

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **E., a. s.,** zastoupeného JUDr. Evženem Rašovským, advokátem se sídlem Špitálka 23b, Brno, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2005, č. j. 30 Ca 140/2003 - 224,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

Včas podanou kasační stížností brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti výše uvedenému rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2003, č. j. 703/00/FŘ/130.

Ve své kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že podává proti napadenému rozsudku kasační stížnost z následujících důvodů:

Krajský soud se při svém rozhodování nezabýval argumentem stěžovatele, že správce daně rozhodoval v téže věci dvakrát a pokaždé jinak. Na jedné straně nebyl výdaj spojený s úhradou zprostředkování uznán jako daňově uznatelný náklad a stěžovateli nebylo umožněno odečíst si daň z přidané hodnoty s tímto výdajem spojenou a na druhé straně žalovaný tento výdaj jako náklad daňově uznatelný pro účely daně z příjmu uznal.

Stěžovatel zdůrazňuje, že zprostředkovatel daň z přidané hodnoty státu řádně odvedl, ale na druhé straně nebylo zájemci o zprostředkování umožněno, aby si tento náklad odečetl. Došlo tak k tomu, že daň z přidané hodnoty ze zprostředkovaného obchodu stát přijal od zprostředkovatele a navíc ji nenapadeným platebním výměrem předepsal k uhrazení stěžovateli. Stěžovatel dále nesouhlasí s právním názorem krajského soudu vysloveným na str. 5 napadeného rozsudku, že závěr žalovaného o nedoložení reálných a prokazatelných výsledků zprostředkování je správný. Tvrzení stěžovatele má dle žalovaného vyvracet i skutečnost, že žádný z vyslechnutých zástupců společností, s nimiž byly vlastní smlouvy uzavřeny, zprostředkovatele neznal. Stěžovatel ale nikdy netvrdil, že by jej tyto osoby znát měly. Sám jednatel zprostředkovatele ve své výpovědi uvedl, že se zástupci těchto společností nejednal. Tvrzení těchto svědků tak mají vyvracet něco, co stěžovatel nikdy neuvedl. Naopak podle svého přesvědčení jasně popsal, jak ke zprostředkování docházelo, a především to, co bylo předmětem tohoto zprostředkování. Stěžovatel dále konstatuje, že jediným reálným a prokazatelným výsledkem zprostředkování je právě uzavření smluv mezi stěžovatelem a jeho obchodními partnery. Skutečnost, že stěžovatel obchodní partnery znal již v době před uzavřením smluv, ani to, že s nimi jednatel zprostředkovatele přímo nemluvil, nemůže na faktu, že předmětné smlouvy uzavřeny skutečně byly, nic změnit. Bez činnosti zprostředkovatele by nikdy nedošlo k uzavření předmětných smluv, což je skutečnost, kterou stěžovatel po celou dobu tvrdil. Dále uvedl, že není povinen vyvracet tvrzení a domněnky žalovaného, ale pouze svá tvrzení, což udělal.

Stěžovatel nesouhlasí s argumentem žalovaného, že okolnosti, za kterých jsou jednotlivé náklady posuzovány odlišně, a podmínky pro uznání nákladů pro daň z příjmu a pro daň z přidané hodnoty jsou odlišné. Domnívá se, že správce daně nemůže výdaj, který považuje za řádně uplatnitelný pro účely daně z příjmu, neuznat jako daňově uznatelný pro daň z přidané hodnoty. Tímto žalovaný na jedné straně tvrdí, že zprostředkování proběhlo a na straně druhé toto své tvrzení popírá.

II.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že si dovoluje plně odkázat na své vyjádření k žalobě. Konstatuje, že v průběhu daňového řízení stěžovatel nijak neprokázal spojitost mezi předloženými smlouvami a činností zprostředkovatele. K námitce stěžovatele, že žalovaný na jedné straně vydal rozhodnutí, v němž neuznal nadměrný odpočet z předmětného zprostředkování a na druhé straně vydal rozhodnutí v němž předmětné zprostředkování uznal jako výdaj žalovaný uvádí, že tato námitka byla stěžovatelem vznesena až při nařízeném ústním jednání u krajského soudu. Z těchto důvodů žalovaný navrhuje, aby kasační stížnost byla v celém rozsahu zamítnuta.

III.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a ačkoliv stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že rozhodnutí napadá z důvodů dle § 102 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., neboť stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda stěžovatel splnil podmínky pro uplatnění nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a namítá, že se krajský soud nezabýval jeho argumentem, že žalovaný tento výdaj jako náklad daňově uznatelný pro účely daně z příjmu uznal a na druhé straně stěžovateli nebylo umožněno odečíst si daň z přidané hodnoty s tímto výdajem spojenou [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

IV.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti: Dne 7. 6. 1999 bylo výzvou č. j. 77109/99/290914/7136 zahájeno vytýkací řízení na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 1999. Správce daně stěžovatele vyzval k prokázání nároku na uplatňovaný nadměrný odpočet předložením soupisu daňových dokladů a veškerých daňových dokladů na vstupu i výstupu za zdaňovací období duben 1999. Zároveň byl stěžovatel vyzván, aby předložil i ostatní doklady související s tímto zdaňovacím obdobím. V rámci prověřování předložených dokladů správce daně zjistil, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z dokladu č. 99006 ze dne 14. 4. 1999, vystaveného společností C. & T. S. s. r. o., ve kterém byla na základě smlouvy o zprostředkování č. 81 064 ze dne 21. 5. 1998 a jejích dodatků vyúčtována provize v dohodnuté výši 597 800 Kč. K uzavřené smlouvě byla doložena tři potvrzení o předání a převzetí zakázky. Správce daně dožádal místně příslušného správce daně o prověření předmětného daňového dokladu. Tento sepsal s dodavatelem zprostředkování protokol o ústním jednání č. 131334/99/379932/4122. Správce daně rovněž vyzval stěžovatele k prokázání způsobu, jakým byl předmět zdanitelného plnění uvedený na sporném daňovém dokladu použit pro vlastní zdanitelné plnění. Na základě této výzvy stěžovatel předložil kupní smlouvy uzavřené mezi ním a několika společnostmi. Správce daně následně dožádal místně příslušné správce daně o prověření uzavřených smluv z hlediska zprostředkování těchto smluv. Správce daně na základě informací uvedených v odpovědích na jeho dožádání uzavřel daňové řízení s tím, že k fakturovanému zprostředkování nedošlo, takže nebylo uskutečněno zdanitelné plnění a uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty byl neoprávněný; vydal proto rozhodnutí ze dne 25. 10. 1999, platební výměr č. 1251/99.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, které následně doplnil. Odvolací orgán dožádal místně příslušného správce daně o provedení výslechu jednatele společnosti C. & T. S. s. r. o., pana T. J. Protože správce daně neumožnil odvolateli zúčastnit se výslechů svědků, které provedl v rámci vytýkacího řízení, zaslal odvolací orgán dožádání na místně příslušné správce daně, ve kterém požadoval provést opětovně výslech svědků, na základě jejichž svědectví správce daně napadený platební výměr vydal. Tyto výslechy byly provedeny. Odvolací orgán na základě získaných informací dále doplnil odvolací řízení o prověření dalších skutečností. Odvolání stěžovatele žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 19. 2. 2003. V odůvodnění tohoto rozhodnutí upozornil na rozpory mezi stěžovatelem tvrzenými skutečnostmi a jím předloženými důkazními prostředky. Uvedl, že tyto rozpory stěžovatel v průběhu celého daňového nevyvrátil a že neuvedl jedinou konkrétní informaci, kterou by měl zprostředkovatel stěžovateli oznámit. Zmínil také, že zprostředkovatel, aniž právně existoval, měl poskytnout stěžovateli fundované a odborně významné informace. Konstatoval, že pokud daňový subjekt využije zprostředkování ve svém podnikání, musí být schopen doložit reálnou existenci tohoto postupu. U předmětného zprostředkování pak nebylo prokázáno, že jeho poskytovatelem byla uvedená společnost, ani skutečnost, že tato činnost vůbec byla uskutečněna. Poté se žalovaný vyjádřil k jednotlivým konkrétním námitkám stěžovatele.

Toto rozhodnutí stěžovatel napadl žalobou ze dne 18. 4. 2003. Ve své žalobě především namítal, že se nevypořádal se všemi odvolacími námitkami, což ve své žalobě

podrobně rozvedl. Dále uvedl, že na jeho žádost o sdělení důvodů rozdílu mezi stanoveným základem daně a daní přiznanou stěžovatelem dle ust. § 39 odst. 2 d. ř. odpověděl žalovaný pouze přípisem bez odůvodnění, čímž bylo stěžovateli znemožněno účinně se bránit proti platebnímu výměru. Stěžovatel také upozornil, že vytýkací řízení bylo zahájeno výzvou formulovanou nejednoznačným způsobem, a proto nemohl na pochybnosti správce daně reagovat. Stěžovatel také namítal, že závěr žalovaného o neprokázání faktického uskutečnění zprostředkování je nesprávný, neboť v průběhu vytýkacího i odvolacího řízení předložil řadu písemností, které jeho tvrzení dosvědčovaly.

V průběhu soudního jednání zástupce stěžovatele uvedl, že žalovaný na jedné straně vydal rozhodnutí, v němž neuznal nadměrný odpočet z předmětného zprostředkování, a na straně druhé vydal rozhodnutí, v němž předmětné zprostředkování uznal jako výdaj u daně z příjmů právnických osob. Dále připomněl, že zprostředkovatel daň na výstupu řádně odvedl a zaplatil. Zástupkyně žalovaného k tomuto argumentu stěžovatele uvedla, že okolnosti, za kterých jsou jednotlivé náklady posuzovány, jsou odlišné a podmínky pro jejich uznání jsou různé. Nelze proto z uznání výdajů dovodit souvislost pro uznání nadměrného odpočtu DPH.

Krajský soud předmětnou žalobu zamítl. V odůvodnění svého rozsudku především uvedl, že podle § 19 odst. 1 zák. č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zák. o DPH“), má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, případně k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná. To znamená, že nárok na odpočet daně vzniká daňovému subjektu tehdy, jsou-li splněny dvě zákonné podmínky: Daňový subjekt musí prokázat, že pořídil zboží nebo služby, a současně prokázat, že toto zboží nebo tyto služby využil k dosažení příjmů za své zboží nebo služby. Pokud daňový subjekt nesplní jednu z těchto podmínek, nesplní ani podmínky pro přiznání nároku na odpočet. V průběhu daňového řízení stěžovatel neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění, tj. nebyla prokázána souvislost mezi předloženými smlouvami a činností zprostředkovatele. Závěr žalovaného, že stěžovatel nedoložil reálné a prokazatelné výsledky dohodnutých služeb zprostředkovatele, na základě kterých by byly vytvořeny konkrétní příležitosti k uzavření předmětných obchodních smluv s jednotlivými odběrateli, je správný, v rozhodnutí dostatečně odůvodněn a podložen skutkovými zjištěními. Krajský soud neshledal pochybení žalovaného ohledně v žalobě namítaného porušení § 2 odst. 3 d. ř. Krajský soud dále uvedl, že správce daně splnil svoji povinnost danou ust. § 31 odst. 8 d. ř. a stěžovatel rozpory a pochybnosti, které se vyskytly v průběhu daňového řízení, nevyvrátil. Stěžovatel tedy neunesl své důkazní břemeno podle ust. § 31 odst. 9 d. ř. a nesplnil podmínky pro uplatnění nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty dle ust. § 19 odst. 1 zák. o DPH.

V.

Předně je nutno poznamenat, že stížní námitka, ve které stěžovatel uvádí, že správce daně nemůže výdaj, který považuje za řádně uplatnitelný pro účely daně z příjmu, neuznat jako daňově uznatelný pro daň z přidané hodnoty, je namítána dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustně. Dle tohoto ustanovení stěžovatel v kasační stížnosti nemůže uplatnit důvody, jež neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval: „*Důvody kasační stížnosti lze opřít jen o takové konkrétní právní či skutkové důvody, jež byly v řízení před krajským soudem přípustně uplatněny (viz § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), a tedy alespoň v základních rysech*

formulovány v žalobních bodech [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] obsažených v žalobě či jejím včasném rozšíření, a případně dále (i po uplynutí lhůty k podání či rozšíření žaloby) upřesněny či podrobněji rozvedeny, aniž by tím byly rozšiřovány. To platí jen za předpokladu, že uvedené právní či skutkové důvody mohl stěžovatel v žalobě či jejím včasném rozšíření uplatnit.“ (Podle usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005 - 43, publikováno pod č. 685/2005 Sb. NSS).

Dle § 72 odst. 1 s. ř. s. může žalobce žalobu rozšířit o další žalobní body jen ve dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby, která uplynula dne 21. 4. 2003. Předmětnou námitku stěžovatel uvedl až při jednání konaném dne 20. 4. 2005, tedy po uplynutí lhůty k podání žaloby. Žádné okolnosti nenasvědčují tomu, že by mu v uplatnění uvedené námitky již v žalobě cokoli bránilo – od doby, kdy byl povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1999, uplynuly v době podání žaloby minimálně dva roky, takže stěžovateli muselo být známo, zda a případně jak bylo uplatnění odměn za zprostředkování podle zprostředkovatelských smluv se společností C. & T. S. s. r. o. pro účely daně z příjmů právnických osob posuzováno.

Obiter dictum však Nejvyšší správní soud obecně poznamenává, že námitka, že správní orgán posuzoval skutkově a právně obdobné věci rozdílně, aniž k tomu existoval racionální důvod, může být za určitých okolností v řízení před správními soudy námitkou relevantní a soudy se takovou námitkou musí vždy přezkoumatelným způsobem vypořádat (srov. k tomu dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména jeho rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publikovaný pod č. 605/2005 Sb. Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, a nedávný zatím ani na webových stránkách soudu nepublikovaný rozsudek ze dne 25. 4. 2005, č. j. 2 As 7/2005 - 86).

VI.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

VI. a)

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stížní námitkou stěžovatele, že se krajský soud nezabýval jedním z argumentů stěžovatele (konkrétně sub V. již zmíněným argumentem, že správce daně nemůže výdaj, který považuje za řádně uplatnitelný pro účely daně z příjmu, neuznat jako daňově uznatelný pro daň z přidané hodnoty) a že tedy rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Pokud by tato stížní námitka byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení rozhodnutí krajského soudu.

Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44; srov. např. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; oboje dostupné na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud se tedy při hodnocení důvodnosti stěžovatelovy námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu v duchu těchto zásad zaměřil na otázku, zda je z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti namítá, že se krajský soud v odůvodnění svého rozsudku nezabýval argumentem stěžovatele, že žalovaný rozhodoval v téže věci dvakrát a pokaždé jinak. Na jedné straně nebyl výdaj spojený s úhradou zprostředkování uznán jako daňově uznatelný náklad a stěžovateli nebylo umožněno odečíst si daň z přidané hodnoty s tímto výdajem spojenou a na druhé straně žalovaný tento výdaj jako náklad daňově uznatelný pro účely daně z příjmu uznal.

V souladu se zásadou koncentrace řízení, kterou je vedeno řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, může žalobce podle § 72 odst. 1 s. ř. s. žalobu rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Ta v případě stěžovatele uplynula, jak již sub V. zmíněno, dne 21. 4. 2003. Předmětný argument o různém posuzování téže věci stěžovatel poprvé uvedl až při soudním jednání, konaném dne 20. 4. 2005. Ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s., které k podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu poskytuje poměrně dlouhou lhůtu dvou měsíců, dává žalobci dostatek času k tomu, aby k ochraně svých subjektivních veřejných práv učinil patřičné kroky a uplatnil všechny žalobní námitky (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/200 - 69, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65; oboje dostupné na www.nssoud.cz). Je bezesporu pochybením krajského soudu, že se s touto argumentací stěžovatele nevypořádal, tj. v rozhodnutí neuvedl, že se touto námitkou nebude zabývat z důvodu její opožděnosti; obecně je nutno považovat nevypořádání se s žalobní námitkou účastníka soudem za důvod nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí. Důvodnost kasační stížnosti ovšem může spočívat v nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí krajského soudu, jen mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že předmětná námitka byla opožděná, nemohla mít vliv na rozhodnutí o věci samé, neboť pro svoji opožděnost nemohla být důvodem zrušení rozhodnutí žalovaného (v námitce nebyla zmíněna ani žádná skutečnost, z níž by bylo lze dovodit vadu řízení před žalovaným či nezákonnost jeho rozhodnutí, ke kterým by krajský soud byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti, tj. i bez vznesení námitky – bylo-li by tomu tak, musel by Nejvyšší správní soud s ohledem na § 109 odst. 3 s. ř. s. rozhodnutí krajského soudu zrušit). Opožděná námitka tudíž nemohla zapříčinit nezákonnost rozhodnutí krajského soudu o věci samé, i když se s ní (přesněji řečeno s faktem její opožděnosti) krajský soud nevypořádal. Stížní námitka podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto není důvodná.

VI. b)

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou stěžovatele, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda stěžovatel splnil podmínky pro uplatnění nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty.

Podle § 19 odst. 1 zák. o DPH má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, případně k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná. Důkazní břemeno o prokázání těchto skutečností nesl dle § 31 odst. 9 daň. ř. stěžovatel, který byl

povinen prokázat současné splnění dvou podmínek: 1) přijetí tvrzeného zdanitelného plnění, 2) využití přijatého zdanitelného plnění k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná.

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 (srov. např. Kobík, J., Šperl, J. Dokazování v daňovém řízení, Aspi Publishing, Praha 2004, s. 132 a násl.). 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.

Podle § 642 zákona č. 513/1991 Sb., Obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen obch. zák.) *smlouvou o zprostředkování se 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)*. Předmětem plnění ze strany zprostředkovatele je tedy vyvíjení činnosti směřující k zákonem definovanému účelu (zajištění příležitosti pro zájemce, aby tento mohl se třetí osobou uzavřít určitou smlouvu). 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.

Především tedy je nutné, aby zájemce prokázal, že zprostředkovatel v jeho zájmu ve vztahu ke třetím osobám vůbec jednal (a to ať již ve vztahu přímo k nim či ve vztahu k osobám, o nichž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že na tyto třetí osoby budou působit ve prospěch zájemce). Vzhledem k velmi různorodým způsobům jednání, které zde připadají v úvahu, bude na zájemci, aby si zajistil přiměřené záznamy (příp. svědectví) o jednání zprostředkovatele; typicky jimi budou záznamy či zprávy zprostředkovatele o provedených jednáních s konkrétními osobami či záznamy o tom, kterým konkrétním osobám či na jaká konkrétní místa (např. těm útvarům oslovovaných právnických osob, které měly na starosti investice či nákup materiálu) 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.

Není vyloučeno, že samotná osoba zprostředkovatele (jeho autorita v určitém podnikatelském prostředí či oboru činnosti, důvěra, kterou k němu mají určití klíčoví lidé působící u oslovovaných třetích osob, apod.) výrazně napomáhá tomu, aby zájemce získal příležitost k uzavření smlouvy. Pokud zájemce jako daňový subjekt něco takového tvrdí, tj. tvrdí, že právě proto uzavřel smlouvu o zprostředkování s určitou osobou, musí jednak

prokázat její specifické či výjimečné znalosti, schopnosti, kontakty či jiná „aktiva“, jednak musí prokázat, že tyto kontakty byly také ve prospěch daňového subjektu jako zájemce reálně „nasazeny“, tj. že zprostředkovatel vskutku ve prospěch zájemce působil. Je zřejmé, že v některých případech bude obtížné takový důkaz podat, neboť působení zprostředkovatele bude natolik „intimní“ (a možná se pohybující natolik blízko mezí zákonem dovoleného), že zprostředkovatel nebude ochoten poskytnout zájemci potřebnou součinnost k osvětlení toho, že a jakým způsobem ve prospěch zájemce působil. Na důkazním břemenu zájemce jako daňového subjektu to však nic nemění; ostatně ne všechny výdaje, které daňový subjekt vynaloží, budou daňově uznatelné – takovými budou jen ty z nich, u nichž daňový subjekt jejich z hlediska zákona relevantní vlastnosti prokáže. Je pak na daňovém subjektu, aby při úvahách o rentabilitě svého podnikání zvážil i skutečnost, zda se mu určité specificky vynaložené výdaje na získání nových zakázek podaří daňově uplatnit, anebo zda v určité míře musí počítat s tím, že půjde o výdaje daňově neuplatnitelné.

V případě stěžovatele je relevantní vlastností podle § 19 odst. 1 zák. o DPH použití jím přijatých zdanitelných plnění, uskutečněných jiným plátcem při podnikání, čemuž lze stěží rozumět jinak, než že stěžovatel je povinen prokázat, že zde existuje souvislost mezi činností zprostředkovatele a podnikáním stěžovatele (tedy že nákupem služeb zprostředkovatele byl realizován resp. stěžovatel se mohl rozumně domnívat že bude či by mohl být realizován nějaký cíl v rámci podnikání stěžovatele – zde: zajistit nové zakázky). Stěžovatel byl tedy v daňovém řízení povinen předložit důkazy o tom, jakým konkrétním způsobem se předmět zprostředkovatelské smlouvy realizoval. Poté, co byl k tomu správcem daně vyzván, předložil několik kupních smluv, o kterých tvrdil, že byly výsledkem předmětného vztahu založeného smlouvou o zprostředkování. Za této situace přešlo důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 d. ř. na správce daně. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že žalovaný příslušné důkazní břemeno unesl. Objasnil podrobně okolnosti uzavírání jednotlivých smluv se třetími subjekty (zákazníky stěžovatele) a v průběhu tohoto dokazování nebyla jakýmkoliv způsobem potvrzena zprostředkovatelská činnost společnosti C. & T. S. s. r. o. ve vztahu k uvedeným uzavřeným smlouvám. V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že jeho tvrzení má vyvracet i skutečnost, že žádný z vyslechnutých zástupců společnosti, s nimiž byly vlastní smlouvy uzavřeny, zprostředkovatele neznal. Stěžovatel uvádí, že nikdy netvrdil, že by jej tyto osoby znát měly. Sám jednatel zprostředkovatele ve své výpovědi uvedl, že se zástupci těchto společností nejednal. Tvrzení těchto svědků tak mají vyvracet něco, co stěžovatel nikdy neuvedl.

Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že stěžovatel nikdy netvrdil, že uvedené osoby by vyslechnutí zástupci společnosti znát měli, ale jím vedenými výslechy správce daně sledoval zpochybnění stěžovatelem tvrzených a dokazovaných skutečností, a to v souladu s ust. § 31 odst. 8 d. ř. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem žalovaného i krajského soudu, že je krajně nepravděpodobné, že by ke zprostředkování došlo, aniž by o něm jedna ze smluvních stran věděla (byť i třeba zprostředkovaně), a že by žádné osoby na straně subjektů, s nimiž měl stěžovatel v důsledku činnosti zprostředkovatele údajně uzavřít smlouvy (tj. zákazníků stěžovatele), zprostředkovatele neznaly. Výpovědi vyslechnutých svědků neprokazují, že by ke zprostředkování fakticky došlo – neplyne z nich jakákoli kauzalita mezi jednáním zprostředkovatele a tím, že zákazníci stěžovatele s ním uzavřeli příslušné smlouvy. V průběhu daňového řízení navíc vyšly další skutečnosti, které tvrzení a důkazní prostředky stěžovatele zpochybňují. Jednalo se především o časové nesrovnalosti, které faktické provedení zprostředkování zpochybňují (oznámení zprostředkovatele o vytvoření příležitosti k uzavření kontraktu, který už byl uzavřen, uzavření údajně zprostředkovaných smluv v době, kdy zprostředkovatel neexistoval). Tyto rozpory stěžovatel

v průběhu celého daňového řízení věrohodným způsobem nevyvrátil. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval: *Unesl-li správce daně důkazní břemeno ve shodě s § 31 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tím, že vyvrátil tvrzení daňového subjektu oskutečnostech uvedených ve smlouvách o přijetí zdanitelného plnění, bylo na daňovém subjektu, aby prokázal svá tvrzení, přičemž absence takových důkazů šla k jeho tíži.* (Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, zveřejněno pod č. 666/2005 Sb. NSS).

Stěžovatel ve své kasační stížnosti uvádí, že podrobně popsal, jak ke zprostředkování docházelo, a především to, co bylo předmětem tohoto zprostředkování a že jediným reálným a prokazatelným výsledkem zprostředkování je právě uzavření smluv mezi jím a jeho obchodními partnery. Podle názoru Nejvyššího správního soudu však bylo povinností stěžovatele prokázat, že předložené smlouvy jsou výsledkem předmětného smluvního vztahu, tj. že ke zprostředkování skutečně došlo. Uskutečněním zdanitelného plnění rozumí zák. o DPH stav faktický, nikoli stav formálně vykázaný. Pro správce daně nemůže být rozhodující, že daňový subjekt uplatněný nárok na odpočet daně doložil po formální stránce perfektními doklady, rozhodující je ta skutečnost, že uplatněný nárok nebyl stvrzen po stránce faktické (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. února 1998, č. j. 29 Ca 157/97 - 35, zveřejněný pod. č. 271/1998 v příloze časopisu Správní právo). Stěžovatel sice mechanismus zprostředkování popsal, ale žádným způsobem nedoložil. Ani z výpovědi svědka T. J. (viz Protokol o ústním jednání ze dne 12. 11. 2001, č. j. 234538/01/379932/4122, č. l. 191 soudního spisu), jednatele společnosti C. & T. S. s. r. o., nevyplývá, jakým konkrétním způsobem zprostředkování probíhalo a jaký vliv mělo na uzavření smluv, které dle tvrzení stěžovatele mají být výsledkem tohoto zprostředkování. Jeho obecné a neurčité odpovědi na otázky správce daně neprokázaly ani nepodpořily tvrzení stěžovatele, že ke zprostředkování skutečně došlo. Stěžovatel sice, jak uvádí v kasační stížnosti, tvrdil, že bez činnosti zprostředkovatele by nikdy nedošlo k uzavření předmětných smluv. Nevyvrátil však výše uvedené pochybnosti správce daně a věrohodným způsobem neprokázal, že ke zprostředkování skutečně došlo.

Námitka stěžovatele, že zprostředkovatel daň z přidané hodnoty státu řádně odvedl, ale na druhé straně nebylo zájemci o zprostředkování umožněno, aby si tento náklad odečetl, není důvodná. Předmětem sporu je, zda stěžovatel splnil podmínky pro uplatnění nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty. Fakt, že zprostředkovatel daň z přidané hodnoty státu řádně odvedl, nezakládá ještě nárok jiného subjektu na její vrácení. Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty stanoví § 19 odst. 1 zák. o DPH a předmětem sporu je posuzování toho, zda je stěžovatel splnil, k čemuž, jak výše podrobně vyloženo, nedošlo.

VII.

Nejvyšší správní soud tedy nezjistil naplnění důvodu kasační stížnosti uplatňovaného stěžovatelem. Nejvyšší správní proto kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

VIII.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly

mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. května 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu