



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseinio, Ph.D., v právní věci žalobce **3 P spol. s r.o.**, se sídlem Brno, Ostopovická 285/17, IČ: 49448421, zastoupeného Ing. Janem Vébrem, daňovým poradcem se sídlem Brno, Křenová 65c, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2014, č. j. 5787/14/5000-14301-706470,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a shrnutí průběhu správního řízení

[1] Dne 25. 1. 2012 podal žalobce daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2011, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 1 399 187 Kč. Výzvou ze dne 22. 2. 2012 zahájil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) postup k odstranění pochybností o údajích uvedených v daňovém

přiznání, a to na ř. 40 u přijatých zdanitelných plnění od plátců se základní sazbou daně. Po místním šetření provedeném správcem daně bylo zjištěno, že v přijatých zdanitelných plněních jsou zahrnuty faktury za zprostředkování zakázek od dodavatelů NHtools, s.r.o., L. F. a ALFIA Europe s.r.o. Smlouvy k těmto zakázkám nebyly v průběhu místního šetření k dispozici a správci daně tak vznikly pochybnosti.

[2] Co se týče společnosti NHtools, s.r.o., žalobce předložil formálně bezvadné daňové doklady (faktura č. 11102686 – zprostředkování zakázek pro Renault Evropa a faktura č. 11102687 – zprostředkování zakázek pro BAUMAX ČR s.r.o.) včetně dokladů o úhradě a Smlouvy o zprostředkování ze dne 12. 12. 2003.

[3] Pro prověření doložených dokladů a smlouvy o zprostředkování provedl správce daně dožádání u Finančního úřadu pro Prahu 5, místně příslušného pro společnost NHtools, s.r.o. Dne 11. 6. 2012 správce daně provedl výslech svědka, jednatele společnosti NHtools, s.r.o., pana V. H. Ten ve své svědecké výpovědi potvrdil zprostředkování zakázek pro žalobce a předložil smlouvu o zprostředkování. Dále uvedl, že vše je obsaženo ve smlouvě a správce daně není oprávněn vyšetřovat, neboť podkladem pro odpočet daně je daňový doklad zaúčtovaný dle příslušných předpisů.

[4] Ve sdělení podaném správcem daně dne 31. 10. 2012 společnost Renault Česká republika, a.s. (dále též „Renault“), k daňovému dokladu č. 11102686 uvedla, že spolupráce se žalobcem byla navázána na základě pokynu mateřské společnosti Renault S.A.S. se sídlem ve Francii, kdy měla dle informací z centrály převzít závazky předchozího dodavatele společnosti Maurice Porte S.A. se sídlem ve Francii, která ukončila činnost.

[5] Na základě postupu k odstranění pochybností (viz sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 15. 11. 2012, č. j. 324855/12/291935702119) dospěl správce daně k závěru, že žalobce prokázal oprávněnost nároku na odpočet daně uplatněného z faktur přijatých od dodavatelů L. F. a ALFIA Europe s.r.o. Co se týče faktur od společností NHtools, s.r.o., měl za to, že nebylo doloženo, že na základě předmětné smlouvy o zprostředkování vznikla obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností Renault, která by zakládala právo na provizi společnosti NHtools, s.r.o. To dle správce daně dokládá sdělení společnosti Renault a výpověď svědka V. H., který neuvedl žádné bližší vysvětlení spolupráce. Vzhledem k tomu, že v průběhu výše uvedeného postupu měl správce daně za to, že nedošlo k odstranění pochybností, byla dne 10. 12. 2012 (protokol č. j. 336478/12/291935702119) zahájena v rozsahu předmětných plnění daňová kontrola.

[6] V průběhu daňové kontroly zajistil správce daně vyjádření společnosti BAUMAX ČR s.r.o. k předmětnému zprostředkovatelskému vztahu dle daňového dokladu č. 11102687. Společnost BAUMAX ČR s.r.o. ve vyjádření ze dne 17. 12. 2012 uvedla, že žalobce se stal jejich dodavatelem světelných reklam na základě výběrového řízení uskutečněného pro předchozí zakázky. Se společností NHtools, s.r.o., nemá a nikdy neměla žádné obchodní vztahy.

[7] Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání nároku na odpočet daně z předmětných plnění (faktura č. 11102686 a č. 11102687), jelikož nevyvrátil pochybnosti ohledně jejich faktického uskutečnění.

[8] Žalobce vyjádřil zásadní nesouhlas s kontrolními zjištěními správce daně a dne 3. 4. 2013 (protokol č. j. 1301135136/3004-05405-702119) odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole. Uvedl, že správce daně neakceptoval podněty uvedené v replice ze dne 11. 3. 2013, a proto jsou jeho závěry nelogické a zmatené.

[9] Rozhodnutím (platebním výměrem) ze dne 6. 5. 2013, č. j. 1638691/13/3004-24801-708660, vyměřil správce daně žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 s tím, že nadměrný odpočet tvrzený žalobcem snížil na částku 980 127 Kč.

[10] Proti rozhodnutí správce daně podal žalobce odvolání, ve kterém namítal, že ve správním spise vedeném správcem daně není dohledatelný žádný důkaz ve smyslu § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), kterým by správce daně vyvrátil tvrzení žalobce o zprostředkovatelských aktivitách pana V. H. – jednatele společnosti NHtools, s.r.o. Přitom obě strany závazkového smluvního vztahu souhlasně potvrzují uskutečnění zprostředkovatelských aktivit a dokládají navázání přímé obchodní spolupráce s francouzským výrobcem automobilů – společností Renault. Žalovaný porušil smluvní volnost stran, což bylo důvodem pro důvodné odmítnutí podpisu daňové zprávy a tím ukončení daňové kontroly.

[11] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí správce daně tak, že s ohledem na podání žalobce ze dne 13. 2. 2012 snížil nadměrný odpočet na 975 226 Kč.

[12] Po přezkoumání důkazních materiálů se žalovaný ztotožnil se závěry správce daně a konstatoval, že žalobce neprokázal, že se deklarovaná plnění skutečně uskutečnila, tedy že existuje předmět daně dle § 2 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2011 (dále též „zákon o DPH“), jako základní předpoklad pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 1 zákona o DPH u přijatých zdanitelných plnění, která použije v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečnění plnění vyjmenovaných v odst. 1 tohoto ustanovení.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[13] V žalobě podané v zákonem stanovené lhůtě žalobce namítal, že platební výměr byl vydán v rozporu s právními předpisy a zakládá se na podstatných vadách řízení. Žalovaný měl dle názoru žalobce přisvědčit odvolacím důvodům a změnit rozhodnutí správce daně.

[14] Žalobce namítal, že správce daně nevyjádřil důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu žalovaného tíží důkazní břemeno. Proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví či povinných záznamů.

[15] Jednou ze stěžejních zásad soukromého práva je zásada autonomie vůle, tedy možnost osoby vlastní vůlí ovlivňovat a určovat své postavení v právních vztazích. Správní orgány nemají pravomoc tyto vztahy přezkoumávat. Není v pravomoci správce daně bez patřičných důkazů posuzovat, zda deklarovaná úhrada je či není úplatou za zdanitelná plnění. Správce daně nemůže rozhodovat o nároku na zprostředkovatelskou provizi prokázanou daňovými

doklady, které jsou součástí účetnictví jednak žalobce v postavení zájemce o zprostředkování, tak i zprostředkovatele.

[16] Celé řízení o vyměření daně z přidané hodnoty neprobíhalo podle základních zásad správy daní dle daňového řádu a to zejména § 7 a § 8.

[17] Žalobce, aniž by se vyhýbal projednávání výsledků kontroly, důvodně odmítl podepsat předloženou zprávu o kontrole a důvody, proč odmítá zprávu o kontrole podepsat, uvedl v protokolu č. j. 1301135136/3004-05405-702119. Žalobce trval na tom, že ve výsledku kontrolního zjištění musí správce daně uvést všechny důkazní prostředky, které byly provedeny, a musí zároveň konkrétně uvést, které z nich osvědčil jako důkaz, jaké úvahy ho k tomu vedly a jaká skutková zjištění z nich učinil. Zároveň musí být seznatelné důvody, proč jiným důkazům neuvěřil. Teprve takovýto výsledek kontrolního zjištění, může být podkladem, na jehož základě může být vydáno rozhodnutí o daňové povinnosti.

[18] Žalovaný vyhodnotil tento akt žalobce jako bezdůvodné odepření podpisu a postupoval ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu. Žalovaný tak nezákonně ukončil daňovou kontrolu a v odůvodnění platebního výměru zcela nezákonně uvedl odkaz na zprávu o daňové kontrole ze dne 3. 4. 2013, č. j. 1301135124/3004-05405-702119. Touto skutečností (důvodným odmítnutím podpisu zprávy o kontrole) se žalovaný nezabýval.

[19] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V samotném petitu žaloby bylo uvedeno pouze rozhodnutí správce daně, nicméně z čl. II a z kontextu celé žaloby bylo zřejmé, že žalobce napadá rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství jako odvolacího orgánu.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[20] Ve vyjádření k žalobě žalovaný především odkázal na napadené rozhodnutí. Konstatoval, že důkazní břemeno jednoznačně tíží žalobce a nelze ho na správce daně přesouvat. Žalovaný posoudil důkazní prostředky a dospěl k závěru, že s ohledem na předmět sporu skýtají dostatečnou oporu pro závěr o výši daňové povinnosti žalobce. Své závěry zcela dostatečně a jednoznačně v odůvodnění rozhodnutí uvedl. S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce k vyjádření žalovaného

[21] V replice ze dne 30. 7. 2014 žalobce uvedl, že žalovaný ve svém vyjádření k žalobě zcela opominul skutečnost, že zpráva o daňové kontrole byla důvodně žalobcem nepodepsána, a tím není daňová kontrola ve smyslu § 88 odst. 4 daňového řádu ukončena. Daňový řád výslovně činí nepodepsanou zprávu použitelným prostředkem jen při odepření podpisu z nedostatečného důvodu a záměrnému vyhýbání se projednání zprávy o kontrole, což však nebyl tento případ. Správce daně nevznese důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, je účetnictví a povinné záznamy žalobce věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, a tedy nepřesunul důkazní břemeno zpět na

žalobce. Z důvodu absence důkazního řízení byl důvodně odepřen podpis zprávy o daňové kontrole.

[22] Žalobce sice opakovaně nahlížel do spisu, ale žalovaný jej nikdy nespravil a ze spisu nelze zjistit:

- zda žalovaný osvědčil navržené důkazní prostředky coby důkazy, a pokud tak neučinil, tak proč a jakými úvahami byl při tom veden.
- které konkrétní důkazní prostředky nebyly osvědčeny jako důkazy a proč.
- které pochybnosti již byly odstraněny a jaké pochybnosti přetrvávají.
- jaké důkazy má žalobce ještě obstarat.

V. Posouzení věci soudem

[23] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002, soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[24] Jádrem sporu v nyní projednávané věci žalobce učinil především otázku, zda správce daně, resp. žalovaný, dostatečným způsobem prokázali skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených dokladů. V návaznosti na to bylo sporným, zda žalobce splnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH.

[25] Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Obecně v daňovém řízení tedy platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením. Daňový subjekt splní svou povinnost zpravidla předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů. Daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být ovšem dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval.

[26] Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

[27] Je třeba zdůraznit, že správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně je povinen „pouze“ prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, dostupné na

www.nssoud.cz, nebo náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>)¹.

[28] Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen v intencích § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS).

[29] Vzhledem k povaze právního vztahu mezi žalobcem a společností NHtools, s.r.o., je dle názoru zdejšího soudu na věc plně aplikovatelná judikatura Nejvyššího správního soudu týkající se dokazování vynaložení nákladů na zprostředkovatelské služby.

[30] Například v rozsudku ze dne 7. 3. 2005, č. j. 5 Afs 40/2004-59, publ. pod č. 1251/2007 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že pokud žalobce uzavřel komisionářskou smlouvu, jejímž předmětem bylo zprostředkování a zajištění obchodů, je jeho povinností prokázat v daňovém řízení nejen existenci tohoto právního úkonu, ale i faktické naplnění jeho obsahu, tj. že ze strany komisionáře došlo k plnění dohodnutého závazku spočívajícího ve zprostředkování a zajištění obchodu ve prospěch daňového subjektu a že daňový subjekt v příčinné souvislosti s činností komisionáře uzavřel označené smlouvy se třetími osobami.

[31] Obdobně v rozsudku ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, ve věci „EGÚ Brno, a. s.“, Nejvyšší správní soud shledal, že daňový subjekt, který chce v souvislosti s výdajem za služby zprostředkovatele na základě smlouvy o zprostředkování uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty, musí v první řadě prokázat, že zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho jako zájemce zprostředkovatelskou činnost. Musí tedy prokázat, že zprostředkovatel jednal způsobem, který mohl objektivně sloužit či o němž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že by měl objektivně sloužit, k zajištění příležitosti k uzavření smluv zájemce se třetími osobami. Konkrétně Nejvyšší správní soud v této věci uvedl, že povinností správce daně je proto „zkoumat, zda ke zprostředkování skutečně došlo. V zájmu daňového subjektu na druhé straně je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k předmětným zprostředkováním skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace zprostředkovatelských služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.“

[32] Dále Nejvyšší správní soud uvedl, že je především nutné, aby daňový subjekt „prokázal, že zprostředkovatel v jeho zájmu ve vztahu ke třetím osobám vůbec jednal (a to ať již ve vztahu přímo k nim či ve vztahu k osobám, o nichž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že na tyto třetí osoby budou působit ve prospěch zájemce). Vzhledem k velmi

¹ Použitá judikatura se vztahuje ke dřívější právní úpravě dle § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak vzhledem k obdobnosti dřívější úpravy s úpravou nynější (§ 92 odst. 5 daňového řádu), je plně použitelná i pro nyní projednávanou věc.

různorodým způsobům jednání, které zde připadají v úvahu, bude na zájemci, aby si zajistil přiměřené záznamy (příp. svědectví) o jednání zprostředkovatele; typicky jimi budou záznamy či zprávy zprostředkovatele o provedených jednáních s konkrétními osobami či záznamy o tom, kterým konkrétním osobám či na jaká konkrétní místa (např. těm útvarům oslovovaných právnických osob, které měly na starosti investice či nákup materiálu) byly zasílány podklady s údaji o zájemcem nabízených službách či zboží a co bylo jejich obsahem. Důležitá v této souvislosti bude identifikace, s kým a kdy bylo jednáno či komu (kam) a jaké materiály byly zasílány, neboť z této informace bude lze posoudit, zda zprostředkovatel vyvíjel svoji aktivitu ve vztahu k osobám, o nichž se mohl rozumně domnívat, že mohly rozhodovat či (ať již přímo nebo zprostředkovaně) působit na k rozhodnutí oprávněné osoby v tom směru, aby zájemce získal příležitost k uzavření smlouvy, a zda tato aktivita byla svojí povahou, rozsahem, obsahem a náklady na ni vynaloženými přiměřená cíli, který jí měl být dosažen.

Není vyloučeno, že samotná osoba zprostředkovatele (jeho autorita v určitém podnikatelském prostředí či oboru činnosti, důvěra, kterou k němu mají určití klíčoví lidé působící u oslovovaných třetích osob, apod.) výrazně napomáhá tomu, aby zájemce získal příležitost k uzavření smlouvy. Pokud zájemce jako daňový subjekt něco takového tvrdí, tj. tvrdí, že právě proto uzavřel smlouvu o zprostředkování s určitou osobou, musí jednak prokázat její specifické či výjimečné znalosti, schopnosti, kontakty či jiná „aktiva“, jednak musí prokázat, že tyto kontakty byly také ve prospěch daňového subjektu jako zájemce reálně „nasazený“, tj. že zprostředkovatel vskutku ve prospěch zájemce působil. Je zřejmé, že v některých případech bude obtížné takový důkaz podat, neboť působení zprostředkovatele bude natolik „intimní“ (a možná se pohybuje natolik blízko mezi zákonem dovoleného), že zprostředkovatel nebude ochoten poskytnout zájemci potřebnou součinnost k osvětlení toho, že a jakým způsobem ve prospěch zájemce působil. Na důkazním břemenu zájemce jako daňového subjektu to však nic nemění; ostatně ne všechny výdaje, které daňový subjekt vynaloží, budou daňově uznatelné – takovými budou jen ty z nich, u nichž daňový subjekt jejich z hlediska zákona relevantní vlastnosti prokáže. Je pak na daňovém subjektu, aby při úvahách o rentabilitě svého podnikání zvážil i skutečnost, zda se mu určité specificky vynaložené výdaje na získání nových zakázek podaří daňově uplatnit, anebo zda v určité míře musí počítat s tím, že půjde o výdaje daňově neuplatnitelné.“

[33] V projednávané věci bylo zapotřebí určit, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění dle smlouvy o zprostředkování. Správce daně zpochybnil uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaného daňovými doklady vystavenými zprostředkovatelem dne 30. 11. 2011, č. 11102686 a č. 11102687. Prokazování zdanitelných plnění uskutečněných v souvislosti se smlouvami o zprostředkování je velmi problematické, neboť se jedná o služby, jejichž výstupem není konkrétní hmotný nebo jinak hmatatelný výstup. Povinností správce daně u nároků uplatňovaných v souvislosti se smlouvami o zprostředkování je proto zkoumat, zda ke zprostředkování skutečně došlo. Naopak v zájmu daňového subjektu je, aby shromáždil a uchoval důkazní prostředky prokazující realizaci zprostředkování, a to zvláště v případech, kdy se jedná z různých důvodů o nestandardní transakci. Důkazní břemeno ohledně faktické realizace zprostředkovatelských služeb totiž primárně leží na jeho straně (viz rozsudek ze dne 29. 5. 2014, č. j. 9 Afs 130/2013-35).

[34] Dle ustanovení § 642 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též „obchodní zákoník“), se smlouvou o zprostředkování zprostředkovatel zavazuje, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce měl

příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou, a zájemce se zavazuje zaplatit zprostředkovateli úplatu (provizi). Povahou smlouvy o zprostředkování a okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění ve vztahu k prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 210/2007-59, kde mimo jiné konstatoval, že předmět smlouvy o zprostředkování je výše uvedeným ustanovením formulován obecně. Zprostředkovatel má vyvíjet činnost směřující k vytvoření příležitosti zájemci uzavřít smlouvu. Míra požadované aktivity zprostředkovatele přitom může být různá a bude především záležet na obsahu smlouvy, která by měla transparentně vymezit předmět plnění, způsob jeho provedení a také vzájemné povinnosti smluvních stran. Z navazujících ustanovení vyplývá základní členění zprostředkovatelské činnosti na dva stupně očekávané aktivity. Buď půjde jen o obstarání příležitosti pro zájemce uzavřít s třetí osobou smlouvu určitého obsahu, nebo se očekává spolupůsobení vedoucí k uzavření této smlouvy. Dále pak obchodní zákoník rozlišuje, zda nárok na provizi vzniká uzavřením zprostředkovatelské smlouvy (§ 644 obchodního zákoníku) nebo až jejím splněním (§ 646 obchodního zákoníku). Základním předpokladem vzniku nároku na provizi je buď uzavření zprostředkované smlouvy anebo přistupuje další podmínka, že závazek ze zprostředkované smlouvy byl třetí osobou splněn. Nejvyšší správní soud dále v citovaném rozsudku uvedl, že „v souvislosti s unesením důkazního břemene v daňovém řízení ohledně odpočtu daně z přidané hodnoty, vzniklého uplatněním výdaje za služby zprostředkovatele je tedy nutné, aby daňový subjekt v průběhu řízení prokázal, že zprostředkovatel v jeho zájmu ve vztahu ke třetí osobě vůbec jednal, resp. spolupůsobil na uzavření zprostředkované smlouvy, a vzhledem k úpravě zákona o DPH unést důkazní břemeno ohledně data poskytnutí této služby. Vzhledem k velmi různorodým způsobům jednání, které zde přicházejí v úvahu, bude na daňovém subjektu, aby si zajistil věrohodné důkazní prostředky, tj. přiměřené záznamy, případně svědecké výpovědi o uskutečněných jednáních zprostředkovatele s konkrétními osobami. Je logické, že čím více nestandardní jsou okolnosti zprostředkování, tím větší nároky na počet a kvalitu důkazních prostředků budou při dokazování v daňovém řízení kladeny.“

[35] V projednávané věci bylo s ohledem na výše uvedené judikaturní závěry třeba vycházet z textu smlouvy o zprostředkování, kterou žalobce se zprostředkovatelem, resp. jeho předchůdcem společností NÁŘADÍ - HUBÁČEK, spol. s r.o., uzavřel dne 23. 10. 2008, resp. dne 12. 12. 2003. Dle jejího čl. 1 odst. 1 platí že „zprostředkovatel se zavazuje vyvíjet činnosti směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavírat s třetími osobami obchodní smlouvy vyplývající z jeho předmětu činnosti, tj. výroby světelných reklam, a to podle konkrétních podmínek, které zájemce zprostředkovateli vždy sdělí ad hoc.“ Čl. 1 odst. 3 uvádí, že „zprostředkovateli vzniká nárok na zaplacení provize dle čl. 2 této smlouvy z obchodů jím prokazatelně zprostředkovaných.“ Čl. 2 odst. 1: „Zprostředkovateli vzniká nárok na provizi ve výši 10 % z každé smlouvy zájemcem uzavřené s třetí osobou za součinnosti zprostředkovatele po celou dobu trvání platnosti této smlouvy.“

[36] Z čl. 1 odst. 1 smlouvy by se mohlo zdát, že předmětem smlouvy byla činnost směřující pouze k obstarání příležitosti uzavřít smlouvu, nicméně další ustanovení smlouvy tomu neodpovídají. Zprostředkovateli vzniká nárok na provizi až uzavřením smlouvy zájemce s třetí osobou.

[37] Otázkou tedy bylo, zda zprostředkovatel na základě této smlouvy skutečně jednal ve prospěch žalobce se třetími osobami, společnostmi Renault a BAUMAX ČR s.r.o. V tomto se

krajský soud ztotožnil se závěry správních orgánů a přisvědčil žalovanému, že správce daně své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl a své pochybnosti o dokladech předložených žalobcem dostatečně odůvodnil.

[38] Správce daně chtěl nejprve doložit zprostředkovatelské smlouvy, což žalobce učinil. U dodavatele NHtools, s.r.o., však správce daně vyjádřil pochybnosti o jejich skutečném plnění. Ze sdělení výsledku postupu k odstranění pochybnosti i v průběhu daňové kontroly bylo zřejmé, že správce daně zpochybňuje faktické plnění zprostředkovatele pro žalobce ohledně předmětných faktur.

[39] V protokolu ze dne 4. 3. 2013, č. j. 718425/13/3004-05405-702119, jsou zachyceny potřebná kontrolní zjištění a žalobce s nimi byl seznámen. Ohledně zakázky pro společnost Renault vycházel správce daně z toho, že společnost NHtools, s.r.o. (resp. její předchůdce společnost NÁRADÍ - HUBÁČEK, spol. s r.o.) zkontaktovala v roce 2004 francouzskou společnost Maurice Porte S.A., která vyhrála tendr na dodávky reklamního značení Renault pro Evropu a hledala dodavatele v ČR. Po sérii jednání byl žalobce v září 2004 vybrán společností Renault jako výrobce prvků pro ČR a další země. Reklamní prvky byly dodávány společnosti Maurice Porte S.A. na základě obchodní smlouvy z listopadu 2004. V roce 2009 bylo na společnost Maurice Porte S.A. vyhlášeno konkurzní řízení, a tím se stal žalobce přímým dodavatelem společnosti Renault pro evropské země, což trvá dodnes.

[40] Výše uvedené ve své svědecké výpovědi potvrdil zástupce společnosti Maurice Porte S.A. pan Ing. L. F.. Uvedl, že V. H., jednatel společnosti NHtools, s.r.o., mu v roce 2004 představil žalobce jako vhodného dodavatele pro společnost Renault, na základě čehož byla navázána spolupráce, která trvá dodnes. Vypověděl, že se jednalo „prakticky o jednorázovou akci“ s panem H. Předložil zápis z jednání mezi ním a panem H. ze dne 3. 8. 2004, z kterého vyplývá, že jej pan H. seznámil s nabídkou společnosti NHtools, s.r.o. a produkcí žalobce. Dle zápisu si Ing. F. tyto informace převzal s tím, že všechna další případná jednání budou vedena přímo mezi společností Maurice Porte S.A. a žalobcem.

[41] Společnost Renault Česká republika, a.s., uvedla, že se žalobcem zahájila spolupráci na základě pokynu mateřské společnosti Renault S.A.S. v listopadu 2009. Tato spolupráce je realizována na základě jednotlivých objednávek dle aktuální potřeby, žádná rámcová smlouva uzavřena nebyla. Dle informací z centrály měl žalobce převzít závazky předchozího dodavatele společnosti Maurice Porte S.A. v důsledku ukončení její činnosti.

[42] K faktuře č. 11102687 nebyly přiloženy žádné další důkazy. Společnost BAUMAX ČR s.r.o. ve vyjádření ze dne 17. 12. 2012 uvedla, že žalobce se stal jejich dodavatelem světelných reklam na počátku roku 2011 na základě smlouvy o dílo uzavřené dle výsledku výběrového řízení uskutečněného pro předchozí zakázky. Se společností NHtools, s.r.o., nemá a nikdy neměla žádné obchodní vztahy. Správce daně tedy uzavřel, že doloženými a provedenými důkazy nebylo dostatečně věrohodně prokázáno, že došlo k samotnému uskutečnění předmětného plnění a že plnění bylo uskutečněno plátcem uvedeným na dokladu.

[43] Za této situace důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce a bylo na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a aby on prokázal oprávněnost nároku na odpočet daně. Pro odpočet daně na vstupu u přijatého plnění ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty

nepostačuje, pokud daňový subjekt předloží důkazy, které vynaložení těchto výdajů pouze nevylučují. Daňový subjekt je povinen vynaložení výdajů v tvrzeném rozsahu prokázat.

[44] Žalobce byl opakovaně upozorněn, že musí prokázat **faktické** uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, jelikož o jejich reálném provedení panovaly pochybnosti především kvůli tomu, že subjekty, se kterými měl zprostředkovatel umožnit uzavření smlouvy, takovouto spoluprací popíraly.

[45] Důkazní břemeno přešlo na žalobce, který měl jednoznačně a transparentně prokázat, že přijal zdanitelné plnění, užil je pro svou ekonomickou činnost, přijal je ve tvrzeném rozsahu, a zejména to, že toto plnění uskutečnil plátcе daně, jenž je na příslušných daňových dokladech uveden. Existence daňového dokladu sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se zdanitelné plnění, které je jeho předmětem, opravdu uskutečnilo. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07).

[46] K této problematice se vyjádřil i Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 90/2013-36, ve kterém konstatoval, že povinností daňového subjektu je prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Tedy že údaje uvedené na daňových dokladech musejí pro řádné uplatnění nároku na odpočet daně daňovým subjektem odpovídat realitě.

[47] Jakkoliv je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu), daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Daňový subjekt je v tomto smyslu odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58).

[48] Žalobce se však ve správním i soudním řízení soustředil více na zpochybňování odůvodnění správce daně než na svoji povinnost prokázat tvrzené skutečnosti. V žalobě uvedl námitky spíše obecného charakteru, a sice že správní orgány nevyjádřili důvodné pochybnosti, a zůstávalo na nich tak důkazní břemeno. Co se týče jednotlivých faktur, neuvedl žádné námitky vůči hodnocení jednotlivých důkazů ze strany správních orgánů. Co se týče zprostředkování obchodu se společností BAUMAX ČR s.r.o., neuvedl žádné skutečnosti ani důkazy, které by vysvětlovaly vyjádření tohoto dodavatele, že se společností NHtools, s.r.o., žádné vztahy nenavázala.

[49] K tomu lze uvést, že správní orgány nezasahovaly do autonomie vůle žalobce a jeho obchodních partnerů, ale pouze posuzovaly naplnění podmínek dle zákona o dani z přidané hodnoty. Jak již bylo uvedeno výše, ne všechny výdaje, které daňový subjekt vynaloží, budou daňově uznatelné.

[50] Lze tedy shrnout, že správní orgány vyjádřily důvodné pochybnosti o věrohodnosti žalobcem předložených faktur za služby, a proto správce daně vyzval žalobce, aby prokázal, že zprostředkování uvedené v předložených dokladech společnost NHtools, s.r.o., skutečně

provedla. Pochybnosti správce daně se žalobci však nepodařilo rozptýlit. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval všemi důkazy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti a své závěry řádně odůvodnil. Veškeré závěry žalovaného je třeba chápat v celkovém kontextu napadeného rozhodnutí.

[51] Zdejší soud se ztotožnil se závěrem správních orgánů, že žalobce neposkytl takové důkazní prostředky, které by prokazovaly, že předmětné zprostředkování bylo skutečně provedeno deklarovaným dodavatelem, a proto nemohl být žalobci přiznán nárok na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, v takové výši, jak jej uvedl v daňovém přiznání.

[52] K otázce rozložení důkazního břemene lze na závěr dodat, že žalobce, který se domáhá přiznání odpočtu daně z přidané hodnoty, musí počítat s tím, že bude povinen správcu daně doložit a prokázat, že uplatňovaný nárok splňuje veškeré zákonné předpoklady pro odpočet daně stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty, popřípadě vyvrátit prokázané pochybnosti správce daně, které k dokladům, jež mají svědčit o vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, pojal. Obzvlášť to platí pro zprostředkovatelské smlouvy, na jejichž prokázání jsou pro jejich podstatu kladeny větší nároky na počet a kvalitu důkazních prostředků při dokazování v daňovém řízení. K tomu však žalobce v této věci nepřistoupil a svoje důkazní břemeno neunesl.

[53] Námitka, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena pro důvodné odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole, není důvodná. Podle § 88 odst. 6 daňového řádu platí, že *„odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.“* Citované ustanovení je třeba interpretovat tak, že pouze v případě, kdy má daňový subjekt dostatečný důvod pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, nelze tuto zprávu použít jako důkaz. V nyní projednávané věci je třeba posoudit, zda žalobce měl takový dostatečný důvod, který by znemožnil využít zprávu o daňové kontrole jako podkladu pro vyměření daně. Žalobci lze dát obecně za pravdu, že má-li daňový subjekt dostatečný důvod pro odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole, není možné zprávu o daňové kontrole použít jako důkazní prostředek.

[54] Jako dostatečný důvod pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole může být například skutečnost, že daňový subjekt předložil či navrhl v rámci projednávání zprávy důkazní prostředky a správce daně se jimi odmítl zabývat a tento svůj postup dostatečně neodůvodnil (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2016, č. j. 6 Afs 76/2016-33).

[55] Žalobce důvody pro odepření podpisu v této věci specifikoval v protokolu ze dne 3. 4. 2013 takto: *„Jelikož správce daně neakceptoval všechny podněty uvedené v replice daňového subjektu ke kontrolním zjištěním, trvám na tom, že závěry správce daně jsou nelogické a zmatené a z toho důvodu důvodně odmítám podepsání zprávy o daňové kontrole.“*

[56] Z obsahu správního spisu je zřejmé, že žalobce využil svého práva vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, ke způsobu jeho zjištění, případně

navrhnout jeho doplnění. Správce daně věcně reagoval na jednotlivé výhrady žalobce a vypořádal se s nimi. Správce daně na základě výhrad žalobce opětovně vyhodnotil průběh dokazování, posoudil důkazy jednotlivě i ve vzájemné souvislosti, neshledal důvod k revidování výsledku kontrolního zjištění a setrval na svých závěrech.

[57] Žalobci se v daném případě nepodařilo prokázat skutečnosti v daňovém tvrzení a odstranit pochybnosti vzniklé v rámci daňové kontroly. Výhrady ke zprávě o daňové kontrole nebyly způsobilé zvrátit závěry správce daně, jednalo se toliko o nesouhlas s právními závěry správce daně. Na základě výše uvedeného soud dospěl k závěru, že žalobce neměl dostatečné důvody pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, které by měly vliv na nemožnost použití výsledku daňové kontroly jako důkazního prostředku.

[58] Částečně přílehlavá je též argumentace v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 7 Afs 89/2012-20, podle níž: *„neopodstatněné je rovněž tvrzení stěžovatele, že nelze považovat za projednanou zprávu o kontrole, která obsahuje závěry zcela rozporné se závěry obsaženými v legitimně podaném vyjádření k ní. Pokud by tomu tak mělo být, ve většině případů by nebylo nikdy možné dospět do stádia, kdy by byla zpráva o kontrole projednána, neboť daňový subjekt logicky ve svém vyjádření uvádí závěry, které jsou v rozporu se závěry správce daně. Tento rozpor by bylo možné odstranit pouze tak, že by správce daně převzal závěry daňového subjektu, což ve svém důsledku znamená úplnou rezignaci na výběr daní. Takový důsledek je nejen absurdní, ale také v rozporu s povinností správce daně chránit zájmy státu podle ust. § 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Žádné ustanovení zákona o správě daní a poplatků [tedy ani ust. § 16 odst. 4 písm. f), ani § 16 odst. 8] nemůže být vykládáno tak, že k vyměření daně je fakticky potřeba souhlas daňového subjektu.“*

[59] Na okraj lze poznamenat, že žalobní námitka vůči zprávě o daňové kontrole byla zcela obecná. Žalobce neuvedl, s jakými důkazními návrhy se správní orgány nevypořádaly či hodnocení jakých důkazů opominuly. Tím byl i limitován soudní přezkum.

[60] Žalovaný jako odvolací orgán se námitkou „důvodného odmítnutí podpisu zprávy o kontrole“ nezabýval, jelikož ji žalobce v odvolacím řízení nevznesl. Argumentace v odvolání spočívala v neunesení důkazního břemene ze strany správce daně.

[61] Námitkami nově uplatněnými v replice ze dne 30. 7. 2014 se zdejší soud nezabýval, jelikož byly uplatněny opožděně ve vztahu ke lhůtě, v níž lze žalobu rozšířit o další žalobní body (§ 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.).

VI. Závěr a náklady řízení

[62] Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobce nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[63] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch

neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 19. září 2016

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu