

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Ivo Hrbáček,** místo podnikání Jožky Jabůrkové 560/1, Neředín, Olomouc, zastoupený Mgr. Stanislavem Sochorem, advokátem se sídlem Pavelčákova 14, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2016, č. j. 31125/16/5300-22441-711913, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 21. 12. 2017, č. j. 65 Af 107/2016 - 30,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Jádro sporu a rozhodnutí správních orgánů a krajského soudu

[1] Rozsudkem označeným v záhlaví byla zamítnuta žaloba žalobce proti rozhodnutí žalovaného, rovněž v záhlaví označenému, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno celkem 10 platebních výměrů na DPH za zdaňovací období leden, únor, duben, květen a červenec až prosinec 2011. Jádrem sporu mezi žalobcem a žalovaným jak v daňovém řízení, tak v řízení před krajským soudem bylo uznání odpočtu daně za zdanitelné plnění, které měl žalobce údajně přijmout od paní J. K. v podobě zprostředkovatelské činnosti. Ta měla spočívat v zajištění obchodních příležitostí pro

žalobce spočívajících v tom, že žalobce získával zakázky na dodávky reklamních materiálů obchodním řetězcům Lidl a Kaufland. Žalobce zaplatil paní K. částky, jež měly být provizí za tuto zprostředkovatelskou činnost, a v souvislosti s nimi uplatnil odpočet daně na vstupu.

[2] V řízení před správcem daně žalobce předložil formálně bezchybné doklady ohledně přijatých zdanitelných plnění. Správce daně však zpochybnil jejich věrohodnost. Následně dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal, že došlo k faktickému poskytnutí zprostředkovatelských služeb. Proto nárok na odpočet neuznal. S tímto závěrem se ztotožnil i krajský soud.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[3] Žalobce (dále „stěžovatel“) nesouhlasí se závěrem krajského soudu.

[4] Má za to, že své důkazní břemeno unesl, a sice v první řadě formálně bezvadnými doklady, doložením smluvního vztahu a dlouhodobým chováním se podle takto uzavřené smlouvy.

[5] Dále má za to, že o roli paní K. v počátcích vztahů stěžovatele s řetězci Lidl a Kaufland svědčí i svědecká výpověď Ing. S. z Lidlu, který si vzpomněl, že jakási žena u zrodu spolupráce s tímto řetězcem stála. Touto ženou měla být podle stěžovatele právě paní K., tehdy s příjmením B.

[6] Podle žalobce měla paní K. poskytnout zprostředkovatelskou službu stěžovateli spočívající v tom, že v prvopočátku jeho vztahu k řetězcům Lidl a Kaufland seznámila (zkontaktovala) stěžovatele s příslušnými pracovníky těchto řetězců. Následná dlouhodobá fakturace za toto zprostředkování odrážela ze zprostředkování vzešlé obraty, přičemž jednotlivé zakázky si již administroval samotný stěžovatel.

[7] Žalovaný poukázal na to, že svou roli jako zprostředkovatele ve své výpovědi nepotvrdila ani samotná paní K. Potvrdila, že to byla ona, kdo kolem roku 2002 (následně se opravila, že kolem let 2004 či 2005) na prodejně Lidlu v Praze oslovila Ing. S. a dala mu kontakt na stěžovatele. Pak však již další činnost tohoto typu nevyvíjela. Podobně měla „jednorázově“ zapůsobit ve vztahu k řetězci Kaufland vůči Ing. Š. kolem let 2009 a 2010.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[9] V daném případě není důvodu obsáhle citovat příslušná ustanovení daňových zákonů ani odkazovat na judikaturu; dostatečně podrobně tak učinili jak žalovaný, tak krajský soud. Podstata věci je zřejmá – zda se stěžovateli podařilo prokázat, že paní K. mu poskytla zprostředkovatelské služby vůči obchodním řetězcům Lidl a Kaufland, za něž jí

on poté platil provize podle objemů tržeb za reklamní a podobné služby, které s nimi následně dosahoval.

[10] Poskytnutí zprostředkovatelských služeb jako zdanitelného plnění bývá v praxi velmi často předmětem sporů. Příčinou je zpravidla obtížná uchopitelnost (popsatelnost a kvantifikovatelnost) tohoto typu plnění a to, že zprostředkování bývá nezřídka nástrojem k vytváření fiktivních nákladů či zdanitelných plnění vyvádějících od subjektu, který za zprostředkování údajnému zprostředkovateli platí, finanční prostředky, aniž by za ně dotyčný subjekt ve skutečnosti obdržel adekvátní protiplnění. Tyto obtíže související se zprostředkováním však nemohou znamenat, že skutečná a řádně prokázaná zprostředkovatelská činnost nemá být obecně uznávána jako zdanitelné plnění v oblasti DPH a daňově uznatelný výdaj v oblasti daní z příjmů.

[11] Se stěžovatelem je nutno zcela souhlasit v jeho základním právním východisku, a sice že u zrodu dlouhodobého vztahu spočívajícího v tom, že ten, pro něhož bylo zprostředkováno, platí zprostředkovateli provize podle objemů určitých uskutečněných obchodů, může stát jednorázová činnost zprostředkovatele odehravší se ve vzdálené minulosti. Pokud zprostředkovatel „přinese“ svému klientovi zákazníka, kterému klient následně dlouhodobě dodává zboží či služby, je zcela logické, že zprostředkovatel za své – byť jednorázové a zdánlivě nenápadné – působení získá profit v podobě podílu ze všeho, co následně klient od takto získaného klienta obdrží na platbách za služby či zboží. Ekonomický důvod, a tedy i daňová relevance (ať již v oblasti DPH či daní z příjmů) takového náhledu na zprostředkování zde spočívají v tom, že zprostředkovatel je následnými platbami „odměňován“ za své prvotní působení, jímž vůbec skutečnost, že klient má určité zakázky od zprostředkovaného zákazníka, byla umožněna.

[12] Zdanitelným plněním či plněním, za něž byl vynaložen daňově uznatelný výdaj, může samozřejmě být i „neúspěšná“ zprostředkovatelská činnost, tedy činnost, která byla zprostředkovatelem ve vztahu k potenciálním zákazníkům vyvíjena, avšak bez výsledného účinku v podobě jejich získání. Je však třeba, aby ten, kdo za zprostředkovatelskou činnost zaplatil, prokázal, že činnost byla sjednaným způsobem zprostředkovatelem skutečně vyvíjena. Je zjevné, že k takovému prokázání bude obvykle třeba jisté součinnosti samotného zprostředkovatele – typicky toho, aby byl schopen přiměřeně konkrétně ukázat, v čem jeho činnost spočívala, vůči komu směřovala a kdy se odehrávala.

[13] V konkrétní věci se stěžovateli nepodařilo prokázat, třebaže to tvrdil, že paní K. byla vskutku onen původce, hlavní činitel (jakýsi *spiritus agens*), díky jehož prvotnímu působení ve vzdálené minulosti stěžovatel následně dlouhodobě získával zakázky od řetězců Lidl a Kaufland. Z provedeného dokazování vyplývá, že jakousi roli v souvislosti s navázáním kontaktu s pracovníky těchto řetězců paní K. mohla hrát. Konkrétní, dostatečně zřetelné a přesvědčivé kontury této role však z provedených důkazů nevyplynuly, třebaže správce daně se věnoval všemu, co se rozumně jevilo jako informace, které by mohly skutkový stav osvětlit. Ani samotná paní K. netvrdila a konkrétně nepopsala, že to byla právě ona, kdo řetězce Lidl a Kaufland ke stěžovateli „přivedl“. Její informace o tom, že kdesi kdysi určitým pracovníkům těchto řetězců předala kontakt na stěžovatele, nebyly natolik konkrétní a přesvědčivé, aby z nich bylo možno s dostatečně

vysokou mírou pravděpodobnosti dovodit, že právě ona byla původcem následného dlouhodobého obchodního vztahu stěžovatele a zmíněných řetězců. Jistoty zde přitom pro naplnění daňového důkazního standardu nebylo třeba, postačilo, aby stěžovatelem tvrzená verze byla dostatečně konkrétní, jevila se jako s odstupem nejpřesvědčivější vysvětlení a nebyly v ní logické ani faktografické slabiny. V daném případě však stejně přesvědčivým vysvětlením stěžovatelova dlouhodobého vztahu s dotyčnými řetězci může být, že role paní K. byla marginální a že mohla spočívat nanejvýš v prvotním předání kontaktu na stěžovatele (například vizitek či nějakého prospektu u příležitosti distribuce alkoholu pro firmu Maxion, kterou tehdy vykonávala, jak o tom paní K. hovořila při výslechu dne 16. 2. 2015 na č. l. 3 protokolu o výslechu), takže mohla hrát jen roli jakéhosi posla, a ne zprostředkovatele v pravém slova smyslu. Ani výpovědi dalších svědků jasno do věci nepřinesly – z výpovědí Ing. S. ani Ing. Š. neplyne nic víc než to, že paní K. v počátcích vztahu stěžovatele s oběma řetězci určitým způsobem figurovala a mohla jakousi roli v navázání vztahu hrát, avšak zda šlo o skutečnou zprostředkovatelku, anebo „jen“ o jakéhosi posla zprostředkovavšího kontaktní údaje, se nevyjasnilo.

[14] Jelikož v daném případě důkazní břemeno k prokázání, že paní K. byla tím, kdo „přivedl“ ke stěžovateli jako jeho nové zákazníky řetězce Lidl a Kuafland, měl právě stěžovatel, jenž tuto skutečnost tvrdil, nese on riziko „šedé zóny“, tedy situace, kdy se nepodařilo postavit na jisto, jak se věci skutečně měly. Odpočet DPH mu tedy ve vztahu k jím tvrzenému zdanitelnému plnění byl odepřen zcela důvodně. Kasační stížnost není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[15] S ohledem na výše uvedené proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[16] Ve věci rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání; důvody pro jeho nařízení neshledal.

[17] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, *(n)estanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.*

[18] Stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o ní. Žalovanému, který by jako procesně úspěšný účastník řízení o kasační stížnosti právo na náhradu nákladů řízení o ní měl, žádné takové náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

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

V Brně dne 21. srpna 2019

pokračování

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu