



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: **V. D.**, zastoupeného Mgr. Hanou Kuncovou, advokátkou se sídlem Pod Višňovkou 23, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 10. 2005, č. j. 8 Ca 103/2004 - 100,

t a k t o :

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 4. 2004, č. j. 509/04 - 130, č. j. 510/04-130, č. j. 511/04-130, č. j. 512/04-130, č. j. 513/04-130, č. j. 514/04-130, č. j. 516/04-130 a č. j. 517/04-130. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům, vydaným dne 16. 1. 2002 Finančním úřadem Praha-západ na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období července, resp. srpna, září, října, listopadu a prosince roku 1997, a dubna a prosince roku 1998.

II.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti namítal, že prokázal svá plnění, tj. fakturaci na své zákazníky, nejen fakturami, smlouvami, jako je to v případě společnosti D., a. s. a O., a. s., ale i svědeckými výpověďmi. Ze svědecké výpovědi P. P., vedoucího oddělení dopravy společnosti D., a. s., B., ze dne 20. 9. 2001 před Finančním úřadem v Benešově vyplývá, že nevylučuje možnost spolupráce společnosti G. s. r. o. se stěžovatelem. Z další svědecké

výpovědi pana Ing. J. P., ekonomického ředitele společnosti O. T., a. s., vyšlo najevo, že společnost G., s. r. o., jejíž jednatelkou je I. Š., byla iniciátorem zahájení spolupráce mezi O. T., a. s. a stěžovatelem. Ze svědecké výpovědi Ing. P. Š. ze společnosti S., s. r. o. vyplývá, že jejich zaměstnanec pan K. měl oprávnění, aby prostřednictvím společnosti G., s. r. o. byl sjednán kontakt stěžovatele se společností S., s. r. o. Z doplněného prohlášení zaměstnance pana K. ze dne 25. 6. 2002 je zřejmé, že společnost G., s. r. o. vystupovala ve věci zprostředkování mezi stěžovatelem a společností S., s. r. o. Stěžovatel dále odkázal na svědeckou výpověď paní I. Š. ze dne 12. 4. 2002, kde uvedla, že společnost G., s. r. o. zprostředkovala mezinárodní přepravu pro společnosti B., D. R., O., I., C., D., H. Tato svědkyně zároveň vypověděla, že stěžovatel potřeboval vědět celou obchodní strategii výše uvedených společností. Na základě těchto skutečností není pravdou, že by stěžovatel neunesl důkazní břemeno, naopak všemi možnými prostředky prokázal zprostředkování mezinárodní přepravy a poradenství, která mu poskytla společnost G., s. r. o.

Stěžovatel dále uvádí, že společnost G. s. r. o. vystavovala faktury s předmětem plnění „poradenství při zprostředkování obchodních kontaktů v mezinárodní dopravě“ a tyto faktury byly správcem daně a žalovaným uznány jako oprávněné ve smyslu § 24 zák. č. 576/1992 Sb., o daních z příjmu v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmu“) a také pro odpočet DPH podle tehdy platného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Tyto faktury za období od 1. 6. 1995 odpovídají nejenom předmětu podnikání společnosti G., s. r. o., ale i předmětu podnikání stěžovatele. Faktury stejného typu správce daně za období let 1995 a 1996 v plné výši uznal, ale neuznal stejné zdanitelné plnění v roce 1997 a 1998. Stěžovatel konstatuje, že během celého daňového řízení prokázal, že předmětné plnění je shodné na dotčených neuznaných daňových dokladech stejně jako na daňových dokladech, které žalovaný uznal.

