

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **L. B.**, zast. JUDr. Vladimírem Císařem, advokátem se sídlem v Českých Budějovicích, U Malše 12, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, Prokišova 5, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 9. 2004, č. j. 10 Ca 94/2004 – 23,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 9. 2004, č. j. 10 Ca 94/2004 – 23 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem ze dne ze dne 1. 9. 2004, č. j. 10 Ca 94/2004 - 23, zamítl Krajský soud v Českých Budějovicích, žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 4. 2004, č. j. 7573/130/2003. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Milevsku č. j. 16692/03/098970 ze dne 7. 7. 2003, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2000 ve výši 44 000 Kč, proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 16693/03/098970 ze dne 7. 7. 2003, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2000 ve výši 22 000 Kč, proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 16694/03/098970 ze dne 7. 7. 2003, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2000 ve výši 17 600 Kč.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek včas kasační stížností.

V podané kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje stížnostní důvod odkazem na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v kasační stížnosti napadá závěr soudu, který v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že „žalobce tím, že se v textu odvolání nedovolával zákona o dani z přidané hodnoty, nebyl nikterak zkrácen na svých právech, protože z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný se jednotlivými zprostředkovatelskými smlouvami uzavřenými žalobcem zabýval, přičemž činil tak se zřetelem k ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů“. Dále soud poznamenal, že výhrada žalobce k postupu správce daně při hodnocení náležitostí odvolání je vadou procesní, a to takové povahy, která nemohla mít žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a k takové vadě soud při svém rozhodování nepřihlíží.

K tomu stěžovatel uvedl, že již v žalobě poukazoval na jednoznačný rozpor v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, když v něm žalovaný uvádí na jedné straně, že žalovaný napadá dodatečné platební výměry za výše uvedená zdaňovací období v plném rozsahu a na druhé straně žalovaný uvádí, že odvolání žalobce proti uvedeným platebním výměrům je odůvodněno s ohledem na zákon o daních z příjmů, když v odvolání odkazuje na oprávněnost svých výdajů z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a z toho důvodu, že jsou žalobcova tvrzení uvedená v odvolání pro posuzování podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty irelevantní. Je tedy nepochybné, že stěžovatel ve svém odvolání neuvedl ve smyslu ustanovení § 48 odst. 4 písm. d) a e) daňového řádu rozpor s právními předpisy či skutkovým stavem nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí a tím potažmo i návrh dalších důkazních prostředků. V takovém případě, kdy podané odvolání neobsahuje předepsané náležitosti, ukládá ustanovení § 48 odst. 5 daňového řádu žalovanému vyzvat odvolatele s poučením, v jakém směru musí být odvolání doplněno.

Krajský soud dle stěžovatele v daném případě opomněl skutečnost, že od samého počátku daňového řízení byly všechny osoby, které poskytovaly zprostředkovatelské služby správci daně i žalovanému známé a tedy bylo stěžovatelem prokázáno, které konkrétní osoby poskytly zprostředkovatelské služby. Dále soud nečiní rozdílu mezi tím, kdy stěžovatel jako plátce daně má prokázat ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), že jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem použije při podnikání na rozdíl od povinnosti poplatníka daně z příjmů prokázat ve smyslu ustanovení § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), že jím uplatněné výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Postup žalovaného při rozhodování o odvolání je v rozporu s ustanovením § 2 odst. 1 daňového řádu, když je to jedna ze základních zásad daňového řízení. Stěžovateli nebylo umožněno realizovat své právo na zákonný postup v daňovém řízení, které vyplývá z čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Nesprávný postup pak měl zcela zásadní vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí. Tato právní otázka tedy byla krajským soudem posouzena nesprávně.

Krajský soud konstatuje, že byly v průběhu daňového řízení stěžovateli doručeny dvě výzvy k prokázání toho, že mu byly poskytnuty zprostředkovatelské služby a ztotožňuje se s tvrzením žalovaného, že se o zprostředkování prodeje nejednalo a že tyto služby nebyly

poskytnuty. Toto tvrzení je v rozporu se skutečností. Stěžovatel předložil v průběhu daňového řízení dostatek důkazů (smlouvy o zprostředkování, kupní smlouvy předávací protokoly, daňové doklady a další písemnosti) o tom, že ke zprostředkování skutečně došlo a že jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem použil při podnikání. Přestože od začátku řízení byly známé osoby, které zprostředkování realizovaly, správce daně ani žalovaný s těmito osobami nejednali, nevyslechli je jako svědky tak, aby zjistili všechny okolnosti a způsob poskytované služby. Jedná se např. o jednatele společnosti S M. s. r. o., Z. F., M. a j. Č., Ing. J. K., R. P. a paní K. Tak např. Z. F. s panem Č. z firmy E. jednal na samém počátku obchodního případu. Jak jinak by p. Č. od něj získal potřebné podklady pro sepsání leasingové smlouvy. To, že spolu jednali osobně až při podpisu leasingové smlouvy není rozhodující. Telefonické, faxové a písemné jednání má v tomto případě stejnou váhu jako jednání osobní. Soud k těmto skutečnostem vyslovuje názor, že výslechy těchto svědků se zřetelem k důkazním prostředkům opatřeným při daňové kontrole nebyly třeba. Správce daně ani žalovaný v průběhu daňového řízení při svém rozhodování nepřihlédli ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, když hlavní aktéry zprostředkovatelských smluv ani nevyslechli, ačkoli jim byli známi a spokojili se s výpověďmi osob, které si nepamatovaly vzhledem k odstupu tří let, jakým způsobem ve skutečnosti k uzavření obchodního případu došlo, jak vyplývá z důkazů označených níže v bodě 3 této kasační stížnosti. V daném případě tímto postupem byla žalovaným porušena základní zásada daňového řízení zakotvená v ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu, když současně bylo porušeno ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu, neboť‘ nebylo při rozhodování o dodatečném doměření daně z přidané hodnoty přihlédnuto ke všem okolnostem, které při daňové kontrole vyplynuly. Dále bylo tímto postupem správce daně a žalovaného porušeno ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu tím, že nepřihlédl k navrhovaným důkazům a neprovedl výslech označených svědků. Správce daně ani žalovaný nedbali toho, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Stěžovateli nebylo umožněno realizovat své právo na zákonný postup v daňovém řízení, které vyplývá z Čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a Čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a dále právo na spravedlivý proces, které je zaručeno ustanovením Čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Tento nesprávný postup správce daně i žalovaného, se kterým se soud ztotožnil, měl opět zcela zásadní vliv na zákonnost jimi vydaných rozhodnutí. Také tato právní otázka byla krajským soudem posouzena nesprávně.

Stěžovatel ve svém odvolání popsal jakým způsobem byly jednotlivé obchodní případy uskutečněny. Uvedl opětovně jednotlivé zprostředkovatele a jejich podíl na uzavření těchto obchodních případů. Přiložil jako důkaz dopis pana Č. ze dne 7. 7. 2003, kopii poznámek z diáře p. J. Č. a dopis pana J. M., kterými např. vyvrací tvrzení svědka (zaměstnance nájemce movité věci firmy S. P., spol s. r. o.), že zprostředkovatele nezná. S odstupem tří let již zapomněl, že 26. 8. 2000 jednal s p. Č. a sdělil mu, že si u stěžovatele objednal opravu červeného pruhu na kabině a opravu předního skla. Dále stěžovatel ve svém odvolání k vyplacené provizi panu R. P. za zprostředkování prodeje tahače MAN 19.403 a návěsu K. uvedl jak celý obchodní případ probíhal. Odkázal na nabídku pana R. P. na zprostředkování tahače a valníkového návěsu pro některou leasingovou společnost s tím, že prodej zajistí a on sám bude nájemcem s podmínkou provize za zprostředkováni. V zájmu stěžovatele, s odkazem na Smlouvu o obchodní spolupráci s leasingovou společností S M. s. r. o. pak bylo, aby p. P. byl nájemcem právě této leasingové společnosti. Zprostředkovatel p. P. pak vešel v jednání s leasingovou společností S M. s. r. o. Na základě tohoto jednání zprostředkovatele s leasingovou společností prodal stěžovatel této společnosti tahač s valníkovým návěsem. Bez zprostředkovatele pana P. by stěžovatel neuskutečnil tento obchodní případ a tím by ani neuskutečnil zdanitelné plnění. Přes vyplacenou provizi

za zprostředkování byl i tento, stejně jako ostatní obchodní případy, ziskový. Žalovaný se těmito důkazy nezabýval a s odkazem na to, že správce daně v daném řízení shromáždil dostatek důkazních prostředků, které spolu vzájemně korespondují, rozhodl. Soud se k tomuto závěru žalovaného přiklonil, ačkoli stěžovatel v žalobě namítal, že se žalovaný nevypořádal v rozhodnutí se všemi důvody v odvolání uvedenými. Tímto postupem bylo porušeno ustanovení 50 odst. 7 daňového řádu. Také tato právní otázka byla krajským soudem posouzena nesprávně.

Stěžovatel dále uvádí, že měl uzavřenou se společností S M. s. r. o. Smlouvu o spolupráci a Smlouvu o poskytnutí provize. Tuto skutečnost stěžovatel nezastíral a smlouvy také poskytl v rámci daňového řízení správci daně a žalovanému. Stejně jako skutečnost, že leasingová společnost stěžovateli platila provizi, kterou také řádně zdaňoval. Krajský soud s odkazem na ustanovení § 642 obch. zák., které hovoří o úkolu zprostředkovatele vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou, konstatuje, že pokud stěžovatel a obě kupující společnosti byly ve vzájemném kontaktu, pak nebylo třeba žádného úsilí zprostředkovatelů k tomu, aby smlouva mezi žalobcem a kupujícími subjekty byla uzavřena. Žádné zprostředkování podle zprostředkovatelských smluv se proto neuskutečnilo, stěžovateli nebyla poskytnuta žádná zprostředkovatelská služba jiným plátcem daně. Pokud by tento závěr odpovídal skutečnosti, neuzavřel by stěžovatel ani jeden obchodní případ, neuskutečnil by žádné zdanitelné plnění. Žádná z předmětných leasingových společností, by neuzavřela a neuzavře se stěžovatelem kupní smlouvu, aniž by současně nevěděla komu předmět kupní smlouvy pronajme s následnou koupí. V těchto případech je rozhodné získat informace o potencionálním nájemci prodávané movité věci. Činnost stěžovatele spočívá v tom, že nakoupí použité stroje (tahače, návěsy), tyto opraví a snaží se je prodat ať již přímo zájemci nebo prostřednictvím leasingové společnosti. Z tohoto důvodu jakékoli informace o potencionálních zájemcích o koupi či leasing movitých věcí, které jsou předmětem obchodní činnosti stěžovatele, mají pro něho značný význam. Rozhodujícím, zda bude uskutečněno zdanitelné plnění či nikoliv, není jednání mezi leasingovou společností a prodejcem. V těchto případech je rozhodné, zda je tu nějaký zájemce, který chce movitou věc koupit (pronajmout) či nikoliv. Stěžovatel nikdy v průběhu daňového řízení nezastíral, že bylo v jeho zájmu vzhledem k provizi, aby případná leasingová smlouva byla uzavřena právě se společností S M. s. r. o. Ne vždy se to však také podařilo. V dané věci není rozhodné, že konečným partnerem (nájemcem s následnou koupí) leasingové společnosti byl sám zprostředkovatel. Stěžovatel neprodal předmětné movité věci zprostředkovateli, ale třetí osobě. Stěžovatel předloženými listinnými důkazy a vysvětleními nic nezastíral, nesimuloval. Všichni účastníci byli známí, na vyplacené částky byly vystavené řádné daňové doklady. Provize za zprostředkování byla zakalkulována do prodejní ceny movitých věcí. Nejen vzhledem ke skutečnostem uvedeným v bodě 1. a bodě 2. této kasační stížnosti nelze akceptovat závěr soudu, že v předmětné věcí se jedná ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu o zastření jiné skutečnosti, která má význam pro stanovení daně, které spočívá v tom, že zprostředkování nebylo zapotřebí při prodeji věcí společnosti S M. s. r. o., se kterou stěžovatel spolupracoval a rovněž nebylo třeba ve vztahu ke společnosti E. a. s., neboť bylo zástupcem této společnosti vyloučeno. Dodatečné stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2000, září 2000 a prosinec 2000 bylo provedeno v rozporu s ustanovením § 19 odst. 1 zákona o DPH, když žalovaný neuznal stěžovatelem uplatněný nárok na odpočet daně za přijatá zdanitelná plnění, přestože stěžovatel prokázal, že přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použil při podnikání. V daňovém řízení bylo dále žalovaným porušeno ustanovení §2 odst. 3 tím, že při rozhodování nepřihlédl ke všemu co v daňovém řízení vyšlo najevo, dále ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu, když správce daně při dodatečném stanovení daně nepřihlédl ke

všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Také tato právní otázka byla krajským soudem posouzena nesprávně.

Obdobně nesprávný právní závěr učinil žalovaný a následně i soud v případě zprostředkovatelské smlouvy, která se týkala prodeje tahače D. společnosti S M. s. r. o. Soud vycházel z toho, že pokud stěžovatel se společností S M. s. r. o. spolupracoval, nepotřeboval zprostředkování k tomu, aby označené společnosti mohl tahač prodat, když navíc zprostředkování vyvrací svědek L. N., který záležitost vyřizoval za společnost S. P., která si následně vozidlo pronajala. Jak vyplývá z důkazů předložených stěžovatelem v odvolání (diář p. Č.) pan N. si již věc z důvodu časového odstupu přesně nepamatuje. Kdyby tomu bylo tak, jak uvádí, neevidoval by si pan Č. ve svém diáři telefonické jednání s p. N. dne 24. 8. 2000. Noviny T. vydává stěžovatel. Tyto noviny poslal stěžovatel p. N. po té, co se dozvěděl od p. Č. o zájmu S. P. pořídit si tahač návěsů. Tímto způsobem postupoval stěžovatel vždy, když se dozvěděl o tom, že má někdo zájem o koupi stroje, který by mu mohl nabídnout. Kdyby pan Č. a p. K. nesdělili stěžovateli informace o zájmu obchodní společnosti S. P. pořídit si tahač, stěžovatel by tento obchodní případ nikdy neuskutečnil. Výše uvedené nevylučuje tvrzení svědka o tom, že jednal se stěžovatelem před uzavřením leasingové smlouvy. Toto jednání se uskutečnilo až po té, co získal informace o zájmu této společnosti pořídit si tahač. Zprostředkovatelé byli správci daně již v průběhu daňové kontroly známi a dále na tyto skutečnosti poukazoval stěžovatel i ve svém odvolání a dokládal listinným důkazem. Žalovaný se touto otázkou nezabýval. Soud se spokojil s konstatováním, že stěžovatel nepotřeboval k prodeji vozidla žádného zprostředkovatele a výslech označených svědků nebylo zapotřebí provádět. Tímto postupem byla porušena základní zásada daňového řízení obsažená v ustanovení § 2 odst. 1 a odst. 3 daňového řádu, když nepřihlédl ke všemu co v daňovém řízení vyšlo najevo, dále bylo porušeno ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu, když při dodatečném stanovení daně správce daně nepřihlédl ke všem okolnostem, které byly při kontrole zjištěny. Dále bylo tímto postupem správce daně a žalovaného porušeno ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu tím, že nepřihlédl k navrhovaným důkazům a neprovedl výslech označených svědků. Správce daně ani žalovaný nedbali toho, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Stěžovateli nebylo umožněno realizovat své právo na zákonný postup v daňovém řízení, které vyplývá z Čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a Čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a dále právo na spravedlivý proces, které je zaručeno ustanovením Čl. 36 odst. 1 Listiny, základních práv a svobod. Tento nesprávný postup správce daně i žalovaného, se kterým se soud ztotožnil, měl opět zásadní vliv na zákonnost jimi vydaných rozhodnutí a na správném zjištění skutkové podstaty, ze které tyto orgány vycházely při svém rozhodování. Také tato právní otázka byla krajským soudem posouzena nesprávně.

Vzhledem ke shora uvedeným skutečnostem stěžovatel žádá soud, aby napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 Ca 94/2004 - 23 ze dne 1. září 2004 zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 19. 10. 2004. Konstatoval, že námitky stěžovatele v kasační stížnosti jsou shodné s námitkami vznesenými v žalobě podané ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích. V této souvislosti žalovaný odkázal na své vyjádření k podané žalobě, kde se vypořádal s námitkami stěžovatele, a dále na odůvodnění rozhodnutí č. j. 7573/130/2003 ze dne 6. 4. 2004, v němž je podrobně popsán průběh daňového řízení před správcem daně. Dle žalovaného je stěžejní otázkou sporu skutečnost, zda došlo ke zprostředkovatelské činnosti. Důkazy předložené stěžovatelem však

neprokázaly, že byly jednotlivé obchodní transakce — konkrétně prodeje motorových vozidel - uskutečněny právě v důsledku zprostředkovatelské činnosti osob, jímž byla stěžovatelem vyplacena odměna.

Rovněž důkazní prostředky získané správcem daně byly dostačující pro posouzení zprostředkovatelské činnosti, uskutečnění zdanitelného plnění a možnosti uplatnění odpočtu DPH. Zjištění správce daně v průběhu daňové kontroly jsou jasně a zřetelně specifikována a konkretizována ve zprávě o daňové kontrole č. j. 15412/03/098930 ze dne 13. 6. 2003. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozhodl ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. a kasační stížnost zamítl.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Z předloženého spisového materiálu vyplynulo, že žalovaný dne 6. 5. 2002 zahájil u stěžovatele kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben – prosinec 1999, leden – prosinec 2000 a leden – prosinec 2001. Při kontrole bylo zjištěno, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu z níže uvedených daňových dokladů:

a) faktura č. VF 20126, datum uskutečnění zdanitelného plnění 4. 9. 2000 za zprostředkování prodeje tahače MAN 19.403 a návěsu K., základ daně 80 000 Kč, DPH 22% 17 600 Kč

b) faktura č. 2000192, datum uskutečnění zdanitelného plnění 1. 12. 2000 za z prostředkování prodeje návěsu KOEGEL SN 24, základ daně 80 000 Kč, DPH 22% 17 600 Kč

c) faktura č. 1320, datum uskutečnění zdanitelného plnění 11. 9. 2000 za zprostředkování prodeje tahače DAF pro firmu N., základ daně 20 000 Kč, DPH 22% 4400 Kč

d) faktura č. 01/01/2000 2000 datum uskutečnění zdanitelného plnění 14. 1. 2000 za zprostředkování prodeje tahače MAN, základ daně 200 000 Kč, DPH 22% 44 000 Kč

Dne 19. 6. 2002 žalovaný výzvou č. j. 15442/02/098930 vyzval stěžovatele ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu k prokázání uskutečnění zprostředkování a oprávněnosti uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty. Na tuto výzvu stěžovatel reagoval dne 25. 6. 2002 sdělením, ve kterém uvedl, že zdanitelná plnění byla použita k obratu za uskutečněná zdanitelná plnění a že v jednom případě došlo ke zprostředkování prodeje vozidla společností E., a. s. M., ve třech případech pak se jednalo o prodej vozidel společnosti S M., s. r. o. Z.. Ke sdělení byly připojeny faktury dokládající prodej těchto vozidel. Dne 31. 7. 2002 sepsal žalovaný se stěžovatelem protokol o ústním jednání č. j. 17973/02/098930, předmětem kterého bylo doplnění odpovědi stěžovatele na výzvu k dokazování žalovaného. Kupní smlouvy, jejichž předmětem byla konkrétní vozidla, jsou ve spise založeny. Dále stěžovatel žalovanému předložil předávací protokoly k výše uvedeným vozidlům.

Dne 10. 9. 2002 žalovaný stěžovatele opětovně vyzval (výzva č. j. 19722/02/098930), aby prokázal, že zprostředkování konkrétních obchodů a nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s § 19 odst. 1 zákona o DPH. V této výzvě žalovaný stěžovatele upozornil

na skutečnost, že dosud dokládá pouze uskutečnění samotných obchodních transakcí, které se měly na základě tvrzeného zprostředkování uskutečnit, nikoli však zprostředkovatelskou činnost.

Na výzvu stěžovatel reagoval dopisem ze dne 26. 6. 2002. Stěžovatel doložil žalovanému zprostředkovatelské smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a zprostředkovateli Z. F., R. P., společností Ch. M., Ing. J. K. Dále jsou doloženy faktury žalobce pro společnost S M.., s. r. o. na provizi ve výši 1% z ceny žalobcem prodaných vozidel podle smlouvy o obchodní spolupráci mezi žalobcem a společností S M., s. r. o. a dohodou o provizi. Provize byla žalobci poskytována podle smluvních podmínek za každý zprostředkovaný obchod. Obě smlouvy jsou datovány dne 3. 1. 2000. Předmět spolupráce je charakterizován jako zajišťování podílu na odbytu vozidel formou finančního pronájmu.

Dne 17. 12. 2002 správce daně dožádal Finanční úřad v Ivančicích (dožádání č. j. 24417/02/098930), aby provedl svědeckou výpověď s dodavatelem stěžovatele, daňovým subjektem S. P., spol. s r. o., K. 12, DIČ:xxx. Dožádaný správce daně sepsal dne 6. 2. 2003 v místě firmy S. P., spol. s r. o protokol o ústním jednání, k němuž přizval i stěžovatele. Zaměstnanec společnosti S. P., spol. s. r. o. L. N., jako svědek uvedl, že jednal osobně se stěžovatelem předtím, než došlo k uzavření leasingové smlouvy mezi společností, ve které svědek působí a společností S M. Svědek stěžovatele kontaktoval na základě inzertního časopisu TRUC v roce 2000. Tahač přebíral u stěžovatele v M.. S M. Č. a Ing. J. K. svědek nikdy nejednal a nezná je.

Dne 3. 3. 2003 vyslechl správce daně svědka pana J. Č., který jednal za společnost E., a. s. M. (protokol č. j. 5957/03/098930). Svědek uvedl, že tahač MAN byl zakoupen od stěžovatele na leasingovou zakázku pro Z. F. z L.. Prodej vozidla byl dohodnut se stěžovatelem. Věc byla složitější potud, že šlo o dodávku ve značné hodnotě a bylo nezbytné prověřovat solventnost leasingového nájemce. Se stěžovatelem byly podmínky smlouvy projednávány převážně telefonicky, u složitějších případů osobně. Se Z. F. se svědek setkal při podpisu leasingové smlouvy.

Na základě výsledků daňové kontroly vypracoval správce daně zprávu o daňové kontrole č. j. 15412/03/098930, kterou stěžovatel podepsal dne 13. 6. 2003. Správce daně došel k závěru, že stěžovatel předloženými důkazy doložil správci daně uskutečnění samotných obchodních transakcí, nikoli však jejich zprostředkování. Naopak předložené předávací protokoly a správcem daně učiněná zjištění dokazují, že o zprostředkování prodeje se nejednalo. Navíc ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu přikazuje vycházet ze skutečnosti a nikoliv ze stavu formálně právního. Jelikož k uskutečnění výše uvedených stěžovatelem deklarovaných služeb, jak bylo správcem daně prokázáno, nemohlo dojít, byl odpočet daně na vstupu uplatněn neoprávněně. Dne 7. 7. 2003 správce daně vydal dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období.

Proti těmto dodatečným platebním výměrům se stěžovatel odvolal, přičemž k odvolání připojil dopisy M. Č. a J. M. pro stěžovatele a dále výpisky z diáře.

O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, které je odůvodněno tím, že u jednotlivých obchodů se společností S M. s. r. o. se nejednalo o zprostředkování, protože stěžovatel měl s touto společností uzavřenou smlouvu o spolupráci a smlouvu o provizi a nebylo proto zapotřebí nového kontaktu mezi stěžovatelem a touto společností, uskutečněnou další osobou. Společnost S M., s. r. o. vozidla pronajala zprostředkovatelům na

základě leasingových smluv. Pracovník nájemce dalšího vozidla S. P. pak stěžovatele kontaktoval na základě inzerátu v tisku a zprostředkovatele nezná. I toto vozidlo bylo koupeno společností S M. a společností S. P. pronajato na základě leasingové smlouvy. Zprostředkování prodeje Z. F. společnosti E., a. s. nebylo rovněž zapotřebí, protože se žalobcem jednal o prodeji J. Č. ze společnosti E., a nikoli Z. F. S touto osobou se svědek setkal až při podpisu leasingové smlouvy. Formální správnost předložených dokladů nesvědčí o tom, že postup byl správný, podle daňových zákonů.

Rozhodnutí o odvolání napadl stěžovatel žalobou. V žalobě uplatnil obdobné námitky, z jakých pak podává kasační stížnost. Krajský soud napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek přezkoumal a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu s § 19 odst. 1 zákona o DPH, protože nebylo v daném případě prokázáno dodržení zákonem stanovených podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Finanční orgány postupovaly procesně stanoveným postupem podle daňového řádu, čímž dodržely základní ústavní práva, kterých se žalobce dovolává. Základní zásada daňového řízení podle § 2 odst. 1 byla rovněž splněna, protože při daňové kontrole a rozhodování o dodatečném doměření daně bylo postupováno v souladu s daňovým řádem a zákonem o dani z přidané hodnoty. Vzhledem k těmto důvodům krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.

Proti žalobě brojí stěžovatel včas podanou kasační stížností.

Kasační stížnost stěžovatel se opírá o důvody, uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit.

Prvotní je námitka stěžovatele proti závěru krajského soudu, který v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že „ žalobce tím, že se v textu odvolání nedovolával zákona o dani z přidané hodnoty, nebyl nikterak zkrácen na svých právech, protože z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný se jednotlivými zprostředkovatelskými smlouvami uzavřenými žalobcem zabýval, přičemž činil tak se zřetelem k 19 odst. 1 zákona o DPH. Dále soud poznamenal, že výhrada žalobce k postupu správce daně při hodnocení náležitostí odvolání je vadou procesní, a to takové povahy, která nemohla mít žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a k takové vadě soud při svém rozhodování nepřihlíží. Stěžovatel je toho názoru, že jeho odvolání neobsahovalo zákonem předepsané náležitosti ustanovení § 48 odst. 4 písm. d) a e) daňového řádu. Proto měl žalovaný dle ustanovení § 48 odst. 5 daňového řádu stěžovatele vyzvat k doplnění odvolání spolu s poučením, v jakém směru musí být odvolání doplněno.

Výše uvedenou námitku stěžovatele, ačkoliv ji tento zakomponoval pod stižní důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., lze dle jejího obsahu podřadit

pod kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť stěžovatel v daném případě namítá vadu řízení před správním orgánem.

Dle ustanovení § 48 odst. 4 písm. d) daňového řádu musí odvolání obsahovat uvedení rozporu s právními předpisy či skutkovým stavem nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí a dle písm. e) citovaného ustanovení návrh důkazních prostředků k tvrzením v odvolání uvedeným, není-li odvoláním namítán jen rozpor s právními předpisy.

V daném případě lze z obsahu odvolání stěžovatele, ačkoliv výslovně nenamítal rozpor s příslušným ustanovením zákona o DPH, dovodit, že brojil proti zjištěním ohledně skutkového stavu, jež učinil v daňové kontrole správce daně, když vyslovil nesouhlas se závěry správce daně o nepřijetí jím deklarovaných zprostředkovatelských služeb. Obsahem celého odvolání je popis jednotlivých obchodních případů a popis činnosti stěžovatelem deklarovaných zprostředkovatelů. Stěžovatel nesouhlasil s tvrzením správce daně o neuskutečnění výše uvedených služeb a naopak měl za to, že z dokladů, jež správci daně doložil, je nepochybné, že zprostředkovatelskou činnost správci daně prokázal. Žalovaný, jak je patrno z odůvodnění odvolání, i přesto, že ve svém rozhodnutí konstatoval, že „oprávněnost či neoprávněnost výdajů dle ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (na kterou v odvolání stěžovatel poukazoval), je z pohledu daně z přidané hodnoty irelevantní, přezkoumal napadené rozhodnutí správce daně v celém rozsahu dle příslušných ustanovení zákona o DPH, resp. zjišťoval, zda správce daně nepochybil, pokud stěžovateli neuznal nárok na odpočet daně dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH. Nejvyšší správní soud tak dochází k závěru, že postupem žalovaného, kdy tento stěžovatele nevyzval dle ustanovení § 48 odst. 5 daňového řádu k doplnění náležitostí odvolání, za situace, kdy žalovaný přezkoumal napadené rozhodnutí správce daně v intencích zákona o dani z přidané hodnoty a posuzoval, zda stěžovatel splnil podmínky pro vznik nároku na odpočet daně dle ustanovení § 19 zákona o dani z přidané hodnoty, nebyl stěžovatel nijak na svých právech zkrácen.

Tvrzení stěžovatele, že krajský soud nečiní rozdílu mezi povinností stěžovatele jako plátce daně z přidané hodnoty prokázat ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH nárok na odpočet daně a povinností stěžovatele jako poplatníka daně z příjmů prokázat ve smyslu ustanovení § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), že jím uplatněné výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů, z obsahu odůvodnění rozsudku soudu nevyplývá.

Krajský soud v rozsudku zdůraznil, že poskytování zprostředkovatelských služeb lze prokazovat jak pro účely řízení o dani z přidané hodnoty, tak pro účely zákona o daních z příjmů, shodnými důkazy. Prokázáním výše uvedených služeb pak dle názoru soudu vzniká daňovému subjektu nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, a je-li současně poplatníkem daně z příjmů, nárok na uznání daňového nákladu rovnající se vyplacené zprostředkovatelské provizi.

Z výše uvedeného nelze dovodit stěžovatelem napadaný kategoricky formulovaný závěr, že by krajský soud postavil na roveň podmínky vzniku nároku na odpočet u daně z přidané hodnoty a podmínky uznatelnosti výdajů dle zákona o dani z příjmů. Krajský soud pouze poukázal na skutečnost, že nezbytným předpokladem pro splnění obou zmíněných povinností je prokázání deklarovaných zprostředkovatelských služeb.

Neopodstatněnou shledal Nejvyšší správní soud taktéž námitku stěžovatele spočívající v kritice postupu správce daně, který dle stěžovatele porušil ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu, neboť nepřihlédl k navrhovaným důkazům a neprovedl výslech označených svědků. Stěžovatel v této souvislosti správci daně vytýká, že i přes tu skutečnost, že správci daně byly známy osoby zprostředkovatelů, nevyslechl tyto jako svědky tak, aby zjistil všechny okolnosti a způsob poskytované služby.

Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně stěžovatele opakovaně vyzýval k prokázání jím deklarovaných zprostředkovatelských služeb. K výzvám správce daně stěžovatel dokládal pouze listinné důkazy. Ze správního spisu naopak nevyplývá, že by stěžovatel výslech svědků-zprostředkovatelů navrhoval. Návrh na provedení výslechu svědků stěžovatel taktéž nevtělil do odvolání, obsahem kterého pak učinil pouze popis zprostředkovatelských služeb. Pak tedy nemůže správci daně účinně vytýkat, že z vlastní iniciativy nevyhledával důkazy svědčící ve prospěch tvrzení stěžovatele a sám nepředvolal k výslechu jemu známé osoby zprostředkovatelů.

Daňové řízení 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 daňového řádu, přičemž ze zvláštní povahy tohoto řízení vyplývá přesunutí důkazního břemene ve značném rozsahu ze správce daně na daňový subjekt. Pokud správce daně zákonem určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Stěžovatel měl v rámci daňového řízení povinnost prokázat, zda a jakým způsobem došlo k faktickému naplnění předmětu zprostředkovatelských smluv, deklarovaných po formální stránce účetními doklady a na základě kterých stěžovatel nárokoval přiznání odpočtu daně z přidané hodnoty. Správce daně nepochybil, pokud z vlastní iniciativy nedotazoval a nepředvolával k výpovědím osoby zprostředkovatelů, i přesto, že mu byly známy, pokud příslušný návrh na jejich provedení nevznesl sám stěžovatel. Pokud správce daně v průběhu daňové kontroly a následně pak žalovaný v odvolacím řízení na základě jimi shromážděných důkazních prostředků došli k závěru, že skutkový stav byl spolehlivě zjištěn, nemuseli již další důkazní prostředky (výslechy svědků) provádět.

Stěžovatel v této souvislosti napadá taktéž závěr soudu, který vyslovil v odůvodnění rozsudku názor, že výslechy v žalobě navržených svědků ze zřetelem k důkazním prostředkům opatřeným při daňové kontrole nebyly třeba. Ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. ponechává na úvaze soudu, zda zopakuje nebo doplní důkazy provedené správním orgánem, přičemž podle ustanovení § 52 odst. 1 s. ř. s. je pouze na soudu rozhodnout o tom, které z navržených důkazů provede a zda provede i důkazy jiné. Za situace, kdy soudu nevznikly pochybnosti o zjištěném skutkovém stavu a krajský soud se ztotožnil s právním hodnocením provedeným žalovaným, nebyl soud povinen za použití § 77 provádět dokazování. Pokud soud došel k závěru, že není potřebné či účelné dokazování jakkoliv doplňovat, je takové rozhodnutí plně v jeho pravomoci a takovému postupu nelze ničeho vytknout.

Taktéž námitka stěžovatele spočívající v pochybení soudu, který měl zrušit rozhodnutí žalovaného, neboť se tento dle stěžovatele v rozporu s ustanovením § 50 odst. 7 daňového řádu nevypořádal se všemi důvody v odvolání, nemá oporu ve spise. Stěžovatel v této souvislosti žalovanému vytýká, že se nezabýval důkazy (dopisem pana Č. ze dne 7. 7. 2003, kopii poznámek z diáře p. J. Č.), jež stěžovatel přiložil k odvolání. Z rozhodnutí žalovaného

naopak vyplývá, že se žalovaný zabýval všemi odvolacími námitkami stěžovatelem i předloženými důkazy, když v odůvodnění rozhodnutí na straně č. 7 uvedl, „že přiložená kopie z diáře pana J. Č., otce pana M. Č., nepochybně svědčí o tom, že zprostředkovatelské služby, pokud vůbec byly poskytnuty, se týkaly zprostředkování leasingu na tahač společností S M., s. r. o. společnosti S. p.“ Skutečnost, že názory stěžovatele a žalovaného ohledně vypovídací schopnosti předložených důkazů se liší, nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný, jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, své povinnosti zakotvené v ustanovení § 50 odst. 7 daňového řádu dostál.

V projednávané věci má Nejvyšší správní soud za to, že napadené rozhodnutí krajského soudu nebylo stiženou vadou ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., avšak je přesvědčen, že je zde dán důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť napadený rozsudek trpí nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel spatřuje nezákonnost napadeného rozsudku v nesprávné aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, když má za to, že nezastíral skutečnost, že měl uzavřenou se společností S M., s. r. o. Smlouvu o spolupráci a Smlouvu o poskytnutí provize. Stěžovatel nesouhlasí s konstatováním soudu, že „pokud stěžovatel a obě kupující společnosti byly ve vzájemném kontaktu, pak nebylo třeba žádného úsilí zprostředkovatelů k tomu, aby smlouva mezi žalobcem a kupujícími subjekty byla uzavřena. Krajský soud proto dospěl k názoru, že se žádné zprostředkování podle zprostředkovatelských smluv neuskutečnilo, stěžovateli nebyla poskytnuta žádná zprostředkovatelská služba jiným plátcem daně.“

Stěžovatel zdůrazňuje, že nikdy v průběhu daňového řízení nezastíral, že bylo v jeho zájmu vzhledem k provizi, aby případná leasingová smlouva byla uzavřena právě se společností S M. s. r. o. Stěžovatel neprodal předmětné movité věci zprostředkovateli, ale třetí osobě. Stěžovatel předloženými listinnými důkazy a vysvětleními nic nezastíral, nesimuloval. Všichni účastníci byli známí, na vyplacené částky byly vystavené řádné daňové doklady. Provize za zprostředkování byla zakalkulována do prodejní ceny movitých věcí. Nelze proto akceptovat závěr soudu, že v předmětné věcí se jedná ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu o zastření jiné skutečnosti, která má význam pro stanovení daně, která spočívá v tom, že zprostředkování nebylo zapotřebí při prodeji věcí společnosti S M. s. r. o., se kterou stěžovatel spolupracoval a rovněž nebylo třeba ve vztahu ke společnosti E., a. s., neboť bylo zástupcem této společnosti vyloučeno.

Při posuzování výše uplatněné námitky vycházel Nejvyšší správní soud z níže uvedených zákonných ustanovení.

Rozhodnou skutečností pro přiznání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty je splnění podmínek, které ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH s takovým nárokem spojuje. Podle citovaného ustanovení má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Podle odst. 2 tohoto ustanovení prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu.

Z výše uvedeného je zřejmé, že pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, musí být prokázáno přijetí zdanitelného plnění daňovým subjektem a toto musí být použito

při podnikání, či činnosti, která vykazuje všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem.

Dle ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

K aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP krajský soud uvedl, že ve smyslu tohoto ustanovení nemusí jít vždy o zastření jednoho právního úkonu druhým, ale může přicházet v úvahu též zastření jiné skutečnosti, která má význam pro stanovení daně. Právě o takovou zastřenou skutečnost v souzené věci jde, přičemž tou skutečností je okolnost, že zprostředkování nebylo zapotřebí při prodeji věcí společnosti S M., s. r. o., se kterou stěžovatel spolupracoval na základě jiné smlouvy a takové služby nebylo třeba ani ve vztahu ke společnosti E., protože jakékoliv zprostředkování bylo zástupcem uvedené společnosti vyloučeno.

Krajský soud tedy posoudil stěžovatelem deklarované zprostředkovatelské služby jako nadbytečné, když v odůvodnění na straně č. 5 rozsudku uvedl, „jestliže se společností S M. žalobce spolupracoval a byla mu touto společností poskytována provize za obstarání leasingových nájemců a společnost E. se žalobcem svým zástupcem přímo jednala, pak k uzavření kupních smluv, jejichž předmětem byla jednotlivá vozidla, nebylo zapotřebí žádného zprostředkování. Úkolem zprostředkovatele je ve smyslu § 642 obch. zák. vyvíjet činnost směřující k tornu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobu. Jestliže žalobce a obě kupující společnosti byly ve vzájemném kontaktu, pak nebylo třeba žádného úsilí zprostředkovatelů k tornu, aby smlouva mezi žalobcem a kupujícími subjekty byla uzavřena. Žádné zprostředkování podle zprostředkovatelských smluv se proto neuskutečnilo, žalobci nebyla poskytnuta žádná zprostředkovatelská služba jiným plátcem daně a není proto splněna zákonná podmínka o tom, že žalobce přijal zdanitelné plnění. Proto podmínky pro uplatnění nároku na odpočet podle § 19 odst. 1 zákona nebyly dodrženy“.

Obdobné závěry krajský soud vyjádřil na straně č. 7 rozsudku, kde uvedl, „jestliže žalobce se společností S M. spolupracuje, pak žádný kontakt a zprostředkování za účelem prodeje konkrétního vozidla S M. nebylo třeba. Jestliže zprostředkování obchodu mezi žalobcem a společností S M. nebylo zapotřebí, pak žalobcem zaúčtovaná provize pro zprostředkovatele a současně nájemce R. P. nepředstavuje úhradu služby, která byla žalobcem využita k dosažení obratu za žalobcova zdanitelná plnění.“

Krajský soud tak převzal názor správce daně ze zprávy o daňové kontrole a žalovaného, kteří své závěry o neoprávněném uplatnění nároku na odpočet daně založili na skutečnosti, že stěžovatel spolupracoval se společností S M. a E. dlouhodobě a tudíž nebylo potřeba navazovat nový kontakt. Tomuto závěru dle správce daně i žalovaného svědčí jak uzavřená smlouva o spolupráci, tak i stěžovateli vyplacené provize.

Se závěrem, jež učinil správce daně ve zprávě o daňové kontrole, jež převzali žalovaný a následně i soud, dle kterého „k uskutečnění stěžovatelem deklarovaných služeb, jak bylo správcem daně dokázáno, nemohlo dojít“, neboť stěžovatel spolupracoval se společností S M. a E. dlouhodobě a tudíž nebylo potřeba navazovat nový kontakt, se Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit.

Dle ustanovení § 642 zákona č. 513/1991 obchodního zákoníku (dále jen „obchodní zákoník“) 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).

Nejvyšší správní soud na tomto místě zdůrazňuje, 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.

V daném případě taktéž není předmětem sporu posouzení počátku spolupráce stěžovatele se společností S M., s. r. o. a společností E., či „zprostředkování kontaktu“mezi žalobcem a společností S M., s. r. o., jak několikrát zdůraznil a uvedl správce daně ve zprávě o kontrole a taktéž žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, nýbrž posouzení toho, zda stěžovatelem deklarovaní dodavatelé poskytovali tomuto dohodnutá plnění. Bez ohledu na označení smlouvy a obsah příslušných ustanovení obchodního zákoníku, dle kterých stěžovatel se svými zprostředkovateli smlouvy uzavíral, je v daňovém řízení rozhodující skutečný obsah poskytovaných služeb.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že dřívější spolupráce se společností E. a smlouvou založená spolupráce mezi stěžovatelem a společností S M., s. r. o., stejně tak jako stěžovateli vyplacená provize ze strany společnosti S M., s. r. o., samy o sobě ještě nevylučují zprostředkovatelskou činnost třetí osoby. Provizi vyplacenou stěžovateli společností S M., s. r. o. na základě uzavřené Smlouvy o provizi nelze slučovat s provizemi vyplacenými stěžovatelem deklarovaným zprostředkovatelům. Jedná se o samostatné obchodní vztahy. Úprava zprostředkovatelské smlouvy v obchodním zákoníku taktéž nevylučuje činnost zprostředkovatele pro obě smluvní strany, tzn. jak pro zprostředkovatele, tak pro stranu, s níž byla uzavřena zprostředkovávaná smlouva. Vždy je však nutno posuzovat konkrétní činnost zprostředkovatele, tedy zkoumat, zda se deklarované zdanitelné plnění uskutečnilo.

Prokázat, zda vyplacené provize odpovídaly přijetým službám bylo však v projednávané věci povinností stěžovatele. Právě jeho stíhalo důkazní břemeno jednak stran prokázání přijetí zprostředkovatelských služeb a jednak jeho použití při podnikání. Tuto skutečnost však stěžovatel, jak vyplývá ze spisového materiálu, uspokojivě neprokázal. Správce daně v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 ZSDP stěžovatele opakovaně vyzval k prokázání stěžovatelem deklarovaných zprostředkovatelských služeb. Pokud se stěžovatel domnívá, že doložením zprostředkovatelských smluv, kupních smluv spolu s předávacími protokoly, daňových dokladů a dalších písemností zprostředkovatelskou činnost doložil, nelze s ním souhlasit. Správce daně postupoval správně při hodnocení výše uvedených listin a svědeckých výpovědí učiněných v průběhu daňové kontroly, avšak právní závěr o tom, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno, v řízení neučinil. Správce daně došel na základě provedených důkazů k závěru, že se o zprostředkování nejednalo, jelikož se společností S M., s. r. o. stěžovatel dlouhodobě spolupracoval a ta mu vyplácela provizi a „proto v daném případě nelze o zprostředkování obchodu uvažovat“ a dále v případě společnosti E. učinil správce daně závěr o nadbytečnosti jakéhokoliv zprostředkování, „pokud je zprostředkovat a nájemce tatáž osoba.“.

Nejvyšší správní soud shledal naplnění kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 24. března 2006

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu