



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Gabriely Bašné v právní věci žalobce: **Penzion Neptun s. r. o.**, se sídlem Sportovní 1141, Třeboň, zastoupený doc. JUDr. Milanem Kindlem, CSc., advokátem se sídlem Blatenská 3218/83, Chomutov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 12. 2016, č. j. 10 Af 7/2016 - 41,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích domáhal zrušení rozhodnutí ze dne 7. 12. 2015, č. j. 42312/15/5300-21441-703172, jímž žalovaný zamítl jednotlivá odvolání žalobce a potvrdil následující dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 3. 2014:

- č. j. 675908/14/2214-05700-307331, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období června 2010 ve výši 15 400 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 3080 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 povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 4000 Kč,

- č. j. 676057/14/2214-05700-307331, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období října 2010 ve výši 24 000 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 4800 Kč,
- č. j. 676118/14/2214-05700-307331, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopadu 2010 ve výši 24 000 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 4800 Kč,
- č. j. 676480/14/2214-05700-307331, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosince 2010 ve výši 22 000 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 4400 Kč.

[2] Krajský soud rozsudkem ze dne 21. 12. 2016, č. j. 10 Af 7/2016 - 41, žalobu zamítl. V jeho odůvodnění nejprve shrnul průběh daňového řízení, v jehož rámci bylo mj. zjištěno, že žalobce uzavřel dne 28. 8. 2006 smlouvu o zprostředkování s obchodní společností Trio – D spol. s r. o., na jejímž základě se zavázal, že pro tuto společnost bude zprostředkovávat uzavření kupních smluv se třetími subjekty (tj. koncovými odběrateli). Dne 4. 1. 2010 pak žalobce uzavřel „*smlouvu o podílu na provizi za zprostředkované obchody*“ s J. S. s tím, že se J. S. bude podílet na provizi, na níž vznikne žalobci nárok na základě smlouvy o zprostředkování ze dne 28. 8. 2006 uzavřené se společností Trio – D spol. s r. o. Kromě uvedených smluv žalobce také správci daně předložil faktury (vydané na základě těchto smluv) za uskutečněné obchodní transakce a přípravu prodeje zemědělských komodit a agrochemie vystavené J. S. (odběratelem byl žalobce).

[3] Žalobce na tomto podkladě uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za období června 2010, září 2010, října 2010, listopadu 2010 a prosince 2010. Správci daně však vznikly pochybnosti o oprávněnosti tohoto nároku podle předmětných daňových dokladů, proto dne 29. 5. 2013 zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za uvedená období. Výsledky daňové kontroly vedly správce daně k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z deklarovaných zdanitelných plnění odpovídajících fakturám vystaveným J. S., tedy, že sice doložil předmětná plnění po formální stránce, nicméně že faktické uskutečnění činností, za které byl J. S. přiznán podíl na provizi, prokázáno nebylo, tj. nebyly dodrženy podmínky dle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

[4] Žalobce v odvolacím řízení především namítal, že dle § 642 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, účinného v době, kdy byly předmětné smlouvy uzavřeny (dále jen „obchodní zákoník“), byly pojmovými znaky zprostředkovatelské smlouvy závazek ujednat příležitost k uzavření smlouvy a závazek zaplatit za to odměnu. V souladu s konstantní judikaturou k tomuto ustanovení žalobce nebyl na základě smlouvy o zprostředkování, kterou uzavřel s J. S., oprávněn zkoumat konkrétní aktivity zprostředkovatele ani případnou míru jeho úsilí. Nebylo také požadováno, aby zprostředkovatel aktivně jednal, postačovalo, pokud např. třetí osoba sama vyhledala zprostředkovatele v jeho kanceláři (viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 6. 2012, sp. zn. 23 Cdo 4907/2010). Je tedy třeba brát zřetel na to, že v souladu s příslušnými ustanoveními obchodního zákoníku a judikaturou nárok na provizi vznikl; žalobce nemůže být sankcionován za to, že jej v souladu se zákonem uspokojil.

[5] K právní povaze smlouvy uzavřené s J. S. žalovaný uvedl, že se nejedná o zprostředkovatelskou smlouvu, ale o inominátní smlouvu, která nese jen některé znaky

pokračování

zprostředkovatelské smlouvy ve smyslu § 642 a násl. obchodního zákoníku. Tato smlouva dle žalovaného sama o sobě neprokazuje, že by měl J. S. fakticky vyvinout jakékoliv úsilí ke zprostředkování předmětných obchodů.

[6] S tímto závěrem se ztotožnil i krajský soud. Uvedl, že podmínkou uznatelnosti nároku na odpočet daně je nejen jeho formální doložení, ale také je třeba prokázat soulad stavu formálně právního se stavem skutečným, povinnost tvrzení a břemeno důkazní přitom nese daňový subjekt. Skutečnost, že daňové doklady nasvědčují uskutečnění zdanitelného plnění, ještě bez dalšího neznamena, že bude takový doklad dostačující z hlediska uznání uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Je totiž třeba dále prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo fakticky, a to v souladu s předloženými doklady. Na daňový subjekt jsou tedy kladeny vyšší nároky ohledně unesení důkazního břemene. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu krajský soud také zdůraznil, že prokazovat uskutečnění konkrétního obchodního případu pouze perfektními účetními doklady, chybí-li důkazy o faktickém plnění, nepostačuje, přičemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84 (všechna zde citovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), a usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07. Žalobci se v posuzovaném případě důkazní břemeno unést nepodařilo. Bylo přitom primárně jeho povinností prokázat, že J. S. na základě výše specifikované smlouvy vykonával činnost, za niž mu měl žalobce zaplatit provizi. Žalobce přitom neprokázal, že by se v uvedených zdaňovacích obdobích J. S. jakkoli podílel na zprostředkování obchodů pro obchodní společnost Trio – D spol. s r. o., a tedy neprokázal faktické uskutečnění zprostředkovatelské činnosti J. S., za niž pak bylo fakturováno. J. S. v průběhu souvisejícího daňového řízení ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010 uvedl, že veškeré podklady, které měly souviset s fakturací podílů na provizích, obdržel od jednatele žalobce, pana Josefa Touše; co se týče ostatních otázek (například ohledně identifikace zákazníků, s nimiž měl J. S. sjednat obchody), odpovídal neurčitě. Ani ze svědeckých výpovědí některých odběratelů společnosti Trio – D spol. s r. o., na základě výsledků provedených rovněž v souvisejícím daňovém řízení ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010, nevyplývá, že by se J. S. podílel na realizaci obchodů, tj. vykonával zprostředkovatelskou činnost, za což by mu dle *smlouvy o podílu na provizi za zprostředkované obchody* náležela provize. Uskutečnění zdanitelného plnění tedy sice bylo doloženo po formální stránce účetními doklady, avšak nebylo prokázáno po stránce faktické. Nebylo-li prokázáno, že zprostředkovatelskou činnost J. S. skutečně vykonával, nemohl vzniknout nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

[7] Žalobce v žalobě rovněž namítal, že právo soukromé (uzavřená smlouva o zprostředkování a s tím spojený nárok na provizi, kdy současně žalobce nebyl v souladu s judikaturou soudů rozhodujících v občanském soudním řízení oprávněn zkoumat konkrétní aktivity zprostředkovatele ani případnou míru jeho úsilí vynaloženého na zprostředkování obchodů), a právo veřejné (existence zdanitelného plnění) od sebe nejsou striktně odděleny, a je tedy třeba akceptovat zásadu jednoty a bezrozpornosti právního řádu. Dle žalobce tudíž není možné, aby splnění povinností podle jednoho právního předpisu bylo současně porušením povinností podle jiného právního předpisu; postavení žalobce se z veřejnoprávního hlediska nemůže lišit podle toho, jakou právní formu pro udržení a získání svých zdanitelných příjmů (resp. pro uskutečnění zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti – pozn. NSS) zvolí. Žalovaný tedy podle žalobce

nerespektoval civilní judikaturu vyšších soudů či nevyložil, proč se od ní odchýlil, a jedná se tak o zásah do práva na spravedlivý proces.

[8] K této argumentaci krajský soud podotkl, že finanční orgány v tomto případě nehodnotily, zda žalobce splnil svou povinnost plynoucí z uzavřené smlouvy, ale vedly dokazování výhradně v rovině veřejného práva, kdy posuzovaly unesení důkazního břemene ve vztahu k prokázání nároku na odpočet daně dle zákona o dani z přidané hodnoty. Jejich závěr byl tedy vysloven v kontextu provedené daňové kontroly na základě daňových předpisů.

II.

Obsah kasační stížnosti

[9] Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, kterou opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[10] Stěžovatel nejprve opakovaně zdůraznil, že působil pro společnost Trio – D spol. s r. o. jako zprostředkovatel a zprostředkoval obchody, k nimž skutečně došlo, za něž mu byla vyplacena provize, ze které odvedl daň. V průběhu doby sjednal další osobu, která se na jeho činnosti podílela, avšak finanční orgány i krajský soud dospěly k závěru, že stěžovatel nedosáhl provize díky ní, ale jen díky své vlastní činnosti, tedy, že provize, kterou stěžovatel této třetí osobě vyplatil, nevedla k získání jeho zdanitelných příjmů (pro uskutečnění zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti – pozn. NSS). S odkazem na judikaturu Nejvyššího soudu (reprezentovanou například rozsudkem ze dne 28. 5. 2013, sp. zn. 32 Cdo 2694/2011) stěžovatel upozornil, že pojmovým znakem zprostředkovatelské smlouvy byla úplatnost, nevyžadovalo se však, aby zprostředkovatel aktivně působil při uzavírání následné smlouvy, mohlo dokonce postačovat pouhé obstarání příležitosti k jejímu uzavření, či situace, kdy třetí subjekt sám zprostředkovatele vyhledal. Pokud tedy stěžovatel provizi vyplatil, počínal si v souladu s tehdy platným zákonem a ustálenou judikaturou soudů. Stěžovatel se domnívá, že nemůže předkládat důkazy k něčemu, co není schopen kontrolovat (tj. činnost J. S.), a cítí se být postižen za to, že splnil povinnost, která vyplývá ze soukromoprávních norem. Podotýká, že na právní řád je nutno pohlížet jako na vzájemně provázaný komplex, kde právo veřejné a soukromé není od sebe striktně odděleno, na čemž se ani účinností nového občanského zákoníku nic nezměnilo. Princip jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu umožňuje či spíše vyžaduje při aplikaci veřejného práva vycházet ze soukromoprávních zásad, je tedy třeba vycházet i ze zásady *pacta sunt servanda*. Pokud by tedy stěžovatel podstoupil soudní spor, byl by povinen provizi zaplatit; soudní rozhodnutí by pak představovalo rozhodnutí o předběžné otázce pro daňové řízení i pro navazující soudní řízení správní a postavení stěžovatele by tak bylo mnohem výhodnější. Určitou paralelu spatřuje stěžovatel v situaci, kdy by sjednal pracovní smlouvu se zaměstnancem, kterého by pověřil těmi činnostmi, které pro něj zajistil za provizi J. S.; je přesvědčen, že náklad na mzdu takového zaměstnance a účelnost jeho zaměstnávání by správce daně nijak nezpochybnil. Vzhledem k tomu, že daňový řád upřednostňuje hledisko materiální správnosti, nikoli hledisko fiskální, nemůže se veřejnoprávní postavení stěžovatele lišit podle toho, jakou právní formu, resp. jaký typ smlouvy pro udržení a získání svých zdanitelných příjmů (pro uskutečnění zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti – pozn. NSS) zvolil.

pokračování

[11] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby byl napadený rozsudek krajského soudu zrušen.

III.

Vyjádření žalovaného

[12] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že s právním názorem stěžovatele nesouhlasí a v plném rozsahu odkazuje na své žalobou napadené rozhodnutí, spisový materiál a své vyjádření k žalobě. S napadeným rozsudkem krajského soudu se žalovaný plně ztotožňuje. Dle ustálené judikatury platí, že pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nepostačuje doložit pouze formálně bezvadné doklady, rozhodující je, zda k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo. V daňovém řízení platí zásada, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tj. břemeno tvrzení, má však také povinnost své tvrzení prokázat, tj. břemeno důkazní. Stěžovatel tedy měl pro uplatnění svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty prokázat, že pro něj J. S. fakticky vyvíjel zprostředkovatelskou činnost. Své důkazní břemeno ohledně faktického uskutečnění fakturovaných činností se mu však unést nepodařilo. V souvislosti s uvedeným tvrzením žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245. Žalovaný měl také za to, že na správnosti závěrů krajského soudu nemění nic ani další námitky stěžovatele ohledně zákonného a judikatorního vymezení zprostředkovatelských smluv, ke kterým se ostatně již krajský soud v odůvodnění svého rozsudku dostatečně vyjádřil; předmětem sporu zde není posuzování splnění povinností stěžovatele vyplývajících z takové smlouvy, ale uznatelnost zdanitelných plnění uskutečněných v souvislosti se zprostředkovatelskými smlouvami. Totéž platí o stěžovatelových námitkách týkajících se odlišného postavení stěžovatele dle zvoleného smluvního typu; stěžovatele v jakémkoliv postavení (u jakéhokoli smluvního typu) tíží vždy stejné důkazní břemeno. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

IV.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[15] Jako rozhodující se v posuzované věci jeví otázka, zda stěžovatel byl oprávněn dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty z provizí vyplacených J. S. na základě *smlouvy o podílu na provizi za zprostředkované obchody* ze dne 4. 1. 2010. Podle čl. III smlouvy byla provize sjednána ve výši 50 % ze základu pro určení

podílu na provizi, jímž se rozuměla provize náležící stěžovateli na základě smlouvy o zprostředkování uzavřené se společností TRIO – D spol. s r. o. dne 28. 8. 2006, a to za zprostředkování obchodů mezi kupujícím a společností TRIO – D spol. s r. o., snižená o vedlejší náklady definované v uvedené smlouvě o zprostředkování. Podle této smlouvy se stěžovatel zavázal, jakožto zprostředkovatel, zprostředkovat pro společnost TRIO – D spol. s r. o., jakožto zájemce, příležitosti k uzavření smluv na prodej zemědělských plodin, zejména obilí (pšenice, žito, ječmene, ovsa atd.), chemikálií a zemědělských služeb, a to za předem dohodnuté ceny; zájemce se za to zavázal zaplatit sjednanou provizi.

[16] Podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění, „*[n]árok na odpočet daně má 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*“.

[17] Podle § 642 obchodního zákoníku 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)*“.

[18] Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že povaha smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a společností TRIO – D spol. s r. o., jako smlouva zprostředkovatelská není v této věci sporná. Pokud jde o smlouvu, kterou stěžovatel uzavřel s J. S., zdejší soud se plně ztotožňuje s názorem finančních orgánů i krajského soudu, že v tomto případě o zprostředkovatelskou smlouvu nejde a jedná se o smlouvu inomínatní. Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 22. 2. 2017, č. j. 3 Afs 7/2016 – 45, v němž se zabýval skutkově obdobnou věcí stejného stěžovatele, jež se týkala daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010, k předmětné smlouvě uzavřené mezi stěžovatelem a J. S. uvedl, že tato smlouva nesplňuje pojmové znaky smlouvy o zprostředkování – ani jedna ze stran zde není v pozici zájemce o uzavření smlouvy, ale naopak jak stěžovatel, tak údajně i J. S. měli vyvíjet činnost k tomu, aby smlouvu mohla uzavřít osoba třetí (společnost TRIO – D spol. s r. o.), s níž ovšem J. S. nebyl ve smluvním vztahu (nebyl její zprostředkovatel, pouze měl dle tvrzení stěžovatele participovat na jeho zprostředkovatelské činnosti). Již ve věci sp. zn. 3 Afs 7/2016 tedy Nejvyšší správní soud konstatoval, že nebyl důvod aplikovat na popsání smluvní vztahy závěry civilní judikatury Nejvyššího soudu vyslovené ke smlouvě o zprostředkování. Stejně tak je tomu i v nyní posuzovaném případě, Nejvyšší správní soud se tedy se závěry vyslovenými v uvedeném rozsudku plně ztotožňuje, odkazuje na ně a pro úplnost je shrnuje i v této věci, samozřejmě s přihlédnutím k odlišnostem vyplývajícím z jiné právní úpravy stanovící v tomto případě podmínky vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, která je ovšem oproti právní úpravě uznatelnosti příslušného výdaje pro účely stanovení základu daně z příjmů ještě náročnější, pokud jde právě o rozsah toho, co musí daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty prokazovat.

[19] Odpověď na otázku, jaký smluvní typ zmíněná smlouva představuje, navíc zdejší soud ani v nyní posuzované věci nepovažuje za rozhodující. Na předmětnou věc je třeba nahlížet striktně pouze z toho pohledu, zda stěžovatel splnil podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, tedy zda při prokazování splnění těchto podmínek unesl důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále

pokračování

jen „daňový řád“). Jinými slovy, z hlediska daňového není rozhodující určení typu smlouvy, dle které mělo být plněno, ale skutečná ekonomická podstata právních vztahů, na jejichž základě byly vyplaceny zmiňované provize (viz *mutatis mutandi* rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011 - 69). Nejvyšší správní soud má tedy za to (a ztotožňuje se tak s právním názorem krajského soudu), že stěžejní otázkou v posuzované věci není to, jakého charakteru byl právní vztah mezi stěžovatelem a J. S., ale samotné unesení, resp. neunesení důkazního břemene k prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění, která měl stěžovatel údajně přijmout od J. S. v souvislosti se svou zprostředkovatelskou činností pro společnost TRIO – D spol. s r. o. Úvahy stěžovatele nad soukromoprávními aspekty projednávané věci a nad jednotou práva veřejného a soukromého vzhledem k výše uvedenému nijak nesouvisí s důvody, na nichž je napadený rozsudek krajského soudu založen.

[20] K povinnosti daňového subjektu prokázat při pochybnostech správce daně pravdivost údajů, které uvedl v daňovém přiznání a doložil pouze daňovými doklady, se Nejvyšší správní soud v minulosti již vícekrát vyslovil. Například v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 - 84, na který odkázal již krajský soud, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[p]rokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Stěžovatel nárok na odpočet daně uplatnil před správcem daně a byl proto povinen k výzvě správce daně uplatněný nárok jednoznačně prokázat“. Tyto závěry potvrdil i Ústavní soud např. ve svém usnesení ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, na které krajský soud rovněž poukázal: „Ústavní soud již ve svém nálezu ze dne 24. 4. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, konstatoval, že daňové řízení je postaveno na zásadě, dle které daňový subjekt má povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení), ale také své tvrzení doložit (břemeno důkazní). Tato zásada je vyjádřena v ust. § 31 odst. 9. daňového řádu. Dle uvedeného ustanovení platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt je tak odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení. V souladu s ust. § 19 zák. č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), má plátce daně nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za předpokladu, že splní zákonné podmínky pro úspěšné uplatnění tohoto nároku, mezi něž patří právě prokázání jeho oprávněnosti. V daňovém řízení tedy nese důkazní břemeno daňový subjekt. Je tedy povinností toho, kdo požaduje od státu vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty (dle ust. § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty), prokázat, že má na jeho vrácení právní nárok. Prokazování tohoto nároku je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty), je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo

uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.“

[21] Tyto závěry platí v nezměněné podobě i podle nové právní úpravy obsažené v nyní účinném zákonu o dani z přidané hodnoty a v daňovém řádu, která nedoznala v těchto základních parametrech žádných změn. Přestože Nejvyšší správní soud nepovažuje *a priori* za vyloučené, aby aktivita osoby, která participovala na činnosti zprostředkovatele směřující k uzavření kupních či jiných smluv třetích subjektů se zájemcem, byla uznána jako přijaté zdanitelné plnění použité v rámci stěžovatelovy ekonomické činnosti za účelem uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, nelze přehlédnout, že základní podmínkou přiznání odpočtu daně u takového plnění je, aby se tato další osoba zprostředkovatelovy činnosti reálně a prokazatelně účastnila. Lze jistě souhlasit s tím, že podíl na zprostředkování uzavření smlouvy mezi zájemcem a třetím subjektem nemusí být nutně podmíněn tím, že k uzavření takové kupní nebo jiné smlouvy skutečně v budoucnu dojde, avšak je třeba bezpodmínečně trvat na tom, aby „pomocník zprostředkovatele“ ve prospěch zprostředkovatele skutečně vykonal takové úkony, bez nichž by nedošlo alespoň k vytvoření příležitosti k uzavření této smlouvy.

[22] Lze přitom plně aprobovat názor krajského soudu, že v posuzované věci žádná taková činnost na straně J. S. prokázána nebyla; důkazní břemeno přitom (jak již bylo zmíněno) leželo na stěžovateli, který nárok na odpočet daně uplatnil (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Dokazování provedené v průběhu souvisejícího daňového řízení ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010, zejména 16 výslechů svědků, představitelů subjektů, s nimiž společnost Trio – D spol. s r. o. obchodovala, nepotvrdilo stěžovatelovo tvrzení o participaci J. S. na zprostředkování uzavírání smluv mezi společnostmi Trio – D spol. s r. o. a jejími obchodními partnery. Ani J. S. nebyl schopen ve své svědecké výpovědi jmenovat alespoň některé subjekty, s nimiž společností Trio – D spol. s r. o. (díky jeho přičinění) uzavřela jakoukoli smlouvu.

[23] K námitce stěžovatele, dle které by správce daně na předmětnou zprostředkovatelskou činnost nahlížel jinak, pokud by byla vykonávána jeho zaměstnancem, je nutné konstatovat, že s ohledem na okolnosti nyní posuzované věci se jedná o pouhou hypotetickou konstrukci, která nemá s posuzovanou rozhodnou otázkou přímou souvislost.

[24] Lze tedy ve shodě s krajským soudem shrnout, že dle § 92 odst. 3 daňového řádu je to daňový subjekt, v tomto případě stěžovatel, kdo prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět ve svých daňových přiznáních. Daňové řízení je totiž postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má nejen povinnost sám daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, ale má také povinnost svá tvrzení doložit (břemeno důkazní). Stěžovatel nepochybně unesl břemeno tvrzení, když v daňových přiznáních uplatnil jako základ daně na vstupu provize vyplacené J. S. za deklarovaná zdanitelná plnění. Nepodařilo se mu však prokázat, že J. S. mu skutečně tato zdanitelná plnění spočívající v participaci na zprostředkovatelské činnosti stěžovatele pro společnost Trio – D spol. s r. o. poskytl. Přestože právě tato skutečnost představovala nosný důvod pro zamítnutí žaloby, námitky obsažené v kasační stížnosti se v převážné míře týkaly soukromoprávní povahy uzavřené zprostředkovatelské smlouvy, resp. smlouvy o provizi, nesměřovaly tedy vůbec k podstatě věci.

pokračování

V.

Závěr a náklady řízení

[25] S ohledem na uvedené, Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji dle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[26] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Úspěšnému žalovanému ovšem žádné náklady v tomto řízení nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 11. dubna 2019

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu