



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **AGENTURA PRO REVITALIZACI A SPRÁVU PODNIKŮ - ARES, v.o.s.**, IČ 26330351, se sídlem Jáchymovská 41/73, Karlovy Vary (insolvenční správkyňe dlužníka Hory pozemky s.r.o., IČ 27369811, se sídlem Východní 682/20, Karlovy Vary, Drahovice), zast. Mgr. Dušanem Zachem, advokátem, se sídlem Na Zámecké 457/5, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno (dříve Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1), v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 1. 2014, č. j. 9 Af 45/2010 - 48,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

### **O d ů v o d n ě n í :**

Finanční úřad pro Prahu 1 dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 2. 2010, č. j. 41705/10/001513105203, podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) dodatečně doměřil daňovému subjektu Simply Invest, s.r.o. daň z příjmů právnických osob za rok 2006 ve výši 597.120 Kč.

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutím ze dne 20. 7. 2010, č. j. 8304/10-1200-105150, podle § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků zamítlo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, které daňový subjekt podal již pod novým názvem Hory pozemky s.r.o. V odůvodnění rozhodnutí odvolací orgán uvedl následující skutečnosti:

Daňovému subjektu byla doměřena daň na základě zjištění, že zaúčtoval na účet 51800 částku 2.487.400 Kč na základě přijaté faktury č. 58 ze dne 26. 4. 2006, vystavené společností

R+M+J 2001 s.r.o., a že tuto částku zahrnul do daňově uznatelných nákladů a do základu daně z příjmů. K prokázání tohoto výdaje daňový subjekt předložil smlouvu o zprostředkování ze dne 3. 4. 2006 uzavřenou mezi ním jako zájemcem a společností R+M+J 2001 s.r.o. jako zprostředkovatelkou. Zprostředkovatelka se ve smlouvě zavázala vykonat pro zájemce činnost směřující k tomu, aby měl možnost uzavřít se společností Garden Stírka s.r.o. kupní smlouvu na pozemky za kupní cenu 6.000.000 Kč. Odměna zprostředkovatelky byla stanovena ve výši 2.487.000 Kč. Daňový subjekt také předložil příjmové pokladní doklady vystavené společností R+M+J 2001 s.r.o. a znějící 6x na částku 400.000 Kč, 1x na částku 73.758 Kč a 1x na částku 13.642 Kč. K výzvě správce daně ze dne 16. 2. 2009 daňový subjekt předložil kopii faktury č. 58, kopie uvedených příjmových dokladů a dále kopii rámcové smlouvy o dílo a rámcovou dohodu o způsobu úhrady ceny díla, jimiž prokazoval, že na pozemcích chtěl postavit rodinné domky. Dále dodal dohodu uzavřenou se společností R+M+J 2001 s.r.o., podle které měly být na pozemcích provedeny inženýrské sítě. Ve vyjádření ze dne 28. 2. 2009 daňový subjekt dále uvedl, že obdržel nabídku od společnosti Garden Stírka s.r.o. na koupi pozemků za cenu, která byla mnohem výhodnější než nabídky karlovarských realitních kanceláří, a to i po odečtení sjednané provize ve výši 2.487.000 Kč. Daňový subjekt dále dne 17. 3. 2009 uvedl, že o R+M+J 2001 s.r.o. se dozvěděl od zahraničního zprostředkovatele S. K., který tuto společnost zastupoval. K výzvě správce daně ze dne 27. 3. 2009 zmínil, že informace o zájmu třetí osoby o koupi pozemku mu byla sdělena jen ústně a následně byla uzavřena smlouva o zprostředkování. Za působení zprostředkovatele proběhlo několik oddělených jednání společnosti R+M+J 2001 s.r.o. s jednotlivými partnery a následně pak jednání daňového subjektu se společností Garden Stírka s.r.o. za účasti R+M+J 2001 s.r.o. Všechna jednání probíhala ústně a zprostředkovatele zastupoval S. K. na základě kontaktu s P. H., který pracoval pro společnost Garden Stírka s.r.o.

Správce daně provedl daňovým subjektem navržené výslechy svědků S. K. a P. H. Nemohl však opatřit výpověď svědka A. G., který nebyl daňovým subjektem dostatečně identifikován. Dále správce daně učinil dožádání u místně příslušného správce daně společnosti R+M+J 2001 s.r.o. k šetření u ní. Rovněž sepsal protokoly o ústním jednání ze dne 8. 10. 2009 a ze dne 20. 11. 2009, v nichž se daňový subjekt vyjadřoval k provedeným důkazům. Správce daně předložené důkazní prostředky považoval za nedostatečné a učinil závěr, podle něhož daňový subjekt neprokázal, že společnost R+M+J 2001 s.r.o. pro něj uskutečnila zprostředkování prodeje pozemků.

Daňový subjekt předložil smlouvu o zprostředkování, fakturu přijatou a příjmové pokladní doklady, tedy jen formální doklady, jež neprokazují skutečnou realizaci zprostředkování. Ani svědecké výpovědi toto zprostředkování neprokázaly. Svědek S. K. nepotvrdil, že jednal za společnost R+M+J 2001 s.r.o., a ani nebyl schopen specifikovat, jak zprostředkování probíhalo. Nevěděl, zda byl nějaký kontakt mezi zprostředkovatelem a společností Garden Stírka s.r.o., ani zda byla vyplacena nějaká provize. Svědecká výpověď S. K. tedy neosvědčovala skutečnosti tvrzené daňovým subjektem. Svědek P. H. sice potvrdil, že se informací o úmyslu daňového subjektu prodat pozemky dozvěděl od S. K., avšak tento svědek neznal společnost R+M+J 2001 s.r.o. a nevěděl, zda ji S. K. zastupoval. Svědek P. H. tedy neuvedl dostatečně konkrétní informace o zprostředkování.

Ze svědeckých výpovědí sice vyplývá, že S. K. poskytl P. H. informaci, že daňový subjekt má zájem prodat pozemky. Nebylo však prokázáno, že by S. K. jednal jménem společnosti R+M+J 2001 s.r.o. Naopak ve své výpovědi uvedl, že moc dobře nezná tuto společnost a nepamatuje si, s kým z ní komunikoval. Uvedl sice, že seznámil jednatele daňového subjektu Pavla Buchara s P. H. ze společnosti Garden Stírka s.r.o., avšak bylo zjištěno, že tyto se znají již od 90. let. Také zástupce daňového subjektu uvedl, že nezjišťoval, zda měl S. K. plnou moc,

pokračování

neboť jednal s člověkem, jenž byl zplnomocněn A. G. Svědek P. H. pak uvedl, že nezná společnost R+M+J 2001 s.r.o. a nevěděl, za koho S. K. jedná.

S. K. sice poskytl P. H. informaci, že daňový subjekt má zájem prodat pozemky a že za tuto činnost mu byla přislíbena v budoucnu práce při výstavbě, nicméně svědecké výpovědi neprokázaly, že by S. K. jednal jménem společnosti R+M+J 2001 s.r.o. Sám daňový subjekt ve vyjádření ze dne 17. 4. 2009 uvedl, že za působení zprostředkovatele proběhlo několik oddělených jednání společnosti R+M+J 2001 s.r.o. s jednotlivými smluvními partnery a následně pak jednání daňového subjektu se společností Garden Stírka s.r.o. za účasti R+M+J 2001 s.r.o. K těmto jednáním svědek P. H. uvedl, že nezná R+M+J 2001 s.r.o., informace o pozemcích dostal od S. K. a dále jednal s daňovým subjektem. Oproti tomu svědek S. K. uvedl, že jednání byli účastni dva zástupci společnosti R+M+J 2001 s.r.o., ale jména si nepamatoval a nevzpomněl si, zda zde byl nějaký kontakt mezi společnostmi Garden Stírka s.r.o. a R+M+J 2001 s.r.o.

Daňovým subjektem opatřené sdělení společnosti Loyd - reality spol. s.r.o. ze dne 19. 11. 2009, že v rozhodné době nebylo v dané lokalitě možné sehnat zájemce o koupi pozemků v ceně převyšující částku 3.000.000 Kč, může svědčit pouze o tom, že tato společnost nabídla obstarání kupce pro koupi pozemků za kupní cenu 3 milióny Kč.

Konečně správce daně zaslal dožádání na Finanční úřad pro Prahu 4, který ověřil, že společnost R+M+J 2001 s.r.o. je nekontaktní, a proto ani touto cestou nebylo možné tvrzení daňového subjektu prověřit.

Podle závěru odvolacího orgánu tedy nebylo daňovým subjektem prokázáno, že výdaj zahrnutý do jeho daňových nákladů a uplatněný v základu daně na základě faktury přijaté č. 58 byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Usnesením Krajského soudu v Plzni ze dne 22. 4. 2011, č. j. KSPL 27 INS 978/2011-A-8, byl zjištěn úpadek daňového subjektu Hory pozemky s.r.o. a prohlášen konkurs na jeho majetek. Prohlášením konkursu došlo podle § 263 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“) k přerušení řízení o žalobě proti rozhodnutí o odvolání, které bylo u Městského soudu v Praze zahájeno dne 24. 9. 2010. Společnost AGENTURA PRO REVITALIZACI A SPRÁVU PODNIKŮ - ARES, v.o.s., insolvenční správkyňe daňového subjektu, však podle § 264 odst. 1 insolvenčního zákona v podání ze dne 13. 1. 2014 navrhla, aby v žalobním řízení bylo nadále pokračováno, a to za její účasti jako žalobkyně namísto daňového subjektu.

Na základě ustanovení § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, a § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, přešla s účinností od 1. 1. 2013 působnost Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu jakožto orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Uvedeným dnem se proto Odvolací finanční ředitelství v projednávané věci stalo procesním nástupcem žalovaného Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, jak vyplývá z § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podle kterého je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla.

Městský soud v Praze i Nejvyšší správní soud proto jednaly jako s účastníky řízení se společností AGENTURA PRO REVITALIZACI A SPRÁVU PODNIKŮ - ARES, v.o.s. jakožto s žalobkyní a s Odvolacím finančním ředitelstvím jakožto s žalovaným.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 15. 1. 2014, č. j. 9 Af 45/2010 - 48, žalobu proti uvedenému rozhodnutí o odvolání zamítl. V odůvodnění rozsudku uvedl soud tyto skutečnosti:

Pokud u správce daně vzniknou pochybnosti o správnosti daňového přiznání, stíhá jej povinnost prokazovat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, která je vymezena v § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. I v tomto případě však zůstává důkazní břemeno ležící na daňovém subjektu stále zachováno. Pouze v rozsahu skutečností, které vyvolávají pochybnosti správce daně o správnosti účetnictví, z něhož vycházejí údaje daňového přiznání, se v mezidobí přenáší důkazní břemeno na správce daně. V tomto rozsahu je na správci daně, aby v této fázi řízení prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost průkaznost a správnost účetnictví či jiných evidencí a záznamů daňového subjektu. Správce daně přitom nemá povinnost vyvracet tvrzení daňového subjektu zcela, neboť k úplným informacím a údajům o poměrech daňového subjektu nemá přístup. K tomu by mohlo dojít jen po zevrubném dokazování vlastní daňové povinnosti daňového subjektu správcem daně, což není možné a ani to není smyslem a účelem daňového řízení. Daňové řízení není řízením nalézacím a správce daně nemůže nahrazovat daňové doklady dokazováním a rozsáhlým došetřováním skutečností, které z obchodní činnosti daňového subjektu ani nezná. Ze strany správce daně proto nemůže jít o důkaz opaku spočívající ve vyvrácení daňových tvrzení. V tomto směru má daňový subjekt v daňovém řízení především povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení), ale též povinnost toto své tvrzení doložit (břemeno důkazní), které nekončí předložením daňového přiznání, případně jiných listinných podkladů s tím, že nadále správnost těchto dokladů bude prokazovat jen správce daně v mezích povinnosti stanovené v § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. To však neznamená, že i skutečnosti vyvracející správnost údajů daňového subjektu mohou vzejít jen z libovolných tvrzení finančních orgánů. Naopak takové skutečnosti musí mít oporu v opodstatněných zjištěních zdokumentovaných v daňovém spise.

V souzené věci při prověřování uplatněného daňového výdaje vznikly u správce daně pochybnosti o zprostředkování prodeje pozemků společností R+M+J 2001, s.r.o. Ze zprávy o daňové kontrole, jakož i z ostatních podkladů daňového řízení vyplývá, že ověřovaný výdaj za zprostředkování představoval vysokou provizi za prodej pozemků, kdy i kupní cena značně převyšovala obvyklé prodejní ceny v daném místě. Navíc bylo zjištěno, že prodej pozemků daňovým subjektem se uskutečnil ve velmi krátké časové návaznosti na jejich předchozí koupi, přičemž zprostředkování prodeje probíhalo jen v ústní formě a zprostředkovatelská provize měla být hrazena v několika dílčích splátkách. Pochybnosti správce daně o uskutečněném zprostředkování prodeje byly oprávněné i vzhledem ke kontrolním zjištěním, že daňový subjekt jako investor neprokázal svá tvrzení o náhlém nedostatku finančních prostředků na uskutečnění investičního záměru na nakoupených pozemcích, ačkoliv podle svého vyjádření ze dne 15. 4. 2009 domlouval podmínky realizace stavby na předmětných pozemcích s S. K. již v roce 2005.

V průběhu daňového řízení byly zjištěny další skutečnosti prohlubující pochybnosti správce daně. Zástupce daňového subjektu ve vyjádření ze dne 15. 4. 2009 i při ústním jednání dne 17. 3. 2009 tvrdil, že zprostředkovatele zastupoval S. K. a že proběhlo několik jednání s ním, jichž se účastnili mimo S. K. také A. G. ze společnosti R+M+J 2001, s.r.o. a P. H. ze společnosti Garden Stírka s.r.o. Nicméně tuto skutečnost S. K. ani P. H. ve svědeckých výpovědích nepotvrdili. Svědek P. H. totiž uvedl, že R+M+J 2001 s.r.o. nezná, jednal jen s osobami působícími u daňového subjektu a s S. K. Navíc P. H. uvedl, že zná Pavla Buchara z daňového subjektu už cca 10 let a že zajišťoval pracovní síly ve stavebnictví pro společnost ČNES BAU-Export, a.s. Svědek S. K. pak zmínil, že seznámil Pavla Buchara s P. H. a že R+M+J 2001 s.r.o. moc dobře nezná, s touto společností nepracoval na základě smlouvy ani mu nevyplatila žádné

pokračování

finanční prostředky. Tento svědek v souvislosti s dotazy na společnost Garden Stírka s.r.o. a na jednání s P. H. uvedl, že mu byla slíbena práce při výstavbě. V následných odpovědích na dotazy správce daně svědek S. K. uvedl, že R+M+J 2001 s.r.o. měla dělat přípravné práce na pozemcích daňového subjektu, pamatuje se na dvě jména zástupců této společnosti, nevěděl však, zda zde byl kontakt mezi ní a společností Garden Stírka s.r.o.

Ze svědeckých výpovědí, které správce daně hodnotil i v jejich vzájemné souvislosti, tedy nevyplývaly skutečnosti prokazující, že by R+M+J 2001 s.r.o. nebo někdo z této společnosti zprostředkoval daňovému subjektu prodej jeho pozemků, že by právě činností této společnosti došlo k obchodnímu kontaktu mezi daňovým subjektem jako prodejcem a společností Garden Stírka s.r.o. jako kupujícím a že by za tuto činnost byla zprostředkovatelem inkasována tak vysoká odměna. Z provedeného dokazování nevyplývalo, že by S. K. byl společností R+M+J 2001, s.r.o. pověřen k jednání za tuto společnost ve zprostředkovatelském vztahu. Důkazy svědčí toliko o tom, že zástupce daňového subjektu jednal s S. K. a možná i s dalšími blíže nejmenovanými osobami. Žádný z důkazů však neprokazuje, že by právě v důsledku působení společnosti R+M+J 2001 s.r.o. došlo k uzavření kupní smlouvy o převodu pozemků mezi daňovým subjektem a společností Garden Stírka s.r.o. S. K. se vzhledem k výpovědi svědků i jeho samotného jeví jako osoba, která měla kontakty na pracovní síly a která usilovala o práci při výstavbě, nikoliv jako osoba disponujícími hodnotnými informacemi v oblasti realit, jež by pro společnost R+M+J 2001 s.r.o. zajistila provizi v tak vysoké částce. Svědek S. K. ostatně ani nepotvrdil, že by za svou práci obdržel od společnosti R+M+J 2001 s.r.o. nějakou odměnu.

V souzené věci šlo o to, aby dokazování prokázalo nejen pravdivost tvrzení daňového subjektu, že se uskutečnilo jednání s nabyvatelem pozemků a se zprostředkovatelem. Zároveň však provedené důkazy měly doložit, že právě jednání se zprostředkovatelem, který měl obdržet zprostředkovatelskou provizi kvůli jeho kontaktu se společností Garden Stírka s.r.o., vedlo k uzavření kupní smlouvy. Zásluha R+M+J 2001 s.r.o. však v tomto směru nebyla prokázána, naopak dožádáním u místně příslušného správce daně bylo zjištěno, že tato společnost nepodala příznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2006 a 2007 a že není, stejně jako její jednatel Ruslan Mitsulych, kontaktní. Za dané situace nelze jen formálními účetními doklady prokazovat reálnost vyplacení provize a oprávněnost provize není možné dovozovat jen z výše kupní ceny na pozemky, prokazující výhodnost takového výdaje za zprostředkování. V této souvislosti sdělení společnosti Loyd - reality spol. s r.o., že v dané lokalitě nebylo možné sehnat zájemce o koupi pozemků v ceně převyšující 3.000.000 Kč a že daňovému subjektu se to podařilo, není důkazem o zprostředkování prodeje pozemků společností, které měla být zaplácena provize, ale jenom o výši rozdílů v kupních cenách. Přitom ze strany daňového subjektu nebylo tvrzeno ani prokazováno, že by předmětnou provizi zaplatil například jiné osobě, než byla společnost R+M+J 2001 s.r.o.

Na základě těchto skutečností považoval soud závěr právního předchůdce žalovaného i správce daně o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem za správný, takže žalobou napadené rozhodnutí bylo podle jeho závěru vydáno v souladu se zákonem.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas kasační stížnost.

V ní namítla nesprávnou aplikaci § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků upravující důkazní povinnost daňového subjektu na straně jedné a správce daně na straně druhé.

Podle stěžovatelky byly v daňovém řízení daňovým subjektem prokázány jím tvrzené skutečnosti, z nichž vycházel při sestavení příznání k dani z příjmů. Bylo prokázáno, že se společností R+M+J 2001, s.r.o. uzavřel smlouvu o zprostředkování prodeje nemovitostí, že ke zprostředkování prodeje a k samotnému prodeji došlo a že dlužník zaplatil

zprostředkovateli provizi, kterou uplatnil jako náklad na dosažení příjmů odečitatelný od základu daně z příjmů. Dále bylo prokázáno, že vynaložení nákladů na zprostředkování prodeje nemovitostí bylo účelné, neboť díky činnosti zprostředkovatele bylo dosaženo prodeje nemovitostí za cenu, jejíž výše i po odečtení provize zprostředkovatele převýšila předchozí nabídkovou cenu, za kterou se daňovému subjektu nepodařilo prodej nemovitostí realizovat. Tyto skutečnosti lze považovat za prokázané zprostředkovatelskou smlouvou, kupní smlouvou o převodu nemovitostí, fakturou zprostředkovatele, doklady o úhradě provize a neúspěšnou nabídkou prodeje nemovitostí. Daňový subjekt jako prodávající byl přítomen procesu prodeje nemovitostí a bylo mu proto známo, kdo měl na prodeji zásluhu. I vzhledem k výši provize je přítom nepochybné, že by ji zprostředkovateli nehradil, pokud by činnost vedoucí k prodeji nemovitostí neuskutečnil.

Drobné nesoulady mezi výpověďmi a tvrzeními daňového subjektu, případně mezi svědeckými výpověďmi navzájem, byly podle stěžovatelky zapříčiněny značným časovým odstupem mezi dobou uskutečnění zprostředkování prodeje nemovitostí a dobou provedení důkazů výpověďmi svědků v daňovém řízení. Daňový subjekt tedy své důkazní břemeno ohledně jím tvrzených skutečností tvořících podklad pro daňové přiznání unesl. Nelze se proto ztotožnit s názorem soudu, že se důkazní břemeno přesunulo zpět na daňový subjekt, jehož povinností pak bylo v daňovém řízení uplatněná tvrzení prokázat. Daňové přiznání podané společností R+M+J 2001, s.r.o. v nulové výši není důkazem o nevykonávání žádné činnosti, nýbrž o tom, že tato společnost do přiznání k dani žádné příjmy nezahrnula. Obsah daňového přiznání této společnosti proto nevypovídá nic o její skutečné činnosti a o výši jejích příjmů. Dokazováním provedeným správcem daně k prokázání pochybností o skutečnostech uvedených v daňovém přiznání tedy nedošlo k vyvrácení důkazů, jimiž daňový subjekt prokázal existenci skutečností opravňující k uplatnění zprostředkovatelské provize jako daňového nákladu.

S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek, žalobou napadené rozhodnutí o odvolání i dodatečný platební výměr zrušil.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v dané věci nebyla vůbec prokázána existence úhrady provize ve výši 2.487.400 Kč v osmi hotovostních splátkách. Příjmové platební doklady, které byly s vysokou mírou pravděpodobnosti vystaveny na takové výše jednotlivých částek hotovostí, aby nepřekročily limit stanovený zákonem o omezení plateb v hotovosti, samy o sobě nemají důkazní hodnotu. Nejsou totiž transparentní, neboť není možné zkontrolovat uskutečnění plateb přes účet, když v daném případě nebyl žádný čistě racionální důvod pro neuskutečnění platby bezhotovostním způsobem. Podpis osoby na jednoduchých příjmových dokladech, která měla za společnost R+M+J 2001 s.r.o. převzít provizi za zprostředkování uzavření kupní smlouvy, je nečitelný. Předmětem podnikání společnosti R+M+J 2001 s.r.o. uvedeným v obchodním rejstříku byly přípravné práce pro stavby, výroba strojů a zařízení pro určitá hospodářská odvětví, tedy nikoli realitní nebo zprostředkovatelská činnost. Výsledky svědků S. K. a P. H. rovněž neprokázaly, že ke zprostředkování a následnému plnění z tohoto titulu došlo. Žalovaný proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež byly stěžovatelkou v kasační stížnosti uplatněny. Přítom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko

pokračování

skutečnosti uvedené v § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Podle písmene c) tohoto ustanovení má tedy také povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující údaje vedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V takovém případě daňový subjekt musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání. Nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uveden v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05, svazek 37, náleží 113 Sbírkou náleží a usnesení Ústavního soudu České republiky, C. H. BECK, Praha 2006, str. 463 a násl.).

Z obsahu správního spisu vyplývá, že daňový subjekt podal dne 29. 6. 2007 přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2006. Do něho na základě přijaté faktury č. 58, vystavené dne 26. 4. 2006 společností R+M+J 2001 s.r.o., zahrnul mezi daňové výdaje částku 2.487.400 Kč. Tato platba měla být uhrazena v hotovosti a představovat provizi za zprostředkování prodeje pozemků v Karlových Varech, katastrální území Rosnice u Staré Role. Ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 následně správce daně zahájil u daňového subjektu daňovou kontrolu, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 1. 12. 2008.

Během ní předložil daňový subjekt smlouvu o zprostředkování ze dne 3. 4. 2006. V ní se společnost R+M+J 2001 s.r.o. jako zprostředkovatelka zavázala vykonat pro daňový subjekt jako zájemce činnost směřující k možnosti uzavřít se společností Garden Stírka s.r.o. kupní smlouvu. Jejím předmětem byl úplatný převod vyjmenovaných pozemků ve vlastnictví daňového subjektu v obci Karlovy Vary a katastrálním území Rosnice u Staré Role do vlastnictví společnosti Garden Stírka s.r.o. za kupní cenu nejméně 6 milionů Kč. Za tuto činnost náležela zprostředkovateli odměna ve výši 2.487.000 Kč, nárok na její zaplacení vznikl po uzavření kupní smlouvy a odměna byla splatná nejpozději do osmi měsíců od uzavření kupní smlouvy v dílčích splátkách dohodnutých před sjednáním kupní smlouvy. Za úhradu odměny za zprostředkovatelkou činnost vystavila společnost R+M+J 2001 s.r.o. jednoduché příjmové pokladní doklady č. 46, 49, 53, 54, 55, 61, 69 a 1 ze dne 28. 4., 3. 5., 13. 5., 18. 5., 20. 6., 3. 7. vždy na částku 400.000 Kč, ze dne 8. 9. 2006 na částku 73.758 Kč a ze dne 11. 1. 2007 na částku 13.642 Kč.

Dále daňový subjekt předal správcem daně kupní smlouvu ze dne 26. 4. 2006, na jejímž základě prodal předmětné pozemky společnosti Garden Stírka s.r.o. za kupní cenu ve výši 6.307.605 Kč. Právní účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí vznikly dnem

10. 5. 2006. Část z pozemků přitom daňový subjekt nabyt krátce předtím kupní smlouvou ze dne 1. 2. 2006, kterou uzavřel s P. O.

Uvedené listiny však podle Nejvyššího správního soudu představují jen formální doklady, které samy o sobě nejsou způsobilé prokázat, že k převodu pozemků daňového subjektu na společnost Garden Stírka s.r.o. došlo právě v důsledku zprostředkovatelské činnosti realizované společností R+M+J 2001 s.r.o. Naopak obsah těchto listin vzbudil důvodné pochybnosti o uskutečnění tohoto zprostředkování. Odměna za zprostředkování prodeje pozemků ve výši 2.487.400 Kč je totiž očividně vysoká, a to i ve vztahu k sjednané kupní ceně v částce 6.307.605 Kč, která také značně převyšovala obvyklé prodejní ceny v dané lokalitě. Navíc prodej části pozemků daňovým subjektem se uskutečnil velmi krátce po jejich předchozí koupi. Zprostředkování mělo dále probíhat jen v ústní formě a odměna za zprostředkování měla být hrazena bezdůvodně a netransparentně v hotovosti v několika dílčích splátkách, jejichž výše se blížila hranici požadované pro bezhotovostní převod.

Tato zjištění správce daně postačila podle Nejvyššího správního soudu k zpochybnění realizace zprostředkovatelské činnosti společností R+M+J 2001 s.r.o. při zmíněném prodeji pozemků i úhrady provize ze strany daňového subjektu. Jímí tedy správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví vedeného daňovým subjektem a unesl tak své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, které pak s ohledem na jeho zmíněné nerovnoměrné rozvržení přešlo na daňový subjekt. Ten byl proto podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků povinen prokázat, že příslušné pozemky prodal za kupní cenu převyšující 6 milionů Kč právě zásluhou zprostředkovatelské činnosti realizované R+M+J 2001 s.r.o. a že této společnosti skutečně vyplatil odměnu za zprostředkování ve výši 2.487.400 Kč, a to takovým způsobem, aby o oprávněnosti deklarovaného výdaje vynaloženého za účelem dosažení zdanitelných příjmů již nebylo žádných pochybností.

Daňový subjekt ve vyjádření ze dne 28. 2. 2009 uvedl, že dne 1. 2. 2006 nakoupil příslušné pozemky za účelem realizace stavby rodinných domů, při níž společnost R+M+J 2001 s.r.o. měla provádět zemní práce. Ta přišla s návrhem nabídky společnosti Garden Stírka s.r.o. na odkoupení pozemků za cenu uvedenou v kupní smlouvě. Karlovarské realitní kanceláře nabízely za pozemky maximálně 3 milióny Kč a taková částka by nepřesáhla zisk, kterého daňový subjekt dosáhl prodejem pozemků společnosti Garden Stírka s.r.o. i po odečtení provize za zprostředkování. Na základě tohoto prodeje obdržel daňový subjekt od kupujícího nabídku na další spolupráci, o čemž svědčí rámcová smlouva ze dne 29. 6. 2006. V následujícím období pak uzavřel konkrétní smlouvy o dílo na výstavbu rodinných domů. Těmito opatřeními očekával svou větší finanční a podnikatelskou stabilitu, což se následně potvrdilo.

Případné pokračování obchodní spolupráce s kupujícím po uzavření kupní smlouvy ze dne 26. 4. 2006 a dosažení výnosů z toho plynoucích však podle Nejvyššího správního soudu neprokazuje uskutečnění prodeje pozemků za pomoci zprostředkovatelské činnosti společnosti R+M+J 2001 s.r.o. Navíc z obsahu rámcové smlouvy o dílo ze dne 29. 6. 2006, rámcové dohody o způsobu úhrady ceny díla ze dne 17. 5. 2007 a smluv o dílo na stavbu rodinných domů, které byly předloženy na podporu tvrzení o další obchodní spolupráci s kupujícím předmětných pozemků, vyplývá, že je daňový subjekt uzavřel s jinými subjekty. Nabídka od společnosti Garden Stírka s.r.o. na koupi pozemků a pokus o jejich prodej přes realitní kanceláře pak nebyly daňovým subjektem ničím doloženy.

Do protokolu o ústním jednání ze dne 17. 3. 2009 jednatel daňového subjektu Pavel Buchar uvedl, že se o R+M+J 2001 s.r.o. dozvěděl od zahraničního zprostředkovatele S.



pokračování

K., který tuto společnost zastupoval a s nímž se již znal z minulosti. Ten jednatele kontaktoval, neboť věděl, že daňový subjekt bude kupovat pozemky a provádět terénní úpravy. Původně měla stavební činnost realizovat společnost R+M+J 2001 s.r.o., nicméně daňový subjekt nakonec pozemky jen nakoupil a pro nedostatek finančních prostředků je následně prodal společnosti Garden Stírka s.r.o. Na prvním jednání s touto společností byl přítomen její jednatel, další jednání probíhala v budově společnosti ČNES Bau-export, a.s., v obchodních centrech a restauracích za účasti S. K., zástupce společnosti Garden Stírka s.r.o. a A. G. Závěrečná schůzka se uskutečnila v prostorách společnosti ČNES Bau-export, a.s. Daňový subjekt je nadále v kontaktu se S. K., se společností R+M+J 2001 s.r.o. již dále nespolečně pracoval, takže ta oproti původním předpokladům neprováděla ani stavební práce. Se společností Garden Stírka s.r.o. daňový subjekt spolupracuje od roku 2005 až 2006, s P. H. se zná od roku 1998, avšak do roku 2002 nebyli vůbec v kontaktu. Za prodej pozemků byla daňovému subjektu nabídnuta partnerskou realitní kanceláří Loyd reality s.r.o. od jejího klienta maximální cena 3 milióny Kč. Telefonicky daňový subjekt kontaktoval i další realitní kanceláře se stejným nebo horším výsledkem.

V podání ze dne 15. 4. 2009 k těmto tvrzením daňový subjekt doplnil, že mu společnost R+M+J 2001 s.r.o. nepředložila žádnou písemnou nabídku od Garden Stírka s.r.o. Informace o zájmu této společnosti o koupi pozemků byla daňovému subjektu sdělena pouze ústně a následně byla uzavřena smlouva o zprostředkování s uvedením potencionálního kupujícího. Poté proběhlo několik oddělených jednání společnosti R+M+J 2001 s.r.o. s jednotlivými smluvními partnery a následně jednání společnosti Garden Stírka s.r.o. s daňovým subjektem za účasti R+M+J 2001 s.r.o. V této fázi daňový subjekt neobdržel žádné oficiální písemné nabídky a veškerá komunikace probíhala osobně nebo telefonicky. Zprostředkování koupě pozemků společností R+M+J 2001 s.r.o. a obsah jednání vedoucí k uzavření kupní smlouvy lze prokázat výpovědí S. K. a A. G. ze společnosti R+M+J 2011 s.r.o., jednatele daňového subjektu Pavla Buchara a P. H. ze společnosti Garden Stírka s.r.o.

Osoba A. G. nebyla daňovým subjektem dostatečně identifikována, a proto nemohla být správcem daně vyslechnuta v postavení svědka.

Svědék S. K. ve výpovědi ze dne 18. 5. 2009 uvedl, že R+M+J 2001 s.r.o. moc dobře nezná, pro tuto společnost nepracoval, neobdržel od ní žádné finanční prostředky ani si nepamatuje, s jakými jejími zástupci jednal. Daňový subjekt zná od roku 2003, kdy se seznámil s Pavlem Bucharem. Od něho se dozvěděl, že z důvodu nedostatku finančních prostředků chce prodat předmětné pozemky a byl jím dotázán, zda neví o nějakém jejich kupci. Následně svědek seznámil Pavla Buchara s P. H., od něhož se dozvěděl o zájmu společnosti Garden Stírka s.r.o. pozemky odkoupit a s nímž pak několikrát jednal. Na jednáních byli přítomni dva zástupci společnosti R+M+J 2001 s.r.o., na jejichž jména si nepamatuje. Mezi nimi a daňovým subjektem byl nějaký kontakt. Nepamatuje si, zda nějaký kontakt existoval i mezi společnostmi R+M+J 2001 s.r.o. a Garden Stírka s.r.o. Za zprostředkování prodeje mu nebyla vyplacena žádná odměna, pouze mu byla přislíbena práce při výstavbě v budoucím období. Svědek nevěděl, zda za zprostředkování prodeje inkasoval provizi někdo jiný.

Svědék P. H. uvedl, že zná Pavla Buchara déle než 10 let a asi od roku 2004 zná i S. K., který zajišťoval pracovní síly ve stavebnictví pro společnost ČNES Bau export, a.s. Nezná však společnost R+M+J 2001 s.r.o. Informaci o prodeji předmětných pozemků obdržel od S. K. Dále společnost Garden Stírka s.r.o. jednala o odkoupení pozemků s daňovým subjektem, přičemž jednání se spolu s ním zúčastnili dva zástupci daňového subjektu.

Z výpovědí těchto dvou svědků tedy bylo doloženo jen to, že S. K. poskytl P. H. ze společnosti Garden Stírka s.r.o. informaci o zájmu daňového subjektu o prodej pozemků a že se zúčastnil několika následných jednání. Nicméně svědecké výpovědi neprokázaly, že by přitom S.

K. jednal jménem společnosti R+M+J 2001 s.r.o. Z jeho svědecké výpovědi je totiž zřejmé, že ke společnosti R+M+J s.r.o. nemá žádný bližší vztah, neboť pro ni nepracoval, neobdržel od ní žádné peněžité plnění a neznal jména žádné z osob v ní působících, včetně těch, které se měly zúčastnit jednání o prodeji pozemků. Podle obsahu výpovědi S. K. tak tento svědek za informaci o možnosti prodeje příslušných pozemků obdržel pouhý příslib práce při výstavbě a nevyvíjel žádnou souvislou zprostředkovatelskou činnost ve prospěch společnosti R+M+J 2011 s.r.o. To ostatně potvrdil i svědek P. H., z jehož výpovědi je zřejmé, že po získání informace o prodeji pozemku od S. K. již nadále jednal jen se zástupci daňového subjektu, že společnost R+M+J 2011 s.r.o. nezná a že nezaznamenal žádnou aktivitu třetího subjektu směřujícího k uzavření kupní smlouvy.

Uvedené svědecké výpovědi jsou tedy ve zřetelném rozporu s tvrzením daňového subjektu o účasti společnosti R+M+J 2001 s.r.o. při jednáních o prodeji předmětných pozemků. Na základě těchto důkazů se tedy daňovému subjektu nepodařilo prokázat, že smlouva o prodeji pozemků ze dne 26. 4. 2006 s kupní cenou přesahující 6 miliónů Kč byla uzavřena právě zásluhou zprostředkovatelské činnosti společnosti R+M+J 2001 s.r.o.

Pochybnost o uskutečnění zprostředkování společností R+M+J 2001 s.r.o. dále prohlubuje i sdělení dožádaného Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 6. 3. 2009, v němž se uvádí, že tato společnost je, stejně jako její jednatel Ruslan Mitsulych, nekontaktní a že za zdaňovací období roku 2006 a 2007 podala daňové přiznání v nulové výši. Navíc podle výpisu z obchodního rejstříku nebyla realitní či zprostředkovatelská činnost předmětem jejího podnikání. Uvedené zjištění tedy nikterak nesvědčí o tom, že by právě společnost R+M+J 2001 s.r.o. v rozhodné době vyvíjela činnost směřující ke zprostředkování prodeje předmětných pozemků, za niž by obdržela tak vysokou provizi.

Daňový subjekt dále správci daně předložil sdělení společnosti Lyod - reality s.r.o. ze dne 19. 11. 2009, v němž se uvádí, že v rozhodné době nebylo možné v dané lokalitě sehnat zájemce o koupi pozemků za cenu převyšující 3 milióny Kč. Tato skutečnost však sama o sobě nedokládá, že se daňovému subjektu podařilo příslušné pozemky prodat za kupní cenu převyšující 6 miliónů Kč právě za pomoci zprostředkovatelské činnosti společnosti R+M+J 2001 s.r.o.

Další důkazní prostředky již daňový subjekt v daňovém řízení nepředložil a jen zopakoval svá předchozí tvrzení o realizaci příslušného zdanitelného plnění a o skutečnostech, jež tomu předcházely. Je tedy možné konstatovat, že daňový subjekt uskutečnění zprostředkování prodeje pozemků společností R+M+J 2001 s.r.o. neprokázal, takže své důkazní břemeno neunesl a to tak nemohlo přejít zpět na správce daně. Za této situace správce daně neporušil příslušná ustanovení zákona o správě daně a poplatků, když daňovým subjektem deklarovanou úhradu provize ve výši 2.487.400 Kč společnosti R+M+J 2001 s.r.o. neuznal za daňový výdaj.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., neboť neúspěšné stěžovatelce náhrada nákladů řízení nepřisluší a žalovanému v souvislosti s řízením o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

pokračování

4 Afs 44/2014 - 25

V Brně dne 22. května 2014

JUDr. Jiří Palla  
předseda senátu