



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Mgr. M. M.**, zastoupen Mgr. Liborem Holemým, advokátem se sídlem Meziříčská 774, Rožnov pod Radhoštěm, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2007, čj. 9381/07-1300-703305, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 7. 2009, čj. 30 Ca 272/2007 - 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Humpolci (dále jen „správce daně“) zahájil dne 2. 2. 2005 u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2003. Po projednání výsledků daňové kontroly vydal správce daně dne 25. 1. 2006 dodatečný platební výměr čj. 2319/06/092970/3290, kterým dodatečně doměřil daň ve výši 567 727 Kč. Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, kterému správce daně postupem dle § 49 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), částečně vyhověl a změnil dodatečný platební výměr tak, že doměřená daň činí pouze 529 021 Kč (rozhodnutí ze dne 22. 6. 2006, čj. 20394/06/092970/3290). Rovněž proti tomuto rozhodnutí se žalobce odvolal, odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného, které je blíže označeno v záhlaví rozsudku.

[2] Žalovaný ve svém rozhodnutí potvrdil názor správce daně, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění v hodnotě 2 404 641 Kč (základ daně) od společnosti ECODOM spol. s r. o. (dále jen „ECODOM“). Zdanitelné plnění mělo spočívat ve zprostředkování příležitosti pro společnost HOLZTHERM-CZ, a. s. (dále jen „HOLZTHERM-CZ“) uzavřít kupní smlouvu na pozemky v Praze. Vedle účetních dokladů vztahujících se k tomuto účetnímu případu nabídl žalobce k prokázání přijetí zdanitelného plnění pouze výsledek pana Konečného, jednatele společnosti ECODOM. Jeho výpověď vyhodnotil žalovaný jako nevěrohodnou, v odůvodnění svého rozhodnutí důkladně popsal rozpory v jeho výpovědi.

[3] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou ke krajskému soudu. Krajský soud žalobu v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Uvedl, že nárok na odpočet daně je nejen záležitostí dokladovou, ale je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Důkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzeních daňového subjektu, který je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Dle názoru krajského soudu nebyly žalobcem navrženy důkazní prostředky způsobitelné prokázat, v čem spočívalo zdanitelné plnění vykázané předloženým daňovým dokladem a v jakém rozsahu bylo poskytnuto. Daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění spočívajícího ve zprostředkování, musí v první řadě prokázat, že zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho jako zájemce zprostředkovatelskou činnost. Neobstojí názor, že není třeba prokázat formu, čas a místo zprostředkování, nýbrž postačuje doložit toliko přijetí zdanitelného plnění. Svědek Jaroslav Konečný neprokázal rozsah zprostředkovatelských služeb co do formy, času a místa. Svědek nedokázal popsat, jak jednání probíhala, s kým zástupce společnosti ECODOM jednal, kde a s jakým výsledkem jednání proběhla, kdo se jich zúčastnil. Nestačí prokázat pouze skutečnost, že společnosti ECODOM byla vyplacena provize za zprostředkování. Ve výpovědi svědka se i ve vztahu k poslední uvedené skutečnosti vyskytly závažné rozpory. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně faktického uskutečnění zdanitelného plnění, tak jak je deklarováno v předložených dokladech. Ve vztahu k usnesení Policie ČR v Pelhřimově, kterým bylo odloženo trestní oznámení správce daně vůči žalobci pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, soud uvedl, že výsledky trestního řízení, v němž se uplatňuje princip presumpce nevin, nelze bez dalšího přejímat do daňového řízení, založeného na jiném rozdělení důkazního břemene.

II.

Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Namítá, že ani jeden z rozhodujících orgánů se nezabýval tím, že bylo prokázáno, že společnost HOLZTHERM-CZ skutečně zakoupila pozemky k uskutečnění svého podnikatelského záměru v Praze. Z doložených důkazů je zcela zřejmé, že ke zprostředkování prodeje pozemků a vyplacení provize skutečně došlo. Krajský soud se však k tomuto nijak nevyjádřil, a proto je jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Dále zpochybňuje hodnocení výpovědi svědka Jaroslava Konečného, neboť závěry o jeho nevěrohodnosti nemají oporu v textu jeho výpovědi, při jejím hodnocení nebylo postupováno komplexně, objektivně a v souladu se zákonem. Všechny orgány se zaměřily pouze na hledání drobných rozporů ve výpovědi, ale podstatou věci nikoliv. To, že si svědek nepamatuje danou transakci do nejmenších detailů, svědčí spíše o tom, že nebyl před výsledkem nikým ovlivňován a že věc popisuje věrohodně. Krajský soud navíc žádné konkrétní rozpory ve výpovědi svědka nespécifikuje, proto je jeho rozsudek nepřezkoumatelný i v této části.

[5] Stěžovatel dále napadá rozsudek krajského soudu z toho důvodu, že se nedostatečně vypořádal s právními závěry vyplývajícími z usnesení Policie ČR v Pelhřimově ze dne 11. 9. 2006, sp. zn. ČS: ORPE-66/HK-2006. I přes rozdílnost řízení před správcem daně a orgány činnými v trestním řízení je nutno z tohoto usnesení vyvodit závěry, které svědčí ve prospěch stěžovatele.

[6] Stěžovatel je toho názoru, že věrohodnými a pravými daňovými doklady prokázal, že společnosti ECODOM uhradil provizi za zprostředkování prodeje pozemků pro společnost HOLZTERM-CZ. Tyto daňové doklady nebyly žalovaným ani správcem daně relevantně zpochybněny. Pravost daňových dokladů a skutečnost, že došlo ke zprostředkování prodeje pozemků, potvrdil jednatel společnosti ECODOM. Jiné důkazy nelze po stěžovateli požadovat, neboť transakci potvrdily všechny zúčastněné subjekty.

[7] Na závěr stěžovatel navrhuje, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení. Dále žádá, aby byl kasační stížnosti přiznán odkladný účinek, neboť živí čtyři děti. Mělo-li by dojít k výkonu rozhodnutí správcem daně, nemohl by stěžovatel své děti zaopatřit, což by pro něj a jeho rodinu znamenalo nenahraditelnou újmu. Odkladný účinek se nedotkne žádných práv třetích osob a není v rozporu s veřejným zájmem.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 27. 10. 2009 nejprve rekapituluje průběh řízení před krajským soudem a obsah kasační stížnosti. K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný uvádí, že krajský soud se zabýval skutečnostmi rozhodnými v tomto řízení, tedy předmětem sporu, tj. zda bylo prokázáno, že společnost ECODOM zprostředkovala pro stěžovatele prodej pozemků, a zda vznikl stěžovateli nárok na odpočet DPH u zdanitelného plnění za zprostředkování prodeje pozemků vyúčtovaného společností ECODOM. Samotná skutečnost, že smlouva o koupi pozemků byla uzavřena, že společnost HOLZTERM-CZ pozemky se ziskem dále prodala a zaplatila stěžovateli provizi, nikterak neprokazuje, že se prodej uskutečnil na základě plnění plynoucího ze zprostředkovatelské smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a společností ECODOM. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval vadou řízení před krajským soudem a jejím vlivem na zákonnost rozhodnutí [IV.A., důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu [IV.B., důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] a posléze otázkou hodnocení důkazů a rozložení důkazního břemene [IV.C., důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.].

IV.A.

Vada řízení před krajským soudem a její vliv na zákonnost rozsudku

[11] NSS nad rámec uplatněných kasačních bodů ze soudního spisu zjistil, že žalovaný doručil dne 29. 2. 2008 krajskému soudu vyjádření k žalobě stěžovatele (č. l. 34 - 39). Z referátu na listu

č. 42 vyplývá, že soudce zpravodaj dal soudní kanceláři pokyn k zaslání vyjádření žalovaného stěžovateli spolu s výzvou dle § 51 s. ř. s. Nicméně z připojené doručky nevyplývá, že by v odeslané obálce byla kromě výzvy dle § 51 s. ř. s. jakákoliv další písemnost. V soudním spise se nenachází žádná listina, která by prokazovala doručení vyjádření žalovaného stěžovateli, popř. že by se stěžovatel s tímto vyjádřením seznámil jiným způsobem (např. nahlížením do spisu). Ve věci nebylo nařízeno jednání. NSS má s ohledem na výše uvedené skutečnosti za to, že stěžovatel nebyl před vydáním rozhodnutí ve věci seznámen s vyjádřením žalovaného k žalobě. K této vadě řízení, měla-li by vliv na zákonnost rozhodnutí, by musel NSS přihlídnout i bez námitky (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

[12] Doručováním vyjádření účastníka řízení ostatním účastníkům se Nejvyšší správní soud velmi podrobně zabýval v rozsudku ze dne 6. 12. 2007, čj. 2 Afs 91/2007 - 90 (všechny zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na www.nssoud.cz). Podle tohoto rozsudku je komunikace mezi soudem a účastníky upravena v § 74 s. ř. s., tímto ustanovením se však nevyčerpává. Je především nezbytné vycházet ze zásady rovnosti zbraní v soudním řízení jakožto jedním z aspektů práva na spravedlivý proces. V rozsudku čj. 2 Afs 91/2007 - 90 jsou uvedeny jednotlivé okolnosti, ke kterým je nutno přihlížet při hodnocení zákonnosti rozhodnutí soudu, který nedoručil vyjádření účastníka řízení ostatním účastníkům. Rozhodující je, zda vyjádření mělo za cíl ovlivnit rozhodnutí soudu, zda soud z něho ve svém rozhodnutí vyšel, do jaké míry opřel výrok a odůvodnění rozhodnutí o obsah vyjádření a zda bylo ve věci nařízeno jednání. Soud dospěl v tomto rozsudku k závěru, že jestliže soud nezaslal ostatním účastníkům řízení vyjádření jednoho z účastníků, přitom z něho ve svém rozhodnutí vychází a účastníci se s ním nemohli seznámit ani během jednání, od kterého soud upustil, zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí soudu.

[13] Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 19. 12. 2007, čj. 7 Afs 205/2006 - 60, upřesnil, že jestliže soud nezaslal vyjádření účastníka řízení, v němž upřesňuje dříve vznesené žalobní body o konkrétní judikaturu NSS, ostatním účastníkům, dopustil se tak sice vady řízení, která však nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí soudu. Krajské soudy jsou povinny znát judikaturu, která sjednocuje rozhodovací praxi soudů. V rozsudku ze dne 5. 6. 2008, čj. 1 Afs 20/2008 - 152 (věc *Lumius, spol. s r. o.*), se NSS zabýval situací, kdy krajský soud nezaslal vyjádření účastníka řízení ostatním účastníkům, avšak ve svém rozhodnutí vyšel z jednoho tvrzení obsaženého v předmětném vyjádření. NSS dospěl k závěru, že uvedená vada řízení neměla vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť předmětné tvrzení bylo účastníkem řízení zopakováno při jednání. Během jednání se ostatní účastníci s tímto tvrzením seznámili a byla jim dána možnost se k němu vyjádřit.

[14] Vyjádření žalovaného k žalobě v nyní projednávané věci podrobně reaguje na žalobní body uplatněné v žalobě. Přitom se obsahově nikterak neodchyluje od odůvodnění rozhodnutí žalovaného, rekapituluje obsah správního spisu, s nímž byl stěžovatel seznámen v průběhu daňového řízení. Krajský soud shrnuje vyjádření žalovaného toliko dvěma větami na str. 4 rozsudku: „*Žalovaný ve svém vyjádření zejména uvedl stejné skutečnosti jako v napadeném rozhodnutí. Kodložený trestního oznámení žalovaný uvedl, že nemá vliv na neuznání nároku na odpočet daně ve výši 529 021 Kč správcem daně v daňovém řízení.*“ Soud neopřel své rozhodnutí o tvrzení obsažená ve vyjádření žalovaného k žalobě, nýbrž důsledně vycházel pouze z odůvodnění rozhodnutí žalovaného a obsahu správního spisu. Veškeré skutečnosti uvedené ve vyjádření jsou stěžovateli známy již z rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel tak mohl tyto závěry napadnout v žalobě, což také učinil. Výše popsáná vada řízení proto neměla za následek narušení rovnosti zbraní, ani kontradiktornosti soudního řízení správního. Za těchto okolností lze uzavřít, že předmětná vada řízení před krajským soudem neměla vliv na zákonnost jeho rozhodnutí ve smyslu § 109 odst. 3 s. ř. s.

IV.B.

Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu

[15] NSS konstantně judikuje, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75). Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rovněž tehdy, pokud se soud nevyjádřil k některému z žalobních bodů (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73).

[16] Stěžovatel se domnívá, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné z toho důvodu, že se soud nevyjádřil k otázce, že společnost HOLZTHERM-CZ skutečně zakoupila pozemky k uskutečnění svého podnikatelského záměru v Praze a že z doložených důkazů je zcela zřejmé, že ke zprostředkování prodeje pozemků a vyplacení provize skutečně došlo. Ze soudního spisu plyne, že stěžovatel na straně 3 v bodě IV. žaloby rekapituluje skutečnosti, které má za prokázané. Těmito skutečnostmi mj. je, že společnost HOLZTHERM-CZ uzavřela se stěžovatelem smlouvu o zprostředkování. Uvedená společnost skutečně koupila pozemky v Praze, čímž vznikl stěžovateli nárok na odměnu ve výši 2 544 641 Kč bez DPH. Společnost HOLZTHERM-CZ uplatnila tuto platbu na „vstupu“ v listopadu 2003 v daňovém příznání podaném Finančnímu úřadu pro Prahu 6. Zprostředkování nebylo ve vztahu ke společnosti HOLZTHERM-CZ zpochybněno a rovněž nebylo zpochybněno u společnosti ECODOM. Z doložených důkazů je zřejmé, že ke zprostředkování prodeje pozemků a vyplacení provize skutečně došlo. Ze strany žalovaného a správce daně je v podstatě pouze zpochybňována skutečnost, že zprostředkování provedla společnost ECODOM.

[17] V první řadě je třeba zdůraznit, že skutečnosti uvedené v bodě [16] shora, na něž se stěžovatel odvolává, nejsou sporné. Již správce daně ve zprávě o daňové kontrole (čj. 19726/05/092930/9220) uvádí, že ověřil, že společnost HOLZTHERM-CZ vyplatila stěžovateli dne 28. 11. 2003 provizi ve výši 2 554 641 Kč bez DPH (s. 6). Stěžovatel dále zaplatil provizi za zprostředkování prodeje pozemku společnosti ECODOM ve výši 2 404 641 Kč bez DPH. Rovněž tak žalovaný ve svém rozhodnutí netvrdí opak. Doplnuje však, že skutečnost, že společnost HOLZTHERM-CZ nabyla pozemky a posléze je se ziskem prodala, nedokazuje přijetí zdanitelného plnění stěžovatelem od společnosti ECODOM (s. 4 rozhodnutí). Výše rekapitulovaná tvrzení stěžovatele obsažená v žalobě lze proto jen stěží považovat za žalobní bod, neboť z nich není zřejmé, jaké konkrétní nezákonné kroky, postupy, úkony, úvahy, hodnocení či závěry žalovanému vytýká a proč považuje jeho rozhodnutí za nezákonné (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005 - 58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS). Stěžovatelovo shrnutí obchodních vztahů mezi společnostmi HOLZTHERM-CZ, stěžovatelem a společností ECODOM plně odpovídá zjištěním správce daně a žalovaného, není s nimi v rozporu, a proto by mohl stěžovatel jen stěží vytýkat žalovanému v tomto směru nějaké nezákonnosti.

[18] Vedle toho je třeba dále poukázat na to, že v průběhu daňového řízení nebylo nikterak zpochybněno poskytnutí zdanitelného plnění stěžovatelem společnosti HOLZTHERM-CZ, nýbrž přijetí zdanitelného plnění stěžovatelem od společnosti ECODOM, a to v rozsahu uvedeném v předloženém daňovém dokladu. Z tohoto pohledu je zcela nevýznamné, zda stěžovatel poskytl plnění společnosti HOLZTHERM-CZ, a vznikl mu tak nárok na odměnu

v dané výši. Ostatně žalovaný ve svém rozhodnutí uvádí, že pokud stěžovatel nepředložil důkazy, které by zachycovaly přijaté zdanitelné plnění co do průběhu a výsledku, neunesl důkazní břemeno a nárok na odpočet DPH mu nemohl být uznán (s. 7). Krajský soud se k podstatě věci vyjádřil na straně 6 rozsudku, kde uvádí, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně faktického uskutečnění zdanitelného plnění, tak jak je v předložených dokladech deklarováno. Z toho plyne, že otázka poskytnutí zdanitelného plnění stěžovatelem společností HOLZTHERM-CZ je v tomto okamžiku zcela nerozhodná.

[19] Stěžovatel považuje rozsudek soudu za nepřezkoumatelný i z toho důvodu, že v něm krajský soud nespécifikuje žádné konkrétní rozpory ve výpovědi svědka Jaroslava Konečného. Krajský soud nejprve na str. 2 rozsudku zrekapituloval posouzení výpovědi svědka Jaroslava Konečného žalovaným. Dále na str. 6 rozsudku již sám zhodnotil výpověď tohoto svědka. Dospěl k závěru, že výslech svědka neprokázal rozsah zprostředkovatelských služeb co do formy, času a místa. V jeho výpovědi se navíc objevují rozpory, na které žalovaný ve svém rozhodnutí správně poukázal. Svědek sám zprostředkovatelskou činnost nevyvíjel. Logicky nedokázal popsat, jak probíhala, s kým zprostředkovatel p. K. za společnost ECODOM jednal, kde jednání proběhla, kdo se jich zúčastnil a s jakým výsledkem. Nedoložil ani plnou moc, že p. K. byl oprávněn za společnost ECODOM jednat. Nestačí, aby svědek prokázal toliko přijetí provize za zprostředkování; navíc i v této souvislosti se ve výpovědi svědka objevily podstatné nesrovnalosti, na které žalovaný v rozhodnutí upozorňuje. Dle názoru NSS krajský soud přezkoumatelným způsobem posoudil důkazní význam (hodnotu) svědecké výpovědi pana Konečného. Transparentním způsobem vysvětlil, proč nebyla daná svědecká výpověď způsobilá prokázat přijetí zdanitelného plnění stěžovatelem. Opakovat konkrétní rozpory ve svědecké výpovědi, jestliže jsou podrobně a přehledně shrnuty v rozhodnutí žalovaného, by bylo nadbytečné. Je sice možné dát za pravdu stěžovateli, že uvedení konkrétních rozporů ve výpovědi svědka by zvýšilo celkovou přesvědčivost odůvodnění rozsudku krajského soudu. S ohledem na uvedené je však možno vnímat stěžovatelem namítané „pochybení“ krajského soudu nanejvýš jako dílčí nedostatek odůvodnění, který nezakládá nepřezkoumatelnost rozsudku (viz rozsudek čj. 2 Ads 58/2003 - 75, cit. v bodě [15] shora).

[20] Rozsudek krajského soudu není s ohledem na výše uvedené nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, námitka stěžovatele je nedůvodná.

IV.C.

Výsledky důkazního řízení a důkazní břemeno stěžovatele a žalovaného

IV.C.1

Obsah správního spisu

[21] NSS ze správního spisu zjistil, že dne 2. 2. 2005 byla u stěžovatele zahájena kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2003. Při tomto ústním jednání předložil stěžovatel správci daně mj. přijaté faktury č. 01/03 - 05/03, příjmové doklady č. 1 - 5 a výdajové pokladní doklady č. 1 - 12 (protokol ze dne 2. 2. 2005, čj. 3634/05/092930/9220). Mezi těmito doklady byla též faktura – daňový doklad č. 0093/2003 vystavená společností ECODOM na částku 2 404 641 Kč bez DPH (DPH činí 529 021 Kč) s datem uskutečnění zdanitelného plnění 12. 12. 2003. Faktura je v účetnictví stěžovatele označena jako přijatá faktura 02/03. Předložen byl rovněž příjmový pokladní doklad č. 0093/2003 ze dne 12. 12. 2003, vystavený společností ECODOM na částku 2 933 662 Kč (včetně DPH) jako úhrada faktury č. 93/03. Stěžovatel doložil i současně vystavený výdajový pokladní doklad č. V-8 ze dne 12. 12. 2003

na tutéž částku. Výzvou ze dne 16. 2. 2005, čj. 5401/05/092930/9220, byl stěžovatel správcem daně vyzván, aby jinými důkazy než předloženými účetními doklady prokázal oprávněnost nároku na nadměrný odpočet, tzn. že došlo k uskutečnění zprostředkování prodeje pozemků v Praze společností ECODOM, že existuje smlouva o zprostředkování tohoto obchodu a že výdaj byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. K této výzvě se stěžovatel vyjádřil přípisem ze dne 29. 6. 2005, v němž uvedl, že na jaře roku 2001 byl dotazován společností HOLZTHERM-CZ (Ing. L.) ohledně jejich zájmu o koupi pozemků a případně budov v průmyslové lokalitě v Praze. Nato začal stěžovatel intenzivně shánět adekvátní pozemky. Mimo jiné oslovil i tehdejšího jednatele společnosti ECODOM s tím, že pokud sežene podklady, jež povedou k nákupu pozemků v Praze, dostane tato společnost podíl na provizi stěžovatele. Po delší době se jim skutečně podařilo sehnat podklady k patřičným pozemkům, na jejichž základě pak společnost HOLZTHERM-CZ pozemky koupila a po delší době prodala dalšímu zájemci. Proto byla stěžovateli vyplacena smluvená částka a ten ji zase uhradil dál. K prokázání svých tvrzení navrhl provedení výsledku jednatele společnosti ECODOM pana Konečného.

[22] Dožádaný správce daně (Finanční úřad v Olomouci) sdělil správci daně přípisem ze dne 1. 6. 2005, čj. 144684/05/379931/4512, že společnost ECODOM nevykazuje od září 2002 žádnou činnost, nepodává přiznání k DPH ani k dani z příjmů právnických osob. Od 24. 2. 2004 byla společnosti zrušena z moci úřední registrace k DPH. Rozhodnutím Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 2. 2004 byla společnost zrušena a vstoupila do likvidace.

[23] Správce daně provedl dne 23. 8. 2005 výslech svědka pana Jaroslava Konečného, jednatele společnosti ECODOM (protokol čj. 21568/05/092930/9220). Svědek k předmětné transakci vypověděl, že byl osloven stěžovatelem ve věci nákupu pozemků pro společnost HOLZTHERM asi před dvěma roky. Jelikož měl svědek v té době rodinné problémy, pověřil jednáním svého tehdejšího externího spolupracovníka pana K., který měl generální plnou moc. Pan K. se měl spojit se stěžovatelem a dojednat podrobnosti. Pan K. pozemky sehnal, asi v průmyslové zóně v Praze (bývalá Tesla). Poté co stěžovatel obdržel peníze, vyplatil svědka. Peníze předal panu K., v té době byl svědek v zahraničí. Pan K. zmizel ze světa, nereagoval, nepodařilo se ho najít. Pak se svědek dozvěděl, že měl pan K. autonehodu, při níž zemřel. K dotazům správce daně svědek doplnil, že se stěžovatelem neměl uzavřenou žádnou smlouvu, protože se znali, byla to ústní domluva. S panem K. se svědek znal asi dva roky z předchozí spolupráce ohledně pozemků. Svědek nebyl informován o průběhu obchodu ze strany pana K.. V tu dobu byl totiž svědek pryč, pan K. a stěžovatel se jistě setkali, stěžovatel svědkovi potvrdil, že jednal s panem K. Provize byla sjednána dle výše kupní ceny, dohodli se na částce 1 800 000 Kč nebo 2 300 000 Kč. Peníze přebíral pan K., pokladní doklady podepsal svědek. Posléze si svědek uvědomil, že pokladní doklady podepisoval pan K., měl na to pověření a doklad zahrnul do účetnictví společnosti ECODOM. Na obecné dotazy ohledně činnosti společnosti ECODOM svědek uvedl, že poté co odkoupil tuto společnost, provozoval jen zprostředkování. Jednalo se pouze o tento jediný obchod se stěžovatelem. V letech 2003, 2004 a 2005 byl svědek evidován na úřadu práce, pak pracoval brigádně, např. v pohostinství ve Velké Bystřici, bar Ravela, byl dlouho nemocný. Následně se správce daně vrátil dotazy zpět k předmětnému obchodu. Svědek popsal průběh obchodního případu tak, že pan K. dal tip stěžovateli, předal mu veškeré dokumenty a stěžovatel zprostředkoval prodej. Provize byla vyplacena pouze za sehnání pozemků. Peníze se v současnosti nalézají u pana K. Svědek uvedl, že nemá žádné doklady, které by prokázaly uvedený obchod s pozemky. Na dotaz, jaké účetní doklady svědek vystavil pro stěžovatele, uvedl, že žádné. Potvrdil však, že má ve svém účetnictví daňový doklad č. 0093/2003, který sám podepsal a předal osobně stěžovateli v Olomouci. Na dotaz, jakým způsobem si svědek předával se stěžovatelem informace o obchodu, uvedl, že telefonicky, ale pouze s panem K. Potom dostal svědek telefonickou informaci od stěžovatele. Posléze

předložil stěžovatel svědkovi smlouvu, kde byla nějaká cena, a řekl, že za to bude tato provize. Stalo se to někde v Olomouci, svědek si nepamatuje kdy. Správce daně se opětovně dotázal svědka, zda vystavil příjmový pokladní doklad č. 0093/2003 ze dne 12. 12. 2003. Svědek odpověděl, že si nevzpomene. Správce daně upřesnil, že se jedná o doklad na částku 2 933 662 Kč a že je na něm napsáno, že jej vystavil Konečný. Svědek potvrdil, že to je jeho podpis a že doklad vystavil. Neví však, kdy doklad vystavil, předal ho stěžovateli poté, co si ověřil, že peníze byly předány panu K. Doklad předal v Olomouci v kanceláři společnosti ECODOM. Telefonicky si ověřil u pana K. i stěžovatele, že pan K. dostal peníze. Svědek peníze nikdy neviděl. Na závěr výpovědi uvedl, že se nikdy nesešli všichni tři (svědek, pan K. a stěžovatel) dohromady. Správce daně se dohodl se svědkem, že předloží generální plnou moc udělenou společností ECODOM panu K. To však svědek nikdy neučinil.

[24] Ve zprávě o daňové kontrole (čj. 19726/05/092930/9220) správce daně uvedl, že stěžovatelem předložené účetní doklady vzbuzují výraznou pochybnost, že dokumentují reálnou obchodní operaci. Chybí v nich jakákoliv zmínka o předmětných pozemcích, které se měly prodávat, nikde nebylo uvedeno, kdo vystupoval a činil úkony za společnost či jak byla sjednávána odměna za zprostředkování. Nebyl předložen jediný doklad konkretizující fakturované služby, nebylo prokázáno, na základě jakých podkladů byla stanovena cena, nebyla jasná ani výše provize za tyto služby. K výslechu svědka pana Jaroslava Konečného správce daně uvedl, že neodstranil pochybnosti správce daně o uskutečnění fakturované služby společností ECODOM. Svědek pověřil obchodem další osobu, která zemřela. Nižší průkaznost je i z hlediska formy smlouvy (ústní) a formy placení provize (v hotovosti).

[25] V průběhu odvolacího řízení provedl správce daně na pokyn žalovaného opakovaný výslech svědka pana Konečného, a to prostřednictvím dožádaného Finančního úřadu v Olomouci (protokol ze dne 12. 3. 2007, čj. 60700/07/379933/6110). Podnětem pro provedení opakovaného výslechu správcem daně bylo, že původní výpověď se liší od výpovědi, kterou svědek učinil na Policii ČR v souvislosti s trestním oznámením, které podal správce daně na stěžovatele pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně. Na dotaz správce daně ohledně spolupráce s panem K. svědek uvedl, že si nevzpomíná, o jaké obchodní případy se jednalo, bylo to v období kolem roku 2004. Pan K. měl generální plnou moc. Před tímto obchodním případem spočívajícím ve zprostředkování koupě pozemků svědek s panem K. nespolečně pracoval. Pan K. nebyl zaměstnancem, de facto mu svědek žádné peníze nedával, získával je jiným způsobem z jiných obchodů s jinými lidmi. Svědek mu žádné služby nefakturoval. Svědek dále upřesnil, že na nákup obchodních podílů ve společnostech ECODOM a Lignum, za něž zaplatil dohromady 80 000 Kč, si vypůjčil peníze od matky, něco málo měl našetřeno. Svědek vypověděl, že od stěžovatele koupil obchodní podíl ve společnosti Lignum. Seznámil se s ním v nějaké restauraci v Olomouci, nevzpomíná si, jak dlouho se již znají. Poté byl svědek konfrontován s částí své výpovědi učiněné na Policii ČR. Na to uvedl, že je možné, že se se stěžovatelem znal pan K. a teprve potom se s ním seznámil svědek. S obchodem ohledně zprostředkování koupě pozemků přišel pan K., svědek nic konkrétního nevěděl, měl velké zdravotní problémy. Podrobnosti ohledně výše provize dojednával se stěžovatelem pan K.. Všechny smlouvy zpracovával pan K., svědek nebyl schopen přesně říci, mezi kým byla kupní smlouva sjednávána. Peníze přebíral pan K., celou částku si nechal u sebe s tím, že zaplatí daň z příjmů. Pak se svědkovi ztratil ze zřetele i s penězi. Poté co se svědek dozvěděl o smrti pana K., již ve vymáhání peněz nepokračoval, nekontaktoval rodinu pana K. Opět po konfrontaci s výpovědí na Policii ČR svědek uvedl, že provizi za zprostředkování (2 933 662 Kč) měl asi jednu hodinu u sebe doma, pak si ji přebíral pan K. Peníze byly v kufríku pana K.. Následně byla svědkovi předestřena jeho první výpověď u správce daně, tj. že peníze převzal pan K., svědek je nikdy neviděl. Na to svědek uvedl, že si pamatuje, že pan K. obdržel peníze od stěžovatele, spolu s panem K. přijel svědek do Olomouce, kde peníze uložili v bytě svědka. Svědek odešel s panem

K. na občerstvení do restaurace Domino, kde si dohodli další podmínky, a pak se vrátili do bytu svědka, aby si pan K. vyzvedl peníze. Od té doby svědek peníze neviděl. Na otázku správce daně, proč vystavil fakturu č. 93/2003, když uskutečnil jediný obchodní případ, svědek odpověděl, že si nevzpomíná, ani neví, zda je na faktuře jeho podpis. K dalšímu dotazu, zda vystavil fakturu sám, či mu někdo pomáhal, sdělil, že většinou vše dělal pan K.

IV.A.2

Hodnocení důkazů soudem, rozložení důkazního břemene

[26] Nejvyšší správní soud nejprve stručně shrnuje judikaturu týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Dle § 31 odst. 9 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Jak judikoval Ústavní soud, daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí [nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.)].

[27] Z obsáhlé judikatury NSS pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119 ve věci *EURO PRIM, spol. s r. o.*, část V a), nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86]. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*“ [rozsudek ve věci *EURO PRIM*, část V a), shodně též rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 - 86, oba cit. shora; shodně též nález ÚS sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143)]. „*Ke zpochybnění daňového dokladu pak může dojít různým způsobem, například může být zpochybněn i tím, že vystavitel za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze soudit z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud pak u vystavitele daňového dokladu není o něm účtováno, případně to nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví tak vůbec není k dispozici, pochybnost je dokonána. I za této situace lze však pochybnost vyvrátit, a to tím, že je existence zdanitelného plnění prokázána jinak*“ (viz rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 177/2006 - 61). Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat na místo daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila (rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 - 86, cit. shora, rozsudek ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72).

[28] Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem (viz body [26] a [27] shora), je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119 a rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 - 86, oba cit. shora, shodně též rozsudek

ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 - 100 (Ondřejovická strojírna, spol. s r. o.), část IV/e a)].

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

[30] Ve vztahu ke zdánitelnému plnění spočívajícímu ve zprostředkování zboží či služeb NSS opakovaně judikoval, že příjemce takového zdánitelného plnění je povinen prokázat, že zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho zprostředkovatelskou činnost. Musí prokázat, že zprostředkovatel jednal způsobem, který mohl vést k zajištění příležitosti uzavřít smlouvu s třetí osobou. Bude proto na příjemci zdánitelného plnění, aby si zajistil přiměřené záznamy o jednání zprostředkovatele (záznamy či zprávy zprostředkovatele o provedených jednáních s konkrétními osobami, jakým osobám a na jaká místa byly zasílány podklady týkající se zamýšlené transakce). Důležité bude identifikovat, s kým a kdy bylo jednáno či komu a jaké materiály byly zasílány (rozsudky NSS ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 Afs 154/2005 - 245, a ze dne 10. 5. 2007, čj. 7 Afs 195/2006 - 123). Pouhé tvrzení příjemce plnění zprostředkovatele o tom, jakým způsobem zprostředkovatel fakticky plnil na základě smlouvy, aniž by takové tvrzení bylo opřeno o důkazy, nemůže v daňovém řízení obstát (rozsudek ze dne 7. 3. 2005, čj. 5 Afs 40/2004 - 59).

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

dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, tj. zpochybnil věrohodnost daňového dokladu, na jehož základě stěžovatel uplatnil nárok na odpočet DPH.

[32] Jak vyplývá z citované judikatury, pro uznání nároku na odpočet DPH je rozhodující faktický stav. Stěžovatel byl povinen prokázat, v jakém rozsahu přijal zdanitelné plnění od společnosti ECODOM a jak konkrétně bylo toto plnění ze strany jmenované společnosti poskytnuto. Stěžovatel k prokázání svých tvrzení navrhl toliko výslech jednatele společnosti ECODOM pana Jaroslava Konečného.

[33] Nejvyšší správní soud se shoduje se závěry žalovaného a krajského soudu, že výpověď pana Konečného není způsobilá prokázat přijetí zdanitelného plnění stěžovatelem od společnosti ECODOM. Z výpovědi svědka totiž zcela jednoznačně vyplývá, že se na poskytnutí zdanitelného plnění sám nikterak nepodílel, společnost neměla žádného zaměstnance. Svědek v první výpovědi uvedl, že měl v té době rodinné problémy, při druhém výslechu sdělil, že měl vážné zdravotní problémy. Veškerou zprostředkovatelskou činnost měl provádět pan K., který komunikoval se stěžovatelem, přitom však svědek nebyl schopen doložit, v jakém vztahu byl pan K. ke společnosti ECODOM. Dle svědka nebyl pan K. zaměstnancem společnosti, ale jen externím spolupracovníkem, jemuž byla společností udělena generální plná moc. Tu ovšem svědek ani na opakované výzvy správce daně nepředložil. Nevěrohodně působí rovněž tvrzení svědka, že pan K. pracoval zadarmo, neměl dostat žádnou provizi. Lze si jen stěží představit, že by člověk vyvíjel bez nároku na odměnu úsilí o zprostředkování možnosti uzavřít kupní smlouvu na pozemky na účet společnosti ECODOM, která přitom měla za toto plnění obdržet provizi ve výši 2 933 662 Kč včetně DPH. Tato konstrukce nastíněná svědkem dostává další vážné trhliny sledem následných událostí. Provize byla stěžovatelem vyplacena panu K., který si ji nechal u sebe a nakrátko zato při autonehodě zemřel. Společnost ECODOM (resp. její jednatel pan Konečný) však evidentně po těchto penězích nijak zvlášť nepátrala, nekontaktovala pozůstalé po panu K., předmětnou částku po nich nevymáhala. Společnost ECODOM tedy údajně zaúčtovala poskytnutí zdanitelného plnění stěžovateli do svého účetnictví, byla povinna z něho odvést DPH (což však neučinila), přitom finanční prostředky si ponechal pan K. a společnost ECODOM se ani nesnažila je vymoct. Takovéto jednání společnosti ECODOM by bylo ekonomicky zcela neracionální. Za těchto okolností není vůbec jisté, kdo fakticky zdanitelné plnění poskytl, zda pan K., či společnost ECODOM. I tyto skutečnosti zpochybňují věrohodnost předloženého daňového dokladu, neboť je nanejvýš sporné, zda zdanitelné plnění poskytl opravdu vystavitel daňového dokladu (společnost ECODOM).

[34] Svědek Jaroslav Konečný nebyl schopen sdělit, jakým způsobem společnost ECODOM prováděla svoji zprostředkovatelskou činnost, koho společnost kontaktovala za účelem nalezení vhodných pozemků. Rovněž nevěděl, jaké podklady k vybraným pozemkům v Praze společnost předala stěžovateli, jak probíhala komunikace mezi společností ECODOM a stěžovatelem. Z výpovědi svědka plyne, že nebyl informován o průběhu obchodu ani ze strany pana K., ani stěžovatele (viz bod [23] shora). Jeho výpověď proto nemohla prokázat skutečnosti uvedené v bodě [32] shora. Stěžovatel k prokázání svých tvrzení ohledně těchto skutečností nenavrhl provedení žádných dalších důkazů.

[35] Výpověď svědka Jaroslava Konečného lze celkově hodnotit jako nevěrohodnou, neboť obsahuje několik rozporů týkajících se podstatných okamžiků daného zdanitelného plnění (zprostředkování). Při výpovědi dne 23. 8. 2005 svědek uvedl, že byl osloven stěžovatelem ve věci nákupu pozemku. Touto transakcí pověřil svědek pana K., neboť svědek byl v té době v zahraničí. S panem K. se znal asi dva roky z předchozí spolupráce ohledně pozemků. Ovšem při výpovědi dne 12. 3. 2007 svědek sdělil, že s obchodem ohledně zprostředkování koupě pozemků přišel pan K. a že před touto transakcí s panem K. nespolečně pracoval. Dále svědek

při první výpovědi uvedl, že peníze od stěžovatele převzal pan K., svědek byl v té době v zahraničí, peníze nikdy neviděl. Při druhé výpovědi potvrdil, že peníze obdržel od stěžovatele pan K., který pak jel spolu se svědkem do Olomouce. Peníze byly na hodinu uloženy v bytě svědka, poté si je odvezl pan K. Ve výpovědích svědka tak panují rozpory ohledně toho, kdo společnosti ECODOM navrhl uskutečnění transakce a zda společnost ECODOM již dříve spolupracovala s panem K. Dále též v tom bodě, jestli byl svědek v době předání hotovosti stěžovatelem panu K. v zahraničí, či v ČR a zda svědek hotovost někdy viděl.

[36] Okolnosti navázání obchodní spolupráce mezi společností ECODOM a stěžovatelem a tím de facto i uzavření smlouvy o zprostředkování v ústní formě, stejně jako předání provize, se výrazným způsobem dotýkají samotného zdanitelného plnění. Nelze přisvědčit námitce stěžovatele, že právě uvedená rozporná fakta jsou zanedbatelné okolnosti případu a malichernosti. Je jistě pravda, že není možné po svědkovi požadovat, aby si pamatoval všechny detaily transakce. Zde však rozhodně nemohlo jít z pohledu aktérů celé transakce o běžný obchodní případ. Zde lze odkázat již jen velikost částky, o kterou mělo v tomto případě jít. Z pohledu svědka se nemohlo jednat o tak bezvýznamné události, že by na detaily ohledně jejich průběhu mohl postupem času zapomenout. Stačí připomenout ekonomickou a sociální situaci, v níž se svědek v dané době nacházel. Obchodní podíly ve společnosti ECODOM a Lignum získal ze svých skromných úspor a půjčky od své matky. V roce 2003, 2004 a 2005 byl evidován na úřadu práce, pak pracoval pouze brigádně v pohostinství, delší dobu byl v pracovní neschopnosti. Lze tedy říci, že rozhodně nežil v blahobytu, ale spíše na hraně životního minima. V této situaci se mu naskytla příležitost vydělat ve své společnosti 2 404 641 Kč. Pro svědka se nepochybně muselo jednat o nepředstavitelně velkou částku, jejíž přijetí dokonce údajně zahrnul do svého účetnictví. Nadto to byla jediná transakce, kterou společnost ECODOM v daném období realizovala, krátce nato vstoupila do likvidace. Soud je přesvědčen, že tato transakce s tak výrazným ziskem, přesahujícím mnohonásobně příjmy svědka, musela v jeho paměti zanechat nerasmazatelné stopy do nejmenších detailů.

[37] Dále se NSS zabýval námitkou stěžovatele, že krajský soud měl z usnesení Policie ČR vyvodit pro stěžovatele příznivé závěry. NSS se shoduje s názorem krajského soudu, že výsledky trestního řízení nelze bez dalšího přebírat do daňového řízení [srov. např. rozsudek ve věci *Ondřejovická strojírna*, cit. v bodě [28] shora, část IV/f -a)]. Trestní řízení je v prvé řadě ovládáno zásadou vyšetřovací, která ukládá orgánům činným v trestním řízení provést všechny důkazy nezbytné k řádnému zjištění skutkového stavu, o němž nejsou důvodné pochybnosti [§ 2 odst. 5 zákona č. 141/1960 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)]. Oproti tomu v daňovém řízení se zásada vyšetřovací neuplatňuje (viz rozsudky NSS ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125, a ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 5/2005 - 58, resp. cit. rozsudek ve věci *Ondřejovická strojírna*). Na tom nic nemění ani povinnost správce daně dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti (§ 31 odst. 2 daňového řádu).

[38] V trestním řízení je důkazní břemeno plně na orgánech činných v trestním řízení, kdežto v daňovém řízení tíží primárně daňový subjekt (viz výklad k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení v bodech [26] až [28] shora). Zásadním způsobem se liší rovněž předmět dokazování. V trestním řízení se dokazuje skutek, pro nějž se trestní řízení vede, a to ve vazbě na okolnosti rozhodné pro naplnění skutkové podstaty trestného činu, v tomto případě zkrácení daně dle § 148 zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon. Uvedená skutková podstata trestného činu může být naplněna pouze tehdy, je-li dáno na straně pachatele zavinění, a to ve formě úmyslu (§ 3 odst. 3 trestního zákona). Dále se dokazují další skutečnosti rozhodné pro trestní stíhání (§ 89 odst. 2 trestního řádu). Předmětem dokazování v daňovém řízení je splnění podmínek pro nárok na odpočet DPH dle § 19 zákona o DPH, v daném případě šlo zejména o prokázání skutečností podrobně rozvedených v bodě [32] shora. Pro doměření daně je nerozhodné,

zda daňový subjekt jednal zaviněně. S ohledem na tyto skutečnosti je NSS přesvědčen, že odložení trestního oznámení podaného správcem daně na stěžovatele nemá žádné dopady na daňové řízení.

[39] NSS uzavírá, že správce daně unesl své důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu a zpochybnil věrohodnost daňového dokladu, jímž stěžovatel prokazoval svůj nárok na odpočet DPH. Jediný důkazní návrh stěžovatele, výslech svědka pana Jaroslava Konečného, nebyl způsobilý prokázat přijetí zdanitelného plnění stěžovatelem od společnosti ECODOM. Jiné důkazní návrhy stěžovatel neuplatnil. Žalovaný i krajský soud dospěli ke správnému závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 daňového řádu a neprokázal nárok na odpočet DPH. Žalovaný i krajský soud správně zjistili skutkový stav, ten má plně oporu ve správním spise. Správně posoudili rovněž právní otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a nepochybili ani při její aplikaci na zjištěný skutkový stav. I tato kasační námitka je proto nedůvodná.

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[40] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Soud přitom neshledal žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

[41] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému žádné náklady převyšující běžnou administrativní činnost nevznikly, a tudíž mu nebyla náhrada nákladů řízení přiznána.

[42] Jelikož Nejvyšší správní soud bez odkladu rozhodl o celé kasační stížnosti stěžovatele, čímž plně vyčerpal předmět řízení vedeného před tímto soudem, nezabýval se již samostatně návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

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

V Brně dne 22. prosince 2009

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu