



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **M. K.**, zastoupen JUDr. Mílenou Novákovou, advokátkou, se sídlem Rooseveltova 37, 381 01 Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2014, č. j. 4316/14/5000-14301-704561, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 3. 2015, č. j. 10 Af 14/2014 - 45,

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 d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 2. 2014, č. j. 4316/14/5000-14301-704561, zamítl odvolání žalobce a potvrdil celkem 16 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, územní pracoviště ve Strakonících (dále také jen „správce daně“) ze dne 15. 4. 2013, kterými správce daně žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí 2008 a leden – prosinec 2009 (v celkové výši 999.874 Kč) a současně mu uložil zákonnou povinnost uhradit penále (v celkové výši 199.968 Kč). Dodatečné platební výměry byly vydány na základě daňové kontroly zahájené dne 21. 10. 2010.

[2] Žalobou podanou dne 28. 2. 2014 u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) se žalobce bránil proti rozhodnutí žalovaného, dle kterého žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění spočívajících ve zprostředkování obchodů v letech 2008

a 2009 od subjektů Ing. P. K. a CITY LEAS s. r. o. prostřednictvím Ing. I. Ch. Žalobce namítal porušení zásady volného hodnocení důkazů pro jejich zaujaté hodnocení a dále poukazoval na neúplné dokazování v důsledku neprovedení navrženého důkazu.

[3] Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 4. 3. 2015, č. j. 10 Af 14/2014 - 45, zamítl a žalovanému nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. Poukázal na skutečnost, že ačkoli Ing. K. u zaměstnavatele Ing. J. Kačerovský, K+K Břilice-Gigant (dále jen „K+K“) působil jako hlavní zootechnik, zajišťoval prodej zvířat a sjednával podmínky prodeje, stále se při sjednávání obchodů jednalo o smluvní vztah mezi žalobcem a K+K. Ing. K. zastupoval K+K z titulu svého pracovního zařazení a nejednal vlastním jménem, a proto při zajišťování obchodů nepůsobil jako zprostředkovatel. Jelikož žalobce zároveň s K+K běžně obchodoval, nebylo žádné zprostředkování zapotřebí. Ing. K. totiž při prodeji nakládal s majetkem jako zaměstnanec K+K a nevystupoval jako soukromá osoba – zprostředkovatel.

[4] Fakturami by bylo možné prokázat zprostředkovatelské služby výlučně tehdy, pokud by byla služba realizována; v posuzovaném případě ale uskutečněna nebyla, protože zprostředkování nebylo zapotřebí. Navíc žalovaný zjistil u předložených faktur rozpor vztahující se například k době fakturace a skutečného uzavření kupních smluv. Krajský soud proto považoval za absurdní závěr, aby pověřený zaměstnanec působil současně jako podnikatel v pozici zprostředkovatele v té samé věci, přičemž jiného zprostředkování ze strany Ing. K. se žalobce nedovolával. Konstatoval, že důkazy popsány v žalobě nebylo prokázáno, že Ing. K. pro žalobce zprostředkoval obchody s K+K či jiné obchody. Žalobci proto nevznikl z tvrzeného právního vztahu nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2009 (dále jen „zákon o DPH“).

[5] Krajský soud se dále zabýval důkazy, které měly svědčit tomu, že žalobci zprostředkovala služby Ing. Ch.; z výpovědi ale nevyplývalo, že by se Ing. Ch. na uzavřených obchodech jakkoli podílela. Z jednotlivých výpovědí svědků dovodil, že všichni svědci mimo Ing. Kačerovského potvrdili, že si obchody s žalobcem sjednávali sami. Navíc nebyla doložena zprostředkovatelská smlouva mezi žalobcem a Ing. Ch. Jelikož poskytnutí zprostředkovatelských služeb nebylo prokázáno, nebyly zde žádné služby, které by žalobce využil pro svou ekonomickou činnost. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, krajský soud shledal nepřiléhavým, protože na věc nedopadal, v projednávané věci si finanční orgány počínaly tak, aby skutkový stav zjistily co nejpřesněji.

[6] Ohledně výpovědi svědka Č., který jako jediný potvrdil zprostředkovatelské služby poskytnuté Ing. Ch., krajský soud uvedl, že jmenovaný svědek byl zaměstnancem společnosti ZEMSPOL České Meziříčí a jeho výpověď vyvrátilo svědectví předsedy představenstva uvedené společnosti Ing. Syrůčka, neboť právě on dojednával obchody s žalobcem; svědek Č. se na prodeji zvířat nepodílel. Svědecká výpověď Č. proto neprokázala, že by Ing. Ch. zprostředkovala žalobci služby.

[7] Taktéž v hodnocení svědecké výpovědi Ing. Ch. se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného, který ji považoval za nevěrohodnou. Výpověď Ing. Ch. v průběhu daňové kontroly neodpovídala tomu, co svědkyně uvedla před policejním orgánem. Zároveň její svědectví vyvrátily výpovědi všech osob, které prodávaly zvířata nebo jednaly za jednotlivé právnické osoby. Navíc se svědkyně omezila na pouhé konstatování, že obchody zprostředkovala, aniž by uvedla bližší okolnosti nebo svá tvrzení doložila. Přitom krajský soud poukázal na výpovědi jednotlivých svědků, které vyvracely svědectví Ing. Ch. Svědectví Ing. Ch. je nevěrohodné i ve vztahu k tomu, co uvedla o daňových dokladech vystavených společností CITY LEAS, protože dle úředního záznamu ze dne 3. 5. 2010 na policii výslovně uvedla, že na pokyn Ing. K.

pokračování

vystavovala fiktivní faktury opatřené falešným razítkem a podpisem. Na základě fiktivních faktur pak nemohla existovat žádná zdanitelná plnění, která by žalobce využil pro svou ekonomickou činnost. Společnost CITY LEAS nebyla ani registrována jako plátcem daně z přidané hodnoty, nejednalo se tedy o doklady vystavené plátcem daně a nebyla tak dodržena žádná z podmínek pro uznání nároku na odpočet daně. Z toho důvodu nelze na danou věc aplikovat rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C – 438/09 odkazovaný žalobcem. Společnost CITY LEAS žalobci žádné služby neposkytla, fakturace přijatých plnění neodpovídala realitě a byla pouze fiktivní, což je pro posuzovanou věc rozhodné. Fiktivní fakturace tak nemohla ani založit povinnost subjektu k registraci k dani z přidané hodnoty.

[8] Krajský soud rovněž nesdílel žalobcův názor, že dokazování před finančními orgány bylo neúplné. Dle provedených důkazů nebylo poskytování zprostředkovatelských služeb prokázáno. Správce daně přitom vyslechl všechny osoby a zástupce právnických osob, o kterých žalobce tvrdil, že s nimi navázal obchodní vztahy prostřednictvím Ing. K. a Ing. Ch. Dostal tak povinnosti v § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Jestliže vyslechnutí svědkové vyvrátili to, že k navázání obchodní vztahů se žalobcem došlo za přičinění tvrzených zprostředkovatelů, nebylo třeba provádět další dokazování. Ze stejného důvodu správce daně nepochybil, pokud neprovedl důkaz trestním spisem ve věci Ing. K., protože bylo spolehlivě prokázáno, že žalobce zprostředkovatelské služby nepřijal. Postup správních orgánů byl proto v souladu i s judikaturou správních soudů odkazovanou žalobcem.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Kasační stížností podanou dne 9. 4. 2015 napadl žalobce (dále též „stěžovatel“) uvedený rozsudek krajského soudu. Stěžovatel namítá, že vyplacení zprostředkovatelských provizí Ing. K. bylo nutnou podmínkou k tomu, aby mohl od K+K nakoupit živá zvířata a ta následně se ziskem prodat. Ing. K. působil u uvedeného podnikatele ve funkci hlavního zootechnika a jako jediný v té době rozhodoval, komu budou zvířata prodána. Stěžovatel se proto domnívá, že se jednalo o plnění, které bylo použito na uskutečnění vlastních zdanitelných příjmů. Nutno podotknout, že na rozdíl od námitek obsažených v žalobě, se námítky v kasační stížnosti vztahují toliko ke zprostředkování obchodů ze strany Ing. K.

[10] Stěžovatel uvádí, že oproti názoru krajského soudu vyplývá poskytnutí zprostředkovatelských služeb nikoli pouze z výpovědi Ing. K., ale rovněž z výpovědi Ing. Kačerovského. Argumentaci krajského soudu přitom vnímá jako rozhořčení, že Ing. K. zřejmě nevykonával svoji pracovní funkci ve vztahu ke svému zaměstnavateli řádně. Předmětem řízení není ale hodnocení jednání Ing. K. Je jím otázka, zda stěžovatel splnil podmínky pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet. Formální podmínky stěžovatel splnil prokázáním odpočtu daňovým dokladem vystaveným plátcem; Ing. K. přijímal platby za své služby v postavení podnikatele. Zároveň, pokud by stěžovatel nevyplatil Ing. K. zprostředkovatelskou odměnu, nemohl by od K+K nakoupit živá zvířata, jež by potom se ziskem prodal. K uvedeným závěrům stěžovatel odkazuje na výsledky Ing. K. a Ing. Kačerovského. Stěžovatel se proto domnívá, že poskytnutí služeb Ing. K. bylo prokázáno a nehledě na povahu služeb se jednalo o plnění použité na uskutečnění vlastních zdanitelných příjmů.

[11] Stěžovatel rovněž podotýká, že byl v dobré víře, že zprostředkovatelská odměna ve prospěch Ing. K. byla dohodnuta s K+K. Pokud neměl o nepoctivém jednání Ing. K. povědomí jeho zaměstnavatel, stěžovateli není jasné, jak mohl toto jednání odhalit on. Odkazuje přitom na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), podle níž důkazní

břemeno ohledně zjišťování míry účasti na daňovém podvodu nese správce daně (rozsudky ve věcech C-80/11 a C-142/11; C-342/11; C-285/11; C-78/12; C-18/13).

[12] Stěžovatel dále brojí proti tomu, že krajský soud neprovedl dokazování trestním spisem ve věci Ing. K., ze kterého mělo vyplynout, že zaplacení zprostředkovatelské provize bylo nutnou podmínkou pro sjednání obchodu. Krajský soud uvedl, že navržený důkaz nebylo nutné provést, protože zprostředkování ze strany Ing. K. nebylo prokázáno. Stěžovatel navrhol provedení důkazu ale právě za účelem prokázání tohoto zprostředkování. Pokud krajský soud dále uvedl, že nebyl dán důvod pro vyplacení zprostředkovatelské provize, chtěl stěžovatel právě dokazováním existenci důvodu k vyplácení zprostředkovatelské provize prokázat.

[13] Žalovaný ve vyjádření ze dne 13. 5. 2015 ke kasační stížnosti uvádí, že se zcela ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu. K první námitce poukazuje na to, že Ing. Kačerovský potvrdil, že Ing. K. sice zprostředkoval prodej skotu pro K+K, ale tuto činnost vykonával jako zaměstnanec, který nakládal s majetkem zaměstnavatele. Ing. K. proto nevznikl v souvislosti s prodejem nárok na jakoukoliv odměnu vyplacenou stěžovatelem. Nebyla tedy prokázána oprávněnost nároku na odpočet na základě daňových dokladů vystavených Ing. K. Žalovaný dále vyvrací aplikovatelnost stěžovatelem citované judikatury Soudního dvora, protože stěžovatel neprokázal, na co konkrétně uplatněné náklady vynaložil, tj. jaké služby mu byly poskytnuty, ani souvislost přijatých zdanitelných plnění s ekonomickou činností stěžovatele, stejně tak neprokázal faktické poskytnutí zdanitelných plnění. Není proto na místě aplikace judikatury týkající se případů, kdy je plnění uskutečněno, avšak daňový subjekt objektivně mohl a měl vědět, že se účastní plnění zasaženého daňovým podvodem. Závěrem žalovaný uvádí, že nebyla provedena lustrace trestního spisu ve věci Ing. K., protože trestní rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích nevypovídal o zprostředkování mezi stěžovatelem a jeho dodavateli, ale týkal se podvodné činnosti Ing. K. a Ing. Ch. při prodeji skotu K+K. Stěžovatel přitom opomíjí, že žalovaný provedl všechny stěžovatelem navržené svědecké výpovědi. Z jednotlivých výsledků vyplynulo, že obchody byly sjednávány pouze se stěžovatelem bez účasti třetí osoby, a stěžovateli dodavatelé žádné zprostředkování nepotvrdili.

[14] V replice ze dne 26. 5. 2015 stěžovatel již nic nového (kromě nesouhlasu s přiznáním nákladů žalovanému) nad rámec kasační stížnosti neuvedl.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3, 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].

[16] Kasační stížnost **není** důvodná.

[17] Soud vycházel ze správních spisů správce daně a žalovaného jak k dani z přidané hodnoty za přezkoumávané období (1. – 4. čtvrtletí roku 2008 a leden – prosinec 2009), tak k dani z příjmu fyzických osob (období let 2008 a 2009), týkajících se stěžovatele, neboť listiny založené ve spisech na sebe vzájemně odkazují a mnohé slouží jako podklad pro rozhodnutí v obou uvedených věcech zároveň. Stěžovatel byl v průběhu daňové kontroly se všemi zjištěními průběžně seznamován (viz Protokol o předání kontrolního zjištění DPFO, DPH 2008, 2009

pokračování

ze dne 16. 9. 2011, č. j. 102068/11; Protokol o seznámení s kontrolním zjištěním DPFO, DPH 2008, 2009 ze dne 27. 4. 2012, č. j. 64847/12; Protokol o předání kontrolního zjištění DPFO, DPH 2008, 2009 ze dne 27. 2. 2013, č. j. 275663/13), přičemž průběh a výsledky daňové kontroly shrnul správce daně ve zprávách o daňové kontrole č. j. 610273/13/2211-05042-303407 a č. j. 610287/13/2211-05042-303407, které byly se stěžovatelem prostřednictvím jeho zástupce projednány dne 5. 4. 2013. Nejvyšší správní soud zjistil tyto podstatné skutečnosti:

[18] Smlouvou o zprostředkování datovanou ke dni 1. 2. 2007 uzavřel stěžovatel s Ing. Pavlem Krejčím dohodu, že zprostředkovatel bude vyvíjet činnost směřující k obstarávání příležitostí k uzavírání smluv na nákup a prodej hospodářských zvířat. Činnost měla být realizována v období únor až prosinec 2007. Zprostředkovateli dle smlouvy příslušela za zprostředkované obchody provize, která měla zahrnovat i úhradu nákladů spojených se zprostředkováním. Výše provize ani způsob jejího určení nebyly ve smlouvě uvedeny. Dne 3. 1. 2008 uzavřel stěžovatel s Ing. P. K. další smlouvu o zprostředkování, podle níž zprostředkovatel bude vyvíjet činnost směřující k obstarávání příležitostí k uzavírání smluv na nákup a prodej hospodářských zvířat. Délka činnosti nebyla ve smlouvě vymezena. Zprostředkovateli dle smlouvy příslušela za zprostředkované obchody provize, která měla zahrnovat i úhradu nákladů spojených se zprostředkováním. Výše provize ani způsob jejího určení nebyly ve smlouvě uvedeny.

[19] V odpovědi ze dne 23. 11. 2010, č. j. 27673/10/088930304646, Finanční úřad v Třeboni uvedl k dožádání Finančního úřadu ve Strakonici, že u Ing. P. K. prováděl kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009. Ing. K. nepředložil finančnímu úřadu žádné doklady týkající se podnikatelské činnosti s tím, že mu veškeré účetnictví bylo odcizeno; doložil i zápis od policie.

[20] Správce daně (pozn.: tehdy jako Finanční úřad ve Strakonici) vyzval výzvami ze dne 11. 4. 2011, č. j. 43602/11/105930303740 a č. j. 43597/11/105930303407, stěžovatele, aby prokázal a doložil, že zprostředkovatelské služby skutečně přijal a použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH. Zejména měl stěžovatel uvést a doložit konkrétní obchody, které pro něj byly zprostředkovány mj. Ing. P. K. Stěžovatel dne 2. 5. 2011 předložil celkem 4 soupisy s daty nakládky, čísla přijatých faktur, jména dodavatele, atd. Z nich mělo vyplývat, že zprostředkování bylo zajišťováno Ing. K. a Ing. Ch. Na základě těchto soupisů správce daně dožádal příslušné finanční úřady, kdy bylo provedeno celkem 35 svědeckých výpovědí ohledně sjednávání uvedených obchodů.

[21] Protokolem ze dne 27. 6. 2011, č. j. 45328/11/088930305749, zaznamenal Finanční úřad v Třeboni výslech svědka Ing. Jana Kačerovského. Svědek uvedl, že zná stěžovatele, ale ve věci prodeje hospodářských zvířat s ním nikdy nejednal. K+K zastupoval a obchody sjednával Ing. K., hlavní zooteknik, který skončil pracovní poměr ke dni 1. 2. 2010. Domluva probíhala mezi stěžovatelem a Ing. K.; na jejím základě vystavoval Ing. Kačerovský faktury. V otázce cen a předávání zvířat jednal za K+K Ing. K.; dopravu zajišťoval stěžovatel. Svědek si nebyl jist, jakým způsobem probíhalo placení, ale převážně se jednalo o převod na bankovní účet. Zároveň nevěděl o tom, že by byla do obchodu zapojena jakákoli třetí osoba. Paní Ing. Ch. neznal.

[22] Protokolem ze dne 8. 12. 2011, č. j. 56503/11/088930304646, zaznamenal Finanční úřad v Třeboni výslech svědka Ing. P. K. Na otázku, zda měl svědek v pracovní náplni prodávat skot, za jakou cenu a zda do fakturovaných zprostředkovatelských služeb pro stěžovatele započítával také zprostředkování prodeje skotu od jeho zaměstnavatele Ing. Kačerovského, svědek uvedl, jakým způsobem určoval prodejní cenu skotu. Nebyl schopen ale potvrdit, „[...] že docházelo ke provizi z prodeje mateřské firmy“. Vzhledem k některým výhodným prodejm skotu mohla být v celkové ceně provize zahrnuta; obchod byl výhodný, protože stěžovatel byl schopen zvířata

flexibilně jatečně realizovat. Svědek na dotaz, v čem spočívalo zprostředkování obchodů mezi stěžovatelem a K+K, uvedl, že zprostředkování prodeje skotu z největší části spočívalo ve zprostředkování nákupů od cizích dodavatelů, resp. poskytování informací o možnosti obchodu. Finanční úřad dále odkázal na materiály získané od Policie ČR, z nichž vyplynulo, že svědek dodával nepravdivé podklady pro vystavení faktur na odběratele (např. společnosti ALISY v. o. s. a TADORNA s. r. o.), kteří o tom nevěděli. Hospodářská zvířata a jiné komodity (dále jen „zboží“) byly prodávány za podhodnocenou cenu dál a následně svědek totéž zboží prodal za podstatně vyšší ceny sám nebo jménem jiné osoby. Zároveň se tázal, komu toto zboží prodával. Svědek odkázal na soudní spis, sdělil, že účetnictví mu bylo odcizeno a nevěděl, co by s odstupem času dodal. Nebyl schopen sdělit, zda tento skot prodal i stěžovateli; možná se jednalo o jeden nebo dva případy. Na dotaz, jaké jiné obchody v letech 2008 a 2009 zprostředkoval (názvy dodavatelů, odběratelů a počty kusů), uvedl, že se jedná o široký záběr a mnoho informací ohledně případné obchodní spolupráce. Vyjmenovat konkrétní obchodní partnery bylo obtížné, protože vlastní realizace byla výsledkem až jednání mezi stěžovatelem a dodavatelem. Příkladem uvedl několik jmen; chovatelé ale nemuseli ani vědět, že kontakt pocházel od svědka. Finanční úřad se dále tázal na Ing. Ch. a konfrontoval svědka s informací, že Ing. Ch. vypověděla, že svědek po ní požadoval vystavení fiktivních faktur, a tázal se, pro koho byly faktury vystaveny. Svědek uvedl, že byla jeho obchodním partnerem a zajišťovala nákup a prodej. O tom, že jsou faktury fiktivní, nevěděl, a jinak odkazoval na soudní spis. Zároveň na dotaz uvedl, že stěžovatel s tím neměl nic společného ani ve vztahu ke společnosti ALISY v. o. s, ani ve vztahu ke společnosti TADORNA s. r. o. Finanční úřad předložil svědkovi smlouvu o zprostředkování ze dne 1. 2. 2007, svědek potvrdil, že ji podepsal a na dotaz vyslovil domněnku, že podle ní prováděl zprostředkování i v roce 2008 a 2009. Dále potvrdil, že vystavil faktury předložené zástupcem stěžovatele. Na dotaz uvedl, že stěžovateli poskytl zprostředkovatelské služby tak, jak bylo uvedeno na fakturách. Svědek dále na dotaz, v čem spočívaly jeho specifické znalosti, které stěžovateli v rámci zprostředkování nabízel, popsal, že jeho „[...] poskytování spočívalo především ve velmi fundované znalosti prostředí vyplývající z přístupu k informacím v rámci hospodářských zvířat v rámci České republiky a tím i možnosti nabídnout potenciální obchody těchto komodit“. K realizaci obchodů stěžovatele přispívaly i kontakty s chovateli v rámci České republiky. Svědek dále na dotaz popsal, jak kontakty a informace nabyly; jednalo se o dlouhodobou činnost v oboru od roku 1982. Uvedl, že stěžovateli poskytoval informace, které vedly k uzavírání obchodních smluv stěžovatelem s dodavatelem skotu. Stěžovatel tyto informace nemohl mít, protože nebyl v kontaktu s uvedenými dodavateli. Svědek zároveň potvrdil, že fakturovaná zprostředkovatelská odměna zahrnovala rovněž skutečnost, že stěžovatel nakupoval od Ing. Kačerovského, a to vzhledem k některým výhodným prodejem skotu.

[23] Přílohou uvedeného protokolu ze dne 8. 12. 2011 je smlouva o zprostředkování ze dne 1. 2. 2007 (viz výše) a faktury vystavené Ing. K. stěžovateli za zprostředkování nákupu a prodeje dobytka v období let 2008 až 2009. Fakturovaná cena byla dle textu faktur určena dohodou. Např. na faktuře č. 1/2008, ze dne 15. 1. 2008, je uvedeno: „Fakturuji Vám za zprostředkování nákupu chov. a jateč. skotu v rámci ČR k 15. 1. 08 celkovou částku...25.426 DPH 19% 4.831“. Dále dle faktury č. 2/2009, ze dne 5. 1. 2009, Ing. K. fakturuje „za zprostředkování nákupu a prodeje jateč. a chovného skotu v rámci ČR celkovou částku dle dohody 130.735 DPH 19% 24.839,65, celkem (zaokrouhl. 155.575 Kč) ...“. Obdobně zní také dalších 9 příložených faktur.

[24] V čestném prohlášení ze dne 2. 8. 2012 Ing. P. K. prohlásil, že v průběhu výslechu dne 8. 12. 2011 neuvedl veškeré důležité okolnosti ohledně svojí obchodní spolupráce se stěžovatelem. Dále uvedl, že po konzultaci s právníkem je připraven zopakovat výpověď a případně upřesnit všechny podstatné okolnosti.

pokračování

[25] Protokolem ze dne 19. 9. 2012, č. j. 105676/12/105930303407, zaznamenal Finanční úřad ve Strakonících doplněný výsledk svědka Ing. P. K. Svědek uvedl, že by nevznikl obchodní vztah mezi K+K a stěžovatelem, pokud by nedošlo k dohodě se stěžovatelem o úhradě provize. Stěžovatel by neobdržel ani informace, ani zvířata od K+K a jiných dodavatelů, což podle názoru stěžovatele zaznělo i během pohovoru dne 8. 12. 2011. Pokud by se se stěžovatelem nedohodl, nabízeli se jiní obchodníci, kteří byli ochotni se domluvit na úhradě poskytovaných služeb a hospodářských zvířat. Na dotazy odpověděl, že v roce 2008 a 2009 pracoval jako zootechnik K+K pro Ing. Kačerovského. V mnoha případech dodával stěžovateli zvířata právě K+K. Svědek uvedl, že zprostředkoval obchodní vztah mezi stěžovatelem a K+K spočívající v nákupu a prodeji hospodářských zvířat. Zároveň na dotaz konstatoval, že bez vyplacení zprostředkovatelské provize by stěžovatel zvířata od K+K neobdržel; provize byla podmínkou pro vznik obchodního vztahu mezi svědkem a stěžovatelem. Výše provize byla určena na základě množství obchodů včetně prodeje zvířat od K+K. V případě nadprůměrného zhodnocení zvířat byla část finančních prostředků zahrnuta do svědkovy odměny za zprostředkování prodeje zvířat stěžovateli. Na dotaz, zda každá faktura byla vystavena na základě uskutečněných obchodů, svědek uvedl, že „[...] *valná většina byla z obchodů a část byla za poskytnuté informace*“. Velkou část fakturované provize tvořila odměna za obchody s K+K. Na dotaz finančního úřadu svědek uvedl řadu jiných dodavatelů, s nimiž zprostředkoval stěžovateli kontakt; vzhledem k množství informací ale potenciální dodavatel často nemusel vědět o zdroji kontaktu. Uvedl i způsob výpočtu odměny, která vycházela většinou z obvyklé ceny. Stěžovatel poskytoval svědkovi nákupní lístky a na základě realizovaného obchodu byla určena odměna, která se odvíjela jednotlivě od každého obchodu. U obchodů, které neproběhly, byly jeho náklady cestovné a náklady na telefon. Na dotaz ohledně původu nákupních lístků uvedl, že jsou nákupní lístky dvojího druhu: od odběratele a dodavatele. Odměna svědka byla určena na základě realizace každého kusu hospodářského zvířete. Za zvířata od K+K s problémovou jateční kvalitou byla výše odměny stanovena na základě realizace zvířete na jatkách nebo v živé hmotnosti od dodavatele, výše odměny se pohybovala od jednoho do tří tisíc.

[26] Protokolem ze dne 10. 12. 2012, č. j. 63700/12/088930304646, zaznamenal Finanční úřad v Třeboni výsledk svědka Ing. Jana Kačerovského. Svědek na dotaz uvedl, že mu nebylo známo, že Ing. K. obchodně upřednostňoval v letech 2008 a 2009 stěžovatele, který by mu mohl za to dávat odměnu. Svědek nevěděl o tom, v jaké kvalitě byl skot K+K a jaký skot byl stěžovateli prodáván, protože obchody uzavíral Ing. K. Svědek dále na dotaz uvedl, že vypovídal v pozici poškozeného před Krajským soudem v Českých Budějovicích v průběhu řízení s Ing. K. vedeného pod sp. zn. 20 T 11/2011. Ing. K. ho poškodil prodejem skotu, sena a slámy. Svědek předestřel, že panovala mezi ním a Ing. K. důvěra. Ing. K. byl hlavním zootechnikem a měl prodávat skot za cenu, která neměla poškozovat K+K; přitom cenové a platební podmínky domlouval on. Svědek Ing. K. hodnotil jako dobrého pracovníka; podvod, který učinil, byl ale pro svědka zklamáním a osobní prohrou, proto s ním rozvázal pracovní poměr.

[27] Žalovaný v rozhodnutí ze dne 18. 2. 2014, č. j. 4316/14/5000-14301-704561, nejprve shrnul odvolací námitky stěžovatele a dále se zabýval relevantní právní úpravou, kterou následně aplikoval na zjištěný skutkový stav. Z odpovědí svědků dle žalovaného vyplynulo, že prodej skotu pro K+K zajišťoval Ing. K., jako hlavní zootechnik, který domlouval i cenové a platební podmínky s odběrateli. Ing. K. vykonával ale práci dle předmětu své funkce, tedy jako zaměstnanec podnikatele Ing. Kačerovského. Po porovnání soupisu faktur a samotných faktur Ing. K. a zjištění rozporů neosvědčil předložené soupisy faktur týkající se zprostředkovaných obchodů Ing. K. za roky 2008 a 2009 jako důkazy, které by věrohodně prokazovaly, že ke zprostředkovaným obchodům skutečně došlo. Dále posuzoval jednotlivé důkazy provedené výsledkem svědků. K výsledkům Ing. K. žalovaný předně upozornil například

na to, že smlouvy o zprostředkování neobsahovaly výši či způsob určení provize, stejně tak ani žádná z faktur. Doklady jsou nevypovídající a ničím nepodložené. Během výslechu dne 8. 12. 2011 Ing. K. uvedl, že není schopen potvrdit, že docházelo k provizi z prodeje mateřské firmy, vzhledem k některým výhodným prodejům bylo ale možné, že provize mohla být v celkové ceně zahrnuta. Žalovaný poukázal na to, že stěžovatel uplatňoval náklady na zprostředkování na základě samostatných faktur za zprostředkovatelské služby, nikoli jako součást nákupní ceny skotu. Výpověď Ing. K. ze dne 19. 9. 2012 považoval žalovaný pro rozpory s první výpovědí ze dne 8. 12. 2011 za účelovou. K podpoře svých závěrů taktéž zdůraznil, že v průběhu řízení nebyly předloženy žádné doklady k odměnám na základě neuskutečněných obchodů, jak bylo tvrzeno. Předloženými doklady či výslechem svědka nebylo prokázáno, za jaké konkrétní služby byly uplatňované částky hrazeny a v jakém rozsahu. Žalovaný poukázal na rozpory mezi tvrzenými jmény osob, se kterými měl Ing. K. zprostředkovat obchod, a jmény osob, jež stěžovatel uvedl ve svém soupisu. Žalovaný proto uzavřel, že v celém řízení nebylo prokázáno, co bylo stěžovateli zprostředkováno, při jakých obchodech a jaká provize měla náležet zprostředkovateli, či že by Ing. K. skutečně působil ve prospěch stěžovatele jako zprostředkovatel. K námitce, že stěžovatel nevěděl o nepoctivém jednání svých obchodních partnerů, a poukazům na judikaturu Soudního dvora Evropské unie uvedl žalovaný zejména to, že správce daně nevytýkal stěžovateli účast na daňovém podvodu, nýbrž neprokázání faktického přijetí zdanitelných plnění, proto mu odpočet daně neuznal. Nadto ze spisového materiálu vyplývají objektivní skutečnosti nesoucí znaky podvodného jednání, o kterých stěžovatel mohl a měl vědět, kdyby vynaložil alespoň minimální potřebnou aktivitu k prověření svých obchodních partnerů. Konečně žalovaný neprovedl důkaz trestním spisem, protože se týkal pouze podvodné činnosti Ing. K. při prodeji skotu z podniku Ing. Kačerovského, nikoliv zprostředkovatelské činnosti pro stěžovatele.

III. a)

Prokázání přijetí zdanitelného plnění

[28] Dle § 72 odst. 1 zákona o DPH *[n]árok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Zdanitelným plněním se dle § 2 odst. 3 téhož zákona rozumí plnění, které je předmětem daně, pokud není osvobozeno od daně, přičemž dle odst. 1 písm. b) téhož ustanovení je předmětem daně taktéž poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Ustanovení § 14 odst. 1 zákona o DPH obecně stanoví, že [p]oskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti.*

[29] Předmětem sporu je především posouzení otázky, zda stěžovateli mohlo být uznáno, resp. zda prokázal přijetí zdanitelných plnění, která by využil pro svou ekonomickou činnost (dále jen „zdanitelná plnění“), která měla spočívat v realizaci zprostředkovatelských služeb ze smlouvy o zprostředkovávání uzavřené s Ing. K., tedy zda mu vznikl z tvrzeného právního vztahu nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Ing. K. měl vystupovat jako zprostředkovatel obchodů mezi stěžovatelem a K+K; zároveň měl ale jako zaměstnanec K+K výsostně postavení při sjednávání smluv o prodeji dobytka. Nejvyšší správní soud shledal v předloženém sporu dvě otázky k posouzení. Nejprve se zabýval právní otázkou, jaký význam má v kontextu zákona o DPH souběh postavení zprostředkovatele obchodu a zaměstnance společnosti, která obchod uzavřela, v jedné osobě, pokud zájemce o zprostředkování uplatňuje zdanitelná plnění spočívající v realizaci zprostředkovatelských služeb dle smlouvy o zprostředkování.

[30] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že rozsudkem č. j. 4 Afs 109/2015 - 44 ze dne 31. 8. 2015 zamítl kasační stížnost stěžovatele ve věci doměření daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období let 2008 a 2009 (dále jen „rozsudek k dani z příjmu“). Byť se jedná o daň

pokračování

z příjmu fyzických osob, konkrétně o neuznání nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jedná se o tytéž skutkové okolnosti a totéž časové období, kdy stěžovatel uplatňoval jako daňově uznatelný náklad provizi ze smlouvy o zprostředkovávání uzavřené s Ing. K. Závěry v citovaném rozsudku stran předmětu sporu jsou proto plně aplikovatelné i v nyní posuzovaném případě. Nejvyšší správní soud v něm sice vycházel z judikatury vztahující se k dani z příjmu, avšak podstata věci je stejná, o čemž svědčí taktéž totožné námítky uplatněné stěžovatelem v obou kasačních stížnostech.

[31] Na shora uvedenou otázku odpověděl Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku kladně, tedy že bez dalšího není vyloučeno, aby daňový subjekt uplatnil daňově uznatelné výdaje na provizi ze zprostředkovatelské smlouvy mezi daňovým subjektem (zájemcem) a fyzickou osobou, která ve vztahu k daňovému subjektu vystupuje jako (i) zprostředkovatel obchodu daňového subjektu se společností a (ii) zaměstnanec společnosti, jenž je pověřen výlučným sjednáváním a uzavíráním těchto obchodů za společnost. Musí být však splněny určité podmínky dovozené judikaturou správních soudů (srovnej odstavce 31 až 36 rozsudku k dani z příjmu). Zdůraznil však, že *„přijímání zprostředkovatelské provize zaměstnancem od třetí osoby za služby, které jsou jeho běžnou pracovní náplní, není zcela běžné [srovnej § 301 písm. d) na konci a § 304 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce]. Z důvodu možného souběhu náplně zaměstnání s úkoly zprostředkovatele i střetu zájmů zaměstnance se zaměstnavatelem je proto možné klást na daňový subjekt vyšší nároky na prokázání tvrzených skutečností ohledně daňově uznatelných výdajů, resp. jejich úzké souvislosti se získáním zdanitelných příjmů. V určitých případech nelze ani opomenout skutečnost, že posuzovaná právní konstrukce může být za určitých okolností i trestněprávně postižitelná (srovnej § 331 a § 332 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník)“.*

[32] S ohledem na uvedené tak lze uzavřít, že ani ve vztahu k nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o DPH není vyloučeno, aby jej daňový subjekt uplatnil v souvislosti s přijetím zprostředkovatelských služeb od zaměstnance osoby, od níž taktéž přijímá zdanitelná plnění. Daňový subjekt však musí prokázat, že deklarovaná zdanitelná plnění skutečně přijal a použil je pro svou ekonomickou činnost, přičemž musí být konkrétně specifikován a prokázán taktéž jejich konkrétní rozsah. V této souvislosti jsou pak z důvodu uvedeného souběhu funkcí na daňový subjekt kladeny vyšší nároky, co se týče unesení důkazního břemene. Nejvyšší správní soud na tomto místě zdůrazňuje, že je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, k prokázání uskutečnění deklarované transakce proto nepostačí ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Pro případ vzniku pochybností o uskutečnění plnění v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet v daňovém přiznání, aby prokázal dalšími důkazy, že fakticky plnění přijal, v konkrétním období a rozsahu a právě toto plnění souvisí s následným uskutečněním jeho vlastní konkrétní ekonomické činnosti (srovnej odstavce 34 a 35 rozsudku k dani z příjmu).

[33] Nejvyššímu správnímu soudu tak nezbyvá, než odpovědět na další rozhodnou otázku - zda stěžovatel přijetí zdanitelných plnění prokázal. Na základě všech shora uvedených skutečností přitom dospěl k závěru, že stěžovatel důkazní břemeno v daňovém řízení navzdory své povinnosti neunesl.

[34] Stěžovatel namítá, že zprostředkovatelská provize vyplacená Ing. K. byla nutnou podmínkou pro nákup zvířat od K+K, a proto se jednalo o přijetí zdanitelného plnění ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH. Zároveň se domnívá, že doloženými fakturami prokázal formální stránku uskutečnění plnění, a dále odkazuje na výpověď Ing. K. ze dne 19. 9. 2012 a výpověď Ing. Kačerovského. Nejvyšší správní soud již ve věci daně z příjmu posoudil skutkový stav zachycený ve správních spisech a dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal daňově uznatelné

výdaje na provizi ze zprostředkovatelské smlouvy. V citované věci Nejvyšší správní soud vycházel z totožného skutkového stavu i totožných podkladů ve správním spise. Dospěl-li tedy u daně z příjmu k závěru, že stěžovatel neprokázal vynaložení daňově uznatelných nákladů na provizi za zprostředkování, není v nyní posuzovaném případě z povahy věci možné, aby Nejvyšší správní soud dospěl k jinému závěru a považoval „zprostředkování“ ze strany Ing. K. za uskutečnění zdanitelného plnění, jež stěžovatel prokázal. Zdejší soud proto na tomto místě zcela odkazuje na závěry vyslovené v rozsudku k dani z příjmu (viz odstavce 38 až 41), kde jsou podrobně vypořádány námitky stěžovatele, které uplatnil rovněž v kasační stížnosti vztahující se k DPH.

[35] Nejvyšší správní soud odkazuje na hodnocení provedených důkazů žalovaným, který mimo jiné správně konstatoval, že ze smluv a faktur nevyplývá, za zprostředkování jakých konkrétních obchodů Ing. K. stěžovateli vystavil tu kterou fakturu; nebylo zřejmé, v jakém rozsahu byly obchody zprostředkovány, či jak byla následně stanovena konkrétní výše provize. Tento deficit nebyl odstraněn ani opakovaným výslechem svědka. Za takových podmínek však není možné, aby mohl stěžovatel nárok na odpočet DPH úspěšně uplatnit, neboť určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytný. Daňový subjekt musí prokázat, za co konkrétně odpočet daně uplatňuje a nestačí jen obecně uvést, že se jednalo o zprostředkovatelské služby za nějaké obchody bez specifikace jejich rozsahu a na to navazujícího určení výše provize za tuto konkrétní službu. Zdejší soud se tudíž ztotožňuje s napadeným rozhodnutím žalovaného, jakož i s krajským soudem, který mu rovněž přisvědčil.

[36] Nad rámec nutného lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 13/2011 – 81, z něhož vyplývá, že s ohledem na nutnost vycházet ze zásady jednoty právní úpravy daní je třeba obsah pojmu „služba“ dle zákona o daních z příjmů vykládat v souladu s § 14 zákona o DPH. Jelikož poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti je zdanitelným plněním dle zákona o DPH a zároveň může být provize za totožnou službu výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle zákona o daních z příjmů, přičemž v daném případě mělo takovou službu dle stěžovatele představovat zprostředkování prodeje ze strany Ing. K., musel Nejvyšší správní soud (byť na základě odlišných právních předpisů) dospět ke stejnému výsledku. Zároveň nyní soud neshledal důvod odchytil se od názoru vysloveného v rozsudku k dani z příjmu.

[37] S odkazem na shora uvedené lze proto uzavřít, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění dle § 72 odst. 1 Zákona o DPH. Finanční orgány tak postupovaly správně, pokud za částku odpovídající neoprávněně uplatněnému odpočtu daně stěžovateli dodatečně doměřily daň.

III. b)

Neprovedení důkazu trestním spisem

[38] Stěžovatel dále brojí proti tomu, že finanční orgány neprovedly důkaz trestním spisem ve věci Ing. K., který by potvrdil, že zaplacení provize bylo nutnou podmínkou pro sjednání obchodu, neboť ve stejném postavení mohly být i jiné daňové subjekty, jejichž identifikace měla být ve spise uvedena. Totožnou námitkou se Nejvyšší správní soud již zabýval ve shora odkazovaném rozsudku k dani z příjmu a neshledal ji důvodnou, k čemuž uvedl následující.

[39] „*Správní soudy již opakovaně vykládaly postup hodnocení důkazu dle daňového řádu. Samotné „[h]odnocení důkazů je myšlenková činnost, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti)“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 7 Afs 128/2006 - 67). Zároveň lze uvést k hodnotě*

pokračování

závažnosti důkazu, že „[o]becně platí, že správní orgán nemusí z navrhovaných důkazů provést ty důkazy, jimiž mají být prokázány skutečnosti, které jsou pro posouzení projednávané věci nerozhodné a právně nevýznamné. Na drubou stranu, rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože nebylo prokázáno jeho tvrzení [...], pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provedl navržené důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést zásadně jen tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány“ (rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002 - 35, č. 39/2003 Sb. NSS).

[40] *Ačkoli je možné za důkazní prostředky využít i podklady, které správce daně získá od jiných orgánů veřejné moci (§ 93 odst. 2 daňového řádu), zákon zjevně upřednostňuje v souladu se zásadou přímosti provádění důkazů bezprostředním výsledkem svědků před čtením protokolů o svědeckých výpovědích (§ 93 odst. 3 daňového řádu). Smyslem je, že správce daně i daňový subjekt se mohou, oproti statickému čtení protokolu, při výslechu svědka doptat na skutečnosti, které jsou pro daný případ potřebné. Zároveň nezprostředkovaný výslech umožňuje správci daně udělat si úsudek i o osobě svědka. Svědeckou výpověď upřednostňovala i judikatura vztahující se k předchozímu procesnímu předpisu – zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Zároveň zdejší soud poukazuje na to, že důkazní hodnota výpovědi obviněného v trestním řízení může být do značné míry ovlivněna tím, že se jedná i o obhajobu. Provedení důkazu listinou, která zachycuje takovou výpověď, omezuje zásadu bezprostřednosti dokazování (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 57, č. 1936/2009 Sb. NSS).“*

[41] S ohledem na shora citované dospěl zdejší soud k závěru, že nebylo potřebné provést důkaz trestním spisem. Předmětem dokazování byl pouze vztah mezi stěžovatelem a Ing. K. Pokud by z trestního spisu vyplynulo, že i jiné daňové subjekty poskytovaly Ing. K. zprostředkovatelskou provizi, jak chtěl stěžovatel prokázat, nebylo by možné z tohoto zjištění samo o sobě dovodit, že „zprostředkování“ učiněné Ing. K. představuje na straně stěžovatele přijetí zdanitelného plnění. Navrhovaný důkazní prostředek proto nebyl z tohoto pohledu pro daňové řízení relevantní.

[42] V rozsudku čtvrtého senátu Nejvyšší správní soud taktéž odkázal na zásadu bezprostřednosti dokazování, na základě níž je třeba upřednostnit důkazy, které lze provést nezprostředkovaně přímo před správcem daně. Bylo-li tedy stěžovatelovým záměrem prokázat trestním spisem, že zprostředkovatelská provize byla nutnou podmínkou pro sjednání obchodů s K+K, uvedl zdejší soud, že „[p]okud bylo možné vyslechnout Ing. K., nebyl dán důvod k tomu, aby byla jeho výpověď nabazována či doplňována protokolem o jeho výpovědi z trestního řízení, kde vystupoval v pozici obviněného. Nejvyšší správní soud ze spisového materiálu zjistil, že správce daně vyslechl Ing. K. dvakrát (body 24 a 26) a u obou výslechů byl přítomen zástupce stěžovatele, který mohl svědkovi klást doplňující otázky. Stěžovatel tak nebyl krácen na možnosti vyslechnout svědka ke skutečnostem, které považoval za potřebné“. Jak bylo výše uvedeno, jedním z důvodů vedoucích k závěru o neprokázání přijetí předmětného zdanitelného plnění bylo i to, že ani ze stěžovatelem předložených listin, ani z provedených svědeckých výpovědí nebylo možno ověřit, za jaké konkrétní obchody, které měl stěžovatel zprostředkovat Ing. K., měla být provize vyplacena. K této otázce ovšem nebylo možno ze spisů orgánů činných v trestním řízení nic zjistit, neboť jimi šetřené jednání Ing. K. se netýkalo obchodů se stěžovatelem.

[43] Jelikož Nejvyšší správní soud v nyní posuzovaném případě neshledal důvod odchýlit se od svého dřívějšího názoru, jenž ve vztahu ke stěžovateli vyslovil v rozsudku k dani z příjmu, nepřisvědčil ani této kasační námitce.

III. c) Ostatní námitky

[44] Stěžovatel se dále dovolává ochrany své dobré víry, protože se domníval, že zprostředkovatelské provize mezi ním a Ing. K. byly domluveny i v rámci podniku Ing. Kačerovského. Zároveň Ing. K. a Ing. Kačerovský měli společnou kancelář, a proto stěžovatel neví, jak mohl on sám odhalit podvodné jednání Ing. K., pokud ho neodhalil Ing. Kačerovský. Stěžovatel odkazuje na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, podle níž prokazuje míru účasti daňového subjektu na daňovém podvodu správce daně.

[45] Ve vztahu k námitce vycházející z tvrzené skutečnosti, že Ing. K. a Ing. Kačerovský měli společnou kancelář, Nejvyšší správní soud uvádí, že jde o skutečnost, která nevyplývá ze spisu a stěžovatel ji uplatnil poprvé až v kasační stížnosti, proto k ní ve smyslu ustanovení § 109 odst. 5 s. ř. s. nepřihlížel.

[46] Obdobně je třeba nahlížet taktéž na argumentaci stěžovatele stran judikatury Soudního dvora Evropské unie, dle které má účast daňového subjektu na podvodu prokazovat správce daně. Kasační stížnost je totiž dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná pro důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, č. 1743/2009 Sb. NSS; ze dne 29. 12. 2005, č. j. 1 Ads 1/2004 - 47; ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, č. 419/2004 Sb. NSS).

[47] Judikatura Soudního dvora Evropské unie, které se stěžovatel dovolával v žalobě, je odlišná od judikatury, které se dovolává v kasační stížnosti. V žalobě se stěžovatel dovolával rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 12. 2010 ve věci C - 438/09 (Daňkowski) a to ve vztahu k neuznání oprávněnosti jím uplatněného nároku na odpočet dle dokladů vystavených ing. Ch. za společnost CITY LEAS s.r.o., argumentoval jím proti poukazu žalovaného na to, že tato společnost nikdy nebyla registrována jako plátc DPH (vedle toho pak nesouhlasil se závěrem žalovaného, že nebylo prokázáno faktické uskutečnění deklarovaných plnění touto společností). Uvedený rozsudek Soudního dvora Evropské unie se vztahuje k možnosti uplatnit odpočet daně i za plnění poskytnuté plátcem daně, který není k dani z přidané hodnoty registrován. Krajský soud však v napadeném rozsudku (str. 11) správně vysvětlil, že se na danou věc nepoužije, neboť u předmětných faktur se jednalo nejen o to, že doklady nebyly vystaveny registrovaným plátcem, ale předně nebyla dodržena základní podmínka pro uznání nároku na odpočet daně. Společnost CITY LEAS s. r. o. totiž žalobci žádné služby neposkytla, fakturace přijatých plnění neodpovídala realitě a byla pouze fiktivní, což bylo důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně stěžovateli. Krajskému soudu tak nelze vytýkat, že by se s žalobními námitkami jakkoliv nevyřadil či jinak pochybil.

[48] Na uvedeném nic nemění ani skutečnost, že aplikací rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ohledně povinnosti správce daně prokázat účast daňového subjektu na daňovém podvodu (resp. že o tom vědět mohl a měl) se zabýval žalovaný ve svém rozhodnutí (viz str. 23). Na rozdíl od žaloby totiž stěžovatelovo odvolání obdobné námitky obsahovalo. Žalovaný následně správně upozornil, že stěžovateli byla daň doměřena nikoli pro jeho účast na daňovém podvodu, nýbrž proto, že neprokázal faktické přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů uvedených na předmětných dokladech ani jejich souvislost se svou ekonomickou činností, tedy nesplnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle zákona o DPH.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

pokračování

[49] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[50] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Žalovanému potom zdejší soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože konstantní judikatura zpravidla neumožňuje přiznat správním orgánům náhradu nákladů řízení nepřesahujících rámec běžné úřední činnosti (například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20, ze dne 7. 1. 2015, č. j. 1 Afs 225/2014 - 31, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. října 2015

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu