



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK

### JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců JUDr. Věry Balejové a JUDr. Ing. Zdeňka Strnada, Ph.D., v právní věci žalobce **Penzion Neptun, s.r.o.**, se sídlem v Třeboni, Sportovní 1141, zastoupeného Doc. JUDr. Milanem Kindlem, CSc., advokátem se sídlem Chomutov, Blatenská 3218/83, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2015 č.j. 42312/15/5300-21441-703172, **t a k t o :**

**Žaloba se z a m í t á.**

**Žalovanému se náhrada nákladů řízení n e p ř i z n á v á .**

#### **O d ů v o d n ě n í :**

##### **I. Vymezení věci.**

(1) Žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 20. 1. 2016 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 12. 2015 č.j. 42312/15/5300-21441-703172, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 24. 3. 2014 -

- č.j. 675908/14/2214-05700-307331, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2010 ve výši 15.400 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 3.080 Kč,
- č.j. 675999/14/2214-05700-307331, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2010 ve výši 20.000 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 4.000 Kč,
- č.j. 676057/14/2214-05700-307331, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2010 ve výši 24.000 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 4.800 Kč,
- č.j. 676118/14/2214-05700-307331, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2010 ve výši 24.000 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 4.800 Kč,
- č.j. 676480/14/2214-05700-307331, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2010 ve výši 22.000 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 4.400 Kč a tato rozhodnutí byla potvrzena.

(2) Žalobce v první řadě popsal závěry správce daně a shrnul, že daňové orgány dospěly k závěru, že nárok na provizi žalobci nevznikl, neboť se v případě provize vyplacené Janu Svobodovi na základě zprostředkovatelské smlouvy podle daňových orgánů o zdanitelné plnění nejednalo. Žalobce uvedl, že v době, které se daňová kontrola týkala, platil nyní již zrušený obchodní zákoník č. 513/1991 Sb., který v § 644 stanovil, že nárok na provizi vzniká za podmínek v tomto ustanovení stanovených. Žalobce odkázal na konstantní judikaturu Nejvyššího soudu v souvislosti s nárokem na provizi podle zprostředkovatelských smluv a vyslovil názor i s odkazem na rozhodovací praxi Ústavního soudu, že je třeba brát zřetel na skutečnost, že právo soukromé (uzavřená smlouva o zprostředkování) nárok na provizi a právo veřejné (existence zdanitelného plnění) od sebe nejsou odděleny čínskou zdí, ale oba právní systémy se sbližují, tudíž je třeba akceptovat zásadu jednoty a bezrozpornosti právního řádu. I při aplikaci daňových zákonů je nutné vycházet ze soukromoprávních zásad, což vyjádřil i Nejvyšší správní soud v konkrétně označených judikátech (sp. zn. 2 As 225/2014, 7 As 160/2015 apod.). Není tudíž možné, aby splnění povinnosti podle jednoho předpisu bylo současně porušením povinnosti podle jiné právní normy. Ačkoli daňový řád upřednostňuje hledisko materiální správnosti, nikoliv hledisko fiskální, což taktéž vyplývá z judikatury NSS, kupř. 9 Afs 41/2013, nemůže se postavení žalobce z veřejnoprávního hlediska lišit podle toho, jakou právní normu pro udržení a získání svých zdanitelných příjmů zvolil.

(3) Podle konstantní judikatury žalobce uzavíral smlouvu o zprostředkování v postavení zájemce a nebyl oprávněn zkoumat konkrétní aktivity zprostředkovatele ani případnou míru jeho úsilí. Na těchto závěrech se nic nezměnilo ani s účinností nového občanského zákoníku. Žalovaný v závěru svého rozhodnutí shrnul, že tvrzení žalobce a jeho odkazy na judikáty Nejvyššího soudu nijak neprokazují úsilí, které měl vyvinout fakticky J.S. Žalobce se však domnívá, že význam judikatury vyšších soudů je v tom, že z nich orgány veřejné moci vycházejí a pokud tak nečiní, porušují právo na spravedlivý proces. Pokud judikatura zastává názor, že zájemce není oprávněn zkoumat konkrétní aktivity zprostředkovatele ani případnou míru jeho úsilí, pak konstatování žalovaného se v těchto závěrech odchyluje od závěrů judikatury. Žalovaný měl přesvědčivě vyložit, proč nesdílí názor Nejvyššího soudu, nebo z jakých důvodů v jeho rozhodování je civilně právní judikatura nepoužitelná. To však žalovaný neučinil. Chybějící právní argumentace, z jakých důvodů žalovaný nerespektoval závěry relativně velmi konstantní judikatury, porušuje dle názoru žalobce právo na spravedlivý proces. K tomu odkázal na nálezy Ústavního soudu

ČR. Z těchto důvodů žalobce navrhl zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci k dalšímu řízení.

## **II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného správního orgánu.**

(4) Žalovaný správní orgán navrhl zamítnutí žaloby. Vyjádřil souhlas s projednáním věci bez nařízeného jednání ve smyslu § 51 odst. 1 s.ř.s. Stejně tak lze dovodit v případě žalobce, který v replice k vyjádření žalovaného rovněž sdělil, že souhlasí s tím, aby věc byla rozhodnuta bez nařízení jednání jen na základě účastníky předložených podání a spisů.

(5) Žalovaný správní orgán popsal průběh daňového řízení. K uplatněným žalobním námitkám žalovaný uvedl, že obsahově prakticky totožný spor týkající se žalobcovy daňové povinnosti na dani z příjmu právnických osob byl soudem již řešen rozsudkem ze dne 30. 11. 2015 sp. zn. 10 Af 5/2015.

(6) Žalobce celou svou žalobní argumentaci založil na skutečnosti, že mezi ním a J.S. došlo k uzavření zprostředkovatelské smlouvy. Žalovaný k tomu podotkl, že podle jeho názoru se jedná o smlouvu inominační. Smlouva nazvaná „Smlouva o podílu a provizi za zprostředkované obchody“ nenaplnuje znaky zprostředkovatelské smlouvy podle § 642 obchodního zákoníku. Žalobcem uzavřená smlouva s J.S. není čistou smlouvou o zprostředkování, ale inominační smlouvou vykazující některé znaky zprostředkovatelské smlouvy. Samotná povaha smlouvy uzavřené mezi žalobcem a J.S. není pro věc definující. V konkrétní záležitosti nebyl spor o tom, jak vyhodnotit vztah mezi žalobcem a panem S., ale o faktickém uskutečnění fakturovaných služeb, co je skutečnost rozhodná pro správu daní. Žalobce k tomu poznamenává, že i kdyby se jednalo o smlouvu zprostředkovatelskou, není názor žalobce adekvátní a žalovaný jej odmítá, neboť žalobce totiž dovozuje, že mu vznikla povinnost vyplatit provizi panu S. za situace, že smlouvy s konečnými odběrateli, kterých se zprostředkování týkalo, byly uzavřeny, a to bez jakékoliv činnosti žalobce. Žalovaný vyslovil souhlas s tím, že zprostředkovatel nemusí ke splnění zprostředkovatelského závazku vyvíjet aktivně velké penzum činnosti. Z podstaty věci je zřejmé, že musí vyvíjet nějakou, alespoň minimální činnost. Žalobce v daňovém řízení neprokázal, že J.S. vykonával jakoukoli činnost. Z důkazního řízení vedeného správcem daně naopak vyplynulo, že J.S. se v uzavírání obchodních případů mezi obchodní společností Trio – D spol. s r.o. a konečnými objednateli jakkoli neangažoval.

(7) K námitce žalobce ohledně provázanosti právního systému žalovaný sdělil, že žalobce poněkud zkresluje nastalou situaci. Žalovaný totiž nerozporoval vnitřní soudržnost a provázanost celého systému práva. Žalobce však neunesl své důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých plnění od pana S., neboť neprokázal faktické uskutečnění předmětu plnění. Rovněž vysvětlil, že se s judikaturou Nejvyššího správního soudu dostatečně vypořádal a vysvětlil, že ke konkrétní nastalé situaci není přiléhavá. Proto setrval na závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání faktického uskutečnění fakturovaných služeb a právní povaha daných služeb není pro závěr rozhodná. Rozhodnutí netrpí nezákonnostmi, které žalobce označil.

## **III. Obsah správního spisu.**

(8) Ze správního spisu, který si soud vyžádal, vyplynuly následující rozhodné skutečnosti:

(9) Správce daně u žalobce zahájil daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen, září, říjen, listopad a prosinec 2010 dne 29. 5. 2013. V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění deklarovaných doklady, které vystavil J.S., bytem P., B. 1049/9. Daňové doklady souvisely se dvěma smlouvami, které měl žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích uzavřeny, a to smlouvu o zprostředkování ze dne 28. 8. 2006 uzavřenou mezi žalobcem a obchodní společností Trio – D spol. s r.o., na základě které žalobce pro tuto obchodní společnost zprostředkoval uzavření kupních smluv se třetími subjekty (to je koncovými odběrateli) a dále smlouvu o podílu na provizi na zprostředkované obchody ze dne 4. 1. 2010 uzavřenou mezi žalobcem a J.S., z níž vyplývá, že J.S. se bude podílet na provizi, na níž vznikne žalobci nárok na základě smlouvy o zprostředkování ze dne 28. 8. 2006.

(10) Správce daně vznikly pochybnosti o oprávněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty souvisejícího s předmětnými daňovými doklady a tyto pochybnosti žalobci sdělil výzvou ze dne 9.10.2013 č.j. 1669560/13/2214-05400-301257. Správce daně žalobce vyzval, aby prokázal faktické přijetí zdanitelných plnění od J.S..

(11) Žalobce správci daně na základě výzvy ze dne 9. 10. 2013 sdělil, že poskytoval zprostředkovatelskou činnost pro společnost Trio – D spol. s r.o., smlouvou s J.S. přenesl pracovní zatížení a náklady této zprostředkovatelské činnosti na jinou osobu, přičemž si zachoval polovinu příjmů původně dosahovaných. J.S. působil jako svého druhu „subdodavatel“ zprostředkovatelské činnosti, nesl její náklady a vyvíjel aktivity pro zprostředkování podle smlouvy se společností Trio – D nezbytné.

(12) Dne 11. 3. 2013 podal J.S. svědeckou výpověď ohledně spolupráce se žalobcem. O tom svědčí protokol č.j. 154032/13/2214-05400-307292. Svědek uvedl, že jeho činnost spočívala v tom, že pro žalobce zprostředkoval nákup a prodej chemie a zemědělských komodit. Na otázku s jakými společnostmi ve věci zprostředkování obchodů jednal, sdělil, že toho bylo docela dost, ale konkrétní jména společností si nepamatoval. Převážně jednal s odpovědnou osobou za nákup agrochemie. Rovněž konkrétní osoby, s nimiž jednal, si nepamatoval.

(13) Správce daně zajistil dále provedení dalších svědeckých výpovědí konečných odběratelů, a to formou dožádání. Jednalo se o 16 svědeckých výpovědí obchodních společností, na které bylo odkazováno na fakturách za zprostředkování dle smlouvy o zprostředkování ze dne 28. 8. 2006 uzavřené mezi žalobcem a obchodní společností Trio – D spol. s r.o. Provedené svědecké výpovědi nepotvrdily, že by ke zprostředkování obchodů fakticky došlo na základě aktivit J.S. Z těchto svědeckých výpovědí vyplynulo, že obchodní vztahy mezi konečnými odběrateli a obchodní společností Trio – D spol. s r.o. či žalobcem probíhají již řadu let, v některých případech 10 – 15 let.

(14) Správce daně vypracoval zprávu o daňové kontrole, která byla se žalobcem projednána dne 19. 3. 2014 protokolem č.j. 554534/14/2214-05400-307292. Správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění souvisejících s fakturami vystavenými J.S., neboť žalobce daný nárok doložil pouze po formální, nikoliv však již po faktické stránce. Nebyly tudíž dodrženy podmínky § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období.

(15) Finanční úřad pro Jihočeský kraj, územní pracoviště v Třeboni jako prvostupňový správce daně vydal dne 24. 3. 2014 dodatečné platební výměry č.j. 675908/14/2214-05700-307331, č.j. 675999/14/2214-05700-307331, č.j. 676057/14/2214-05700-307331, č.j. 676118/14/2214-05700-307331 a č.j. 676480/14/2214-05700-307331, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen, září, říjen, listopad a prosinec 2010 v celkové výši 105.400 Kč a žalobci sděleno penále z doměřené daně ve výši 21.080 Kč. O odvolání žalobce bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 7.12.2010 č.j. 42312/15/5300-21441-703172, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto a dodatečné platební výměry správce daně potvrzeny. Bližší specifikace je uvedena pod bodem 1 tohoto rozsudku.

#### **IV. Právní názor soudu.**

(16) Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích daných žalobními body, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen s.ř.s.

(17) Žaloba důvodná nebyla.

(18) Žalobce v žalobě vymezil předmět sporu tak, že žalovaný porušil princip jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu, neboť nevycházel z judikatury vyšších soudů, čímž porušil právo na spravedlivý proces. Nebral na zřetel judikaturní závěry týkající se soukromoprávní úpravy zprostředkovatelské smlouvy, z nichž plyne, že nárok na provizi ze zprostředkovatelské činnosti J.S. vznikl a žalobce měl povinnost jej uspokojit a v současné době je na základě platné právní úpravy v oblasti veřejného práva za tuto skutečnost sankcionován.

(19) Soud vycházel ze správních spisů správce daně i žalovaného, jak k dani z přidané hodnoty za přezkoumávané období, tak i z některých listin týkajících se daně z příjmu fyzických osob, neboť tyto listiny ve spisech na sebe odkazují, či slouží jako podklad pro rozhodnutí v obou uvedených věcech zároveň. Žalobce byl v průběhu daňové kontroly se zjištěními správce daně seznamován.

(20) Správce daně provedl daňovou kontrolu ke zdaňovacímu období červen 2010, září – prosinec 2010 a zjistil, že žalobce evidoval v přijatých zdanitelných plněních doklady vystavené J.S. Předmětem fakturace byla provize za uskutečněné obchodní transakce při prodeji agrochemie a zemědělských komodit. Během kontroly daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2010 bylo správcem daně zjištěno, že podle smlouvy o podílu na provizi za zprostředkované obchody ze dne 4. 1. 2010 uzavřené mezi žalobcem na straně jedné a J.S. na straně druhé, měl J.S. nárok na provizi ve výši 50 % ze základu pro určení podílu na provizi.

(21) S ohledem na závěr daňové kontroly a vznesené žalobní námitky je proto pro věc podstatné posouzení otázky, zda proběhlo zdanitelné plnění ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty na základě smlouvy o zprostředkování uzavřené mezi žalobcem a zprostředkovatelem a odpovídajícího daňového dokladu vystaveného zprostředkovatelem, tudíž zda měl žalobce nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v jím deklarované výši.

(22) Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má nárok na odpočet plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Podle ustanovení § 73 odst. 1 a 12 téhož zákona prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven jiným plátcem a který musí obsahovat všechny zákonné náležitosti stanovené tímto zákonem. Pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje se nárok podle zvláštního právního předpisu.

(23) Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu prokázání nároku na odpočet daně je nejprve záležitostí dokladovou, avšak přitom je třeba prokázat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To jinými slovy znamená, že pokud doklady se všemi požadovanými náležitostmi budou svědčit o uskutečnění zdanitelného plnění, nemusí být takový podklad ještě uznatelný z hlediska zákonného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, pokud nebude prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, tak jak je v dokladech uvedeno. K tomu je třeba zdůraznit, že v daňovém řízení platí zásada, že každý daňový subjekt má povinnost jednak daň přiznat (břemeno tvrzení), zároveň má povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Povinností daňového subjektu v pochybnostech správce daně je prokázat pravdivost údajů, které uvedl v daňových dokladech. K tomu lze odkázat i na judikaturu Nejvyšší správní soud, kupříkladu sp. zn. 9 Afs 93/2007. Daňový doklad představuje totiž důkaz pouze formální, který završuje hmotně právní aspekt skutečného provedení zdanitelného plnění. Nebylo-li zdanitelné plnění uskutečněno tak, jak je plátcem daně deklarováno, nemůže být důkazní povinnost pouhým předložením byť formálně správného daňového dokladu. K tomu lze odkázat i na usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008 sp. zn. I. ÚS 1841/07.

(24) Jak již soud výše specifikoval, v souzené záležitosti se jednalo o odpočet daně z přidané hodnoty v souvislosti s žalobcem tvrzenou zprostředkovatelskou smlouvou, kterou měl žalobce uzavřenu s J.S., kdy nebylo na sporu, o jaký charakter vztahu mezi žalobcem a J.S. se jedná, ale předmětem sporu bylo unesení důkazního břemene žalobce o faktickém uskutečnění fakturovaných služeb právě v souvislosti se zprostředkovatelskou činností. Žalobce totiž tvrdil, že mu vznikla povinnost vyplatit provizi J.S., neboť s konečnými odběrateli, kterých se zprostředkování týkalo, byly uzavřeny, ačkoliv bez jakékoliv činnosti žalobce. Žalovaný tento závěr odmítl, neboť ze svědeckých výpovědí, které provedl správce daně v daňovém řízení, jednoznačně vyplynulo, že při sjednávání obchodů byl přítomen jednatel žalobce pan T., a tudíž nelze akceptovat tvrzení žalobce, že by snad byl ve věci předmětných smluv zcela nečinný a bylo by možné přičítat uzavření smluv právě zprostředkovateli. Přitom nárok na provizi je závislý na činnosti zprostředkovatele. Žalobce v daňovém řízení ani na opakované výzvy správce daně neprokázal, že J.S. vykonával jakoukoli činnost. Z důkazního řízení bylo zjištěno, že J.S. se při uzavírání obchodních případů mezi obchodní společnostmi Trio – D spol. s r.o. a konečnými odběrateli neangažoval.

(25) Soud zdůrazňuje, že je to právě daňový subjekt, který musí prokázat, že deklarovaná zdanitelná plnění skutečně přijal a použil je pro svou ekonomickou činnost, přičemž musí být konkrétně specifikován a prokázán rozsah této činnosti. Z toho vyplývá, že na daňový subjekt jsou skutečně kladeny vyšší nároky ohledně unesení důkazního břemene, navíc je nutné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, a proto nepostačuje, jak již bylo výše uvedeno, prokazovat uskutečnění konkrétního obchodního případu pouze perfektními účetními doklady, chybí-li důkazy o tom, že k uskutečnění fakticky došlo.

(26) Žalobce měl na základě výzvy správce daně ze dne 9. 10. 2010 prokázat přijetí zdanitelných plnění od J.S. a měl prokázat splnění podmínek pro uplatnění odpočtu, tak jak jsou stanoveny v § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Jak vyplývá z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí strany 8 – 11, správce daně prováděl dokazování, shromáždil podklady, a to faktury přijaté od J.S., faktury vydané pro Trio – D spol. s r.o., smlouvy o zprostředkování ze dne 28. 8. 2006 a 4. 10. 2010 a provedl i výsledky svědků včetně výsledku J.S. Tyto důkazy hodnotil a uzavřel, že žalobce byl v důkazní nouzi, neboť na základní požadavek prokázání faktického přijetí zdanitelných plnění od plátce J.S. adekvátním způsobem neprokázal, pouze obhajoval své vlastní konstrukce. Žalovaný proto uzavřel, že po provedeném dokazování žalobce neprokázal skutečnosti, ke kterým byl vyzván a které prokázat měl. Soud posoudil skutkový stav zachycený ve správním spise a shodně jako žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal daňově uznatelné výdaje na provizi ze zprostředkovatelských smluv. K tomu soud odkazuje na hodnocení provedených důkazů žalovaným, který mimo jiné konstatoval, že ze smluv a faktur nevyplývá za zprostředkování jakých konkrétních obchodů J.S. žalobci vystavil tu kterou fakturu a nebylo ani zřejmé, v jakém rozsahu byly obchody zprostředkovány. Za těchto podmínek nebylo lze úspěšně nárok na odpočet DPH uplatnit, neboť určení konkrétního rozsahu přijatých zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytný.

