavenými družstvem BIRK, doložil jak listinnými důkazy, tak svědeckými výpověďmi jím navržených svědků. Jediným důkazním prostředkem deklarujícím oprávnění jednat jménem družstva BIRK byla kopie plné moci udělená na jméno Y.M., kterou pan M. předložil až na základě výzvy správce daně, avšak její důkazní hodnotu snižuje jednak kvalita této kopie, která způsobuje nečitelnost podpisu zmocnitele a jednak to, že tuto plnou moc předal panu M. pan K., pan M. u podpisu plné moci nebyl ani se statutárním zástupcem zmocnitele nikdy nejednal. Svědek M. ve výpovědi sdělil, že smlouvu o dílo nepodepsal, faktury nevystavoval a výdajové pokladní doklady potvrzující předání hotovosti podepsal pouze ve dvou případech.

32. Ani tvrzení žalobce, že svědek J. rozhodně nepopřel, že by podpis na plné moci vystavené pro svědka Y.M. byl jeho podpisem, nelze považovat za správné, když svědek toto nemohl potvrdit ani vyvrátit s ohledem na absolutní nečitelnost podpisu. K závěrům žalobce v tom smyslu, že svědek rozhodně nevyloučil, že pana M. nebo pana K. zná a že rozhodně ve své výpovědi neprohlásil, že by pana M. nebo K. nezplnomocnil k zastupování družstva BIRK, žalovaný uvádí, že pan J. sice ve své výpovědi skutečnosti tvrzené žalobcem výslovně nepopřel, ale také tyto skutečnosti nepotvrdil, tudíž jeho výpověď nelze hodnotit jako výpověď prokazující žalobcem předkládaná tvrzení. Hodnocení obsahu výpovědi zmiňovaných svědků provedené žalovaným nepovažuje žalovaný za hodnocení důkazů v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 2 odst. 2 ZSDP a už vůbec ne za libovůli správce daně v tom směru, aby z důkazního řízení vyplynuly takové závěry, které jsou pro správce daně potřebné, aby mohl daň doměřit.

33. Žalovaný odmítl tvrzení žalobce, že převzal závěry správního orgánu I. stupně týkající se porovnání podpisů na kopii plné moci a podpisu uvedeného ve sbírce listin. Žalovaný žádné porovnání ve svém rozhodnutí neprováděl a závěry, které v tomto směru učinil správní orgán I. stupně, do svého rozhodnutí nepřevzal. Žalovaný pouze zmínil skutečnost, že podpis

na kopii plné moci je nečitelný, což mělo za následek, že jej svědek J. nemohl identifikovat. Žalovaný odmítl, že by na základě nečitelnosti podpisu dospěl k závěru, že podpis na plné moci není podpisem pana J. Nečitelnost podpisu na plné moci měla za následek to, že uvedený svědek nemohl pravost svého podpisu vyvrátit, ale také ji nemohl potvrdit. Uvedená nečitelnost podpisu byla pouze dalším důvodem k přetrvávání pochybností o tom, zda pan M. byl skutečně oprávněn vystupovat vůči žalobci jako zástupce družstva BIRK. Svědecká výpověď pana M. přitom prokázala, že skutečný rozsah činnosti pana M. pod hlavičkou družstva BIRK byl pouze takový, že na stavbách žalobce řídil a kontroloval práce ukrajinských dělníků a předával žalobci faktury vystavené jinou osobou, jejíž postavení vůči družstvu BIRK nebylo prokázáno. Rovněž skutečnost, že pan J. na otázku správce daně, zda zná pana M., odpověděl, že si nepamatuje a že nebyl dle předložené fotokopie pořízené z cestovního dokladu schopen poznat pana M., byla posouzena žalovaným pouze jako skutečnost, která neodstranila přetrvávající pochybnosti o tom, zda pan M. byl skutečně oprávněn jednat za družstvo BIRK. Žalovaný v žádném případě nesouhlasí s tvrzením žalobce, že učinil ve svém rozhodnutí závěr, že pan J. neznal pana M.

34. K otisku razítka družstva BIRK žalovaný uvedl, že jeho snahou nebylo pouze formalistické hodnocení vzhledu otisku razítka, ale hodnocení zjištěných rozdílů ve vzájemné souvislosti se svědeckou výpovědí Z.J., který uvedl, že se 100 % nejedná o razítko, které měli. Žalovaný na základě těchto skutečností nehodnotil, zda mohlo dojít k záměně s jinou firmou, jak namítá žalobce, ale posuzoval míru věrohodnosti údajů obsažených na předložených listinách. Argumentaci žalobce založenou na tvrzení, že se pan J. nepochybně vyjadřoval pouze k razítku, které používal on sám, což dle žalobce nevyvrací možnost, že na předmětných dokumentech připojila k podpisu pana J. razítko jiná osoba, nelze přijmout, neboť toto tvrzení je zcela v rovině spekulativní a neprokázané.

35. K námitce žalobce, že žalovaný nevyvrátil, že by pan M. a pan K. byli oprávněni jednat jménem družstva BIRK, žalovaný opakovaně uvádí, že za situace, kdy jménem družstva BIRK prokazatelně jednala jiná osoba, než osoba uvedená jako statutární zástupce v obchodním rejstříku, bylo na žalobci, aby jednoznačně identifikoval osobu, se kterou jednal ohledně prací fakturovaných pod hlavičkou družstva BIRK a aby předložil důkaz o tom, že tato osoba oprávněně za deklarovaného dodavatele jednala. Bylo tak žalobcovou povinností prokázat, že pan M. a pan K., což dle sdělení pana M. byla osoba, která pod hlavičkou družstva BIRK vystavovala doklady a v některých případech i přebírala hotovost, jednali jménem družstva BIRK oprávněně. Ze strany žalobce však takový důkazní prostředek, který by nezvratně tomuto svědčil, předložen nebyl.

36. K daňové akceptaci žalobcem deklarovaných výdajů (nákladů) je třeba uvést, že pro daňovou účinnost uskutečněných výdajů (nákladů) je nezbytné v první řadě prokázat, že byl vynaložen výdaj (náklad), a prokázat jeho výši. I v případě, kdy bude bezpochyby prokázáno, že plnění bylo ve skutečnosti provedeno jinou osobou, než je deklarováno na dokladech, ale nebude pochyb o tom, jaká osoba skutečně plnění poskytla a že tato osoba za toto plnění inkasovala odměnu ve výši odběratelem uplatňovaných nákladů, jsou tyto náklady daňově účinné. Z tohoto důvodu žalovaný akceptoval jako daňově účinný výdaj (náklad) částku odpovídající hotovosti, jejíž převzetí svým podpisem stvrdil pan M., když činnost pana M. na stavbách žalobce byla prokázána. Na tento náklad nebylo ze strany žalovaného nahlíženo jako

na náklad vynaložený za plnění poskytnuté družstvem BIRK, ale jako na náklad vynaložený za plnění poskytnuté panem M., jehož výše byla prokázána výplatou hotovosti stvrzenou podpisem pana M. Oprávnění pana M. jednat jménem družstva BIRK zůstalo z pohledu žalovaného i nadále neprokázáno.

37. V případě výdajů (nákladů), které byly žalobcem deklarovány jako výdaje (náklady) vynaložené za plnění poskytnuté družstvem BIRK a žalovaným nebyly uznány za daňově účinné výdaje (náklady), tomu bylo tak proto, že nebylo jednoznačně prokázáno, kdo předmětné práce ve skutečnosti provedl za jakou odměnu, když předmětné faktury měla vystavovat a hotovost přebírat osoba jménem K., která však nebyla ani ze strany žalobce ani ze strany pana M. blíže identifikována a nebylo žádným způsobem ani prokázáno její oprávnění jednat jménem osoby, pod jejíž hlavičkou byly doklady vystaveny. Za situace, kdy bylo prokázáno, že za družstvo BIRK jednaly s žalobcem i jiné osoby než pan J., který byl statutárním zástupcem družstva BIRK, bylo na žalobci, aby prokázal, že doklady, které v souvislosti s tímto jednáním přijal a na jejichž základě účtoval o nákladech, vystavila k tomu oprávněná osoba. Lze souhlasit s tvrzením žalobce, že svědecká výpověď pana J. udělení plné moci blíže neidentifikovaným osobám nevyvrátila. To však za dané důkazní situace není rozhodující, neboť k tomu, aby svědecká výpověď pana J. mohla být vyhodnocena jako důkazní prostředek svědčící ve prospěch žalobce, bylo třeba, aby v jejím rámci byla jednoznačně prokázána žalobcem předkládaná tvrzení, že to byl právě pan M. a pan K., komu pan J. plnou moc udělil, a tudíž, že to byli právě oni, kteří byli oprávněni podepisovat jménem družstva smlouvy, vystavovat a předkládat faktury přijímat s nimi související hotovost. Takto však pan J. nevypovídal. Na jména osob, které zplnomocnil, si totiž vůbec nevzpomněl. Žalovaný připouští, že vzhledem k časové prodlevě mezi kontrolovaným obdobím a obdobím, v němž byl pan J. vyslýchán, je možné, že si pan J. na konkrétní jména již nevzpomíná, jak namítá žalobce, avšak tato skutečnost má za následek, že svědectvím pana J. nebylo prokázáno, že by panu M. či panu K. udělil plnou moc k jednání za družstvo BIRK. Pokud tedy žalobce nebyl schopen údajná zplnomocnění doložit jednoznačně průkaznými doklady a svědecké výpovědi neprokázaly, že by některá z vyslýchanych osob byla přímo přítomna jednání, při kterém pan J. zplnomocnil pana M. či pana K. k zastupování družstva BIRK, nesplnil žalobce svoji důkazní povinnost. Žalovaný na základě těchto skutečností ve svém rozhodnutí hodnotil rovněž důkazní sílu předložených dokladů. Tyto doklady za dané situace nebyly schopny prokázat, kdo byl skutečným dodavatelem fakturovaného plnění a příjemcem hotovosti, když v průběhu celého daňového řízení nebyla osoba označovaná jménem S.K. nikým dostatečně identifikována. To, že osobu jménem S.K. označil svědek M. jako osobu jednající jménem družstva BIRK, nelze bez dalšího považovat za dostatečný důkaz toho, že práce provedené ve prospěch žalobce byly provedeny způsobem, jak je předestíráno, když z důvodu absence bližší identifikace nebylo možné tvrzené informace ověřit.