Z provedeného dokazování podle stěžovatele jednoznačně vyplývá, že společnost G., s. r. o., jejímž jménem jednala paní I. Š., předmětné obchody, tj. objednávky na dopravu pro stěžovatele, zprostředkovala. Vzhledem k tomu, že mnoho zákazníků stěžovatele znalo paní Š. již z jejího dřívějšího pracoviště C., a. s., nezkoumali, zda provádí zprostředkování prostřednictvím společnosti G., s. r. o. Stěžovatel rovněž poukázal na skutečnost, že ujednání mezi stěžovatelem a společností G., s. r. o. podléhají obchodnímu tajemství. Proto je samozřejmé, že vyslechnutí zástupci odběratelů služeb stěžovatele neznali vzájemnou dohodu mezi společností G., s. r. o. a stěžovatelem. V rámci dokazování bylo prokázáno, že stěžovatel pro dotčené zákazníky provádí či prováděl dopravu.

Stěžovatel dále konstatoval, že je zřejmé, že městský soud nezhodnotil řádně posuzované daňové doklady, když je zkoumal pouze z hlediska formálního obsahu, ale neposuzoval je z věcného hlediska, čímž porušil zásadu daňového řízení uvedenou v § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Stěžovatel v této souvislosti odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu publikované pod č. 125/2004 Sb. NSS. Městský soud a správce daně porušili rovněž i zásadu uvedenou v § 2 odst. 3 daňového řádu.

Podle stěžovatele městský soud použil šikanózní výklad práva; přestože příjmy z faktur stěžovatele společnost G., s. r. o. řádně odvedla, odvedla i DPH, tzn. že ve finále dojde u stěžovatele *de facto* ke dvojímu zdanění. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2005, č. j. 2 Afs 140/2004 - 155.

Z výše uvedených důvodů navrhl stěžovatel rozhodnutí městského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

III.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že důvody, které jej vedly k vydání napadeného rozhodnutí, jsou uvedeny v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a že průběh celého řízení je zřejmý ze spisového materiálu. Žalovaný se domnívá, že Městský soud v Praze posoudil žalobní důvody po skutkové i právní stránce správně a svůj výrok podrobně odůvodnil. Navrhuje tedy, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť stěžovatel nesouhlasí s právním názorem městského soudu, který nesprávně posoudil otázku průkaznosti přijetí zdanitelných plnění od společnosti G., s. r. o. (zprostředkování obchodních případů v mezinárodní dopravě), tedy unesení důkazního břemene stěžovatelem.

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

V.

Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti. Správcem daně byla u stěžovatele provedena daňová kontrola daně z přidané hodnoty a daně z příjmů fyzických osob mj. za zdaňovací období červenec až prosinec 1997 a duben a prosinec 1998 s tím, že správce daně nepřipustil odpočet DPH u daňových dokladů č. 970107, 970108, 970109, 970110, 970111, 970112, 980104 a 980112, vystavených společností G. s.r.o. na žalobce, jejichž předmětem bylo (s výjimkou faktury č. 980112) zprostředkování obchodních případů v mezinárodní dopravě za provizi; předmětem fakturace u faktury č. 980112 byla dohodnutá odměna za ukončení obchodní spolupráce neboli tzv. odstupné. Na základě výsledků této daňové kontroly (popsané ve zprávě č. j. 175887/01/060931/1596) vyměřil správce daně stěžovateli dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec až prosinec 1997 a duben a prosinec 1998 v celkové výši 434 412 Kč (31 900 Kč + 48 400 Kč + 51 700 Kč + 68 552 Kč + 41 360 Kč + 82 720 Kč + 84 920 Kč + 24 860 Kč). Toto své rozhodnutí odůvodnil správce daně tím, že nároky na odpočet daně za provizi, resp. odstupné fakturované výše popsány doklady byly uplatněny v rozporu s ust. § 19 zákona o DPH. Stěžovatel dle jeho názoru v průběhu daňové kontroly neprokázal (na základě předložených důkazních prostředků – listinných dokladů, stěžovatelem sdělených skutečností a na základě informací, které správce daně získal v odpovědi na dožádání místně příslušných správců daně společností, které stěžovatel uvedl jako své obchodní partnery), že společnost G. s.r.o. pro něj opravdu zprostředkovala obchodní kontakty v mezinárodní dopravě, tedy že by byly tyto jeho náklady vynaložené na zprostředkování přijatým zdanitelným plněním, uskutečněným jiným plátcem, které použil při podnikání, a proto by měl mít dle § 19 odst. 1 zákona o DPH nárok na odpočet této daně.

Dodatečné platební výměry napadl stěžovatel odvoláním, které žalovaný žalobou napadenými rozhodnutími zamítl. V odůvodnění těchto rozhodnutí ze dne 1. 4. 2004 setrval žalovaný na stanovisku správce daně uvedeném ve zprávě o daňové kontrole; potvrdil, že stěžovatel neprokázal, že by pro něj společnost G. s.r.o. uskutečnila zdanitelná plnění uvedená na předmětných fakturách. Uplatněné nároky na odpočet daně za poskytnutou

provizi (v posledním případě pak odstupné), fakturované dodavatelem G. s.r.o., nebyly proto oprávněné.

Všechna tato rozhodnutí stěžovatel napadl žalobou, kterou městský soud zamítl. V odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že předmětem sporu v projednávané věci byla otázka průkaznosti žalobcových tvrzení o tom, že od společnosti G. s.r.o. přijal zdanitelná plnění (konkrétně zprostředkování obchodních případů v mezinárodní dopravě). Městský soud dále konstatoval, že podmínkou pro legální uplatnění nároku na odpočet DPH v roce 1997 i 1998 je daňový doklad obsahující všechny předepsané náležitosti, současně ovšem musí být vystaven v souladu s realitou, tj. deklarovaná obchodní operace musela skutečně proběhnout a dodavatelem musel být subjekt, jenž fakturu vystavil. Bylo tedy na žalobci, aby prokázal, že ke zprostředkování obchodů v mezinárodní dopravě ze strany společnosti G. s.r.o. skutečně došlo. V průběhu daňového řízení nebylo zpochybněno, že kontakty stěžovatele na odběratele zprostředkovala paní I. Š., faktury za zprostředkování (resp. odstupné) vystavila nicméně nikoliv paní I. Š., ale společnost G. s. r. o. a tyto dvě osoby nelze libovolně zaměňovat. Na tom podle městského soudu nemění nic ani skutečnost, že paní Š. je jednatelkou předmětné společnosti. Jestliže stěžovatel tvrdil, že od společnosti G., s. r. o. přijal určité plnění a vynaložil na to určité výdaje, pak byl povinen toto své tvrzení prokázat (§ 31 odst. 9 daňového řádu), přičemž nesl riziko, že nedokáže-li své tvrzení prokázat, nebude moci uplatnit nárok na odpočet DPH. Kromě prohlášení jednatelky společnosti G. s.r.o. ovšem stěžovatel nepředložil žádné důkazní prostředky, které by jeho tvrzení potvrzovaly. Městský soud doplnil, že samotná existence smlouvy o zprostředkování, platná i ve zdaňovacím období 1997 a 1998, není důkazem o skutečném zprostředkování. Ani zástupci společností, pro něž žalobce zajišťoval dopravu, nedokázali sdělit, jaký subjekt pro ně zprostředkování provedl. K námitce porušení zásady hodnocení důkazů v daňového řízení městský soud uvedl, že důkazní břemeno nesl žalobce.

VI.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Přitom předesílá, že o právně obdobných kasačních stížnostech stejného stěžovatele rozhodoval již v rozsudcích vedených pod sp. zn. 2 Afs 14/2006 a 2 Afs 15/2006, a v projednávané věci neshledal žádný racionální důvod, pro který by se měl odchýlit od právních názorů v těchto rozsudcích obsažených, a na které proto v plném rozsahu odkazuje.

Podle ustanovení § 19 odst. 1 zák. o DPH má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, nebo zboží z dovozu, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Dle § 19a má plátce nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění uskutečněných jiným plátcem, která použije k uskutečnění zdanitelných plnění podléhajících dani na výstupu, zdanitelných plnění osvobozených od povinnosti uplatnit daň na výstupu podle § 45, 45b, 46 a 47, zdanitelných plnění osvobozených od daně uvedených v § 20 odst. 2, případně k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná, pokud tento zákon nestanoví jinak. Důkazní břemeno o prokázání těchto skutečností nesl dle § 31 odst. 9 daňového řádu 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 uplatnit daňový odpočet, je na jeho straně.

Podle § 642 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen obchodní zákoník) platí, že: „*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 tyto výdaje uplatnit jako odpočet ve smyslu § 19 zákona o 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“, a dále 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 mezi 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). Jak již Nejvyšší správní soud judikoval ve svém rozhodnutí ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, zveřejněno pod č. 666/2005 Sb. NSS: *„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 o skutečnostech uvedených ve smlouvách o přijetí zdanitelného plnění, bylo na daňovém subjektu, aby prokázal svá tvrzení, přičemž absence takových důkazů šla k jeho tíži.“*

K námitce stěžovatele, že obchodní partneři stěžovatele nezkoumali, zda paní Š. provádí zprostředkování prostřednictvím společnosti G., s. r. o, nebo jako fyzická osoba, Nejvyšší správní soud uvádí následující. Pokud ze svědecké výpovědi vyplývá, že svědek znal nebo využil ke zprostředkování paní Š., neznamená to ještě, že tato svědecká výpověď prokazuje, že v daném případě byla zprostředkovatelem společnost G., s. r. o. To, že je paní Š. jedinou společnicí a jednatelkou této společnosti neznamená, že veškeré právní nebo faktické úkony, které paní Š. vykoná, jsou přiřitatelné zároveň společnosti G., s. r. o., obzvláště za situace, kdy její jednání bylo lze přičíst i paní Š. jako osobě podnikající na základě živnostenského oprávnění, případně jako osobě jednající za společnost C., a. s.

Nejvyšší správní soud souhlasí s hodnocením městského soudu i žalovaného, že výpovědi vyslechnutých svědků, jakož i jejich prohlášení a prohlášení stěžovatele, neprokazují, že by ke zprostředkování fakticky došlo – neplyne z nich jakákoli kauzalita mezi jednáním zprostředkovatele (společnosti G., s. r. o.) a tím, že zákazníci stěžovatele s ním uzavřeli příslušné smlouvy.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti uvádí, že ze svědecké výpovědi P. P., vedoucího oddělení dopravy společnosti D., a. s., B., ze dne 20. 9. 2001 před Finančním úřadem v Benešově vyplývá, že nevylučuje možnost spolupráce společnosti G. s. r. o. se stěžovatelem. To že předmětný svědek nevylučuje možnost, že ke zprostředkování došlo, ovšem toto zprostředkování ještě neprokazuje.

Z další svědecké výpovědi pana Ing. J. P., ekonomického ředitele společnosti O. T., a. s., podle stěžovatele vyplývá, že společnost G., s. r. o., jejíž jednatelkou je I. Š., byla iniciátorem zahájení spolupráce mezi O. T., a. s. a stěžovatelkou. Tento závěr podle Nejvyššího správního soudu z dané výpovědi nelze učinit. V protokolu o ústním jednání, při kterém byl tento svědek vyslechnut (č. j. 28680/01/088930/3079), je např. uvedena tato

odpověď svědka: „*Smlouva o spolupráci mezi firmou V. s. a O. T. a. s. o zajišťování přepravy, byla uzavřena v roce 1996 po ukončení spolupráce s firmou C. v oblasti prodeje konfekčních výrobků. S firmou G. s. r. o. nebyla uzavřena žádná smlouva a ani nebylo jednáno.*“ Předmětný svědek pouze dosvědčil účast paní Š. na zprostředkování tohoto obchodu.

Ze svědecké výpovědi pana Ing. P. Š., ze společnosti S., s. r. o. dle stěžovatele vyplývá, že jejich zaměstnanec pan K. měl oprávnění, aby prostřednictvím společnosti G., s. r. o. byl sjednán kontakt stěžovatele se společností S., s. r. o. Nejvyšší správní soud z protokolu o ústním jednání ze dne 27. 9. 2001, č. j. 146233/01/103914/4414, zjistil, že tento svědek např. vypověděl, že: „*Není mi známo, že by společnost G. s. r. o., potažmo její zástupkyně I. Š., zprostředkovávala obchodní případy mezi S. a V. D.*“ Oprávnění pana K. bylo potvrzeno v tak obecné rovině, že z něj nelze usuzovat, že ke zprostředkování skutečně došlo. Stěžovatel ve své kasační stížnosti argumentuje prohlášením pana K. ze dne 25. 6. 2002, v němž tento účast společnosti G., s. r. o. na zprostředkování potvrdil. Jak však Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, ve svém prohlášení ze dne 14. 9. 2000 stejný svědek uvedl, že předmětné obchody zprostředkovala paní I. Š., zaměstnaná dříve v C. a. s. Důkazní síla doplněného pozdějšího prohlášení ze dne 25. 6. 2002 je tedy velmi problematická a lze opět konstatovat, že faktické zprostředkování společností G., s. r. o. nebylo prokázáno.

Stěžovatel dále odkázal na svědeckou výpověď paní I. Š. ze dne 12. 4. 2002, ze které vyplývá, že společnost G., s. r. o. zprostředkovala mezinárodní přepravu pro společnosti B., D. R., O., I., C., D., H. Jak ale bylo zjištěno ze správního spisu, zástupci těchto společností ani v jednom případě nepotvrdili účast společnosti G., s. r. o. na zprostředkování (viz např. protokol o ústním jednání č. j. 27164/02/265970/8282, v němž Ing. J. K., finanční ředitel společnosti H., vypověděl, že zprostředkovatelskou činnost společnosti G., s. r. o. nezjistil a není mu o ní nic známo; dále např. protokol, č. j. 33649/02/01932/3182, v němž paní M. V., jednatelka společnost D.-R. spol. s. r. o. vypověděla, že: „*Mezi společnostmi D.-R. spol. s. r. o. a V. D. firma G., s. r. o. nevystupovala jako zprostředkovatel*“). Nejvyšší správní soud znovu zdůrazňuje, že prokázání účasti paní Š. nelze automaticky považovat za prokázání účasti společnosti G., s. r. o.

Stěžovatel dále uvedl, že je zřejmé, že městský soud nezhodnotil řádně posuzované daňové doklady, když je zkoumal pouze z hlediska formálního obsahu, ale neposuzoval je z věcného hlediska, čímž porušil zásadu daňového řízení uvedenou v § 2 odst. 7 daňového řádu. Toto ustanovení určuje povinnosti správce daně v průběhu daňového řízení. Městský soud tak mohl maximálně pochybit, když shledal, že k porušení tohoto ustanovení nedošlo, což se však, z důvodů výše uvedených, nestalo. Ze stejných příčin není důvodná ani námitka, že městský soud porušil § 2 odst. 3 daňového řádu, případný není ani odkaz stěžovatele na rozhodnutí publikované ve Sb. NSS pod č. 125/2004, jež se vztahovalo k tzv. „disimilovanému právnímu úkonu“. Pouze pro úplnost uvádí Nejvyšší správní soudu znění tohoto judikátu: „*Ze zásady uvedené v § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, plyne, že v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně bez ohledu na to, zda je skutečný stav zastřen stavem formálně právním. Tuto zásadu musí správce daně respektovat i tehdy, svědčí-li ve prospěch daňového subjektu.*“

K námitce stěžovatele, že faktury stejného typu správce daně za období let 1995 a 1996 v plné výši uznal, ale neuznal stejná zdanitelná plnění v roce 1997 a 1998, Nejvyšší správní soud uvádí, že předmětem sporu jsou zdanitelná plnění uskutečněná (resp. je o nich

tvrzeno, že byla uskutečněna) ve zdaňovacím období červenec až prosinec roku 1997 a v dubnu a prosinci roku 1998. Nejvyšší správní soud se zabýval posouzením právní otázky, zda stěžovatel prokázal, že od společnosti G., s. r. o. přijal zdanitelná plnění (zprostředkování obchodních případů v mezinárodní dopravě, resp. odstupné za zprostředkovatelské služby) v předmětném zdaňovacím období a dospěl k jednoznačnému závěru, že stěžovatel toto neprokázal. Nejvyšší správní soud již delší dobu zastává názor, že v českém veřejném právu platí princip zásadní vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí (v podrobnostech viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005 - 86, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, všechny zveřejněné na www.nssoud.cz). Nutno však poznamenat, že účastník řízení před správním orgánem se může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem – jinak řečeno, účastník se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi (i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem), nýbrž se může domáhat toliko toho, aby správní orgán dodržoval takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, jenž je mu zákonem dán. Jestliže tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal uskutečnění jím tvrzených zdanitelných plnění, je nutně zákonnou jen taková posuzovací praxe správního orgánu, která skutkově totožné případy z jiných zdaňovacích období posuzuje shodně jako v nynějším případě stěžovatele Nejvyšší správní soud. Jiný pohled nutně nemůže být v souladu se zákonem, a proto stěžovateli poukaz na případné jiné posuzování obdobných jeho věcí z jiných zdaňovacích období nemůže být ve věci nyní projednávané již z podstaty věci ku prospěchu. Jinak řečeno – byla-li praxe správce daně při posuzování průkaznosti stěžovatelem tvrzených zdanitelných plnění v letech 1995 a 1996 ke stěžovateli benevolentnější, nelze takovýto postup správce daně považovat za správný a zákonný. Stěžovatel se na něj proto nemůže odvolávat. Nemůže navíc v daném případě poukazovat ani na legitimnost svého tehdejšího očekávání, že správce daně bude i v letech 1997 a 1998 nadále na stěžovatele stejně (nezákonně) benevolentní jako v letech 1995 a 1996 – ze skutkových okolností případu, jak byly výše rozebrány, totiž je patrné, že způsob, kterým stěžovatel v roce 1997 a 1998 plnil svoji důkazní povinnost, je natolik nedostatečný, že se nemohl rozumně domnívat, že v případě prověřování by své důkazní břemeno mohl unést. Poukaz na jednání opírající se o legitimní očekávání totiž může mít relevanci pouze tehdy, jednala-li dotyčná osoba určitým způsobem proto, že se se zřetelem ke všem rozhodným skutečnostem mohla domnívat, že postupuje v souladu se zákonem. U stěžovatele však tomu tak nebylo.

Rovněž není důvodná námitka stěžovatele, že v předmětné případě došlo k šikanóznímu výkladu práva, protože daň z příjmu z faktur stěžovatele společnost G., s. r. o. řádně odvedla, stejně jako odvedla i DPH, tzn. že ve finále dojde *de facto* ke dvojímu zdanění. Jak již bylo uvedeno výše, 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 (v daném případě prokáže splnění podmínek § 19 až § 22 zákona o DPH). To však neznamená, že tato zdanitelná plnění nejsou předmětem daně z příjmu na straně toho, kdo z nich měl prospěch. Nejvyšší správní soud v této souvislosti neshledal žádný vztah mezi projednávaným případem a právním názorem vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2005, č. j. 2 Afs 140/2004 - 155, na který stěžovatel v souvislosti s touto stížní námitkou odkázal.

Na závěr Nejvyšší správní soud připomíná své rozhodnutí ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245, v němž v obdobné věci vyložil, že: „*Uskutečněním zdanitelného plnění rozumí zákon 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.*“

Nejvyšší správní soud navíc na základě tohoto rozhodnutí judikoval, že: „*Daňový subjekt, který chce v souvislosti s výdajem za služby zprostředkovatele na základě smlouvy o zprostředkování podle § 642 zákona č. 513/1991 Sb., Obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty, musí v první řadě prokázat, že zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho jako zájemce 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.*“

VIII.

Nejvyšší správní soud tedy nezjistil naplnění žádných z důvodů kasační stížnosti uplatňovaných stěžovatelem a kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný 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 31. ledna 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu