

**UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE**

**Právnická fakulta**

Katedra finančního práva

**Analýza rozhodovací činnosti Nejvyššího  
správního soudu ve věcech daně z přidané  
hodnoty**

Diplomová práce

**Ondřej Bahník**

Vedoucí diplomové práce:  
JUDr. Michael Kohajda, Ph.D.

Praha, duben 2010

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracoval samostatně a že jsem v ní vyznačil všechny prameny, z nichž jsem čerpal, způsobem ve vědecké práci obvyklým.

V Praze 21.4.2010

Ondřej Bahník

## **Poděkování**

Děkuji panu JUDr. Michaelu Kohajdovi, Ph.D., vedoucímu mé diplomové práce za cenné připomínky a pomoc při zpracování. Také bych rád poděkoval Janu Šejdlovi za poskytnuté rady. Nakonec bych rád poděkoval Markétě Dudkové a svým rodičům, Evě a Petrovi Bahníkovým za podporu během psaní této práce.

V Praze 21.4.2010

Ondřej Bahník

## Obsah

1. Úvod.....	1
2. Právní úprava .....	3
2.1 Daň z přidané hodnoty.....	3
2.2.1 Odpočet daně .....	4
2.2 Zprostředkování a smlouva o zprostředkování.....	4
2.3. Správní soudnictví .....	5
2.3.1. Žaloba proti rozhodnutí správního orgánu .....	5
2.3.2 Nejvyšší správní soud .....	6
2.3.3. Kasační stížnost .....	7
2.4 Daňové řízení.....	7
2.4.1 Dokazování .....	8
2.4.2 Odvolání.....	9
3. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.....	10
3.1. Obecně .....	10
3.2. Rozhodnutí 5 Afs 39/2004.....	10
3.3. Rozhodnutí 5 Afs 175/2004.....	13
3.4. Rozhodnutí 2 Afs 154/2005.....	16
3.5 Rozhodnutí 2 Afs 192/2006.....	20
3.6. Rozhodnutí 2 Afs 16/2006.....	23
3.7. Rozhodnutí 7Afs 1/2006 a 9 Afs 188/2007 .....	25
3.8 Rozhodnutí 1 Afs 118/2009.....	28
3.9. Rozsudky, kde byl daňový subjekt neúspěšný .....	31
3.9.1. Rozhodnutí 1 Afs 48/2005 .....	31
3.9.2. Rozhodnutí 7 Afs 59/2006 .....	32

3.9.3. Rozhodnutí 2 Afs 168/2006 .....	33
3.9.4. Rozhodnutí 1 Afs 78/2007 .....	35
3.9.5. Rozhodnutí 1 Afs 9/2007 .....	36
3.9.6. Rozhodnutí 5 Afs 133/2004 .....	37
3.10. Rozsudky, kde byl daňový subjekt úspěšný .....	38
4. Analýza rozhodnutí .....	41
4.1. Obecně .....	41
4.2 Začátek sporu .....	42
4.3. Kasační důvody.....	43
4.4. Důkazní břemeno .....	43
4.5 Formální důkazy .....	45
4.6. Faktické dokazování zprostředkování .....	45
4.7. Svědci a problematika s nimi spojená.....	47
4.8. Zprostředkování .....	48
4.9. Dvojí zdanění.....	49
5. Závěr.....	50
Seznam literatury:.....	53
Seznam rozsudků: .....	53
Resumé: .....	55
Klíčová slova:.....	57
Keywords: .....	57

# 1. Úvod

Cílem této diplomové práce je provést analýzu rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu v oblasti odpočtu daně z přidané hodnoty ze zprostředkovatelských smluv. Zprostředkovatelské smlouvy mohou být využívány k vytváření fiktivních odpočtů daně. Tato skutečnost vedla správce daně k větší ostražitosti při daňových kontrolách, zda je nárokovaný odpočet daně skutečně oprávněný, což vedlo k nárůstu sporů v této oblasti. V této práci bude rozebráno přibližně 20 nejdůležitějších rozhodnutí Nejvyššího správního soudu týkajících se dané problematiky. Cílem analýzy bude odpovědět na otázky: Co všechno musí daňový subjekt dokázat, aby mohl úspěšně nárokovat odpočet daně z přidané hodnoty? Na kom leží důkazní břemeno v dokazování plnění ze zprostředkování? Nastínit specifický charakter zprostředkovatelských smluv v dani z přidané hodnoty. Dále také co nejpodrobněji zdokumentovat rozhodovací činnost v oblasti zprostředkovatelských smluv. Diplomová práce bude členěna na 3 oddíly.

V prvním oddílu nazvaném Právní úprava si ukážeme jednotlivé pojmy a instituty, které budou následně pro naši analýzu důležité. V první podkapitole vysvětlíme pojem daně z přidané hodnoty a její zákonnou úpravu, v druhé podkapitole pojem zprostředkovatelské smlouvy a její úpravu v obchodním zákoníku. V třetí podkapitole se budeme zabývat správním soudnictvím a tím, jak je používána žaloba proti rozhodnutí správního orgánu a kasační stížnost. Také se v ní blíže podíváme na Nejvyšší správní soud a jeho působnost a pravomoc v oblasti daně z přidané hodnoty. V poslední, čtvrté podkapitole rozebereme základy daňového řízení s důrazem na dokazování. Cílem celého prvního oddílu se není danými tématy zabývat zevrubně, ale poskytnout jen jakýsi základ, který bude důležitý pro následnou analýzu.

V druhém oddílu dojde k rozboru jednotlivých rozsudků týkajících se zprostředkovatelských smluv v oblasti daně z přidané hodnoty. Bude vybráno sedm, dle mého názoru nejzásadnějších, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. U každého z těchto rozsudků bude prvně rozebrán skutkový stav, následně budou uvedeny hlavní

žalobní námitky stěžovatele, provedené dokazování a odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Nakonec bude u každého rozsudku provedena krátká analýza jeho dopadů na situaci kolem zprostředkovatelských smluv.

Ve třetím oddílu bude provedena analýza nejčastěji se vyskytujících problémů v oblasti zprostředkovatelských smluv v dani z přidané hodnoty. Tyto problémy budou za použití judikatury z druhého oddílu podrobně rozebrány. Dále také budou analyzovány nejčastější žalobní námitky stěžovatele a způsob dokazování.

## 2. Právní úprava

### 2.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je jednou ze základních daní v České republice, je upravena v zákoně č. 235/2004 Sb. (zákon o dani z přidané hodnoty), který nahradil předešlý zákon č. 588/1992 Sb.. Je daní nepřímou, což znamená, že je uplatňována až v momentě upotřebení příjmu a ne v momentě vzniku příjmu, jak tomu je u daní přímých. K dalšímu pochopení fungování daně z přidané hodnoty bude potřeba určit, co je předmětem a kdo je subjektem této daně.

Předmětem této daně jsou čtyři typy činností. Prvním typem je dodání zboží a převod nemovitosti osobou povinnou k dani, druhým typem je poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, třetím typem je pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani a posledním, čtvrtým typem je dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Za osobu povinnou k dani se považuje fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. Osvobozeny od uplatňování daně jsou všechny povinné subjekty, pokud jejich obrat nepřesáhne částku 1 000 000 Kč za nejvýše 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Osoba povinná k dani je i plátcem daně, pokud není od daně osvobozena. Daň odvádí sice plátce daně, ale tím, že je zahrnuta v ceně zboží nebo služby, ji de facto platí až konečný spotřebitel.

Plátce daně uplatňuje za jím poskytnutá plnění daň na výstupu, ale má právo na odpočet daně z přijatých plnění na vstupu. Pokud je celková daň výstupu větší nežli daň na vstupu, vzniká plátcovi daně vlastní daňová povinnost, pokud však je daň na vstupu větší nežli daň na výstupu, vzniká plátcovi takzvaný nadměrný odpočet.



### **2.2.1 Odpočet daně**

Většina rozhodnutí Nejvyššího správního soudu se týká zdaňovacího období do roku 2003, a je proto potřeba vyložit jak platnou právní úpravu podle zákona č. 235/2004 Sb., tak úpravu týkající se předešlého období upravenou zákonem č. 588/1992 Sb.. Úprava odpočtu daně z přidané hodnoty je v obou zákonech velice podobná, rozdíly jsou jen malé a netýkají se téměř odpočtu daně ze zprostředkovatelských smluv. Odpočet daně je v zákoně č. 235/2004 upraven v Dílu 10. §72 a následujících v zákoně č. 588/1992 Sb. v hlavě VI. §19 a následujících.

Nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije při své ekonomické činnosti. Ve starším zákoně není použit termín ekonomické činnosti, ale při podnikání nebo činnosti vykazující podobné znaky, což není žádný podstatný rozdíl. Tento nárok lze uplatnit nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění a nejpozději do tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok poprvé uplatněn. K prokázání tohoto nároku je potřeba mít daňový doklad obsahující všechny zákonem vyžadované údaje.

### **2.2 Zprostředkování a smlouva o zprostředkování**

Jelikož jsou rozsudky týkající se zprostředkování cílem naší analýzy, je třeba si na tomto místě objasnit, co to vlastně zprostředkování je. Také je třeba odlišit zprostředkování v užším slova smyslu a v širším slova smyslu. V užším slova smyslu lze za zprostředkování považovat činnost, kterou subjekt provádí v rámci zprostředkovatelské smlouvy tak, jak je upravena v obchodním zákoníku. V širším slova smyslu můžeme za zprostředkování považovat jiné další činnosti spočívající v zařizování, zajišťování nebo obstarávání obchodních záležitostí.<sup>1</sup> Do tohoto vymezení můžeme proto zahrnout i jiné smluvní typy a to hlavně smlouvu mandátní, smlouvu o obchodním zastoupení a komisionářskou smlouvu.

Zprostředkovatelská smlouva je jedním ze smluvních typů obsažených v zákoně č. 513/1991 Sb. (obchodním zákoníku). Najdeme jí v části třetí dílu sedmnáctém pod

---

<sup>1</sup> Vychopeň, J. Zprostředkování a DPH. Daňový tip. Praha : 2005, Verlag Dashöfer, číslo 25-26 6 s.

paragrafy 642 až 651. „Smlouva o zprostředkování představuje dohodu, kterou se jedna strana (zprostředkovatel) zavazuje, že bude vyvíjet činnost, aby měla druhá strana (zájemce) příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou, a zájemce se zavazuje zaplatit zprostředkovateli úplatu (provizi).“<sup>2</sup> Zprostředkovatel s třetí stranou smlouvu neuzavírá, což je hlavním rozdílem od smlouvy mandátní nebo komisionářské. Z uvedené definice plyne, že zprostředkovatel bude nejčastěji vyhledávat potenciální zákazníky pro zájemce a přesvědčovat je, aby se zájemcem uzavřeli smlouvu. Provizi zpravidla zprostředkovatel získá až při úspěšném uzavření smlouvy mezi zájemcem a třetí osobou, ale provizi lze získat také pouhým obstaráním možnosti smlouvu uzavřít.

## **2.3. Správní soudnictví**

Správní soudnictví je upraveno v zákoně 150/2002 Sb. soudní řád správní (dále jen SŘS). Ve správním soudnictví rozhodují krajské soudy a Nejvyšší správní soud. Věcná příslušnost je stanovena tak, že příslušné jsou soudy krajské, pokud nestanoví soudní řád správní, že příslušný je Nejvyšší správní soud.

### **2.3.1. Žaloba proti rozhodnutí správního orgánu**

Hlavním úkolem soustavy správního soudnictví je řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, ta je upravena v §65 a násl. SŘS. Toto řízení je ve věcech daně z přidané hodnoty velice důležité, neboť zajišťuje soudní ochranu proti nezákonným rozhodnutím správce daně. Všechny rozsudky dále uvedené a analyzované začaly právě tím, že daňový subjekt podal žalobu proti nějakému rozhodnutí správce daně, nejčastěji platebnímu výměru. Za nezákonná rozhodnutí lze považovat taková, která porušují ústavní pořádek, jsou v rozporu s vnitrostátními předpisy nebo s mezinárodní smlouvou. Za nezákonná rozhodnutí lze považovat i taková, kdy správní orgán překročil meze správního uvážení zákonem stanovené. Tuto žalobu mohou podle soudního řádu správního podat dvě kategorie osob. První kategorií osob jsou ty, které tvrdí, že byly „nezákonným rozhodnutím správního orgánu

---

<sup>2</sup> Plíva, S. Obchodní závazkové vztahy. Praha : Aspi, 2006 265 s.

*zkráceny na svých veřejných hmotných subjektivních právech*".<sup>3</sup> Druhou kategorií jsou ty, které nespádají do kategorie první, ale byly účastníkem řízení před správním orgánem a tímto orgánem byly zkráceny na svých právech tak, že by to mohlo mít za následek nezákonnost předmětného rozhodnutí. Žaloba proti rozhodnutí správního orgánu se nepřipouští v případě, že žalobce nevyčerpal všechny opravné prostředky, jde-li o rozhodnutí v soukromoprávní věci, je-li tvrzena nicotnost, směřuje-li proti důvodům rozhodnutí, anebo je-li to dle zvláštního zákona vyloučeno. V případě platebního výměru vydaného správcem daně-finančním úřadem se bude nutné ještě ve správním řízení odvolat k místně příslušnému finančnímu ředitelství. Lhůta pro podání žaloby činí dva měsíce od chvíle, kdy bylo rozhodnutí písemně doručeno nebo jinak oznámeno. Podání žaloby nemá odkladný účinek pro napadené rozhodnutí, soud ale může odkladný účinek žalobě přiznat. Pokud žaloba není důvodná, soud ji zamítne, pokud je důvodná, soud napadené rozhodnutí zruší a vrátí věc k dalšímu řízení. Soud může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně. Správní orgán je potom vázán právním názorem správního soudu.

### **2.3.2 Nejvyšší správní soud**

Nejvyšší správní soud byl již 1. 1. 1993 zakotven v článku 91 Ústavy, avšak nebyl dalších deset let zřízen. To se změnilo, až když Ústavní soud svým nálezem č. 276/2001 ze dne 27. 6. 2001 zrušil s účinností od 1. 1. 2003 pátou část občanského soudního řádu, podle které do té doby správní soudnictví fungovalo. Toto rozhodnutí Ústavního soudu následně vedlo k schválení zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního. Nejvyšší správní soud je vrcholným soudním orgánem ve věcech patřící do pravomoci soudů ve správním soudnictví. Jeho sídlem je Brno, stejně jako u ostatních vrcholných soudních orgánů. Působností Nejvyššího správního soudu je rozhodování o kasačních stížnostech, rozhoduje také v dalších sporech, a to jde-li o věci volební, věci politických stran a kompetenční spory. Dále do jeho působnosti patří přijímání stanovisek, která jsou ale právně nezávazná. Nejvyšší správní soud přijímá také zásadní usnesení v zájmu jednotného rozhodování správních soudů. Hlavní činností Nejvyššího správního soudu,

---

<sup>3</sup> Hendrych, D. a kol., Správní právo. Obecná část. 6. vydání. Praha : C.H. Beck, 2006 555 s.

kteřou se dále budeme zabývat, je kasační stížnost, neboť o té rozhoduje Nejvyšší správní soud ve všech rozhodnutích, která jsou předmětem této analýzy.

### **2.3.3. Kasační stížnost**

Kasační stížnost je upravena v §102 a následujících SŘS a je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů od doručení rozhodnutí, proti němuž směřuje. Kasační stížnost nemá odkladný účinek, ale Nejvyšší správní soud ho může na návrh stěžovatele přiznat. Kasační stížnost je přípustná proti každému rozhodnutí až na několik výjimek.<sup>4</sup> Kasační stížnost lze podat jen z důvodů, které jsou uvedeny v zákoně. Jedná se o pět základních důvodů. Je to nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, vady v řízení, zmatečnost řízení, nepřezkoumatelnost a nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení. Nejčastějším důvodem, který stěžovatel v kasačních stížnostech ve věcech zprostředkovatelských smluv uvádí, je právě důvod první a velice často je používán i důvod čtvrtý, a to hlavně v počáteční existenci Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel musí být v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Nejvyšší správní soud rozhoduje o kasačních stížnostech zpravidla bez jednání, může však provést dokazování nebo jednání nařídít. V případě, že kasační stížnost není důvodná, tak ji Nejvyšší správní soud zamítne, v případě, že je důvodná, soud rozhodnutí krajského soudu zruší a vrátí mu věc k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

## **2.4 Daňové řízení**

Daňové řízení je upraveno v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen ZoSDaP). V dalších podkapitolách budou rozebrány dva instituty, které jsou důležité pro budoucí analýzu.

---

<sup>4</sup> Jedná se o věci nepřipustné, které jsou uvedeny v §104 SŘS.

### 2.4.1 Dokazování

Dokazování v daňovém řízení je upraveno v §31 a §2 odst. 3 ZoSDaP, kde je upravena zásada volného hodnocení důkazů. V daňovém řízení má daňový subjekt dvě základní povinnosti. Přiznat daň, což je břemeno tvrzení, a toto tvrzení doložit, což je břemeno důkazní. Dokazovat svá tvrzení musí daňový subjekt hlavně při daňové kontrole nebo vytýkacím řízení, a pak nepochybně také v řízení odvolacím. Dokazování vede vždy správce daně, ten důkazy obstarává a následně provádí. Jeho povinností je dostatečně a zákonně zjistit skutkový stav a k tomu také dokazováním musí směřovat. Správce daně hodnotí důkazy podle svého uvážení a není vázán žádným stanovením různé důkazní síly jednotlivých důkazních prostředků. Je jen na správci daně, jak bude které důkazní prostředky hodnotit, které bude považovat za věrohodné a které za důležité. Povinností správce daně je, aby rozhodné skutečnosti zjistil co nejúplněji, ale z toho neplyne, že by musel sám vyhledávat důkazní prostředky, které by svědčily daňovému subjektu. Další povinností je provádět navržené důkazy daňovým subjektem nebo alespoň odůvodnit, proč je správce daně nepovažuje za důvodné. Správce daně ale není vázán pouze důkazy navrhovanými daňovými subjekty, ale může si je pro svoji potřebu, pokud uzná za vhodné, sám opatřovat. O provádění svědecké výpovědi musí správce daně vždy druhou stranu včas dopředu vyrozumět. Stejně jako u jiných řízení není třeba dokazovat právní předpisy uveřejněné ve Sbírce zákonů nebo skutečnosti obecně známé. Zákon nijak neomezuje, jaké důkazní prostředky se nesmí použít, je však důležité, aby byly získány zákonně. Demonstrativně jsou vyjmenovány některé důkazní prostředky, jako nejdůležitější je třeba uvést svědeckou výpověď, znalecké posudky a podání daňového subjektu. V případě, že daňový subjekt neprokazuje dostatečnou součinnost a neunese důkazní břemeno, má správce daně možnost stanovit daňovou povinnost na základě jiných pomůcek, které si může obstarat bez součinnosti s daňovým subjektem. V případě, že tohoto stanovení nelze dosáhnout ani na základě těchto jiných pomůcek, může správce daně se subjektem daň sjednat. Pomůcky jsou demonstrativně vyjmenovány v §31 odst. 6 ZoSDaP. Důkazním břemenem je zatížen hlavně daňový subjekt, ten musí prokázat všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání nebo hlášení. Prokazovat musí daňový subjekt jen to,

co sám tvrdil.<sup>5</sup> Správce daně vždy prokazuje doručení písemností subjektu, existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky nebo fikce, existenci skutečností, které vyvracejí věrohodnost a průkaznost účetnictví a existenci skutečností pro uplatnění sankce.

#### 2.4.2 Odvolání

Odvolání v daňovém řízení je upraveno v §48 až §50 ZoSDaP. Jak již bylo u žaloby proti rozhodnutí správního orgánu uvedeno,<sup>6</sup> je jednou z podmínek této žaloby i vyčerpání všech opravných prostředků, a to i odvolání. Odvolání je řádný opravný prostředek proti stanovení daňového základu nebo proti rozhodnutí. Odvolání lze podat ve třicetidenní lhůtě ode dne doručení rozhodnutí, proti kterému je odvolání určeno. Odvolání nemá odkladný účinek, pokud nestanoví zákon jinak. O odvolání může rozhodnout sám správce daně využitím možnosti autoremedury nebo odvolací orgán. Správce daně může odvolání vyhovět v celém rozsahu nebo částečně, potom se lze odvolat pouze proti rozhodnutí o částečném vyhovění, ne proti rozhodnutí o vyhovění úplném. Odvolání může správce daně zamítnout v případě, že je nepřípustné, je podáno po stanovené lhůtě nebo je podáno osobou nepříslušnou. Proti rozhodnutí o zamítnutí odvolání je možné se odvolat. V případě, že o odvolání nerozhodl sám správce daně, rozhoduje o něm odvolací orgán, jimž je instančně orgán vyššího stupně. Nejčastěji vydávají rozhodnutí finanční úřady a jejich odvolacím orgánem jsou místně příslušná finanční ředitelství. Odvolací orgán přezkoumává odvolání v rozsahu, v jakém bylo podáno, vyjdou-li ale během řízení najevo jiné skutečnosti mající podstatný vliv na rozhodnutí, může k nim odvolací orgán také přihlédnout. Odvolací orgán není vázán zásadou zákazu *reformationis in peius* a může proto změnit rozhodnutí i v neprospěch odvolatele. Během řízení o odvolání může odvolací orgán provádět další dokazování nebo odstraňovat vady řízení způsobené správcem daně. Odvolací orgán může předmětné rozhodnutí zrušit nebo změnit, jinak odvolání musí zamítnout. Proti rozhodnutí odvolacího orgánu není odvolání přípustné. Lhůta k vyřízení odvolání není stanovena v zákoně, ale pouze pokynem ministerstva financí D-308 a je tříměsíční

---

<sup>5</sup> Viz Nález Ústavního soudu III.ÚS 2196/07.

<sup>6</sup> Viz kapitola 2.3.1 Žaloba proti rozhodnutí správního orgánu.

v případě rozhodnutí orgánu první instance a šestiměsíční při rozhodování odvolacího orgánu.

### **3. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu**

#### **3.1. Obecně**

V tomto oddílu budou uvedeny všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu, které se týkají zprostředkovatelských smluv v oblasti odpočtu daně z přidané hodnoty. Cílem je co nejpodrobněji zdokumentovat, jak Nejvyšší správní soud v této problematice rozhoduje a jaké jsou nejčastější námitky, které jsou uvedeny v kasační stížnosti, poukázat na všechny problémy, které se v této oblasti vyskytují. Rozsudky jsou rozděleny na dvě skupiny, a to na ty podstatnější, které mají větší význam, a na ty méně podstatné. U rozsudků z první skupiny bude podrobně vylíčen skutkový stav, následně budou uvedeny důkazy, které daňový subjekt použil k tomu, aby zprostředkování dokázal. Poté bude uvedeno, jak Nejvyšší správní soud odůvodnil své rozhodnutí a stručná analýza tohoto rozhodnutí. Rozhodnutí budou řazeny chronologicky. U druhé skupiny rozhodnutí budou uvedeny jen nejpodstatnější skutečnosti.

#### **3.2. Rozhodnutí 5 Afs 39/2004**

Prvním rozsudkem, kterým se budeme zabývat, je ze dne 7. března 2005. V tomto rozsudku se ještě nejedná o typickou smlouvu o zprostředkování, ale o smlouvu komisionářskou, jejímž obsahem bylo zprostředkování obchodů v oblasti prodeje skla. Rozsudek je zde uveden pro svoji blízkost k danému tématu a je také prvním, který se dané oblasti týká.

**Skutkový stav:** Pan J. M. uzavřel dne 1. 2. 2000 komisionářskou smlouvu s paní L. K., jejímž předmětem byl závazek komisionáře, že bude zprostředkovávat a zajišťovat nákup a prodej malovaného a dekorativního skla a bude i tyto obchody s klienty

uzavírat. Správce daně zahájil u daňového subjektu pana J. M. daňovou kontrolu. Při daňové kontrole prověřoval i faktury vystavené paní L. K. panu J. M. na základě výše uvedené komisionářské smlouvy. Při prověřování dospěl na základě provedeného dokazování k tomu, že daňový subjekt J. M. nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z těchto faktur. V daňovém řízení byl pan J. M. vyslechnut, aby popsal činnost komisionářky paní L. K.. Dle jeho tvrzení paní L. K. připravovala projekt výstavby sklárny, k němuž nedošlo, a žádné konkrétní zakázky, které by komisionářka zprostředkovala, nevedl. Odměny, které komisionářce vyplatil, vycházely pouze z kalkulace paní L. K.. Ta byla také vyslechnuta, ale ani ona neobjasnila, jakým způsobem, mělo k zprostředkování docházet. Správce daně proto vydal dodatečný platební výměr.

Proti tomu podal pan J. M. odvolání k Finančnímu ředitelství. Tvrdil, že skutečným obsahem komisionářské smlouvy bylo zprostředkování obchodu. Finanční ředitelství se ztotožnilo s názorem správce daně a odvolání zamítlo. Dle jeho názoru daňový subjekt pan J. M. zprostředkování nedostatečně dokázal. Po tomto rozhodnutí podal pan J. M. žalobu ke krajskému soudu v Ústí nad Labem, ten ji ale jako nedůvodnou zamítl. Podle krajského soudu žalobce pan J. M. nedoložil faktické uskutečnění zdanitelného plnění z komisionářské smlouvy. Proti tomuto rozsudku podal pan J. M. kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

**Žalobní námitky:** Stěžovatel podal kasační stížnost ze tří důvodů uvedených v §103 odstavci 1 písmena a), b) a d) SŘS. Stěžovatel nesouhlasil s posouzením toho, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění z komisionářské smlouvy, neboť dle jeho názoru je dostatečně dokázáno. Správce daně neúplně zjistil skutkový stav, a proto nesprávně stanovil výši daně. Dále neumožnil svědkovi klást otázky, neboť o výsledku dal stěžovateli vědět pouhý den dopředu.

**Důkazy:** Stěžovatel předložil správci daně jako důkazy pouze komisionářskou smlouvu a daňové doklady, z kterých nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty. Tyto písemné důkazy stěžovatel doplnil ještě o vylíčení toho, jak ke zprostředkování obchodů docházelo. Správce daně v rámci dokazování provedl výslech komisionářky paní L. K..



**Odůvodnění:** Nejvyšší správní soud tuto kasační stížnost vedenou pod spisovou značkou 5Afs 39/2004 zamítl. Dle soudu je na daňovém subjektu, aby prokázal, že má právo na odpočet daně z přidané hodnoty podle §19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.<sup>7</sup> Tedy pouze pokud prokáže, že přijal zdanitelné plnění od jiného plátce a že toto plnění použil při podnikání. Je tedy na stěžovateli, panu J. M., aby tyto věci podle §31 odst. 9 ZoSDaP prokázal. Pouhé tvrzení, jak bylo fakticky plněno bez uvedení žádných důkazů, nemůže však v daňovém řízení obstát. *„Daňový subjekt má v daňovém řízení nejen povinnost nést břemeno tvrzení, ale i povinnost k tomuto tvrzení nést břemeno důkazní. Pouhým tvrzením stěžovatele, že určité skutečnosti nastaly, nemůže být splněna jeho povinnost prokázat v daňovém řízení správnost a pravdivost údajů uvedených v jeho daňových přiznáních (§ 31 odst. 9 zákona), pokud není současně spojena se splněním jeho povinnosti toto tvrzení podložit věrohodnými důkazy“.*<sup>8</sup> Důkazy, které stěžovatel pan J. M. poskytl, pouze osvědčily, že pan J. M. uzavřel obchodní smlouvy s třetími osobami, ale ne, že k uzavření těchto smluv došlo v příčinné souvislosti s konáním zprostředkovatele, paní L. K.. Rozhodnutí uzavřít komisionářskou smlouvu, jejímž předmětem je zprostředkování a uzavírání obchodů se pojí s následnou povinností v daňovém řízení prokázat faktické plnění jejího obsahu. Tato důkazní povinnost nemůže být přenášena na správce daně. Je pouze na stěžovateli, jaké důkazy navrhne a jaké předloží k prokázání svého tvrzení. V tomto případě stěžovatel neuspěl.

S druhou námitkou se Nejvyšší správní soud také neztotožnil. Stěžovatel byl o výsledku svědka vyrozuměn, a pokud chtěl svého práva využít, mohl například požadovat přesunutí výsledku na jiné datum.

**Analýza:** Jak již bylo výše napsáno, toto je první rozhodnutí týkající se svým způsobem oblasti zprostředkování. Formálně sice byla uzavřena smlouva komisionářská, ale jejím hlavním cílem bylo, jak uvedl stěžovatel, zprostředkovávání obchodů mezi zájemcem a třetími osobami. Nejvyšší správní soud zde tvrdí, že důkazní břemeno leží v případě

---

<sup>7</sup> Zákon č. 588/1992 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty. Tento zákon byl nahrazen zákonem č. 235/2004 Sb..

<sup>8</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 07.3.2005, čj. 5 Afs 39/2004 - 62, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

takovýchto smluv primárně na daňovém subjektu. Nejvyšší správní soud zde také jasně dává najevo, že u těchto smluvních typů je třeba předložit i jiné důkazní prostředky než jen uzavřené smlouvy s třetími osobami. Soud zde však ještě nepopisuje, jakými důkazními prostředky by toho mělo být dosaženo. Omezuje se pouze na konstatování, že důkazní břemeno leží na daňovém subjektu, neboť to je on, kdo má podle §31 odst. 9 povinnost dokazování pravdivosti a správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání.

### **3.3. Rozhodnutí 5 Afs 175/2004**

Toto rozhodnutí z 24. března 2006 je jedno z mála, kdy byl stěžovatel, daňový subjekt úspěšný. Na tomto rozhodnutí je proto vidět, za jakých podmínek může daňový subjekt v takovýchto sporech vyhrát. Předmětem sporu je poněkud atypický vztah zájemce a třetí osoby, kteří se znají ještě předtím, než došlo ke zprostředkování zprostředkovatelem.

**Skutkový stav:** Dne 6. 5. 2002 zahájil správce daně u pana L. B. daňovou kontrolu. Pan L. B. se živil tím, že nakoupil použité tahače nebo návěsy, ty následně opravil a pak se je snažil prodat buď sám, nebo prostřednictvím leasingové společnosti. Při této kontrole zjistil správce daně, že pan L. B. uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ze čtyř faktur. Předmětem těchto faktur byla provize ze zprostředkování prodeje různých tahačů. Tři tyto tahače prodal pan L. B. společnosti S. M. s.r.o. a jeden společnosti E. a. s.. Správce daně vyzval pana L. B., aby doložil, jak došlo ke zprostředkování. Ten předložil správci daně smlouvy se zprostředkovateli, smlouvu se společností S. M. s.r.o. o obchodní spolupráci, kde byla dohodnuta 1% odměna z ceny prodaných vozidel. Pan L. B. objasnil, jakým způsobem k zprostředkování docházelo. V jednom z případů například pan R. P. zkontaktoval pana L. B. s nabídkou na zprostředkování prodeje tahače s valníkovým návěsem s tím, že prodej zajistí leasingové společnosti on a sám bude také nájemcem. Pan R. P. měl poté obdržet za toto zprostředkování provizi. Pan R. P. pak vešel v jednání se společností S. M. s.r.o.. Bez jednání zprostředkovatele by dle názoru pana L. B. k prodeji tahače nedošlo. Podobným způsobem došlo k uzavření dalších obchodů. Správce daně rovněž provedl

výslechy svědků. Jeden ze svědků z leasingové společnosti E. a. s. vypověděl, že byl v kontaktu s panem L. B. ještě předtím, než došlo k prodeji tahače panem L. B. společností E. a. s. za zprostředkování zprostředkovatelem Z. F.. Po provedení kontroly a výslechu svědků správce daně dospěl k tomu, že se o zprostředkování vůbec nejednalo. Správce daně vyměřil panu L. B. dodatečný platební výměr. Proti tomuto výměru se pan L. B. odvolal. Finanční ředitelství, které o odvolání rozhodovalo, jej zamítlo. Důvodem zamítnutí bylo, že ke zprostředkování obchodů nedošlo, neboť pan L. B. měl již v době uskutečnění se společností S. M. s.r.o. uzavřenou smlouvu o obchodní spolupráci, nebylo tedy potřeba nového kontaktu mezi panem L. B. a společností S. M. s.r.o. Proti tomuto rozhodnutí podal pan L. B. žalobu ke krajskému soudu v Českých Budějovicích. Ten žalobu zamítl, neboť se ztotožnil se závěry žalovaného Finančního ředitelství. Proti rozsudku podal pak pan L. B. k Nejvyššímu správnímu soudu kasační stížnost.

**Žalobní námitky:** Stěžovatel ve své kasační stížnosti uvedl jako důvody podání kasační stížnosti §103 odst. 1 písm. a) a b) SŘS. Stěžovatel namítal, že zprostředkování dostatečně prokázal, předložil velké množství listinných důkazů a popsal detailně, jak ke zprostředkování docházelo. Dále namítal, že správce daně nevyslechl jím navrhané svědky.

**Důkazy:** Stěžovatel předložil zprostředkovatelské smlouvy, dohodu o provizi se společností S. M. s.r.o., fakturu na provizi z této smlouvy, výpisy z deníku jednoho ze zprostředkovatelů. Stěžovatel navrhoval i výslech svědků, ale až v řízení před krajským soudem. Správce daně vyslechl jako svědky osoby od třetích společností (S.M. s.r.o. a E a. s.), ti tvrdili, že se zprostředkovateli nejednali.

**Odůvodnění:** Nejvyšší správní soud v této věci, kterou vedl pod spisovou značkou 5 Afs 175/2004, rozhodl tak, že rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil a vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud se neztotožnil s námitkou stěžovatele, pana L. B., že během daňového řízení správce daně vyslechl jen svědky z leasingových společností, ale nevyslechl ani jednoho ze zprostředkovatelů. Soud konstatoval, že stěžovatel, pan L. B. měl možnost výslech těchto svědků mnohokrát

navrhnout, ale nikdy to neudělal. Správce daně několikrát požadoval doložení, jak zprostředkování probíhalo, na tyto výzvy ale stěžovatel reagoval pouze listinnými důkazy. Podle §31 odstavce 9 zákona o správě daní a poplatků leží důkazní břemeno na daňovém subjektu. Bylo tedy na stěžovateli, aby v rámci dokazování faktického plnění zprostředkovatelských smluv sám důkazy navrhoval. Stěžovatel, pan L. B. si tedy výslech jím chtěných svědků mohl navrhnout sám. Stěžovatel napadl také závěr soudu, že se zřetelem k důkazním prostředkům opatřeným během daňového řízení není výslechů svědků potřeba. K tomu konstatuje Nejvyšší správní soud to, že v případě, že nevznikly pochybnosti o skutkovém stavu a krajský soud došel k tomu, že dokazování by nebylo již účelné, není soud povinen podle §77 SŘS toto dokazování provádět.

Nejvyšší správní soud dal za pravdu až námitce, že došlo k nesprávnému použití ustanovení §2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud zde měl za to, že stěžovatel pan L. B. zastíral skutečnost, že má uzavřené smlouvy o obchodní spolupráci a o provizi se společností S. M. s.r.o.. Dle názoru Krajského soudu nebylo třeba žádného úsilí k zprostředkování, pokud se stěžovatel pan L. B. a obě kupující společnosti znali. Nejvyšší správní soud zde zdůraznil: *„že zprostředkovatelem není pouze ten, kdo svému zájemci sdělí příležitost k ujednání smlouvy, o niž tento dosud nevěděl, nebo ten, kdo mu přivede třetí osobu dosud mu neznámou, neboť činnost zprostředkovatele může spočívat taktéž v podávání informací či v podávání vhodných návrhů případným uchazečům o uzavření smlouvy zájemci již známým. Tomuto pojetí odpovídá samotné ustanovení o smlouvě zprostředkovatelské (§ 642) v obchodním zákoníku, která nedefinuje třetí osobu jako osobu zájemci dosud neznámou a nepodmiňuje vznik a předmět smlouvy absencí předchozí spolupráce zájemce a třetí osoby.“<sup>9</sup>* V tomto případě tedy není důležité, kdy došlo k navázání kontaktu mezi leasingovými společnostmi a stěžovatelem panem L. B., ale zda docházelo k poskytování faktického plnění ze zprostředkovatelských smluv. Nejvyšší správní soud konstatoval, že smlouvy uzavřené se společností S. M. s.r.o. a dřívější spolupráce se společností E. a. s., ještě nevyklučuje působení třetích osob. Vždy je tedy nutno posuzovat konkrétní působení zprostředkovatelů. Podle soudu měl stěžovatel

---

<sup>9</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.3.2006, čj. 5 Afs 175/2004 - 58, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

prokázat, zda došlo k přijetí zprostředkovatelských služeb. To ze spisového materiálu, ale nevyplývá. Správce daně postupoval správně při hodnocení důkazů, avšak neučinil právní závěr, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno. Místo toho správce daně jen konstatoval, že k zprostředkování nedošlo. Proto soud rozsudek krajského soudu zrušil.

**Analýza:** Situace v tomto případě není jednoznačná. Zprostředkovatel zde hledá daňovému subjektu kupce leasingovou společností pro prodej nákladních automobilů. Sám si chce potom od leasingové společnosti tento automobil pronajmout. Navíc zprostředkovatel zprostředkovává mezi dvěma společnostmi, které se již znají. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že k zprostředkování může docházet i mezi osobami, které spolu již přišly do styku, dokonce mají spolu uzavřenou smlouvu o obchodní spolupráci. Třetí osoba tedy nemusí být zájemci osoba neznámá. Soud zde také popisuje různé další činnosti, které zprostředkovatel v rámci zprostředkovatelské smlouvy může vykonávat. Nejvyšší správní soud zde také tvrdí, že je na daňovém subjektu, aby sám navrhoval důkazy a svědky. K vyslechnutí svědka také nemusí dojít, pokud to soud nepovažuje za nutné, ale toto své rozhodnutí musí řádně odůvodnit.

### **3.4. Rozhodnutí 2 Afs 154/2005**

Toto rozhodnutí z 26. května 2006 je první, které se detailně zabývá prokazováním zprostředkovatelských smluv. Jak uvidíme dále, je velmi často citováno nebo na něj odkazováno v dalších rozhodnutích. V tomto rozsudku je detailně popsáno vše, co je potřeba udělat pro dokázání faktického plnění zprostředkování a všechny povinnosti daňového subjektu v případě, že tato plnění chce využít k odpočtu daně z přidané hodnoty.

**Skutkový stav:** Dne 7. 6. 1999 bylo zahájeno vytykáací řízení na daň z přidané hodnoty u společnosti E. a. s.. Správce daně zde tuto společnost vyzval, aby prokázala nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 1998. Z dokladů, které společnost E. a. s. předložila, zjistil správce daně, že stěžovatel uplatnil odpočet daně na základě provize ze zprostředkovatelské smlouvy se společností C. & T. S. s.r.o.. K této zprostředkovatelské smlouvě společnost E. a. s. předložila několik

kupních smluv, které byly uzavřeny díky tomuto zprostředkování. Správce daně poté prověřil tyto kupní smlouvy a dospěl k tomu, že k zprostředkování u nich nedošlo a následně neuznal nadměrný odpočet daně za oprávněný a vydal dodatečný platební výměr. Společnost E a. s. podala proti tomuto rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Brně, ten se ale ztotožnil se závěry správce daně a žalobu zamítl. Společnost E. a. s. podala následně kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

**Žalobní námitky:** Stěžovatel ve své kasační stížnosti jako žalobní důvody uvádí důvody uvedené v §102 odst. 1 písm. a) a b) SŘS. Stěžovatel namítal, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda splnil zákonné podmínky pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty. Dále namítá, že krajský soud se nezabýval jeho argumentem, že uznal tento náklad ze zprostředkovatelské smlouvy a přiznal jako daňově uznatelný v případě daně z příjmu, ale neumožnil ho pak stěžovateli odečíst z daně z přidané hodnoty. Soud konstatoval, že žalobní důvody jsou blíže svou podstatou §102 odst. 1 písm. a) a d) SŘS, než jak je uvedl stěžovatel.

**Důkazy:** Stěžovatel předložil jako důkazy dokazující zprostředkování daňové doklady, smlouvu o zprostředkování a kupní smlouvy s třetími osobami uzavřené díky zprostředkování. Správce daně vyslechl zprostředkovatele a tyto třetí osoby. Z výsledku svědků dle správce daně vyplývá, že k žádnému zprostředkování nedošlo.

**Odůvodnění:** Tuto kasační stížnost vedenou pod spisovou značkou 2Afs 154/2005 Nejvyšší správní soud zamítl. Ten se musel primárně zabývat námitkou stěžovatele, společnosti E a. s., že krajský soud nesprávně posoudil, zda stěžovatel splnil podmínky pro nadměrný odpočet daně. Nejvyšší správní soud argumentoval, že k nároku na odpočet daně z přidané hodnoty musí daňový subjekt splnit dvě podmínky: 1 přijetí tvrzeného zdanitelného plnění a 2 využití přijatého zdanitelného plnění k dosažení příjmů. Z toho plyne, že dle názoru Nejvyššího správního soudu musí daňový subjekt prokázat u zprostředkovatelských smluv dvě-skutečnosti, a zda zprostředkovatel v jeho zájmu vůbec vůči třetím osobám jednal a také že existuje souvislost mezi činností zprostředkovatele a podnikáním daňového subjektu. *„Zájemce, který chce u výdajů za služby zprostředkovatele uplatnit odpočet DPH, tedy musí v první řadě prokázat, že*

*zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho zprostředkovatelskou činnost. Musí tedy prokázat, že zprostředkovatel jednal způsobem, který mohl objektivně sloužit (či o němž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že by měl objektivně sloužit) k zajištění příležitosti k uzavření smluv zájemce se třetími osobami.“<sup>10</sup>*

K tomuto vyžaduje Nejvyšší správní soud, aby si daňový subjekt zajistil záznamy o jednání zprostředkovatele. Takovými záznamy myslí Nejvyšší správní soud například: „záznamy či zprávy zprostředkovatele o provedených jednáních s konkrétními osobami či záznamy o tom, kterým konkrétním osobám či na jaká konkrétní místa byly zasílány podklady s údaji o zájemcem nabízených službách či zboží a co bylo jejich obsahem. Důležitá v této souvislosti bude identifikace, s kým a kdy bylo jednáno či komu (kam) a jaké materiály byly zasílány, neboť z této informace bude lze posoudit, zda zprostředkovatel vyvíjel svoji aktivitu ve vztahu k osobám, o nichž se mohl rozumně domnívat, že mohly rozhodovat či (ať již přímo nebo zprostředkovaně) působit na k rozhodnutí oprávněné osoby v tom směru, aby zájemce získal příležitost k uzavření smlouvy, a zda tato aktivita byla svojí povahou, rozsahem, obsahem a náklady na ni vynaloženými přiměřená cíli, který jí měl být dosažen.“<sup>11</sup>

Nejvyšší správní soud nevyklučuje, že pouhá existence osoby zprostředkovatele může výrazně pomoci k uzavírání smluv. Je-li to například významná autorita v oboru nebo osoba budící důvěru u třetích osob. Avšak i tyto výjimečné vlastnosti zprostředkovatele musí daňový subjekt prokázat. Prokazování těchto skutečností nemusí být dle názoru Nejvyššího správního soudu vůbec jednoduché, například z důvodu, že působení zprostředkovatele je natolik intimní nebo téměř na hranici zákona. Toto ovšem daňový subjekt neosvobozuje od nutnosti takovouto činnost prokázat, aby mohlo dojít k uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty z provize. Je tedy na daňovém subjektu, aby zvážil, zda se mu vyplatí uzavírat takové smlouvy o zprostředkování, které bude následně v daňovém řízení těžké prokázat. K druhé podmínce chce Nejvyšší správní soud po daňovém subjektu, aby předložil, jakým způsobem se předmět zprostředkovatelské smlouvy realizoval.

---

<sup>10</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.5.2006, čj. 2 Afs 154/2005 - 245, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

<sup>11</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.5.2006, čj. 2 Afs 154/2005 - 245, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Stěžovatel, společnost E. a. s. předložila uzavřené kupní smlouvy a tím se přeneslo důkazní břemeno na správce daně. Ten však objasnil okolnosti uzavírání jednotlivých smluv a dokázal, že zprostředkovatel, společnost C. & T. S. s.r.o. se na něm u těchto smluv neúčastnila, dokázal naopak to, že všechny třetí osoby, s nimiž měly být smlouvy uzavřeny, popíraly, že by kdy se zprostředkovatelem jednaly. Je tedy krajně nepravděpodobné, že by mohlo ke zprostředkování dojít, aniž by o tom ani jedna ze smluvních stran věděla. V průběhu řízení také vycházely na povrch další skutečnosti, které faktické provedení zprostředkování zpochybňovaly. Uzavření některých kupních smluv v době, kdy zprostředkovatel ještě neexistoval nebo oznámení o možnosti uzavřít smlouvu od zprostředkovatele v okamžiku, kdy byla smlouva již uzavřena, všechny tyto skutečnosti pak rapidně snižovaly věrohodnost subjektu. Námitku stěžovatele, že on podrobně popsal průběh zprostředkování a že jediným reálným a prokazatelným výsledkem zprostředkování jsou uzavřené kupní smlouvy, Nejvyšší správní soud neakceptoval, neboť v případě daně z přidané hodnoty je rozhodný stav faktický a ne formálně vykázaný. Stejně tak neakceptoval námitku, že zprostředkovatel odvedl daň z příjmu z provizí a tím pádem by v případě neuznání odpočtu daně přidané hodnoty docházelo k dvojímu zdanění. Nejvyšší správní soud podotkl, že předmětem sporu byl pouze nadměrný odpočet daně přidané hodnoty.

**Analýza:** Toto je pravděpodobně nejdůležitější rozhodnutí v oblasti odpočtů daně z přidané hodnoty ze zprostředkovatelských smluv. Nejvyšší správní soud zde velice obsáhle vylíčil, co všechno je potřeba k tomu, aby bylo faktické plnění z těchto smluv prokázáno, a jaké podmínky musí u odpočtu ze zprostředkovatelských smluv daňový subjekt splnit. Soud se zde zabýval jednotlivými důkazními prostředky, které by měl daňový subjekt využít k prokázání faktického plnění ze zprostředkování. Rozebral také situaci kolem osoby zprostředkovatele a jeho případné neochoty se na dokazování podílet. Soud také poukázal na riziko, které se v případě dokazování se zprostředkovatelskými smlouvami pojí. Toto riziko by měl daňový subjekt vzít v potaz už při svém podnikatelském rozhodování. Ne vždy se mu totiž v případě zprostředkovatelských smluv podaří prokázat všechny náležitosti, aby mohlo dojít k odpočtu daně z přidané hodnoty.



### 3.5 Rozhodnutí 2 Afs 192/2006

Toto je jedno ze série naprosto totožných rozhodnutí<sup>12</sup> zabývajících se zprostředkováním obchodů uvnitř holdingového uskupení. Zprostředkovatelem je mateřská společnost, která zprostředkovává obchody mezi dceřinými společnostmi, popřípadě třetími subjekty a nechává si za to vyplácet provize, ze kterých si pak dceřiné společnosti nárokují odpočty daně z přidané hodnoty. Toto rozhodnutí je z 28. června 2007.

**Skutkový stav:** Dne 15. 4. 2002 byla u společnosti B. a. s. provedena daňová kontrola. Během této kontroly bylo zjištěno, že tato společnost má uzavřenou zprostředkovatelskou smlouvu se společností T.G. a. s., s níž byla tato společnost členem jednoho holdingu. Předmětem této smlouvy bylo zprostředkování prodeje sojového šrotu, rybí moučky a dalších komodit. V průběhu kontroly byla také objevena faktura provize z realizace jednoho obchodu s těmito komoditami. Tato faktura byla velmi obecná a nešlo z ní vyčíst, komu je fakturováno a proč.<sup>13</sup> Správce daně vyzval tedy daňový subjekt společnost B. a. s., aby doložila přijetí tohoto zdanitelného plnění a následně došlo k výsledku svědků. Společnost B. a. s. objasnila, jak zprostředkování probíhalo a jakým způsobem holding funguje. Svědek D. F., který byl předsedou představenstva společnosti B. a. s. a zároveň obchodním ředitelem zprostředkovatele, společnosti T.G. a. s., objasnil, že činností zprostředkovatele v rámci holdingu bylo organizační zajištění celé skupiny a výběr druhu a množství prodávaných a nakupovaných komodit pro jednotlivé podniky ve skupině. Dále zprostředkovatel také jednal se zahraničními partnery a poskytoval informace společnosti B. a. s. Na základě všech těchto skutečností vydal správce daně dodatečný platební výměr. Proti tomu se společnost B. a. s. odvolala k finančnímu ředitelství, které toto odvolání rozhodnutím zamítlo. Poté společnost B. a. s. podala žalobu k Městskému soudu v Praze. Ten žalobu zamítl. Dle názoru tohoto soudu žalobce dostatečně neprokázal, že by k zprostředkování konkrétních obchodů došlo. Také měl Městský soud jisté

---

<sup>12</sup> Například 5 Afs 164/2006, 5 Afs 165/2006, 2 Afs 192/2006, 7 Afs 195/2006, 7 Afs 170/2006.

<sup>13</sup> V této faktuře bylo uvedeno: Fakturujeme vám provizi z realizace obchodu pro společnosti ZZN za III. čtvrt. 1999. Nebylo tam však uvedeno jaké společnosti přesně a za jaké obchody.

pochybnosti, zda provize ze zprostředkování není jen jakousi odměnou za vliv mateřské společnosti v rámci holdingu. Proti rozsudku podala společnost B. a. s. kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

**Žalobní námitky:** Stěžovatel využil ke své kasační stížnosti žalobní námitky uvedené v §102 odst. 1 písm. a) a d). Stěžovatel namítal nesprávné posouzení právní otázky Městským soudem. Dále namítal, že správce daně nedostatečně vyzýval stěžovatele k odstranění vad v jeho tvrzeních. Nakonec namítal, že v obdobném případě rozhodl Městský soud jiným způsobem.

**Důkazy:** Stěžovatel předložil záznamní evidence, daňové doklady, knihy přijatých a vydaných faktur, smlouvy o zprostředkování a faktury. Stěžovatel popsal, jak holding fungoval a jeho podstatný význam ve fungování společnosti. Stěžovatel navrhl také výslech svědků. Těmito svědky byli předseda představenstva stěžovatele, pracovník obchodního oddělení zprostředkovatele a člen představenstva zprostředkovatele. Tito vyslechnutí svědci ale dle správce daně nebyli schopni zprostředkování sami o sobě prokázat.

**Odůvodnění:** Kasační stížnost vedenou pod spisovou značkou 2Afs 192/2006 Nejvyšší správní soud zamítl. Ten konstatoval, že faktura, kterou stěžovatel, společnost B. a. s., předložil, nesplňovala náležitosti daňového dokladu, které jsou stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty. Z tohoto dokladu nebylo tedy zřejmé, jaké ze společností z holdingu bylo fakturováno, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu k tomuto plnění došlo. Žádný z důkazních prostředků, předložený stěžovatelem, nebyl tyto nedostatky schopen prokázat. Nejvyšší správní soud znovu tvrdil, že uzavřené kupní smlouvy nejsou důkazem toho, že ke zprostředkování opravdu došlo. Tyto smlouvy navíc společnost B. a. s. ani nepředložila.

Stěžovatel také namítal, že po něm nelze požadovat prokázání rozsahu zprostředkování co do formy, místa a času jejich provádění. Dále také namítal, že není a nemůže být v jeho silách prokázat, jakými konkrétními činnostmi zprostředkovatel na jeho obchodní partnery působil a ovlivňoval je k uzavření kupních smluv. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí: *„Prokazování zdanitelných plnění uskutečněných v*

*souvislosti se smlouvami o zprostředkování je velmi problematické, neboť se jedná o služby, jejichž výstupem není konkrétní hmotný nebo jinak hmatatelný výstup. Tyto smluvní typy jsou z toho důvodu často využívány ke krácení daní. Povinností správce daně je proto zkoumat, zda ke zprostředkování skutečně došlo. V zájmu daňového subjektu na druhé straně je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k předmětným zprostředkováním skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace zprostředkovatelských služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.*<sup>14</sup> Povinností daňového subjektu je doložit jak formální uskutečnění (zprostředkovatelskou smlouvou, uzavřenými smlouvami na jejím základě), tak faktické uskutečnění. Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že unést důkazní břemeno při odpočtu daně z přidané hodnoty je velice obtížné, ale ne nemožné. Daňový subjekt by si měl být tohoto důkazního břemene vědom už v momentě uzavírání zprostředkovatelské smlouvy, měl by se snažit tyto důkazy si obstarávat již v průběhu její realizace.

Nejvyšší správní soud se také vyjádřil k námitce nekonstantního rozhodování Městského soudu v podobných případech. To podle soudu sice představuje negativní jev, ale právě jedním z důvodů a smyslem řízení o kasační stížnosti je sjednocování judikatury krajských soudů.

Dále soud poznamenal, že rozhodnutí Městského soudu v tomto případě se plně ztotožňuje s judikaturou Nejvyššího správního soudu a odkazuje na rozsudek 2Afs 154/2006. Soud také zamítl námitku stěžovatele týkající se dvojího zdanění. Argumentoval, že předmětem soudního sporu je oprávněnost údajného odpočtu daně z přidané hodnoty a ne správnost přiznané nebo odvedené daně zprostředkovatelem. Ne každý výdaj, který daňový subjekt vynaloží, lze také využít jako odpočet daně z přidané hodnoty.

**Analýza:** V tomto rozhodnutí se Nejvyšší správní soud zabýval řadou námitek stěžovatele. Ani s jednou z námitek však nebyl stěžovatel úspěšný. Nejdůležitější část

---

<sup>14</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.6.2007, čj. 2 Afs 192/2006 - 122, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

rozhodnutí je výše uvedená citace. Soud zde znovu rozhodl, že je na daňovém subjektu, aby sám sbíral důkazy o jednání zprostředkovatele, neboť v případě daňové kontroly to bude on, kdo bude muset doložit faktické plnění zprostředkování. Soud také znovu tvrdí, že dokazování zprostředkování není jednoduché, ale s tím musí subjekt v případě, že chce využít odpočtu daně z přidané hodnoty, počítat již dopředu. Soud i v tomto rozhodnutí neuznal námitku takzvaného dvojího zdanění.

### **3.6. Rozhodnutí 2 Afs 16/2006**

Předmětem tohoto sporu bylo jednání paní I. Š. jakožto zprostředkovatelky. Správce daně a daňový subjekt měli každý jiný názor na to, zda zprostředkovatelka jednala svým jménem na živnostenský list nebo jménem jiné společnosti. V tomto rozhodnutí je použita stejná argumentace jako v rozhodnutí 2Afs 154/2006, což z tohoto rozsudku začíná dělat jakýsi precedens v oblasti prokazování zprostředkovatelských smluv. Toto rozhodnutí je z 31. ledna 2007.

**Skutkový stav:** Správce daně provedl u daňového subjektu osoby V. D. (dále jen stěžovatel) daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty. Správce daně poté nepřipustil odpočet daně u daňových dokladů vystavených společnostmi G. s.r.o. jejichž předmětem bylo zprostředkování obchodních případů v mezinárodní přepravě za provizi. Na základě výsledků kontroly poté správce daně vyměřil dodatečným platebním výměrem daň z přidané hodnoty. Důvodem neuznání těchto daňových dokladů bylo jednak to, že je stěžovatel v průběhu daňové kontroly dostatečně neprokázal, a také informace zjištěné od obchodních partnerů, se kterými měla být mezinárodní přeprava zprostředkována. Z těchto informací vyšlo najevo, že k zprostředkování docházelo, ale ne společností G. s.r.o., ale paní I.Š.. Ta byla sice jedinou jednatelkou společnosti G. s.r.o., ale dle názoru správce daně nešlo tyto osoby libovolně zaměňovat. Dodatečné platební výměry napadl odoláním k Finančnímu ředitelství, to ale setrvalo na stanovisku správce daně. Poté se stěžovatel obrátil žalobou na Městský soud v Praze. Ten žalobu zamítl. Důvod zamítnutí byl ten, že stěžovatel nedostatečně prokázal, že ke zprostředkování ze strany společnosti G. s.r.o. došlo. Také konstatoval, že samotná

existence smlouvy není důkazem o skutečném zprostředkování. Stěžovatel následně podal kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

**Žalobní námítky:** Jako kasační důvody uvedl stěžovatel stejné důvody, jako uvedl v žalobě k Městskému soudu v Praze. Stěžovatel namítal, že zprostředkování dostatečně dokázal.

**Důkazy:** Stěžovatel jako důkazy předložil smlouvu o zprostředkování, daňové doklady, faktury a různé listinné doklady. Stěžovatel také popsal, jak by ke zprostředkování mělo docházet. Správce daně vyslechl jako svědky třetí osoby, vůči nimž mělo zprostředkování probíhat.

**Odůvodnění:** Tuto kasační stížnost vedenou pod spisovou značkou 2Afs 16/2006 Nejvyšší správní soud zamítl. Začátek argumentace Nejvyššího správního soudu je téměř totožný s tím, jaký uvedl ve svém rozhodnutí 2 Afs 154/2005. Soud zde vyjmenovává dvě podmínky, které je nutno splnit k možnosti odpočtu daně z přidané hodnoty za zprostředkování obchodů. Dále vyjmenovává demonstrativně, jakých důkazních prostředků je třeba použít k tomu, aby bylo doloženo, že ke zprostředkování došlo fakticky a ne pouze formálně. Hlavním problémem sporu, se kterým se musel Nejvyšší správní soud vypořádat, bylo to, zda paní I.Š. zprostředkovala obchody v mezinárodní přepravě jako jednatelka společnosti G. s.r.o., nebo jako osoba na této společnosti nezávislá. Vyslechnutí svědci uvedli, že jednali pouze s paní I.Š., a ne se společností G. s.r.o. Stěžovatel proti tomu zde namítal, že jeho obchodní partneři nezkoumali, zda paní I.Š. provádí zprostředkování prostřednictvím společnosti G. s.r.o. nebo jako samostatná fyzická osoba, tudíž nemohli vědět, že společnost G. s.r.o. je faktickým zprostředkovatelem těchto obchodů. S touto námitkou Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Pokud ze svědecké výpovědi vyplývá, že ke zprostředkování došlo paní I. Š., tak to rozhodně neprokazuje, že by v tomto případě byla zprostředkovatelem také společnost G. s.r.o., neboť nelze přičítat každé jednání paní I. Š. jako jednání společnosti G. s.r.o., obzvláště pokud paní I. Š. zároveň podniká i na základě živnostenského podnikání.

Další námitkou, se kterou se Nejvyšší správní soud musel vypořádat, bylo, že správce daně faktury stejného typu z období let 1995 a 1996 uznal, ale neuznal stejné faktury z let 1997 a 1998. Nejvyšší správní soud sice dlouhodobě zastává názor, že ve správním právu platí zásada vázanosti správního orgánu vlastní praxí, ale jedná se o pouze o praxi, která byla v souladu se zákonem. Tudíž stěžovatel se může takového zacházení dovolávat tehdy, jde-li o správní uvážení v rámci zákona, ne jako v tomto případě vázaností jeho nezákonnou praxí. Nejvyšší správní soud neuznal také námitku, že došlo k šikanóznímu výkladu práva, neboť společnost G. s.r.o. odvedla z přijatého plnění daň z příjmu a tudíž došlo k dvojímu zdanění. Zde dodává soud, že ne každý výdaj, který daňový subjekt vynaloží, bude i daňově uznatelný. Vždy bude nakonec záležet, zda daňový subjekt prokáže potřebné zákonem stanovené vlastnosti.

**Analýza:** V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud přebírá mnoho závěrů z rozsudku 2Afs 154/2005. Hlavním problémem je v tomto případě komu lze přičíst jednání zprostředkovatele. Jestli přímo zprostředkovateli, anebo právnické osobě, které byl zprostředkovatel jednatelem. Soud dospěl k tomu, že ne každé jednání jednatele společnosti lze také této společnosti přičítat. Je tudíž na daňovém subjektu, aby dokázal, že k zprostředkovávání obchodů docházelo díky právnické osobě. Soud se v tomto rozhodnutí také opětovně neztotožnil s námitkou dvojího zdanění.

### **3.7. Rozhodnutí 7Afs 1/2006 a 9 Afs 188/2007**

Tyto dva rozsudky se týkají stejného případu. V první kasační stížnosti stěžovatel uspěl, neboť Nejvyšší správní soud shledal vady v daňovém řízení a vrátil spor krajskému soudu k novému projednání. Napodruhé už stěžovatel úspěšný nebyl a spor prohrál. První rozhodnutí je z 26. července 2006 a druhé rozhodnutí je z 28. února 2008.

**Skutkový stav:** Společnost PRATR a. s. uzavřela zprostředkovatelskou smlouvu se společností HERALD GOLD s.r.o., obsahem této smlouvy byl prodej nemovitosti v Pardubicích. Za tuto činnost byla navržena odměna ve výši 5% z navrhované ceny nemovitosti, jež činila 13.000.000 Kč, a v případě, že zprostředkovatel sjedná cenu

vyšší, tak 80% z rozdílu mezi touto cenou a cenou navrhovanou. Konečná kupní cena byla 28.220.000 Kč a kupcem bylo Ministerstvo financí, na základě veřejné obchodní soutěže, kterou samo vypsal. Dne 21. 5. 2001. byla u společnosti PRATR a. s. zahájena daňová kontrola, jejímž cílem bylo zjistit konkrétní průběh zprostředkování a zdůvodnění, jak byla stanovena navrhovaná prodejní cena. Správci daně poté vzniklo podezření o uskutečnění zdanitelného plnění, když u společnosti HERALD GOLD s.r.o. nebylo po provedeném šetření uvedené plnění prokázáno. Správce daně následně vyzval Ministerstvo financí k součinnosti. To zaslalo přípis, v němž bylo uvedeno, že během celého průběhu veřejné obchodní soutěže s ním nikdy nikdo ze společnosti HERALD GOLD s.r.o. nejednal. Na základě těchto zjištění správce daně vyměřil společnosti PRATR a. s. dodatečně daň z přidané hodnoty. Společnost PRATR a. s. následně podala proti tomuto rozhodnutí žalobu u Krajského soudu v Hradci Králové (spisová značka 31Ca 242/2004), která byla ale zamítnuta. Poté byla podána společností PRATR a. s. i kasační stížnost.

**Žalobní námítky:** Kasačními důvody uvedenými v kasační stížnosti byly důvody uvedené v §102 odst. 1 písm. a) a b) SŘS. Stěžovatel namítal, že krajský soud posoudil uvedenou věc v rozporu s platným právním řádem. Dále také namítal vadu v daňovém řízení, neboť správce daně vyslechl svědka bez toho, aby bylo umožněno stěžovateli tohoto výslechu se účastnit. V této námitce byl v prvním řízení stěžovatel úspěšný, v druhém řízení již namítal pouze důvod uvedený v §102 odst. 1 písm. a) SŘS.

**Důkazy:** Stěžovatel předložil jako důkazy daňové doklady, faktury, zprostředkovatelskou smlouvu a smlouvu uzavřenou s třetí osobou na základě údajného zprostředkování. Správce daně v rámci dokazování provedl výslechy svědků, a to jak zprostředkovatele, tak třetí osoby.

**Odůvodnění rozsudku 7Afs 1/2006:** První kasační stížnost vedenou pod spisovou značkou 7Afs 1/2006 stěžovatel vyhrál, rozsudek byl zrušen a věc se vrátila ke Krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud však shledal vadu v daňovém řízení. Nejvyšší správní soud zde konstatoval, že správce daně může požadovat po třetích osobách poskytnutí veškerých listinných podkladů týkajících se jednání podle

§34 ZoSDaP, avšak lze vyzvat pouze k vydání takovýchto listin a ne zavazovat třetí osoby k poskytnutí různých vyjádření. Pokud tedy správce daně chtěl, aby mu osoby na ministerstvu financí sdělily skutečnosti, jak probíhala veřejná obchodní soutěž, tak překročil možnosti dané mu výzvou. Proto Nejvyšší správní soud konstatoval, že se nejednalo o výzvu k součinnosti třetích osob, ale jednalo se o výslech svědka, s tím rozdílem, že daňový subjekt neměl možnost se ho účastnit a klást svědkovi sám otázky. Takto tedy došlo ke zkrácení procesních práv daňového subjektu tím, že tento důkazní prostředek byl získán v rozporu se zákonem. Námitka stěžovatele společnosti PRATR a. s. byla tedy důvodná a Nejvyšší správní soud byl nucen rozsudek Krajského soudu zrušit.

**Odůvodnění rozsudku 7Afs 188/2007:** Po výše uvedeném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu došlo k výslechu svědka, referenta Ministerstva financí, kterého se zúčastnil i zástupce stěžovatele. Tímto byla procesní vada napravena a Krajský soud v Hradci Králové znovu rozhodl a to tak, že žalobu znovu zamítl. Žalobce PRATR a. s. podala druhou kasační stížnost, která je vedena pod spisovou značkou 9Afs 188/2007. Tuto kasační stížnost ale už Nejvyšší správní soud zamítl. Podstatou sporu bylo, zda došlo k zprostředkování prodeje. To, zda tomu tak bylo, musí prokázat daňový subjekt a k tomu podle Nejvyššího správního soudu v tomto případě nedošlo. Stěžovatel, společnost PRATR a. s. v průběhu dokazování tvrdila, že společnost HERALD GOLD s.r.o. objevila poptávku po nemovitosti, zajistila účast ve veřejné obchodní soutěži a zpracovala pro tuto soutěž podklady. Jako listinné důkazy byly předloženy: kupní smlouva uzavřená s Ministerstvem financí, faktura Ministerstvu financí a přípis společnosti HERALD GOLD s.r.o., kde stěžovateli oznamuje existenci veřejné obchodní soutěže. Referent Ministerstva financí netvrdil, že Ministerstvo financí nikdy se zástupci společnosti HERALD GOLD s.r.o. nejednalo. Nejvyšší správní soud dále po stěžovateli chtěl splnit stejné dvě podmínky, jaké jsou uvedeny výše u rozhodnutí se spisovou značkou 2 Afs 154/2005 (jednání zprostředkovatele vůči třetím osobám a využití zdanitelného plnění k dosažení příjmů). Podle Nejvyššího správního soudu stěžovatel tedy dostatečně nedoložil, že zprostředkovatel jednal s třetími osobami, neboť nepředložil žádný záznam z takového jednání. Kupní smlouva, smlouva o



zprostředkování a faktury sice dokládají, že formálně k zprostředkování došlo, ale fakticky ne. Výpovědi svědků byly rozporuplné. V daňovém řízení se navíc prokázalo, že stěžovatel o veřejné obchodní soutěži věděl ještě před uzavřením zprostředkovatelské smlouvy. A také věděl o odhadní ceně nemovitosti, která byla téměř poloviční oproti ceně navrhované. Odměna zprostředkovatele se Nejvyššímu správnímu soudu tudíž jevila jako nepřiměřená. Nakonec soud zdůraznil, že příprava návrhu pro veřejnou obchodní soutěž je věc náročná a neobejde se bez úzké spolupráce mezi zprostředkovatelem a zájemcem. Stěžovatel ale nedoložil jediný záznam o jednání mezi ním a zprostředkovatelem při přípravě této nabídky.

**Analýza:** V prvním rozhodnutí soud konstatoval, že lze vyžádat po svědkovi listinné důkazy, ale v případě, že tento svědek bude požádán, aby také objasnil nějakou situaci nebo odpověděl na otázky, bude se jednat o klasický výslech svědka. V případě druhého rozhodnutí jde znovu o nedostatečné prokázání faktického plnění ze zprostředkování. Soud se domníval, že pokud by opravdu k zprostředkování veřejné zakázky došlo, muselo by mezi zprostředkovatelem a zájemcem proběhnout mnoho jednání a jistě by existovaly i nějaké důkazy, které by toto zprostředkování potvrdily.

### 3.8 Rozhodnutí 1 Afs 118/2009

Poslední rozhodnutí ze dne 18. března 2009 je ze všech rozhodnutí na téma zprostředkovatelské smlouvy nejmladší. Je zde vidět, jako ve všech novějších rozhodnutích správního soudu, značně větší přehlednost a strukturovanost rozhodnutí. Odůvodnění se dělí na různé kapitoly, což nelze spatřit v rozhodnutích z let 2007 a mladších. Na rozhodnutí je také vidět existence rozsáhlejší judikatury Nejvyššího správního soudu. V odůvodnění je velice často odkazováno na předešlá rozhodnutí.

**Skutkový stav:** Stěžovatel Mgr. M. M. byl kontaktován společností HOLZTHERM-CZ a. s., zda by jí nesehnal za provizi nějaké průmyslové pozemky na území Prahy. Stěžovatel začal tyto pozemky intenzivně shánět a dohodl se společností ECODOM s.r.o., že pokud pro něj tyto pozemky sežene, bude jí vyplacena část z provize, kterou by měl obdržet od společnosti HOLZTHERM-CZ a. s.. Společnost ECODOM S.R.O. opravdu

pozemky sehnala, společnost HOLZTHERM-CZ a. s. je zakoupila, se ziskem prodala a zaplatila provizi panu Mgr. M. M.. Ten následně vyplatil část své provize společnosti ECODOM s.r.o.. Správce daně zahájil dva roky poté kontrolu daně z přidané hodnoty. Při této kontrole předložil pan Mgr. M. M. daňový doklad- fakturu za zprostředkování vystavenou společností ECODOM s.r.o. a také doklad o zaplacení této faktury. Správce daně vyzval potom pana Mgr. M. M., aby jinými důkazy prokázal oprávněnost nadměrného odpočtu z toho daňového dokladu. Správce daně chtěl, aby bylo prokázáno, že ke zprostředkování došlo, aby pan Mgr. M. M. předložil smlouvu ze zprostředkování a aby doložil, že toto přijaté zdanitelné plnění využil k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Stěžovatel pan Mgr. M. M. popsali situaci, jak ke zprostředkování došlo a k prokázání svých tvrzení navrhl výsledky svědka, jednatele společnosti ECODOM s.r.o. pana Konečného. Ten vypověděl, že jednáním pověřil svého externího spolupracovníka, pana K., který dostal od něj ke generální plnou moc. Peníze z provize obdržel od pana M. M. pan K., neboť svědek byl zrovna v zahraničí. Pan K. se pak ztratil neznámo kam a zemřel po autonehodě. Svědek nedokázal nijak doložit, jak ke zprostředkování docházelo, ani si nebyl jistý, zda on podepsal příjmový doklad na peníze z provize. Svoji výpověď pak několikrát změnil. Dále vyšlo najevo, že smlouva o zprostředkování byla uzavřená pouze ústně. Vzhledem k provedenému dokazování pak správce daně vydal dodatečný platební výměr. Proti tomu se stěžovatel, pan Mgr. M. M. odvolal, Finanční úřad ale odvolání zamítl, stejně jako krajský soud následnou žalobu.

**Žalobní námitky:** Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodů uvedených v §103 odst. 1 písm. b) SŘS. Stěžovatel uvedl tři hlavní námitky. První byla údajná vada v řízení před krajským soudem, další námitka byla nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu a třetí námitka se týkala otázky hodnocení důkazů a rozložení důkazního břemene. Nejvyšší správní soud shledal, že kasační důvody tedy podle obsahu kasační stížnosti byly §103 odstavec 1 písmena a), b) a d).

**Důkazy:** Jako důkazy prokázání zprostředkování stěžovatel předložil daňové doklady a faktury. Smlouvu o zprostředkování nepředložil, neboť ta byla uzavřena ústně. Stěžovatel navrhl také výslech svědka jednatele zprostředkovatele.

**Odůvodnění:** Tuto žalobu vedenou pod spisovou značkou 1Afs 11/2009 Nejvyšší správní soud zamítl. Dále se budeme zabývat pouze námitkou týkající se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu a námitkou nesprávného rozložení důkazního břemene. Stěžovatel se domnívá, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, neboť tento soud se nevyjádřil k otázce skutečného zprostředkování nákupu pozemků pro společnost HOLZTHERM-CZ a. s.. Podle stěžovatele z důkazů jasně vyplývá, že k prodeji pozemků jasně došlo a provize byla společností vyplacena. Tuto námitku Nejvyšší správní soud neuznal, neboť nepřezkoumatelnost může být založena pouze na nedostatku důvodů skutkových, ne na dílčích nedostatcích v odůvodnění. Navíc okolnosti, na které se stěžovatel odvolává, nejsou sporné. Správce daně nikdy nepopřel, že by nedošlo ke zprostředkování nákupu pozemků společnosti HOLZTHERM-CZ a. s.. Sporné je to, zda došlo k plnění ze strany společnosti ECODOM s.r.o.. Z těchto důvodů tuto námitku Nejvyšší správní soud neuznal. K třetí námitce se Nejvyšší správní soud vyjádřil následovně. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím nebo jinými záznamy. Existence účetních dokladů ale ještě automaticky neprokazuje, že k předmětným plněním fakticky došlo. Správce daně může vyjádřit své pochybnosti, ale pak musí tyto pochybnosti odůvodnit. Pokud toto správce daně prokáže, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení. Je třeba, aby tyto skutečnosti prokazoval i jiným způsobem než jen účetnictvím. *„Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat na místo daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Ve vztahu ke zdanitelnému plnění spočívajícímu ve zprostředkování zboží či služeb NSS opakovaně judikoval, že příjemce takového zdanitelného plnění je povinen prokázat, že zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho zprostředkovatelskou činnost. Musí prokázat, že zprostředkovatel jednal způsobem, který mohl vést k zajištění příležitosti uzavřít smlouvu s třetí osobou. Bude proto na příjemci zdanitelného plnění, aby si zajistil přiměřené záznamy o jednání*

*zprostředkovatele (záznamy či zprávy zprostředkovatele o provedených jednáních s konkrétními osobami, jakým osobám a na jaká místa byly zasílány podklady týkající se zamýšlené transakce). Důležité bude identifikovat, s kým a kdy bylo jednáno či komu a jaké materiály byly zasílány.*<sup>15</sup> Z provedeného dokazování a svědecké výpovědi pana K. nijak nevyplývalo, že by se zprostředkování fakticky uskutečnilo. Stěžovatel toto faktické plnění nedostatečně prokázal.

**Analýza:** V tomto rozhodnutí znovu Nejvyšší správní soud konstatuje, že důkazní břemeno u odpočtu daně leží převážně na daňovém subjektu. Také zde soud vyjmenovává různé důkazy, které by měl daňový subjekt předložit správci daně, aby dokázal, že má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

### **3.9. Rozsudky, kde byl daňový subjekt neúspěšný**

V této podkapitole budou rozebrány rozsudky, ve kterých nebyl daňový subjekt úspěšný. Jejich popis už nebude tak podrobný jako u rozsudků předcházejících. Vždy bude nastíněn skutkový stav a následně odůvodnění a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

#### **3.9.1. Rozhodnutí 1 Afs 48/2005**

Toto rozhodnutí se týká nesprávného vyslechnutí svědků a následného odstranění této procesní vady odvolacím orgánem, jímž bylo Finanční ředitelství. Dle Nejvyššího správního soudu takovýto opakovaný výslech svědka lze provést.

**Skutkový stav:** V tomto sporu správce daně požadoval od daňového subjektu, pana L. N., aby prokázal uskutečnění zdanitelného plnění ze zprostředkování. Správce daně chtěl prokázat existenci dokladu, který by dokázal poskytnutí plnění, tzn. proplacení faktury daňovým subjektem zprostředkovateli a prokázání toho, zda k plnění skutečně došlo. Daňový subjekt předložil ale pouze jen faktury za zprostředkování. Vzhledem k tomu, že nebyly předloženy jiné důkazy, zahájil správce daně místní šetření a výslechy svědků. První svědek, ředitel závodu, se kterým měla být zprostředkována

---

<sup>15</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.12.2009, čj. 1 Afs 118/2009 - 76, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

zakázka, uvedl, že se zprostředkovatelem nejednal a že pan L. N. byl vybrán proto, že se již při minulých zakázkách osvědčil. Druhý svědek, pracovník tohoto závodu uvedl, že zprostředkovatele zná, ale ten do závodu začal dojíždět až po uzavření smlouvy.

**Odůvodnění:** Tyto výsledky svědků byly zatíženy procesní vadou, neboť správce daně neumožnil daňovému subjektu se jich účastnit a klást svědkům otázky. Takovéto důkazy jsou získány v rozporu se zákonem a nemohou být použity v konečném hodnocení důkazů. V odvolacím řízení ale správce daně tyto procesní vady odstranil, neboť došlo k opakovanému výslechu těchto svědků, daňový subjekt byl k výsledkům přizván, ale nedostavil se. Nejvyšší správní soud se ztotožnil jak se správcem daně, tak i s Krajským soudem, že zprostředkování bylo daňovým subjektem nedostatečně prokázáno a daňový subjekt neunesl v tomto případě důkazní břemeno. Z toho důvodu kasační stížnost daňového subjektu, pana L. N. také zamítl.

### **3.9.2. Rozhodnutí 7 Afs 59/2006**

V tomto rozhodnutí namítal daňový subjekt, jakožto stěžovatel, dvě námitky. V první tvrdil, že povinnost dokázat, že k zprostředkování nedošlo, leží na správci daně. V druhé námitce zase tvrdil, že mu nebylo umožněno unést důkazní břemeno, neboť nebyli vyslechnuti jím navrhovaní svědci.

**Skutkový stav:** Daňový subjekt, společnost H. s.r.o. uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za plnění ze smlouvy o zprostředkování. Jako důkaz předložil daňový subjekt fakturu a smlouvu o zprostředkování, jejímž předmětem bylo zajištění projektové dokumentace. Správce daně u společnosti H. s.r.o. provedl daňovou kontrolu. Při této kontrole došlo k rozsáhlému dokazování, na jehož konci správce daně dospěl k tomu, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno. Daňový subjekt, společnost H. s.r.o. v průběhu tohoto daňového řízení neuviedla jediný důkaz, který by doložil, že jimi uplatňované plnění se fakticky uskutečnilo.

**Odůvodnění:** Daňový subjekt následně před Nejvyšším správním soudem namítal, že poté, co předložil formálně bezvadný daňový doklad, splnil svojí povinnost. Také není jeho povinností zjišťovat, jakým způsobem pro něj zprostředkovatel opatřuje předmět plnění, a také to není schopen objektivně zjistit. Proto po něm správce daně nemůže

požadovat prokázání skutečností, na kterých se on sám nepodílel. Tato námitka je podle Nejvyššího správního soudu neopodstatněná. Podle §31 odst. 9 ZoSDaP je daňový subjekt povinen prokázat vše, co uvedl v daňovém přiznání. Je tedy na daňovém subjektu, aby uvedl takové důkazy, na jejichž základě bude možné učinit jednoznačný závěr, zda k zdanitelnému plnění fakticky došlo. K prokázání této skutečnosti nestačí, pokud jí provedené důkazní prostředky pouze nevylučují. Daňový subjekt také namítal, že mu nebylo umožněno unést důkazní břemeno, neboť jím navrhovaní svědci nebyli vyslechnuti. Jednalo se o konstruktéry, kteří měli dokumentaci pro daňový subjekt vytvořit. Zde Nejvyšší správní soud uvádí, že v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů podle §2 odstavec 3 ZoSDaP je na správci daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Správce daně není proto povinen použít všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť je má právo první posoudit a popřípadě vyloučit ze svého rozhodování. Toto vyloučení důkazního prostředku ale musí být řádně odůvodněno.

### **3.9.3. Rozhodnutí 2 Afs 168/2006**

V tomto a jemu dvou podobných rozhodnutích se spisovou značkou 1 Afs109/2006 a 1 Afs 43/2006 znovu nedokázal daňový subjekt prokázat, že k zprostředkování opravdu došlo. V těchto rozhodnutích je velice často odkazováno na rozhodnutí minulá. Znovu se zde řeší námitka, že neuznáním odpočtu daně z přidané hodnoty a odvedením této daně zprostředkovatelem dochází k dvojímu zdanění.

**Skutkový stav:** Místním šetřením u daňového subjektu zjistil správce daně, že daňový subjekt, společnost I. s.r.o. v daňovém přiznání za rok 1996 neoprávněně nárokoval nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty. Jedním z dokladů, o který se jednalo, byla faktura za plnění ze smlouvy o zprostředkování. Správce daně proto vydal dodatečný platební výměr. Proti tomu se společnost I. s.r.o. odvolala, ale Finanční ředitelství toto odvolání zamítlo. Společnost I. s.r.o. následně podala žalobu ke Krajskému soudu. Ten celkem dvakrát potom toto rozhodnutí Finančního ředitelství zrušil. Následně bylo provedeno rozsáhlé doplňující řízení, po kterém došlo znovu ke stejnému rozhodnutí.

Potřetí Krajský soud žalobu zamítl a daňový subjekt, společnost I. s.r.o. podala kasační stížnost Nejvyššímu správnímu soudu. Ten tuto stížnost zamítl.

**Odůvodnění:** Společnost I. s.r.o. jako stěžovatel namítal, že od něj zprostředkovatel odměnu za zprostředkování obdržel a že jí zanesl do svého účetnictví a odvedl z ní daň z přidané hodnoty. Také namítal, že jím navržený svědek, pan R. V., což byl uvedený zprostředkovatel, dostatečně popsal, jak ke zprostředkování docházelo. Nejvyšší správní soud k tomuto problému popsal zprostředkování a jeho problémy, jak již udělal v rozsudku se spisovou značkou 2Afs 192/2006,<sup>16</sup> a také popsal, co všechno musí daňový subjekt prokázat, aby mohl uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty jako v rozsudku 2Afs 154/2005.<sup>17</sup> Dále Nejvyšší správní soud vyjmenovává způsoby, jakými může daňový subjekt dokázat, že ke zprostředkování došlo. Znovu k tomu využívá to, co už jednou uvedl v rozsudku 2Afs 154/2005.<sup>18</sup> Podle Nejvyššího správního soudu v tomto případě stěžovatel, společnost I. s.r.o. dostatečně zprostředkování neprokázala. Z výslechů svědků, s nimiž bylo zprostředkováno, účast zprostředkovatele nevyplývá. Výslech zprostředkovatele také k prokázání zprostředkování nepřispěl. Stejně tak se Nejvyšší správní soud neztotožnil s námitkou, že z odměny zprostředkovatel daň z příjmu a z přidané hodnoty řádně odvedl a takto tedy dochází k dvojímu zdanění. Předmětem tohoto sporu není odvedení či neodvedení daní zprostředkovatelem, ale to, zda stěžovatel, společnost I. s.r.o. splnila zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. To, že zprostředkovatel daně odvedl, ještě nic nevyovídá o tom, že by k plnění fakticky došlo, a proto nezakládá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

---

<sup>16</sup> Viz citace v podkapitole 3.5 Rozhodnutí 2Afs 192/2006. Začínající: Prokazování zdanitelných plnění uskutečněných v souvislosti se smlouvami o zprostředkování...

<sup>17</sup> Viz citace v podkapitole 3.4. Rozhodnutí 2Afs 154/2005. Začínající: Zájemce, který chce u výdajů za služby zprostředkovatele uplatnit odpočet DPH...

<sup>18</sup> Viz citace v podkapitole 3.4. Rozhodnutí 2Afs 154/2005. Začínající: záznamy či zprávy zprostředkovatele o provedených jednáních s konkrétními osobami či záznamy o tom...

### 3.9.4. Rozhodnutí 1 Afs 78/2007

V tomto případě došlo k fiktivnímu zprostředkování, jehož cílem bylo od dlužníka získat peníze formou provize ze zprostředkovatelské smlouvy. Je zde také konstatována povinnost daňového subjektu dokázat vztah se zprostředkovatelem.

**Skutkový stav:** V tomto sporu daňový subjekt, pan J. K. uzavřel zprostředkovatelskou smlouvu se společností CINEMATON s.r.o., jejímž předmětem mělo být zprostředkování prodeje videokazet. Na základě této smlouvy a vyplacené provize zprostředkovateli došlo k odpočtu daně z přidané hodnoty. To doložil seznamem faktur vydaných zákazníkům a smlouvou o podstoupení práv s panem T. Správce daně ovšem neshledal, že by tomuto plnění došlo. Dle správce daně to, že daňový subjekt prodal videokazety třetí osobě, ještě nenasvědčuje tomu, že by došlo ke zprostředkování, navíc tuto třetí osobu daňový subjekt už předtím znal. Proti dodatečnému platebnímu výměru, který správce daně vydal, se daňový subjekt, pan J. K. odvolal. Odvolání Finanční ředitelství zamítlo, žalobu proti tomuto rozsudku pan J. K. prohrál, a podal proto kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

**Odůvodnění:** Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Podle něho k prokázání zprostředkování nestačí pouhé předložení faktur zákazníkům. *„Prokázat zprostředkování je poměrně obtížné; právě proto je však v zájmu daňových subjektů, které přijímají zdanitelná plnění ve formě zprostředkovatelské činnosti, úzkostlivě dbát na to, aby byly schopny doložit podrobnosti o vztahu se zprostředkovatelem a o vzájemných jednáních, případně instrukce a podkladové materiály, na jejichž základě vyvíjel zprostředkovatel svou činnost.“*<sup>19</sup> Stěžovatel žádné takovéto doklady nepředložil, a proto zprostředkování nebylo prokázáno. Není sice vyloučeno, že k němu došlo, ale pouhá možnost, že se tak stalo, nezakládá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Pan T. sice potvrdil, že obchod mezi ním a panem J. K. zprostředkovala společnost CINEMATON s.r.o., ale dále také uvedl, že k zprostředkování došlo pouze proto, že pan J. K. dlužil společnosti CINEMATON s.r.o. peníze, a ty měly být vyfakturovány právě formou provize za zprostředkování. Podle Nejvyššího správního

---

<sup>19</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.1.2008, čj. 1 Afs 78/2007 - 55, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).



soudu a správce daně neměla společnost CINEMATON s.r.o. vykonávat další činnost, za kterou by byla odměněna penězi, které už jí tak jako tak náležely.

### 3.9.5. Rozhodnutí 1 Afs 9/2007

V tomto rozhodnutí jde opět o to, na kom leží důkazní břemeno v případě dokazování faktického plnění ze zprostředkování. Soud se zde vyjadřuje, na jakých zásadách stojí daňové řízení.

**Skutkový stav:** V řízení pod touto spisovou značkou podal stěžovatel, pan Ing. L. N. kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Brně, který zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství, které neuznalo stěžovatelovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Stěžovatel podle plátce nedostatečně dokázal, že došlo k faktickému plnění zprostředkování obchodních případů. Konkrétněji se jednalo o zprostředkování likvidace znečištěné zeminy. Stěžovatel, pan Ing. L. N. namítal v žalobě a pak i v kasační stížnosti, že on předložil fakturu prokazující výdaj na uskutečnění zprostředkovatelských služeb a smlouvu. Proto je na správci daně, aby prokázal, že k tomuto plnění fakticky nedošlo podle §31 odstavec 8 ZoSDaP.

**Odůvodnění:** Krajský soud uvedl, že je na panu Ing. L. N., aby navrhoval důkazy a svědky k prokázání svého tvrzení. To však on neudělal. K této námitce Nejvyšší správní soud uvedl: *„Daňové řízení není totiž založeno na zásadě vyšetřovací, jako je tomu v jiných typech správního řízení (její úprava je obsažena např. v § 50 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu), ale, jak shora uvedeno, na primární povinnosti daňového subjektu svá tvrzení prokázat. Tento závěr je podpořen i vlastní úpravou cíle daňového řízení (§ 2 odst. 2 daňového řádu); tím je totiž zájem státu a tedy povinnost správce daně postupovat tak, aby nebyly kráceny daňové příjmy.“*<sup>20</sup> Podle Nejvyššího správního soudu, pokud chce daňový subjekt uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, musí prokázat, že to byl právě zprostředkovatel, kdo zprostředkoval nebo umožnil uzavřít danou smlouvu. Současně také musí prokázat, že toto plnění použil pro dosažení obratu za svá vlastní plnění. Podmínkou pro uznání nároku na odpočet daně je také prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění. Všechny tyto okolnosti

---

<sup>20</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.6.2007, čj. 1 Afs 9/2007 - 68, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

ale musí prokazovat plátce daně a ne, jak se stěžovatel, pan Ing. L. N. domníval, správce daně. Ten nemusí z vlastní iniciativy žádné důkazy sám vyhledávat.

### **3.9.6. Rozhodnutí 5 Afs 133/2004**

Zde, jako v předchozím rozhodnutí Nejvyšší správní soud poukazuje na zásady, na kterých stojí daňové řízení. Podle těchto zásad je to daňový subjekt, kdo musí dokazovat faktické plnění ze zprostředkovatelských smluv.

**Skutkový stav:** Stěžovatel, společnost R. s.r.o. v daňovém přiznání daně z přidané hodnoty vykázala nadměrný odpočet. Správce daně měl jisté pochybnosti o správnosti uvedených údajů v daňovém přiznání, a proto zahájil vytykáací řízení podle §43 ZoSDAP. Při tomto řízení předložil stěžovatel, společnost R. s.r.o. daňový doklad vystavený za provedené práce na základě smlouvy o zprostředkování. Předmětem této smlouvy bylo vyvíjet činnost, aby stěžovatel měl možnost uzavřít smlouvy o podstoupení pohledávek. Vzhledem k pochybnostem o uskutečnění tohoto zprostředkování vyslechl správce daně jako svědka zprostředkovatele. Ten vypověděl, že jednal se zástupci banky K. b. a. s. ústně a doklady o tomto jednání nemá. Informace týkající se závazku, který měl být stěžovateli podstoupen, měl z minulého zaměstnání právě u K. b. a. s.. Ze spisu také vyplynulo, že stěžovatele zastupovala advokátní kancelář V. a spol., která s bankou jménem stěžovatele o odkupu pohledávek jednala, a to úspěšně. Tato advokátní kancelář sice tvrdila, že stěžovatel, společnost R. s.r.o. nebyl nikdy jejím klientem, ale ze zjištěných dopisů adresovaných bance stěžovatelem bylo zjištěno, že toto tvrzení advokátní kanceláře se nezakládá na pravdě.

**Odůvodnění:** Stěžovatel tvrdil, že se zprostředkovatelem uzavřel předmětnou smlouvu právě kvůli neúspěšnému jednání advokátní kanceláře. Toto tvrzení však dle soudu nemá oporu v předložených důkazech a provedeném dokazování. Zprostředkovatel ve své výpovědi ani nebyl schopen doložit, jakým způsobem k zprostředkování docházelo. Stejně tak stěžovatel společnost R. s.r.o. toho nebyl schopen. Nejvyšší správní soud potom konstatoval: *„Daňové řízení obecně je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, tedy břemeno tvrzení, ale též povinnost toto své tvrzení doložit, tedy břemeno důkazní. Povinnost důkazního břemene v*

daňovém řízení je upravena v ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní, přičemž ze zvláštní povahy tohoto řízení vyplývá přesunutí důkazního břemene ve značném rozsahu ze správního orgánu na daňový subjekt. Daňové řízení na rozdíl od řízení vedeného podle správního řádu je založeno nikoli na zásadě materiální pravdy, jejímž obsahem je povinnost správního orgánu zjistit skutečný stav věci přesně a nepochybně, přičemž tak činí, aniž by byl vázán pouze návrhy důkazů ze strany účastníka řízení (§ 3 zák. č. 71/1967 Sb.), ale na zásadě formální pravdy, přičemž obsahem této zásady je odpovědnost za úplně zjištěný skutkový stav především na daňovém subjektu, není tak povinností správce daně za daňový subjekt vyhledávat a zjišťovat důkazy svědčící ve prospěch jeho tvrzení. Pokud správce daně zákonem určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen tvrzené skutečnosti prokázat.<sup>21</sup> Stěžovatel, společnost R. s.r.o. v tomto případě nesplnila svoji povinnost a zprostředkování neprokázala, zatímco správce daně se vypořádal se všemi důkazy navrženými stěžovatelem a prokázal, že jsou nevěrohodné a neodpovídají skutečnému stavu věci. Nejvyšší správní soud znovu konstatuje, že řádně vyplacená odměna zprostředkovateli a odvedená daň z této odměny nezakládá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud z těchto důvodů kasační stížnost zamítl.

### **3.10. Rozsudky, kde byl daňový subjekt úspěšný**

V této podkapitole budou uvedeny některé méně důležité rozsudky, týkající se odpočtu daně ze zprostředkovatelských smluv, kdy daňový subjekt byl ve sporu úspěšný. Ve všech těchto rozhodnutích šlo o procesní vady, které vznikly v průběhu daňového řízení nebo řízení před krajským soudem.

V rozhodnutí spisové značky 5 Afs 57/2007 zrušil Nejvyšší správní soud rozhodnutí Krajského soudu, neboť ten neprovedl výslech svědka navrhovaného žalobcem. Tímto svědkem byl zprostředkovatel. Zprostředkovatel vypovídal v přípravném řízení, a to pokaždé jinak. Soud má sice právo rozhodnout se, jaké důkazní prostředky provede, ale jeho povinností je, aby odůvodnil, z jakého důvodu

---

<sup>21</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.6.2005, čj. 5 Afs 133/2004 - 75, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

důkaz neprovedl a proč ho považoval za nadbytečný. Rozsudek byl proto zrušen a vrácen k dalšímu řízení Krajskému soudu.

V dalším rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 2 Afs 205/2006 Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu z důvodu nepřezkoumatelnosti. Krajský soud zde neodůvodnil, z jakého důvodu nevzal v potaz námitky žalobcem. Žalobce zde například poukazoval na uzavřenou smlouvu o zprostředkování, výsledkem zprostředkování bylo navýšení obrátu. Také jeden ze svědků, který byl vyslechnut, nemohl vědět o zprostředkování. Krajský soud zde převzal závěry žalovaného finančního ředitelství, aniž odůvodnil, proč tak učinil. To způsobilo neodstranitelnou vadu rozsudku, a proto byl zrušen a vrácen k dalšímu řízení.

Ve dvou rozhodnutích 1 Afs 103/2005 a 1 Afs 105/2005 Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost Finančního ředitelství proti rozhodnutí Krajského soudu v Brně. Předmětem tohoto sporu bylo, zda správce daně jednal nezákonně nebo ne. Během daňové kontroly, zaměřené na posouzení oprávněnosti daňového odpočtu, byly objeveny zprostředkovatelské smlouvy uzavřené daňovým subjektem a zprostředkovatelem, společností I. I. s.r.o. a poté správce daně vyzval daňový subjekt, aby tato plnění dokázal i po faktické stránce. Daňový subjekt předložil správci daně soupis společností, jichž bylo přibližně dvě stě, s kterými díky zprostředkování uzavřel smlouvy. Správce daně pak devět z těchto osob vyslechl bez toho, aby to oznámil daňovému subjektu a dal mu příležitost se tohoto výslechu účastnit. Na základě získaných důkazů vydal správce daně dodatečný platební výměr. Proti tomu se daňový subjekt odvolal. Finanční ředitelství místo toho, aby prvoinstanční rozhodnutí zrušilo z důvodu této prvoinstanční procesní chyby, provedlo dokazování samo. Proti tomu daňový subjekt podal žalobu ke Krajskému soudu. Namítal, že z původně dvojinstančního řízení se stalo jednoinstanční. Krajský soud mu dal za pravdu, ale žalované Finanční ředitelství podalo proti rozsudku kasační stížnost. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s názorem Krajského soudu v Brně a kasační stížnost zamítl. Soud konstatoval, že takovéto získání důkazních prostředků je v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Finanční ředitelství se snažilo tyto vady napravit, ale

nedostatečným způsobem. Nejvyšší správní soud se neztotožnil s názorem Krajského soudu, že se dvojnásobné řízení stalo jednoinstančním, neboť v odvolacím řízení může Finanční ředitelství doplňovat dokazování a odstraňovat jeho vady. Nejvyšší správní soud ale nesouhlasí s tím, že bylo dostatečně prokázáno, že ke zprostředkování nedošlo, neboť správce daně nedostatečně a kuse odůvodnil, z jakého důvodu podle něj k zprostředkování nedošlo.

V posledním rozhodnutí 5 Afs 27/2003 také Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost Finančního ředitelství proti rozhodnutí Krajského soudu v Brně. Na základě daňové kontroly provedené dne 3. 6. 1997 vydal správce daně dodatečný platební výměr, neboť neuznal nárok daňového subjektu, společnosti R. a. s. na odpočet daně z přidané hodnoty z provize ze zprostředkovatelských smluv. Proti tomu se společnost R. a. s. odvolala k Finančnímu ředitelství. To odvolání částečně vyhovělo a dodatečný platební výměr změnilo a částku snížilo. Proti tomu podala společnost R. a. s. žalobu ke Krajskému soudu v Brně. Krajský soud rozhodnutí Finančního ředitelství zrušil, neboť shledal, že je nepřezkoumatelné. Proti tomuto rozsudku podalo Finanční ředitelství kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Ten kasační stížnost zamítl.

Společnost R. a. s. uzavřela se společností R1. s.r.o. smlouvu o zprostředkování, předmětem této smlouvy bylo vytvoření komplexního image pro společnost R. a. s. pro výstavbu čerpacích stanic a zprostředkování tvorby ochranné známky pro obstarávání strojírenské výroby. Dle správce daně k tomuto plnění nikdy nedošlo, neboť daňový subjekt, společnost R. a. s. nepředložila jediný důkaz, který by to dokládal. Společnost R. a. s. předložila v odvolacím řízení jako důkazy grafické řešení nápisů na benzinové pumpy, fakturu za zhotovení od jejich tvůrce a přihlášku ochranné známky se žádostí o zápis do rejstříku. Tyto důkazy však podle správce daně nijak neprokazují, jakým způsobem docházelo k zprostředkovatelské činnosti. Toto však, dle názoru Nejvyššího správního soudu, správce daně dostatečně neodůvodnil. Podle soudu se správce daně omezil jen na konstatování, avšak vůbec nedošlo k hodnocení těchto důkazů. Správce daně neodůvodnil, proč tyto důkazy nemají žádnou důkazní hodnotu k prokázání činnosti zprostředkovatele.

## 4. Analýza rozhodnutí

V tomto oddíle se budeme zabývat jednotlivými problémy, které se vyskytly v předchozích rozhodnutích Nejvyššího správního soudu. V první podkapitole bude pojednáno o problému zprostředkovatelských smluv obecně, a jak se k němu staví odborná literatura. V druhé podkapitole bude rozebrán typický počátek sporu, a jak se spor vyvíjí, než se dostane k Nejvyššímu správnímu soudu. Třetí podkapitola poskytne přehled, jaké existují nejčastější důvody kasační stížnosti. Čtvrtá podkapitola bude rozebírat, na kom leží důkazní břemeno. Pátá a šestá podkapitola se bude zabývat dokazováním. Důkazy můžeme rozdělit na dvě skupiny a to na ty, které osvědčují zprostředkování formálně, ty budou rozebrány v páté podkapitole a na ty, které ho dokazují fakticky, ty budou rozebrány v šesté podkapitole. Sedmá podkapitola se bude zabývat tím, na kom leží důkazní břemeno v případě dokazování správnosti odpočtu daně z přidané hodnoty ze zprostředkovatelských smluv. Osmá podkapitola bude o svědčích a problémech kolem nich. Devátá podkapitola bude řešit problémy kolem zprostředkovatelských smluv a zprostředkování obecně. Desátá kapitola bude o námitce stěžovatele o existenci dvojího zdanění.

### 4.1. Obecně

Jak již bylo výše zmíněno, zprostředkovatelské smlouvy jsou často využívány ke krácení daně z přidané hodnoty. Toto je dáno právě charakterem těchto smluv, neboť při plnění těchto smluv nedochází k žádnému hmotnému výsledku, na rozdíl třeba od smlouvy kupní, kde se převádí vlastnické právo nebo smlouvy o dílo, kde například dochází k vytvoření nějaké věci. Neexistence hmotného výstupu z těchto smluv pak vytváří velké problémy při dokazování, že k plnění opravdu došlo a že tyto smlouvy nejsou pouze fiktivní. Nejčastějšími způsoby krácení daně z přidané hodnoty u zprostředkovatelských smluv, jak píše Kobík a Šperl, jsou: „*Fakturace neexistující osobou, přelévání ze ziskového do ztrátového subjektu a uplatnění výdajů za situace,*

*kdy zprostředkovatel sice dosažení příjmu nijak nepopírá, ale placení se vyhýbá, je nekontaktní aj“.*<sup>22</sup>

Nelze se proto divit, že zájmem státu je těmto daňovým únikům co nejvíce zamezit. To vedlo k tomu, že používání zprostředkovatelských smluv daňovými subjekty začalo být správci daně mnohem bedlivěji prověřováno a kontrolováno. Správce daně proto zkoumá u takovýchto odpočtů daně především, zda zprostředkovatel vůbec jednal a zda toto zprostředkování bylo použito k výdělečné činnosti daňového subjektu. Důkazní břemeno v těchto případech leží na daňovém subjektu, neboť je to on, kdo uplatňuje odpočet daně. Prokazování těchto věcí není ale vůbec jednoduché. Nejvyšší správní soud mnohokrát judikoval, že subjekt neunese důkazní břemeno pouhým předložením zprostředkovatelské smlouvy, daňového dokladu, smluv, jež uzavřel díky zprostředkovateli, nebo tvrzením, že zprostředkovatel zaplatil z provize ze zprostředkovatelské smlouvy daň z přidané hodnoty. Analýza judikatury Nejvyššího správního by nám také právě měla objasnit, co všechno je potřeba k unesení důkazního břemene u zprostředkovatelských smluv dokázat, a také, jakým způsobem tyto věci musíme prokazovat.

## **4.2 Začátek sporu**

Každý výše uvedený spor začal daňovou kontrolou u daňového subjektu. Správce daně při této kontrole našel daňový doklad ze zaplacené provize ze zprostředkovatelské smlouvy, z kterého si daňový subjekt nárokuje odpočet daně z přidané hodnoty. Správce daně poté provede místní šetření nebo výslech svědků a zpochybní faktické plnění, ke kterému mělo dojít v případě zprostředkovatelské smlouvy. Je pak na daňovém subjektu, aby toto faktické plnění prokázal. V případě, že se mu toto faktické plnění nepodaří prokázat, vydá správce daně dodatečný platební výměr. Proti tomuto výměru se daňový subjekt, aby mohlo dojít ke kasační stížnosti, musí nejprve odvolat k místně příslušnému finančnímu ředitelství a následně, pokud nedojde ke kladnému vyřízení jeho odvolání, podat žalobu proti rozhodnutí správního

---

<sup>22</sup> Kobík, J. Šperl, J., Dokazování v daňovém řízení. Praha: Aspi, 2005 139 s.

orgánu ke krajskému soudu. Kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu podává nejčastěji daňový subjekt, ale vyskytly se i případy kdy kasační stížnost podávalo finanční ředitelství.

### 4.3. Kasační důvody

V této podkapitole bude rozebráno, jaké nejčastější námitky a kasační důvody stěžovatel v kasačních stížnostech uvádí. Žalobní námitka, která je uvedena v téměř každé kasační stížnosti v této oblasti, je důvod uvedený v §103 odstavce (1) písmene a) SŘS<sup>23</sup>. Zde většinou daňový subjekt namítá, že on faktické plnění ze zprostředkování dostatečně dokázal, nebo že je na správci daně, aby dokázal, že k zprostředkování nedošlo. Nesprávné právní posouzení také občas spočívá v tom, zda se jedná o zprostředkování nebo o jiný úkon. Druhý nejčastější kasační důvod je důvod uvedený v §103 odstavce (1) písmene b) SŘS<sup>24</sup>. Stěžovatel zde tvrdí, že v průběhu daňového řízení došlo k určitým procesním vadám. Tyto vady především spočívají v nesprávném výslechu svědků. Nejméně častým, ale také se vyskytujícím, je důvod uvedený v §103 odstavce (1) písmene d) SŘS<sup>25</sup>. Tento důvod používá stěžovatel v případě, že rozhodnutí je dle jeho názoru pro nedostatek odůvodnění nepřezkoumatelné.

### 4.4. Důkazní břemeno

Otázkou, na jaké straně sporu leží důkazní břemeno při prokazování smluv ze zprostředkování, se Nejvyšší správní soud zabýval mnohokrát. Primárně, jak bylo uvedeno výše, leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, ale jsou jisté skutečnosti, které musí naopak prokazovat správce daně. Kapitola o prokazování zprostředkování se snažila odpovědět na otázku, jak dokazovat, tato kapitola bude odpovídat na otázku co dokazovat.

---

<sup>23</sup> Nezákonosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

<sup>24</sup> Důvod, který lze shrnout jako vady řízení.

<sup>25</sup> Nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.



Jak vyplývá z §31 ZoSDaP, je na daňovém subjektu, aby prokázal všechna svá tvrzení, která uvedl do daňového přiznání. Nestačí tedy pouze tvrdit, že byly splněny všechny požadavky kladené zákonem k možnosti odpočtu daně, ale je také důležité tyto požadavky v případě vyžádání správcem daně dokázat. Na správci daně zase leží důkazní břemeno v případě, že prokazuje skutečnosti, které vyvracejí nebo znevěhodňují důkazy daňového subjektu, kterými prokazuje svoje tvrzení.<sup>26</sup> Z toho jasně plyne, že primární povinnost dokazování plnění ze zprostředkovatelských smluv leží na daňovém subjektu. Daňové řízení není také postaveno na zásadě vyšetřovací, jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozhodnutí 1Afs 9/2007. Toto je výjimka, neboť ve většině správních řízení je právě touto zásadou vedena. Daňové řízení je naopak postaveno na povinnosti daňového subjektu svá tvrzení dokazovat. Tato povinnost je dána specifičností daňového řízení. Nelze totiž po státu chtít, aby vyměřoval daň každému vlastními silami.

K tomuto se ještě pojí další zvláštnost, daňové řízení není postaveno na zásadě materiální pravdy, ale na zásadě formální pravdy. Z toho plyne, že správce daně není povinen zjišťovat skutkový stav přesně, nemá proto povinnost sám důkazy vyhledávat. Odpovědnost za zjištění skutkového stavu tedy záleží převážně na daňovém subjektu.<sup>27</sup> V souladu s tímto judikoval Nejvyšší správní soud v rozhodnutí 175/2004, že svědky si k prokázání svých tvrzení musí daňový subjekt navrhnout sám. Není povinností správce daně je vyhledávat. Důkazní břemeno leží na správci daně v případech uvedených v §31 odstavci 8, tudíž i u skutečnosti vyvracející věrohodnost a průkaznost účetnictví.

Ze všech těchto poznatků jde shrnout, že důkazní břemeno se v průběhu řízení přesouvá z daňového subjektu na správce daně a zpět. Na začátku řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, ten musí dokázat svá tvrzení z daňového přiznání. Tato tvrzení dokazuje svým účetnictvím, tedy jednotlivými daňovými doklady. Důkazní břemeno se tedy přenáší na správce daně, který musí nyní dokázat existenci skutečností, které by toto účetnictví zpochybnily. V případě, že se mu to podaří, důkazní břemeno se zase vrací k daňovému subjektu, který musí dokázat, že k plněním

---

<sup>26</sup> Viz kapitola 3.2. Rozhodnutí 5Afs 39/2004

<sup>27</sup> Viz kapitola 3.9.6. Rozhodnutí 5Afs 133/2004

z uvedených daňových dokladů opravdu došlo. Toto by měl být daňový subjekt schopen dokázat i jinými způsoby, než jen účetnictvím.<sup>28</sup> Bude potom na správci daně, aby případně odůvodnil, proč tyto důkazy jsou neprůkazné nebo nedostatečné.

## **4.5 Formální důkazy**

V této podkapitole bude naším cílem se zabývat důkazními prostředky, které formálně osvědčují, že ke zprostředkování došlo. Jedná se o daňový doklad, zprostředkovatelskou smlouvu a smlouvy, které byly uzavřeny s třetími osobami na základě této smlouvy.

K uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty je potřeba splnit formální podmínky, které jsou uvedeny v zákoně o dani z přidané hodnoty v §73 odstavci 1, je tedy potřeba mít formálně bezvadný doklad obsahující všechny náležitosti uvedené v §29 odstavec 2. Dalším velice důležitým důkazním prostředkem bude kvalitně zpracovaná smlouva o zprostředkování. Obchodní zákoník sice u zprostředkovatelských smluv nevyžaduje písemnou formu, ale jak se například v rozhodnutí 1Afs 11/2009 ukázalo, soud k takové smlouvě přistupuje s krajní nedůvěrou. Zprostředkovatelská smlouva by neměla obsahovat nepřiměřenou odměnu jako například v rozsudku 7Afs 188/2007, neboť to snižuje důvěryhodnost této smlouvy. Vedle zprostředkovatelské smlouvy je potřeba také doložit výsledek zprostředkování. Takovýmto výsledkem jsou nejčastěji uzavřené smlouvy s třetími osobami.

## **4.6. Faktické dokazování zprostředkování**

V této podkapitole bude cílem odpovědět na otázku, jakým způsobem je třeba dokázat, že k zprostředkování fakticky došlo. Jak již bylo uvedeno v kapitole o důkazním břemenu, toto dokazování leží převážně na daňovém subjektu. Ten musí prokázat, že zprostředkovatel vůči třetím osobám opravdu jednal a že plnění ze zprostředkovatelské smlouvy použil k dosažení nebo udržení svého vlastního příjmu.

---

<sup>28</sup> Viz kapitola 3.8 Rozhodnutí 1Afs 118/2009

Tyto skutečnosti dokazuje daňový subjekt formálními důkazy, o kterých bylo pojednáno výše, a důkazy, dokazujícími faktické plnění. Hlavním zdrojem informací, co je podle Nejvyššího správního soudu třeba dokázat, je rozhodnutí 2 Afs 154/2005, na které pak velice často odkazují další rozsudky.

Podle Nejvyššího správního soudu je na daňovém subjektu, aby si v průběhu zprostředkovávání sám sbíral důkazy, kterými by pak zprostředkování v případě daňové kontroly mohl doložit. Tohoto by si měl být daňový subjekt vědom již v momentě uzavírání smlouvy o zprostředkování a měl by se podle toho zařídit. Tuto důkazní povinnost by měl daňový subjekt vzít v potaz při svém rozhodování a v případě, že by cítil, že dokázat fakticky toto zprostředkování by nemuselo být snadné a uznání odpočtu daně z přidané hodnoty z provize z této smlouvy by nemusel daňový úřad uznat, měl by zvážit, zda ke svému podnikatelskému cíli nevyužije jinou metodu ke shánění potencionálních obchodů.

Daňový subjekt musí tedy podle soudu sám zajišťovat různé záznamy, popřípadě svědectví, o tom, jak zprostředkovatel vůči třetím osobám jednal. Mezi takovéto důkazy budou patřit například nabídky, soupisy poskytovaných služeb nebo dopisy, které zprostředkovatel posílal třetím osobám s cílem přesvědčit je, aby uzavřeli s daňovým subjektem smlouvy. Dalšími důkazy budou záznamy z jednání, které zprostředkovatel vedl s třetími osobami. Důležitými důkazy budou i výpovědi svědků, které by si měl v případě daňového řízení daňový subjekt sám vyhledávat a navrhopvat. Z důkazů by mělo být patrné, jakým způsobem ke zprostředkování docházelo, jaký vliv mělo na následné uzavření smluv s třetími osobami a zda bylo svojí povahou cenou a rozsahem přiměřené cíli, jehož mělo dosáhnout.

V případě, že se jedná o jakéhosi „pasivního zprostředkovatele“, který nevyvíjí žádnou aktivní činnost k tomu, aby došlo k uzavření smluv, ale působí pouze svojí autoritou nebo důvěryhodností, musí daňový subjekt dokázat kvality této osoby. Bude tedy na daňovém subjektu, aby prokázal specifické znalosti, schopnosti nebo kontakty zprostředkovatele a jakým způsobem je zprostředkovatel použil ve prospěch zájemce k uzavření kontraktů. V některých případech nebude chtít zprostředkovatel poskytnout

potřebné údaje tak, aby daňový subjekt mohl prokázat, že ke zprostředkování opravdu docházelo. S tímto však musí daňový subjekt počítat již při rozhodování, zda uzavře zprostředkovatelskou smlouvu.

Jak rozhodl Nejvyšší správní soud v rozhodnutí 1Afs 78/2007, daňový subjekt by měl být schopen také prokázat, jak fungoval jeho vztah se zprostředkovatelem. Měl by správci daně doložit, jaké instrukce zprostředkovateli dával, jaké podkladové materiály mu dával, nebo vylíčit podrobnosti o jeho jednání s ním. Stejně tak v rozsudku 7Afs 188/2007 požadoval Nejvyšší správní soud, aby daňový subjekt dokázal, jakým způsobem se podílel na tvorbě návrhu pro veřejnou obchodní soutěž. Dle soudu příprava takového návrhu je věc složitá a neobejde se bez součinnosti zájemce se zprostředkovatelem.

#### **4.7. Svědci a problematika s nimi spojená**

Aby byl přehled problémů týkajících se odpočtu daně týkající se zprostředkování kompletní, je třeba se zaměřit i na problém, který se týká svědků. V daňovém řízení týkajícím se odpočtu ze zprostředkovatelských smluv dochází k výsledku tří typů svědků. Prvním typem svědků jsou zprostředkovatelé, druhým typem jsou třetí osoby, se kterými je zprostředkováno, a třetím typem jsou jiní svědci. V případě svědků se vyskytují dva nejčastější problémy. Prvním problémem je určitá vada ve výsledku svědka, druhým problémem je, že správce daně nevyslechl svědka navrženého daňovým subjektem.

Nejčastější vadou ve výsledku svědka je neumožnění se účastnit tohoto výsledku daňovému subjektu. V rozsudku 7Afs 1/2006 Nejvyšší správní soud rozhodl, že v rámci vyžadování listinných důkazů nelze se třetích osob dotazovat na jiné skutečnosti týkající se zprostředkování. Takovéto dotazování totiž soud považuje za výslech svědka. Jak již bylo výše zmíněno, u každého výsledku má daňový subjekt právo být a pokládat svědkovi otázky. Toto právo bylo v tomto případě daňovému subjektu upřeno. Nejvyšší správní soud také v rozsudku 1Afs 103/2005 rozhodl, že Finanční ředitelství opětovným výsledkem svědků může odstranit vadu ve výsledku před

Finančním úřadem. Touto procesní vadou bylo neoznámení daňovému subjektu, že bude výslech svědka probíhat. Nejvyšší správní soud ale neuznal v rozsudku 5Afs 39/2004 námitku stěžovatele, že byl o výslechu svědka obeznámen pouhý jeden den předem. Podle soudu mohl daňový subjekt požádat o odložení tohoto výslechu.

Dalším problémem je, že daňový subjekt navrhne svědka, ale krajský soud nebo správce daně tohoto svědka nevyslechnou. Nejvyšší správní soud nepovažuje nevyslechnutí takového svědka za závažnou vadu v řízení, aby kvůli ní zrušil napadený rozsudek. Jak uvedl v rozhodnutí 7Afs 59/2006, je pouze na správci daně, jaké důkazy připustí podle zásady volného hodnocení důkazů. Správce daně nemá tedy povinnost vyslýchat svědky jen v případě, že to řádně odůvodní, výslech svědka by již nebyl účelný a nejsou pochybnosti o skutkovém stavu. V případě 5Afs 57/2007 k takovému odůvodnění nedošlo a to mělo za následek zrušení napadeného rozhodnutí. Daňový subjekt by měl svědky navrhopvat sám již v průběhu daňového řízení a ne až před soudem, jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozhodnutí 5Afs 175/2004. Vyhledávat svědky není povinností správce daně, ale primárně daňového subjektu, neboť na něm leží důkazní břemeno.

#### **4.8. Zprostředkování**

Zprostředkovatelské smlouvy se, jak již bylo řečeno, řídí obchodním zákoníkem. Obsahem této smlouvy je závazek zprostředkovatele vyvíjet takové činnosti, aby zájemce, v tomto případě daňový subjekt, měl možnost uzavřít smlouvu s třetí osobou. Nejvyšší správní soud opakovaně odkazoval na publikaci *Dokazování v daňovém řízení*<sup>29</sup>, kde je uvedeno, že tyto smlouvy jsou velice často používány ke krácení daně, vzhledem k tomu, že nemají žádný hmatatelný výstup a je jejich dokazování velice problematické.

U zprostředkovatelských smluv může vzniknout nárok na provizi pouhým vytvořením příležitosti smlouvu s třetí osobou uzavřít. Dokazování takového nároku

---

<sup>29</sup> Kobík, J. Šperl, J., *Dokazování v daňovém řízení*. Praha : Aspi, 2005, 138 s.

na odpočet daně bude ještě o to složitější, že jeho výsledkem často nebude ani uzavřená smlouva s třetí osobou. Při dokazování faktického plnění z takovýchto zprostředkovatelských smluv bude potřeba shromažďovat důkazy o činnosti zprostředkovatele o to důkladněji. Jak judikoval Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí 5 Afs 175/2004, k zprostředkování může dojít mezi dvěma společnostmi, které spolu již jsou v kontaktu. Soud zde konstatoval, že v případě zprostředkování není rozhodné, zda se zájemce a třetí osoba znají. Obchodní zákoník nedefinuje třetí osobu jako osobu, kterou zájemce nezná. Obsahem činnosti zprostředkovatele může být také pouhé vytváření příležitostí k uzavření smluv a ne vyhledávání úplně nových smluvních partnerů.

V rozhodnutí 2 Afs 16/2006 se Nejvyšší správní soud zabýval zvláštní situací týkající se osoby zprostředkovatele. Faktickým zprostředkovatelem v tomto případě byla soukromá osoba paní Š., ale formálním zprostředkovatelem byla společnost G. a. s., jíž byla paní Š. jednatelkou. Soud zde řešil otázku, zda každé jednání této soukromé osoby lze přičítat i společnosti, jejíž je jednatelem. Dle soudu musí daňový subjekt prokázat, že jednatel jednal za společnost a ne jako soukromá osoba. V případě, že toto nedokáže prokázat, nese daňový subjekt riziko, že mu odpočet daně nebude v daňovém řízení uznán.

#### **4.9. Dvojí zdanění**

Nejvyšší správní soud ani v jednom případě neuznal námitku daňového subjektu, že z provize ze zprostředkovatelské smlouvy odvedl zprostředkovatel řádně daň z přidané hodnoty nebo z příjmu. Neobstál ani argument, že takto dochází k dvojímu zdanění a Česká republika se takto bezdůvodně obohacuje na úkor daňových poplatníků. Nejvyšší správní soud v obou rozhodnutích konstatoval, že to, zda zprostředkovatel odvedl či neodvedl daň, není relevantní. Podle soudu je k uznání odpočtu potřeba splnit zákonem dané podmínky a není rozhodující, zda daň byla odvedena zprostředkovatelem.

## 5. Závěr

Hlavním cílem této práce bylo objasnit situaci kolem odpočtu daně ze zprostředkovatelských smluv za pomoci judikatury Nejvyššího správního soudu. Byla provedena analýza sedmnácti rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a při této analýze byly předestřeny nejčastější problémy, které se daného tématu týkají. Cíl práce provést detailní analýzu rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu v oblasti odpočtu daně z přidané hodnoty v oblasti zprostředkovatelských smluv byl tedy splněn. Dále bylo také cílem diplomové práce odpovědět na otázky, kdo a jakým způsobem musí dokázat, že došlo k faktickému plnění ze zprostředkovatelské smlouvy a odpočet daně je tedy legitimní.

Ze sedmnácti rozsudků Nejvyššího správního soudu, které zde byly uvedeny, byl daňový subjekt úspěšný pouze v pěti. Důvodem úspěchu nebylo to, že by daňový subjekt před soudem dokázal faktické plnění ze zprostředkovatelské smlouvy, ale nejčastějším důvodem úspěchu byla existence procesní vady, která vznikla v průběhu daňového řízení. Naopak ve zbývajících rozsudcích byl daňový subjekt neúspěšný, a to z důvodu, že nedokázal dostatečně prokázat, že k zprostředkování fakticky došlo. Je otázkou, zda nízká úspěšnost daňového subjektu je dána spíše tvrdostí podmínek, které po něm soud vyžaduje, aby v případě zprostředkovatelských smluv splnil, nebo naopak tím, že správce daně neuznává odpočty daně z přidané hodnoty jen ve zcela evidentních případech.

Cílem této práce bylo také zjistit, na kom leží v případě prokazování plnění ze zprostředkovatelských smluv důkazní břemeno. Nejvyšší správní soud opakovaně k této věci rozhodl, že důkazní břemeno leží převážně na daňovém subjektu. To je dáno především charakterem daňového řízení. V tomto řízení nedochází k uplatňování vyšetřovací zásady, ale naopak zásady, že daňový subjekt musí svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání sám prokázat. Daňové řízení je také vedeno zásadou formální pravdy a ne zásadou materiální pravdy, jako jiná správní řízení.

Analýzou rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsme také dospěli k odpovědi na otázku, jakým způsobem je potřeba nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ze zprostředkovatelských smluv dokazovat. První skupinu důkazů lze označit jako důkazy formální. Mezi tyto důkazy řadíme zprostředkovatelskou smlouvu, daňové doklady, případně také smlouvy uzavřené s třetími osobami na základě zprostředkování. Tyto důkazy formálně potvrzují nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Smyslem druhé skupiny důkazů, označené jako faktické důkazy, je dokázat, že došlo k faktickému plnění ze zprostředkovatelských smluv. Jako takové důkazy mohou sloužit například nabídky, soupisy poskytovaných služeb nebo dopisy, které zprostředkovatel posílal třetím osobám s cílem přesvědčit je, aby uzavřely s daňovým subjektem smlouvy. Dalšími důkazy, které může daňový subjekt využít, jsou výpovědi svědků, nejlépe osob, se kterými bylo zprostředkováno.

Jak bylo uvedeno, využít náklady spojené se zprostředkovatelskou smlouvou k odpočtu daně z přidané hodnoty není vůbec snadné. To je dáno především tím, že zprostředkovatelské smlouvy nemají na rozdíl od ostatních smluv žádný hmotný výstup. Proto daňovému subjektu lze doporučit, aby pečlivě zvážil, zda bude využívat zprostředkování ve svém podnikání. Nejvyšší správní soud opakovaně ve svých rozhodnutích uvedl, že se zprostředkovatelskými smlouvami se pojí určité riziko, neboť ne vždy daňový subjekt bude schopen předložit dostatek důkazů, aby mohl být odpočet daně z přidané hodnoty uznán. To je dáno tím, že zprostředkovatelské smlouvy nemají žádný hmotný výstup, což u nich ztěžuje prokázání faktického plnění.

Pokud se i přesto daňový subjekt rozhodne zprostředkovatelskou smlouvu uzavřít, měl by už od samotného počátku začínat shromažďovat důkazy, které by v případě daňové kontroly použil k prokázání plnění. To je dáno tím, že v daňovém řízení převážně leží důkazní břemeno na daňovém subjektu. Daňový subjekt by měl proto shromažďovat v průběhu zprostředkování co nejvíce informací o činnosti zprostředkovatele. Měl by zaznamenávat svá jednání se zprostředkovatelem, a jaké pokyny mu při těchto jednání ukládal. Daňový subjekt by se také se zprostředkovatelem měl dohodnout, aby i on své jednání vůči třetím osobám



zaznamenával a tyto záznamy potom předával daňovému subjektu pro případ daňové kontroly. Ne vždy ale s takovou spoluprací bude zprostředkovatel souhlasit a to například protože způsob jeho zprostředkování může být jeho obchodním tajemstvím, nebo by to pro něj představovalo nadměrnou zátěž. V takovýchto případech lze daňovému subjektu doporučit, aby si nechal zprostředkování potvrdit třetí osobou, s kterou bylo zprostředkováno, popřípadě jiným svědkem.

Nejvyšší správní soud se zabýval dalšími problémy v oblasti zprostředkovatelských smluv. Soud konstatoval, že ke zprostředkování může dojít i mezi osobami, které již spolu přišly do styku. Obchodní zákoník nedefinuje třetí osobu jako osobu, kterou zájemce nezná. Za zprostředkování nelze považovat pouze vyhledávání potenciálních zájemců, ale také působení na osoby již klientovi známé. Ne každé jednání jednatele zprostředkovatelské společnosti lze této společnosti připsat. Také to, že zprostředkovatel odvedl z provize daň z přidané hodnoty nebo daň z příjmu, nezakládá právo daňovému subjektu na odpočet daně z přidané hodnoty. Podle Nejvyššího správního soudu je k tomu, aby mohlo dojít k odpočtu daně z přidané hodnoty nutné splnit podmínky uvedené v zákoně.

## Seznam literatury:

1. Bakeš, M., Karfíková, H., Kotáb, P., Marková, H. a kol., Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2009
2. Benda, V., Daň z přidané hodnoty 2009, Praha : Aspi , 2009
3. Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M., Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář, Praha : Aspi, 2009
4. Hendrych, D. a kol., Správní právo. Obecná část. 6. vydání. Praha : C.H. Beck, 2006
5. Kobík, J. Šperl, J., Dokazování v daňovém řízení. Praha : Aspi, 2005
6. Kobík, J., Správa daní a poplatků s komentářem. Olomouc : ANAG, 2009
7. Plíva, S., Obchodní závazkové vztahy. Praha : Aspi, 2006
8. Pořízková, B. Hortová, Z., Přehled judikatury ve věcech daně z přidané hodnoty. Praha : Aspi, 2009
9. Vychopeň, J., Zprostředkování a DPH. Daňový tip. Praha : 2005, Verlag Dashöfer, číslo 25-26 s. 6-9

## Seznam rozsudků:

1. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 07.3.2005, čj. 5 Afs 39/2004 - 62, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).
2. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.3.2006, čj. 5 Afs 175/2004 - 58, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
3. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.5.2006, čj. 2 Afs 154/2005 - 245, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

4. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.6.2007, čj. 2 Afs 192/2006 - 122, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).
5. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.7.2006, čj. 7 Afs 1/2006 - 48, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).
6. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2008, čj. 9 Afs 188/2007 - 93, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).
7. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.12.2009, čj. 1 Afs 118/2009 - 76, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)
8. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2005, čj. 2 Afs 17/2004-92, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).
9. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.1.2007, čj. 2 Afs 16/2006-73, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).
10. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.7.2006, čj. 1 Afs 103/2005 - 46, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).
11. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.5.2006, čj. 1 Afs 105/2005 - 47, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).
12. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 08.2.2006, čj. 1 Afs 48/2005 - 51, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).
13. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.2.2007, čj. 7 Afs 59/2006 - 95, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).
14. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.3.2007, čj. 2 Afs 168/2006 - 50, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).
15. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.1.2008, čj. 1 Afs 78/2007 - 55, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).
16. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.6.2007, čj. 1 Afs 9/2007 - 68, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).
17. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.6.2005, čj. 5 Afs 133/2004 - 75, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

## **Analysis of Supreme administrative court decision making concerning value added tax**

### **Resumé:**

Aim of this graduation thesis is to analyze the verdict of the Supreme administrative court concerning value added tax with focus on deduction of tax from brokerage contracts. Brokerage contracts can be used as fictive claims for tax deduction. Therefore these contracts undergo a close examination by tax administrators. It is then upon the tax subject to prove whether these contracts were fulfilled. Proving this is however not easy, because these contracts unlike others don't have any tangible outputs.

Graduation thesis is separated into 3 sections. First section is a breakdown of legal regulations concerning this theme. First sub-section consists of deeper look at value added tax, second sub-section talks about brokerage contracts and third about administrative justice and the status of Supreme administrative court. Last sub-section informs about proofs in tax procedure.

Second section analysis different verdicts of the Supreme administrative court. Seven most important verdicts are analyzed in big detail, the other ten verdicts in less detail. By each verdict there is a description of facts, used evidence, objections and reasoned decision.

Third section analysis different problems, that occurred in verdicts. Such problems are for example, who has responsibility to prove fulfillment of brokerage contract, who has got burden of proof, what evidence needs to be used as a proof of factual fulfilling the brokerage contracts. This section also talks about the most common complainant's objections and how the court dealt with them.

All problems concerning brokerage contracts are summarized in the last section of the thesis. Following are recommendations how should a tax subject act, if he signs a brokerage contract and plans to use it for value added tax deduction.

**Klíčová slova:**

Nejvyšší správní soud, daň z přidané hodnoty, zprostředkovatelské smlouvy

**Keywords:**

Supreme administrative court, value added tax, brokerage contracts