



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce **Ing. V. R.**, zastoupeného Ing. Jiřím Pavlíkem, daňovým poradcem, bytem Oslavany, Školní 608/4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 23.2.2011, č.j. 2450/11-1302-708158,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobou, podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 2.5.2011, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23.2.2011, č.j. 2450/11-1302-708158. Žalovaný svým rozhodnutím zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Blansku ze dne

3.9.2010, č.j. 64230/10/283912703289, dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty a penále za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008.

II. Obsah žaloby

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného z následujících důvodů. Zásadním pochybením žalovaného, stejně jako prvostupňového správce daně, je dle žalobce neunesení důkazního břemene ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Žalobce namítl, že splnil povinnosti stanovené ustanovením § 72 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a nad rámec stanovených povinností předložil žalovanému veškerou související evidenci, čímž prokázal nárok na odpočet daně. V té souvislosti žalobce namítl, že snaha o doměření daně v rozporu s předloženými důkazy je ze strany správce daně opřena o tvrzení, že předložené důkazní prostředky nejsou věrohodné a správce daně tak musí unést důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, což žalobce dokladoval citací judikatury Ústavního soudu ČR a Nejvyššího správního soudu. Zároveň žalobce namítl, že se shodnou argumentací, uvedenou v odvolání, žalovaný nevypořádal a pouze opakovaně tvrdí, že důkazní břemeno bylo uneseno. V případě různých právních názorů jimi měl žalovaný argumentovat, ale zároveň se v takovém případě žalobce dovolával uplatnění zásady „v pochybnostech ve prospěch“.

[3] V souvislosti s unesením důkazního břemene ze strany žalovaného namítl žalobce, že žalovaný si zajišťoval výsledky svědků za účelem vyvrácení věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených žalobcem, nicméně není podle žalobce postačující, aby svědecké výpovědi přinesly pouze další pochybnosti. Svědecké výpovědi neprokázaly tvrzení žalovaného, že nedošlo ke zprostředkování a nelze je považovat za důkaz v neprospěch žalobce, nadto někteří svědci zprostředkovatelské působení třetích firem výslovně uvedli. Žalobce se tedy domáhá konstatování, že žalovaný neunesl důkazní břemeno s tím, že opětovně odkázal na zásadu „v pochybnostech ve prospěch“. Zároveň žalobce přiložil jako důkazní prostředek prohlášení p. M. M., bývalého jednatele společnosti E.P.I. Logic, s.r.o. a rovněž kopie bankovních výpisů společnosti E.P.I. Logic s.r.o.

[4] V další námitce napadl žalobce způsob, jakým se žalovaný vypořádal, resp. nevypořádal s odvolací námitkou ohledně kvality zprávy o daňové kontrole ve smyslu nálezu Ústavního soudu ČR ve věci sp.zn. IV. ÚS 121/2001. Žalobce nadále trval na tvrzení, že zpráva o daňové kontrole nesplňuje požadavky plynoucí z uvedeného rozhodnutí Ústavního soudu.

[5] Závěrem žalobce shrnul, že v řízení byla porušena ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, neboť je zřejmé, že nebylo dbáno zachování právem chráněných zájmů žalobce, dále ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, neboť žalovaný hodnotil všechny důkazy v neprospěch žalobce, ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, neboť žalovaný prokázal, že nedošlo k reálnému zprostředkování a dle žalovaného neexistující zprostředkování je pouze formální deklarací žalobce a ustanovení § 31 odst. 8

zákona o správě daní a poplatků a ustanovení § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty tak, jak je uvedeno výše.

[6] Z uvedených důvodů navrhl žalobce zrušit jak rozhodnutí žalovaného, tak i platební výměr Finančního úřadu v Blansku ze dne 3.9.2010, č.j. 64230/10/283912703289.

III.

Vyjádření žalovaného

[7] Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a po shrnutí podstaty sporu k jednotlivým námitkám uvedl následující. Pochybnosti správce daně ohledně oprávněnosti žalobcem uplatněných odpočtů DPH vyplynuly ze skutečnosti, že žalobce totožné přijaté plnění uplatnil na základě dvou dokladů, přičemž žalobce po seznámení s tímto zjištěním nepředložil správci daně žádné relevantní důkazy. Následná zjištění správce daně včetně hodnocení důkazů jsou součástí zprávy o daňové kontrole. Žalovaný zejména zdůraznil nekontaktnost daňového subjektu E.P.I. Logic, s.r.o., tedy tvrzeného zprostředkovatele. Ze všech zjištění vyplynulo, že ani žalobce ani správce daně nevyvrátili pochybnosti o oprávněnosti uplatněných odpočtů na DPH.

[8] Následně žalovaný podrobně odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu ve věcech uplatnění nadměrných odpočtů DPH a ve věcech uplatnění výdajů v souvislosti se zprostředkováním a uzavřel, že správce daně je povinen posuzovat nejenom formální, ale i skutkový stav, tedy zda skutečně došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Zároveň v případě zprostředkování je daňový subjekt povinen prokázat, o jaké plnění se konkrétně a fakticky jednalo. Zároveň s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že v případě správce daně je postačující, pokud ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zpochybní údaje uvedené daňovým subjektem.

[9] Podle žalovaného není správce daně povinen prokazovat skutečnosti za daňový subjekt, neboť tento je stíhán důkazním břemenem, pro jehož neunesení stačí, pokud se mu nepodaří rozptýlit důvodné pochybnosti správce daně o tvrzeních daňového subjektu. Žalobce nebyl schopen uvést žádné konkrétní údaje ohledně zprostředkování, vč. toho jak bylo fakticky plněno. Žalovaný nesouhlasil s tím, že by se nevypořádal s argumentací ohledně neunesení důkazního břemene s tím, že žalobce není oprávněn určovat, jakým způsobem povede správce daně svoji argumentaci. Dle žalovaného jsou skutkové a právní úvahy správce daně vyjádřeny jednoznačně a přezkoumatelně a nebyl důvod pro aplikaci zásady „v pochybnostech ve prospěch“.

[10] Ohledně nových důkazních prostředků odkázal žalovaný na ustanovení § 75 odst. 1 s.ř.s. a konstatoval, že žalobce měl dostatek prostoru předložit tento důkazní prostředek v průběhu daňové kontroly. Zároveň žalovaný setrval na svém názoru ohledně kvality zprávy o daňové kontrole, který uvedl v napadeném rozhodnutí a konstatoval, že se správce daně zabýval hodnocením jednotlivých důkazních prostředků velmi podrobně.

[11] Závěrem žalovaný odmítl porušení ustanovení § 2 odst. 1, odst. 3 a odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a navrhl zamítnout žalobu.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[12] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem.

IV. a) *Nepřezkoumatelnost*

[13] Ve svém odvolání žalobce uvedl, že jako rozpor se zákonem uvádí skutečnosti, že se správce daně ve zprávě o daňové kontrole nevypořádal s argumenty žalobce, které byly písemně sděleny správci daně. V doplnění odvolání žalobce shrnul podstatu těchto argumentů do dvou bodů. Jednak, že důkazní prostředky, které předložil daňový subjekt, nebyly správcem daně zpochybněny a jednak, že důkazní prostředky ve formě svědeckých výpovědí přenesly důkazní břemeno na správce daně.

[14] S oběma námitkami se žalovaný vypořádal. S první z nich na str. 5 napadeného rozhodnutí, když po předcházejícím shrnutí skutkového děje konstatoval, že „*správce daně pouze nezpochybnil formální náležitosti předložených dokladů, měl však pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaného přijatého zdanitelného plnění a požadoval po daňovém subjektu jeho faktické prokázání*“, když dále v textu jasně uvedl, proč nebylo možno využít institutu výzvy k odstranění pochybností ve smyslu ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků. Stejně tak se následně vypořádal i s otázkou přechodu důkazního břemene, když uvedl, že důkazní břemeno na správce daně nepřešlo, neboť správce daně neměl pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví, nýbrž o faktickém uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění. Žalovaný nad rámec závěrů správce daně doplnil i skutečnosti spojené se zápisem společnosti E.P.I. Logic, s.r.o. do obchodního rejstříku.

[15] Rozhodnutí žalovaného tak není nepřezkoumatelné. Otázka správnosti závěrů žalovaného ohledně přechodu důkazního břemene je otázkou samostatnou.

IV. b) *Unesení důkazního břemene*

[16] Rozvržení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně upravuje ustanovení § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků, dle kterých správce daně prokazuje a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí (ust. § 31 odst. 8) a 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 (ust. § 31 odst. 9).

[17] Rozložení důkazního břemene bylo předmětem řady rozhodnutí jak Nejvyššího správního soudu, tak i Ústavního soudu ČR. V obecné rovině lze dát za pravdu žalobci v odkazech na jím citovaná rozhodnutí (a to jak rozhodnutí Ústavního soudu ve věci sp.zn. II. ÚS 232/02, tak Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 37/2008, 5 Afs 5/2008, 2 Afs 97/2007 i 1 Afs 15/2008). Nicméně je třeba věnovat pozornost otázkám, které výslovně souvisí s daní z přidané hodnoty a s přechodem důkazního břemene. V rozhodnutí ze dne 6.3.2007, č.j. 2 Afs 148/2006-54, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*Jak správně uvádí krajský soud v napadeném rozsudku, důkazní břemeno je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, který dokazuje jen skutečnosti podle § 31 odst. 8 daňového řádu, zatímco 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 (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Přesto, že je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 cit. zákona), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, www.nssoud.cz).*

Podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Pokud tedy správce daně zjistí některou skutečnost, která zpochybňuje údaje uvedené daňovým subjektem, přechází důkazní povinnost na daňový subjekt a ten je povinen navrhnout či označit důkazy, které správcem daně zpochybněné tvrzení prokáží (k tomu viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2005, č. j. 4 As 1/2003-71, zveřejněn: Sb. NSS 542/2005, a ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, zveřejněn: Sb. NSS 666/2005). Pokud daňovým subjektem podané důkazy prokáží jeho tvrzení, přechází opět důkazní břemeno na správce daně.“

[18] I v žalobcem citovaném rozhodnutí ze dne 30.4.2008, č.j. 1 Afs 15/2008-100, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*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.*“ V souzené věci vznikly správci daně pochybnosti ohledně uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění za služby zprostředkovatele společnosti E.P.I. Logic, s.r.o. neboť existuje časový nesoulad mezi fakturací projektu domu B2/B3 žalobcem odběrateli společnosti TAKEOVER s.r.o fa č. 03/2008 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 28.4.2008, přičemž faktura za zprostředkování této zakázky je s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 10.11.2008 a mezi fakturací projektu hotelu Laguna odběrateli společnosti IMVEST, s.r.o. s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 7.5.2008, přičemž zprostředkování je fakturováno s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 14.10.2008. S těmito pochybnostmi seznámil správce daně žalobce v rámci protokolu o ústním jednání ze dne 3.9.2009, v němž činil dotazy k odstranění těchto pochybností. Poté provedl (i v rámci dožádání) výsledky svědků, jejichž předmětem byla mimo jiné činnost zprostředkovatele ve prospěch žalobce.

[19] Otázka prokázání existence důvodných pochybností správce daně v souzené věci je úzce spjata s tím, jaké skutečnosti a v jakém rozsahu je nutno dokládat v rámci prokazování účelnosti výdajů na služby zprostředkovatele. V této rovině je třeba opětovně odkázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu, ať již citovanou žalovaným ve vyjádření k žalobě (rozhodnutí NSS ve věci sp.zn. 7 Afs 195/2006 ze dne 10.5.2007 – ústavní stížnost proti citovanému rozhodnutí odmítl Ústavní soud jako zjevně neopodstatněnou v usnesení sp.zn. II.ÚS 2310/07 ze dne 13.11.2008 s tím, že „V souladu s ust. § 19 zákona o DPH, v tehdy platném znění, má plátce daně nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za předpokladu, že splní zákonné podmínky pro úspěšné uplatnění tohoto nároku, mezi něž patří právě prokázání jeho oprávněnosti. V daňovém řízení tedy nese důkazní břemeno daňový subjekt. Je tedy povinností toho, kdo požaduje od státu vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty (dle ust. § 19 odst. 1 zákona o DPH), prokázat, že má na jeho vrácení právní nárok. Prokazování tohoto nároku je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však 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 z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 19 odst. 2 zákona o DPH), je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením daňového dokladu.“), případně na novější rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22.12.2009. č.j. 1 Afs 118/2009-76, které se shodně jako souzená věc dotýká nároku na odpočet DPH v souvislosti se smlouvou o zprostředkování a ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že „[26] Nejvyšší správní soud nejprve stručně shrnuje judikaturu týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Dle § 31 odst. 9 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Jak judikoval Ústavní soud, daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí [náleží ÚS sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.)].

[27] Z obsáhlé judikatury NSS pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119 ve věci EURO PRIM, spol. s r. o., část V a), nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86]. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004-99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. 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. [] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. [rozsudek ve věci EURO PRIM, část V a), shodně též

rozsudek čj. 9 Afs 30/2008-86, oba cit. shora; shodně též nález ÚS sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143)]. Ke zpochybnění daňového dokladu pak může dojít různým způsobem, například může být zpochybněn i tím, že vystavitel za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze soudit z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud pak u vystavitele daňového dokladu není o něm účtováno, případně to nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví tak vůbec není k dispozici, pochybnost je dokonána. I za této situace lze však pochybnost vyvrátit, a to tím, že je existence zdanitelného plnění prokázána jinak (viz rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 177/2006-61). Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat na místo daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila (rozsudek čj. 9 Afs 30/2008-86, cit. shora, rozsudek ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72).

[28] Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem (viz body [26] a [27] shora), je 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 bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek čj. 2 Afs 24/2007-119 a rozsudek čj. 9 Afs 30/2008-86, oba cit. shora, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73, resp. ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100 (Ondřejovická strojírna, spol. s r. o.), část IV/e a)].

[29] Nárok na odpočet DPH vzniká dle § 19 odst. 1 pro rozhodnou dobu aplikovatelného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH), pokud plátce daně použije zdanitelná plnění přijatá od jiného plátce při podnikání. Nárok na odpočet prokazuje plátce daňovým dokladem zaučtovaným dle zvláštních právních předpisů, popř. evidovaným dle § 11 zákona o DPH, který má všechny zákonem požadovaná náležitosti a byl vystaven plátcem (§ 19 odst. 2). Daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že přijal zdanitelné plnění a že jej použil při své podnikatelské činnosti. Tyto skutečnosti nemohou být prokázány toliko formálně bezvadným daňovým dokladem, jestliže jeho obsah neodpovídá skutečnému stavu [viz rozsudek ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006-107, rozsudek čj. 9 Afs 30/2007-73, cit. v bodě [28] shora, shodně nález ÚS sp. zn. IV. ÚS 402/99 ze dne 15. 5. 2001 (N 73/22 SbNU 131)]. Je třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně. (rozsudek čj. 2 Afs 177/2006-61, cit. v bodě [27] shora).

[30] Ve vztahu ke zdanitelnému plnění spočívajícímu ve zprostředkování zboží či služeb NSS opakovaně judikoval, že příjemce takového zdanitelného plnění je povinen prokázat, že zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho zprostředkovatelskou činnost. Musí prokázat, že zprostředkovatel jednal způsobem, který mohl vést k zajištění příležitosti uzavřít smlouvu s třetí osobou. Bude proto na příjemci zdanitelného plnění, aby si zajistil přiměřené záznamy o jednání zprostředkovatele (záznamy či zprávy zprostředkovatele o provedených jednáních s

konkrétními osobami, jakým osobám a na jaká místa byly zasílány podklady týkající se zamýšlené transakce). Důležité bude identifikovat, s kým a kdy bylo jednáno či komu a jaké materiály byly zasílány (rozsudky NSS ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 Afs 154/2005-245, a ze dne 10. 5. 2007, čj. 7 Afs 195/2006-123). Pouhé tvrzení příjemce plnění zprostředkovatele o tom, jakým způsobem zprostředkovatel fakticky plnil na základě smlouvy, aniž by takové tvrzení bylo opřeno o důkazy, nemůže v daňovém řízení obstát (rozsudek ze dne 7. 3. 2005, čj. 5 Afs 40/2004-59).

[31] Na podkladě výše předestřených východisek přistoupil NSS k posouzení předmětného případu. Stěžovatel nejprve plnil svoji důkazní povinnost předložením daňového dokladu-faktury, příjmového dokladu a výdajového pokladního dokladu. Dle sdělení dožádaného správce daně však společnost ECODOM nepodávala od září 2002 přiznání k DPH. Tato skutečnost zpochybňuje věrohodnost předloženého daňového dokladu (viz rozsudek čj. 2 Afs 177/2006-61, cit. v bodě [26] shora). Ke zpochybnění daňového dokladu dále přispěla výpověď svědka J. K., který nejprve vypověděl, že daňový doklad podepsal sám, vzápětí uvedl, že ho podepsal pan K., který k tomu měl zmocnění. Po předložení daňového dokladu svědek sdělil, že se jedná o jeho vlastní podpis, potvrdil, že daňový doklad vystavil (viz bod [23] shora). Během opakovaného výslechu též svědek uvedl, že neví, zda je na daňovém dokladu jeho podpis. Doplnil, že většinou vše dělal pan K. Svědek nedokázal vysvětlit, proč má předmětný daňový doklad pořadové č. 93/2003, když dle svého tvrzení uskutečnil v daném roce pouze jediný obchod (viz bod [25] shora). Nedoložil ani plnou moc, resp. pověření udělené panu K., které by jej opravňovalo vystavovat daňové doklady za společnost ECODOM. Svědek přitom opakovaně sdělil, že pan K. nebyl zaměstnancem této společnosti. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že již pouze na základě těchto skutečností unesl správce daně důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, tj. zpochybnil věrohodnost daňového dokladu, na jehož základě stěžovatel uplatnil nárok na odpočet DPH.

[32] Jak vyplývá z citované judikatury, pro uznání nároku na odpočet DPH je rozhodující faktický stav. Stěžovatel byl povinen prokázat, v jakém rozsahu přijal zdanitelné plnění od společnosti ECODOM a jak konkrétně bylo toto plnění ze strany jmenované společnosti poskytnuto.“

[20] S ohledem na obsah citovaného rozhodnutí prvního senátu Nejvyššího správního soudu posoudil zdejší soud i souzenou věc. Žalobce nejprve plnil svoji důkazní povinnost předložením formálních dokladů k uplatňovanému výdaji. Následně správce daně z dožádání zjistil, že společnost E.P.I. Logic, s.r.o. nepodávala od 3. čtvrtletí 2007 přiznání k DPH u správce daně nemá registrován žádný účet a zároveň jmenovaná společnost nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2007 a 2008. Již tato skutečnost zpochybňuje dle Nejvyššího správního soudu věrohodnost předloženého daňového dokladu (viz rozsudek čj. 2 Afs 177/2006-61). Ke zpochybnění daňového dokladu dále přispěly i výpovědi svědků. Svědek D. B. při konfrontaci s výpisem z obchodního rejstříku uvedl, že mu není známa společnost E.P.I. Logic, s.r.o. Svědek P. V. taktéž nebyl schopen konkrétně uvést, od koho získal kontakt na žalobce s výjimkou domněnky, že šlo o nějakou pražskou firmu. Společnost E.P.I. Logic, s.r.o. byla svědkovi známa a uvedl, že ho dal dohromady se žalobcem, nicméně podrobnosti si nepamatoval. Nevypověděl nic o konkrétních okolnostech zprostředkování. Svědek I. S. uvedl, že mu společnost E.P.I. Logic, s.r.o. ani kontakty s ní nic

neříkají, nicméně nevyloučil, že nějaká pražská firma za činnost žalobce nelobovala. Svědek J. K. vypověděl, že společnost E.P.I. Logic, s.r.o. mu není známa a nevedl s ní žádné jednání. Kontakt se žalobcem navázal přes firmu Pačíněk.

[21] Soud je toho názoru, že již pouze na základě těchto skutečností unesl správce daně důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, tj. zpochybnil věrohodnost daňového dokladu, na jehož základě stěžovatel uplatnil nárok na odpočet DPH, neboť jak uvedl Nejvyšší správní soud, pro uznání nároku na odpočet DPH je rozhodující faktický stav. Jestliže tedy má být na jisto postaveno, v jakém rozsahu přijal žalobce zdanitelné plnění od společnosti E.P.I. Logic, s.r.o. a jak konkrétně bylo toto plnění ze strany jmenované společnosti poskytnuto, pro unesení důkazního břemene je postačující, pokud správce daně prokáže, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Takové skutečnosti v rámci daňového řízení správce daně prokázal tím, že dokázal, že společnosti E.P.I. Logic, s.r.o. nepodávala daňová přiznání a svědci nebyli schopni mimo vši pochybnost potvrdit tvrzení žalobce. Důkazní břemeno tak opět přešlo zpět na žalobce, který však žádné další důkazy nepředložil, pročež závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene je správný.

[22] Žalobce totiž vycházel ze dvou mylných závěrů. Jednak ze závěru, že správce daně byl povinen jednoznačně a průkazně vyvrátit tvrzení žalobce, k tomu srov. výše uvedenou citaci rozhodnutí Nejvyššího správního soudu („*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. [] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*“). A jednak žalobce vychází z chybného závěru o možné aplikaci zásady „v pochybnostech ve prospěch“ v uvedené věci. Pro aplikaci uvedené zásady není v souzené věci prostor. V posuzované věci jde čistě o otázku (ne)unesení důkazního břemene žalobcem a správcem daně, přičemž důvody, proč správce daně své důkazní břemeno na rozdíl od žalobce unesl, soud již uvedl.

[23] Jakkoliv může být rozpor mezi závěry žalovaného o tom, že důkazní břemeno na správce daně nepřešlo a shora uvedenými závěry zdejšího soudu, je pro věc podstatné, že správce daně ve věci postupoval zcela v souladu se zákonem o správě daní a poplatků a odlišnost názorů soudu a žalovaného na přechod důkazního břemene nemá pro souzenou věc podstatný význam, neboť ze všech okolností případu je zřejmé, že v průběhu daňové kontroly žalobce důkazní břemeno neunesl. Není rozhodné, zda ho neunesl již v rovině primárního důkazního břemene (jak vyplývá z argumentace žalovaného), nebo po opětovném přenesení důkazního břemene od správce daně na žalobce (jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu). Žalobní námitky v souvislosti s unesením důkazního břemene tak nejsou důvodné.

IV. c)

Ostatní namítaná porušení zákona o správě daní a poplatků a návrhy na provedení dokazování

[24] Soud neshledal porušení ust. § 2 odst. 1, 3 a 7 zákona o správě daní a poplatků. Zpráva o daňové kontrole je dle názoru soudu s ohledem na skutečnosti zjištěné v daňovém řízení vyčerpávající. Správce daně shrnul veškeré shromážděné podklady a provedl jejich hodnocení, a to v případě sporného zprostředkování tak, že hodnotil každou jednu výpověď a každé jednotlivé zjištění. Skutečnost, že žalobce se závěry a hodnoceními správce nesouhlasí neznamená, že byla žalobci upřena jeho práva. Zároveň není pravda, že důkazy byly hodnoceny pouze v neprospěch žalobce. Je sice pravdou, že správce daně z žádného důkazu nedovodil deklarované zdanitelné plnění, nicméně s ohledem na obsah jednotlivých důkazů a s ohledem na požadavky kladené na určitost prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění při zprostředkování ani správce daně nemohl faktické uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění dovodit. Žalobce nepředložil ani v reakci na provedené výpovědi důkazy, které by odstranily neurčitosti uvedené ve výpovědích. Konečně nebylo ani porušeno ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, neboť toto ustanovení v posuzované věci nebylo vůbec aplikováno. Pokud se snad žalobce domnívá, že na základě tohoto ustanovení měl správce daně prokazovat neuskutečnění zprostředkování, je nutno jednak konstatovat objektivní nemožnost prokázání negativní skutečnosti a jednak je nutno konstatovat, že žalovaný není ani povinen toto dokazovat, když důkazní břemeno v případě zpochybnění věrohodnosti účetního dokladu tíží žalobce. Ani tyto námitky tedy nejsou důvodné.

[25] Soud se závěrem rovněž vyjádřil k důkazům doloženým k žalobce tj. kopie bankovních výpisů společnosti E.P.I. Logic, s.r.o. a prohlášení Michala Matěje bývalého jednatele společnosti E.P.I. Logic, s.r.o.. Soud k věci předně uvádí, že zde je třeba vyjít např. z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28.4.2005, č.j. 5 Afs 174/2004 (publikováno pod č. 618/2005 Sb.NSS). Nejvyšší správní soud zde uvedl, že: „*Ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také právo soudu důkazy provedenými a hodnocenými nad rámec zjistit nový či jiný skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce a porovnat jej s užitou právní kvalifikací, kdy soud není vázán ani důkazními návrhy a může provést i další důkazy k úplnému přezkoumání i co do stavu skutkového. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede.*

V případech, kdy soud bude opakovat důkazy, které byly již uplatněny v předchozím řízení, tyto důkazy zhodnotí, tedy vyjádří se ke správnosti či nesprávnosti hodnocení důkazů správním orgánem. Bude-li soud dokazování doplňovat, tzn. provádět důkazy nové, v předchozím řízení neprovedené, musí dbát především toho, aby jím prováděné důkazy směřovaly ke skutkovému stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu. Stanovení hranice, kdy je dokazování doplňováno a kdy je dokazováno, je nutno odvozovat od procesního předpisu, podle kterého je vedeno řízení, v němž je přezkoumávané rozhodnutí vydáno. Soud rovněž musí zvažovat rozsah doplňování dokazování, aby svou činností nenahrazoval činnost správního orgánu. Co se týče dokazování, je procesní postavení účastníků řízení daňového, které je ovládáno zásadou formální pravdy, odlišné od postavení účastníků v řízení vedeném podle správního řádu a založeném na zásadě materiální pravdy.

V dané věci probíhalo daňové řízení podle daňového řádu. Podle § 31 odst. 9 d. ř. leží v tomto správním řízení důkazní břemeno na stěžovateli jakožto daňovém subjektu, který je

povinen prokázat jím tvrzené skutečnosti. K tíži žalovaného proto nemůže jít, nesplnil-li stěžovatel svoji důkazní zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem.“

[26] Jak plyne z výše uvedeného, žalobce v daňovém řízení svou důkazní povinnost nesplnil poté, co opětovně přenesení důkazního břemene ze správce daně na žalobce. Nesplnění takové povinnosti již nelze dohánět v řízení před soudem a očekávat přitom zrušení rozhodnutí žalovaného. Soud se pro úplnost vyjádřil k žalobcem předloženým důkazním prostředkům. Žalobce předložil Čestné prohlášení M. M., bývalého jednatele společnosti E.P.I. Logic, s.r.o. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25.7.2007, č.j. 1 Afs 21/2007-67, je mj. uvedeno: „*Obecně k povaze čestného prohlášení lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2007, č. j. 1 Afs 77/2005 - 43, publikovaný pod č. 1049/2007 Sb. NSS, podle nějž se čestné prohlášení [§ 39 zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád), resp. § 53 odst. 5 nového správního řádu (zákon č. 500/2004 Sb., účinný od 1. 1. 2006)] v obecném správním řízení může stát podkladem pro rozhodnutí, i když není důkazním prostředkem. Ve správním řízení jde o tzv. náhradu za důkaz, která se používá např. v řízení o poskytnutí mezinárodní ochrany. Daňový řád naproti tomu čestné prohlášení nezná a správní řád se v daňovém řízení nepoužije (§ 99 daňového řádu). V daňovém řízení tedy nelze čestnému prohlášení přiznat postavení náhrady za důkaz. Je nicméně na místě uvést, že čestným prohlášením nemůže být každý dokument, který je takto označen: podle daňového řádu se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu, nikoliv jeho forma (viz § 2 odst. 7). Za čestné prohlášení lze považovat pouze takový dokument, který sepsal či uvedl do protokolu sám daňový subjekt. Naopak jakékoliv prohlášení jiné osoby rozdílné od daňového subjektu nelze z povahy věci považovat za čestné prohlášení“, neboť by se jednalo o *contradictio in adjecto*. Jestliže tedy v projednávané věci existuje dokument označený jako „čestné prohlášení“ (jehož existenci ani jedna ze stran nesporně, ač není založen ve spisu), který vydal dopravce, nebo-li osoba rozdílná od daňového subjektu – žalobce, nejedná se o čestné prohlášení ve smyslu § 53 odst. 5 správního řádu, ačkoliv je tak označen. S tímto dokumentem je tedy třeba zacházet jako s jakýmkoliv jiným důkazním prostředkem.“* V průběhu daňového řízení byl M. M. opakovaně správcem daně předvoláván a nebyla úspěšná ani snaha o jeho předvedení prostřednictvím PČR. Nelze pak přičítat k tíži daňových orgánů, že tento svědek nebyl vyslechnut. Ve svém prohlášení sice potvrzuje, že pro žalobce zajistil zprostředkování zakázky bytového domu B2/B3 a rekonstrukci hotelu Laguna. Jeho prohlášení však neodpovídá důkazům, které provedl správce daně, především výpovědím jednotlivých svědků. Nelze ani odhlédnout od toho, že prohlášení nemůže nahradit svědeckou výpověď, kde správce daně mj. poučí svědka o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat a o právních následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi (§ 8 d.ř.). Výpisy z bankovních účtů sice dosvědčují, že došlo k určité platební transakci, nelze z nich však dovozovat, že společnost E.P.I. Logic, s.r.o. poskytla žalobci určité plnění (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26.9.2012, č.j. 8 Afs 14/2012-61. Ze shora uvedených důvodů nepovažoval soud za důvodné provádět žalobcem navržené dokazování.

V.

Shrnutí a náklady řízení

[27] S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené

žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 zamítnout.

[28] Výrok o nákladech řízení má oporu v ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel 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.

V Brně dne 26.4.2013

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu