

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobkyně: **Step TRUTNOV a. s.,** Litevská 1174/8, 100 00 Praha - Vršovice, zast. společností UNTAX, s. r. o., se sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** Horova 824/17, 500 02 Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2011, č. j. 2195/11-1200-607208, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2012, č. j. 31 Af 76/2011 – 54,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2012, č. j. 31 Af 76/2011 - 54, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

V záhlaví označeným rozsudkem Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2011, č. j. 2195/11-1200-607208, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně - dodatečný platební výměr č. j. 79002/10/26891860570 ze dne 20. 9. 2010 na daň z příjmu právnických osob ve výši 355 940 Kč.

Proti rozsudku podal žalovaný (dále jen“stěžovatel“) kasační stížnost.

II. Shrnutí kasačních důvodů

V kasační stížnosti stěžovatel konstatuje, že podstatou sporu je otázka unesení důkazního břemene. Krajský soud v rozsudku dospěl k závěru, že důkazní břemeno přešlo na stěžovatele, s čímž stěžovatel nesouhlasí.

Stěžovatel předně uvádí, že faktury předložené žalobkyní vystavené údajným dodavatelem v průběhu daňového řízení zpochybnil. Výzvou ze dne 5. 6. 2008 vyzval žalobkyni, aby doložila, co konkrétně bylo předmětem marketingových a zprostředkovatelských aktivit prováděných společností SBA-Expert, a.s. a předložila důkazní prostředky o pravidelném informování o průběhu a zajištění zakázky. Na žalobkyní předložené písemnosti a vyjádření správce daně reagoval dne 30. 9. 2008, kdy v protokolu o ústním jednání na str. 2 až 7 přehledně provedl hodnocení důkazních prostředků a uvedl, jaké skutečnosti z nich zjistil a jak tyto hodnotil. Z těchto důvodů nepřešlo a ani nemohlo přejít důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 zákona o správě daní na stěžovatele, když účastník řízení neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a neprokázal své tvrzení věrohodnými důkazními prostředky. Dle názoru stěžovatele s ohledem na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu pro uznání výdaje (nákladu) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů není rozhodná jen formálně bezvadná smlouva, doklady, byť řádně zaúčtované, ale stav faktický, tj. faktické přijetí plnění. Je však nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění služeb, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, jenž daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá. V průběhu daňového řízení se žalobkyni nepodařilo prokázat, že společnost SBA-Expert, a.s. (dále jen „SBA“) pro ni poskytla informace a rovněž tak neprokázala, od koho SBA informace přijala. V tomto případě však není spor o tom, zda fakturovaná služba byla poskytnuta či nikoli, ani to, zda žalobkyně dostála svým závazkům; v této souvislosti jsou námitky žalobkyně zcela zavádějící, stejně tak jako její tvrzení o důkazech (provedených svědeckých výpovědích) prokazujících, že služby byly poskytnuty SBA. Podstatné pro posouzení uplatněného nákladu však bylo, zda to byla právě zmiňovaná společnost, která služby poskytla a která je jako dodavatel uvedena na fakturách. Stran těchto tvrzených skutečností žalobkyně důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní neunesla.

Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že by se při hodnocení výpovědí svědků Ing. Miroslava Martinka a Mgr. Leoše Najmana soustředil na skutečnosti, které by nebyly pro konečné posouzení stěžejní. Zdůrazňuje, že otázkou sporu byla skutečnost, zda SBA, která měla dle uzavřené smlouvy poskytnout takové informace, které by zajistily vítězství žalobkyně ve veřejné soutěži o zakázku „Kotelna na biomasu a tepelné sítě v obci Valašská Bystřice“, měla k dispozici a mohla je následně za úplatu žalobkyni poskytnout. Tuto skutečnost však žalobkyně nikdy neprokázala, konkrétní informace, které měly být předány a měly naplnit závazek ze smlouvy, nikdy předloženy nebyly, zdroje, ze kterých měly být údajné informace získány, nebyly uvedeny.

První informací, kterou měla žalobkyně od SBA obdržet, a kterou měla SBA dle výpovědi Mgr. Najmana získat z veřejně dostupných zdrojů, měla být informace o tom, že obec bude vypisovat výběrové řízení na realizaci kotelny na biomasu spolu s teplovodními

rozvody. Tuto informaci však mohla žalobkyně obdržet již před vypsáním výběrového řízení od starosty obce. Jak starosta obce Ing. Martinek uvedl, dříve než obec provedla výběrové řízení na uvedenou stavbu, její zástupci absolvovali řadu exkurzí v kotelnách na spalování biomasy. Jedna z exkurzí směřovala i do Bouzova. Do kotelny v této obci dodávala kotle firma VERNER a.s., Červený Kostelec, a strojní vybavení kotelny a tepelné rozvody žalobkyně. Dále uvedl, že výběrové řízení na dodávku kotlů na biomasu vyhrála společnost VERNER a.s. (již v roce 2002) a že toto rozhodnutí bylo do značné míry určující i pro zadání další části budoucí stavby - strojního vybavení kotelny a vybudování teplovodních rozvodů v obci s tím, že výběr možných dodavatelů byl podřízen tomu, aby šlo o dodavatele, kteří mohou spolupracovat a na sebe technologicky navazovat. Z výše uvedeného je zřejmé, že se žalobkyně mohla o plánovaném výběrovém řízení dozvědět jednak od společnosti VERNER a.s., se kterou dlouhodobě spolupracovala, a v neposlední řadě také od obce, pro kterou byla určující kompatibilita navazující technologie s kotli Verner. Není tak pravdou, že by se žalobkyně bez společnosti SBA nemohla dozvědět o vypisovaném výběrovém řízení obcí Valašská Bystřice. Tento závěr plně koresponduje se stanoviskem odborných pracovníků Státního fondu životního prostředí (dále jen „SFŽP“) Ing. O. V. a Mgr. P. K. Správce daně chtěl výpověďmi těchto svědků zjistit způsob a rozsah informací, které bylo možno zjistit na webových stránkách SFŽP a dalších veřejně dostupných zdrojích ohledně předmětné zakázky a dotacích, a to s ohledem na výpověď Mgr. Najmana, který uvedl, že informace fakturované společností SBA spočívaly v tom, že zakázka vůbec existuje a dále byly poskytnuty informace o jejím předpokládaném spolufinancování z SFŽP. Informace o tom, že obec Valašská Bystřice požádala o dotaci k zakázce od SFŽP, získala společnost SBA podle svědka z webových stránek SFŽP a dále z *„veřejně dostupných informací“*. Svědci potvrdili, že informace o žádostech a přiznaných dotacích se jak v současné době, tak i v minulosti zveřejňovaly až po podpisu Rozhodnutí o poskytnutí podpory ministrem životního prostředí. Výše dotace zveřejněna byla, avšak detaily žádosti nebyly až do podpisu ministra životního prostředí nikdy na webových stránkách SFŽP zveřejněny. Žádosti o podporu jsou nejprve na SFŽP odborně posouzeny a poté předloženy Radě SFŽP. Ministr životního prostředí mohl v případě výjimečného rozhodnutí navýšit podporu nad rámec stanovený vnitřními předpisy Ministerstva životního prostředí. O toto výjimečné navýšení se jednalo i v případě předmětné zakázky. Podle svědků nebylo ani v minulosti možné na webových stránkách SFŽP zjistit cokoli o konkrétní žádosti o dotaci a jejím vyřízení až do podpisu ministra životního prostředí. Svědci popřeli, že by byla při řízení o dotaci nutná účast jakéhokoli zprostředkovatele kromě vlastního žadatele, tj. obce. Popřeli tak nezbytnost zprostředkovatelské činnosti jakéhokoli subjektu při řízení o přidělení podpory (dotace) od SFŽP. Informace získané od zaměstnanců SFŽP nepotvrdily, že by SBA mohla získat obchodovatelnou informaci o zakázce a podané žádosti o podporu (dotaci) obcí před jejím schválením. Dotace k zakázce byla schválena ministrem až 7. 11. 2003. Svědci popřeli nutnost jakéhokoli zprostředkovatele při řízení o dotaci ze SFŽP. Podle Mgr. Najmana SBA s obcí nejednala, informace o zakázce a dotaci byly veřejně uvolněny až 7. 11. 2003, avšak smlouva byla podepsána již 15. 7. 2003. Nikým tedy nebyl označen zřejmý zdroj, ze kterého by společnost SBA informace o zakázce i dotaci získala. Pokud je společnost SBA nezískala, nemohla jimi disponovat a nemohla je tedy ani poskytnout a následně fakturovat. Údajný zdroj informací o zakázce a o žádosti o dotaci k ní svědci Mgr. Najman ze společnosti SBA ani předseda představenstva Step Libor Pavlíček, MBA neobjasnili.

Dále žalobkyně tvrdila, že by obec bez pomoci SBA nedostala dotaci ze SFŽP, protože její projekt byl neekonomický, špatně technicky řešený, a tudíž nerealizovatelný a díky technickému a ekonomickému návrhu SBA (který však nebyl nikdy předložen) nejenže obec dotaci získala, ale získala i zvýšení původně žádané dotace o 100%. Předmětné tvrzení je však nepravdivé a skutečnost svědčí o pravém opaku.

Jak vyplynulo z průběhu daňového řízení, obec Valašská Bystřice žádala 15. 5. 2003 o poskytnutí dotace v programu Snižování emisí u malých a středních zdrojů provozovaných za účelem veřejně prospěšných činností dle přílohy č. 2 čl. II směrnice č. ZPO1/99 Ministerstva životního prostředí o poskytování finančních prostředků ze Státního fondu životního prostředí České republiky. K této žádosti se dne 5. 5. 2003 vyjadřovala i Česká inspekce životního prostředí, oblastní inspektorát Ostrava, která uvedla, že doporučuje vyhovět žádosti o podporu z SFŽP pro danou akci. Z uvedeného vyplývá, že schválení a doporučení tohoto projektu Českou inspekcí životního prostředí, dávalo obci téměř stoprocentní šanci na získání podpory (dotace). Tak se také stalo a rozhodnutím ze dne 7. 11. 2003 byla dotace SFŽP přidělena. Z uvedeného tak lze učinit pouze jediný závěr, a to ten, že tvrzení Mgr. Najmana se nezakládalo na pravdě.

Poslední informace, kterou měla SBA poskytnout z veřejných, blíže nespecifikovaných zdrojů, byla, jak lze žádat o výjimku při přidělování dotace, a že starosta obce neměl o tomto povědomí. Toto tvrzení je však zavádějící a pochybné. Jak sama žalobkyně uvedla, informace, které měla údajně obdržet, byly a jsou veřejně dostupné (např. z webových stránek SFŽP, Ministerstva životního prostředí, sbírek zákonů atd.). Nejednalo se tak o informace zvláštní, výjimečné či jedinečné, které by měla v držení pouze SBA. Tyto informace byly starostovi obce již dávno známy. Podle těchto informací starosta obce zpracovával již původní žádost o poskytnutí dotace (dle zákona č. 388/1991 Sb., o Státním fondu životního prostředí České republiky, směrnice č. ZPO1/99 Ministerstva životního prostředí o poskytování finančních prostředků ze Státního fondu životního prostředí České republiky). V čl. 9 odst. 3 této směrnice je uvedeno, že ministr životního prostředí může z důvodů mimořádných zájmů ochrany životního prostředí a v souladu se státní politikou životního prostředí poskytnout podporu i mimo ustanovení Směrnice a jejich příloh. O této možnosti tak starosta obce věděl nebo vědět mohl, a to i bez přispění účastníka řízení. Nadto je třeba uvést, že obec žádala o poskytnutí dotace o více jak dva měsíce dříve, než byla uzavřena smlouva O zprostředkování mezi účastníkem řízení a SBA. Stěžovatel tak má za to, že namísto předložení důkazních prostředků o konkrétně předaných informacích v rámci konkrétních jednání mezi poskytovatelem informací a jejich příjemcem, se žalobkyně snažila správce daně přesvědčit o tom, že tyto blíže nespecifikované obchodně využitelné informace, jejichž zdroje nebyly upřesněny, výrazným způsobem ovlivnily její zdanitelné příjmy. Rozpory v důkazních prostředcích - výpovědích svědků - tak nelze hodnotit jinak, než že se žádný z důkazních prostředků nestal důkazem toho, že služby podle smlouvy byly skutečně poskytnuty a že žalobkyně výdaj (náklad) vynaložila na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

Stěžovatel spatřuje pochybení krajského soudu v nesprávném závěru, dle kterého důkazní povinnost přešla dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní na stěžovatele. Stěžovatel má za to, že nejen správce daně ve zprávě o daňové kontrole, ale i on ve svém rozhodnutí zdůvodnil, jak je výše uvedeno, proč jednotlivé důkazní prostředky

neakceptuje, a uvedl skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost záznamů v účetní evidenci žalobkyně o přijetí předmětných informací.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobkyně

Žalobkyně se ke kasační stížnosti vyjádřila dne 29. 5. 2012. Shoduje se s právním názorem krajského soudu o tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, které ho stíhalo podle
§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/l992 Sb., o správě daní a poplatků, a dále s hodnocením skutkových závěrů vyplývajících z provedených důkazů. I žalobkyně má za to, že se stěžovatel soustředil pouze na nevýznamné a přirozené rozpory v jednotlivých výpovědích a nesoustředil se na skutečnosti, které byly pro konečné posouzení věci samé podstatné. Stěžovatel správně identifikoval ve své kasační stížnosti, že stěžejní otázkou je, zda společnost SBA měla k dispozici obchodně využitelné informace a mohla je následně za úplatu poskytnout žalobkyni. Stěžovatel však žalobkyni vytýká, že v řízení neprokázala, jaké konkrétní informace měly být předány, čímž měl být naplněn závazek ze smlouvy. Takový závěr je nepravdivý, neboť výslechy Mgr. Leoše Najmana a Ing. Miroslava Martinka zřetelně prokázaly, o jaké informace se jednalo a že byly obchodně využitelné (směřovaly k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, resp. byly využity při ekonomické činnosti žalobkyně) a že žalobkyni byly společností SBA předány. Stěžovatel dále vytýká žalobkyni, že nebyly nikdy předloženy zdroje SBA, ze kterých měly být údajné informace získány. Taková výtka ze strany žalovaného je však zcela nepřípadná, neboť nelze po žalobkyni požadovat provedení důkazů o skutečnosti, na které se sama nepodílela.

Stěžovatel zcela nově, aniž by tyto své úvahy zmínil v daňovém řízení, tvrdí bez opory v jakýchkoli důkazech, že se žalobkyně o výběrovém řízení obce Valašská Bystřice mohla dozvědět od společnosti Verner a.s. Nejenže se jedná o nepřípustné rozšíření kasační stížnosti nad rámec řízení daňového a řízení před krajským soudem, ale navíc argumentace stěžovatele je zcela nepřípadná. Žalobkyně ani svědci v řízení nikdy netvrdili, že by společnost SBA byla jediným možným informačním kanálem na světě, kterým by informace o výběrovém řízení mohly k žalobkyni doplynout. Naopak žalobkyně i svědci v řízení potvrdili, že tato informace k žalobkyni právě od společnosti SBA doplynula. Toto tvrzení žalobkyně, na rozdíl od tvrzení stěžovatele, v řízení bylo prokázáno důkazy.

Zcela vadné je hodnocení výpovědí svědků Ing. O. V. a Mgr. P. K., pracovníků Státního fondu životního prostřední. Jak žalobkyně namítala v řízení před soudem i v řízení daňovém, výslechy těchto dvou osob nejsou výslechy svědků, neboť tyto osoby nemohly podat v dané věci relevantní svědectví, když v době realizace samotné obchodní transakce na Státním fondu životního prostředí vůbec nepracovaly. Jak vyplynulo z jejich výpovědí, jejich svědectví není svědectvím v pravém slova smyslu, ale jedná se o pouhé subjektivní dohady ohledně toho, jaké asi mohly být zvyklosti na Státním fondu životního prostředí v době, kdy tam obě vyslýchané osoby nepracovaly. Dlužno také podotknout,

že v okamžiku definování záměru obce Valašská Bystřice kotelnu na biomasu vybudovat, stala se z této informace zjevně informace veřejná. Desítky či stovky osob touto informací nepochybně disponovaly (např. zastupitelstvo obce atp.), mohly ji dále šířit a společnost SBA takovou informaci mohla z těchto „veřejných zdrojů získat". Svědek Mgr. Leoš Najman při svém výslechu dne 4. února 2009 vypověděl, že smlouvy o zprostředkování spočívaly v tom, že společnost SBA dala informaci společnosti Step TRUTNOV, že tato zakázka existuje. Na webových stránkách SFŽP a dle veřejně dostupných informací společnosti Step TRUTNOV poskytli informace, že obec Valašská Bystřice podala žádost na dotaci výstavby kotelny na biomasu včetně rozvodů a předávacích stanic v obci Valašská Bystřice. Polemika správce daně o tom, zda SBA nutně musela informaci o výběrovém řízení získat z webových stránek Státního fondu životního prostředí, či nikoli, je polemikou zcela lichou. Navíc, jak je zmíněno vpředu, žalobkyni v této věci ani žádné důkazní břemeno nestíhalo. Žalovaný dále v kasační stížnosti znovu opakuje svou vadnou argumentaci odvolacího řízení, že z časového sledu událostí, kdy obec Valašská Bystřice požádala o poskytnutí dotace 15. května 2003, a z událostí následných, je možné učinit závěr o tom, že tvrzení Mgr. Leoše Najmana se nezakládají na pravdě. Žalobkyně se k tomu obsáhle vyjadřovala sub III. svého žalobního návrhu ze dne 14. července 2011, kdy vysvětlila souslednost jednotlivých kroků celé investiční akce a také podstatný fakt, že díky jejímu aktivnímu přístupu k dané zakázce na základě informací od společnosti SBA došlo k celkovému navýšení celé investiční akce a zvýšení dotace ze strany státu. Tento fakt ostatně potvrdil i starosta obce Valašská Bystřice Ing. Miroslav Martinek ve svém svědectví. Proto tvrzení žalovaného o nepravdivosti výpovědi svědka Mgr. Leoše Najmana je vadné.

Právní závěry žalovaného jsou vybudované na zamlčené premise, že žalobkyně, společnost SBA reprezentovaná Mgr. Leošem Najmanem a starosta obce Valašské Bystřice Ing. Miroslav Martinek podávají svědectví lživá, a to navíc ve vzájemné součinnosti. Taková premisa však není z množiny premis věrohodných a už vůbec nepatří do množiny premis prokázaných. Vybudoval-li žalovaný své právní závěry na takové nevěrohodné premise, není divu, že krajský soud při přezkumu závěrů žalovaného dospěl k výsledku, že závěry žalovaného jsou nesprávné.

Žalobkyně navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

III. Obsah správního spisu

Ze správního spisu vyplynulo, že dne 14. 5. 2008 byla u žalobkyně zahájena kontrola daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2005. V předmětném zdaňovacím období žalobkyně uplatnila do nákladů částku 1 000 000 Kč a to na základě Smlouvy o zprostředkování ze dne 15. 7. 2003, jejíž předmětem mělo být provádění marketingové a zprostředkovatelské aktivity s cílem prosazení objednatele na konkrétně určené zakázce - „kotelny na biomasu včetně rozvodů a předávacích stanic v obci Valašská Bystřice" ze strany zprostředkovatele společnosti SBA. Úplata za předmět smlouvy byla podmíněna získáním zakázky ve výběrovém řízení a uzavřením smlouvy o dílo na uvedenou akci a dále na zajištění 80 % dotace ze SFŽP. Žalobkyně byla v souvislosti s výše uvedeným obchodním případem dne 19. 6. 2008 vyzvána správcem daně k předložení všech dokladů vztahujících se k realizaci smlouvy. Na základě návrhu žalobkyně provedl

správce daně výslech svědků – starosty obce Velká Bystřice Ing. Miroslava Martinka a Mgr. Leoše Najmana, jednatele společnosti SBA. Správce daně výpověď M. Martinka osvědčil jako důkaz nepřijetí předmětného zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, společnosti SBA. Výpověď L. Najmana byla dle správce daně neprůkazná, v rozporu se svědeckou výpovědí M. Martinka a výpověďmi pracovníků SFŽP. Ve zprávě o kontrole správce daně uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, neprokázala, že došlo skutečně k přijetí služeb od společnosti SBA, dále neprokázala tvrzení, že bez pomoci SBA coby zprostředkovatele by nezískala uvedenou zakázku. Žalobkyně tak nesplnila podmínky pro uplatnění částky 1 000 000 Kč do daňových nákladů. Správce daně na základě kontrolních zjištění, poté, co reagoval na vyjádření žalobkyně k výsledkům kontroly, vydal dne 20. 9. 2010 dodatečný platební výměr č. j. 79002/10/268918605703, kterým žalobkyni dodatečně vyměřil daň z příjmu právnických osob ve výši 355 940 Kč. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně odvolala. Odvolání stěžovatel rozhodnutím č. j. 2195/11-1200-607208 dne 9. 5. 2011 zamítl a napadený dodatečný platební výměr potvrdil. Rozhodnutí o odvolání napadla žalobkyně žalobou u krajského soudu. V této namítala absenci řádného projednání zprávy o daňové kontrole a dále napadla závěry stěžovatele o neprokázání přijetí služeb od společnosti SBA. Konkrétně žalobkyně podrobila kritice hodnocení v řízení provedených svědeckých výpovědí. Krajský soud žalobě vyhověl a žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele zrušil. V rozsudku dospěl k závěru, že správce daně relevantním způsobem nezpochybnil věrohodnost, správnost či průkaznost žalobkyní předložených důkazů a tudíž to byl on, kdo neunesl důkazní břemeno, které na něj v důsledku postupu dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků přešlo. Krajský soud po vyhodnocení svědeckých výpovědí uzavřel, že žalobkyně dostatečně prokázala, že ke zprostředkování ze strany společnosti SBA v projednávané věci došlo.

IV. Posouzení věci

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel předně ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nesouhlasí se závěrem krajského soudu o přechodu důkazního břemene. Zdůrazňuje, že je to žalobkyně, kdo neunesl důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a tudíž k přenosu důkazního břemene na stěžovatele nemohlo dojít. Dle názoru stěžovatele s ohledem na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu pro uznání výdaje (nákladu) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů není rozhodná jen formálně bezvadná smlouva, doklady, byť řádně zaúčtované, ale stav faktický, tj. faktické přijetí plnění. Podstatné pro posouzení uplatněného nákladu je v projednávané věci to, zda to byla právě zmiňovaná společnost, která služby poskytla a která je jako dodavatel uvedena na fakturách. Stran těchto tvrzených skutečností, podle názoru stěžovatele, žalobkyně důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní neunesla.

Dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

Dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle § 2 odst. 3 cit. zákona při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), si poplatník daně může od základu daně odečíst výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to ve výši, kterou tento prokáže či kterou stanoví citovaný zákon nebo zvláštní předpisy.

Výkladem vzájemného vztahu § 31 odst. 9 a § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, tj. otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře zabýval opakovaně.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7. 3. 2005, sp. zn. 5 Afs 40/2004, vyslovil, že, *„daňové řízení obecně je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, tedy břemeno tvrzení, ale též povinnost toto své tvrzení doložit, tedy břemeno důkazní. Povinnost nést důkazní břemeno daňovým subjektem v daňovém řízení je upravena v ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní, přičemž ze zvláštní povahy tohoto řízení vyplývá přesunutí důkazního břemene ve značném rozsahu ze správního orgánu na daňový subjekt. Pokud správce daně zákonem určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen tvrzené skutečnosti prokázat“.*

V této souvislosti je rovněž vhodné připomenout i pasáž z rozsudku zdejšího soudu ze dne 25. 5. 2006, sp. zn. 2 Afs 154/2005, www.nssoud.cz, *„prokazování zdanitelných plnění uskutečněných v souvislosti se smlouvami o zprostředkování je velmi problematické, neboť se jedná o služby, jejichž výstupem není konkrétní hmotný nebo jinak hmatatelný výstup (srov. např. Kobík, J., Šperl, J. Dokazování v daňovém řízení, Aspi Publishing, Praha 2004, s. 132 a násl.). Tyto smluvní typy jsou z toho důvodu často využívány ke krácení daní. Povinností správce daně je proto zkoumat, zda ke zprostředkování skutečně došlo. V zájmu daňového subjektu na druhé straně je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k předmětným zprostředkováním skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace zprostředkovatelských služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.“*

Tuto judikaturu shrnul zdejší soud v krajským soudem odkazovaném rozsudku č. j. 1 Afs 75/2011 – 62 ze dne 18. ledna 2012, ze kterého mimo jiné vyplývá, že *„správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu 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.....*

... Samotná existence formálně bezvadného daňového dokladu neprokazuje faktické uskutečnění výdaje. Jinými slovy řečeno, pokud správce daně unese své důkazní břemeno, a tedy zpochybní předložený formálně bezvadný daňový doklad, musí daňový subjekt prokázat své tvrzení o provedení výdaje jinými důkazními prostředky. V této situaci skutečně není na správci daně, aby prokazoval tvrzení daňového subjektu, neboť důkazní břemeno přešlo zpět na daňový subjekt."

V projednávané věci krajský soud s odkazem na výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že to byl správce daně, na něhož přešlo v průběhu daňové kontroly důkazní břemeno, které neunesl. V odůvodnění rozsudku pak konstatoval, že „*se žalobkyně v daňovém řízení zhostila své povinnosti nést důkazní břemeno tím, že předložila listinné důkazy ve formě zprostředkovatelské smlouvy a na ni navazujících daňových dokladů č. 25050428, č. 25050425 a č. 25050429 včetně výpisů z bankovních účtů o platbách provedených ve prospěch společnosti SBA. Bylo tedy dále na správci daně, aby existenci uzavřeného závazkového vztahu včetně realizace jeho předmětu zpochybnil.*" Krajský soud poté, co popsal průběh dokazování a zmínil správcem daně provedené hodnocení důkazů, uzavřel, že „*hodnocením postupu správce daně v důkazním řízení dospěl k závěru, že ten svoje důkazní břemeno, jež na něj přešlo v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona, neunesl. Správce daně totiž relevantním způsobem nezpochybnil věrohodnost, správnost či průkaznost přeložených účetních dokladů.*"

K výše uvedenému závěru krajský soud vedlo odlišné hodnocení provedených svědeckých výpovědí. Dle názoru krajského soudu výpovědi Mgr. Leoše Najmana, statutárního zástupce společnosti SBA a Ing. Miroslava Martinka prokázaly, že zprostředkovatelské služby byly poskytnuty. Závěr správce daně o neunesení důkazního břemene žalobkyní tak, podle krajského soudu, nebyl správný. Proto krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil a své hodnocení uzavřel takto: „*Hodnocením jednotlivých důkazních prostředků dospěl krajský soud k závěru, že ze strany společnosti SBA se dle zprostředkovatelské smlouvy nejednalo o poskytnutí běžné zprostředkovatelské činnosti. Smyslem smluvního ujednání bylo poskytnutí informací za účelem získání zakázky na výstavbu kotelny pro obec Valašská Bystřice. Lze konstatovat, že žalobkyně i zástupce zprostředkovatele vypověděli shodně o tom, že zprostředkovatelské služby byly poskytnuty. Výpověď starosty obce pak potvrdila, že informace týkající se podmínek poskytnutí dotací sehrály svoji nezastupitelnou úlohu při výběru kandidáta při výběrovém řízení. Výpovědi shora vzpomínané na sebe logicky navazují a nevzbuzují pochybnosti o tom, že služby poskytnuté společností SBA umožnily žalobkyni získat prioritní postavení mezi přihlášenými zájemci.* ***Lze pouze souhlasit s žalovaným, že v každé výpovědi lze najít určité nejasnosti a nepřesnosti, nicméně v konečném hodnocení lze spatřit naopak jednotící prvek, z něhož lze dovodit cíl a účel zprostředkovatelské služby a její realizaci. Žalovaný se při hodnocení jednotlivých důkazů, zejména pak svědeckých výpovědí, soustředil na skutečnosti, které nebyly pro konečné posouzení stěžejní. Rozpory v jednotlivých tvrzeních pak neměly pro posouzení přezkoumávané věci význam.*** *Krajský soud má naopak za to, že zásadní otázka spočívá v tom, že žalobkyně poskytla obci informace, jež*

získal od společnosti SBA, obec získala vyšší dotaci pro realizaci svého plánu, což pro žalobkyni v konečném důsledku znamenalo získání veřejné zakázky.“

S výše uvedenými závěry krajského soudu nelze souhlasit.

Z odůvodnění rozsudku krajského soudu vyplývá, že (krajský soud) podrobil hodnocení pouze výpovědi svědků Ing. Miroslava Martinka a Mgr. Leoše Najmana. Tyto zhodnotil ve vzájemné souvislosti, nikoli však ve vztahu k ostatním v řízení zajištěným důkazům. Hodnocení těchto důkazů ponechal krajský soud stranou. V souladu se zásadou volného hodnocení důkazů byl správce daně i žalovaný povinen hodnotit všechny skutečnosti, které v řízení vyšly najevo. Shodně měl postupovat i krajský soud, který však svým povinnostem nedostál. Zatímco správce daně v daňovém řízení prověřoval, jaké konkrétní informace byly předmětem smlouvy, zda zdroje, které uvedla žalobkyně a společnost SBA, mohly tyto informace obsahovat, krajský soud se omezil na konstatování, že poskytnutí informací prokazují provedené výpovědi Ing. Miroslava Martinka a Mgr. Leoše Najmana.

Závěr krajského soudu o pochybení žalovaného při hodnocení důkazů, shledává zdejší soud nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Vytýká-li krajský soud žalovanému, že se při hodnocení výpovědí svědků soustředil na skutečnosti, které nebyly pro konečné posouzení stěžejní, činí tak toliko obecně bez potřebné konkretizace. Jaké z rozporů ve výpovědích, na které správce daně a žalovaný poukázali, neměly pro přezkoumávanou věc význam, krajský soud neuvedl. Právě rozpory mezi skutečnostmi tvrzenými svědky a skutečnostmi zjištěnými správcem daně z provedených dožádání byly důvodem, pro které správce daně hodnotil výpovědi svědků jako nevěrohodné.

Nejvyšší správní soud přitom setrvale judikuje, že není-li z odůvodnění rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, je nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Obdobného pochybení se krajský soud dopustí i v případě, kdy žalobním námitkám sice vyhoví, avšak potřebná opora pro závěr o důvodnosti žaloby v rozsudku chybí. V rozsudku č. j. 1 Azs 20/2009 - 68 ze dne 19. května 2009, Nejvyšší správní soud uvedl:„*V případech, kdy soud zruší rozhodnutí správního orgánu, může být jeho rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů například tehdy, není-li z něj zřejmé, proč soud považuje rozhodnutí správního orgánu za nezákonné, resp. jaká konkrétní vada řízení před správním orgánem nastala. Nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů je též rozsudek, v němž výtky soudu vůči správnímu orgánu nemají oporu ve správním spisu či v provedeném dokazování před soudem a správním orgánem.*“

Ke konstatování krajského soudu o přesunu důkazního břemene je třeba zdůraznit, že závěr o unesení či neunesení důkazního břemene je nutno činit vždy s ohledem na stav daňového řízení, ve kterém k přesunu břemene mělo dojít (obdobně judikoval zdejší soud v rozhodnutí č. j. 9 Afs 12/2008 – 120 ze dne 28. 2. 2009). Nelze bez přihlédnutí ke stavu dokazování, resp. bez znalostí a posouzení rozsahu důkazního břemene, jež daňový

subjekt k určitému momentu daňového řízení tíží, dovodit vždy, když daňový subjekt doloží po formální stránce perfektní doklady, že důkazní břemeno přechází na správce daně. Vždy je třeba přihlédnout ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků k tomu, zda a v jakém rozsahu bylo aktivováno důkazní břemeno daňového subjektu. Je-li daňový subjekt v určité fázi dokazování vyzván správcem daně k prokázání fakticity jím deklarovaného plnění, je na něm, aby výzvě správce daně vyhověl a správci daně navrhl provedení takových důkazních prostředků, které jeho tvrzení osvědčí. Samotné písemné vyjádření daňového subjektu bez jeho podložení způsobilými důkazními prostředky k unesení důkazního břemene nestačí.

Pro závěr o tom, zda a v jakém momentu přešlo na správce daně důkazní břemeno, je v projednávané věci ve smyslu výše uvedeného podstatný obsah výzvy k dokazování správce daně ze dne 5. 6. 2008. Citovanou výzvou byla žalobkyně v rámci daňové kontroly vyzvána nikoliv k prokázání existence zprostředkovatelské smlouvy a jejího výsledku, ale správce daně s ohledem na předmět zprostředkovatelské smlouvy požadoval již zcela konkrétně doložit předmět marketingových a zprostředkovatelských aktivit společnosti SBA a požadoval předložení důkazních prostředků o pravidelném informování o průběhu a zajištění zakázky *„kotelna na biomasu včetně rozvodů a předávacích stanic v obci Valašská Bystřice“*.

Žalobkyně reagovala na výzvu přípisem ze dne 18. 8. 2008, kde uvedla, že společnost SBA jako první informovala společnost žalobkyně o chystaném projektu. SBA dále zjistila informace o rozsahu plánovaného díla, ekonomické nevyváženosti a navrhla zvýšení dotace o 100 % z původní žádosti. Žalobkyně tak mohla tuto alternativu nabídnout jako konkurenční výhodu oproti jiným zájemcům o zakázku. Na základě jednání žalobkyně s obcí, kde bylo žalobkyní navrženo nejlepší řešení, byla žalobkyně oslovena a vyzvána k podání nabídky. Díky navrženému technickému řešení byla pak žalobkyně vybrána k realizaci díla.

Existenci plnění z předložené zprostředkovatelské smlouvy správce daně v průběhu kontroly ověřoval formou dožádání. K dožádání Finanční úřad ve Vsetíně správci daně dne 21. 8. 2008 sdělil, že výběrové řízení na dodavatele stavby prováděla obec sama, zhotovitel nebyl vybrán za pomoci nějaké zprostředkovatelské společnosti. Společnost SBA do styku s obcí nepřišla, tudíž tato firma nemohla zajistit pro obec přidělení dotace ve výši 80 %. Podle sdělení dožádaného správce daně obec spolupracovala při vyřizování žádosti o dotaci pouze se SFŽP.

Dne 19. 9. 2008 byl správci daně doručen doplněk k výzvě, ve kterém žalobkyně uvedla, že jí společnost SBA poskytla informace o nereálnosti původní žádosti podané obcí z důvodu rozsahu díla a jeho nemožnosti návratnosti. Původní projekt, který byl obcí předložen, řešil pouze menší kotelnu na biomasu a ta měla vytápět pouze objekt školy a přilehlé budovy. Z tohoto důvodu původní žádost obce na dotaci neměla šanci na schválení z důvodu ekonomické nenávratnosti a z hlediska úspor emisí a znečišťování. Společnost SBA proto navrhla řešení lepší a průchodné. Navrhla zvětšení výkonu kotelny na biomasu instalováním dalšího kotle a teplofikaci celé obce. Díky vhodnému návrhu SBA mohla obec na základě výjimky požadovat dotaci ve výši 80 %.

Ke svému tvrzení žalobkyně v rámci protokolu o jednání ze dne 30. 9. 2008 doložila výpisy z bankovních účtů vztahující se ke zprostředkovatelské smlouvě. Během jednání správce daně sdělil žalobkyni pochybnosti o naplnění deklarovaného předmětu zprostředkovatelské smlouvy, neboť jak z dožádání zjistil, obec při vyřizování dotace a při podávání žádosti na SFŽP se společností SBA nespolupracovala. Ke skutečnostem sděleným žalobkyní v přípisech ze dne 18. 8. 2008 a 19. 9. 2008 správce daně uvedl, že tyto zůstávají pouze na úrovni tvrzení žalobkyně, nejsou ničím podložené a jsou nekonkrétní a taktéž v rozporu se skutečnostmi zjištěnými správcem daně v průběhu kontroly. Správce daně konkrétně poukázal na datum otevírání obálek (15. 12. 2003), přičemž stejného dne byla datována žádost obce o navýšení dotace. Jako důvod žádosti byl uveden zvýšený zájem obyvatelstva o napojení na centrální zdroj tepla ze strany občanů v bytové zástavbě, nikoli, jak tvrdila žalobkyně, návrh společnosti SBA. Dále správce daně žalobkyni vytkl, že „návrh lepšího řešení“ (tj. návrh na zvětšení výkonu kotelny na biomasu instalováním dalšího kotle), který měla dle všeho předložit firma SBA, neprokázala důkazními prostředky. Taktéž nepředložila žádné důkazy prokazující jednání žalobkyně s obcí Valašská Bystřice ani s SFŽP. Sdělení žalobkyně o výši poskytnuté dotace neodpovídalo skutečnosti. Obec při první žádosti získala nikoli 40 % dotaci, jak tvrdila žalobkyně, nýbrž obci byla poskytnuta dotace ve výši 50 %. Žalobkyně dle správce daně nedoložila jakoukoliv souvislost mezi činností SBA a získáním dotace na základě výjimky ve výši 80 %. Dále správce daně zpochybnil tvrzení žalobkyně o navýšení počtu kotlů, neboť v době podání první žádosti obce o dotaci dne 15. 5. 2003 byl již počet kotlů znám a ten se do realizace akce neměnil.

Dne 27. 1. 2009 provedl dožádaný správce daně za účasti zástupce žalobkyně výslech Ing. Miroslava Martinka, starosty obce Valašská Bystřice. Tento ve výpovědi uvedl, že při žádostech o dotaci nespolupracoval s firmou SBA, a současně potvrdil, že důvodem podání žádosti o výjimku v poskytnutí dotace byl zvýšený zájem o napojení na centrální zdroj tepla ze strany bytové zástavby. K dotazu na spolupráci s žalobkyní uvedl, že žalobkyně se obci ohlásila před vyhlášením výběrového řízení a projevila zájem o zakázku. Žalobkyně informovala obec o možnosti poskytnutí zvýšení dotace. O tom, jakým způsobem se informace o žádosti obce podaná na SFŽP dostala k žalobkyni před vyhlášením výběrového řízení, svědek nevěděl. K dotazu správce daně, zda došlo ke zvětšení výkonu kotelny instalováním dalšího kotle, svědek odpověděl, že došlo ke zvětšení rozsahu stavby, ale výkon kotelny byl od začátku připravován na výkon 1,5 MW. Na základě zvýšeného procenta dotace ze SFŽP bylo zvětšeno území, na kterém byly budovány tepelné rozvody. K otázce zástupce žalobkyně, zda svědek nebyl překvapen informovaností žalobkyně z titulu vědomosti o žádosti obce na 50 % dotace, svědek uvedl, že je pravdou, že žalobkyně o žádosti obce věděla, tyto informace však svědek nepovažoval za tajné a tolik ho to nepřekvapilo. Svědek potvrdil, že informace poskytnutá žalobkyní o možnosti dostat dotaci vyšší, než byla původně žádaná, byla pro obec zajímavá. Ohledně průběhu výběrového řízení svědek uvedl, že vyhlášení výběrového řízení proběhlo v souladu se zákonem č. 199/1994 Sb. a že žádný uchazeč o zakázku nebyl zvýhodněn.

Dne 4. 2. 2009 dožádaný správce daně vyslechl Mgr. Leoše Najmana, bývalého člena představenstva společnosti SBA. Svědek vypověděl, že poskytl na základě smlouvy o zprostředkování žalobkyni informaci o existenci zakázky, kterou zjistil z veřejně přístupných zdrojů. Svědek zjistil, že projekt, na který obec zažádala o 50 % dotaci, není

realizovatelný. Proto navrhl panu Pavlíčkovi z firmy žalobkyně, aby kontaktoval obec Valašská Bystřice, a nabídl mu, že mu pomůže se sepsáním nabídky a navrhl lepší efektivitu realizace stavby pro obec. Na otázku správce daně, zda tvrzené skutečnosti může doložit nějakými důkazy, svědek odpověděl, že tyto informace byly řešeny operativně, formou telefonátů, osobních setkání. Svědek uvedl, že některé propočty může mít u sebe žalobkyně. Zajištění dotace pro obec ve výši 80 % spočívalo dle svědka v tom, že „ *jsem firmě Step Trutnov poradil, jakým způsobem poradit obci o zažádání této dotace. Jakým způsobem, jakou formou žádost napsat.*“ Správce daně se svědka dotazoval, kdo pro něj technická řešení, výpočty, projekty a měření zpracovával, když firma SBA nemá na takto specializovanou činnost žádná oprávnění. Svědek odpověděl, že nejde o technické činnosti, pouze o informace a postupy pro realizaci projektu, konkrétní výpočty a specializace si žalobkyně zajišťovala sama na základě jeho doporučení.

Dne 29. 9. 2009 byli na základě dožádání správce daně vyslechnuti pracovníci Státního fondu životního prostředí Ing. O. V. a Mgr. P. K. Správce daně ověřoval tímto způsobem rozsah informací, které bylo možno zjistit na webových stránkách SFŽP a dalších veřejně dostupných zdrojích ohledně předmětné zakázky a dotacích, a to s ohledem na výpověď Mgr. Najmana, který uvedl, že společnost SBA informovala žalobkyni o existenci zakázky a o jejím předpokládaném spolufinancování ze strany SFŽP. Na otázku správce daně, zda bylo na webových stránkách fondu možné zjistit, jak byla žádost o dotaci obce vyhotovena, svědci vypověděli, že tato informace se na webových stránkách objevit nemohla. Na otázku, zda byl veřejně přístupný obsah projektu, bylo vypovězeno, že tento veřejně přístupný nebyl. Možnost požádat o výjimku při udělení dotace byla zanesena ve Směrnici MŽP a obecný postup při vyřizování výjimky mohl žadatel získat. Pokud žadatel o dotaci měl zájem o vyšší podporu, byl seznámen s postupem, jak o ni požádat. Směrnice byla veřejně přístupná, podrobnosti o podání žádosti o přiznání výjimky by mohl poskytnout kdokoli z fondu.

Správce daně po provedeném dokazování ve zprávě o kontrole označil svědectví Ing. Najmana za neprůkazné, neboť „*správce daně prokázal jeho nevěrohodnost. Daňový subjekt ani pomocí výslechu svědka neprokázal naplnění Smlouvy o zprostředkování*“. Ohledně výpovědi Ing. Martinka správce daně uzavřel, že tato výpověď nepotvrdila, že by se o zajištění dotace ze SFŽP zasloužila přímo žalobkyně. Veškeré písemnosti a doklady k zajištění dotací si obec vyřizovala sama. Správce daně uzavřel, že se žalobkyni nepodařilo unést důkazní břemeno ohledně plnění deklarovaného ve zprostředkovatelské smlouvě. Žalobkyně závěry ve vyjádření k daňové kontrole a následně v odvolání rozporovala.

Z výše uvedeného postupu při dokazování vyplývá, že žalobkyně byla v průběhu daňové kontroly po doručení výzvy správce daně povinna doložit správci daně důkazy, jež by prokázaly fakticitu deklarovaného plnění, nikoli pouze formální doložení dokladů k předmětné zakázce. Tvrzení žalobkyně uvedená ve vyjádření ze dne 18. 8. 2008 a 19. 9. 2008 správce daně dle názoru zdejšího soudu v souladu s § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků s odkazem na skutečnosti zjištěné z dožádání v průběhu kontroly dostatečným způsobem zpochybnil, když poukázal na sdělení dožádaného Finančního úřadu ve Vsetíně, který správci daně sdělil, že zhotovitel (žalobkyně) předmětné zakázky nebyl vybrán za pomoci nějaké zprostředkovatelské společnosti. Současně tyto pochybnosti žalobkyni řádným způsobem sdělil, a to v rámci ústního jednání konaného

dne 30. 9. 2008. Při hodnocení přechodu důkazního břemene je v projednávané věci nutné přihlédnout k tomu, že žalobkyní dohodnutý předmět zprostředkovatelské smlouvy, jež se stal předmětem dokazování, nekorespondoval s provedenými důkazy, zejména s tvrzeními žalobkyně a výpovědí Mgr. Najmana, který popřel zprostředkovatelskou činnost a uvedl, že fakticky plnění dle předmětné smlouvy spočívalo v poskytnutí informací, nikoli v zajišťování zprostředkovatelské činnosti. Předložená zprostředkovatelská smlouva a doklady k této nemohly být samy o sobě důkazem osvědčujícím deklarované plnění.

Závěr krajského soudu, dle kterého správce daně neunesl důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků nebyl na místě, když i svědkové a následně sama žalobkyně tvrdili, že předmětem smlouvy nebylo zprostředkování, nýbrž poskytnutí informací. Dle názoru zdejšího soudu správce daně v průběhu dokazování tvrzení žalobkyně vždy řádným a dostatečným způsobem s ohledem na stav dokazování zpochybnil. Za této situace nemohlo dojít k přesunu důkazního břemene na správce daně.

Je-li daňový subjekt při dokazování vyzván správcem daně k prokázání fakticity plnění, není na místě automaticky bez dalšího činit závěr, že předložením faktur, smluv, případně dokladů prokazujících zaplacení, daňový subjekt své důkazní břemeno unesl. Vždy je zapotřebí zohlednit rozsah výzvy, stav dokazování, stejně jako konkrétní skutečnosti, jež jsou předmětem dokazování.

Krajský soud s ohledem na shora uvedené pochybil, pokud bez bližšího odůvodnění shledal přesun důkazního břemene na správce daně, aniž by specifikoval, k jakému momentu k němu došlo, aniž by posoudil rozsah důkazního břemene tížícího v daném momentu žalobkyni. V projednávané věci to byla žalobkyně, která právě s ohledem na výše uvedené pochybnosti o tom, co bylo vlastně předmětem plnění zprostředkovatelské smlouvy, nesla v průběhu daňové kontroly důkazní břemeno. Pokud správce daně z výsledků dožádání zjistil, že se o zprostředkovatelskou činnost, tak jak byla dohodnuta ve smlouvě, nejednalo, bylo na žalobkyni, aby předložila takové důkazy, které by plnění, jež bylo fakturováno a jež bylo skutečně ze strany dodavatele poskytnuto, prokázala

Odůvodnění závěru krajského soudu o prokázání plnění ze zprostředkovatelské smlouvy ze strany žalobkyně, jenž byl důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, shledává zdejší soud s ohledem na shora uvedené nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud se v dalším řízení bude muset zaměřit na přezkum žalobou napadeného rozhodnutí ve světle žalobních bodů. Posoudí s ohledem na provedené důkazy, zda žalobkyně prokázala, jaké konkrétní informace byly předmětem uplatňovaného výdaje ve výši 1 000 000 Kč.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Hradci Králové v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. listopadu 2012

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu