



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **SEADON s.r.o.**, IČO: 286 01 505, se sídlem Rovniny 1116/45, Hlučín, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Horázným, advokátem, se sídlem Ondříčkova 1304/9, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2020, č. j. 1485/20/5300-22441-712084, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 11. 2021, č. j. 22 Af 17/2020 – 44,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 11. 2021, č. j. 22 Af 17/2020 – 44, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 1. 2020, č. j. 1485/20/5300-22441-712084, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce na nákladech řízení o žalobě celkem 15.342 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce na nákladech řízení o kasační stížnosti celkem 17.342 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“ případně „správní orgán I. stupně“) ze dne 1. 6. 2018, č. j. 2465967/18/3211-50525-803045 (dále též „platební výměr“), kterým byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet ve výši 539.665 Kč za zdaňovací období srpen 2017.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž nesouhlasil s hodnocením svědeckých výpovědí. Svědci odpovídali srovnatelně jako ve věci rozhodnuté rozsudkem NSS ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 283/2017 - 73, dle kterého se dá předpokládat, že svědci nebudou uvádět podrobné detaily, za kterých obchodní transakce probíhaly. Žalovaný zdůrazňuje drobné nesrovnalosti ve svědeckých výpovědích, jen aby mohl odůvodnit, že předmětné práce nebyly provedeny. Většina těchto nesrovnalostí však byla vysvětlena. Žalobce prokázal, že zprostředkovatel prováděl pro žalobce i jiné práce, a pokud by neprováděl pro žalobce zprostředkování, mohl cenu vyúčtovat jako stavební práce. Práce byly provedeny, zaplacený na bankovní účet, zprostředkovatel je zaúčtoval ve svém účetnictví, přiznal v daňovém přiznání a daň odvedl, a proto se jeví zpochybňování těchto prací nepochopitelné. Výpověď svědkyně Ing. K. K. nevyloučila účast zprostředkovatele a rovněž nepopírá později zjištěnou skutečnost, že žalobce věděl o výběrovém řízení dříve, než bylo zveřejněno. Rovněž výpověď svědkyně Ing. V. P. nevyloučila přítomnost zprostředkovatele. Svědek Ing. P. M. potvrdil, že žalobce měl informaci o zakázce ještě před tím, než byla oficiálně vyhlášena, takže to potvrzuje fakt, že se žalobce o zakázce dozvěděl neoficiální cestou. Tomu odpovídá i tvrzení žalobce, že mu tuto informaci poskytl zprostředkovatel. Svědek potvrdil provedení změn v projektu, díky nimž došlo k úspoře, což nepřímo potvrdila i svědkyně Ing. V. P. Ing. P. M. ukončil pracovní poměr ještě před začátkem realizace projektu, takže mu nemohlo být známo přesné postavení zprostředkovatele.

[3] Ing. K. M. potvrdil, že zprostředkovatele zná a že s ním pracovně jednal. Svědek neměl informaci o tom, že se zprostředkovatel podílel na změnách projektu, protože ten se k němu dostal již pozměněný. Současně nevyloučil práci jiného rozpočtáře. M. V. v protokolu výslovně potvrdil práci zprostředkovatele na změně projektu a konkretizoval ji. J. S. podrobně vysvětlil, jak celá spolupráce probíhala a zároveň vysvětlil rozpory, které žalovaný spatřoval v jiných svědeckých výpovědích. Svědek uvedl, jak probíhala fakturace, a vysvětlil také nepřesný text na faktuře. Potvrdil skutečnost, že jeho zapojení jako dodavatele nevyklučuje jeho účast na technicko-realizačních činnostech. Žalobce dodal, že pozdější sepsání smlouvy o zprostředkování nevyklučuje předchozí dohodu. V praxi je běžné, že se nejprve řeší podstatné věci, tj. v tomto případě získání zakázky, a teprve následně věci podružné, jako je sepsání smlouvy. U stálých obchodních partnerů, kteří dlouhodobě spolupracují, je běžné, že ústní smlouva předchází smlouvě písemné.

[4] Krajský soud v Ostravě v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že hodnocení svědecké výpovědi J. S. provedené žalovaným je zcela objektivní a racionální. Z výpovědi svědka vyplynulo, že on sám s nikým z firmy Biocel Paskov nejednal a nečinil žádné kroky ve smyslu zprostředkování zakázky. J. S. se podle vlastního tvrzení pouze dozvěděl o připravované zakázce a tuto informaci předal jednateli žalobce

pokračování

Ing. Dohnalovi s tím, že bude vhodné pro obě firmy tuto zakázku získat. Další konkrétní kroky byly v režii Ing. Dohnala, což svědek výslovně uvedl. Svědek podrobně vysvětlil, jak celá spolupráce probíhala, ovšem nepopsal žádné faktické zprostředkování, které by sám uskutečnil, ale pouze to, že upozornil jednatele žalobce na investiční akci připravovanou společností Biocel Paskov. Žalobce nerozlišoval mezi technicko-realizačními činnostmi J. S. a zprostředkováním zakázky. Rámcová smlouva však mezi oběma okruhy činností rozdíl formuluje. Rámcová smlouva nevymezila zprostředkovatelskou činnost jako činnost podřaditelnou pod služby vymezené Přílohou č. 1, ale jako činnost vymezenou v § 2445 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále též „OZ“). Žalobce v průběhu daňového řízení, ani v následně podané žalobě nepředestřel vysvětlení průběhu zprostředkování zakázky J. S. a reálný způsob jeho zprostředkovatelské činnosti nelze sestavit ani z mozaiky informací poskytnutých dalšími svědky.

[5] Argumentace žalobce zpochybňující standardnost výběrového řízení, když ze zúčastněných 4 firem byly osloveny pouze 2, je spekulativní. Svědkyně Ing. K. K. uvedla, že konkrétně jednala se statutárním orgánem žalobce Ing. Dohnalem a J. S. jako zprostředkovatele zakázky vyloučila. Také svědkyně Ing. V. P. ve své výpovědi uvedla, že jí jméno J. S. nic neříká. Svědek Ing. P. M. toliko potvrdil skutečnost, že žalobce o zakázce věděl dříve, než byla oficiálně vyhlášena, což je zřejmé také ze svědecké výpovědi J. S., ale neznamená to, že J. S. byl zprostředkovatelem zakázky. Skutečnost, že se J. S. dle své svědecké výpovědi blíže neuvedeným způsobem dozvěděl, že Biocel Paskov bude realizovat předmětnou zakázku a předal tuto informaci jednatele žalobce, nelze považovat za službu zprostředkování ve smyslu § 2445 OZ. Aby bylo možno J. S. považovat za zprostředkovatele, musela by být prokázána jeho zcela konkrétní aktivní činnost směřující ke zprostředkování zakázky ve prospěch žalobce. V takovém případě by pak J. S. musel být znám zástupcům zadavatele Biocel Paskov, což však prokázáno nebylo. Naopak členka zastupitelstva této společnosti Ing. K. ve své svědecké výpovědi uvedla, že se o žalobci jako zájemci o zakázku dozvěděla od zcela jiného subjektu. Pokud žalobce v souvislosti s výpovědí svědka Ing. M. zmiňoval, že svědek potvrdil provedení změn v projektu, jedná se o skutečnost, která nebyla správcem daně zpochybněna a odpovídá obsahu Dílčí smlouvy ze dne 19. 9. 2016. Jedná se však o jiné služby, než je zprostředkování, což plyne z bodů I. 2, 3 a 4 Rámcové smlouvy a z její Přílohy č. 1.

[6] Rovněž tvrzení, že nebylo zohledněno, že oba svědci J. S. znali a pracovní s ním jednali a svědek V. znal také rozsah projektových změn provedených J. S., se míjejí s náplní zprostředkovatelské činnosti, jak je vymezena v § 2245 OZ a Rámcové smlouvy. Pokud by J. S. fakturoval provedení služeb ve smyslu Přílohy č. 1 Rámcové smlouvy, resp. bodu 2 Dílčí smlouvy, byla by důkazní situace jiná. Takto však nepostupoval, plnění vyúčtoval jako zprostředkovatelskou činnost, jejíž realizace však nebyla v daňovém řízení prokázána. Žalovaný na základě pochybností, které vyplynuly z daňového dokladu a smluv uzavřených mezi žalobcem a J. S., provedl za účelem odstranění pochybností výslechy svědků, které však pochybnosti o zprostředkování zakázky J. S. neodstranily, naopak je ještě prohloubily. Skutkovým stavem zjištěným svědeckými výpověďmi přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce, který však další důkazní návrhy nepředložil. Je to tedy žalobce, který důkazní břemeno stran svého tvrzení neunesl. Svědci zprostředkovatelskou činnost J.

S. nepotvrdili. Žalobce proto těmito důkazy neprokázal své tvrzení o oprávněnosti uplatněného nadměrného odpočtu. Žalobce nesprávně vnímá povinnost důkazního břemene jako pouhou možnost existence tvrzených skutečností. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „DŘ“), však staví důkazní břemeno daňového subjektu jako povinnost jím tvrzené skutečnosti prokázat. Žalovaný při hodnocení svědeckých výpovědí a dalších provedených důkazů postupoval v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Odkaz na rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 283/2017 je nepřipadný, neboť v této věci nebyl časový odstup mezi svědeckými výpověďmi a předmětem dokazování zásadní. Skutečnost, že nebyla prokázána chybějící daň, je nerozhodná, neboť nárok na odpočet daně nebyl žalobci odepřen z důvodu zapojení do daňového podvodu, ale proto, že neprokázal, že k přijetí zdanitelného plnění došlo způsobem uvedeným na daňovém dokladu.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika žalobce

[7] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Uvedl, že jádro sporu spočívá v otázce výkladu definice zprostředkovatelské činnosti. Nesouhlasil s názorem žalovaného a krajského soudu, že činnosti, které provedl dodavatel pan J. S. pro stěžovatele, nebyly zprostředkováním ve smyslu § 2445 OZ, a tudíž provedené činnosti neodpovídají textu na daňovém dokladu. SDEU již mnohokrát judikoval, že pojmy z oblasti daně přidané hodnoty jsou vlastními autonomními pojmy bez ohledu na to, jaký význam jim přikládají národní předpisy jednotlivých členských států, a výklad pojmů ze soukromoprávních předpisů nelze pro účely DPH použít. Toto potvrzuje i česká judikatura. Pro spor proto není podstatné, zda textové označení vykonaných prací uvedených na daňovém dokladu lze přiřadit pod soukromoprávní pojem zprostředkování dle § 2445 OZ či jinou smlouvu dle OZ. Důležité je, zda byly naplněny nutné podmínky zákonné úpravy relevantní pro odpočet daně, kterou je v tomto případě § 72 ZDPH. Toto svědek potvrdil a nebylo zpochybněno, že by nebyly provedeny práce podle Přílohy I uzavřené smlouvy. Zpochybněno bylo, zda se jedná o zprostředkování ve smyslu § 2445 OZ, což není podstatné pro přiznání nároku na odpočet DPH.

[8] Z rozsudku SDEU ve věci C-2/95 vyplývá, že pro výklad evropského práva není podstatné, zda služba byla poskytnuta koncovému zákazníkovi jiným subjektem, než předpokládá směrnice, nebo zda se zákazníkovi jevilo, že ji poskytuje jiný subjekt. I v posuzovaném případě není podstatné, zda zástupci společnosti Biocel Paskov a.s. znali J. S.. Služba byla podle smlouvy panem S. poskytnuta, byť nenaplnuje definici dle § 2445 OZ, podstatný je i fakt, že tuto službu dodavatel stěžovatele přiznal a odvedl z ní daň, což je označováno žalovaným jako nepodstatné. Není tedy podstatné, že na faktuře je text, který neodpovídá výkladu pojmu zprostředkování podle občanského zákoníku. Služby byly podle uzavřené smlouvy poskytnuty a stěžovatel je využil v rámci své ekonomické činnosti.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti souhlasil se stěžovatelem, že u autonomních pojmů je výklad daný soukromoprávním předpisem členského státu irelevantní. Pojem „zprostředkování“ však není ve směrnici Rady 2006/112/ES nijak definován, a tudíž se nejedná o pojem, jehož autonomního výkladu na unijní úrovni by se

pokračování

mohl stěžovatel dovolávat. S ohledem na tuto skutečnost aplikoval krajský soud při výkladu povahy činnosti vymezené v bodě I. 2. Rámcové smlouvy zcela správně § 2445 OZ. Se stěžovatelem nelze souhlasit, že by pro nárok na odpočet daně bylo zcela bez významu, zda plnění uvedené na daňovém dokladu bylo skutečně poskytnuto deklarovaným dodavatelem v deklarovaném rozsahu. Při prokazování nároku na odpočet daně musí být prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je uvedeno na předmětném dokladu, tedy že uvedené zdanitelné plnění bylo uskutečněno právě tou osobou, jež je jako poskytovatel plnění uvedena na dokladu a v rozsahu tvrzeném na dokladu. Pokud tedy nebylo prokázáno, že dodavatel S. tuto službu stěžovateli skutečně v tomto rozsahu poskytl, nelze nárok na odpočet daně přiznat. Je sice pravdou, že pan S. podrobně vysvětlil, jak celá spolupráce probíhala, ovšem nepopsal žádné faktické zprostředkování, které by on sám uskutečnil. Pouze uvedl, že jednatele stěžovatele upozornil na investiční akci připravovanou společností Biocel Paskov.

[10] Daňový doklad, jímž J. S. fakturoval poskytnuté plnění, označuje dodávku jako fakturaci za zprostředkování zakázky Biocel Paskov, přičemž sama Rámcová smlouva nevymezuje zprostředkovatelskou činnost jako činnost podřaditelnou pod služby vymezené Přílohou č. 1, ale jako činnost vymezenou v § 2445 OZ. Namítli-li tedy stěžovatel, že podmínkou pro přiznání nároku na odpočet daně je, že poskytovatel je plátce a poskytl ekonomickou činnost podle smlouvy, tak tato podmínka nebyla splněna, neboť činnost fakturovaná dle předmětného dokladu neodpovídala činností dle dílčí smlouvy ze dne 19. 9. 2016. Navíc je nutno připomenout, že v době uzavření dílčí smlouvy byla zakázka Biocel Paskov již ve fázi výběrového řízení. Skutečnost, že J. S. poskytl stěžovateli nějakou službu, ještě neznamená, že se jedná o službu, kterou následně fakturoval stěžovateli a za kterou si stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně. Logikou stěžovatele by pak plátce mohl nárokovat odpočet daně z prakticky jakkoliv vymezeného plnění na daňovém dokladu, a to pouze s odůvodněním, že od dodavatele v předmětné době nějaké plnění přijal. Zjištění správce daně o tom, že zástupci společnosti Biocel Paskov J. S. neznali, a to přestože měl tento s touto společností zprostředkovat pro stěžovatele zakázku, je zcela zásadním zjištěním, které spolu s ostatními důkazními prostředky vyvrací tvrzení stěžovatele o tom, že od J. S. přijal plnění v rozsahu dle předmětného daňového dokladu.

[11] Stěžovatel v replice uvedl, že i když byly poskytnuty práce podle Přílohy 1 Rámcové smlouvy technicko-realizační ve smlouvě souhrnně označeny jako zprostředkování, nelze text daňového dokladu vymezit úzce a pro výklad tohoto pojmu použít soukromé právo. Judikatura SDEU je v tomto směru jasná a přesvědčivá, takže není nutno pokládat předběžnou otázku. Pokud by však Nejvyšší správní soud zvažoval tento výklad, stěžovatel požádal, aby jako poslední řádný soud předložil předběžnou otázku. Žalovaný zpochybnil pouze činnost, která je dle § 2445 OZ vymezena jako zprostředkování, ale vlastní technicko-realizační práce vymezené ve smlouvě zpochybněny nebyly. Byla tedy v rozporu s evropským právem porušena zásada neutrality daně, kdy poskytovatel daň odvedl, a stěžovateli byl odmítnut nárok na odpočet.

III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Z obsahu správních spisů zdejší soud ověřil, že u stěžovatele byla dne 23. 10. 2017 zahájena daňová kontrola za zdaňovací období srpen 2017 v omezeném rozsahu, a to ve věci nároku na odpočet daně z přijatého daňového dokladu č. 181100774 (faktura č. 20170069) od dodavatele J. S. za zprostředkování zakázky Biocel Paskov, objekt A, ve výši základu daně 725.000 Kč a DPH ve výši 152.250 Kč. Přílohy k vyjádření stěžovatele k daňové kontrole obsahují mimo jiné Rámcovou smlouvu o zprostředkování a poskytování služeb ze dne 1. 4. 2015 a Dílčí smlouvu k Rámcové smlouvě ze dne 19. 9. 2016; obě uzavřené mezi stěžovatelem a J. S., a dále fakturu č. 20170069 (za zprostředkování zakázky Biocel Paskov, objekt A), Předávací protokol o splnění závazku zprostředkovatele ze dne 21. 8. 2017 sepsaný mezi stěžovatelem a J. S., jakož i smlouvu o dílo ze dne 7. 11. 2016 a dodatek č. 1 k této smlouvě o dílo ze dne 31. 3. 2017, oba dokumenty uzavřeny mezi společností Biocel Paskov a.s. a stěžovatelem. Obsahem správního spisu jsou dále svědecké výpovědi svědků Ing. K., Ing. P., Ing. M., Ing. M., pana V. a pana S. Daňová kontrola byla ukončena doručením zprávy o daňové kontrole ze dne 30. 5. 2018, č. j. 2438013/18/3216-60563-800221, stěžovateli.

[15] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že správní orgány, jakož i krajský soud postavili své závěry na neprokázání existence plnění, za nějž stěžovatel uplatňoval odpočet DPH, tj. zprostředkování zakázky realizace obchodního případu Biocel Paskov, část A (úprava fasády na budově A) ze strany pana S. pro stěžovatele. Spornou je v tomto případě zejména otázka, zda správní orgány a krajský soud postupovaly správně, pokud neexistenci realizace zprostředkování založily na nenaplnění definice zprostředkování ve smyslu § 2445 OZ.

[16] Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že v daném případě není podstatné, zda činnost provedená a fakturovaná panem S. byla zprostředkováním ve smyslu § 2445 OZ. Podstatné je, zda tato činnost byla zprostředkováním v intencích předmětné smluvní dokumentace, tj. zda tato činnost naplňovala vůli smluvních stran (tj. stěžovatele a pana Slivky) vymezenou zprostředkovatelskou činností. Rámcová smlouva sice v úvodních ustanoveních vymezuje zprostředkování odpovídající zprostředkování ve smyslu § 2445 OZ (viz čl. I. odst. 2 Rámcové smlouvy), toto vymezení však dále rozvíjí čl. IV. rámcové smlouvy, který svým obsahem již obecné vymezení § 2445 OZ značně přesahuje. Smluvní strany na § 2445 OZ odkazují pouze v záhlaví rámcové smlouvy. V rámcové smlouvě si smluvní strany výslovně ujednaly, že pro každý obchod bude uzavřena dílčí smlouva postupem sjednaným v rámcové smlouvě, přičemž služby, které bude dodavatel

pokračování

poskytovat stěžovateli na základě dílčích smluv na poskytování služeb uzavřených na základě rámcové smlouvy, jsou rámcově vymezeny v příloze č. 1 rámcové smlouvy (viz čl. I. odst. 4 a 5 rámcové smlouvy). Tyto služby jsou vymezeny takto: I. Výběr dodavatelů, materiálu a subdodávek; II. Technicko realizační činnosti v souvislosti s daným obchodním případem: Technická příprava zakázek, změnová řešení, sestavování položkového rozpočtu, oceňování položkového rozpočtu; III. Koordinační činnost: Postup přípravy obchodního případu, plánování, organizování řízení a realizace obchodního případu; IV. Návrhy efektivních a úsporných opatření. Z právě uvedeného je zcela zřejmé, že smluvní strany uzavřely ve skutečnosti inominátní smlouvu, která není výslovně v občanském zákoníku upravena [§ 1746 odst. 2 OZ]. Lpění na § 2445 OZ, jak to činí správní orgány i krajský soud, je tudíž nepřipadné.

[17] Dílčí smlouva ze dne 19. 9. 2016 dále upřesňuje podmínky zprostředkování předmětného obchodního případu (mimo jiné Biocel Paskov, objekt A, o nějž jde v posuzované věci), přičemž výslovně stanoví: *„Zprostředkovatel se zavazuje na obchodním případě, tedy na zakázce s označením 0512/16 výměna fasády správní budovy Biocel Paskov týkající se objektů A (...), kterou bude provádět zájemce pro Biocel Paskov jako svého objednavatele dle smlouvy uzavřené mezi zájemcem a svým objednatelem (...) vykonávat činnosti vymezené v Rámcové smlouvě a to včetně činnosti uvedené v Příloze č. 1 vymezení služeb bodu II. – Technicko realizační činnosti: Technická příprava, Sestavování a oceňování položkového rozpočtu, Veškerá změnová řešení“* (podtržení doplněno). Z právě citovaného ujednání je patrné, že smluvní strany pod pojem zprostředkování (související mimo jiné s předmětnou zakázkou týkající se objektu A) výslovně zahrnuly nejen činnosti spočívající svým obsahem ve zprostředkování dle rámcové smlouvy (čl. I. odst. 2 rámcové smlouvy ve spojení s čl. IV. rámcové smlouvy), ale též činnosti vymezené v příloze č. 1 rámcové smlouvy bod II. Na tomto místě zdejší soud připomíná, že *„Autonomie vůle a svobodného individuálního jednání je na úrovni ústavní garantována čl. 2 odst. 3 LPS (...) Ve své druhé dimenzi pak působí čl. 2 odst. 3 LPS jako subjektivní právo jednotlivce na to, aby veřejná moc respektovala autonomní projevy jeho osobnosti, včetně projevů volních, které mají odraz v jeho konkrétním jednání, pokud takové jednání není zákonem výslovně zakázáno. Takové pojetí čl. 2 odst. 3 LPS totiž pouze vyjadřuje skutečnost, že jednotlivec a jeho svobodné jednání má v materiálním právním státě vždy prioritu před státní mocí realizovanou zákonem“* (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 5. 2004, sp. zn. I. ÚS 167/04, podtržení doplněno).

[18] Správní orgány, jakož i krajský soud, pochybily, když bezvýhradně trvaly na kvalifikaci zprostředkovatelské činnosti ve smyslu § 2445 OZ, aniž by vzaly v potaz výše předestřený obsah smluvního ujednání reflektující smluvní autonomii smluvních stran (stěžovatele coby zájemce a J. S. coby zprostředkovatele). Zjištěný skutkový stav, aprobevovaný krajským soudem, tak není v souladu s obsahem spisu. Správní orgány vyložily předmětné smluvní jednání v rozporu s jeho obsahem, postupovaly v rozporu se zásadou materiální pravdy [§ 8 odst. 3 ve spojení s § 92 odst. 2 DŘ]. Kasační soud připomíná, že *„[a]čkoliv je na daňovém subjektu, aby v daňovém řízení tvrdil a tvrzené skutečnosti rovněž prokázal, daňové orgány to současně nezabývá povinnosti posoudit tyto skutečnosti v souladu se zásadou materiální pravdy, tj. podle jejich skutečného obsahu (§ 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Ostatně „přijít věcem na kloub“ je tradiční přístup daňové*

správy v situacích, kdy jde o zjištění, zda formální tvrzení odpovídá skutečnosti či zda se jedná o předstírání nebo zakrývání skutečného stavu věci“ (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2020, č. j. 1 Afs 133/2019 - 37). V posuzovaném případě však správní orgány, jakož i krajský soud, nezohlednily skutečný stav věci, pouze trvaly na formálním označení (zde § 2445 OZ) poskytnutého plnění aniž by zohlednily stěžovatelem bezpečně doložený skutečný obsah smluvního ujednání mezi jím a J. S.. Závěr, že stěžovatel neprokázal v posuzované věci zprostředkování předmětné zakázky ze strany J. S. ve smyslu § 2445 OZ, tedy ve světle výše uvedeného nemůže obstát. Správní orgány v této věci nezjistily dostatečně skutkový stav věci, neboť zcela ignorovaly smluvní specifikaci „zprostředkování“ předmětné zakázky, a důkazní proces tak soustředily výhradně na prokázání (resp. vyvrácení) zprostředkování zakázky ve smyslu § 2445 OZ, aniž by přihlédly k odlišnému obsahu „zprostředkování“ v posuzovaném případě. Krajský soud pak pochybil, pokud tento postup správních orgánů aproboval.

[19] Kasační soud proto zrušil napadený rozsudek, jakož i rozhodnutí žalovaného, neboť zjištěný skutkový stav neodpovídá obsahu spisu (viz výše). V dalším řízení bude na správních orgánech, aby s ohledem na doložený obsah smluvního ujednání o zprostředkování předmětné zakázky, tak jak byl předestřen výše, zjistily skutečný stav věci, tj. provedly odpovídající dokazování v souladu se zásadou materiální pravdy ve vztahu ke zjištění, zda J. S. stěžovateli poskytl takto vymezené zdanitelné plnění, a zda tedy stěžovatel v tomto rozsahu oprávněně uplatnil odpočet DPH. Závěrem zdejší soud dodává, že k námitkám stěžovatele odkazující na judikaturu Soudního dvora a autonomní výklad pojmů daňového práva se nemohl pro jejich nepřípustnost vyjádřit, neboť stěžovatel mohl tyto námitky vznést již v řízení před krajským soudem, ale neučinil tak [§ 104 odst. 4 s. ř. s.]. Tato skutečnost nicméně ničeho nemění na výše uvedených závěrech, které dávají stěžovateli za pravdu v otázce nesprávného vymezení zdanitelného plnění v posuzované věci ze strany správních orgánů.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[20] S ohledem na shora uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a rozsudek krajského soudu proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil. Již v řízení o žalobě zde byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného a krajský soud by v novém žalobním řízení nemohl učinit nic jiného, než toto rozhodnutí zrušit. Proto povaha věci umožňuje, aby Nejvyšší správní soud o žalobě sám rozhodl a podle § 110 odst. 2 písm. a), § 78 odst. 1 věty první a odst. 4 s. ř. s. současně se zrušením napadeného rozsudku zrušil pro nezákonnost také rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. použitým přiměřeně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[21] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. i rozhodnutí žalovaného, rozhodne o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatel měl ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. mu tedy přísluší právo na náhradu

pokračování

nákladů řízení.

[22] Důvodně vynaložené náklady žalobního řízení tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč a dále odměna právního zástupce, kterým byl v řízení před krajským soudem daňový poradce. Vzhledem k tomu, že žádný zvláštní právní předpis výši odměn daňových poradců za zastupování nestanoví, postupoval zdejší soud při určení výše odměny obdobně podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. (§ 35 odst. 2 poslední věta s. ř. s.). V řízení před krajským soudem má stěžovatel právo na náhradu odměny za právní zastupování za tři úkony jeho právního zástupce - převzetí zastoupení, podání žaloby a podání repliky [§ 11 odst. 1 písm. a) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], ve výši po 3.100 Kč za úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. celkem 9.300 Kč. Stěžovatel má též právo na náhradu hotových výdajů jeho zástupce za tyto tři úkony ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce stěžovatele doložil, že je plátcem DPH, přiznaná odměna a náhrada hotových výdajů se tedy zvyšuje o částku odpovídající této dani (21%). Za řízení před krajským soudem má tedy stěžovatel právo na náhradu nákladů v částce celkem 15.342 Kč.

[23] V řízení před Nejvyšším správním soudem má stěžovatel právo na náhradu zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč a dále právo na náhradu odměny za tři úkony jeho právního zástupce [§ 11 odst. 1 písm. a) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], tj. převzetí zastoupení (vzhledem k právní úpravě v § 105 odst. 2 s. ř. s. již stěžovatele nemohl zastupovat daňový poradce), podání kasační stížnosti a podání repliky ve výši po 3.100 Kč za úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu] a dále právo na náhradu hotových výdajů jeho zástupce za tento úkon ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Stěžovatel tak má nárok na náhradu odměny a náhradu hotových výdajů svého zástupce v částce celkem 10.200 Kč. Nejvyšší správní soud ověřil, že zástupce stěžovatele je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani, tj. o 21% na 12.342 Kč. Za řízení před Nejvyšším správním soudem má tedy stěžovatel právo na náhradu nákladů v částce celkem 17.342 Kč.

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

V Brně dne 15. července 2022

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu