

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobkyně: **Step TRUTNOV a. s.,** se sídlem Litevská 1174/8, Praha 10, zast. společností UNTAX, s. r. o., se sídlem U Továren 256/14, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno (původně Finanční ředitelství v Hradci Králové, se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové), v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2012, č. j. 31 Af 77/2011 – 46,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2012, č. j. 31 Af 77/2011 - 46, **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 ze dne 2. 5. 2011, č. j. 2297/11-1300-601246, kterým původní žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu v Trutnově - dodatečný platební výměr ze dne 20. 9. 2010, č. j. 79041/10/268918605703, jímž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období května 2005 ve výši 190 000 Kč.

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

II. Shrnutí kasačních důvodů

V kasační stížnosti původní stěžovatel konstatoval, že podstatou sporu je otázka unesení důkazního břemene. Krajský soud v rozsudku dospěl k závěru, že důkazní břemeno přešlo na původního stěžovatele, resp. správce daně, s čímž původní stěžovatel nesouhlasil.

Původní stěžovatel předně uváděl, že faktury předložené žalobkyní vystavené údajným dodavatelem v průběhu daňového řízení správce daně zpochybnil. Původní stěžovatel uvedl, že je považuje pouze za formální doklad, který sám o sobě neprokazuje, že žalobkyně zdanitelné plnění přijala. Z těchto důvodů nepřešlo a ani nemohlo přejít důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) na správce daně, když žalobkyně neunesla důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a neprokázala své tvrzení věrohodnými důkazními prostředky. Dle názoru původního stěžovatele a s ohledem na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu pro uznání nároku na odpočet daně nejsou rozhodné jen formální náležitosti daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je 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 něj uskutečnila zdanitelná plnění (poskytnutí informací), a rovněž tak žalobkyně neprokázala, od koho tato zdanitelná plnění přijala. V tomto případě však není spor o to, zda fakturovaná služba byla poskytnuta či nikoli, ani o 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 zdanitelné plnění poskytla a která je jako dodavatel uvedena na fakturách. Ohledně těchto tvrzených skutečností žalobkyně důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní neunesla.

Původní stěžovatel nesouhlasil s názorem krajského soudu, že by se při hodnocení výpovědí svědků Ing. M. M. a Mgr. L. N. soustředil na skutečnosti, které by nebyly pro konečné posouzení stěžejní. Zdůraznil, 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 tyto informace 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. N. 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. M. 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 starosta obce 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 uvedeného je zřejmé, že se žalobkyně mohla o plánovaném výběrovém řízení dozvědět jednak od společnosti VERNER a.s., se kterou dlouhodobě spolupracovala, jednak 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 výběrovém řízení vypisovaném 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 z dalších veřejně dostupných zdrojů ohledně předmětné zakázky a dotací, a to s ohledem na výpověď Mgr. N., který uvedl, že informace fakturované společností SBA spočívaly v tom, že zakázka vůbec existuje, a dále byly poskytnuty informace o jejím předpokládaném spolufinancování ze 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 o jejím vyřízení, a to 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 o podané žádosti obce o podporu (dotaci) před jejím schválením. Dotace k zakázce byla schválena ministrem až dne 7. 11. 2003. Svědci popřeli nutnost jakéhokoli zprostředkovatele při řízení o dotaci ze SFŽP. Podle Mgr. N. SBA s obcí nejednala, informace o zakázce a o dotaci byly zveřejněny až dne 7. 11. 2003, avšak smlouva byla podepsána již dne 15. 7. 2003. Nikým tedy nebyl označen zřejmý zdroj, ze kterého by společnost SBA informace o zakázce i o 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 Mgr. N. ze společnosti SBA ani předseda představenstva žalobkyně L. P., 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 dne 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. ZP01/99 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 ze 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. N. se nezakládalo na pravdě.

Poslední informace, kterou měla SBA poskytnout z veřejných, blíže nespecifikovaných zdrojů, měla být o tom, jak lze žádat o výjimku při přidělování dotace. Starosta obce údajně neměl mít o tomto postupu povědomí. Toto tvrzení je však podle názoru původního stěžovatele 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, sbírky 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. ZP01/99 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 jejích příloh. O této možnosti tak starosta obce věděl nebo vědět mohl, a to i bez přispění účastníka řízení. Nadto původní stěžovatel uvedl, že obec žádala o poskytnutí dotace o více jak dva měsíce dříve, než byla uzavřena smlouva o zprostředkování mezi žalobkyní a SBA. Původní stěžovatel tak měl 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 uplatnila nárok na odpočet daně v souladu se zákonem.

Původní stěžovatel spatřoval pochybení krajského soudu v nesprávném závěru, dle kterého důkazní povinnost přešla dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní na správce daně. Původní stěžovatel měl za to, že nejen správce daně ve zprávě o daňové kontrole, ale i on ve svém rozhodnutí zdůvodnil, proč jednotlivé důkazní prostředky

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

Původní stěžovatel navrhl 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 správce daně neunesl důkazní břemeno, které ho stíhalo podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, a dále s hodnocením skutkových závěrů vyplývajících z provedených důkazů. I žalobkyně má za to, že se původní stěžovatel soustředil pouze na nevýznamné a přirozené rozpory v jednotlivých výpovědích a nesoustředil se na skutečnosti, které byly pro konečné posouzení věci samé podstatné. Původní 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. Původní stěžovatel však žalobkyni vytýkal, že v řízení neprokázala, jaké konkrétní informace měly být předány, čímž měl být naplněn závazek ze smlouvy. Takový závěr je nepravdivý, neboť výslechy Mgr. L. N. a Ing. M. M. zřetelně prokázaly, o jaké informace se jednalo a že byly obchodně využitelné (byly využity při ekonomické činnosti žalobkyně) a že žalobkyni byly společností SBA předány. Původní stěžovatel dále vytýkal žalobkyni, že nebyly nikdy předloženy zdroje SBA, ze kterých měly být údajné informace získány. Taková výtka je však zcela nepřípadná, neboť nelze po žalobkyni požadovat provedení důkazů o skutečnosti, na které se sama nepodílela.

Původní stěžovatel zcela nově, aniž by tyto své úvahy zmínil v daňovém řízení, tvrdil 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 původního 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 původního 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 se stala 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. L. N. při svém výslechu dne 4. 2. 2009 vypověděl, že smlouvy o zprostředkování spočívaly v tom, že společnost SBA dala informaci žalobkyni, že tato zakázka existuje. Z webových stránek SFŽP a z veřejně dostupných zdrojů byly žalobkyni poskytnuty informace o tom, 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 žalobkyni v této věci ani žádné důkazní břemeno nestíhalo. Původní stěžovatel podle žalobkyně dále v kasační stížnosti zopakoval svou vadnou argumentaci z odvolacího řízení, že z časového sledu událostí, kdy obec Valašská Bystřice požádala o poskytnutí dotace dne 15. 5. 2003, a z událostí následných, je možné učinit závěr o tom, že tvrzení Mgr. L. N. se nezakládají na pravdě. Žalobkyně se k tomu obsáhle vyjadřovala v žalobě, 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. M. M. ve svém svědectví. Proto tvrzení původního stěžovatele o nepravdivosti výpovědi svědka Mgr. L. N. je vadné.

Právní závěry původního stěžovatele se zakládají na zamlčené premise, že žalobkyně, společnost SBA reprezentovaná Mgr. L. N. a starosta obce Valašské Bystřice Ing. M. M. 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. Vystavěl-li původní stěžovatel své právní závěry na takové nevěrohodné premise, není divu, že krajský soud při přezkumu těchto závěrů dospěl k výsledku, že tyto závěry jsou nesprávné.

Žalobkyně navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

III. Obsah správního spisu

Ze správního spisu vyplynulo, že dne 15. 5. 2008 byla u žalobkyně zahájena kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období ledna až prosince roku 2005. Za zdaňovací období května 2005 žalobkyně uplatnila dle příslušných daňových dokladů odpočet daně z přidané hodnoty v souhrnné výši 190 000 Kč, a to na základě Smlouvy o zprostředkování ze dne 15. 7. 2003, jejímž 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 zajištěním 80 % dotace ze SFŽP. Žalobkyně byla v souvislosti s uvedeným obchodním případem dne 19. 6. 2008 vyzvána správcem daně k prokázání toho, co konkrétně bylo předmětem marketingových a zprostředkovatelských aktivit prováděných společností SBA, zda byla žalobkyně pravidelně informována o průběhu a zajištění zakázky a jakým

způsobem, a k prokázání dalších skutečností, z nichž by vyplývalo, že nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu se zákonem. Na základě návrhu žalobkyně provedl správce daně výslech svědků – starosty obce Velká Bystřice Ing. M. M. a Mgr. L. N., tehdejšího člena představenstva společnosti SBA. Správce daně výpověď M. M. osvědčil jako důkaz nepřijetí předmětného zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, společnosti SBA. Výpověď L. N. byla dle správce daně neprůkazná, v rozporu se svědeckou výpovědí M. M. a výpověďmi pracovníků SFŽP. Ve zprávě o kontrole správce daně uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní, neboť neprokázala, že došlo skutečně k přijetí plnění od společnosti SBA, dále neprokázala tvrzení, že bez pomoci SBA coby zprostředkovatele by nezískala uvedenou zakázku. Žalobkyně tak nesplnila podmínky pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty ve výši 190 000 Kč. Správce daně na základě kontrolních zjištění a poté, co reagoval na vyjádření žalobkyně k výsledkům kontroly, vydal dne 20. 9. 2010 dodatečný platební výměr č. j. 79041/10/268918605703, kterým žalobkyni dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období května 2005 ve výši 190 000 Kč. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně odvolala. Odvolání původní stěžovatel rozhodnutím ze dne 2. 5. 2011, č. j. 2297/11-1300-601246, zamítl a napadený dodatečný platební výměr potvrdil. Rozhodnutí o odvolání napadla žalobkyně žalobou u krajského soudu. V ní namítala absenci řádného projednání zprávy o daňové kontrole a dále napadla závěry původního 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 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 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 kasační stížnost 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 a 4 s. ř. s.), a dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Původní stěžovatel předně ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nesouhlasil se závěrem krajského soudu o přechodu důkazního břemene. Zdůrazňoval, že je to žalobkyně, kdo neunesl důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní, a tudíž k přenosu důkazního břemene na správce daně nemohlo dojít. Dle názoru původního stěžovatele s ohledem na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu pro uznání nároku na odpočet není rozhodná jen formálně bezvadná smlouva či doklady, byť řádně zaúčtované, ale stav faktický, tj. faktické přijetí plnění. Nezbytné však je, aby daňový subjekt v daňovém řízení prokázal nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena na dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá. Ohledně těchto tvrzených skutečností,

podle názoru původního stěžovatele, žalobkyně důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní neunesla.

Dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, 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, 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 § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem uskutečnění přijatého zdanitelného plnění nebo dnem přijetí platby, pokud platba je přijata plátcem, který uskutečňuje zdanitelné plnění, přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění.

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

Ve svém rozsudku ze dne 7. 3. 2005, č. j. 5 Afs 40/2004 - 59, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud 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 rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, www.nssoud.cz, podle něhož *„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 rozsudku ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 – 62, na který odkazoval krajský soud a z něhož 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 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 krajský soud 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 něho přešlo v souladu s ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona, neunesl. Správce daně totiž relevantním způsobem nezpochybnil věrohodnost, správnost či průkaznost přeložených účetních dokladů*".

K uvedenému závěru krajský soud vedlo odlišné hodnocení provedených svědeckých výpovědí. Dle názoru krajského soudu výpovědi Mgr. L. N., člena statutárního orgánu společnosti SBA, a Ing. M. M. prokázaly, že zprostředkovatelské služby byly poskytnuty. Závěr správce daně o neunesení důkazního břemene žalobkyní tak, podle krajského soudu, nebyl správný. Proto krajský soud rozhodnutí původního 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 uvedenými závěry krajského soudu nelze souhlasit.

Z odůvodnění rozsudku krajského soudu vyplývá, že krajský soud podrobil hodnocení pouze výpovědi svědků Ing. M. M. a Mgr. L. N. Tyto výpovědi 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 byli správce daně i původní stěžovatel povinni 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. M. M. a Mgr. L. N.

Závěr krajského soudu o pochybení finančních orgánů při hodnocení důkazů shledává zdejší soud nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Vytýká-li krajský soud původnímu stěžovateli, 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 finanční orgány poukázaly, 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 který 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 ze dne 19. 5. 2009, č. j. 1 Azs 20/2009 - 68, www.nssoud.cz, 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 rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 12/2008 – 120, www.nssoud.cz). 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 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 nejen k prokázání existence zprostředkovatelské smlouvy (včetně souvisejících dokumentů) a jejího výsledku, ale správce daně s ohledem na předmět zprostředkovatelské smlouvy požadoval průkazně doložit, zda byla plnění dle příslušné smlouvy přijata a v jakém rozsahu, v čem spočívala, jak ovlivnila ekonomickou činnost žalobkyně a jaký konkrétní přínos pro ni měla, kdo, kdy a kde za žalobkyni jednal a zda byla žalobkyně pravidelně informována o průběhu a zajištění zakázky dle smlouvy, popř. zda v průběhu smluvního vztahu vznikly spory a jak byly řešeny.

Žalobkyně reagovala na výzvu přípisem ze dne 18. 8. 2008, v němž uvedla, že společnost SBA jako první informovala žalobkyni o chystaném projektu. O průběhu a stavu zakázky byla žalobkyně (předseda představenstva) pravidelně a dle potřeby telefonicky informována. 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. Bez informací a součinnosti se společností SBA by zakázku neobdržela, bez pomoci společnosti SBA pro zajištění výjimky na dotaci ve výši 80 % by žalobkyně nemohla vzhledem k omezenému rozpočtu obce vyfakturované částky získat na svůj účet. V průběhu smluvního vztahu žádné spory nevznikly.

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 jakékoli zprostředkovatelské společnosti. Společnost SBA do styku s obcí nepřišla, tudíž tato společnost 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 nemožnosti jeho návratnosti. Původní projekt, který byl obcí předložen, řešil pouze menší kotelnu na biomasu a ta měla vytápět pouze objekt školy a přilehlé budovy. Původní žádost obce na dotaci tak 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 doložila výpisy z bankovních účtů vztahující se ke zprostředkovatelské smlouvě. Během jednání dne 30. 9. 2008 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 18. 9. 2008 správce daně uvedl, že tyto údaje 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 ke stejnému dni byla datována žádost obce o navýšení dotace. Jako důvod žádosti byl uveden zvýšený zájem obyvatelstva o napojení na centrální zdroj tepla 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 předložit firma SBA, neprokázala důkazními prostředky. Taktéž žalobkyně nepředložila žádné důkazy prokazující jednání s obcí Valašská Bystřice ani se 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. M. M., starosty obce Valašská Bystřice. Svědek 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 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 o žádosti obce na dotaci ve výši 50 %, 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 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. L. N., 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 P. ze společnosti žalobkyně, aby kontaktoval obec Valašská Bystřice, a svědek přitom nabídl, že pomůže se sepsáním nabídky a navrhne lepší efektivitu realizace stavby pro obec. Na otázku správce daně, zda tvrzené skutečnosti může svědek 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 nešlo 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 z dalších veřejně dostupných zdrojů ohledně předmětné zakázky a dotací, a to s ohledem na výpověď Mgr. N., 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, svědci uvedli, že 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. N. za neprůkazné, neboť je správce daně vyhodnotil jako nepravdivé. Dle správce daně tak daňový subjekt neprokázal naplnění příslušné smlouvy ani s pomocí navržených svědků, ani jinak. Výpovědi Ing. M. a pracovníků SFŽP správce daně vyhodnotil jako pravdivé, přičemž je osvědčil jako důkaz o nepřijetí předmětných zdanitelných plnění od deklarovaného plátce. Veškeré písemnosti a doklady k zajištění dotací si obec vyřizovala sama. Správce daně uzavřel, že se žalobkyni nepodařilo unést důkazní břemeno ohledně přijetí zdanitelného plnění od plátce deklarovaného ve zprostředkovatelské smlouvě. Žalobkyně tyto závěry ve vyjádření k daňové kontrole a následně v odvolání rozporovala.

Z 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, a to od deklarovaného plátce, nikoli pouze formální doložení dokladů k předmětné zakázce. Tvrzení žalobkyně uvedená ve vyjádření ze dne 18. 8. 2008 a 18. 9. 2008 správce daně dle názoru zdejšího soudu v souladu s § 31 odst. 8 zákona o správě daní s odkazem na skutečnosti zjištěné z dožádání v průběhu kontroly dostatečným způsobem zpochybnil, když poukázal na sdělení dožádaného Finančního úřadu ve Vsetíně, že zhotovitel (žalobkyně) předmětné zakázky nebyl vybrán za pomoci zprostředkovatelské společnosti. Současně správce daně 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 s výpovědí Mgr. N., 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 ní nemohly být samy o sobě důkazem osvědčujícím přijetí deklarovaného zdanitelného plnění od deklarovaného plátce daně.

Závěr krajského soudu, dle kterého správce daně neunesl důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní nebyl na místě, když i svědci 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 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 uvedené pochybil, pokud bez bližšího odůvodnění shledal přesun důkazního břemene na správce daně, aniž by specifikoval, k jakému momentu k němu došlo a 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 ze 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, jimiž by přijetí plnění, jež bylo fakturováno a jež mělo být dle jejího tvrzení skutečně ze strany dodavatele poskytnuto, prokázala.

Odůvodnění závěru krajského soudu o prokázání přijetí zdanitelného 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 bude 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 plnění, v souvislosti s nímž žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 190 000 Kč dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

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 16. května 2013

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu