



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **3 P, spol. s r.o.**, se sídlem Ostopovická 285/17, Brno, zast. JUDr. Janem Röslerem, advokátem se sídlem Malátova 461/17, Praha 5 - Smíchov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2014, č. j. 5787/14/5000-14301-706470, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 9. 2016, č. j. 29 Af 32/2014 - 37,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla shora označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2014, č. j. 5787/14/5000-14301-706470. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 6. 5. 2013, č. j. 1638691/13/3004-24801-708660, tak, že se nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 mění z částky 980 127 Kč na částku 975 226 Kč. V daňovém přiznání stěžovatelka vykazala nadměrný odpočet ve výši 1 399 187 Kč.

[2] Krajský soud se v napadeném rozsudku zabýval tím, zda stěžovatelka prokázala uskutečnění zdanitelného plnění dle smlouvy o zprostředkování. Posouzení se týkalo, zda zprostředkovatel NHtools, s. r. o. [dále jen „NHtools“, resp. její předchůdce NÁRADÍ – HUBÁČEK, spol. s r. o. (dále jen „NÁRADÍ – HUBÁČEK“)], pro stěžovatelku skutečně jednal se třetími osobami, společnostmi Renault a BAUMAX ČR. Stěžovatelka předložila smlouvu o zprostředkování a daňové doklady od NHtools.

[3] Dle krajského soudu správce daně unesl své důkazní břemeno o skutečnostech zpochybňujících stěžovatelkou předložené doklady. Správce daně vycházel z toho, že společnost NHtools, resp. její právní předchůdce, zkontaktovala v roce 2004 francouzskou společnost Maurice Porte, která vyhrála tendr na dodávky reklamního zařízení Renault pro Evropu. Od listopadu 2004 stěžovatelka dodávala reklamní prvky společnosti Maurice Porte. V roce 2009 bylo na tuto společnost vyhlášeno konkurzní řízení a stěžovatelka se stala přímým dodavatelem společnosti Renault, což trvá dodnes. Společnost Renault Česká republika potvrdila, že se stěžovatelkou zahájila spolupráci na základě pokynu mateřské společnosti Renault v listopadu 2009. Stěžovatelka měla převzít závazky předchozího dodavatele Maurice Porte v důsledku ukončení jeho činnosti.

[4] Společnost BAUMAX ČR ve svém vyjádření uvedla, že stěžovatelka se stala dodavatelem jejich světelných reklam na počátku roku 2011 na základě výběrového řízení. Se společností NHtools či NÁRADÍ – HUBÁČEK nikdy neměl BAUMAX ČR žádné vztahy.

[5] Krajský soud uvedl, že za této situace měla stěžovatelka prokázat, že fakticky došlo k uskutečnění tvrzených zdanitelných plnění v podobě zprostředkování. O jejich faktickém plnění panovaly pochyby, jelikož subjekty, se kterými měl zprostředkovatel umožnit uzavření smlouvy, takovou spolupráci popřely. Před finančními orgány i v řízení před soudem se však stěžovatelka soustředila více na zpochybňování odůvodnění správce daně, než na unesení vlastního důkazního břemene. V žalobě pak vznesla jen námitky obecného charakteru. Krajský soud nepřisvědčil námitce, že finanční orgány zasáhly do smluvní autonomie stran. Shledal, že pouze posuzovaly naplnění podmínek dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), k čemuž jsou povolány.

[6] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, že stěžovatelka důvodně odmítla podepsat zprávu o daňové kontrole. Důvody odepření podpisu krajský soud neuznal. Zmínil též, že žalovaný se k důvodnosti odepření podpisu zprávy o daňové kontrole v rozhodnutí o odvolání nevyjadřoval, jelikož k tomu nebyla v odvolání uplatněna námitka.

[7] Jako nedůvodnou krajský soud žalobu zamítl dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

II. Obsah kasační stížnosti

[8] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že již své odvolání odůvodňovala tím, že ve správním spise není jediný důkaz, jímž by správce daně vyvrátil její tvrzení o zprostředkovatelských aktivitách jednatele společnosti NHtools. Obě strany zprostředkovatelského vztahu přitom potvrdily uskutečnění zprostředkování a navázání přímé spolupráce se společností Renault.

[9] V kasační stížnosti je dále uvedeno, že žalovaný se nezabýval tím, že zpráva o daňové kontrole nebyla podepsána, k čemuž existoval legitimní důvod.

[10] Stěžovatelka je přesvědčena, že finanční orgány zasáhly do jejích závazkových vztahů. Žalovaný dle jejího mínění není oprávněn rozhodovat o nároku na zprostředkovatelskou provizi podloženou daňovými doklady. Finanční orgány bez uvedení důkazů neuznaly nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Zdůraznila, že šlo o závazkový vztah vzniklý na základě náležité vůle způsobilé jednající osoby, založený ze svobodné a vážné vůle bezchybným a

pokračování

srozumitelným projevem vůle v náležité formě a s náležitým obsahem. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný uvedl, že stěžovatelka sice předložila formálně bezvadné daňové doklady a bylo ověřeno, že i společnost NHtools, která měla být zprostředkovatelem, předložila rovněž formálně bezvadné daňové doklady, které měla zaúčtovány, a splnila související daňové povinnosti. Formálně právní stav však musí odpovídat stavu skutečnému. Na základě sdělení společností Renault Česká republika a BAUMAX ČR správce daně pojal pochybnosti o tom, zda k deklarovanému zprostředkování skutečně došlo. Na základě těchto sdělení správce daně prokázal důvodnost svých pochybností a unesl tak své důkazní břemeno. Na stěžovatelku pak přešlo důkazní břemeno, které v řízení neunesla.

[12] Žalovaný nesouhlasí s tím, že by finanční orgány zasahovaly do smluvní autonomie stěžovatelky a společnosti NHtools. Nestanovovaly jí totiž, zda, kdy, kde, s kým a za jakých podmínek má vstupovat do právních vztahů. Úkolem finančních orgánů bylo však ověřit oprávněnost deklarované výše nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatelka je v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[14] Nynější věc se týká posouzení, zda stěžovatelka doložila svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši, jakou deklarovala v daňovém přiznání. Konkrétně se spor týká toho, zda bylo doloženo uskutečnění těch zdanitelných plnění ze smlouvy o zprostředkování, jimiž svůj nárok na odpočet stěžovatelka odůvodňuje. V daňovém řízení stěžovatelka předložila formálně bezvadné daňové doklady vystavené společností NHtools za zprostředkování zakázek u společností Renault a BAUMAX ČR pro stěžovatelku. Předložila též smlouvu o zprostředkování a daňové doklady vystavené v souvislosti s uskutečněním zakázek, které měla společnost NHtools dle tvrzení stěžovatelky zprostředkovat a z jejichž objemu byla vypočtena zprostředkovatelská provize.

[15] V daňovém řízení podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném v rozhodné době, platí, že důkazní břemeno vždy prvotně stíhá daňový subjekt, neboť ten podává daňové přiznání, v něm něco tvrdí a důkazní břemeno jej stíhá v rozsahu tohoto tvrzení. Jestliže správce daně má pochybnosti (např. o jistém účetním případě), je povinen prokázat, že o souladu tohoto účetního případu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Správce daně však nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním

případu jsou zaznamenány v rozporu se skutečností. Následně je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím deklarovaných obchodních případů se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. Kobík J., Kohoutková A., *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. 2013, s. 442-456).

[16] Nejvyšší správní soud již ve svém rozhodnutí ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, dospěl k závěru, že prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění. K tomu je třeba dodat, že neunesení důkazního břemene žalobcem neznamená, že správce daně má povinnost takové důkazy sám vyhledávat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, publ. pod č. 2507/2012 Sb. NSS, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[17] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že správce daně doložil, že o uskutečnění zprostředkovatelských aktivit ze strany společnosti NHtools, kterých se týkají předložené daňové doklady, panují pochybnosti. Z vyjádření společnosti Renault Česká republika totiž vyplynulo, že spolupráci se stěžovatelkou navázala na základě pokynu mateřské společnosti Renault v listopadu 2009, na jehož základě měla převzít závazky předchozího dodavatele společnosti Maurice Porte, která v důsledku konkurzního řízení ukončila činnost. Dle informací mateřské společnosti Renault měla být stěžovatelka faktickým výrobcem signalizace Renault v postavení subdodavatele společnosti Maurice Porte. Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedené vyjádření svědčí o tom, že obchodní vztahy mezi společností Renault Česká republika a stěžovatelkou vznikly z popudu mateřské společnosti Renault, a nikoli nějakého zprostředkování. Tvrdí-li stěžovatelka, že zprostředkována byla původní spolupráce mezi stěžovatelkou a Maurice Porte, pak toto tvrzení není dostatečné pro prokázání toho, že po ukončení činnosti společnosti Maurice Porte došlo k nějakému zprostředkování obchodů mezi stěžovatelkou a společností Renault Česká republika.

[18] Společnost CCS Consulting zastupující BAUMAX ČR ve svém sdělení uvedla, že se stěžovatelkou spolupracuje na výrobě světelných reklam pro provozovnu BAUMAX v Ústí nad Labem. Stěžovatelka se stala dodavatelem společnosti BAUMAX ČR na základě výběrového řízení uskutečněného pro předchozí zakázky. Se společností NHtools ani se společností NÁŘADÍ – HUBÁČEK (předchozí název společnosti NHtools) nikdy neměla a nemá žádné vztahy. Nejvyšší správní soud konstatuje, že i toto vyjádření svědčí o tom, že obchodní vztahy mezi Baumax ČR a stěžovatelkou byly navázány jinak než zprostředkováním společností NHtools, reps. NÁŘADÍ – HUBÁČEK.

[19] Zmíněná vyjádření společností Renault Česká republika a CCS Consulting zastupující BAUMAX ČR prokazují důvodnost pochybností o faktickém uskutečnění zprostředkování. Nelze tedy přisvědčit námitce stěžovatelky, že by správce daně neměl své pochybnosti důkazně podloženy. Za tohoto stavu bylo na stěžovatelce, aby unesla své důkazní břemeno ve vztahu k tomu, že skutečně došlo k uskutečnění plnění v podobě zprostředkovatelských aktivit.

pokračování

[20] Stěžovatelka v kasační stížnosti zmínila, že jak ona, tak Viktor Harnach, jednatel společnosti NHtools, souhlasně potvrdili uskutečnění zprostředkovatelských aktivit. Nejvyšší správní soud konstatuje, že s výpovědí Viktora Harnacha, která se uskutečnila dne 11. 6. 2012, se finanční orgány vypořádaly způsobem, k němuž nelze mít výhrady.

[21] Tento svědek k otázce na způsob provádění plnění fakturovaných stěžovatelce a na předávání a uskutečňování daných služeb odkázal na přílohy vystavených dokladů. Uvedl dále, že výrobci sděloval informace o existující poptávce, potažmo zakázce. Podklady pro fakturaci má dle jeho vyjádření stěžovatelka, na jejíž pokyn jsou daňové doklady vystavovány. Svědek k otázce na to, čeho se přesně spolupráce týkala, odkázal na smlouvu a ve zbytku s poukazem na informační autonomii nehodlal svou odpověď rozvést. Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným, že uvedený svědek nepopsal, co konkrétně měl pro zprostředkování obchodů stěžovatelky se společnostmi Renault Česká republika a BAUMAX ČR učinit a s ohledem na nekonkrétnost jeho výpovědi neprokázal, že by k uskutečnění nějaké zprostředkovatelské aktivity z jeho strany vůbec došlo. Smlouva o zprostředkování, na niž svědek odkazoval, je dosti široká. Na jejím základě má zprostředkovatel vyvíjet činnost, aby zájemce měl příležitost uzavírat s třetími osobami obchodní smlouvy. Provize se platí jen za obchody prokazatelně zprostředkované, a to ve výši, která se odvíjí od smlouvy uzavřené zájemcem se třetí osobou uzavřené za součinnosti zprostředkovatele. Svědkův odkaz na tuto smlouvu proto o faktickém výkonu zprostředkovatelské činnosti nevypovídá. Soupis zakázek, které stěžovatelka realizovala pro Renault či BAUMAX, v nynější věci nedokládá, že by fakticky k nějakému zprostředkování skutečně došlo.

[22] Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že na základě svědecké výpovědi jednatele NHtools neunesla stěžovatelka své důkazní břemeno. Ani v daném ohledu tak její kasační stížnost důvodná není.

[23] Již jen na okraj lze zmínit, že finanční orgány hodnotily i další důkazní prostředky (výpověď L. F., zástupce společnosti Maurice Porte), k nimž se však již nevztahují kasační námitky. Aniž by se k posouzení této výpovědi mohl Nejvyšší správní soud vyjádřit, lze jen stručně rekapitulovat, že ani na základě této výpovědi finanční orgány nevyhodnotily, že by stěžovatelka unesla své důkazní břemeno. Finanční orgány zde zdůraznily, že L. F. potvrdil, že jej jako zástupce společnosti Maurice Porte v roce 2004 kontaktoval pan Harnach a prezentoval mu stěžovatelku, nicméně jednalo se dle výpovědi svědka o jednorázovou akci s panem Harnachem, po níž byl navázán kontakt se stěžovatelkou a vyřešena homologace. Finanční orgány zde poměrně logicky poukázaly na to, že se dané vyjádření týkalo roku 2004 a navázání kontaktů mezi stěžovatelkou a Maurice Porte, které však nedokládá žádnou zprostředkovatelskou činnost ke vztahům mezi stěžovatelkou a Renaultem, k níž došlo po ukončení aktivit společnosti Maurice Porte.

[24] Dále nelze souhlasit s námitkou, že finanční orgány zasáhly do stěžovatelčiných závazkových vztahů a že neměly pravomoc rozhodovat o nároku na zprostředkovatelskou provizi.

[25] Nejvyšší správní soud konstatuje, že finanční orgány do stěžovatelčiných závazkových vztahů nezasahovaly. Žádným způsobem totiž závazně stěžovatelce nepředepisovaly, s kým má nebo naopak nemá do smluvních vztahů vstupovat. Neurčovaly jí obsah ani formu smluvních ujednání. Finanční orgány pouze prověřovaly, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno ke skutečnostem, jimiž odůvodňovala výši nadměrného odpočtu daně z přidané

hodnoty, kterou uvedla ve svém daňovém přiznání. Prověření toho, zda stěžovatelka byla schopná prokázat, že se fakticky uskutečnilo zdanitelné plnění, s nímž stěžovatelka spojovala nárok na odpočet daně, nepředstavuje zásah do závazkových vztahů. Finanční orgány nerozhodovaly o tom, zda zprostředkovatel ve vztahu se stěžovatelkou má či nemá nárok na provizi, ale pouze o tom, zda stěžovatelka v daňovém řízení unesla své důkazní břemeno o tom, že skutečně došlo k uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění.

[26] Zcela nedůvodná je námitka, že žalovaný se v rozhodnutí o odvolání nevyjádřil k tomu, že stěžovatelka dle svého mínění měla legitimní důvod nepodepsat zprávu o daňové kontrole a že tak dle jejího názoru nebyla daňová kontrola ukončena.

[27] Nejvyšší správní soud zcela souhlasí s krajským soudem v tom, že v odvolání stěžovatelka neuplatnila námitku, která by se týkala odepření podpisu na zprávě o daňové kontrole, což byl důvod, proč se k této otázce žalovaný nevyjadřoval. Za této situace nelze žalovanému důvodně vytýkat, že se nezabýval otázkou, kterou stěžovatelka nenadnesla a ve vztahu k níž odvolací orgán ani jinak neshledal nezákonnost. Otázkou důvodnosti odepření podpisu na zprávě o daňové kontrole se zabýval krajský soud k žalobní námitce. Jeho závěr o bezdůvodnosti odepření podpisu uvedený v napadeném rozsudku stěžovatelka v kasační stížnosti nenapadla, proto jej Nejvyšší správní soud nepřezkoumává.

V. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání, jelikož § 109 odst. 2 s. ř. s. takový postup předpokládá.

[29] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady, které by překračovaly jeho běžnou úřední činnost.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. července 2017

JUDr. Radan Malík
předseda senátu