



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: Zemědělská společnost Čerchov, a.s.**, se sídlem Klenčí pod Čerchovem 55, 345 35 Klenčí pod Čerchovem, IČ 25236601, *zastoupené JUDr. Julií Šindelářovou, advokátkou se sídlem Mikulášská třída 9, 326 01 Plzeň*, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, 305 72 Plzeň, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1.2.2008 č.j. 4764/07-1200-402327,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 1.2.2008 č.j. 4764/07-1200-402327 se **z r u š u j e** a věc se **v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení .
- II. Žalovaný je **p o v i n e n** nahradit žalobkyni náklady řízení o žalobě ve výši 10.640,- Kč, a to k rukám zástupkyně žalobkyně JUDr. Julie Šindelářové do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku .
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti .

### O d ů v o d n ě n í

Žalobou doručenou Krajskému soudu v Plzni osobně dne 4.4.2008 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 1.2.2008 č.j. 4764/07-1200-402327 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Domažlicích (dále též jen „*finanční úřad*“ nebo „*správce daně*“) ze dne 15.11.2006 č.j. 55577/06/118920/1478 (dále též jen „*dodatečný platební výměr*“ nebo „*prvoinstanční správní rozhodnutí*“), jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2003 ve výši 162.750,- Kč.

Problematika daní z příjmů právnických osob byla v rozhodném období upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2003 (dále též jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“).

Správa daní a poplatků byla upravena zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „daňový řád“).

V žalobě žalobkyně namítala nezákonnost rozhodnutí žalovaného, kterou spatřovala v tom, že správní orgán shromážděné důkazy nesprávně vyhodnotil, učinil z nich nesprávný závěr a nevyšlechl žalobkyní navrhovaného svědka V.K., který se v době probíhajícího řízení zdržoval na území České republiky. Dle žalobkyně důkazy prokazují, že nebyl důvod zvýšit základ daně z příjmu právnických osob za rok 2003, když vynaložené náklady byly prokazatelně použity na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobkyně svou povinnost poplatníka prokázat oprávněnost vynaložených nákladů použitých pro výpočet příslušné daně splnila.

Konkrétně pak žalobkyně v žalobě uvedla, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatuje na straně 2 až 5 údaje z daňového spisu žalobkyně, které v další části odůvodnění zpochybňuje a na základě toho odvolání žalobkyně zamítl. Při rozboru jednotlivých skutečností žalovaný přiznal, že předložené faktury vystavené společností AHROLUHOSTAVHRAD s.r.o. splňují požadavky stanovené zákonem o účetnictví, ale dále uvedl, že podpis V.K. způsobuje, že je nelze považovat za důkaz bezpochyby prokazující žalobkyní tvrzené skutečnosti. Dle žalovaného pokladní doklady, které potvrzují přebírání finančních částek V.K. v hotovosti, samy o sobě neprokazují, že vyplacené částky byly podloženy protiplněním ve prospěch žalobkyně. Žalovaný však pomíjí, že vyplacené částky a potvrzení o tom vydaná korespondují s jednotlivými fakturami vydanými společností AHROLUHOSTAVHRAD s.r.o., a to jak časově, tak ve výši finanční částky. Správnímu orgánu byla předložena v rámci daňové kontroly smlouva o dílo uzavřená mezi žalobkyní a společností AHROLUHOSTAVHRAD s.r.o., ze které vyplývá, že tato společnost bude provádět pomocné práce na stavbách a rekonstrukcích kravínů v Chodově a Postřekově podle požadavků a specifikace žalobkyně. Z čl. IV této smlouvy nevyplývá, že by doklady v písemné formě byly nutným podkladem pro fakturaci, když, jak slyšení svědci potvrdili, práce byly na jednotlivých stavbách průběžně vykonávány zaměstnanci společnosti AHROLUHOSTAVHRAD s.r.o. a požadované pomocné práce byly upřesňovány a zadávány průběžně podle potřeby a stavu prováděných rekonstrukcí. Pro kontrolu byly společností AHROLUHOSTAVHRAD s.r.o. vedeny přehledy o počtu hodin v jednotlivých měsících zaměstnanci této společnosti na stavbách žalobkyně provedené a tyto, spolu s dílčími převzetími provedené práce v ústní formě, byly podkladem pro fakturaci. Fakturace byla prováděna po posouzení rozsahu provedených prací, kvalitě těchto prací a schválená částka pro fakturaci musela odpovídat kalkulovaným nákladům. V odůvodnění napadeného rozhodnutí citované předávací protokoly se vztahovaly k celkovému předání prací, první na opravě kravína v Chodově z června 2002 a druhý z celkového předání prací na opravě vyhořelého kravína v Postřekově z dubna 2003. Tam, kde byla povinnost vést stavební deník, jsou také potvrzeny v té době probíhající práce společnosti AHROLUHOSTAVHRAD s.r.o. a tato část stavebního deníku byla ve správním řízení žalobkyní předložena. Byl předložen i krycí list kalkulace zpracovaný v roce 1999, který sice neprokazuje, které konkrétní práce

byly pro žalobkyni v předmětném roce provedeny, kdy a kým, ale potvrzuje předpokládaný rozsah stavebních prací, který v jednotlivých po sobě následujících letech musí být na stavbách vykonán, a náklady, které budou na tyto práce vynaloženy. Jedná se o důkaz, který spolu s dalšími důkazy, tj. smlouvou o dílo, předávacími protokoly, fakturami, svědeckými výpověďmi a dalšími dokladuje, že žalobkyně prokázala výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve vztahu ke zjištění základu daně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí sice uvedl, že plná moc, kterou byl zmocněn V.K. k jednání za společnost AHROLUHOSTAVHRAD s.r.o., není sama o sobě neplatná, avšak zjištěnými skutečnostmi, zejména ohledně ověřovací doložky, jsou pochybnosti o tom, že byla skutečně udělena. Pokud má správní orgán, jak se v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvádí, důvodné pochybnosti, zda byl V.K. skutečně jednatelem společnosti AHROLUHOSTAVHRAD s.r.o., potom tato pochybnost nemůže být k tíži žalobkyně, která skutečnosti zjištěné správcem daně zjistit sama nemohla a ani neměla důvod vůči předložené plné moci vznést jakékoliv pochybnosti. Navíc, na takové plné moci nemusí být podpis zmocnitele úředně ověřen. Dle žalobkyně jsou pochybnosti uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí, zejména na straně 8, pochybnostmi, které by mohl správní orgán vznést při daňové kontrole společnosti AHROLUHOSTAVHRAD s.r.o., případně V.K., ale neměly by být uplatňovány vůči žalobkyni. Žalobkyně bez pochybností prokázala, že V.K. je osobou faktickou, která se i v době probíhajícího šetření zdržovala na území České republiky, přejímala písemnosti zaslané jí správním orgánem a dokonce opakovaně telefonicky se správním orgánem I. stupně komunikovala, omlouvala svoji neúčast u výslechu a ještě v průběhu roku 2007 do sídla žalobkyně jezdila a udržovala obchodní vztahy, už jako jednatel společnosti MEHANOM s.r.o., zapsané v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze (rozdíl v zápisu „i“ a „y“). Na adresu uvedenou v obchodním rejstříku v zápisu této společnosti bylo správním orgánem I. stupně úspěšně doručováno. Žalobkyně v průběhu řízení v obou stupních trvala na výslechu tohoto svědka, který se zdržoval v České republice, se kterým správní orgán písemně i telefonicky komunikoval, a nemůže být kladeno k tíži žalobkyně, že se správnímu orgánu nepodařilo výslech této osoby realizovat.

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby s odkazem na odůvodnění svého rozhodnutí. Uvedl, že vystavené faktury mají náležitosti účetních dokladů ve smyslu zákona o účetnictví, nelze je však považovat za důkazní prostředek, že žalobkyně v roce 2003 předmětné náklady skutečně v deklarované výši vynaložila, neboť samy o sobě neprokazují, zda a v jakém rozsahu byly práce na nich uvedeným dodavatelem skutečně provedeny, a že fakturované částky tomuto rozsahu odpovídají. Faktury obsahují u otisku razítka společnosti AHROLUHOSTAVHRAD s.r.o. podpis V.K., jehož oprávnění jednat za tuto společnost bylo v rozhodnutí žalovaného zpochybněno. Skutečnost, že vyplacené částky a potvrzení o tom korespondují (časově i výší) s jednotlivými fakturami, nemůže obstát jako důkaz, že všechny vyplacené částky odpovídají protiplnění za práce provedené společností AHROLUHOSTAVHRAD s.r.o, když příjemcem částek byl V.K., jehož oprávnění jednat za tuto společnost bylo v daňovém řízení zpochybněno. Z čl. IV smlouvy o dílo z 20.12.2002 vyplývá, že zhotovitel musí fakturovanou částku doložit přehledem o splnění díla dle čl. II. této smlouvy, který byl předem odsouhlasen odběratelem. Žalovaný v rozhodnutí pouze konstatoval, že takové přehledy o splnění díla k jednotlivým fakturovaným částkám žalobkyně nepředložila. Nedovozuje, že by byly doklady v písemné formě nutným předpokladem pro fakturaci, pouze vychází ze znění čl. IV smlouvy o dílo. Z přehledů

odpracovaných hodin za jednotlivé měsíce není zřejmé, jaký vztah měly osoby uvedené na vyúčtování ke společnosti AHROLUHOSTAVHRAD s.r.o., jaké konkrétní práce, v jakém rozsahu a na jakém místě prováděly. Není z nich patrná ani jakákoliv návaznost na jednotlivé faktury. Z obsahu krycího listu kalkulace vyplývá předpokládaný rozsah stavebních prací a nelze bez dalšího dovozovat, že skutečná realizace odpovídala údajům uvedeným v tomto dokumentu. Zpracován byl na celkové stavební práce, nikoliv jen ve vztahu k pracím, které měla provádět společnost AHROLUHOSTAVHRAD s.r.o. K žalobkyní zmíněné části předloženého stavebního deníku žalovaný uvedl, že se jednalo o denní záznamy stavby od 28.1.2002 do 26.7.2002, a tedy se jednalo o záznamy týkající se jiného zdaňovacího období, než je zdaňovací období, ve kterém měly být (v posuzované věci) vynaloženy předmětné výdaje (náklady). Žalovaný v rozhodnutí neuvedl, že měl důvodné pochybnosti, zda byl V.K. skutečně jednatelem společnosti AHROLUHOSTAVHRAD s.r.o., neboť takové pochybnosti neměl a z napadeného rozhodnutí to ani nevyplývá. Přisvědčil žalobkyni, že podmínkou pro platnost plné moci není existence ověřovací doložky u podpisu zmocnitele. Předmětná plná moc ze dne 25.4.2000 však tuto ověřovací doložku měla a takto byla žalobkyní předložena správci daně v rámci daňové kontroly jako důkazní prostředek. Skutečnost, že ověřovací doložka, podpis a razítko notářky Mgr. Bečkové jsou na této plné moci zfalšovány, proto důvodně založila pochybnosti správce daně a žalovaného o tom, zda byl V.K. skutečně jednatelem společnosti AHROLUHOSTAVHRAD s.r.o. zmocněn k jednání za tuto společnost. Žalovaný vyslovil souhlas s žalobkyní v tom směru, že námitky bylo možné vznést při daňové kontrole uvedené společnosti či V.K., toto však nebylo náplní předmětného daňového řízení u žalobkyně. Není tak vyloučeno vznesení těchto pochybností i vůči žalobkyni, resp. vůči důkaznímu prostředku žalobkyní předloženému při daňové kontrole. Navrženého svědka V.K. správce daně i žalovaný opakovaně předvolali, ten se však ústních jednání nezúčastnil (s omluvou i bez omluvy), i když se měla konat v termínech, kdy se dle svého sdělení měl nacházet v České republice. Opakované pokusy o předvedení svědka Policií ČR nebyly úspěšné. V průběhu odvolacího řízení se měla svědecká výpověď konat 16.8.2007. Svědek se však telefonicky omluvil s tím, že se ozve 17.8.2007, k čemuž však nedošlo. Žalovaný nesouhlasil s tím, že žalobkyně bez pochybností prokázala, že V.K. je faktickou osobou, která se i v době probíhajícího šetření zdržovala na území České republiky, přejímala písemnosti zaslané správním orgánem a opakovaně telefonicky komunikovala se správním orgánem I. stupně a omlouvala svoji neúčast u výsledku. Dle žalovaného tyto skutečnosti prokázány nebyly. V.K. se fyzicky nedostavil ani k jednomu ústnímu jednání u správce daně I. stupně. Na dodejkách k jednotlivým předvoláním pro pana K. je uveden podpis, který se ale neshoduje s podpisem uvedeným na předmětné smlouvě o dílo a na fakturách za provedené práce, jež měly být vystavovány právě panem K. Telefonáty, jimiž se měl pan K. omluvit finančnímu úřadu také nepochybně neprokazují, že volajícím byl skutečně pan K. K námitce žalobkyně, že V.K. ještě v průběhu roku 2007 jezdil do sídla žalobkyně a udržoval obchodní vztahy, už ale prostřednictvím jiné společnosti, žalovaný odkázal na výpověď svědka Janeše, předsedy představenstva žalobkyně, který na otázku finančního úřadu, zda jim bylo někdy v následujících letech nabízeno V.K. další dodání pracovníků, odpověděl, že ano, ale v letošním roce (tj. v roce 2007) již ne. Dle žalovaného nebylo žalobkyni kladeno k tíži, že se správnímu orgánu nepodařilo výslech této osoby realizovat, neboť tato skutečnost žalobkyni k tíži kladena nebyla a žalovaný i správce daně vycházeli z důkazních prostředků, které jim byly v průběhu daňového řízení předloženy žalobkyní.

V reakci na vyjádření žalovaného žalobkyně odkázala na odůvodnění žaloby a pouze zdůraznila, že nikdy netvrdila, že V.k. byl jednatelem společnosti AHROLUHOSTAVHRAD s.r.o., ale byl zmocněn jednatelem této společnosti k jednání za ní. Žalovaný uvádí stále stejné údaje týkající se požadavku žalobkyně na slyšení V.K., a to ve všech řízeních, které se týkají žalobkyně a žalovaného nebo řízení mezi Výrobní společností Čerchov a žalovaným za stejná zdaňovací období ve vztahu k dani z příjmů právnických osob.

Ve stanovisku na vyjádření žalobkyně ze dne 30.10.2008 žalovaný stručně reagoval na obsah repliky a doplnil spisový materiál o listiny vyžádané od ukrajinské daňové správy, na které odkázal i při ústním projednání žaloby.

Při jednání konaném u zdejšího soudu dne 24.11.2009 účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

Ze správních spisů bylo zjištěno, že správce daně provedl u žalobkyně dne 1.3.2005 místní šetření. Kontrolou došlých faktur zjistil, že na základě smlouvy o dílo byly v letech 2002 až 2004 prováděny společností AHROLUHOSTAVHRAD s.r.o. (dále též jen „Společnost“) pomocné práce na stavbách žalobkyně. Předloženy byly mj. smlouva o dílo ze dne 20.12.2002, výpis z obchodního rejstříku Společnosti, kopie pokladních dokladů a plná moc pro V.K. z 25.4.2000 k jednání za Společnost, na niž byl podpis pana S. ověřen notářkou Mgr. Janou Bečkovou dne 25.4.2000. Ta však k výzvě správce daně podáním ze dne 8.3.2005 a správci daně doručeným dne 9.3.2005 sdělila, že podpis na plné moci nebyl ověřen v její notářské kanceláři a ověřovací doložka, razítka i podpis jsou zfalšované.

Správce daně vyzval žalobkyni ke sdělení, o jaké práce se jednalo, kde byly prováděny, s kým bylo jednáno při uzavírání smlouvy a následně při provádění prací, jakými doklady tato osoba prokazovala svoji oprávněnost jednat za Společnost, jakým způsobem probíhala fakturace, kdo přebíral finanční hotovost při úhradách faktur, kdo předával finanční hotovost za žalobkyni a k předložení smlouvy o provedení těchto prací (výzva č. 21/2005 ze dne 4.3.2005 č.j. 13826/05/118930/0704). Žalobkyně sdělila (odpověď ze dne 23.3.2005), že na každý rok v rozmezí let 2002 až 2004 byly uzavřeny smlouvy o dílo na pomocné práce ve stavebnictví, kterou pro žalobkyni vykonávají 3 pracovníci pracující ve stavební skupině. Pracovali na výstavbě nové dojírny v Chodově, na stavebních opravách na zemědělských střediscích v Postřekově a Chodově, při opravě vyhořelého kravína v Chodově v roce 2003. Spolupráce s uvedenou firmou se osvědčila, proto pokračuje. Za Společnost jedná na základě neomezené plné moci V.K., který je firmou zmocněný i k přebírání finanční hotovosti. Úhrada za provedené práce je prováděna hotově na základě předložené faktury vystavené uvedenou firmou. Finanční hotovost je vyplácena v pokladně žalobkyně v Klenčí pod Čerchovem. Předloženy byly smlouvy o dílo uzavřené se Společností ze dne 22.3.2001 na dobu od 1.4.2001 do 31.12.2001, ze dne 21.12.2001 na dobu od 1.1.2002 do 31.12.2002 a ze dne 20.12.2002 na dobu od 1.1.2003 do 31.12.2003.

Součástí správního spisu je i podání Finančního úřadu v Praze–Modřanech, který správci daně sdělil, že Společnost je nekontaktní a její jednatel A.S. měl dle sdělení Policie ČR – evidenčního odboru cizinecké a pohraniční policie povolen pobyt na území ČR do 26.3.2001.

Dne 15.6.2005 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2002 a 2003. Žalobkyně byla následně vyzvána (výzva č. 168/2005 ze dne 16.6.2005 č.j. 36068/05/118930/0704) k předložení ještě jiných dokladů nebo důkazních prostředků prokazujících spolupráci se Společností v letech 2002 a 2003. V odpovědi ze dne 29.6.2005 žalobkyně uvedla, že veškeré doklady týkající se Společnosti již správci daně předložila a jiné nemá k dispozici.

Správce daně žalobkyni vyzval (výzva č. 202/2005 ze dne 22.7.2005 č.j. 41052/05/118930/0704) k prokázání oprávněnosti zaúčtování a zahrnutí do daňové uznatelných nákladů (u uvedených faktur). Výzvu zdůvodnil fakturami vystavenými Společností, ohledně níž bylo zjištěno, že jednatel měl ukončen pobyt v ČR 26.3.2001 a plná moc, kterou se prokazoval k jednání a přebírání hotovosti V. K., je po ověření notáře neplatná a ověřovací doložka je zfalšovaná. Dle správce daně nebyly předmětné faktury vystaveny Společností, nýbrž neznámou osobou, která se vydává za zástupce Společnosti a přebírá od žalobkyně hotovost. Podle zákona o účetnictví nesplňují tyto účetní doklady náležitosti dokladů. V odpovědi (ze dne 8.8.2005) žalobkyně uvedla, že veškeré doklady týkající se fakturace uvedené Společnosti předložila a tyto prokazují, že faktury byly vystaveny po právu a odpovídají požadavkům účetních dokladů dle § 11 zákona č. 563/1991 Sb. Žalobkyně nesouhlasila, že plná moc je s ohledem na zfalšovanou ověřovací doložku neplatná, neboť plná moc zmocněnce obchodní firmy, obsahuje-li kdo, komu a v jakém rozsahu plnou moc uděluje, je pro třetí osobu platná bez toho, že by podpis zmocnitele musel být úředně ověřen. Není v možnostech třetích osob zjišťovat, zda je podpis na plné moci zfalšován, navíc je-li plná moc opatřena úředním razítkem notáře a jeho podpisem. Třetí osoba nemá možnosti státního orgánu vyhledávat, zda je takové ověření platné nebo zfalšované. Ve sdělení ze dne 5.9.2005 žalobkyně navrhla svědeckou výpověď P.J., předsedy představenstva žalobkyně, a J.Z., ekonomky.

Svědce J. Z., zpracovávající žalobkyni účetnictví, uvedla, že pracovníci Společnosti prováděli jednoduché pomocné práce ve stavebnictví, které souvisely s opravami budov, většinou kravínů, a s tím související úklidové a přípravné práce (např. vybourání starého betonu, seškrabávání původních omítek, vyklizení stáje po požáru). Na vyjmenovaných pracích nepracovali se zaměstnanci žalobkyně, protože museli práci připravit pro jejich stavební skupinu. Na prováděné opravy byly zpracovány rozpočty, které je možné doložit. Uvedené práce nebylo možné zajistit vlastními kapacitami, protože v té době se prováděla výstavba nové dojírny a rekonstrukce stájí v Chodově (protokol o výsledku svědka ze dne 26.9.2005 č.j. 49522/05/1189307/0704).

P.J., předseda představenstva žalobkyně, uvedl, že pracovníci Společnosti prováděli pomocné stavební práce dle smlouvy, opravovali stáje, např. v Postřekově a Chodově. Na otázku, zda na vyjmenovaných pracích pracovali samostatně nebo společně se zaměstnanci žalobkyně, odpověděl, že konkrétně neví, koordinaci stavebních prací prováděl šéf stavebního střediska J.P., který by se mohl vyjádřit i k prokázání oprávněnosti zaúčtovat faktury od této společnosti (protokol o výsledku svědka ze dne 26.9.2005 č.j. 49523/05/118,930/0704).

Svědek J.P., vedoucí stavebního střediska žalobkyně, uvedl, že pracovníky Společnosti používali na různé pomocné práce (bourací a opravy omítek) v Chodově a v Postřekově, kde pracovali samostatně. Pokyny svědek zadával V.K., který je řídil. Ten nebyl na stavbě přítomen celou dobu, zadal příkazy a odjel. Zadaná práce byla vykonána, převzal ji svědek a ústně potvrdil V.K., že byla vykonána. Na konci úseku se to celé předalo předávacím protokolem, který se potvrzoval. Jednalo se o práce na opravě kravína Postřekov, kde se dělaly podlahy a bourací práce, v Chodově na stáji č. 1, 2, odchovně a na farmě Chodov po požáru (protokol o výsledku svědka ze dne 24.10.2005 č.j. 53239/05/118930/0704).

V podání ze dne 9.11.2005 žalobkyně předložila správci daně (ve vztahu k roku 2003) předávací protokol ze dne 4.12.2003 na provedené práce na opravě kravína v Chodově a faktury č. 28/09/2003 (září 2003), č. 31/10/2003 (říjen 2003), č. 35/11/2003 (listopad 2003) a č. 19700395 (prosinec 2003).

Správce daně seznámil žalobkyni se zprávou o daňové kontrole č.j. 41080/05/118930/0704 (protokol ze dne 28.2.2006 č.j. 13134/06/118930/0704). Správce daně dospěl k závěru, že smlouva o dílo, na jejímž základě byly práce provedeny a fakturovány, je neplatná. Žalobkyně nejednala s odpovídajícím zástupcem Společnosti, zástupce se prokazoval neplatnou plnou mocí a faktury nebyly vystaveny Společností, byl použit pouze její název a DIČ. Ani výpovědi svědků nebylo prokázáno, že fakturované práce prováděli pracovníci Společnosti. Základ daně žalobkyně byl upraven o částku 525.000,- Kč. Ve vyjádřeních ke zprávě o daňové kontrole (ze dne 17.3.2006 a 28.3.2006) žalobkyně namítala nesprávné hodnocení důkazů správcem daně, když k návrhu na vyslechnutí V.K. uvedla jeho adresu s tím, že je momentálně na Ukrajině a do ČR by se měl vrátit dne 2.4.2006.

Správce daně předvolal V.K. na den 24.4.2006 (předvolání ze dne 3.4.2006 č.j. 24878/06/118930/0704). Svědek převzal předvolání dne 12.4.2006. Telefonicky správci daně sdělil, že v té době bude na Ukrajině, zavolá 3.5. nebo 4.5.2006 a bude domluven jiný termín (úřední záznam ze dne 24.4.2006 č.j. 28070/06/118930/0704). Správce daně následně žalobkyni vyzval (výzva č. 127/2006 ze dne 9.5.2006 č.j. 30910/06/118930/0704) ke sdělení aktuální adresy k obeslání a sdělení, jaké skutečnosti má uvedený svědek prokázat. Žalobkyně v reakci na výzvu sdělila, že sdělená adresa je správná a běžně je na ní v obchodních a jiných věcech doručováno. Jedná se o adresu sídla společnosti MEHANOM s.r.o., kde je svědek zapsán jako statutární orgán. Dále uvedla, že z dokladů, které předložila, vyplývá, že navrhovaný svědek příslušné doklady za Společnost vystavoval a jejím jménem potvrzoval. Rovněž tak přebíral příslušné finanční částky (vyjádření doručené správci daně dne 15.5.2006).

V.K. v podání bez vlastnoručního podpisu správci daně sdělil, že se bude od 15.5.2006 opět zdržovat mimo území České republiky a vrátí se na dobu od 7.6.2006 do 14.6.2006. Další pobyt plánuje od 5.7. do 17.7.2006 (přípis doručený správci daně dne 15.5.2006). Správce daně svědka předvolal na 12.6.2006 (předvolání č. 133/2006 ze dne 23.5.2006 č.j. 31851/06/118930/0704), dle úředního záznamu z toho dne, tj. 12.6.2006, č.j. 35564/06/118930/0704 svědek v telefonickém rozhovoru s pracovnící správce daně

sdělil, že mu sekretářka nepředala oznámení o uložení zásilky, a proto si ji nevyzvedl. Výslech svědka se tedy neuskutečnil.

K výzvě správce daně č. 168/2006 ze dne 15.6.2006 č.j. 35897/06/118930/0704 žalobkyně uvedla (vyjádření doručené správci daně dne 27.6.2006), že svědek příslušné doklady za Společnost vystavoval a jejím jménem potvrzoval, přebíral příslušné finanční částky. Dále uvedla, že byl pro žalobkyni zástupcem Společnosti, sjednával konkrétní podmínky, vystavoval a přebíral potřebné doklady i fakturované finanční částky. Svědek existuje, komunikoval se správcem daně a je zapsán jako jednatel společnosti MEHANOM s.r.o., která vyvíjí na území ČR činnost. Další důkazní prostředky žalobkyně nenavrhla, když všechny potřebné doklady již byly předloženy a navržení svědci vyslechnuti. Opětovně navrhla svědeckou výpověď V.K., (v prepisu jména V.K.), který je dostupný a po většinu roku se zdržuje na území České republiky.

Správce daně svědka předvolal na 14.7.2006 (předvolání č. 186/06 ze dne 11.7.2006 č.j. 38953/06/118930/0514). Zásilku svědek nepřevzal (nezastižen – oznámeno) a nedostavil se. Správce daně proto zástupkyni žalobkyně sdělil, že o jeho předvedení požádá Policii ČR (protokol ze dne 14.7.2006 č.j. 39247/06/118930/0106), což učinil prostřednictvím výzvy ze dne 28.8.2006. Příslušné oddělení Policie ČR následně uvedlo, že se svědka nepodařilo zastihnout, neboť je na Ukrajině a do České republiky by se měl vrátit po 1.10.2006. Na další výzvu správce daně o předvedení svědka ve dnech 23.10. až 3.11.2006 Policie ČR sdělila, že provedla pokus o předvedení s negativním výsledkem, přičemž dne 27.10.2006 bylo zjištěno, že se svědek nachází v nemocnici na Ukrajině. O tom, že ani opakované pokusy o předvedení svědka V.K. Policií ČR nebyly úspěšné, správce daně žalobkyni informoval (sdělení ze dne 10.11.2006 č.j. 55168/06/118930/0106).

Dne 15.11.2006 byl vydán dodatečný platební výměr, kterým byl žalobkyni za zdaňovací období roku 2003 nově stanoven základ daně ve výši 525.000,- Kč a dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 162.750,- Kč. Žalobkyně podala proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání datované dne 19.12.2006, ve kterém vznášela obdobné námitky, jako posléze v žalobě.

Žalovaný v rámci odvolacího řízení vyzval žalobkyni (výzva ze dne 11.6.2007 č.j. 5339/07-1200-402327) k prokázání a) tvrzení, že jí vznikly v roce 2003 náklady v souvislosti s provedenými pomocnými pracemi od Společnosti, tj. jaké práce konkrétně a v jakém rozsahu byly pracovníky Společnosti provedeny, b) že tyto náklady byly v roce 2003 vynaloženy v deklarované výši 525.870,- Kč, včetně výpočtu způsobu ceny díla, a c) k případnému doložení jiných důkazních prostředků prokazujících tvrzení žalobkyně. Žalobkyně zopakovala (sdělení ze dne 27.6.2007), že předložila smlouvu o dílo, na základě které Společnost prováděla pomocné práce na stavbách – rekonstrukcích kravinů v Chodově a Postřekově, předávací protokoly k těmto pracem a faktury, které byly zpracovány na základě rozúčtování odpracovaných hodin jednotlivými zaměstnanci Společnosti. Rozúčtování za jednotlivé měsíce zpracoval pověřený zástupce Společnosti a předával je po skončení měsíce k odsouhlasení zástupci žalobkyně. Tyto doklady prokazují, že náklady v roce 2003 byly vynaloženy v deklarované výši, a určují i způsob ceny výpočtu odvedeného díla. K prokázání jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu byly provedeny, žalobkyně uvedla,

že je schopna předložit doklady, včetně navržení dalších svědků – stavebního dozoru, případně znalecký posudek, a k tomu žádala o prodloužení lhůty do konce července 2007. Zdůraznila však, že opakovaně navrhovala výslech svědka V.K., který by se mohl jako přímý účastník vztahu ke sporným otázkám vyjádřit a jehož současný pobyt správci daně dostatečně specifikovala. K tomuto sdělení žalobkyně přiložila vyúčtování odpracovaných hodin za období leden-prosinec 2003.

Správce daně svědka K. předvolal na 16.8.2007 (předvolání č. 339 ze dne 23.7.2007 č.j. 52730/07/118930/2959), předvolání bylo svědkovi doručeno dne 9.8.2007. Svědek dne 14.8.2007 oznámil, že se k výslechu nemůže dostavit a že se ozve 17.8.2007 (úřední záznam ze dne 14.8.2007 č.j. 56980/07/118930/0919). Poté se již neozval (úřední záznam ze dne 27.8.2007 č.j. 58596/07/118930/0919).

Dne 16.8.2007 byla vyslechnuta svědkyně V.M., pokladní Výrobní společnosti Čerchov, která činnost pokladní vykonávala i pro žalobkyni. Uvedla, že předávání finančních prostředků probíhalo tak, že pan K. zavolal den předem, jaká je částka na faktuře, a podle toho byly ráno peníze vyzvednuty. Přivezl fakturu, která byla již prokonzultována s Ing. L., proti které vystavila pokladní doklad. Na dotaz správce daně, zda svědkyni nebyly divné tak vysoké částky v hotovosti, svědkyně uvedla, že ne, dostala nařizení uhradit fakturu v hotovosti, tak nic jiného nezkoumala (protokol o výslechu svědka ze dne 16.8.2007 č.j. 57069/07/118930/0919).

Dne 16.8.2007 byl opakovaně vyslechnut svědek J.P. K popisu práce u žalobkyně uvedl, že mají různé akce, většinou opravu kravínů. V současné době mají asi 6 zaměstnanců, kterým zadává práci a přebírá ji od nich. Dále se stará o chod střediska, o vrátné a topiče. Těmto pracovníkům dělá podklady pro výplaty. K Ukrajincům, které dodával a řídil V.K. jako zástupce Společnosti, uvedl, že se používali hlavně na bourací práce, na méně kvalifikované práce. Jejich pracovní doba se neevidovala, svědek si ji nezapisoval. Zapisoval si ji jejich parták. Svědek jen zadával práci a přebíral ji. Na otázku, kdo a kdy vyhotovil vyúčtování odpracovaných hodin za jednotlivé měsíce, z jakých podkladů, uvedl, že on účtuje jenom pro jejich zaměstnance. Tohle bylo na základě dohody mezi družstvem a Ukrajinci. Na finanční stránce se nepodílel, vyúčtování šlo mimo něj, hodiny nesledoval, vyúčtování bylo předkládáno k fakturám. Jeho zajímal výsledek práce. Dle svědka se u pracovníků Společnosti konkrétní práce, kterou prováděli v jednotlivých dnech, neevidovala. U jednání o možné spolupráci mezi žalobkyní a Společností před uzavřením předmětné smlouvy o dílo, ani při uzavření této smlouvy nebyl přítomen. Smlouvu k dispozici neměl, nepostupoval podle ní. Zda za Společnost jednal vždy V.K., nebo ještě někdo jiný, nevěděl. Hotovou práci přebíral, bylo to dílo po částech. Předávací protokoly vystavoval V.K. . Na otázku, jaký vztah mají předávací protokoly k fakturaci, uvedl, že na jejich základě se fakturovalo, to šlo mimo něj. Uvedl, že nemá k dispozici další doklady o převzetí dokončených prací od uvedené společnosti, které by dosud nebyly předloženy. K otázce, kdo vykonával pro žalobkyni stavební dozor v roce 2003, uvedl, že na opravy dozor není, na větší akce ano. Někdy používali ing. Š. . Při opravě kravína to nebylo nutné. Na dojírnou stavební dozor nebyl třeba, nebylo na to stavební povolení, jenom oznámení (protokol o výslechu svědka ze dne 16.8.2007 č.j. 57070/07/118930/0919).

Dne 22.8.2007 proběhl výslech P.J., předsedy představenstva žalobkyně (protokol o výslechu svědka ze dne 22.8.2007 č.j. 57783/07/118930/0919), ohledně fakturace Společnosti. K vyúčtování odpracovaných hodin za jednotlivé měsíce, které se mělo přikládat k fakturám, P.J. uvedl, že toto vyúčtování nedělali, vystavovali jim vždy fakturu za práce, které byly předem dohodnuty. Dohoda o vedení vyúčtování odpracovaných hodin uzavřena nebyla. Návrh smlouvy předkládala Společnost, žalobkyně ji po domluvě podepsala nebo nepodepsala. V následujících letech bylo žalobkyni nabízeno další dodání pracovníků, v letošním roce již ne. P.J. viděl pana K. při podpisu smlouvy, potom už s ním jednal pouze pan P., který kontroloval odvedenou práci dle smlouvy. Zda bylo postupováno podle čl. II smlouvy o dílo („Cena bude řešena dílčími smlouvami o dílo dle konkrétních uzavřených zakázek“), P.J. uvedl, že se to sjednalo pouze ústně, vždy před konkrétní zakázkou. Dílčí smlouvy byly jen ústní. Na postup fakturace za provedené práce dle předávacího protokolu a vazbu předávacích protokolů k fakturaci si již nepamatoval. Jak byl konkrétně splněn čl. IV smlouvy o dílo („Úhrada za provedené dílo bude provedena na základě faktury v návaznosti na čl. II této smlouvy. Fakturovanou částku musí dodavatel prací doložit přehledem o splnění díla dle čl. II této smlouvy.“), nemohl říci. Krycí list kalkulace objektu vypracovaný Ing. Š. sloužil k opatření finančních prostředků. Odměna za práci byla dohodnuta jen ústně a odpovídala kalkulaci.

Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl. V odůvodnění konstatoval dosavadní průběh správního řízení. Zhodnotil žalobkyni předložené a správcem daně obstarané listiny a svědecké výpovědi. Vycházel z tvrzení žalobkyně, že všechny fakturované práce byly provedeny, náklady v této souvislosti vznikly, když toto potvrzují nejen svědci, ale i vystavené faktury a všechny doklady navazující.

Faktury, které měly být vystaveny V. K. v zastoupení Společnosti, nepovažoval žalovaný za důkazní prostředek, kterým by bylo prokázáno, že odvolatel (= žalobkyně) předmětné náklady v roce 2003 skutečně vynaložil v deklarované výši, neboť samy o sobě neprokazují, zda a v jakém rozsahu byly práce skutečně provedeny a že tomu odpovídá fakturovaná částka, přičemž nezpochybňoval, že mají náležitosti účetních dokladů ve smyslu zákona o účetnictví. Avšak tím, že obsahují u otisku razítka Společnosti podpis V.K., jehož oprávnění jednat za tuto společnost bylo zpochybněno, je nelze považovat za důkaz bezpochyby prokazující tvrzené skutečnosti. Žalovaný dále uvedl, že z výdajových podkladních dokladů vyplývá, že předmětné finanční částky přebíral vždy v hotovosti V.K. Tyto pokladní doklady sice prokazují výplatu peněžních obnosů uvedených na fakturách vystavených pod hlavičkou Společnosti, samy o sobě však neprokazují, že veškeré vyplacené částky byly podloženy protiplněním ve prospěch žalobkyně ze strany Společnosti.

Ke smlouvě o dílo ze dne 20.12.2002 žalovaný uvedl, že pouze dokládá, že mezi tam uvedenými daňovými subjekty byl sjednán smluvní vztah. Neprokazuje však, jaké práce, kdy a kým byly pro žalobkyni provedeny a v jaké výši byly náklady za deklarované práce žalobkyni v roce 2003 skutečně vynaloženy. V té souvislosti upozornil na čl. IV smlouvy o dílo, konkrétně na pasáž, kde je uvedeno, že „Fakturovanou částku musí zhotovitel doložit přehledem o splnění díla dle čl. II této smlouvy, který byl předem odsouhlasen odběratelem“. Přehledy o splnění díla k fakturovaným částkám žalobkyně nepředložila, ani pan J. ke konkrétnímu plnění tohoto článku nic neuvedl. Byly předloženy pouze dva předávací

protokoly, které se týkají celkového předání prací na opravě kravínů v Chodově a Postřekově. Z protokolů však nevyplývá, v jakém rozsahu byly práce provedeny a předány, k jakému období se práce vztahují a jak navazují na provedenou fakturaci. K výdajovým pokladním dokladům a rovněž ke smlouvě o dílo žalovaný uvedl, že obsahují u otisku razítka Společnosti podpis V.K., jehož oprávnění zastupovat Společnost bylo v průběhu daňového řízení zpochybněno, proto nelze považovat tyto doklady za důkaz jednoznačně prokazující skutečnosti tvrzené žalobkyní. Krycí list kalkulace objektu zpracovaný v roce 1999 dle žalovaného taktéž neprokazuje, jaké konkrétní práce byly pro žalobkyni v roce 2003 skutečně provedeny, kdy a kým byly provedeny a v neposlední řadě neprokazuje, v jaké výši byly náklady za tyto práce žalobkyní v roce 2003 skutečně vynaloženy, neboť se jedná o dokument, kde je uveden předpokládaný rozsah stavebních prací, který měl dle sdělení pana J. sloužit k opatření finančních prostředků. Z této listiny nelze bez dalšího dovozovat, že bylo prokázáno faktické uskutečnění fakturovaných prací, neboť provedení prací zde bylo předpokládáno a byl zpracován na celkové stavební práce, nikoliv jen ve vztahu k pracím, které měla provádět Společnost.

Svěddecké výpovědi dle žalovaného potvrdily pouze to, že byly provedeny určité pomocné stavební práce v zemědělských objektech v Chodově a Postřekově. Ze svědecké výpovědi pana P. vyplývá, že práce byly zadávány V.K., který měl být zástupcem Společnosti na základě plné moci a který řídil pracovníky, kteří předmětné práce vykonávali, a ústně potvrzoval žalobci předání prací. Výpovědi svědků však neprokazují, že vykazované náklady 525.870,- Kč odpovídají rozsahu skutečně provedených prací, tedy neprokazují, že fakturované částky odpovídají skutečně provedeným pracím, když z žádného dokumentu není zřejmé, jaké konkrétní práce, kde a kým byly v jednotlivých měsících, za něž bylo fakturováno, prováděny. Provedení určitých pomocných prací prokazuje mimo svědecké výpovědi pana P. také předávací protokol, který se týká prací na opravě kravína v Chodově (vyklizení objektu po požáru, stržení zbytků střechy po požáru, vyklizení shořelého sena a slámy, stržení štítu, jehož statika byla vlivem požáru narušena, kompletní příprava pro opravu). Předávací protokoly však nedokládají, že rozsah prací odpovídá částkám fakturovaným pod hlavičkou Společnosti, neboť z nich není patrný konkrétní rozsah předávaných prací ani návaznost na jednotlivé faktury, když předávací protokoly obsahují pouze obecné vymezení prováděných prací bez uvedení konkrétního rozsahu a vystavené faktury neobsahují ani charakter prací prováděných v jednotlivých měsících, za něž jsou práce fakturovány.

Žalovaný dále uvedl, že o platnosti plné moci z 25.4.2000 měl správce daně pochybnosti a zjistil, že ověřovací doložka, podpis a razítko notářky Mgr. Jany Bečkové jsou zfalšované. Dle žalovaného ani na základě těchto skutečností nelze prohlásit, že je plná moc neplatná, avšak těmito skutečnostmi jsou založeny pochybnosti o tom, že byla skutečně udělena. Toto nemohlo být správcem daně u Společnosti ověřeno, neboť ta je nekontaktní a její jednatel měl povolen trvalý pobyt na území ČR do března 2001. Zakládá to však důvodné pochybnosti, zda byl V.K. skutečně jednatelem Společnosti zmocněn k jednání za ni. V průběhu odvolacího řízení bylo formou dožádání místně příslušného správce daně prověřeno, zda se v Českobrodské ulici, Praha 9 (tj. adresa uvedená v předmětné plné moci jako bydliště V.K.) nachází dům č.p. 67. Finančním úřadem pro Prahu 9 bylo zjištěno, že číslo 67 - popisné ani orientační - se v této ulici nenachází.

Dle žalovaného nebylo prokázáno, že předmětná plnění byla uskutečněna právě společností deklarovanou na fakturách. Pochybnosti o faktickém poskytovateli prací jsou vyvolány nepravdivými údaji na plné moci, které vzbuzují důvodné pochybnosti, zda byl V.K. oprávněn jednat za Společnost. V průběhu daňové kontroly ani odvolacího řízení nebyl žalobkyní předložen důkazní prostředek, který by nade vší pochybnost prokazoval, že práce provedla a vyfakturovala Společnost. Že i sama žalobkyně měla pochybnosti o tom, kdo je skutečným příjemcem hotovosti za deklarované práce, nasvědčuje i to, že v roce 2002 a 2003 odváděla z fakturovaných částek Finančnímu úřadu v Domažlicích zálohu na daň z příjmů fyzických osob ve výši uvedené na jednotlivých fakturách. Dle žalovaného nebylo prokázáno, že rozsah fakticky uskutečněného plnění, dodaného pod hlavičkou Společnosti, odpovídá fakturovaným částkám, když nebylo prokázáno, že částky fakturované v jednotlivých měsících roku 2003 jsou podloženy faktickým plněním, neboť nebylo prokázáno, na základě jakých podkladů docházelo k měsíční fakturaci a že údaje uvedené v předložených podkladech navazují na provedenou fakturaci. Žalovaný nezpochybňoval provedení určitých prací, avšak v průběhu řízení nebyl dle jeho názoru dostatečným způsobem prokázán rozsah poskytnutého plnění, nebylo prokázáno, že výše výdajů (nákladů) v částce 525.870,- Kč zahrnutá do daňově účinných nákladů roku 2003 je oprávněná. K tíži žalobkyně nebylo, že třetí subjekt (Společnost) neplnil své daňové povinnosti. Jako rozhodující bylo označeno, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala, že předmětné náklady byly v daném zdaňovacím období vynaloženy ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Pokud by žalobkyně prokázala oprávněnost zahrnutí těchto výdajů do daňově účinných výdajů (nákladů) daného zdaňovacího období, byly by tyto náklady uznány jako daňově účinné bez ohledu na skutečnosti namítané v odvolání.

K neprovedení svědecké výpovědi V.K. žalovaný uvedl, že ze spisového materiálu správce daně vyplývá, že podnikl řadu procesních kroků, aby zajistil provedení svědecké výpovědi tohoto navrhovaného svědka (opakované předvolání k ústnímu jednání a opakovaná snaha Policie ČR o jeho předvedení). Také v rámci odvolacího řízení byl tento svědek předvolán k podání svědecké výpovědi (odkaz na předvolání ze dne 23.7.2007 č.j. 52730/07/118930/2959, doručeno dne 9.8.2007) na 16.8.2007. Dne 14.8.2007 svědek telefonicky sdělil, že se nemůže dostavit, neboť se zdržuje na Ukrajině, kde se léčí. Uvedl, že se ještě jednou ozve 17.8.2007, k čemuž však již nedošlo.

Žalovaný proto dospěl k závěru, že žalobkyně ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu neprokázala, že v roce 2003 vynaložila náklady za pomocné práce v deklarované výši 525.870,- Kč, tzn., že neprokázala, že předmětné náklady zahrnuté do jejích výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů byly odečteny ve výši jí prokázané, jak to ukládá § 24 odst. 1 ZDP.

Zdejší soud rozsudkem ze dne 24.11.2009 č.j. 30 Ca 38/2008-76 žalobou napadené rozhodnutí zrušil (a z téhož důvodu zrušil rovněž prvoinstanční správní rozhodnutí). Soud v rozsudku zdůraznil, že daňový subjekt má právo pro stanovení základu daně snížit příjmy jen o výdaje (náklady), které vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 23 odst. 1, § 24 odst. 1 ZDP), přičemž k tomu, aby byla potvrzena oprávněnost uplatněného výdaje (nákladu), je nutné, aby subjekt, na kterém podle § 31 odst. 9 daňového

řádu leží důkazní břemeno, tvrdil a prokázal 1) že učinil výdaj (náklad) a v jaké výši; 2) na co konkrétně výdaj (náklad) vynaložil a že to, na co jej vynaložil, mu bylo skutečně poskytnuto či dodáno; a 3) že výdaj (náklad) vynaložil na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů.

Podle krajského soudu k první podmínce žalovaný akceptoval, že žalobkyně učinila výdaj 525.870,- Kč, když tuto částku vyplatila V.K. Ve vztahu k druhé podmínce dospěl krajský soud k závěru, že daňový subjekt prokáže naplnění této podmínky již tím, že prokáže, že tvrzený smluvní vztah nebyl jen záležitostí fiktivní, a to především doložením smluvního vztahu, předložením listinných důkazů, jiných výstupů či výsledkem svědků dokládajících realizaci smluvního vztahu a tím i jeho nefiktivnost. Má-li v takovém případě správce daně i 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 neučinil, je třeba považovat druhou podmínku za naplněnou. Pro účely daňového řízení nejsou rozhodné jen listinné důkazy, naopak podle § 31 odst. 4 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Takovým důkazním prostředkem jsou i svědecké výpovědi. Dle názoru krajského soudu odpověď na otázku, jaké konkrétní pomocné práce byly provedeny, vyplývá jednoznačně z předávacího protokolu ze dne 4.12.2003; dalším důkazem je vyúčtování odpracovaných hodin za jednotlivé měsíce, kde jsou u každého měsíce uvedena jména pracovníků, kteří měli práce vykonávat, počet odpracovaných hodin a vyúčtování za tyto odpracované hodiny, které nejen dle žalobkyně, ale i dle výpovědi svědků J.P. a V.M. prováděl zástupce Společnosti. Žalobkyně, dle krajského soudu, prokázala jaké konkrétní práce pro ni byly provedeny zejména svědeckými výpověďmi J.P., J.Z., V.M. a výpovědí P.J. (předsedy představenstva žalobkyně). K otázce, zda byl výdaj vynaložen tomu, kdo práce žalobkyni dodal, krajský soud uvedl, že je nerozhodné, zda V.K. byl či nebyl oprávněn jednat za Společnost. Žalobkyně zásadně jednala s V.K., který prostřednictvím jím řízených pracovníků plnil zakázky žalobkyně, předával provedené práce žalobkyni, fakturoval a přebíral peníze. Pokud by V.K. jednal za Společnost, provedla by předmětné práce tato společnost a také jí by bylo za práce zaplacen. Pokud by nebyl k jednání za tuto společnost oprávněn, provedl by práce sám a jemu by bylo též zaplacen. Aplikací § 24 odst. 1 ZDP na obě nastíněné verze nelze dospět k jinému závěru, než že bylo prokázáno, na co byl výdaj (náklad) vynaložen, a že to, na co byl výdaj (náklad) vynaložen, bylo žalobkyni skutečně poskytnuto (dodáno). Bylo též zaplacen (při obou verzích) tomu, kdo práce dodal. Pokud měly daňové orgány i nadále pochybnosti o realizaci služeb, bylo jejich povinností provedením jiných důkazů důkazní prostředky předložené žalobkyní vyvrátit a prokázat, že skutečnost byla jiná.

Krajský soud shledal důvodnou též námitku o procesním pochybení spočívajícím v neprovedení výsledku navrženého svědka V.K. Zdůraznil, že správce daně I. stupně sice požádal Policii ČR opakovaně o jeho předvedení, naposledy však na 3.11.2006. Následně však byl tento svědek znovu předvolán 23.7.2007 (předvolání svědek převzal 9.8.2007) a 14.8.2007 telefonoval, že se nemůže ke svědecké výpovědi dostavit a že se ještě ozve 17.8.2007. Následně žalovaný uzavřel, že svědek slib nedodržel, protože se již neozval. Ohledně neprovedení jeho výpovědi by dle krajského soudu nebylo lze žalovanému ničeho

vytýkat, pokud by daňové řízení skončilo již v r. 2006, kdy se účast svědka nepodařilo zajistit ani předvedením. Svědek byl však předvolán znovu v r. 2007. Do té doby nekontaktní svědek předvolání osobně převzal a dokonce správce daně telefonicky kontaktoval. Nový pokus o předvedení však nebyl učiněn. Tím, že daňové orgány za této situace nepřistoupily k novému pokusu o předvedení svědka, nevyčerpaly, dle krajského soudu, všechny možnosti ohledně provedení jeho svědecké výpovědi, když nevyužily své oprávnění podle § 29 odst. 2 daňového řádu.

Žalovaný brojil proti rozsudku ze dne 24.11.2009 č.j. 30 Ca 38/2008-76 kasační stížností. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a rozsudkem ze dne 26.1.2011 č.j. 5 Afs 24/2010-117 rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 24.11.2009 č.j. 30 Ca 38/2008-76 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

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

Podle § 65 odst. 1 s.ř.s. se ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, může žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

Podle § 75 odst. 1 s.ř.s. vychází soud při přezkoumání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Podle § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí.

Podle § 76 odst. 1 písm. a) - c) s.ř.s. soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem a) pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, b) proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu anebo vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění, c) pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Podle § 76 odst. 2 s.ř.s. zjistí-li soud, že rozhodnutí trpí takovými vadami, které vyvolávají jeho nicotnost, vysloví rozsudkem tuto nicotnost i bez návrhu. Pokud se důvody nicotnosti týkají jen části rozhodnutí, soud vysloví nicotnou jen tuto část rozhodnutí, jestliže z povahy věci nevyplývá, že ji nelze oddělit od ostatních částí rozhodnutí.

Podle § 78 odst. 1 s.ř.s. je-li žaloba důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení. Pro nezákonnost zruší soud napadené rozhodnutí i tehdy, zjistí-li, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo jej zneužil. Podle § 78 odst. 7 s.ř.s. soud zamítne žalobu, není-li důvodná.

Podle § 110 odst. 3 s.ř.s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, **je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.**

Zdejší soud pro úplnost uvádí, že Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí používá stran jména svědka V.K. transkripce V.K.

Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 26.1.2011 č.j. 5 Afs 24/2010-117 nejprve zabýval otázkou správnosti postupu daňových orgánů, které nepřistoupily v r. 2007 k opětovnému pokusu o předvedení navrhovaného svědka V.K., k čemuž uvedl, že „(...) Podle obsahu správního spisu byly pokusy o jeho předvedení neúspěšné v r. 2006, proto je třeba dále sledovat úkony daňových orgánů vůči tomuto svědkovi a jednání tohoto svědka po posledním neúspěšném pokusu o předvedení. Žalovaný dne 13. 7. 2007 žádal správce daně I. stupně o doplnění daňového řízení ve smyslu § 50 odst. 3 ZSDP, kdy správci daně I. stupně m.j. uložil pokusit se znovu o provedení svědecké výpovědi V.K. Nato správce daně I. stupně předvolal tohoto svědka k výsledku na 16. 8. 2007 (předvolání doručeno 9. 8. 2007). Správce daně I. stupně prověřil adresu dalšího údajného pobytu svědka, a to P.. Dožádaný Finanční úřad pro Prahu 9 sdělil, že v P. se žádný dům s číslem 67 (ať už popisným či orientačním) nenachází. Dne 14. 8. 2007 svědek telefonoval správci daně I. stupně, že se 16.8.2007 k výpovědi nemůže dostavit, neboť se léčí na Ukrajině, v České republice se bude zdržovat v září ve dnech 20.9.2007 - 24. 9. 2007, přitom sdělil, že zavolá ještě 17. 8. 2007. Od té doby se již neozval. Dne 12. 12. 2007 Finanční úřad ve Strakonici provedl místní šetření na adrese S. , kde je svědek hlášen k pobytu. Zjistil, že zde svědek nikdy nebydlel ani se zde nezdržoval, což ověřil i z knihy ubytovaných. Uvedl však, že dle signální informace samotného správce daně I. stupně ze dne 1. 10. 2007 má tato osoba bydlet na adrese P. V předložení doplnění daňového řízení stěžovateli pak správce daně I. stupně argumentuje zprávou o neexistenci adresy v P. a výsledky šetření Finančního úřadu ve Strakonici. (...) Bylo by iracionální pokoušet se předvést svědka jednak z adresy, která neexistuje (P.) či z adresy, u níž bylo ověřeno, že se na ní svědek nezdržuje (S.), což vyplynulo z šetření dožádaného Finančního úřadu ve S.. Nelze však současně přehlédnout informaci obsaženou v odpovědi Finančního úřadu ve S., a to upozornění na signální informaci samotného správce daně I. stupně, že svědek by se měl zdržovat na adrese P.. To je navíc adresa, ze které byl svědek naposledy předvoláván a kde předvolání k výsledku naposledy převzal. Z obsahu spisu pak nevyplývá, že by se kterýkoli z daňových orgánů o prověření, zda se svědek na této adrese zdržuje, zda je ho možno z této adresy předvolat, příp. předvést, jakkoli pokusil. Lze proto uzavřít, že stěžovatel pochybil, pokud se nepokusil zajistit účast svědka V.K., a to z adresy P.. Zde svědek převzal předvolání k výsledku, na které reagoval telefonickou omluvou, z čehož plyne, že na této adrese se v r. 2007 zdržoval. Nemůže být přitom rozhodné, zda se na této adrese zdržoval či nezdržoval dříve (v r. 2006). S ohledem na popis skutkového stavu, jak je uveden výše, je výsledek tohoto svědka způsobilý prokázat či vyvrátit žalobcova tvrzení, o nichž mají daňové orgány pochybnosti, **a proto krajský soud postupoval správně, pokud uzavřel, že tím, že se daňové orgány v r. 2007 (příp. ještě v lednu 2008, když napadené rozhodnutí bylo vydáno až 1. 2. 2008) nepokusily o zajištění účasti svědka V.K. všemi dostupnými prostředky vč. předvedení, dopustily vady řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé a je proto důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]**“.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou správnosti závěru krajského soudu o tom, že relevantní tvrzení žalobce již byla v daňovém řízení prokázána jinými důkazy, i bez provedení výsledku svědka V.K. . K tomu konstatoval, že se ztotožňuje se závěrem

krajského soudu, že při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění [byl adresátem nákladu (výdaje)], rozhodné je v této souvislosti jen, zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen právě za deklarované plnění [při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto nákladu (výdaje)]. Nejvyšší správní soud k problematice dále uvedl: „V dané věci je rozhodné posouzení právní otázky, zda stěžovatel splnil podmínky pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně podle § 24 odst. 1 ZDP. Stěžovatel brojí proti závěru krajského soudu, že se žalobci podařilo v řízení před daňovými orgány unést důkazní břemeno k prokázání toho, že skutečně vynaložil předmětné výdaje za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve zdaňovacím období roku 2003.

*Neprokázání výdaje uplatněného žalobcem správce daně nezaložil pouze na skutečnosti, že za dodavatele jednala osoba, která neměla k tomu oprávnění, resp. že výdaj nebyl uskutečněn ve prospěch toho, kdo byl podle smlouvy povinen plnění uskutečnit (tak tomu bylo např. v obdobném případě skutkově shodném ve věci žalobce Výrobní společnost Čerchov – viz rozsudek NSS ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111; pro tuto vadu přitom bylo rozhodnutí správního orgánu zrušeno), ale především na neprokázání skutečného objemu provedených prací; od této skutečnosti se potom, s ohledem na fakturaci odpracovaných hodin, odvíjela i výše uplatněných výdajů. Stěžovatel nepopírá, že práce byly ve skutečnosti fakticky provedeny, určitý výdaj byl rovněž vynaložen (bylo vyplaceno žalobcem v hotovosti určité existující osobě - p. K., resp. za tohoto byl označen; nebylo přitom zjišťováno – např. popisem, rekonstrukcí podoby - zda osoba, která hotovost přebírala, byla p. K., , či nikoli). Otázkou však je, zda tento výdaj lze daňově uznat, popř. v jaké výši.*

*Daňová teorie mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky:*

- 1. Výdaje musí poplatník skutečně vynaložit.*
- 2. Výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů.*
- 3. Musí být vynaloženy ve zdaňovacím období.*
- 4. Za výdaje je považuje zákon.*

*Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 větě první: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení - správce daně je v pozici vrchnostenské - zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít. Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene mezi obě strany (viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 - 75, též rozsudek NSS ze dne 26.2.2007, č. j. 5 Afs 158/2005 -226, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).*

*Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. 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. V této souvislosti poukazuje Nejvyšší správní soud na rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, příst. [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), v němž vyslovil následující právní závěr: „Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).“*

*Prokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje je tedy primárně záležitostí dokladovou. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Účetní doklady formálně z hlediska náležitostí či účtování odpovídající zákonné úpravě nejsou samy o sobě způsobilé prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje ani jeho výši, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost údajů v nich uvedených. To znamená, že ani po formální stránce perfektní doklady nemohou být dostatečným důkazem o uskutečnění transakce v nich deklarované, pokud vzniknou pochybnosti o tom, zda skutečnosti zachycené na těchto dokladech odpovídají skutečnému stavu.*

*Vznikne-li v průběhu daňového řízení správci daně důvodná pochybnost o tom, zda k uskutečnění výdaje došlo způsobem deklarovaným daňovým subjektem, je povinností*

daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze jej uplatnil v daňovém přiznání, prokázat dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení. Je ponecháno na vůli daňového subjektu, jaké důkazy k vyvrácení pochybností správce daně předloží. Jako důkazy mohou sloužit v podstatě jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Z § 31 odst. 4 ZSDP vyplývá, že 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. (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, publikovaný pod č. 85/2006 Sb. ÚS, nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, publikovaný pod č. 218/2006 Sb. ÚS, vše publ. na <http://nalus.usoud.cz>).

V posuzovaném případě stěžovatel uplatnil jako daňově uznatelné výdaje, které podle svých tvrzení vynaložil na provedení pomocných stavebních prací. Daňové orgány se v průběhu celého daňového řízení zaměřily m.j. na otázku, zda byly předmětné práce provedeny v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám; dospěly přitom k závěru, že tento rozsah provedených prací nebyl prokázán.

Krajský soud oproti tomu dospěl k závěru, že žalobce vynaložení výdaje prokázal, vycházel přitom z toho, že bylo doloženo, jaké konkrétní pomocné práce byly provedeny, což vyplývá jednoznačně z předávacího protokolu ze dne 4.12.2003; dalším důkazem je vyúčtování odpracovaných hodin za jednotlivé měsíce roku 2003, kde jsou u každého měsíce uvedena jména pracovníků, kteří měli práce vykonávat, počet odpracovaných hodin a vyúčtování za tyto odpracované hodiny, které nejen dle žalobce, ale i dle výpovědi svědků J.P. a V.M., prováděl zástupce společnosti AHROLUHOSTAVHRAD s.r.o. Žalobce dle krajského soudu prokázal, jaké konkrétní práce pro něj byly provedeny zejm. svědeckými výpověďmi J.P., J.Z., V.M. a P.J. (předsedy představenstva žalobce). Takto bylo prokázáno, že se jednalo o samostatně vykonávané pomocné práce při opravě stájí a při rekonstrukci vyhořelé stáje, o bourací práce, opravu omítek, podlah, vyklizení stáje po požáru, úklidové práce. Práce probíhaly tak, že pokyny zadával svědek J.P. V.K., který řídil pracovníky vykonávající tuto práci. Když byla zadaná práce vykonána, předal ji na základě ústní domluvy svědek J.P. Předávací protokol byl sepsán jen po dokončení celého souboru prací. Svědkyně J.Z. uvedla, že na opravy byly zpracovány rozpočty, které lze doložit, a v této souvislosti byl předložen krycí list kalkulace zpracovaný podle P.J. (předsedy představenstva žalobce) proto, aby měl žalobce představu, kolik budou předmětné práce (tj. i včetně prací pomocných stavebních) stát. Svědek J.P. uvedl, že neevidoval pracovní dobu ukrajinských pracovníků, tu evidoval V.K. Konkrétní rozsah prací byl vymezen fakturami, které byly již prokonzultovány s Ing. L., proto je svědkyně J.Z. proplatila.“.

Na tomto místě pak Nejvyšší správní soud korigoval úvahu krajského soudu (a shodnou úvahu žalovaného), že by provedený výslech P.J. bylo možno považovat za svědeckou výpověď. Podle Nejvyššího správního soudu je P.J. předsedou představenstva žalobkyně, tedy „osobou, jejímž prostřednictvím sám žalobce jedná, vyjadřuje se navenek. Postavení svědka v jakémkoli řízení (ať už správním či soudním) se však obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných

*osob, nikoli svědka samotného. To pro daňové řízení též výslovně stanoví § 8 odst. 1, věta první, část před středníkem ZSDP. Vypovídal-li však v předmětné věci P.J.k záležitostí týkajícím se žalobce, přičemž je současně předsedou žalobcova představenstva, nevypovídal o skutečnostech, které by se týkaly jiných osob. Pro názornost je možno srovnat úpravu v daňovém řízení s podrobnější úpravou postavení svědka v předpisech občanského práva procesního. Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších změn a doplnění (jehož ustanovení o postavení svědka se s ohledem na § 64 s. ř. s. uplatňují i v soudním řízení správním) výslovně stanoví, že výslech fyzické osoby, která má vypovídat o okolnostech, týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, se provede jako výslech účastníka řízení, nikoli svědka (§ 126a, § 131 o. s. ř.). K těmto závěrům konečně dospěla i judikatura obecných soudů rozhodujících ve věcech občanskoprávních již v době předcházející zakotvení tohoto výslovného ustanovení do o. s. ř. (tedy za situace obdobné úpravy, jaká je zakotvena v ZSDP) v rozhodnutích Nejvyššího soudu ČR ze dne 25. 1. 2001, sp. zn. 26 Cdo 2848/99, či ze dne 11.4.2007, sp. zn. 21 Cdo 1397/2006 (Sbírka rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu ČR, č. 1/2008), obojí dostupné na [www.nsoud.cz](http://www.nsoud.cz). Tato stávající judikatura obecných soudů navíc vyjadřuje jen dlouhodobě ustálený výklad postavení svědka vyjádřený např. již v rozhodnutí býv. Nejvyššího soudu ČSR ze dne 28. 3. 1975, sp. zn. 5 Cz 12/75 (Sbírka rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu ČSSR, Nejvyššího soudu ČSR a Nejvyššího soudu SSR, č. 6/1978). S těmito závěry se i Nejvyšší správní soud ztotožňuje a uzavírá, že vypovídal-li P.J. o záležitostech žalobce jako subjektu, jehož je předsedou představenstva, nemůže být jeho výpověď hodnocena ani v daňovém řízení jako výpověď svědka ve smyslu § 8, § 31 odst. 4 ZSDP.“.*

Kasační soud k věci dále konstatoval, že „pokud stěžovatel v kasační stížnosti argumentuje m.j. též tím, že věrohodnost vyúčtování předložených v odvolacím řízení zpochybňuje neúměrně vysoký počet hodin údajně odpracovaných jednotlivými pracovníky s ohledem na práce, které měli konat, a s ohledem na to, že tyto práce měly být prováděny jen na objektech specifikovaných žalobcem, jedná se o argument, který stěžovatel vnáší do kasačního řízení jako argument zcela nový, kterým nejenže neargumentoval v řízení před krajským soudem, ale který navíc není nijak obsažen zejména v napadeném rozhodnutí, příp. v závěrech správce daně I. stupně. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu vychází ze setrvalé judikatury soudů rozhodujících ve správním soudnictví o tom, že předmětem přezkumu ve správním soudnictví je napadené rozhodnutí tak, jak bylo odůvodněno správním orgánem v době jeho vydání. Nemůže proto obstát dodatečné „doodůvodňování“ napadeného rozhodnutí až v soudním řízení, pokud jsou tímto způsobem správním orgánem vnášeny do řízení nové argumenty, které nebyly zohledněny v přezkoumávaném rozhodnutí (srov. např. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26.8.1994 č.j. 6 A 592/93 - 23, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.3.2007, č.j. 1 As 32/2006-99, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Nejvyšší správní soud proto při svém rozhodování k tomuto argumentu stěžovatele nepřihlížel.

Jak již bylo uvedeno výše, stěžovatel nezpochybňuje, že určité pomocné stavební práce byly pracovníky řízenými V.K. skutečně provedeny; zpochybňuje toliko rozsah takto provedených prací ve vztahu k fakturovaným částkám. Nejvyšší správní soud konstatuje, že v daňovém řízení ani v řízení před krajským soudem nebyl dosud provedenými důkazními prostředky prokázán skutečný rozsah prací provedených pracovníky řízenými V.K. v té míře, aby bylo lze učinit závěr o uznání výdajů žalobcem uplatněných v předmětné výši.

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že výdaje na předmětné práce žalobce uplatnil dle vyúčtování podle odpracovaných hodin a při účtování provedené práce podle hodinové sazby, nikoli např. jako ceny za výsledek (ceny za provedenou práci jako celek). V takovém případě je na daňovém subjektu, aby v daňovém řízení prokázal podle § 31 odst. 9 ZSDP nejen, že určité práce byly skutečně provedeny, ale také, že byly provedeny právě v tom počtu odpracovaných hodin, jak je v účetních dokladech deklarováno, tím spíše, byla-li hodinová sazba východiskem pro stanovení výše proplacených částek, tedy i uplatněných výdajů. Nikoli samotné provedení prací, ale právě počet odpracovaných hodin, pak představuje rozsah provedených prací, který je daňový subjekt prokázat.

Ze spisu kasační soud ověřil, že toliko druh prací (nikoliv však rozsah dle odpracovaných hodin) lze dovodit ze svědeckých výpovědí svědkyň V.M. aj.Z., které uvedly jen, že v inkriminované době pracovali na bouracích pracech a pomocných stavebních pracech i pracovníci řízení V.K. O skutečném rozsahu provedených prací (tj. o odpracovaných hodinách) mnoho nevypovídá ani žalobcem předložený krycí list kalkulace zpracovaný v r. 1999, který zjevně (v souladu i s vyjádřeními žalobce) sloužil pro předběžnou představu o ceně zamýšlených prací, nelze z něj již však zjistit, jaké konkrétní práce byly provedeny právě pracovníky řízenými V.K. a zejm. v jakém rozsahu (počtu odpracovaných hodin). Skutečný rozsah provedených prací pak nelze zjistit ani z předávacího protokolu, když z něj protokolů opět plyne jen obecně druh provedených prací, nikoli jejich rozsah. V protokolu ze dne 4. 12. 2003 - oprava vyhořelého kravína v Chodově je totiž uvedeno, že bylo převzato „1. vyklizení objektu po požáru, 2. stržení zbytků střechy po požáru, 3. vyklizení shořelého sena a slámy, 4. stržení štítu, jehož statika byla vlivem požáru narušena, 5. kompletní příprava pro opravu“. Zbývá tak posoudit, zda relevantními důkazy nejsou jednotlivá měsíční vyúčtování ve spojení s výpovědi svědka J.P. Jednotlivá měsíční vyúčtování vypracovaná jako tabulky bez jakéhokoli podpisu či ověření a opatřená razítkem žalobce měla být dle výpovědi svědka J.P. zpracovávána V.K. a mělo být podle nich fakturováno. V těchto vyúčtováních jsou uvedeni za každý měsíc pracovníci řízení V.K. a u každého počet odpracovaných hodin. Svědek J.P. pak ve své výpovědi uvedl, že on hodiny těchto pracovníků neevidoval, nekontroloval, přebíral jen práci jako takovou, zajímala ho jen, zda a jaká práce byla vykonána, což potvrzoval V.K. ústně. Fakturace a účetnictví šlo zcela mimo něj. Nesledoval ani vyúčtování odpracovaných hodin, to se přikládalo k fakturám.

Nejvyšší správní soud na tomto místě konstatuje, že předmětná vyúčtování a výslech svědka J.P. ve vztahu k rozsahu prací provedených pracovníky řízenými V.K. netvoří kompaktní celek. Fakturováno bylo zjevně podle odpracovaných hodin, čemuž by odpovídala i předložená vyúčtování. Tato vyúčtování (přehled odpracovaných hodin v měsíci) však již svědek J.P. nekontroloval, vše šlo „mimo něj“. Takto zjištěný skutkový stav nevede k jednoznačnému závěru, v jakém rozsahu (počtu hodin) byly práce uskutečněné pracovníky řízenými V.K. skutečně provedeny, přičemž takový závěr je nezbytný k verifikaci fakturované ceny z hlediska její tržní přiměřenosti. Rozhodně nelze na tomto rozporuplném základě ani uzavřít, že by dosavadní výsledky dokazování poskytovaly přehledný a důvěryhodný obraz o předmětném obchodním případě. Takový přehledný a důvěryhodný obraz je však nezbytný pro posouzení daňové uznatelnosti předmětného nákladu (výdaje) ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

*Nejvyšší správní soud proto nesdílí názor krajského soudu o tom, že by tvrzení žalobce byla dosud dostatečně prokázána a že by tak žalobce splnil svou důkazní povinnost ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP. Na tomto místě je však třeba připomenout, že tu je žalobcem navržený důkaz výsledkem svědka V.K., který nebyl proveden a pro jehož realizaci nevyužily daňové orgány dosud veškeré prostředky, jak je již uvedeno výše.“.*

K poslední stěžovatelově námitce, podle níž krajský soud nesprávně rozhodl, pokud zrušil nejen napadené rozhodnutí stěžovatele, ale současně i rozhodnutí správce daně I. stupně, Nejvyšší správní soud předně podotkl, že odůvodnění tohoto postupu krajského soudu je zcela nepřezkoumatelné, když z rozsudku krajského soudu vůbec není zřejmé, jak se vypořádal s otázkou, zda vytýkaná pochybení nemohou být napravena v odvolacím řízení a jak krajský soud vyhodnotil dopady zrušení platebního výměru správce daně I. stupně na další vývoj daňového řízení. K vlastní otázce zrušení prvostupňových rozhodnutí správce daně Nejvyšší správní soud především poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28.8.2007 č.j. 1 As 60/2006-106, které se týkalo právě výkladu § 78 odst. 3 s.r.s a v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*toto ustanovení upravuje výjimku z obecného principu omezené kasace, který se jinak uplatňuje ve správním soudnictví. Krajský soud totiž „podle okolností může“ zrušit i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Jinými slovy, krajský soud má zákonnou povinnost uvážit, zda v konkrétním případě není vhodnější zrušit nejenom rozhodnutí správního orgánu druhého stupně, ale také rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Tak tomu bude především v případech, kdy je patrné, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně vůbec nemělo být vydáno. Stejně tak bude dán důvod pro zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v případech, kdy odvolací správní orgán nemůže vady tohoto rozhodnutí sám napravit.*“.

Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že z těchto závěrů rozšířeného senátu vycházel ve svém rozsudku ze dne 14.11.2007 č.j. 1 Afs 53/2007 - 34, když zrušil ke kasační stížnosti žalovaného správního orgánu rozsudek krajského soudu z toho důvodu, že jeho výrokem krajský soud zrušil rovněž prvostupňový platební výměr správce daně, aniž by ovšem zároveň uvedl důvody, proč tak učinil. Ke stejným závěrům stran možnosti zrušit dodatečný platební výměr správce daně pak Nejvyšší správní soud dospěl např. i v rozsudku ze dne 31.1.2008 č.j. 8 Afs 113/2006-70, v němž uvedl: „*Daňový řád nesvěřuje odvolacímu orgánu pravomoc v případech zjištěných vad řízení před prvostupňovým správcem daně, jako je mj. neprovedení navrhovaných důkazů, rozhodnutí správce daně zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Daňový řád totiž na rozdíl od úpravy odvolacího řízení ve správním řádu v takových případech předpokládá postup dle § 50 odst. 3 daňového řádu, podle něhož může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Ať již tedy odstraňování vad prvostupňového řízení provádí správce daně či odvolací orgán, vždy se tak děje v řízení odvolacím, nikoli v řízení prvostupňovém, přičemž podle ustálené judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu má daňový subjekt při dokazování prováděném v odvolacím řízení obdobná práva jako při dokazování prováděném v rámci daňové kontroly, tedy zejména právo být přítomen při výslechu svědků či při místním šetření a právo klást svědkům otázky. Ani pokud by odvolací orgán zjistil ve výjimečných případech takové vady prvostupňového řízení, které již nelze v odvolacím řízení odstranit, není podle daňového řádu oprávněn rozhodnutí správce daně zrušit a věc mu vrátit věc k dalšímu*

řízení, nezbude mu tedy, než prvostupňové rozhodnutí bez dalšího zrušit. V běžných případech, kdy bylo podáno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, již totiž není v prvostupňovém řízení místo pro nové dokazování, jež by mělo vyústit v opětovné dodatečné vyměření daně. K němu lze totiž dospět, jak konstatoval Nejvyšší správní soud mj. v rozsudku ze dne 18.7.2007, č.j. 5 Afs 170/2006 - 164, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), pouze na základě daňové kontroly, jež však už byla v těchto případech řádně ukončena, a její opakování, nebyla-li povolena obnova řízení či nejsou-li naplněny podmínky obdobné zákonným důvodům pro povolení obnovy řízení, není přípustné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.1.2006, č.j. 2 Afs 31/2005 - 57, publikovaný pod č. 868/2006 Sb. NSS).“.

Nejvyšší správní soud k problematice dále uvedl, že „(...) zvláštní úpravu odvolacího řízení obsaženou v ust. § 50 odst. 5 resp. odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, odlišnou od řízení vedeného dle správního řádu dle ust. § 90 odst. 1 písm. b) zákona č. 500/2004 Sb., musí respektovat i správní soud. Jestliže mu tedy § 78 odst. 3 s.ř.s. svěřuje pravomoc uvážit, zda je podle okolností věci vhodné zrušit rovněž prvostupňové rozhodnutí správního orgánu, neznamená to, že by mu zákon svěřoval možnost zcela neomezené úvahy, tak jako ji nesvěřuje ani správnímu orgánu při použití správního uvážení. Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku dále konstatoval: „Správní soud musí respektovat rámec a logiku základních procesních institutů daného správního řízení, v tomto případě tedy řízení daňového, tak, aby bylo možné toto řízení po vrácení věci krajským soudem řádně dokončit. Zrušení prvostupňového rozhodnutí správce daně bude tedy přicházet do úvahy zejména tam, kde správní soud shledá jak odvolací tak prvostupňové rozhodnutí finančních orgánů nezákonným, přičemž nebude možná náprava tím, že by odvolací orgán prvostupňové rozhodnutí změnil. Tento postup bude proto na místě zejména v případech, kdy daň vůbec neměla být vyměřena či doměřena, např. tehdy, když krajský soud shledá důvodnou námitku uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Výjimečně může tento postup připadat v úvahu tam, kde správní soud shledá takovou vadu prvostupňového daňového řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé a kterou již přitom nelze v novém odvolacím řízení odstranit. Rozhodně však takto nelze postupovat v případě, kdy správní soud shledá vady řízení spočívající např. v neprovedení navrhovaných důkazů.“

Výše uvedené závěry poté potvrdil rovněž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007 - 75. Poukázal zde především na principy odvolacího řízení podle správního řádu a zákona o správě daní a poplatků. Konstatoval přitom, že správní řád upravuje možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci k novému projednání prvostupňovému správnímu orgánu společně se závazným právním názorem pro jeho další postup; pokud je tedy v odvolacím správním řízení třeba doplnit řízení či odstranit jeho vady, správní řád dává odvolacímu orgánu právo volby, zda doplnění dokazování či odstranění vad řízení provede sám, nebo zda rozhodnutí zruší a věc vrátí se závazným právním názorem; tak tomu však není v daňovém řízení.

Rozšířený senát na základě odlišné právní úpravy v daňovém procesním předpise vyslovil mimo jiné, že „Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního

*stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 daňového řádu) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu. Postup podle § 50 odst. 3 daňového řádu se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 daňového řádu), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně.... Vydá-li správce daně po zrušení platebního výměru v odvolacím řízení znovu platební výměr, jedná se o rozhodnutí nezákonné. Nezákonnost tohoto rozhodnutí musí být v řízení před soudem namítána“.*

*Z výše vyslovených závěrů rozšířeného senátu v popsané věci tak vyplývá, že prvostupňový orgán v daňovém řízení nemůže po zrušení svého rozhodnutí (platebního výměru) v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Nemůže-li tak učinit po zrušení rozhodnutí odvolacím orgánem, nemůže tak učinit ani po zrušení platebního výměru soudem. Úvaha soudu, zda doplnění řízení přesahuje možnosti odvolacího řízení, zde nemá místa, neboť z citovaného usnesení rozšířeného senátu lze dovodit, že odvolací orgán je oprávněn ke všem úkonům, jimiž je třeba řízení doplnit a že je dokonce oprávněn i změnit způsob stanovení daně.*

*Pokud tedy byl zrušen rozsudkem krajského soudu dodatečný platební výměr správce daně I. stupně spolu s rozhodnutím stěžovatele, nemůže správce daně v řízení pokračovat. Přitom krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele, jakož i uvedený dodatečný platební výměr právě pro procesní pochybení spočívající v neprovedení výsledku svědka a pro nesprávné hodnocení důkazů; nejednalo se přitom o takové vady, které by nebylo lze odstranit v rámci řízení před žalovaným. **Rozhodoval-li tedy krajský soud o žalobě proti rozhodnutí vydanému v daňovém řízení, není, s přihlédnutím k výše vysloveným názorům zdejšího soudu, důvodu, aby s odvolacím rozhodnutím současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně (dodatečný platební výměr) tam, kde má řízení pokračovat.“.***

**Vzhledem k výše uvedenému a s odkazem na § 110 odst. 3 s.ř.s. proto Krajský soud v Plzni napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s.ř.s. [ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.] pro vady řízení. Současně soud podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.**

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

Pro úplnost soud uvádí, že stejně jako v rozsudku ze dne 24.11.2009 č.j. 30 Ca 38/2008-76 nepřihlédl k informacím ukrajinské daňové správy předložených v listinné podobě žalovaným, podle nichž je osoba pana K. panu S. neznámá a nikdy s touto osobou nevešel v žádné obchodní vztahy. Podklady ukrajinské daňové správy byly doručeny žalovanému prostřednictvím Ministerstva financí ČR dne 4.8.2008, a v době řízení před správcem daně obou stupňů tak nebyly součástí spisu správních orgánů. A protože soud ve smyslu § 75 odst. 1 s.ř.s. vychází při přezkoumání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, nemohl, vzhledem k výše uvedenému, brát zmíněné informace v potaz.

Stran náhrady nákladů řízení o žalobě soud rozhodl obdobně, jako v rozsudku ze dne 24.11.2009 č.j. 30 Ca 38/2008-76 (s přihlédnutím ke změně základní sazby daně z přidané hodnoty z 19 % na 20 %, k níž došlo v mezidobí od 24.11.2009 do 30.3.2011), neboť i po rozhodnutí věci Nejvyšším správním soudem byla žaloba shledána důvodnou a žalobkyně, která měla ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před (krajským) soudem. Žalobkyni tak byla přiznána náhrada nákladů řízení v celkové výši 10.640,- Kč, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 2.000,- Kč a z odměny advokáta za tři úkony právní služby v plné výši, tj. po 2.100,- Kč, a z náhrady hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300,- Kč podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném od 1.9.2006 (dále též jen „advokátní tarif“). Jako úkony právní služby oceněné plnou výší byly uznány převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a účast na jednání soudu (dne 24.11.2009). Za úkon ve smyslu advokátního tarifu nebylo uznáno vyjádření žalobkyně ke stanovisku žalovaného (datováno dne 19.8.2008), neboť žalobkyně jím pouze odkázala na odůvodnění žaloby a k obsahu vyjádření žalovaného nesdělila nic podstatného. Protože žalobkyně byla zastoupena advokátem, který je plátcem DPH (zapsaným v seznamu plátců daně z přidané hodnoty podle § 255a v.k.ř. evidovaným ve správě Krajského soudu v Plzni pod Spr. 105/2005), byly odměna advokáta a náhrady advokáta navýšeny o částku 1.440,- Kč odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (ve smyslu § 23a zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, a § 57 odst. 2 s.ř.s., obojí ve znění zákona č. 237/2004 Sb.). Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému stanoveno platební místo podle § 149 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s § 64 s.ř.s. a určena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o.s.ř. ve spojení s § 64 s.ř.s.

Stran náhrady nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl soud tak, že žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem, avšak dle údajů uvedených v soudním spisu je zřejmé, že žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly, a proto bylo rozhodnuto tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**P o u č e n í :** *Proti tomuto rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem, je kasační stížnost nepřípustná; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. V takovém případě lze proti tomuto rozhodnutí podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost v pěti písemných vyhotoveních (§ 102 a násl. s.ř.s.). Kasační stížnost se podává u soudu, který napadené rozhodnutí vydal. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.*

*Stěžovatel musí být v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s.ř.s.).*

V Plzni dne 30. března 2011

**JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.**  
předseda senátu