38. Námitku související s porušením § 2 odst. 2 ZSDP žalovaný hodnotil jako zcela nedůvodnou. Uvedl, že si žalobce musí být vědom, že v případě, kdy uplatní určité částky jako výdaje (náklady) za účelem snížení základu daně z příjmů, je povinen prokázat, že k takovému postupu byl oprávněn, tudíž musí disponovat takovými důkazními prostředky, na jejichž základě prokáže, jaké plnění bylo v jeho prospěch poskytnuto, kdo toto plnění poskytl a že za něj bylo zapláceno tomu, kdo plnění skutečně provedl. Jak vyplývá z výše uvedeného, bylo v přezkoumávaném daňovém řízení prokázáno, že určité práce byly ve prospěch

daňového subjektu prováděny, nebylo však žalobcem bezpochyby prokázáno, kdo toto plnění poskytl a v jakém rozsahu, a že mu za něj byly zaplacený částky uplatněné v základu daně. Proto zde není na místě námitka, že pro správce daně je jednodušší daň, kterou neodvedl nekontaktní subjekt v likvidaci, vymáhat na objednateli předmětných prací. Správce daně se nespokojil pouze s konstatováním, že dodavatel prací je nekontaktní subjekt, ale činil řadu úkonů s cílem zjistit co nejúplněji veškeré skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti ve smyslu § 31 odst. 2 ZSDP. Uvedená námitka je vznesena pouze v obecné rovině, bez uvedení toho, jaké prostředky, které zvolil správce daně, jej nadměrně zatěžovaly, a proto na ni nelze adekvátně reagovat. K žalobcem uváděným odkazům na judikáty Nejvyššího správního soudu žalovaný uvedl, že se ztotožňuje s obecnými závěry z nich plynoucími a má za to, že v daném případě nepostupoval v rozporu s nimi. Konstatoval, že v nyní soudem přezkoumávaném případě byl řešen odlišný skutkový stav věci, než v nálezů Ústavního soudu ze dne 28.5.2009, sp.zn. III. ÚS 2096/07.

IV. Vyjádření účastníků při jednání soudu

39. O věci samé soud rozhodl po provedeném jednání, při němž žalobce i žalovaný setrvali na svých stanoviscích.

40. Žalobce uvedl, že prokázal, že přijatá plnění byla provedena družstvem BIRK, o čemž svědčí jednak písemné doklady, zejména doklady příjmové a faktury, ale také výpovědi navržených svědků, konkrétně svědka M. a svědkyně P., ale i dalších svědků. Výpověď svědka J. lze interpretovat zcela jinak, než žalovaný nebo správce daně, když tento svědek naprosto nevyloučil provádění plnění pro žalobce právě družstvem BIRK ani popsany způsob vyplácení odměn družstvu BIRK, jak vyplynulo i z výpovědí svědků. Žalovaný i správce daně nesprávně zhodnotili provedené důkazy, které hodnotili formálně až formalisticky s tendencí v neprospěch žalobce.

41. Žalovaný uvedl, že postupoval v souladu se základními zásadami daňového řízení, zejména v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, jejíž chybná aplikace ze strany správce daně byla žalobami napadána. Co se týče daně z příjmů právnických osob, žalovaný nepovažoval za bezpochyby prokázané, že náklady zahrnuté do základu této daně za rok 2006 na základě faktur vystavených družstvem BIRK lze považovat za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Ohledně daně z přidané hodnoty uvedl, že nebylo prokázáno, že si žalobce nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění za provedené práce uplatnil oprávněně.

V. Posouzení věci Krajským soudem v Plzni

Z čeho soud vycházel

42. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen s.ř.s.*).

43. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 s.ř.s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných

žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Skutkový základ

44. V rámci daňové kontroly bylo správcem daně zjištěno ohledně daně z přidané hodnoty, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 14.180 Kč za zdaňovací období srpen 2006 na základě faktury č. 34 2006 z 18.8.2006, kde jsou předmětem plnění provedené práce v hodnotě 74.630 Kč. Ohledně daně z příjmů právnických osoby bylo zjištěno, že žalobce zahrnul do výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za zdaňovací období roku 2006 částku 98.260 Kč na základě faktury č. 29 2006 ze 14.7.2006 (pokladní doklad č. 211 – na výdajovém pokladním dokladu je nečitelný podpis příjemce), částku 74.630 Kč na základě faktury č. 34 2006 z 18.8.2006 (pokladní doklad č. 254 – na výdajovém pokladním dokladu je nečitelný podpis příjemce), částku 26.180 Kč na základě faktury č. 35 2006 z 11.9.2006 (pokladní doklad č. 286 – na výdajovém pokladním dokladu je nečitelný podpis příjemce), částku 25.415 Kč na základě faktury č. 42 2006 z 6.10.2006 (pokladní doklad č. 309 – na výdajovém pokladním dokladu je nečitelný podpis příjemce) a částku 48.280 Kč na základě faktury č. 65 2006 z 8.12.2006 (pokladní doklad č. 585 – ve výdajovém pokladním dokladu není podpis příjemce, je uvedeno daň. doklad a na daňovém dokladu není podpis v kolonce „vydáno komu“). U všech uvedených faktur je dodavatel označen razítkem BIRK, družstvo, Praha 10 – Strašnice, V Úžlabině 1490/70 (*dále jen družstvo BIRK*) a předmětem všech faktur jsou provedené práce. Ke všem uvedeným fakturám jsou ve správním spise založeny kopie příslušných výdajových pokladních dokladů.

45. Správce daně dožádáním zjistil, že družstvo BIRK je nekontaktní, dne 31.8.2006 byla ukončena nájemní smlouva v nemovitosti, kde má sídlo, předseda družstva pan K. byl dne 11.10.2004 vyhoštěn a trest mu byl udělen do 11.10.2011.

46. S pochybnostmi správce daně o provedení fakturovaných prací deklarovaným dodavatelem byl žalobce seznámen ve výzvě z 13.1.2009, kde byl také vyzván, aby sdělil, jak získal kontakt na družstvo BIRK, předložil smlouvu, na jejímž základě byly práce prováděny, sdělil, kdo byl zplnomocněným zástupcem družstva BIRK a jeho identifikační údaje, a vyjádřil se k otázkám uvedeným ve výzvě ohledně jednotlivých faktur. Ohledně DPH byl žalobce vyzván, aby prokázal oprávněnost uplatněného nároku ve smyslu § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH a ohledně DPPO, aby prokázal, že byly náklady vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 ZDP.

47. Žalobce k výzvě sdělil, že získal kontakt na družstvo BIRK od Ing. Č., který byl tehdy jeho zaměstnancem. Jednotlivé práce byly prováděny na základě písemné smlouvy o dílo a to dle náročnosti jedním až třemi pracovníky družstva BIRK, které řídil zástupce družstva BIRK a Ing. Č. pouze zkontroloval kvalitu provedené práce a převzal hotové dílo. Konečné převzetí celé akce provedl vedoucí žalobce Z.W. Sdělil, že si nevzpomíná na jméno osoby přebírající finanční prostředky, identifikační a osobní údaje zplnomocněných zástupců družstva BIRK nezná a nikdy nepovažoval za nutné si je zaznamenávat či zástupce družstva BIRK přímo legitimovat, neboť zadaná práce byla vždy provedena. Ověřil si, že družstvo BIRK bylo v době vystavování daňových dokladů řádně registrováno jako plátce DPH. Předložil smlouvu o dílo ze dne 1.4.2006 (*dále jen smlouva o dílo*) uzavřenou žalobcem jako objednatelem

zastoupeným Z. W. a družstvem BIRK jako zhotovitelem zastoupeným Z.J., předsedou družstva BIRK, kterou se zhotovitel zavázal provádět vlastními prostředky v prostorách určených objednatelem přípravné a dokončovací práce pro stavby s tím, že rozsah a druh prací určuje objednatel, hotové práce budou kontrolovány určeným pracovníkem objednatele a zhotovitel předá seznam svých pracovníků objednateli do zahájení prací.

48. Svědek Ing. O.Č. uvedl, že v roce 2006 zabezpečoval jako zaměstnanec žalobce stavební činnost od projektu po kolaudaci. O družstvu BIRK se dozvěděl tak, že se objevil jejich vedoucí a dovezl lidi na práci. Tento vedoucí se jmenoval J., nevěděl, jak se jmenoval dál, ale určitě by ho poznal. Na otázku správce daně, zda se tento vedoucí jmenoval M., svědek odpověděl, že neví, nebyl to Čech, mluvil rusky, ukrajinsky, rumunsky a poměrně dobře česky. Svědek uvedl, že nezná osobně předsedu družstva BIRK, z družstva BIRK jednal s J., který mu nepředložil pověření předsedy družstva k jednání. Nebyl přítomen při podpisu smlouvy o dílo, při vystavování jednotlivých faktur za provedené práce ani při hotovostních úhradách faktur. Neznal jméno a adresu zástupce družstva BIRK, kterému zadával stavební práce, kontakt byl mobilním telefonem, znal jenom křestní jména pracovníků, kteří se na pomocných stavebních pracích podíleli, jeden se jmenoval B. Po předložení fotokopie pasu a fotokopie povolení k pobytu Y.M. svědek sdělil, že se jedná o stejného člověka, který zprostředkoval za družstvo BIRK pracovní síly.

49. Při ústním jednání dne 23.3.2009 žalobce uvedl, že smlouvu o dílo podepisoval pan W., od družstva BIRK byla žalobci doručena podepsaná. Na otázku správce daně, zda zástupce družstva BIRK předložil pověření k jednání za družstvo BIRK, žalobce uvedl, že neví, asi ne. Dále uvedl, že hotovostní platby za provedené práce přebíral pan J., žalobce nejednal se Z.J.

50. Dne 6.4.2009 byl správci daně doručen návrh žalobce, aby byli jako svědci vyslechnuti V.P., L.P., K.P. a A.K., kteří s pracovníky družstva BIRK na stavbách prováděli zednické práce.

51. Svědek K.P. uvedl, že v r. 2006 pracoval ve vztahu k žalobci jako živnostník, práce si objednal vedoucí pan W. Na realizaci zakázek pracovalo více lidí. Nevěděl, zda se družstvo BIRK na pracích podílelo, tuto firmu neznal. Neznal osobu jménem Y.M. a po předložení fotokopie pasu a povolení k pobytu uvedl, že tuto osobu nezná.

52. Svědek A.K. uvedl, že v r. 2006 byl najatý K.P., aby u žalobce prováděl zednické práce. Na realizaci zakázek se podílelo více firem, např. tesaři, pokrývači. Nevěděl, zda družstvo BIRK mělo na zakázkách nějaké lidi. Uvedl, že Y. M. možná byl na zakázkách přítomen, on ho ale nezná. Po předložení fotokopie pasu a povolení k pobytu uvedl, že z té fotky ho pozná těžko, je to už dlouhá doba. Na otázky zástupce žalobce, zda se na stavbách setkal s někým, kdo mluvil špatně česky, a dalo by se usuzovat, že není české národnosti, sdělil, že s ním konkrétně na stavbách nedělal nikdo, kdo by nebyl české národnosti, ale nějaké takové osoby tam byly. K dotazu, zda spolu někdy mluvili a zda říkali, kdo je zaměstnává, uvedl, že všichni říkají, že jsou od mafiána, ten má nějakou svoji firmu a dosazuje je. K dotazu, zda se zmiňovali, že byli zaměstnáni v družstvu BIRK, uvedl, že je

možné, že to říkali. K dotazu správce daně, proč svědek změnil výpověď ohledně družstva BIRK, uvedl, když se jej ptají na firmu, tak tam museli pravděpodobně mít nějaké své lidi.

53. Svědek L.P. sdělil, že v r. 2006 pracoval ve vztahu k žalobci jako živnostník. Uvedl, že se na realizaci zakázek podílelo více firem, např. firma P., P. a Ukrajinci R. a S., jejichž příjmení nezná. Tito Ukrajinci (hlavně R.) mluvili o tom, že jim zadává práci a vyplácí je družstvo BIRK. Práci R. a S. přiděloval J., kterého svědek na stavbách viděl. Říkali, že je to šéf BIRKU. Neznal osobu jménem Y.M. Po předložení fotokopie pasu a povolení k pobytu uvedl, že neví, zda zná osobu na těchto dokumentech uvedenou, z fotokopie to nejde poznat. O tom, že R. a S. byli zaměstnanci družstva BIRK usuzoval proto, že se o tom bavili, a říkali, že dělají pod BIRKEM nebo pro BIRK.

54. Svědek V.P. uvedl, že v r. 2006 pracoval ve vztahu k žalobci jako živnostník. Na realizaci zakázek se podílelo družstvo BIRK a dva Ukrajinci, jejichž jména si nepamatoval, jeden byl asi R. Že byli tyto Ukrajinci z družstva BIRK, usuzoval, protože to sami říkali, když se s nimi bavili. Nevěděl, kdo těmto Ukrajincům zadával práci. Na otázky zástupce žalobce sdělil, že při rozhovoru u svačiny tyto Ukrajinci říkali, že jsou zaměstnanci družstva BIRK. Kromě těchto dvou Ukrajinců neznal jiného člověka z družstva BIRK.

55. Svědkyně B.P. uvedla, že v r. 2006 vykonávala u žalobce funkci účetní a pokladní. S družstvem BIRK ani s jeho zástupcem se nesetkala, neznala předsedu družstva BIRK, na smlouvě o dílo byl podpis a razítko. Při vyplácení peněz za vykonávanou práci osobně jednala s osobou jménem J., nic bližšího o něm neví. Peníze za faktury družstva BIRK vyplácela osobně za přítomnosti vedoucího pana W., peníze vyplácela panu J., příjmení si nevybaví. Po předložení výdajových pokladních dokladů uvedla, že na dokladech č. 254 a 211 je podepsán pan J., jmenoval se od M., na dokladu č. 286 a 309 je podepsán nějaký jeho kolega, který přišel s ním, pan J. ho představil, že přebere peníze místo něj. Svědkyně byla osobně přítomna při podpisu výdajových pokladních dokladů, faktury družstva BIRK předkládal J. Uvedla, že se J. M. prokázal pověřením družstva BIRK k přebírání hotovosti, tento doklad však nemá založený, pan J. ho jenom ukázal k nahlédnutí. Na otázky zástupce žalobce svědkyně uvedla, že má povědomí o tom, že pan J. M. byl zplnomocněným zástupcem družstva BIRK.

56. Svědek Y.M. uvedl, že zná družstvo BIRK, pracoval pro něj v Číhání přes S.K., který mu dal faktury. K činnosti měl plnou moc, kterou mu přivezl S.K. již podepsanou. Nevěděl, kdo ji podepsal, zda S.K. nebo BIRK. Nikdy nejednal se Z.J., předsedou družstva BIRK, všechno bylo přes K. Spolupracoval s J.P., o němž nevěděl, zda byl z družstva BIRK. Uvedl, že byla uzavřena smlouva o dílo mezi žalobcem a družstvem BIRK, nebyl přítomen při jejím podpisu, tuto smlouvu podepsal možná K. nebo BIRK. Na akci u žalobce pracovali dva nebo tři lidé, a to K., J., V. a R. Po předložení faktur sdělil, že tyto faktury vystavil, podepsal a opatřil razítkem S.K. Faktury byly uhrazovány v hotovosti za přítomnosti pana W. a paní sekretářky, výdajové pokladní doklady podepisoval K. a doklad č. 309 podepsal on. Pan K. s ním jezdil i do Číhaně, kde jednali s panem W. a s panem Č.

57. K výzvě správce daně byla Y.M. předložena kopie plné moci ze dne 23.5.2006 (*dále jen plná moc*), která byla udělena Y.M., narozenému na Ukrajině, ..., předsedou družstva

BIRK Z.J. k zastupování družstva BIRK a opravňovala zmocněnce k dojednávání zakázek, jejich podepisování, k zaměstnávání, řízení a kontrole pracovníků a přijímání peněz na úhradu vystavených faktur za práci.

58. Dožádaným Finančním úřadem v Ústí nad Orlicí byl vyslechnut svědek Z.J., předseda družstva BIRK, který sdělil, že neví, jakou činnost družstvo BIRK v roce 2006 vykonávalo, všechno je na internetu, nevěděl, kolik mělo družstvo BIRK v roce 2006 zaměstnanců. Uvedl, že za družstvo BIRK podepisoval dokumenty (např. vůči odběratelům, dodavatelům, smlouvy o dílo, pracovní smlouvy, daňová přiznání, faktury apod.) on a jeho zmocněnec. Jako předseda družstva BIRK udělil někomu plnou moc, ale jména si nepamatoval. Po předložení faktury č. 20 2006 za provedené práce, smlouvy o dílo a plné moci sdělil, že podpis na faktuře a na smlouvě o dílo určitě není jeho, na plné moci nejde poznat, razítko není 100 % takové, jaké měli. Nepamatoval si, zda zná Y.M. K předložené kopii pasu a povolení k pobytu uvedl, že osobu zde uvedenou nepoznává. Na otázku správce daně, zda udělil plnou moc panu M. a zda je podpis na této plné moci jeho, odpověděl, že neví, nepamatuje si, jelikož nepoznává svůj podpis. Uvedl, že neví, zda zná S.K. a osoby jménem A.T., R.S., I.K. a V.D.

59. Žalobce byl výzvou z 27.8.2009 vyzván k předložení seznamu pracovníků družstva BIRK, který mu měl být dle smlouvy o dílo předán družstvem BIRK do zahájení prací. Odpověděl, že ze smlouvy o dílo nevyplývá, jakým způsobem měl dodavatel odběrateli předat seznam svých pracovníků, zda ústně nebo písemně, zda se jedná o všechny pracovníky družstva BIRK či jen takové, se kterými bude uvažováno na práce vyfakturované dodavatelem, a jaké náležitosti má seznam obsahovat. Z výpovědi svědka Ing. Č. je patrné, že jména pracovníků, kteří prováděli předmětné práce, mu byla v době provádění prací známa, další jména, která znal a neuvedl, byla jména S. a J. Žalobce namítal, že z uvedeného není pochyb o tom, že byla Ing. Č. jako zástupci žalobce jména dodavatelem předána, a uvedl, že mu žádný obecně závazný předpis neukládá archivovat předmětná data, proto není možné požadovaný seznam předat v písemné podobě.

60. V protokolu o ústním jednání z 24.2.2010 k projednání zjištění při daňové kontrole správce daně zopakoval průběh daňového řízení, uvedl, jak hodnotí provedené důkazy. Ohledně daně z přidané hodnoty učinil s odkazem na § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH závěr, že žalobce věrohodnými důkazními prostředky neprokázal, že předmětné práce uskutečnila společnost, jejímž jménem byly předmětné faktury vystaveny, resp. nebylo prokázáno, že daňové doklady byly vystaveny plátcem. Ohledně daně z příjmů právnických osob správce daně s odkazem na § 23 odst. 1, 10 ZDP uvedl, že správce daně nemá pochybnosti, že byl žalobce jedním účastníkem účetního případu. Z průběhu daňového řízení nebylo žalobcem průkazně doloženo, že provedené práce dodával právě BIRK, deklarovaný na účetních dokladech jako dodavatel. Pokud je prvotní účetní doklad, na základě kterého byly činěny další účetní zápisy, vadný, nelze při úvaze o skutečném nákladu a jeho výši vycházet z těchto účetních podkladů. S odkazem na § 24 odst. 1 ZDP uvedl, že bylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že předmětné práce nebyly provedeny tím, kdo je deklarován na fakturách jako dodavatel. Jedná se o dodávku služeb bez právního důvodu, proto nelze uznat, že náklad byl vynaložen na plnění, které soužilo k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nebylo prokázáno, že byly splněny všechny zákonné podmínky pro snížení základu daně podle § 24 odst. 1 ZDP.

Daň z přidané hodnoty

61. Žalovaný provedl v rámci odvolacího řízení znovu hodnocení důkazů (viz str. 8 dole až str. 13 nahoře napadeného rozhodnutí). Uvedl, že „*pouhá formální existence dokladu, faktury vystavené družstvem BIRK, není dostačujícím důkazem o tom, že předmětné zdanitelné plnění na tomto dokladu uvedené bylo uskutečněno, a to osobou uvedenou na tomto dokladu jako dodavatel plnění.*“ Následně zrekapituloval obsah provedených důkazů a ke každému uvedl své hodnocení ve smyslu § 2 odst. 3 ZSDP a výslovně poukázal na hodnocení konkrétního důkazu v souvislosti s dalšími důkazy.

62. Uvedl, že smlouva o dílo byla žalobci doručena již podepsaná za družstvo BIRK a „*nebylo prokázáno, že by plnění uvedené na faktuře, kterou daňový subjekt deklaroval uplatněný nárok na odpočet daně, bylo uskutečněno družstvem BIRK, když pan Z.J., tj. osoba na této smlouvě uvedená jako zástupce družstva BIRK, sdělil, že podpis na této smlouvě o dílo, na jejímž základě měly být fakturované práce prováděny, není jeho a razítko není takové, jaké měli.*“

63. Přisvědčil žalobci, že „*...žádný předpis neukládá daňovému subjektu povinnost uchovávat data týkající se seznamu pracovníků. Nebyl-li však ani na výzvu správce daně předložen seznam pracovníků tak, jak bylo dle smlouvy o dílo ... ujednáno, je nutné tuto skutečnost považovat za další důvod, pro který nelze ... předloženou smlouvu o dílo považovat za důkaz svědčící o tom, že plnění uskutečňovaná na jejím základě byla provedena družstvem BIRK.*“ K výsledku svědků uvedl, že „*pan K.P. a pan A.K. žádným způsobem nepotvrdili, že by s nimi na stavbách prováděli práce pro daňový subjekt pracovníci družstva BIRK. Těmito svědeckými výpověďmi nebylo rovněž potvrzeno, že by družstvo BIRK vykonalo pro daňový subjekt plnění uvedené na faktuře, již ... deklaroval uplatněný nárok na odpočet daně.*“ K výsledku dalších svědků žalovaný uvedl, že „*navržení svědci – pan L.P. a pan V.P. – vypověděli, že na realizaci zakázek ... rovněž pracovali i Ukrajinci, o nichž tito svědci na základě rozhovoru s nimi usuzují, že tito byli zaměstnanci družstva BIRK. V této souvislosti je nutné uvést, že pan Z.J. (předseda družstva BIRK) ... ve věci zaměstnanců družstva BIRK uvedl, že neví, kolik zaměstnanců mělo družstvo BIRK v r. 2006. Přestože pan L.P. a pan V.P. ... sdělili, že na realizaci zakázek ... pracovali Ukrajinci, o nichž tito svědci na základě rozhovoru s nimi usuzují, že byli zaměstnanci družstva BIRK, odvolací orgán zhodnotil tyto důkazní prostředky ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazními prostředky získanými v rámci daňové kontroly. Daňový subjekt na výzvu ... nepředložil žádné listinné důkazy svědčící o tom, že osoby sdělené v rámci svědeckých výpovědí ... prováděly práce ... a byly zaměstnanci družstva BIRK. Ačkoli ... argumentuje, že jména pracovníků, kteří prováděli předmětné práce, byla známa panu Č. a tomuto jako zástupci daňového subjektu byla tedy jména pracovníků dodavatelem prací předána, ... ze svědecké výpovědi pana Č. nevyplývalo, že by tomuto byla družstvem BIRK předána jména pracovníků, kteří prováděli předmětné práce.*“ K vyjádření žalobce, svědeckým výpovědím L.P., V.P., Ing. Č. a Y.M. žalovaný uvedl, že je „*zřejmé, že ... byla sdělena různá identifikace osob, které měly jako pracovníci družstva BIRK předmětné práce pro daňový subjekt provádět.*“ Zhodnocením všech uvedených skutečností žalovaný neosvědčil svědecké výpovědi pana L.P. a pana V.P. jako důkaz svědčící o tom, že práce uvedené na faktuře, již daňový subjekt deklaroval uplatněný nárok na odpočet daně, uskutečnilo družstvo BIRK, a to prostřednictvím svých zaměstnanců.“

64. Ke svědecké výpovědi Y.M. a předložené kopii plné moci žalovaný uvedl, že „zhodnotil důkazní prostředky ... ve vzájemné souvislosti s dalším důkazním prostředkem svědeckou výpovědí pana Z.J. (předsedy družstva BIRK). ... Z uvedeného je zřejmé, že předseda družstva ... žádným způsobem nepotvrdil, že by plnou moc ... k zastupování družstva BIRK panu Y.M. udělil. Žalovaný tak dospěl k závěru „že svědeckou výpověď pana Y.M. a jím předloženou kopii plné moci ... nelze osvědčit jako důkaz jednoznačně svědčící o tom, že pan Y.M. byl osobou oprávněnou k zastupování družstva BIRK a práce uvedené na faktuře ... uskutečnilo družstvo BIRK.“ Ke svědecké výpovědi Z.J. žalovaný uvedl, že jí „nebylo rovněž žádným způsobem potvrzeno, že by družstvo BIRK uskutečnilo v roce 2006 pro daňový subjekt plnění uvedené na faktuře, ... , když svědek ... sdělil, že neví, jakou činnost družstvo BIRK v roce 2006 vykonávalo, všechno je na internetu, a dále sdělil, že podpis na vystavené faktuře není jeho, razítko není 100 % takové, jaké družstvo mělo.“ Ke svědecké výpovědi B.P., účetní žalobce, žalovaný uvedl, že „sdělila, že má povědomí o tom, že pan J. M., s nímž osobně jednala při vyplácení peněz za vykonanou práci, byl zplnomocněným zástupcem družstva BIRK ... daňový subjekt k tomuto tvrzení nepředložil žádné jiné věrohodné důkazní prostředky svědčící o tom, že osoba identifikovaná paní P. jako J. M. byla osobou oprávněnou k zastupování družstva BIRK. ... dle sdělení paní P. daňový subjekt nemá k dispozici listinný doklad o tom, že pan J. M. byl pověřen družstvem BIRK k přebírání hotovosti.“ Dále žalovaný pro úplnost uvedl, „že lze spatřoval rozpory v tvrzeních daňového subjektu sdělených v rámci daňové kontroly. Daňový subjekt v odpovědi ... na výzvu ... uvedl, že si nevzpomíná na jméno osoby přebírající finanční prostředky, ale že může potvrdit, že peníze v den výplaty hotovosti byly vždy předány zástupci družstva BIRK. V rozporu s tímto sdělením ... v rámci ústního jednání dne 23. března 2009 ... sdělil, že hotovostní platby za provedené práce přebíral pan J.

65. Žalovaný dále vysvětlil rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a uvedl, že žalobce nemá pravdu, „usuzuje-li, že své důkazní břemeno unesl tím, že předložil formálně bezvadné doklady o přijetí zdanitelného plnění. Správce daně v daném případě nabyl důvodné pochybnosti o tom, zda přijaté zdanitelné plnění uvedené na dokladu, kterým ... skutečně fyzicky provedla osoba, která byla na tomto dokladu uvedena jako dodavatel plnění, tj. družstvo BIRK, když bylo zjištěno, že ... se v sídle zapsaném v obchodním rejstříku nenachází. S těmito pochybnostmi správce daně byl daňový subjekt seznámen ... a ... vyzván k prokázání oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně deklarovaného fakturou č. 34 2006 vystavenou družstvem BIRK.“ Dle žalovaného správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, „když prokázal, že o souladu účetnictví ... se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Vyjádřením důvodných pochybností o předloženém daňovém dokladu tak přešlo důkazní břemeno zpět na daňový subjekt a bylo na něm, aby prokázal, že i přes vzniklé pochyby správce daně bylo přijaté zdanitelné plnění uskutečněno tak, jak bylo předloženým daňovým dokladem deklarováno, tj. že toto přijaté zdanitelné plnění bylo uskutečněno družstvem BIRK. Z výše uvedeného vyplývá, že daňový subjekt v průběhu daňové kontroly nepředložil žádné věrohodné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že přijaté zdanitelné plnění bylo uskutečněno družstvem BIRK, které je jako dodavatel tohoto plnění uveden na faktuře č. 34 2006 ...“, proto žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nesplnil svoji povinnost podle § 31 odst. 9 ZSDP, tj. neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně ve výši 14 180 Kč deklarovaného fakturou č. 34 2006.

66. Žalovaný dále uvedl, že „... přestože by bylo možno připustit, že správce daně při hodnocení důkazních prostředků nepostupoval zcela v souladu se zákonem č. 337/1992 Sb., je z výše uvedeného hodnocení odvolacího orgánu zřejmé, že ... přezkoumal oprávněnost nároku na odpočet daně opětovně, přičemž při tomto hodnocení postupoval v souladu s § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., tj. hodnotil důkazy ... Po zhodnocení ... přitom dospěl ... k totožnému závěru, tj. že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno k prokázání svých tvrzení stanovené v § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., když nepředložil žádné věrohodné důkazní prostředky prokazující, že přijaté zdanitelné plnění – provedené práce – uskutečnila právě ta osoba – plátce daně, jež je jako dodavatel tohoto plnění uvedena na dokladu, kterým uplatněný nárok na odpočet daně deklaroval, tj. že toto přijaté zdanitelné plnění bylo uskutečněno družstvem BIRK.“ S ohledem na uvedené a s odkazem na § 73 odst. 1 ZDPH žalovaný uzavřel, „jestliže nebylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že doklad, kterým daňový subjekt deklaroval uplatněný nárok na odpočet daně, vystavil plátce, jež je na tomto dokladu uveden jako ten, kdo zdanitelné plnění uskutečnil, nesplnil daňový subjekt jednu z podmínek stanovených v § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně. Dále žalovaný dospěl k závěru, že ze strany správce daně nedošlo v daňovém řízení k porušení základní zásady daňového řízení dle § 2 odst. 2 ZSDP.

67. O námitkách žalobce soud uvažil následujícím způsobem:

68. Podle § 31 odst. 9 ZSDP daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

69. Žalobce především namítal, že ze žádného z provedených důkazů nevyplývalo, že by jím proplácené faktury nebyly vystaveny družstvem BIRK, že by provedené práce nebyly provedeny zaměstnanci družstva BIRK a že měl za to, že unesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 ZSDP a byl to naopak správce daně, resp. žalovaný, kdo ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP neunesl důkazní břemeno (odst. 5).

70. Daňové řízení, jak trvale judikuje Nejvyšší správní soud, 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. Dále 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). 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). 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 je podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP důkazní

břemeno na správci daně, 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, nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k popsáním 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.

71. 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 prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 ZSDP). 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) ZSDP], aby popsáním způsobem takové pochybnosti 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).

72. Žalobce unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP, když v rámci kontroly předložil správci daně fakturu č. 34 2006 a k ní výdajový pokladní doklad. Správce daně po té, kdy zjistil, že je na tomto dokladu, stejně jako na dalších žalobcem předložených, jako dodavatel uvedeno družstvo BIRK, které je nekontaktní a nesídlí na adrese sídla uvedeného v obchodním rejstříku, vyjádřil tyto své pochybnosti zcela konkrétním způsobem ve výzvě z 13.1.2009 jako skutečnosti, na jejichž základě měl pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví žalobce (viz odst. 45 a 46). Správce daně tím splnil svoji důkazní povinnost stanovenou mu § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP. S takto vyjádřenými pochybnostmi správce daně se ztotožnil i žalovaný. Není proto správné tvrzení žalobce, že „*správce daně ani žalovaný nesplnili svoji povinnost vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP a neprokázali existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost, či úplnost účetnictví vedeného žalobcem.*“ V daňovém řízení tak bylo dále na žalobci, aby ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP prokázal, pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu.

73. Podle § 31 odst. 4 ZSDP *jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové*

řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

74. Správce daně provedl k návrhu žalobce výsledky svědků Ing. Č. (odst. 48), K.P. (odst. 51), A.K. (odst. 52) L.P. (odst. 53), V.P. (odst. 54), B.P. (odst. 55) a z vlastní iniciativy výsledky svědka Y.M. (odst. 56), který předložil plnou moc k zastupování družstva BIRK (odst. 57) a dožádaným správcem daně výsledky svědka Z.J. (odst. 58). Na základě ujednání ve smlouvě o dílo vyzval správce daně žalobce k předložení jmenného seznamu osob, zaměstnanců družstva BIRK, které u žalobce pomocné stavební práce prováděly (odst. 59).

75. Podle § 2 odst. 3 ZSDP *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.* Toto pravidlo je třeba vyložit v souladu s dalšími ustanoveními ZSDP upravujícími dokazování. Podle § 31 odst. 2 ZSDP jsou finanční orgány povinny v zájmu co nejúplnějšího zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti provést navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. Všechny důkazní prostředky, které finanční orgány provedou, nemusí být nutně osvědčeny jako důkazy. Podle § 31 odst. 4 ZSDP teprve provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. K tomu se vyslovil Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 28.7.2008, čj. 5Afs 5/2008–75, publikovaném pod č. 1702/2008 Sb. NSS, tak, že „*zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamena to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Rovněž poslední věta § 31 odst. 4 daňového řádu, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.*“ Těmto požadavkům žalovaný v rámci důkazního řízení týkajícího se daně z přidané hodnoty dostál a zásadu volného hodnocení důkazů tak neporušil.

76. Z napadeného rozhodnutí (odst. 61 až 66) je zřejmé, že žalovaný znovu hodnotil všechny správcem daně provedené důkazy, a to v souladu s § 2 odst. 3 ZSDP, tedy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlížel ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný rovněž vymezil vůči hodnocení důkazů, jak jej provedl správce daně (odst. 18 a odst. 66) a soud souhlasí se žalovaným, že za situace, kdy správce daně při hodnocení důkazů nepostupoval zcela v souladu s § 2 odst. 3 ZSDP (konkrétně při hodnocení podpisu Z.J., statutárního zástupce družstva BIRK, na plné moci), nemělo to vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť, jak již bylo uvedeno, žalovaný hodnotil všechny správcem daně provedené

důkazy znovu a své závěry uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Skutečnosti týkající se pochybností o správnosti podpisu Z.J. na plné moci žalovaný neosvědčil jako důkazní prostředek v rámci zjišťování oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet DPH. V té souvislosti není důvodnou námitka nepřezkoumatelného závěru správce daně o podpisu Z.J. na plné moci (odst. 18).

77. Podle § 72 odst. 1 věty první ZDPH *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.* Podle § 73 odst. 1 ZDPH *plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.*

78. Rovněž k otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že jakkoliv z § 73 odst. 1 ZDPH 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 27.1.2012, čj. 8 Afs 44/2011 – 103, ze dne 16.3.2010, čj. 1 Afs 10/2010 – 71, ze dne 28.2.2008, čj. 9 Afs 93/2007 – 84).

79. 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 ZDPH, 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).

80. 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 ZDPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 10/2010 – 71).

81. Pro závěr, že žalobce uplatnil za zdaňovací období srpen 2006 nárok na odpočet DPH ve výši 14.180 Kč na základě faktury č. 34 2006 za práce provedené dodavatelem družstvem BIRK oprávněně, bylo rozhodné posouzení, zda žalobce unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP ve vztahu ke svému tvrzení, že splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH za uvedené zdaňovací období podle § 72 odst. 1 ZDPH, tedy že prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem vystaveným plátcem. Jinými slovy musel žalobce

prokázat, že pro něj práce provedli právě zaměstnanci družstva BIRK, které bylo v daném zdaňovacím období plátcem DPH.

82. Toto se však žalobci nepodařilo prokázat. Uvádí-li žalobce, že měl uzavřenu smlouvu o dílo s družstvem BIRK, pak je nutno přisvědčit závěrům žalovaného, že tato smlouva byla žalobci doručena již podepsaná za družstvo BIRK, u jejího podpisu nebyl nikdo za žalobce, ani pan W. ani Ing. Č. Předseda družstva BIRK Z.J. sdělil, že podpis na smlouvě není jeho a razítko není takové, jaké měli (viz odst. 58). Žalobce k výzvě správce daně nepředložil jmenný seznam osob, zaměstnanců družstva BIRK, které u žalobce pomocné stavební práce prováděly, ačkoliv bylo na žalobci, aby v době, kdy se realizovaly tyto práce, vyžadoval po zhotoviteli, družstvu BIRK, resp. jeho zástupci, se kterým jednal, přehled o zaměstnancích družstva BIRK, kteří pro něj tyto práce vykonávali. Pokud žalobce namítá, že stačilo jejich ústní sdělení Ing. Č., který za stavbu odpovídal, pak je nutno dát za pravdu žalovanému, že z jeho svědecké výpovědi (viz odst. 48), ani z výpovědí svědků L.P. (viz odst. 53) a V.P. (viz odst. 54) nebylo zjištěno, které konkrétní osoby tyto práce prováděly a že je prováděly jako zaměstnanci družstva BIRK. Že byly předmětné práce vykonávány právě zaměstnanci družstva BIRK, nebylo prokázáno ani výsledkem svědků K.P. (viz odst. 51), A.K. (viz odst. 52) ani výsledkem svědkyně B.P. (odst. 55). Svědek Y.M. uvedl, že pro družstvo BIRK pracoval přes S.K. na základě plné moci, kterou mu přinesl S.K., nevěděl, kdo ji podepsal, se Z.J., předsedou družstva BIRK, nikdy nejednal (viz odst. 56). Svědek Z.J. k podpisu na plné moci uvedl, že nepoznává svůj podpis (viz odst. 58). Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela srozumitelně vyjádřil své závěry, ke kterým dospěl na základě hodnocení uvedených důkazů. Tyto závěry vyplynuly z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci žalovaný posoudil každý z provedených důkazů jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti a tuto úvahu v odůvodnění napadeného rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřil (viz odst. 61 až 66). Soud se s jeho závěry plně ztotožňuje. Dle názoru soudu žalovaný nemohl uvedené důkazy osvědčit jako důkazy jednoznačně svědčící o tom, že práce provedené na faktuře 34 2006, kterou žalobce deklaroval uplatněný nárok na odpočet daně, uskutečnilo družstvo BIRK svými zaměstnanci. Shodně s žalovaným proto soud dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 ZSDP a neprokázal splnění podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH, když neprokázal, že pro něj práce prokazované fakturou 34 2006, provedli zaměstnanci družstva BIRK.

Daň z příjmů právnických osob

83. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že nelze předložené listinné doklady, tj. smlouvu o dílo, a faktury č. 29 2006, č. 34 2006, č. 35 2006, č. 42 2006, 65 2006, na jejichž základě žalobce tam uvedené částky zaúčtoval do svého účetnictví a následně zahrnul do výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů považovat za důkazní prostředky prokazující, že tak učinil oprávněně, neboť byly zjištěny skutečnosti, které podstatně zpochybňují věrohodnost, správnost a průkaznost na nich uvedených údajů.

84. Ke smlouvě o dílo uvedl, že „nebylo prokázáno, jaká osoba za deklarovaného dodavatele, družstvo BIRK, smlouvu uzavřela, když předseda družstva pan J. ... sdělil, že

podpis na smlouvě určitě není jeho. Svědek Y.M. ... na otázku, kdo smlouvu za družstvo BIRK podepsal, uvedl, že to byl možná K. nebo BIRK a že mu ji přinesl podepsanou.“ „... osobu jménem K. svědek blíže neidentifikoval, jen uvedl, že s ním spolupracoval v letech 2006 a 2007 a v současné době na něj nemá kontakt.“ Taktéž předložené faktury vystavené pod hlavičkou družstva BIRK nelze dle žalovaného považovat za věrohodné doklady, „když svědek Y.M. ... sdělil, že tyto doklady vystavila, podepsala a razítkem opatřila osoba jménem S.K. Přitom ve vztahu k této osobě nebylo v průběhu daňového řízení prokázáno, zda a jestli vůbec měla tato osoba vazbu na družstvo BIRK, když osoba tohoto jména dle informací z obchodního rejstříku nebyla oprávněna v daném zdaňovacím období za družstvo BIRK jednat a správci daně žádné zmocnění opravňující tuto osobu jednat jménem družstva BIRK předloženo nebylo. Předseda družstva, pan J., sice připustil, že nějaké plné moci k zastupování družstva udělil, na jména si však nepamatuje a nevěděl, zda zná pana K. Přestože pan Y.M. vypověděl, že z družstva BIRK jednal jen s panem S.K. a tento také vystavoval faktury za provedené práce, předseda družstva pan Z.J. žádným způsobem nepotvrdil, že by tuto osobu znal a že by tato osoba měla oprávnění k vystavování faktur a jednání jménem družstva BIRK.“

85. K plné moci žalovaný uvedl, že ji „obdržel pan M. od pana K. již podepsanou a není mu známo, kdo ji podepsal. Pan K. nebyl v průběhu daňové kontroly blíže identifikován, a proto jej nebylo možno předvolat jako svědka. Předseda družstva BIRK, pan J., ... sdělil, že si na pana Y.M. nepamatuje, z fotografie z kopie pasu a povolení k pobytu jej nepoznal a po předložení plné moci uvedl, že neví, zda tuto plnou moc udělil, nepamatuje si, jelikož nepoznává svůj podpis.“ Žalovaný zjistil, že „na této plné moci bylo k podpisu, který měl být podpisem pana J., připojeno razítko s obchodním názvem firmy „BIRK družstvo“. Stejně razítko bylo použito i na předmětných fakturách vystavených pod hlavičkou družstva BIRK. Pan J. jako svědek k tomuto razítku uvedl, že se stoprocentně nejedná o razítko družstva BIRK. K tvrzení pana J. žalovaný uvedl, že „podle § 8 obchodního zákoníku je obchodní firma název, pod kterým je podnikatel zapsán do obchodního rejstříku, přičemž podnikatel je povinen činit právní úkony pod svou firmou. Družstvo BIRK bylo zapsáno do obchodního rejstříku vedeného. Městským soudem v Praze do oddílu D, vložky 6232 pod názvem „BIRK, družstvo.“ Tento název obsahoval za jménem BIRK čárku, zatímco razítko tuto čárku nemělo. Pokud byl tedy podpis na plné moci připojen k razítku, které se neshodovalo s obchodní firmou družstva BIRK, pak se jednalo o právní úkon, který nebyl proveden v souladu s ustanovením § 8 obchodního zákoníku a nebyl ani v souladu se způsobem podepisování zapsaným v obchodním rejstříku, neboť z obchodního rejstříku vyplývá, že podepisování se v případě družstva BIRK děje tak, že k obchodní firmě družstva připojí svůj podpis předseda.“

86. Dle žalovaného tak „předloženou smlouvu o dílo .. a ... faktury nelze považovat za dostatečný důkazní prostředek prokazující oprávněnost zahrnutí na nich uvedených částek ...a to z důvodu, že u smlouvy o dílo nebylo prokázáno, kdo ji ze strany dodavatele uzavřel a v případě předložených faktur je měla vystavit osoba, u níž nebylo prokázáno, jaký a zda vůbec měla nějaký vztah k družstvu BIRK. V daňovém řízení nebylo dále bezpochyby prokázáno, zda pan Y.M. byl skutečně oprávněn zastupovat družstvo BIRK, když jím byla na výzvu správce daně předložena pouze velmi nekvalitní kopie plné moci, předseda družstva pan J. si na pana M. nepamatuje, ani ho nepoznal a nebyl schopen identifikovat svůj podpis na plné moci. Navíc pan M. ... uvedl, že nebyl při podpisu plné moci, že mu ji přivezl S.K., s panem J. nikdy

nejednal, nevěděl, na jaké adrese má družstvo BIRK kancelář, nikdy tam nebyl. ...zmiňované dokumenty byly opatřeny razítkem, které družstvo BIRK, dle vyjádření svého předsedy, nepoužívalo.“

87. Žalovaný rovněž uvedl, že žalobce „jasně nevysvětlil, jakým způsobem došlo ke zkontaktování družstva BIRK ...kontakt ... získal od pana Č., přitom pan Č. ... se o družstvu BIRK dozvěděl tak, že se objevil jejich vedoucí, který se jmenoval J. a dovezl lidi na práci. Pan Č. nevěděl, jak se tato osoba jmenovala dále, nezná osobně předsedu družstva BIRK, jednal jen s J., který mu však nepředložil pověření předsedy družstva k jednání. Sám daňový subjekt ... sdělil, že nejednal s předsedou družstva BIRK panem J. a zástupce družstva BIRK nepředložil daňovému subjektu pověření k jednání za družstvo BIRK. ... Všechny tyto skutečnosti vzbuzují oprávněné pochybnosti o tom, zda skutečným dodavatelem fakturovaných prací bylo družstvo BIRK. Odvolací orgán nezpochybňuje fakt, že určité pomocné práce byly ukrajinskými pracovníky provedeny, což potvrzují i některé z provedených svědeckých výpovědí, které jsou hodnoceny níže, nicméně tento fakt nemůže být dostačujícím k prokázání vynaložení výdajů (nákladů) ve výši vyplývající z listinných dokladů (faktur), když údaje na těchto fakturách týkající se údajného dodavatele byly v daňovém řízení podstatným způsobem zpochybněny.“

88. K výpovědím svědků žalovaný uvedl, „přestože pan L.P. a pan V.P. ... sdělili, že na realizaci zakázek pro daňový subjekt pracovali Ukrajinci, o nichž tyto svědci na základě rozhovoru s nimi usuzují, že byli zaměstnanci družstva BIRK, zhodnotil tyto důkazní prostředky ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazními prostředky získanými v rámci daňové kontroly a dospěl k závěru, že tyto výpovědi samy o sobě nemohou být dostačující k prokázání toho, že daňový subjekt oprávněně uplatnil v daňově účinných výdajích (nákladech) částky vyplývající z faktur vystavených pod hlavičkou družstva BIRK. ... nelze uvedená svědectví považovat za dostačující k prokázání předmětných nákladů nejen proto, že ...ohledně údajného zaměstnavatele osob ukrajinské národnosti představují pouze zopakování toho, co se svědci dozvěděli ze sdělení třetích osob, které kromě křestního jména svědci nedokázali blíže identifikovat, a tudíž se nepodařilo tato tvrzení ověřit, ale i z důvodu, že tato svědectví nemohou prokázat rozsah fakturovaných prací.“ V této souvislosti žalovaný poukázal i na to, že „Z.J. ... uvedl, že neví, kolik zaměstnanců mělo družstvo BIRK v roce 2006.“

89. K seznamu jmen pracovníků, kteří prováděli předmětné práce, žalovaný uvedl, že „v rámci provedených svědeckých výpovědí a v odpovědi daňového subjektu byla sdělena různá identifikace osob, a to navíc pouze křestními jmény, které měly jako pracovníci družstva BIRK předmětné práce pro daňový subjekt provádět.“

90. K výplatě peněz v hotovosti údajnému zástupci družstva BIRK žalovaný uvedl, že „paní P. uvedla, že peníze vyplácela osobě jménem J. a identifikovala na dokladech č. 254 a 211 (faktury č. 29 2006 a 34 2006 – poznámka soudu) podpis příjemce hotovosti jako podpis této osoby. K dokladu č. 286 a č. 309 (faktury č. 35 2006 a 42 2006 – poznámka soudu) uvedla, že se jedná o podpis kolegy pana J., který přebíral peníze místo něj. Dle paní P. stejná osoba jménem J. rovněž předkládala faktury vystavené pod hlavičkou družstva BIRK. Ze svědecké výpovědi pana M. vyplynulo, že částka za provedenou práci byla stanovena v kanceláři daňového subjektu, tuto částku sdělil pan M. panu S.K., který panu M. následně

přinesl vystavenou fakturu. Pan M. předal faktury od pana K. vystavené pod hlavičkou družstva BIRK do kanceláře daňového subjektu. Dále pan M. uvedl, že platby za faktury probíhaly hotově a ze šesti předložených pokladních výdajových dokladů vystavených daňovým subjektem identifikoval pouze pokladní doklad č. 309 ze dne 6.10.2006, jako pokladní doklad který podepsal jakožto příjemce hotovosti. U dokladů č. 211, č. 254 a č. 286 uvedl, že je podepsal pan K. Pokladní doklad č. 385 ze dne 8.12.2006 (faktura č. 65 2006 – poznámka soudu) žádný podpis příjemce hotovosti neobsahoval.“ K tomu žalovaný uvedl, že „na všech výše uvedených pokladních dokladech je ve jméně osoby, které měla být hotovost vyplacena, uvedeno BIRK družstvo, Praha bez identifikace osoby, která za toto družstvo peněžní prostředky přijala, absentuje též údaj o průkazu totožnosti této osoby. Z podpisu příjemce uvedeného na dokladech č. 211, č. 254, č. 286 a č. 309 není možné rozpoznat, jaká osoba tento doklad podepsala. Dále je třeba konstatovat, že existují rozpory mezi svědeckou výpovědí paní P., která uvedla, že na dokladech č. 254 a č. 211 je podpis zástupce družstva BIRK, pana J. M., na dokladech č. 286 a č. 309 je pak podepsán blíže neidentifikovaný kolega pana J., který přebíral peníze místo něj. Naproti tomu pan M. v rámci své svědecké výpovědi prohlásil, že podepsal pouze pokladní doklad č. 309, doklady č. 211, č. 254 a č. 286 měl dle jeho tvrzení podepsat pan S.K.“ Z uvedeného tak dle žalovaného vyplývá, že „není možné jednoznačně konstatovat, jaká osoba částky uvedené na pokladních dokladech, které se shodují s fakturovanými částkami, ve skutečnosti přijala. ... lze spatřovat i rozpory v samotných tvrzeních daňového subjektu, který ... uvedl, že si nevzpomíná na jméno osoby přebírající finanční prostředky, ale že může potvrdit, že peníze v den výplaty hotovosti byly vždy předány zástupci družstva BIRK, ale v rámci ústního jednání ... sdělil, že hotovostní platby za provedené práce přebíral pan J.“

91. Žalovaný na základě výše uvedeného nesouhlasit s názorem žalobce, že svědeckými výpověďmi a doloženými listinnými důkazy, za které považuje zejména ve zprávě o daňové kontrole uvedené faktury vystavené společností BIRK, splnil svoji důkazní povinnost ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP ke svému tvrzení, když na sobě nezávislé osoby potvrdily, že práce uvedené na předmětných fakturách vystavených společností BIRK tato společnost prostřednictvím svých zaměstnanců skutečně prováděla. Dle žalovaného správce daně nabyt oprávněné pochybnosti o tom, zda tato plnění uvedená na předmětných dokladech skutečně fyzicky provedla osoba, která je na nich deklarována jako jejich dodavatel, tj. družstvo BIRK, když navíc bylo zjištěno, že družstvo BIRK se v sídle zapsaném v obchodním rejstříku nenachází. Dle žalovaného správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, „když prokázal, že o souladu údajů uvedených v účetnictví daňového subjektu se skutečností existují vážné důvodné pochybnosti. Vzhledem k tomu, že správce daně vyjádřil důvodné pochybnosti o pravdivosti údajů uvedených na daňovém subjektem předložených dokladech, bylo na daňovém subjektu, aby tyto pochyby správce daně bezesbytku rozptýlil a prokázal, že přijaté plnění bylo uskutečněno tak, jak je na předložených dokladech deklarováno. To se však daňovému subjektu ... nepodařilo, když nebylo bezpochyby prokázáno, že uvedené plnění fakticky provedlo družstvo BIRK, které je jako dodavatel plnění uvedený na předložených fakturách, nebylo ani jednoznačně prokázáno, komu byly částky odpovídající částkám na předložených fakturách ve skutečnosti vyplaceny, resp. nebylo prokázáno, že uvedené částky byly vyplaceny družstvu BIRK, které je jako příjemce hotovosti uvedeno na předložených výdajových pokladních dokladech.“

92. V reakci na další námitky žalovaný uvedl, že „lze mít za prokázané, že u daňového subjektu vykonávalo určité pomocné stavební práce několik osob ukrajinské národnosti a že na pracoviště je vozil a organizoval jejich práci pan Y.M. Ve vztahu k družstvu BIRK sice prohlásil, že pro toto družstvo pracoval, avšak s předsedou družstva J. nikdy nejednal, neví, kde družstvo sídlí, nikdy tam nebyl, vše bylo přes S.K., který mu opatřil plnou moc, který také měl vystavovat a podepisovat faktury pod hlavičkou družstva BIRK, této osobě také měl pan M. předávat peníze a taktéž tato osoba měla dle jeho tvrzení podepisovat výše zmíněné výdajové pokladní doklady. Je však třeba zdůraznit, že pan M. tuto osobu blíže neidentifikoval, neidentifikoval ji ani daňový subjekt, předseda družstva pan J. o ní prohlásil, že neví, zda ji zná, o této osobě se ve své svědecké výpovědi nezminil ani pan Č., přestože pan M. uvedl, že pan K. byl přítomen při jednání v Čihani.“ Dle názoru žalovaného „tak lze úspěšně pochybovat o existenci takové osoby, resp. o jejím oprávnění jednat za družstvo BIRK, když z údajů zveřejněných v obchodním rejstříku zmocnění k jednání osobě tohoto jména nevyplývá, a předseda družstva BIRK, přestože připustil, že určité plné moci vystavil, ve vztahu k této prohlásil, že neví, zda ji zná.“

93. Žalovaný se proto neztotožnil s názorem žalobce, „že ze svědecké výpovědi pana M. jednoznačně vyplývá, že pracoval pro družstvo BIRK, když tento prohlásil, že vše probíhalo přes osobu, kterou označil za S.K., u níž nebylo vůbec prokázáno, jaký tato osoba měla k družstvu BIRK vztah a na základě jakého oprávnění jednala, dle tvrzení Y.M., jménem družstva BIRK. K vypovídací hodnotě předložené plné moci ... se odvolací orgán vyjádřil již výše.“

94. Ke svědecké výpovědi předsedy družstva BIRK Z.J. žalovaný shodně s žalobcem konstatoval, že „z jeho odpovědi je zjevné, že funkci statutárního zástupce družstva vykonával pouze formálně, nicméně jeho svědeckou výpověď nelze hodnotit tak, že by prokázala, že zmocnil pana M. či pana K. k zastupování družstva BIRK.“

95. Dle žalovaného „byla v daném případě prokázána činnost pana M. ve vztahu k plnění poskytovanému daňovému subjektu. Přestože i nadále z důvodů výše uvedených existují důvodné pochybnosti stran toho, zda pan M. skutečně jednal jménem družstva BIRK, bylo by možné výdaje (náklady) deklarované na předložených fakturách akceptovat za daňové, pokud by bylo bezpochyby prokázáno, že tyto výdaje (náklady) byly daňovým subjektem skutečně v této výši vynaloženy. I v této otázce však nebylo prokázáno, že se tak skutečně stalo, když nebylo jasné prokázáno, jaké osobě byly finanční prostředky v hotovosti odpovídající fakturovaným částkám předány. Identifikace osoby přebírající hotovost za družstvo BIRK nebyla na pokladních dokladech uvedena, paní P., která hotovost vyplácela, uvedla, že na pokladních dokladech č. 254 a č. 211 je podpis pana J. M., přestože si v rámci svědecké výpovědi nevzpomněla na jeho celé jméno, a na pokladních dokladech č. 286 a č. 309 je podpis jeho blíže neidentifikovaného kolegy, který měl peníze přebrat místo něj. Pan M. ve své svědecké výpovědi v rozporu s tvrzením paní P. uvedl, že podepsal pouze výdajový pokladní doklad č. 309, doklady č. 254, č. 211 a č. 286 měl dle tvrzení pana M. podepsat pan K. (k této osobě zaujal odvolací orgán svůj postoj již výše). Vzhledem k tomu, že podpisem výdajového pokladního dokladu příjemce hotovosti potvrzuje, že částku uvedenou na předmětném dokladu přijal, je odvolací orgán názoru, že částku ve výši 30 244 Kč lze uznat za výdaj (náklad), u něhož bylo prokázáno ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že byl

skutečně vynaložen, když není pochyb o tom, že určité práce byly ve prospěch daňového subjektu osobami nejspíše ukrajinské národnosti provedeny a v případě částky ve výši 30 244 Kč bylo taktéž prokázáno, že tato částka byla vyplacena existující osobě, a to panu M., který na výdajovém pokladním dokladu č. 309 identifikoval svůj podpis. Z tohoto důvodu odvolací orgán upravil výrok prvostupňového rozhodnutí správce daně tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí.“

96. Přestože žalovaný do jisté míry souhlasil s žalobcem, že „závěry správce daně při hodnocení důkazních prostředků, konkrétně předložené plné moci pana Y.M., neodpovídají hodnocení důkazů, jak jej předpokládá § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., tento nedostatek nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí prvostupňového správce daně, když odvolací orgán po zhodnocení v daňovém řízení předložených důkazních prostředků tak, jak je uvedeno výše, dospěl k závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání toho, že částku v celkové výši 180 386 Kč vynaložil na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“

97. Žalovaný odmítl námitku žalobce, že „pro správce daně je jednodušší daň, kterou neodvedl nekontaktní subjekt v likvidaci, vymáhat způsobem, který se neslučuje se základními zásadami daňového řízení, a to na objednateli předmětných prací, a že správce daně tak způsobem nadměrně obtěžujícím objednatele porušuje ustanovení § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., kdy pro stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, nevolí jen takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatěžují, ale zcela záměrně volí takové prostředky, které nejméně zatěžují správce daně, spokojujícího se se skutečností, že družstvo BIRK je nekontaktní a splnění jeho daňových povinností nelze ověřit.“ Žalovaný k tomu zopakoval svoji argumentaci o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení s tím, že důkazní břemeno leželo ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP na žalobci.

98. O námitkách žalobce soud uvažil následujícím způsobem:

99. Rovněž v žalobě směřující proti napadenému rozhodnutí týkajícímu se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 žalobce namítal, že unesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 ZSDP a naopak žalovaný, resp. správce daně, neunesli své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP. K tomu soud odkazuje na výše uvedené konstatování týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a hodnocení důkazů (viz odst. 68 až 75). Shodně soud i v případě DPPO posuzuje námitku týkající se hodnocení podpisu na plné moci k zastupování družstva BIRK, předložené Y.M., neboť i v napadeném rozhodnutí týkajícím se DPPO se žalovaný při hodnocení důkazů provedených správcem daně vymezení vůči hodnocení tohoto důkazního prostředků správcem daně (viz odst. 76 v části týkající se podpisu na plné moci).

100. Mezi účastníky bylo sporným, zda žalobce na základě v daňovém řízení provedených důkazů prokázal oprávněnost snížení daňového základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 o částku 210.630 Kč (tj. 30.244 Kč, kterou žalovaný po zhodnocení provedených důkazů posoudil jako oprávněnou a částku 180.386 Kč, kterou žalovaný posoudil jako neoprávněnou).

101. Podle § 23 odst. 1 ZDP *základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.* Podle § 24 odst. 1 ZDP *základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.*

102. Daňový subjekt má právo ponížít základ daně pouze o výdaj (náklad), který vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V rámci kontroly daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob prováděné u žalobce byly správcem daně provedeny shodné důkazy (odst. 74), které však bylo nutno v souladu s § 2 odst. 3 ZSDP hodnotit způsobem odlišným, a to v případě DPH, zda jimi bylo prokázáno splnění podmínek § 73 odst. 1 ZDPH, a v případě DPPO, zda jimi bylo prokázáno oprávněné ponížení základu daně ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalovaný, na základě hodnocení správcem daně provedených důkazů v rámci odvolacího řízení, dospěl k závěru, dle názoru soudu ke správnému závěru, že nebylo prokázáno, že by ukrajinští pracovníci provádějící pro žalobce pomocné stavební práce, byli zaměstnanci družstva BIRK, tedy nebylo prokázáno, že by pro žalobce tyto práce provádělo družstvo BIRK, které bylo plátcem DPH. K tomu, aby byla potvrzena oprávněnost ponížení daňového základu DPPO však bylo nutné prokázat v souladu s § 31 odst. 9 ZSDP, zaprvé, že žalobce učinil výdaj (náklad) a v jaké výši, zadruhé, na co konkrétně výdaj (náklad) vynaložil a že to, na co výdaj (náklad) vynaložil, mu bylo skutečně poskytnuto či dodáno, a konečně zatřetí, že výdaj (náklad) vynaložil na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Žalovaný hodnotil splnění podmínek § 24 odst. 1 ZDP ohledně částky 30.244 Kč uplatněné na základě faktury č. 34 2006, o níž svědek Y.M. prohlásil, že tuto částku v hotovosti přebíral on, podpis na výdajovém pokladním dokladu je jeho. Bylo proto na žalobci, aby prokázal splnění podmínek ohledně částky 180.386 Kč uplatněné na základě faktur č. 29 2006, 35 2006 a 41 2006.

103. Žalobce prokázal naplnění první podmínky. Žalobce tvrdil, že částky vynaložené na základě uvedených faktur vyplatil zástupci dodavatele pomocných stavebních prací. Své tvrzení prokázal především svědeckou výpovědí paní P., pokladní žalobce, která potvrdila, že částky uvedené na předmětných fakturách vyplatila v hotovosti jednak osobě jménem J. M. (tedy Y. M.) a jednak osobě jiné, kterou jí označil J. M. jako zmocněnou přijímat peníze v hotovosti za provedené práce (tedy osobě označené svědkem Y. M. jako S.K.). Žalobce tudíž prokázal nejen to, že učinil výdaj a v jaké výši, nýbrž také to, komu byly zmíněné částky vyplaceny, tj. S.K.

104. Žalobce prokázal také naplnění druhé podmínky. Daňový subjekt splní povinnost tvrdit a následně prokázat naplnění druhé podmínky již tím, že prokáže, že tvrzený smluvní vztah nebyl pouze fiktivní. Svoji důkazní povinnost splní především doložením smluvního vztahu (písemná smlouva, výslechy svědků v případě smlouvy ústní) a předložením příkladných listin, jiných výstupů či výsledkem svědků dokládajících realizaci smluvního vztahu a tím i jeho nefiktivnost. Bylo by v rozporu s § 2 odst. 2 ZSDP lpět na prokazování nefiktivnosti smluvního vztahu prokazováním každodenních aktivit. Pokud má správce daně

v takovém případě nadále pochybnosti o realizaci služeb nebo dodání zboží, je jeho povinností provedením jiných důkazů důkazní prostředky předložené daňovým subjektem vyvrátit a prokázat, že skutečnost byla jiná. Pokud tak správce daně neučiní, je nutné považovat druhou podmínku za naplněnou a přistoupit k ověření naplnění podmínky třetí.

105. Svědeckými výpověďmi Ing. Č. (odst. 48), pana P. (odst. 53) a pana P. (odst. 54) a zejména svědeckou výpověď paní P. (odst. 55) a svědka Y.M. (odst. 56) bylo prokázáno, že pro žalobce byly prováděny pomocné stavební práce. Konkrétní rozsah těchto prací byl stanovován na základě požadavků žalobce vznesených prostřednictvím Ing. Č., který jednal s Y.M. (odst. 48) a příslušnými fakturami, které vystavoval S.K., jak uvedl svědek M. (odst. 56). Z hlediska naplnění podmínky druhé je dále nutné zodpovědět otázku, zda byly výdaje vynaloženy za poskytnuté práce tomu, kdo tyto práce žalobci dodal. Na tomto místě je potřebné konstatovat, že správce daně v průběhu daňového řízení zpochybnil věrohodnost a správnost údajů uvedených na plné moci z 23.5.2006 a žalobci se pochybnosti správce daně nepodařilo vyvrátit. S ohledem na provedené svědecké výpovědi je však nutné konstatovat, že z hlediska daňové uznatelnosti předmětného výdaje je zcela nerozhodné, zda byl Y. M. či S.K. oprávněn jednat za družstvo BIRK či nikoliv, neboť žalobce zásadně jednal toliko s Y.M., který prostřednictvím dvou až tří zaměstnanců ukrajinské národnosti plnil zakázky žalobce, předával provedené práce žalobci, předával žalobci faktury a přebíral v pokladně finanční hotovost. Dle výpovědi tohoto svědka tak konal na základě pokynů S.K., který vystavoval faktury a v několika případech přebíral od žalobce peníze v hotovosti za provedené práce. Tyto skutečnosti vyplývají především ze svědecké výpovědi paní P. a jsou potvrzeny svědeckými výpověďmi Ing. Č., pana P. a pana P. Není ani rozhodné, že se osobu S.K. nepodařilo ztotožnit, když ze svědeckých výpovědí Y.M. a paní P. je zřejmé, že taková osoba fyzicky existovala a na zaměstnávání ukrajinských pracovníků vykonávajících pomocné stavební práce u žalobce se podílela. Pokud by Y.M. a S.K. jednali za družstvo BIRK, provedlo by předmětné práce družstvo BIRK a jemu by bylo za tyto práce zaplaceno. Pokud by Y.M. a S.K. nebyli oprávněni za družstvo BIRK jednat, provedli by předmětné práce Y.M. a S.K. a jim by bylo za tyto práce zaplaceno. Nebylo tedy důvodu, aby žalovaný zohlednil provedení těchto prací a vynaložení výdaje (nákladu) v případě, kdy peníze v hotovosti za ně převzal Y.M., jak učinil, a nezohlednil jejich provedení a vynaložení výdaje (nákladu) v případě, kdy peníze převzal S.K. Aplikace § 24 odst. 1 ZDP na zjištěný skutkový stav je věcí právního hodnocení, při kterém správní orgány nejsou vázány návrhy daňového subjektu. Aplikací § 24 odst. 1 ZDP na nastíněné dvě skutkové verze případu nelze dospět k jinému závěru než, že v obou případech byla naplněna jak podmínka první tak druhá. V obou nastíněných případech by totiž bylo prokázáno, na co konkrétně žalobce výdaj (náklad) vynaložil a že to, na co výdaj (náklad) vynaložil, mu bylo skutečně poskytnuto či dodáno. V obou případech by také bylo zaplaceno tomu, kdo předmětné práce provedl. Pokud měl správce daně, resp. žalovaný, v takovém případě nadále pochybnosti o realizaci služeb, bylo jeho povinností ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP provedením jiných důkazních prostředků prokázat jejich důvodnost a prokázat, že skutečnost byla jiná. Správní orgány tak však neučinily.

106. Správní orgány se dopustily nesprávného hodnocení důkazů, když dospěly k nesprávnému závěru, že žalobce neprokázal naplnění první a druhé podmínky daňové uznatelnosti výdajů uskutečněných na základě faktur č. 29 2006, 35 2006 a 41 2006 ve výši

180.386 Kč. Procesní pochybení mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť od naplnění první a druhé podmínky se odvíjí otázka uznatelnosti daňového výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP. Vzhledem k tomu, že odůvodnění napadeného rozhodnutí ani závěry správce daně nebyly založeny na nenaplnění podmínky třetí, nemohl se naplněním či nenaplněním této poslední podmínky zabývat ani soud.

Závěr

107. Z uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že v mezích žalobních bodů směřujících vůči napadenému rozhodnutí týkajícímu se doměření daně z přidané hodnoty nebyl žalobce zkrácen na svých právech ani rozhodnutím správního orgánu ani jeho postupem, proto žalobu v této části jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl a v části týkající se daně z příjmů právnických osob dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, proto zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro vady řízení podle § 78 odst. 1 s.ř.s.. S ohledem na zrušení napadeného 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.).

VI. Náklady řízení

108. Žalobou byla napadena 2 rozhodnutí žalovaného. Ohledně jednoho napadeného rozhodnutí byla žaloba zamítnuta a jedno napadené rozhodnutí bylo zrušeno. Žalobce měl ve věci úspěch v rozsahu 1/2, proto mu soud v tomto rozsahu přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplacených soudních poplatcích a odměně advokáta stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen advokátní tarif).

Poučení: 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 14. listopadu 2012

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová

