



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Zdeňka Kühna a Miloslava Výborného v právní věci žalobce: **"Air Filters F", s.r.o.**, se sídlem Nové náměstí 745, Štětí, zast. JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 31. 10. 2011, č. j. 9692/11-1300-505196, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 11. 2013, č. j. 15 Af 184/2011 – 33,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Předmět řízení**

[1] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 31. 10. 2011, č. j. 9692/11-1300-505196. Uvedeným rozhodnutím Finanční ředitelství v Ústí nad Labem změnilo dle ustanovení § 116 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“) dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2008, č. j. 97545/10/196912506949 (dále jen „dodatečný platební výměr“), vydaný Finančním úřadem v Litoměřicích (dále jen „správce daně“) dne 3. 11. 2010 tak, že dodatečně vyměřenou daň z přidané hodnoty ve výši 237 090 Kč zvýšilo na 285 000 Kč, penále bylo zvýšeno z 47 418 Kč na 57 000 Kč.

[2] Nejvyšší správní soud k osobám účastníků řízení uvádí, že s účinností od 1. 1. 2013 došlo dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, ke zrušení Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, které bylo v projednávané věci žalovaným správním orgánem. Dle citovaného zákona se jeho právním nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“).

## II. Relevantní skutkové okolnosti vyplývající ze správního spisu

[3] Správce daně zahájil na základě poznatků získaných v jiném daňovém řízení u stěžovatele protokolem ze dne 17. 6. 2010, č. j. 59168/10/196932505191, daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008. V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že stěžovatel ve výše uvedeném zdaňovacím období uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty mimo jiné i z faktury ze dne 29. 10. 2008, č. 29108/01, v částce 1 500 000 Kč základu daně a 285 000 Kč daně z přidané hodnoty (dále jen „daňový doklad“). Daňový doklad byl vystaven Dušanem Štefancem – RITTO reality (dále jen „zprostředkovatel“) na provizi za zprostředkovatelskou činnost při prodeji a koupi nemovitostí dle smlouvy o zprostředkování ze dne 1. 8. 2008 (dále jen „smlouva o zprostředkování“) uzavřené mezi stěžovatelem a zprostředkovatelem.

[4] Uskutečnění tohoto zdanitelného plnění bylo na základě provedených důkazů při daňové kontrole zpochybněno. Smlouvou o zprostředkování se zprostředkovatel zavázal vyvíjet činnost k tomu, aby stěžovatel měl příležitost uzavřít s třetí osobou kupní smlouvu na bližší specifikované nemovitosti. Zprostředkovateli za to náležela dle čl. 2 odst. 1 této smlouvy provize ve výši 1 785 000 Kč (dále jen „provize“). Část provize ve výši 1 500 000 Kč měl stěžovatel zprostředkovateli zaplatit před podpisem kupní smlouvy, nejpozději však 5. 8. 2008, načež mu měl být následně vystaven daňový doklad. Do deseti dnů od jeho převzetí měl stěžovatel doplatit 285 000 Kč. Podle čl. 3 odst. 2 smlouvy o zprostředkování se závazek zprostředkovatele považuje za splněný okamžikem zápisu stěžovatele jako vlastníka předmětných nemovitostí do katastru nemovitostí. V případě, že byla provize uhrazena, avšak k uzavření předmětné kupní smlouvy nedojde, byl zprostředkovatel povinen vrátit celou výši provize po odečtení vynaložených nákladů (maximálně 300 000 Kč) zpět stěžovateli. Stěžovatel dne 21. 8. 2008 uzavřel se zprostředkovatelem rezervační smlouvu na předmětné nemovitosti, na jejímž základě se provize dle smlouvy o zprostředkování považuje za rezervační poplatek dle rezervační smlouvy. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 1. 11. 2010, č. j. 96559/10/196932505191, vyplývá, že závazek zprostředkovatele dle smlouvy o zprostředkování nebyl splněn, neboť stěžovatel nebyl zapsán do katastru nemovitostí jako vlastník předmětných nemovitostí. Ze sdělení stěžovatele adresovaných zprostředkovateli ze dne 31. 10. 2008 a 1. 12. 2008 dále vyplynulo, že stěžovatel ukončil z důvodu zdlouhavého jednání s vlastníkem nemovitostí jednání o kupní smlouvě, neboť nebyly odstraněny překážky bránící převodu těchto nemovitostí. Stěžovatel se následně domáhal vrácení již zaplacené provize žalobou u soudu. Usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 4. 2010, č. j. 20 Cm 38/2009 – 70, byl mezi stěžovatelem a zprostředkovatelem schválen smír, na jehož základě byl zprostředkovatel povinen vrátit stěžovateli částku 1 485 000 Kč. Výše uvedené skutečnosti vyhodnotil správce daně tak, že nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění dle smlouvy o zprostředkování, jak bylo deklarováno vystaveným daňovým dokladem. Zprostředkovateli na základě schváleného smíru vznikl nárok na provizi pouze ve výši 300 000 Kč včetně daně činící 47 910 Kč. Stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 285 000 Kč, přičemž tato částka tedy měla činit pouze 47 910 Kč. Dodatečným platebním výměrem proto správce daně dodatečně vyměřil stěžovateli za porušení ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění

pokračování

platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) daň ve výši 237 090 Kč a odpovídající penále ve výši 47 418 Kč.

[5] Stěžovatel podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, v němž vyslovil nesouhlas s tím, že nedošlo k deklarovanému zdanitelnému plnění. V době uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty měl stěžovatel k dispozici řádný daňový doklad vystavený zprostředkovatelem a uhrazený stěžovatelem. Správce daně není nadán pravomocí rozhodovat o platnosti smluv. Smírem nebylo vysloveno, že částka, která zůstala zprostředkovateli, představuje úhradu nutných nákladů. Z provedených důkazů dle stěžovatele nelze dovodit, že nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění.

[6] Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 31. 10. 2011, č. j. 9692/11-1300-505196, změnilo dodatečný platební výměr tak, že dodatečně vyměřenou daň z přidané hodnoty ve výši 237 090 Kč zvýšilo na 285 000 Kč a penále zvýšilo ze 47 418 Kč na 57 000 Kč. Žalovaný se ztotožnil se zjištěním správce daně, že stěžovatel neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno daňovým dokladem. Stěžovateli podle žalovaného nenáleží ani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z částky 300 000 Kč uznaný správcem daně, neboť zdanitelné plnění dle smlouvy o zprostředkování se neuskutečnilo. Příslušná kupní smlouva nebyla uzavřena a stěžovatel nebyl zapsán do katastru nemovitostí jako vlastník předmětných nemovitostí. Daňový doklad tak byl vystaven, aniž by došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Částka uhrazená stěžovatelem zprostředkovateli představovala zálohu dle rezervační smlouvy, neměla proto vztah k předmětnému zdanitelnému plnění. Stěžovatel proto neměl dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně v jím deklarované výši.

### III. Řízení před městským soudem

[7] Stěžovatel podal proti rozhodnutí žalovaného dne 27. 12. 2011 žalobu dle části třetí, hlavy II, dílu 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), v níž uvedl, že není sporu o tom, že kupní smlouva na předmětné nemovitosti uzavřena nebyla. Podle stěžovatele žalovaný nesprávně posoudil okamžik vzniku daňové povinnosti dle smlouvy o zprostředkování. S odkazem na komentář ke Směrnici Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice rady č. 2006/112/ES“), a na judikaturu Evropského soudního dvora stěžovatel uvedl, že za poskytnutí zprostředkovatelské služby se považuje i vytvoření příležitosti k uzavření kupní smlouvy. Okamžikem vytvoření této příležitosti došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a stěžovateli tak vznikl nárok na odpočet daně.

[8] Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. V odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že ustanovení §§ 643 – 651 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „obchodní zákoník“), pojednávající o smlouvě o zprostředkování jsou ustanoveními dispozitivními. Krajský soud ze smlouvy o zprostředkování dovodil, že tato váže splnění závazku zprostředkovatele až na zápis stěžovatele do katastru nemovitostí jako vlastníka předmětných nemovitostí. Závazek zprostředkovatele proto nespočíval pouze v obstarání příležitosti uzavřít smlouvu. Zprostředkovatel tedy službu neposkytl, ačkoli stěžovateli vystavil daňový doklad. Neuskutečnilo se tak ani deklarované zdanitelné plnění, přičemž zprostředkovatel musel stěžovateli vrátit část zaplacené provize. Ke stěžovatelem citované judikatuře Evropského soudního dvora krajský soud konstatoval, že se dotýká skutkově i právně odlišných případů a že v projednávaném případě si smluvní strany

smlouvy o zprostředkování výslovně ujednaly, že závazek zprostředkovatele bude splněn až zápisem stěžovatele do katastru nemovitostí. V každém případě je třeba přihlížet ke konkrétním skutkovým a právním okolnostem. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu krajský soud uzavřel, že zdanitelné plnění spočívající ve zprostředkování uzavření kupní smlouvy nebylo zprostředkovatelem poskytnuto a nebyly tedy splněny ani podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně stěžovatelem.

#### IV. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel včasnou kasační stížností z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[10] Stěžovatel namítá, že závazek zprostředkovatele je sice vázán na zápis stěžovatele do katastru nemovitostí, nicméně vznik nároku na provizi není ve smlouvě o zprostředkování na tento okamžik vázán. Provize byla splatná již před podpisem kupní smlouvy a ani povinnost vystavit daňový doklad nebyla vázána na splnění závazků dle smlouvy o zprostředkování. Nenaplnění závazku zprostředkovatele dle stěžovatele nemohlo znamenat zánik nároku zprostředkovatele na provizi a nemohlo ani narušit uskutečnění zdanitelného plnění. Stěžovatel nadále setrvává na názoru, že zdanitelné plnění se uskutečnilo obstaráním příležitosti k uzavření kupní smlouvy. Soudem schválený smír v tomto ohledu představoval dohodu smluvních stran o snížení provize zprostředkovatele na 300 000 Kč. Tvrzení, že částka 1 785 000 Kč nebyla platbou za zprostředkování, nemá oporu v odůvodnění. Rezervační smlouva byla od počátku neplatná, nelze proto tvrdit, že uvedená částka představovala rezervační poplatek a nikoli provizi zprostředkovatele. Dále stěžovatel setrval na své argumentaci opřené o judikaturu Evropského soudního dvora a výkladový komentář ke směrnici rady č. 2006/112/ES.

[11] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil podáním ze dne 14. 2. 2014, jimž se ztotožnil s vypořádáním věci krajským soudem a nadále setrval na závěrech uvedených ve svém rozhodnutí.

#### V. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[12] Kasační stížnost je podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[13] Na základě ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud při přezkumu rozhodnutí krajských soudů vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, ledaže by bylo řízení před soudem zmatečné, bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu z těchto důvodů, přičemž přihlédl k námitce nepřezkoumatelnosti uplatněné stěžovatelem, a žádnou z výše popsanych vad v řízení o žalobě neshledal.

[14] Obligatorní náležitostí každého rozsudku soudu je dle § 54 odst. 2 s. ř. s. také jeho patřičné odůvodnění. K povinnosti soudů náležitě odůvodňovat svá rozhodnutí se několikrát

pokračování

vyjádřil i Ústavní soud. Dle jeho dlouhodobé judikatury princip řádného a spravedlivého procesu dle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a princip právního státu dle čl. 1 Ústavy ČR v sobě zakotvují i povinnost soudů svá rozhodnutí náležitě odůvodnit. Patříčné odůvodnění v souladu s výše uvedenými principy poskytuje záruky, že nebylo rozhodováno v důsledku libovůle soudů. Nedostatečně zdůvodněné rozhodnutí je nutno považovat za nepřezkoumatelné a již svou povahou porušující právo účastníků řízení na řádný a spravedlivý proces. Z odůvodnění přitom musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami vyplývajícími z hodnocení důkazů na jedné straně a právními úvahami, hodnoceními a závěry na straně druhé (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>, stejně jako veškerá dále citovaná rozhodnutí Ústavního soudu).

[15] K požadavku přezkoumatelnosti rozhodnutí a jejich náležitému odůvodnění Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích konstantně uvádí, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci obsaženou v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Nepřezkoumatelné je také rozhodnutí, v němž se soud opomněl vypořádat s některou ze včasně uplatněných žalobních námitek (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2011, č. j. 5 As 72/2010 – 60, ze dne 17. 1. 2008 č. j. 5 As 29/2007 – 64, ze dne 30. 11. 2007, č. j. 4 Ads 21/2007 – 77, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, všechny dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

[16] S ohledem na výše uvedená judikaturní východiska pro posouzení tvrzené nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu Nejvyšší správní soud neshledal námitku nepřezkoumatelnosti důvodnou. Krajský soud se vypořádal se všemi řádně a včas vznesenými žalobními námitkami a uvedl k nim argumentaci založenou na logických a přezkoumatelných úvahách, včetně příslušných zákonných ustanovení, na jejichž základě rozhodoval.

[17] Předmět sporu v projednávané věci představuje posouzení otázky, zda proběhlo zdanitelné plnění ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty na základě smlouvy o zprostředkování uzavřené mezi ním a zprostředkovatelem a odpovídajícího daňového dokladu vystaveného zprostředkovatelem, a zda měl tedy stěžovatel nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v jím deklarované výši.

[18] Dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Podle ustanovení § 73 odst. 1 a 12 téhož zákona prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven jiným plátcem a který musí obsahovat všechny zákonné náležitosti stanovené tímto zákonem. Pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje se nárok podle zvláštního právního předpisu. Prokazování nároku se tak řídí ustanovením § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc, podle jehož odstavce 9 prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

[19] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady

se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. V daňovém řízení se uplatňuje zásada, podle které má každý daňový subjekt povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Z uvedeného plyne tedy povinnost daňového subjektu v pochybnostech prokázat pravdivost údajů deklarovaných na daňovém dokladu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63, nebo náleznost pléna Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07).

[20] Existence daňového dokladu totiž sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se zdanitelné plnění, které je jeho předmětem, opravdu uskutečnilo. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku správce daně směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107).

[21] V projednávané věci bylo zapotřebí určit, zda a kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění dle smlouvy o zprostředkování. Při poskytnutí služby (zde spočívající ve zprostředkování koupě ve smlouvě blíže určených nemovitostí) se dle ustanovení § 21 odst. 6 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jeho poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou platbu, a to tím dnem, který nastane dříve.

[22] Správce daně zpochybnil uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaného daňovým dokladem vystaveným zprostředkovatelem dne 29. 10. 2008, č. 29108/01. 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. Povinností správce daně u nároků uplatňovaných v souvislosti se smlouvami o zprostředkování je proto zkoumat, zda ke zprostředkování skutečně došlo. Naopak v zájmu daňového subjektu je, aby shromáždil a uchoval důkazní prostředky prokazující realizaci zprostředkování, a to zvláště v případech, kdy se jedná z různých důvodů o nestandardní transakci. Důkazní břemeno ohledně faktické realizace zprostředkovatelských služeb totiž primárně leží na jeho straně.

[23] Dle ustanovení § 642 obchodního zákoníku se smlouvou o zprostředkování zprostředkovatel zavazuje, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou, a zájemce se zavazuje zaplatit zprostředkovateli úplatu (provizi). Povahou smlouvy o zprostředkování a okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění ve vztahu k prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 210/2007 – 59, kde mimo jiné konstatoval, že předmět smlouvy o zprostředkování je výše uvedeným ustanovením formulován obecně. Zprostředkovatel má vyvíjet činnost směřující k vytvoření příležitosti zájemci uzavřít smlouvu. Míra požadované aktivity zprostředkovatele přitom může být různá a bude především záležet

pokračování

na obsahu smlouvy, která by měla transparentně vymezit předmět plnění, způsob jeho provedení a také vzájemné povinnosti smluvních stran. Z navazujících ustanovení vyplývá základní členění zprostředkovatelské činnosti na dva stupně očekávané aktivity. Buď půjde jen o obstarání příležitosti pro zájemce uzavřít s třetí osobou smlouvu určitého obsahu, nebo se očekává spolupůsobení vedoucí k uzavření této smlouvy. Dále pak obchodní zákoník rozlišuje, zda nárok na provizi vzniká uzavřením zprostředkovatelské smlouvy (§ 644 obchodního zákoníku) nebo až jejím splněním (§ 646 obchodního zákoníku). Základním předpokladem vzniku nároku na provizi je buď uzavření zprostředkované smlouvy anebo přistupuje další podmínka, že závazek ze zprostředkované smlouvy byl třetí osobou splněn. Zdejší soud dále v citovaném rozsudku uvedl, že „*v souvislosti s unesením důkazního břemene v daňovém řízení ohledně odpočtu daně z přidané hodnoty, vzniklého uplatněním výdaje za služby zprostředkovatele je tedy nutné, aby daňový subjekt v průběhu řízení prokázal, že zprostředkovatel v jeho zájmu ve vztahu ke třetí osobě vůbec jednal, resp. spolupůsobil na uzavření zprostředkované smlouvy, a vzhledem k úpravě zákona o DPH unést důkazní břemeno ohledně data poskytnutí této služby. Vzhledem k velmi různorodým způsobům jednání, které zde přicházejí v úvahu, bude na daňovém subjektu, aby si zajistil věrohodné důkazní prostředky, tj. přiměřené záznamy, případně svědecké výpovědi o uskutečněných jednáních zprostředkovatele s konkrétními osobami. Je logické, že čím více nestandardní jsou okolnosti zprostředkování, tím větší nároky na počet a kvalitu důkazních prostředků budou při dokazování v daňovém řízení kladeny.*“

[24] V projednávané věci bylo s ohledem na výše uvedené judikaturní závěry třeba vycházet z textu smlouvy o zprostředkování, kterou stěžovatel se zprostředkovatelem uzavřel. Dle jejího čl. 1 odst. 1 „*[p]ředmětem této smlouvy je závazek zprostředkovatele vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít s třetí osobou kupní smlouvu o koupi v této smlouvě specifikovaných nemovitostí a závazek zájemce poskytnout zprostředkovateli úplné a pravdivé údaje týkající se požadavků na tyto nemovitosti, které bude předmětem kupní smlouvy a zaplatit zprostředkovateli za uvedenou činnost provizi. To vše za podmínek stanovených v této smlouvě*“ (citováno včetně gramatických chyb). Citované ustanovení smlouvy o zprostředkování by odpovídalo tezi stěžovatele, podle něhož byla předmětem smlouvy činnost směřující pouze k obstarání příležitosti uzavřít smlouvu. Takovému závěru nicméně neodpovídají další ustanovení smlouvy o zprostředkování. Dle jejího čl. 3 odst. 1 se závazek zprostředkovatele považuje za splněný v případě, kdy zájemce (stěžovatel) koupí předmětné nemovitosti i za jinou cenu nebo za jiných podmínek, než které jsou uvedeny v této smlouvě. Závazek zprostředkovatele se předně dle odst. 2 téhož ustanovení smlouvy o zprostředkování *považuje za splněný okamžikem zápisu zájemce (zde stěžovatele, pozn. soudu) jako vlastníka nemovitostí specifikovaných v čl. 1 odst. 2 této smlouvy do katastru nemovitostí.*

[25] Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku, č. j. 9 Afs 210/2007 – 59, konstatoval, že při prokazování uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty bude především záležet na obsahu smlouvy, která by měla transparentně vymezit předmět plnění, způsob jeho provedení a také vzájemné povinnosti smluvních stran. V posuzovaném případě se smluvní strany výslovně dohodly, že závazek zprostředkovatele bude splněn okamžikem zápisu stěžovatele jako vlastníka předmětných nemovitostí do katastru nemovitostí. Na tom nic nemůže změnit skutečnost, že stěžovatel se smlouvou zavázal (a následně tak i plnil) ke splacení provize ve výši 1 500 000 Kč na dobu před podpisem kupní smlouvy, nejpozději však do 5. 8. 2008, načež mu měl být vydán daňový doklad. Po deseti dnech od obdržení daňového dokladu měl stěžovatel doplatit dalších 285 000 Kč. Ustanovení čl. 3 odst. 5 smlouvy o zprostředkování totiž stanoví, že v případě, kdy nedojde k uzavření kupní smlouvy, je zprostředkovatel povinen vrátit celou provizi po odečtení vynaložených nákladů na účet stěžovatele. Maximální výši nákladů si přitom smluvní strany stanovily na 300 000 Kč.

[26] Z důkazů provedených správcem daně, především ze sdělení stěžovatele ze dne 31. 10. 2008 a 1. 12. 2008 adresovaných zprostředkovateli, je zcela zřejmé, že k uzavření kupní smlouvy nedošlo. Těmito přípisy se stěžovatel na zprostředkovateli dále domáhal vrácení již uhrazené provize. Jedná se tedy o přímé vyjádření názoru stěžovatele, že kupní smlouvy nebyly uzavřeny a že závazek zprostředkovatele tímto nebyl splněn. Ze zjištění správce daně dále vyplývá, že stěžovatel nebyl zapsán jako majitel předmětných nemovitostí v katastru nemovitostí. Závěr o nesplnění závazku zprostředkovatele podpůrně vyplývá i ze směru schváleného Krajským soudem v Ústí nad Labem ze dne 7. 4. 2010, č. j. 20 Cm 38/2009 – 70, neboť tento byl schválen až na základě žaloby, kterou se stěžovatel domáhal vrácení provize dle čl. 3 odst. 5 smlouvy o zprostředkování. Nelze tedy souhlasit se závěrem stěžovatele, že nenaplnění závazku zprostředkovatele nemohlo znamenat zánik nároku zprostředkovatele na provizi a nemohlo ani narušit uskutečnění zdanitelného plnění. Tento závěr je zcela protichůdný s ustanoveními smlouvy o zprostředkování, kterou si strany svobodně sjednaly, i s následným jednáním stěžovatele, který se domáhal vrácení zaplacené provize.

[27] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené uzavřel, že zdanitelné plnění se neuskutečnilo tak, jak bylo deklarováno daňovým dokladem, neboť ke splnění závazku zprostředkovatele, navzdory vystavenému daňovému dokladu, nedošlo. Z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty stěžovatel nepřijal zdanitelné plnění, které by následně použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Stěžovateli se tedy nepodařilo prokázat přijetí zdanitelného plnění od zprostředkovatele odpovídající daňovému dokladu, na jehož základě stěžovatel uplatňoval nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud neshledal žádné pochybení krajského soudu, jehož závěry v tomto směru považuje za věcně správné. Kasační námitka proto není důvodná.

[28] Stěžovatel dále argumentoval tím, že Nejvyšší soud rozsudkem ze dne 28. 3. 2011, sp. zn. 33 Cdo 4789/2009, prohlásil za neplatnou rezervační smlouvu, kterou byla provize sjednaná smlouvou o zprostředkování prohlášena za rezervační poplatek.

[29] Uvedenou námitkou stěžovatel rozporuje platnost rezervační smlouvy uzavřené mezi ním a zprostředkovatelem, na jejímž základě se zaplacená provize stává rezervačním poplatkem. Nejvyšší správní soud k této námitce nejprve zdůrazňuje, že dle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. není přípustná kasační stížnost opírající se o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Ve smyslu citovaného ustanovení tedy není tato námitka stěžovatele přípustná, neboť ten platnost rezervační smlouvy v řízení před krajským soudem nikterak nerozporoval. Nejvyšší správní soud nadto podotýká, že rozhodnutí Nejvyššího soudu citované stěžovatelem nebylo vydáno ve věci, v níž by byl stěžovatel účastníkem, a nejednalo se o přezkum předmětné rezervační smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a zprostředkovatelem.

[30] Poslední kasační námitkou stěžovatel opakuje svou žalobní argumentaci opřenu o judikaturu Evropského soudního dvora a výkladový komentář ke směrnici rady č. 2006/112/ES, na jejichž základě dovozuje, že k poskytnutí zdanitelného plnění zprostředkovatelem došlo již obstaráním příležitosti uzavřít kupní smlouvu.

[31] Předmětem řízení o kasační stížnosti je přezkum rozhodnutí krajského soudu, a to jednak z hledisek daných zákonem (přezkoumatelnost rozhodnutí; ověření podmínek řízení; eliminace vad řízení, které by mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé), a zejména z důvodů uvedených stěžovatelem. Chce-li být stěžovatel v řízení o kasační stížnosti úspěšný, musí logicky důvody kasační stížnosti vztahovat k obsahu přezkoumávaného rozhodnutí krajského soudu, případně k průběhu řízení před ním. Jinými slovy, důležitým předpokladem



pokračování

úspěšné kasační stížnosti je formulace kasačních důvodů, na jejichž základě stěžovatel považuje rozhodnutí krajského soudu za nezákonné. Nejvyšší správní soud proto k uplatněné námitce uvádí, že stěžovatel nikterak nerozporuje závěry krajského soudu k této otázce uvedené. Stěžovatel se omezil pouze na opakování již v žalobě vyjádřených názorů, přičemž argumentací krajského soudu se nezabývá a ani s ní nepolemizuje. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil se závěry krajského soudu, podle kterých se stěžovatelem citovaná judikatura Evropského soudního dvora na posuzovanou věc neaplikuje, neboť se vztahuje na skutkově zcela odlišné případy. Stěžovatel uzavřel se zprostředkovatelem smlouvu o zprostředkování, která se řídila dispozitivními (tj. smluvně pozměnitelnými) ustanoveními obchodního zákoníku. Výslovně si přitom sjednali, že splnění závazku zprostředkovatele bude vázáno až na výsledek spočívající v zápisu stěžovatele jako vlastníka předmětných nemovitostí do katastru nemovitostí. Nejvyšší správní soud proto neshledal tuto námitku důvodnou. Jak správně poznamenal krajský soud, při úvahách, zda bylo zdanitelné plnění poskytnuto či nikoli, soud vždy přihlíží ke konkrétním skutkovým a právním okolnostem případu.

[32] Nejvyšší správní soud se na základě výše uvedených skutečností ztotožnil s vypořádáním věci krajským soudem, neboť daňovým dokladem deklarované zdanitelné plnění nebylo zprostředkovatelem poskytnuto. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v předmětné výši dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

## VI. Závěr a náklady řízení

[33] Kasační námitky uplatněné stěžovatelem nebyly Nejvyšším správním soudem shledány důvodnými a ani z přezkumu dle § 103 odst. 3 a 4 s. ř. s., který Nejvyšší správní soud provádí z úřední povinnosti, nevyplýval důvod pro zrušení napadeného rozsudku krajského soudu. Kasační stížnost proto byla v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 s. ř. s. větou poslední zamítnuta.

[34] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Toto právo by svědčilo žalovanému, protože však žalovaný žádné náklady neuplatňoval a Nejvyšší správní soud ani žádné náklady, jež by mu vznikly a jež by překročily náklady jeho běžné administrativní činnosti, ze spisu nezjistil, rozhodl tak, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. května 2014

Daniela Zemanová  
předsedkyně senátu