(27) K tomu nutno dále doplnit, že na základě smluv o zprostředkování obchodů se zprostředkovatel zavazuje, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby měl zájemce příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou a zájemce se zavazuje zaplatit zprostředkovateli provizi. Z těchto podkladů, které jsou ve spise založeny, vyplývá, že J.S. byl zprostředkovatelem, a tudíž by zájemcem měl být žalobce. V konkrétním případě tomu tak nebylo, žalobce dle smlouvy uzavřené se společností Trio – D spol. s r.o. vystupoval jako zprostředkovatel, pokud se zavázal, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce společnost Trio – D spol. s r.o. měla příležitost uzavřít smlouvu s třetí osobou a současně s tím se zájemce zavázal zaplatit žalobci jako zprostředkovateli provizi. Žalobce nebyl osobou, která měla smlouvy uzavírat, touto osobou byla společnost Trio – D spol. s r.o., což vyplývá ze smlouvy, kterou žalobce uzavřel s touto společností dne 28. 8. 2006, a to pro zdaňovací období roku 2009 a 2010. Z uvedeného vyplývá, že došlo k realizaci obchodů mezi společností Trio – D spol. s r.o. a konečnými odběrateli a k výplatě provize žalobci od obchodní společnosti Trio – D spol. s r.o. Žalobce však neprokázal, že zprostředkovatelská činnost J.S. mu přinášela navýšení příjmů a z toho důvodu byl správný závěr, který vyslovil žalovaný, že vyplacená provize J.S. nebyla důvodně vyplacena, neboť žalobce neprokázal žádnou konkrétní aktivitu J.S., kterou by bylo možné spojit s výplatou provize.

(28) Pokud žalobce jako žalobní námitku proti tomuto závěru žalovaného uplatnil argumentaci ustanovením § 644 obchodního zákoníku, podle kterého vznikne podle smlouvy o zprostředkování právo na provizi a dále poukazoval na konstantní judikaturu, podle které není zájemce oprávněn zkoumat konkrétní aktivity zprostředkovatele, a tudíž z toho dovozuje, že vzhledem k tomu, že právo soukromé a veřejné od sebe nejsou odděleny čínskou zdí, ale naopak se sbližují, a tudíž podle principu jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu je třeba při aplikaci daňových zákonů a veřejného práva vycházet ze soukromoprávních zásad, tak z hlediska aplikace práva daňového na konkrétní případ je tato námitka soudem hodnocena jako neopodstatněná.

(29) S žalobcem lze nepochybně souhlasit v tom smyslu, že pro věc je rozhodující jednak obsah zprostředkovatelské smlouvy a dále na ní navazující předložené doklady o uskutečnění zdanitelného plnění (faktury o vyúčtování zprostředkovatelské provize). Vzhledem k tomu, že v daňovém řízení se však neuplatní vyšetřovací zásada, ale naopak platí, že daňový subjekt musí svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání sám prokázat, bylo proto podstatné, zda došlo k faktickému plnění ze zprostředkovatelských smluv. Žalobci mohly posloužit jako důkaz například nabídky, soupisy poskytovaných služeb, dopisy, které zprostředkovatel posílal třetím osobám s cílem přesvědčit je, aby uzavřely s daňovým subjektem smlouvy, případně další důkazy jako výpovědi svědků, nejlépe osob, se kterými bylo zprostředkování realizováno. Žalobci se unést důkazní břemeno nepodařilo, ani z výpovědi svědků nebylo prokázáno to, co žalobce tvrdil. Soud poznamenává, že u zprostředkovatelských smluv je vždy určité riziko, že daňový subjekt nebude schopen doložit dostatek důkazů, aby mu mohl být odpočet daně z přidané hodnoty daňově uznán. To vyplývá z faktu, že zprostředkovatelské smlouvy nemají žádný hmotný výstup, a tudíž je ztíženo prokázání faktického plnění. Proto je vždy od samého počátku takového obchodního vztahu zapotřebí, aby si daňový subjekt shromažďoval důkazy, které by mohl v případě daňové kontroly k prokázání svého tvrzení doložit. To vyplývá ze znovu zdůrazňovaného faktu, že důkazní břemeno leží na daňovém subjektu. Je třeba připomenout, že zprostředkování samo o sobě nepředstavuje pouze vyhledávání potenciálních zájemců, ale také působení na tyto osoby, které vede k uzavření obchodně právního vztahu a prokázání takového výstupu.

(30) Přisvědčit lze žalobci i v jeho argumentaci ke vztahu veřejného a soukromého práva, k níž se opakovaně vyjadřoval i Nejvyšší správní soud v judikatuře, kterou ostatně žalobce v žalobě citoval. Je však zapotřebí vzít na zřetel a rozlišovat situace, kdy veřejnoprávní předpisy neupravují uceleně otázku, která má být řešena, a tudíž projev vůle přichází do sféry adresáta a za takové situace pak je možné aplikovat obecné právní předpisy, kupříkladu právě předpisy soukromého práva a situace, kdy takovou konstrukci použít nelze. To dopadá právě na oblast daňovou, kdy i za situace, že správce daně nepochybně právní relevanci úkonu, který byl proveden v oblasti soukromého práva, nemůže vyslovit závěr o unesení důkazního břemene daňového subjektu z hlediska požadavků práva daňového. Tento postup neznamená porušení principu jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu, ani neznamená odlišný přístup k obdobným právním institutům v jednotlivých právních odvětvích. Rozhodně nelze dospět k závěru, že by splnění povinnosti žalobce podle jednoho předpisu (míněno v žalobě obchodní zákoník) znamenalo porušení povinnosti podle jiného předpisu (zákona o dani z přidané hodnoty). Žalobce posunul v tomto směru hodnocení výsledku činnosti daňových orgánů, které se především zabývaly v konkrétní souzené záležitosti zodpovězením otázky, zda žalobce unesl důkazní břemeno ohledně jím uplatněného nároku z přijatých zdanitelných plnění deklarovaných doklady J.S., které souvisely se dvěma smlouvami, jež měl žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích s tímto subjektem uzavřeny. Daňové orgány tudíž vůbec nehodnotily, zda žalobce splnil povinnost při uzavírání těchto smluv, z čehož by, tak jak tvrdí žalobce, dovozovaly porušení povinnosti podle jiného předpisu, kterým je míněn jednak daňový řád a současně zákon o dani z přidané hodnoty. Daňové orgány vedly dokazování výhradně v rovině veřejného práva, práva daňového, kdy postupem, který jim ukládá daňový řád, posuzovaly unesení důkazního břemene žalobce ve vztahu k zákonu o dani z přidané hodnoty. Celý případ byl tudíž posuzován tak, že žalobce se dostal do důkazní nouze tím, že neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnému prokázání jeho tvrzení, že se realizovalo zdanitelné plnění, na základě kterého uplatnil daňový odpočet. Žalobce se svou argumentací, kterou uvádí v žalobě a která je v obecné rovině akceptovatelná, snaží zpochybnit závěry daňových orgánů,

které však tyto orgány vyslovily v celkem jednoduchém kontextu prováděné daňové kontroly na základě daňových předpisů.

(31) Žalobcem odkazovaná judikatura Nejvyššího soudu ve vztahu k případům podle obchodního zákoníku či Ústavního soudu nebo Nejvyššího správního soudu není využitelná. Tam tyto soudy řešily, že právo soukromé a právo veřejné od sebe nejsou odděleny žádnou čínskou zdí a týkaly se zcela jiných případů, jak již soud výše konstatoval a nyní pro názornost znovu zdůrazňuje. Je vždy v zájmu zásady jednotnosti právního řádu nezbytné za situace, kdy některou otázku neřeší speciální předpis jako *lex specialis*, nutné aplikovat normu soukromého práva jako *lex generalis* (kupříkladu občanský zákoník). Tato zásada dopadá na situaci, kdy veřejnoprávní předpisy neupravují uceleně otázku, kdy projev vůle přichází do sféry adresáta (dědění, právo jednotlivce na rodinný život a soukromí v souvislosti s nalezením spravedlivé rovnováhy mezi zájmy individuálními a zájmy veřejnými – změna příjmení nezletilého dítěte). V dané záležitosti není prostor pro výklad, který použil žalobce v žalobě, neboť daňové právo ve vztahu k daňové uznatelnosti uplatněného daňového odpočtu na dani z přidané hodnoty stanoví jednoznačná pravidla, a to že musí být prokázáno faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Proto i bezchybný postup z hlediska soukromoprávních předpisů, na základě kterých je uzavřena smlouva o zprostředkování nemůže sama o sobě bez předložení důkazů, resp. unesení důkazního břemene žalobce prokázat daňovou uznatelnost takto uplatněného daňového odpočtu.

(32) Z toho důvodu nemůže obstát ani námitka žalobce, že se postavení žalobce z veřejnoprávního hlediska nemůže lišit podle toho, jakou právní formu soukromoprávní smlouvy pro udržení a získání svých zdanitelných příjmů zvolil. Nemůže obstát z toho důvodu, že žalovaný správní orgán obsah a obchodní vztahy odvozované od smlouvy o zprostředkování neučinil spornými, což vyjádřil na straně 12 žalobou napadeného rozhodnutí. Pouze zcela konzistentně žalobci vysvětloval, že neunesl své důkazní břemeno, kdy pouze obhajoval svá tvrzení na základě své vlastní konstrukce a neprokázal faktické přijetí zdanitelných plnění od J.S. Žalovaný vysvětloval dostatečným způsobem, že samotné tvrzení žalobce neobstojí, nedokazuje, že pokud určitou činnost žalobce nevyvíjel, pak ji mohl a musel vyvíjet pouze J.S. neboť v kontextu dalšího dokazování vycházel z řady svědeckých výpovědí, které svědčily pro aktivní úlohu jednatele a společníka žalobce v jedné osobě (J.T.), o čemž vypověděli svědci (Mgr. P.R., jednatel společnosti Mlín a krupárna Mrskoš, s.r.o., Ing. J.K., zástupce společnosti Třemošenská a.s., Ing. J.K., zástupce společnosti ODEŘSKÝ STATEK a.s.), zatímco úloha zprostředkovatele J.S. potvrzena nebyla. Právě důkazní nouze byla rozhodující pro vyslovení závěru daňových orgánů. Z rozhodnutí, které bylo žalobou napadeno, v žádném směru nevyplývá, že by snad žalovaný zastával názor, že smlouvy by neměly být plněny. Nic z toho nejde k tíži žalobce. K jeho neprospěchu svědčila důkazní nouze o faktickém uskutečnění tvrzených plnění. Další úvahy žalobce ve vztahu k jím předestřeným teoretickým konstrukcím nelze pro konkrétní věc ve prospěch žalobce využít. Je tomu tak proto, že důsledky případných soudních sporů, ať již s obchodním partnerem nebo se zaměstnancem nemohou na postavení žalobce jako daňového subjektu, kterého tíží důkazní břemeno, nic změnit.

(33) Soud neshledal odlišný přístup daňových orgánů k daňovým subjektům podle smluvního typu, který si vybrali, neboť ve vztahu k daňové uznatelnosti nároku, který žalobce uplatnil na daňový odpočet, zákon vůbec nestanoví, posuzování smluvních typů a ať již je žalobce jako daňový subjekt v jakémkoli postavení, obchodní partner či zaměstnavatel, v každém směru jej tíží stejné důkazní břemeno, pokud uplatňuje nárok na daňový odpočet podle zákona o dani z přidané hodnoty. Soud neshledal důvodné

ani tvrzení žalobce, že by daňové orgány nerespektovaly judikaturu vyšších soudů ve vztahu ke konkrétní záležitosti. Žalobcem poukazované judikáty nejsou příléhavé na konkrétní situaci, kterou daňové orgány řešily. Žalovaný své úvahy v žalobou napadeném rozhodnutí srozumitelně vysvětlil, a soud proto neshledal zkrácení žalobce na jeho právu na spravedlivý proces. Žalovaný se s judikaturou Nejvyššího soudu vypořádal dostatečným způsobem a shrnul, z jakých důvodů není pro souzenou věc příléhavá. K tomu lze odkázat na stranu 12 a 13 žalobou napadeného rozhodnutí.

#### **V. Závěr, náklady řízení.**

(34) V souzeném případě správní orgány vyvodily závěry vyplývající ze zákonné úpravy na základě dostatečného dokazování. Žalobcem vyslovené žalobní námitky soud neshledal důvodnými a rozhodnutí žalovaného považuje za přezkoumatelné a vydané v souladu s právními předpisy. Žaloba byla proto podle § 78 odst. 7 s.ř.s zamítnuta.

(35) Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 a 2 s.ř.s a vychází ze skutečnosti, že úspěšnému žalovanému právo na náhradu nákladů řízení přiznáno nebylo, neboť nevynaložil žádné náklady nad rámec své běžné činnosti. Soud ve věci rozhodl rozsudkem bez jednání podle § 51 odst. 1 s.ř.s., neboť účastníci s takovým procesním postupem soudu projevíli souhlas.

#### **Poučení:**

**Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.**

**Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.**

**Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.**

**V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.**

**Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).**

dne 21. prosince 2016

předsedkyně senátu:  
JUDr. Marie T r n k o v á