



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **SEADON s. r. o.**
sídlem Rovniny 1116/45, 748 01 Hlučín
zastoupen právníckou osobou Rambousek & Partner a. s.
sídlem Křišťanova 4, 130 00 Praha 3

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2023 č. j. 6143/23/5300-22441-712084,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2023 č. j. 6143/23/5300-22441-712084, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 1. 6. 2018 č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje

2465967/18/3211-55525-803045, jímž byl žalobci vydán platební výměr na DPH za zdaňovací období srpen 2017, kterým mu byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 539 665 Kč.

2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

1) Podle žalobce není podstatné, zda textové označení vykonaných prací uvedených na daňovém dokladu lze přiřadit pod soukromoprávní pojem „zprostředkování“ podle § 2445 zákona č. 9/2012 Sb., občanského zákoníku, v platném znění (dále jen „OZ“) či jinou smlouvu dle OZ nebo smlouvu inominační. Důležité je, zda byly naplněny zákonné podmínky relevantní pro odpočet daně dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“), jimiž jsou:

1. poskytovatel je plátcem daně a poskytl ekonomickou činnost podle smlouvy,

2. stěžovatelka přijaté služby použila ke své ekonomické činnosti pro účely zdanitelných plnění.

Toto svědek potvrdil a zároveň nebylo zpochybněno, že práce byly provedeny podle přílohy I. uzavřené smlouvy. Zpochybněno bylo, že se nejedná o zprostředkování ve smyslu § 2445 OZ, což pro přiznání nároku na odpočet DPH není podstatné. Nad rámec uvedeného žalobce poukázal na vymezení pojmu „zprostředkování“ odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „SDEU“) a to ve věcech C-235/00 a C-2/95, s tím, že pro výklad evropského práva není podstatné, zda služba (zprostředkování) byla poskytnuta koncovému zákazníkovi jiným subjektem, než předpokládá směrnice, nebo zda se zákazníkovi jeví, že ji poskytuje jiný subjekt. Podle žalobce i v jeho případě není podstatné, zda zástupci společnosti Biocel Paskov a. s. (dále jen „Biocel“) znali J. S. či nikoliv. Z uvedeného je zřejmé, že služba podle smlouvy byla J. S. poskytnuta, byť nenaplnuje definici § 2445 OZ. Žalobce zdůraznil, že tuto službu J. S. přiznal a odvedl z ní daň, což však žalovaný označuje jako nepodstatné (bod 10 napadeného rozhodnutí). Žalovaný v druhém doměření daně opustil argumentaci § 2445 OZ, ale stále argumentuje tím, zda činnost zprostředkovatele naplňuje definici zprostředkování podle tohoto ustanovení. Žalovaný v bodě 23 napadeného rozhodnutí připustil, že ačkoliv se rámcová smlouva odvolává na § 2445 OZ, přesahuje ve svém obsahu vymezení tohoto zákonného ustanovení a také uvedl, že J. S. se zavázal poskytovat i další služby. V bodech 33, 48 a 49 napadeného rozhodnutí žalovaný opakovaně argumentuje tím, že zprostředkovatelská činnost ve smyslu definice v OZ nebyla prokázána.

2) Spornou otázkou je, zda žalovaný unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., v platném znění (dále jen „daňový řád“). Jedná se o vytyčení meze, kdy žalobce přenesl na žalovaného důkazní břemeno, a pokud ano, tak zda žalovaný toto přenesené důkazní břemeno unesl. Konkrétně jde podle žalobce o otázku, zda absence výslovného potvrzení činnosti J. S. svědky, pokud zároveň nevyloučili tuto činnost, postačuje k tomu, aby činnost byla zpochybněna. Žalovaný zpochybnil zprostředkování za pomoci svědeckých výpovědí, které posoudil v rámci volného hodnocení důkazů. Svědci odpovídali zcela v kontextu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) sp. zn. 10 Afs 283/2017, podle kterého lze předpokládat, že svědci nebudou uvádět podrobné detaily, za kterých obchodní transakce probíhaly, když naopak příliš podrobné odpovědi vzbuzují za takových okolností podezření a pochybnosti.

3) V další části žaloby žalobce brojil proti vyhodnocení svědeckých výpovědí:

a) *Ing. K. K. (protokol ze dne 4. 12. 2017)*: Žalobce namítl, že pokud svědkyně tvrdí, že probíhalo řádné výběrové řízení, pak není pro zprostředkovatele místo. Pokud však svědkyně tvrdí, že probíhalo standardní výběrové řízení, kterého se zúčastnily čtyři firmy, ale v další odpovědi uvádí, že byly osloveny pouze dvě firmy, je zjevné, že výběrové řízení neprobíhalo standardně a transparentně. Proto je nutno zkoumat, proč byly osloveny právě dvě konkrétní firmy a kdo tuto skutečnost ovlivnil. Je zřejmé, že zprostředkovatel se mohl v této věci aktivně angažovat. Výpověď svědkyně jeho účast nevylučuje. Svědkyně rovněž nepopírá později zjištěnou skutečnost, že žalobce věděl o výběrovém řízení dříve, než bylo zveřejněno.

b) *Ing. V. P. (protokol ze dne 4. 12. 2017)*: Svědkyně vypověděla, že neví, zda byl zprostředkovatel na jednáních, s tím, že má špatnou paměť na jména. Telefonát svědkyně další osobě, kterým si ověřila dané skutečnosti, nelze vyhodnotit jako součást svědecké výpovědi. Informace z telefonátu navíc nevyloučily přítomnost zprostředkovatele.

c) *Ing. P. M. (protokol ze dne 26. 3. 2018)*: Svědek potvrdil, že daňový subjekt 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. Svědek ukončil pracovní poměr ještě před začátkem realizace projektu, takže mu nemohlo být známo přesné postavení zprostředkovatele.

d) *Ing. K. M. (protokol ze dne 28. 3. 2018)*: Svědek potvrdil, že zprostředkovatele zná a že s ním pracovníčně jednal. Svědek nemá informaci o tom, že se zprostředkovatel podílel na změnách projektu, protože ten se k němu dostal již pozměněný. Svědek nevyloučil práci jiného rozpočtáře.

e) *M. V. (protokol ze dne 16. 5. 2018)*: Svědek na straně 4 protokolu výslovně potvrdil práci zprostředkovatele na změně projektu a konkretizoval ji. V protokolu bohužel není zapsána otázka, na kterou svědek odpovídá (str. 6 protokolu), avšak z jeho odpovědi vyplývá, že žalobce byl seznámen s celkovou nabídkou konkurence, což potvrzuje původní závěr, že výběrové řízení neprobíhalo zcela standardně.

f) *J. S. (protokol ze dne 5. 12. 2017)*: Svědek podrobně vysvětlil, jak celá spolupráce probíhala a zároveň vysvětlil rozpory, které žalovaný spatřuje v jiných svědeckých výpovědích. Svědek uvedl, jak probíhala fakturace, a vysvětlil také nepřesný text na faktuře. Potvrdil skutečnost, že jeho zapojení jako dodavatele nevylučuje jeho účast na technicko-realizačních činnostech.

Žalobce dodal, že pozdější sepsání smlouvy o zprostředkování nevylučuje 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. Dále žalobce uvedl s odkazem na bod 34 napadeného rozhodnutí, že žalovaný připouští, že se dodavatel S. na zdanitelném plnění podílel. Fakt, že se nepodílel sám, ale ve spolupráci s ostatními pracovníky, poskytnutí zdanitelného plnění nevylučuje.

Žalovaný ve svědeckých výpovědích zdůraznil drobné nesrovnalosti, aby mohl odůvodnit, že předmětné práce nebyly provedeny. Většina nesrovnalostí však byla vysvětlena. Žalobce prokázal, že zprostředkovatel prováděl pro žalobce i jiné práce, a pokud by neprováděl zprostředkování, jak tvrdí žalovaný, nebyl problém předmětnou finanční částku vyúčtovat jako stavební práce.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl:

- *K pojmu zprostředkovatelská činnost:*

Žalovaný svůj závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem nezaložil na tom, že činnosti, které měl J. S. pro žalobce provést, nesplňují definici zprostředkovatelské činnosti dle § 2445 OZ (body 22-49 a 50 napadeného rozhodnutí). Jedná se pouze o účelové tvrzení žalobce a žalovaný odmítá, že by v bodech 33, 48 a 49 napadeného rozhodnutí posuzoval činnost J. S. v intencích zprostředkování tak, jak je vymezeno v OZ. Žalobce cituje výňatky z odůvodnění napadeného rozhodnutí, které jsou vytrženy z kontextu. Žalovaný hodnotil zprostředkovatelskou činnost J. S. pouze podle toho, jak byla vymezena v rámcové smlouvě ze dne 1. 4. 2015 a nikdy neargumentoval tím, že by činnosti, které měl J. S. pro žalobce provést, nenaplňovaly definici zprostředkování dle ustanovení § 2445 OZ. S tímto tvrzením přišel až žalobce v řízení o kasační stížnosti proti původnímu rozsudku krajského soudu. K rozsudku SDEU ve věci C-2/95 žalovaný zdůraznil, že zjištění správce o tom, že zástupci společnosti Biocel neznali J. S., přestože měl s touto společností zprostředkovat pro žalobce zakázku, je zcela zásadním zjištěním, které spolu s ostatními důkazními prostředky vyvrací tvrzení žalobce o tom, že od Jana Slivky přijal plnění v rozsahu dle předmětného daňového dokladu.

- *K hodnocení svědeckých výpovědí:*

Podle žalovaného nebylo v rámci dokazování prokázáno, že by ze strany J. S. došlo ke zprostředkovatelské činnosti dle rámcové smlouvy ze dne 1. 4. 2015 (bod 23 napadeného rozhodnutí). Ze svědecké výpovědi J. S. vyplynulo, že před podpisem smlouvy o dílo nejednal s nikým ze společnosti Biocel a nečinil ani žádné kroky ve smyslu zprostředkování, které by vedly k uzavření smlouvy mezi žalobcem a společností Biocel (bod 30 napadeného rozhodnutí). Žalobce v průběhu daňové kontroly měnil svá vyjádření ohledně zprostředkovatelské činnosti J. S. s ohledem na zjištění správce daně, kdy při zahájení daňové kontroly uvedl, že neví, s kým J. S. ve věci obchodní zakázky Biocel jednal a s kým ji domlouval, čímž připustil i výkon zprostředkovatelské aktivity Jana Slivky. V následném podání pak uvedl, že ho měl J. S. aktivně nabízet a prosadit do výběrového řízení u společnosti Biocel (bod 24 napadeného rozhodnutí). Po provedení svědeckých výpovědí Ing. K. K. a Ing. V. P., z nichž bylo zjištěno, že žalobce byl doporučen do výběrového řízení nezávisle na osobě pana S., žalobce pozměnil svá tvrzení a sdělil, že se spolu s J. S. rozhodli oslovit Biocel a doptali se zástupce investora Ing. P. M., zda mohou být zahrnuti do výběrového řízení (bod 26 napadeného rozhodnutí). Pouhé oznámení, že se bude konat výběrové řízení, však podle žalovaného nenaplňuje kritéria zprostředkování dle předložené rámcové smlouvy ze dne 1. 4. 2015. V dílčí smlouvě ze dne 19. 9. 2016, které byla uzavřena k rámcové smlouvě ze dne 1. 4. 2015, se J. S. zavázal vykonávat činnost zprostředkování zakázky, která již ale byla ke dni uzavření této dílčí smlouvy ve fázi výběrového řízení (bod 33 napadeného rozhodnutí). Dále žalovaný zdůraznil, že správce daně postupoval při hodnocení důkazů v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu a žalobcem označené „drobné nesrovnalosti“ mají podle žalovaného hodnotu takových důkazů, které ve svém souhrnu prokazují existenci skutečností zpochybňujících zásadním způsobem žalobcem

tvrzené skutečnosti, tj. že J. S. dle rámcové smlouvy ze dne 1. 4. 2015 žalobci zakázku pro Biocel zprostředkoval a uskutečnil technicko-realizační činnosti spočívající v technické přípravě, sestavování a oceňování položkového rozpočtu a veškerých změnových řešeních. Žalovaný označil za nesprávné tvrzení žalobce, že svědkové zprostředkovatelskou činnost nevyloučili, neboť to zcela odporuje obsahu výpovědí Ing. K. K. a Ing. V. P. (body 28 a 29 napadeného rozhodnutí). Rovněž na základě zbývajících svědeckých výpovědí (body 37 až 42 napadeného rozhodnutí) nebyla zprostředkovatelská činnost J. S. pro žalobce potvrzena. Uvedená zjištění podle žalovaného přímo vylučují tvrzení žalobce, že svědkové zprostředkovatelskou činnost nevyloučili. Skutečnost, že svědek nějakou okolnost nevyloučí, ještě neznamená, že tuto okolnost potvrzuje. V tomto ohledu žalovaný odkázal na bod 24 původního rozsudku krajského soudu. Společnost Biocel zprostředkovatelskou činnost J. S. jednoznačně popřela, když uvedla, že s ním nejednala, a na místo toho si nechala žalobce doporučit skrze společnosti INPROS, která pana S. ani neznala.

4. Žalovaný dále nemá za prokázané, že by na zakázce Biocel došlo ze strany J. S. k poskytnutí technicko-realizačních činností (zahrnujících technickou přípravu, sestavování a oceňování položkového rozpočtu a veškerá změnová řešení) v deklarovaném rozsahu, neboť bylo zjištěno, že k veškerým těmto činnostem muselo dojít ještě před uzavřením dílčí smlouvy ze dne 19. 9. 2016. Žalovaný zdůraznil, že smlouva o dílo ze dne 7. 11. 2016 uzavřená s Biocel vychází z cenové nabídky – revize 2 ze dne 19. 10. 2016, která odpovídá cenové nabídce – revize 1 ze dne 19. 9. 2016 ponížené o rozpočet týkající se objektu A. Jelikož v cenové nabídce ze dne 12. 8. 2016 a v cenové nabídce – revize 1 ze dne 19. 9. 2016 je uveden totožný text ke změnovým řešením, nebyla dle žalovaného prokázána účast J. S. na tvorbě těchto cenových nabídek, které byly pro získání zakázky podstatné, neboť dílčí smlouva o výkonu technicko-realizačních činností panem S. byla za tímto účelem uzavřena až dne 19. 9. 2016. Rovněž k veškerým činnostem a aktivitě na straně žalobce, které vyústily k těmto změnovým řešením, muselo dojít nejpozději ke dni 12. 8. 2016, tedy ještě před uzavřením dílčí smlouvy k zajištění realizace těchto činností J. S. pro žalobce (bod 34 napadeného rozhodnutí). Dále žalovaný uvedl, že v průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že cenovou nabídku zpracovával zaměstnanec žalobce Ing. K. M. (bod 38 napadeného rozhodnutí), sestavování a oceňování položkového rozpočtu měl zpracovávat rozpočtář Ing. K. M. (bod 42 napadeného rozhodnutí) a výsledná změnová řešení byla výsledkem týmové práce (bod 43 napadeného rozhodnutí). K žalobcem odkazovanému rozsudku NSS sp. zn. 10 Afs 283/2017 žalovaný uvedl, že NSS zde řešil skutkovou situaci, kdy vyhodnotil dílčí odchylky ve výpovědích svědků provedených s odstupem 3 až 4 let, což je vysvětlovalo. Naproti tomu v případě žalobce je důkazní situace zcela odlišná a nelze na ni aplikovat závěry odkazovaného judikátu. Žalobce nebyl schopen popsat, ani doložit průběh obchodní spolupráce s J. S. dostatečně věrohodně a průkazně bez zásadních nejasností, svá vyjádření měnil a účelově přizpůsoboval, přičemž svědky nebylo potvrzeno provádění zprostředkovatelské činnosti J. S. Nelze ani hovořit o dílčích odchylkách ve výpovědích svědků, které by byly vysvětlitelné časovým odstupem, neboť v posuzované věci značný časový odstup neexistoval. Svědecké výpovědi Ing. K., Ing. P. a J. S. proběhly s odstupem 12 měsíců v prosinci 2017, svědecké výpovědi Ing. M. a Ing. M. s odstupem 15 měsíců v březnu 2018 a svědecká výpověď M. V. s odstupem 17 měsíců v květnu 2018. Žalobcův odkaz na předmětný rozsudek NSS tak považuje žalovaný za nepřipadný.

5. K žalobcově námitce, že J. S. prováděl pro žalobce i jiné práce, takže není možno přijetí předmětného plnění odmítnout pouze z důvodu formalistického nenaplnění definice zprostředkování dle OZ, žalovaný zopakoval, že žalobci nebyl odepřen nárok na odpočet daně z důvodu, že by činnosti, které měl pro něj J. S. vykonat, nenaplněly definici zprostředkování podle § 2445 OZ, ale naopak že nebylo prokázáno, že by žalobce od J. S. přijal plnění (služby) tak, jak byla definována v rámcové smlouvě ze dne 1. 4. 2015. Skutečnost, že J. S. prováděl pro žalobce i jiné práce, nijak neimplikuje, že by měl být žalobci právě z předmětných plnění přiznán nárok na odpočet daně. Skutečnost, že J. S. poskytl nějakou službu žalobci, ještě neznamená, že se jedná o službu, kterou následně fakturoval žalobci a za kterou si žalobce uplatnil nárok na odpočet daně. Logikou žalobce by plátce mohl nárokovat odpočet daně z prakticky jakkoliv vymezeného plnění na daňovém dokladu, a to pouze s odůvodněním, že od dodavatele v předmětné době přece „nějaké“ plnění přijal. Takové závěry jsou v rozporu s unijní i tuzemskou úpravou nároku na odpočet DPH, která vyžaduje, aby plátce prokázal, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu, tedy, že bylo uskutečněno osobou v postavení plátce DPH a v rozsahu tvrzeném na daňovém dokladu.
6. Také žalobní tvrzení, že práce byly zprostředkovatelem provedeny, uhrazeny skrze bankovní účet, zprostředkovatel je zaúčtoval ve svém účetnictví, přiznal v daňovém přiznání a také daň odvedl, je z pohledu žalovaného irelevantní, jak se vyjádřil v bodě 66 napadeného rozhodnutí. Je nepodstatné, zda J. S. plnění uskutečněná pro žalobce zaúčtoval, přiznal a odvedl daň, neboť v dané věci nebyl posuzován odepřený nárok na odpočet DPH z důvodu zapojení do podvodu na DPH, o kterém by žalobce věděl či vědět mohl. Kontrolní hlášení nemůže samo o sobě být dostačující k tomu, aby na jeho základě správce daně považoval tvrzenou skutečnost za prokázanou, neboť i u kontrolního hlášení má daňový subjekt povinnost důkazního břemene ke svému tvrzení. V této souvislosti poukázal žalovaný na bod 26 původního rozsudku krajského soudu. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i správní řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění-dále jen „s. ř. s.“), a to v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).
8. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že u žalobce 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 evidovaného pod č. 181100774 od dodavatele J. S. za zprostředkování zakázky Biocel Paskov, objekt A. Po seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění byla s žalobcem dne 31. 5. 2018 projednána zpráva o daňové kontrole. Žalobci nebyl uznán nárok na odpočet daně z přijatého daňového dokladu od J. S., neboť žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění dle předmětného daňového dokladu, čímž došlo k porušení § 72 odst. 1 ZDPH. Obsahem správního spisu jsou svědecké výpovědi svědků Ing. K., Ing. P., Ing. M., Ing. M., M. V. a J. S., dále Rámcová smlouva o zprostředkování a poskytování služeb ze dne 1. 4. 2015 (dále jen „Rámcová smlouva“) uzavřená mezi J. S. jako zprostředkovatelem a žalobcem, Dílčí smlouva k Rámcové smlouvě uzavřená dne 19. 9. 2016 mezi J. S. jako zprostředkovatelem a žalobcem (dále jen „Dílčí smlouva“), Smlouva o dílo ze dne 17. 11. 2016 uzavřená mezi Biocel Paskov a žalobcem (dále

jen „Smlouva o dílo“) a přijatý daňový doklad č. 181100774 od dodavatele J. S. za zprostředkování zakázky Biocel Paskov, objekt A. Správce daně vydal dne 1. 6. 2018 platební výměr na DPH za zdaňovací období srpen 2017, kterým byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet ve výši 539 665 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání. V rámci jeho doplnění předložil žalobce důkazní prostředky, které byly žalovaným zhodnoceny v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se k odvolacímu řízení ze dne 29. 10. 2019. Odvolání bylo zamítnuto a platební výměr potvrzen rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 1. 2020 č. j. 1485/20/5300-22441-712084. Následně podaná správní žaloba byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 11. 2021 č. j. 22 Af 17/2020-44, jež byl zrušen rozsudkem NSS ze dne 15. 7. 2022 č. j. 4 Afs 23/2022-48 (dále jen „kasační rozsudek“). NSS kasačním rozsudkem zrušil také rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2020 a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení byl žalovaný vázán právním názorem NSS vysloveným v kasačním rozsudku, podle kterého byly daňové orgány v posuzovaném případě povinny přihlídnout k odlišnému obsahu „zprostředkování“ vycházejícímu z textu Rámcové smlouvy, který svým obsahem značně přesahuje obecné vymezení zprostředkování v § 2445 OZ. Dále bylo povinností žalovaného vyhodnotit také podmínky zprostředkování upřesněné Dílčí smlouvou. V dalším řízení byl žalobce se zjištěními a závěry žalovaného seznámen v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 4. 11. 2022 (dále jen „Seznámení“) a současně byl vyzván k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Žalobce tak učinil podáním ze dne 23. 11. 2022. Následně žalovaný vydal napadené rozhodnutí.

9. Krajský soud při posouzení věci vycházel primárně ze závěrů kasačního rozsudku, které jsou závazné nejen pro žalovaného, ale také pro krajský soud.
10. NSS dospěl k závěru, 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 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).Z právně uvedeného je zcela zřejmé, že smluvní strany uzavřely ve skutečnosti inominační smlouvu, která není výslovně v občanském zákoníku upravena [§ 1746 odst. 2 OZ] (bod 16 kasačního rozsudku)*
11. Dále NSS v kasačním rozsudku poukázal na to, že *Dílčí smlouva ze dne 19. 9. 2016 dále upřesňuje podmínky zprostředkování předmětného obchodního případu (mimo jiné Biocel Paskov, objekt A, o němž 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. (bod 17 kasačního rozsudku).

12. Obsahem napadeného rozhodnutí má krajský soud za prokázané, že žalovaný z těchto závěrů NSS vycházel, jak je zřejmé z bodů 23 a 24 napadeného rozhodnutí. Naplněním obsahu smluvně stanoveného rozsahu zprostředkování Janem Slivkou se pak žalovaný zabýval jak z pohledu vlastního zprostředkování zakázky (body 26–30 a 48), tak z pohledu naplnění technicko-realizačních činností J. S. (body 31–34, 43–46 a 49 napadeného rozhodnutí).
13. V prvním žalobním bodě žalobce namítl, že ve věci není rozhodné, zda zástupci společnosti Biocel znali J. S. osobně či nikoliv, neboť je zřejmé, že služba podle smlouvy byla J. S. poskytnuta, i když nenaplnuje definici § 2445 OZ. Žalobce vytkl žalovanému, že v napadeném rozhodnutí sice opustil argumentaci § 2445 OZ, stále však argumentuje tím, zda činnost zprostředkovatele naplňuje definici zprostředkování dle tohoto ustanovení. J. S. se smluvně zavázal poskytovat i další služby, žalovaný přesto v bodech 33, 48 a 49 napadeného rozhodnutí opakovaně argumentuje tím, že zprostředkovatelská činnost ve smyslu definice OZ nebyla prokázána.
14. Krajský soud nesdílí názor žalobce, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neopustil argumentaci § 2445 OZ, naopak žalovaný se zabýval zprostředkovatelskou činností J. S. v intencích smluvních ujednání vyplývajících z Rámcové smlouvy a z Dílčí smlouvy, tedy přesně tak, jak jej zavázal NSS v kasačním rozsudku. V žalobcem odkazovaném textu napadeného rozhodnutí žalovaný vyhodnotil nejprve provedené důkazy, které se týkaly zprostředkování ve smyslu získání zakázky od společnosti Biocel pro žalobce prostřednictvím J. S. Žalovaný na základě vyhodnocení svědeckých výpovědí Ing. K. K., Ing. V. P. a J. S. dospěl k závěru, že zprostředkování zakázky J. S. ve smyslu Rámcové smlouvy nebylo prokázáno (bod 33 napadeného rozhodnutí). Toto vyhodnocení pak žalovaný dále rozhojnil argumentací v bodě 48 napadeného rozhodnutí, čímž se vypořádal s žalobcem tvrzenou zprostředkovatelskou aktivitou J. S. vztahující se ke získání zakázky pro žalobce.
15. V žalobcem odkazovaném bodě 49 napadeného rozhodnutí se pak žalovaný zabýval fakticitou poskytnutí technicko-realizačních činností zahrnujících technickou přípravu, sestavování a oceňování položkového rozpočtu a veškerá změnová řešení, jak vyplynulo z rozsahu zprostředkovatelské činnosti deklarovaného v Dílčí smlouvě. Žalovaný vyhodnotil, že Smlouva o dílo uzavřená mezi žalobcem a společností Biocel vychází z cenové nabídky – revize 2 ze dne 19. 10. 2016, která odpovídá cenové nabídce – revize 1 ze dne 19. 9. 2016 ponížené o rozpočet týkající se objektu A. Jelikož v cenové nabídce ze dne 12. 8. 2016 a v cenové nabídce – revize 1 ze dne 19. 9. 2016 je uveden totožný text ke změnovým řešením, nebyla podle žalovaného prokázána účast J. S. na tvorbě cenových nabídek, které byly pro získání zakázky podstatné, neboť Dílčí smlouva o výkonu technicko-realizačních činností J. S. byla za tímto účelem uzavřena až dne 19. 9. 2016. Žalovaný dále zdůraznil, že také k veškerým činnostem a aktivitě na straně žalobce, které vyústily ke změnovým

řešením, muselo dojít nejpozději ke dni 12. 8. 2016, tedy ještě před uzavřením Dílčí smlouvy k zajištění realizace těchto činností J. S. pro žalobce. Dále žalovaný uvedl, že v průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že cenovou nabídku zpracovával zaměstnanec žalobce Ing. Karel Malík (bod 38 napadeného rozhodnutí), sestavování a oceňování položkového rozpočtu měl zpracovat rozpočtář žalobce Ing. K. M. (bod 42 napadeného rozhodnutí) a výsledná změnová řešení byla výsledkem týmové práce (bod 43 napadeného rozhodnutí).

16. Krajský soud k uvedenému doplňuje, že argumentace uvedená v žalobcem odkazovaném bodě 49 napadeného rozhodnutí je vyhodnocením již dříve vymezených skutkových zjištění v bodě 34 napadeného rozhodnutí. Není tedy pravdou, že by se žalovaný nejen v odkazované části napadeného rozhodnutí, ale v rozhodnutí jako celku zabýval zprostředkováním z pohledu § 2445 OZ. Žalovaný striktně posuzoval činnost J. S. z pohledu Rámcové smlouvy a Dílčí smlouvy ve smyslu požadavku kasačního rozsudku, přičemž oba druhy „zprostředkování“ hodnotil samostatně.
17. Pokud žalobce v rámci prvního žalobního tvrzení poukázal na vymezení pojmu „zprostředkování“ judikaturou SDEU, považuje krajský soud tento odkaz za zcela nadbytečný, neboť NSS v kasačním rozsudku přesně stanovil, jak má žalovaný pojem zprostředkování v této konkrétní věci vyložit. V podstatě lze závěry NSS shrnout tak, že činnost J. S. je nutno vyhodnotit z pohledu zprostředkování konkrétní zakázky od společnosti Biocel, tj. zprostředkování v užším smyslu a dále také z pohledu technicko-realizačních činností, jak o nich hovoří jednak příloha č. 1 Rámcové smlouvy, jednak Dílčí smlouva, tj. zprostředkování v širším smyslu. Jak již krajský soud výše konstatoval, žalovaný se tímto pokynem kasačního soudu bezezbytku řídil a vyhodnocení provedených důkazů tomu odpovídá.
18. Žalobce dále bez bližšího odůvodnění uvedl, že není podstatné, zda zástupci společnosti Biocel J. S. znali, když je zřejmé, že služba podle smlouvy byla J. S. poskytnuta, byť nenaplnuje definici § 2445 OZ. Toto zcela obecné tvrzení žalobce nemůže nijak zpochybnit závěry žalovaného, že zprostředkování zakázky J. S. je vyloučeno už tím, že žalobce byl jako potenciální dodavatel zakázky doporučen společnosti Biocel prostřednictvím společnosti INPROS, jak vyplynulo ze svědeckých výpovědí Ing. K. K., členky představenstva společnosti Biocel a Ing. V. P., jednatele společnosti INPROS.
19. Skutečnost, že J. S. zprostředkovatelskou činnost přiznal a odvedl z ní daň, je z pohledu žalobcova nároku na odpočet zcela nepodstatná, jak správně uvedl žalovaný. Tato argumentace by měla svůj význam v případě, že by žalobci byl nárok na odpočet odepřen z důvodu zapojení do daňového podvodu. Žalobci však byl nárok na odpočet odepřen proto, že neprokázal, že k přijetí zdanitelného plnění došlo způsobem uvedeným v daňovém dokladu. Žalobce v žalobě správně poukazuje na nutnost splnění podmínek stanovených ust. § 72 ZDPH, ovšem zcela opomíjí, že právě skutečnost, že J. S. jako plátce daně poskytl žalobci ekonomickou činnost podle smlouvy (smluv), byla žalovaným relevantně zpochybněna a žalobce své důkazní břemeno neunesl.
20. Na základě uvedené argumentace má krajský soud první žalobní bod za nedůvodný.

21. V druhém žalobním tvrzení má žalobce za spornou otázku, zda žalovaný unesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Žalobce své zpochybnění unesení důkazního břemene žalovaným konkretizuje polemikou nad tím, zda důkazní situace, kdy vyslechnutí svědkové výslovně nevyloučili činnost J. S. jako zprostředkovatele, je dostačující ke zpochybnění žalobcova tvrzení, že mu zakázku zprostředkoval právě on.
22. Krajský soud k uvedenému konstatuje shodně jako ve svém předchozím (zrušeném) rozsudku, že tuto žalobcovu úvahu považuje za spekulativní, když obsahem svědeckých výpovědí má za prokazané, že svědci zprostředkovatelskou činnost J. S. nepotvrdili, takže jimi nebylo prokázáno tvrzení žalobce o oprávněnosti uplatněného nadměrného odpočtu. Žalobce zcela nesprávně vnímá povinnost důkazního břemene jako pouhou možnost existence daňovým subjektem tvrzených skutečností. Daňový řád však stanoví důkazní břemeno daňového subjektu jako povinnost jím tvrzené skutečnosti prokázat. Soud k uvedenému uzavírá, že žalovaný při hodnocení svědeckých výpovědí a dalších provedených důkazů postupoval v souladu s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu a žalobní tvrzení, která to rozporují, jsou neopodstatněná (srov. přiměřeně rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 394/2017).
23. Také žalobcův odkaz na rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 283/2017 považuje krajský soud shodně s žalovaným za zcela nepřipadný, neboť v nyní souzené věci nebyl časový odstup mezi svědeckými výpověďmi a předmětem dokazování nijak zásadní.
24. K otázce unesení důkazního břemene žalovaným ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu krajský soud v souladu s konstantní judikaturou správních soudů zdůrazňuje, že správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto něj, jak se transakce uskutečnila. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. rozsudky NSS sp. zn. 8 Afs 14/2012, sp. zn. 9 Afs 30/2008, sp. zn. 9 Afs 12/2013 a sp. zn. 1 Afs 445/2020). Jestliže správce daně unese důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí.
25. Obsahem správního spisu, jakož i odůvodněním napadeného rozhodnutí má krajský soud za prokazané, že žalovaný své důkazní břemeno unesl, když důvodně zpochybnil tvrzení žalobce o původu nárokovaného odpočtu na DPH dokazováním provedeným v rámci daňové kontroly a tyto důvodné pochybnosti konkrétně specifikoval ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 5. 12. 2018, kterou přešlo důkazní břemeno na žalobce. Bylo tedy na něm, aby vyjádření pochybností správce daně v dalším dokazování vyvrátil.
26. Žalobce v reakci na uvedené navrhl svědecké výpovědi Ing. P. M., bývalého zaměstnance společnosti Biocel, za účelem objasnění komunikace mezi společností Biocel a žalobcem a J. S., a dále Ing. K. M., zaměstnance žalobce, za účelem určení rozsahu činností, které měl J. S. vykonávat. Výpovědi obou svědků pochybnosti správce daně nevyvrátily (blíže body 35-39

napadeného rozhodnutí). K vyvrácení pochybností nepřispěla ani svědecká výpověď M. V. (blíže body 40-43 napadeného rozhodnutí). Tyto závěry žalovaného žalobce v žalobě nijak konkrétně nerozporoval, ani neuvedl, jakým způsobem podle svého názoru pochybnosti správce daně rozptýlil.

27. Na základě výše uvedeného má krajský soud za nedůvodné také druhé žalobní tvrzení.
28. Ve třetím žalobním bodě žalobce brojil proti vyhodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí (Ing. K., Ing. P., Ing. M., Ing. M., M. V. a J. S.) a předložil ve všech případech svou verzi vyhodnocení těchto výpovědí těchto svědků, což však krajský soud považuje ohledně všech svědeckých výpovědí za zcela účelové tvrzení, které se míjí s jejich faktickým obsahem a ve své podstatě vyjadřuje pouze žalobcovu nereálnou představu, jak by měly být svědecké výpovědi interpretovány. Pokud žalobce považuje rozpory ve svědeckých výpovědích se svou vlastní verzí příběhu za „drobné nesrovnalosti“, krajský soud tento jeho názor nesdílí. Žalobce předně neuvedl, co vnímá jako „drobné nesrovnalosti“ ve svědeckých výpovědích, a už vůbec nekonkretizoval tvrzení, že většina nesrovnalostí byla vysvětlena. Tuto část žaloby shledal krajský soud za natolik obecnou, že nemůže představovat ani nezbytný rámec relevantního soudního přezkumu (srov. rozsudek NSS sp. zn. 4 As 3/2008, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 2162/2011). Pokud má žalobce za to, že prokázal, že J. S. pro něj prováděl i jiné práce, takže není možno přijetí zdanitelného plnění odmítnout pouze na formalistickém nenaplnění definice zprostředkování dle OZ (viz bod 31 žaloby), pak soud nad rámec již výše vypořádaného vyhodnocení „zprostředkování“ žalovaným (odst. 12, 16, 17 tohoto rozsudku) konstatuje toliko, že J. S. nevyfakturoval činnosti provedené pro žalobce jako „jiné práce“, ale jako „zprostředkování zakázky Biocel Paskov, objekt A“, přičemž vyhodnocením provedených důkazů ve vzájemné souvislosti s textem Rámcové smlouvy a také Dílčí smlouvy, nebylo prokázáno, že by tyto činnosti představovaly zprostředkování ve smyslu odkazovaných smluvních ujednání.
29. V závěru třetího žalobního bodu ve vztahu k technicko-realizační činnosti představující zprostředkování v širším smyslu, jak krajský soud již vyslovil výše (viz odst. 12, 16 a 17 tohoto rozsudku), žalobce pouze uvedl, že pozdější sepsání smlouvy o zprostředkování nevyklučuje předchozí dohodu, když v praxi je běžné, že nejprve se řeší podstatné věci, což je v tomto případě získání zakázky, a teprve následně věci podružné, jako je sepsání smlouvy. U obchodních partnerů, kteří dlouhodobě spolupracují, je podle žalobce běžné, že ústní smlouva předchází smlouvě písemné. Zdůraznil rovněž, že v bodě 34 napadeného rozhodnutí žalovaný připustil, že se J. S. na zdanitelném plnění podílel.
30. Krajský soud má také toto žalobní tvrzení za značně obecné, a to v takové míře, že nemá schopnost zpochybnit závěry žalovaného vyjádřené v bodech 34 a 49 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný argumentuje velmi podrobně a zcela konkrétními časovými souvislostmi prokazuje, že plnění uskutečněné dle předmětných smluv J. S. nebylo žalobcem prokázáno. Žalobce v žalobě tuto konkrétní, racionální a logickou argumentaci žalovaného žádným nosným způsobem nerozporoval. Pokud žalobce argumentuje tím, že žalovaný v bodě 34 napadeného rozhodnutí připustil, že J. S. se na zdanitelném plnění podílel, pak krajský soud zdůrazňuje, že prokázán rozsah podílu J. S. na technicko-realizačních činnostech nedosahuje rozsahu, jenž je požadován Dílčí smlouvou, podle níž měly činnosti J. S. zahrnovat technickou přípravu, sestavování a oceňování položkového rozpočtu, jakož

i veškerá změnová řešení. Provedeným dokazováním nebylo prokázáno, že by se J. S. fakticky podílel na sestavování a oceňování položkového rozpočtu, a pokud se podílel na změnových řešeních, pak to nemohla být veškerá změnová řešení (jak se zavázal v Dílčí smlouvě), když ta byla výsledkem týmové práce, jak bylo prokázáno svědeckou výpovědí M. V., ale také vyjádřením žalobce samotného (viz vyjádření jednatele žalobce Ing. D.-protokol ze dne 19. 1. 2018).

31. Na základě výše uvedeného neshledal krajský soud důvodným ani poslední žalobní bod.
32. Jelikož krajský soud neshledal žádné s žalobních tvrzení důvodným, žalobu v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.
33. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v tomto řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 30. listopadu 2024

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu