



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: **B. a. s.**, zastoupeného JUDr. Pavlem Sedláčkem, advokátem se sídlem Dlouhá 16, Praha 1, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 26. 4. 2006, č. j. 9 Ca 113/2004 - 81

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2003, č. j. FŘ-4516/13/03, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 1999 ve výši 325.075,- Kč vydanému Finančním úřadem pro Prahu 4 dne 30. 1. 2003 pod č. j. 26308/03/004516/6583.

V kasační stížnosti nejprve poukázal na to, že městský soud se ztotožnil s názorem stěžovatele, že spor v této věci vznikl na základě odlišného právního chápání podstaty případu, kdy stěžovatel přistoupil k posouzení nároku na odpočet čistě z obchodního hlediska se znalostí fungování mezinárodního obchodu a holdingu, zatímco finanční orgány šetřily

nárok z pohledu fundamentálního výkladu zákona. Městský soud pak přisvědčil finančnímu ředitelství, že v žádném důkazním prostředku není uveden předmět a rozsah zdanitelného plnění a že pokud stěžovatel hodlal uplatnit odpočet daně, měl si zjednat u dodavatele jako vystavovatele faktury takový doklad, který by obsahoval dostatečně zřejmou náležitost daňového dokladu ve smyslu ustanovení § 12 odst. 2 písm. f) zákona o DPH. Žádná právní úprava však nestanoví, jaký má být skutečný rozsah popisu a předmětu plnění ve smyslu citovaného ustanovení.

Stěžovatel dále uvádí, že předmětné daňové řízení mělo být zastaveno, protože správce daně vykonal kontrolu oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH již jednou, a to u zdaňovacích období prosince 1999 až září 2000. Správce daně vydal pravomocné rozhodnutí osvědčující oprávněnost těchto odpočtů (stěžovatel odkázal na správní spis). Z toho důvodu byla vydána v téže věci stejným správcem daně dvě rozdílná rozhodnutí.

Vada daňového dokladu nebyla stěžovateli nikdy sdělena.

Stěžovatel dále namítá, že společnost T. G. a. s. nesporně odvedla přijatou daň z přidané hodnoty do státního rozpočtu a uplatněním odpočtu ze strany stěžovatele nedošlo ke zkrácení daňového příjmu státu. Ostatně zprostředkovatel odvedl ze své provize i daň z příjmů.

Z rozsahu uzavřených kupních smluv také vyplývá, že byly zprostředkovány obraty ve statisících tun u komodit, se kterými do doby uzavření zprostředkovatelských smluv a následného zprostředkování stěžovatel neobchodoval.

Stěžovatel také konstatuje, že městský soud při svém rozhodování nezohlednil, že stěžovatel nikdy nebyl přímou součástí holdingového uspořádání T.G. a. s. a nebyl obchodně řízen společností T. G. a. s.

Pokud městský soud dospěl k závěru, že k poskytování služeb docházelo v rámci holdingového uspořádání (obchodní rozhodování a obchodní kapacity byly soustředěny u zprostředkovatele, obchodní společnosti neměly žádný obchodní vliv, ale prováděly pouze nákup a prodej), pak tato úvaha měla vést k aplikaci ustanovení § 6 zákona o DPH. Kapitálová a personální provázanost osob majících zvláštní vztah k plátcí podléhá pouze zvýšené kontrole rozsahu plnění. Výše provize, způsob jejího výpočtu a vazba na rozsah kontrahovaného množství komodit však nebyly zpochybněny a nebyly ani předmětem šetření správce daně.

Závěr městského soudu proto nemá oporu v šetření provedeném správcem daně a dokazování v rámci soudního řízení. Tím, že bylo po stěžovateli požadováno prokazování provedených zprostředkovatelských služeb, tedy služeb, jež byly prováděny zprostředkovatelem, a nikoliv jím samým, došlo k porušení základní zásady daňového řízení, která ukládá stěžovateli prokazovat pouze takové skutečnosti, které jsou předmětem jeho tvrzení. Důkazní břemeno ohledně rozsahu zprostředkovatelských služeb nemůže nést stěžovatel. Je sice jeho povinností prokazovat svá tvrzení, tj. tvrzený výsledek zprostředkování (přijetí výsledku v podobě uzavřených kupních smluv), nikoli však to, v jaké formě, v jakém čase a v jakém místě bylo zprostředkování prováděno. Správci daně byly předloženy uzavřené smlouvy, doklady o dodávkách, kompletní fakturace dodávek a prohlášení, že k uzavření kupních smluv došlo na základě zprostředkování a nikoliv přímým jednáním stěžovatele a odběratelů. Důkaz svědeckou výpovědí jmenovitě uvedených

obchodních partnerů nebyl proveden, ačkoliv byl navrhován. Bylo též řádně prokázáno uzavření kupní smlouvy, dosažení obratu v komoditách, se kterými do té doby stěžovatel neobchodoval a uhrazení provize za zprostředkování. Správce daně ale neučinil úkon, kterým by u zprostředkovatele zjistil rozsah poskytnutých činností. V této souvislosti stěžovatel odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 193/99.

Stěžovatel také namítá, že správce daně porušil povinnost v souvislosti s nedostatečnými výzvami stěžovateli na odstranění vad jím poskytnutých tvrzení, možnosti dalšího důkazního řízení a povinnosti finančního úřadu ve vztahu k provedení dokazování.

V doplněních kasační stížnosti stěžovatel poukázal na rozsudky městského soudu, jimiž byla zrušena rozhodnutí o odvolání ve věci daně z příjmů právnických osob a následně byly zrušeny i dodatečné platební výměry na tuto daň. Jestliže došlo ke zrušení dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů právnických osob, měly by být zrušeny i dodatečné platební výměry na DPH, neboť došlo k doměření daní stejným procesním postupem správce daně a byly použity a hodnoceny stejné důkazní prostředky. Soud v daných případech dospěl k závěrům, že nelze po stěžovateli požadovat doložení činností, které měl provádět zprostředkovatel ve vztahu ke třetím osobám; důkazy, které nemá stěžovatel k dispozici, je proto povinen opatřit správce daně. Správce daně tudíž pochybil, pokud nezjišťoval okolnosti uzavření kupních smluv u třetích osob.

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

II.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti především označil za předmět sporu požadavek správce daně podpořený stanoviskem městského soudu na prokazování rozsahu, doby, popř. obsahu zprostředkovatelské činnosti prováděné třetí osobou. Přesto, že správce daně stěžovatele opakovaně a srozumitelně vyzýval k prokázání přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele v rozsahu a předmětu vyplývajícím ze smluv zde dne 4. 1., 12. 1. a 31. 5. 1999, nebyly předloženy takové důkazní prostředky, které by realizaci přijetí zdanitelného plnění prokázaly. Stěžovatelovo tvrzení, že byl prokázán výsledek zprostředkovatelské činnosti, tj. uzavření smluv na dodávky sladu, sojových šrotů a rybí moučky, řepkových šrotů a semen, je v přímém rozporu s principem, kterým se DPH řídí. Předmětem daně totiž nejsou výnosy snižené o výdaje, ale konkrétní poskytnutí plnění, jehož hodnota je vyjádřena cenou. Nárok na odpočet je podle ustanovení § 19 zákona o DPH mimo jiné vázán na prokázání přijetí zdanitelného plnění uskutečněného jiným plátcem. Ostatně ze stěžovatelem předložených zápisů jasně vyplývá, že zprostředkovatel žádnou zprostředkovatelskou činnost neprováděl, neboť upřesnění dodávek mezi jednotlivými podniky holdingu bylo prováděno na společných poradách. Jsou-li ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 písm. b) zákona o DPH službami všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitostí, a převod nebo využití práv, pak by taková činnost musela být doložena. To se však v daňovém řízení nestalo.

Na základě těchto skutečností pak navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), neboť stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda měl stěžovatel nárok na odpočet DPH v jím tvrzené výši [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], dále namítá, že správce daně porušil povinnost v souvislosti s nedostatečnými výzvami stěžovateli na odstranění vad jím poskytnutých tvrzení [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], a konečně namítá, že městský soud rozhodl v obdobné věci bezdůvodně odlišně, než jeho jiný senát [§ 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.

Z předložených správních spisů vyplynulo, že v průběhu daňové kontroly DPH, zahájené 15. 4. 2002, byly předloženy záznamní evidence, daňové doklady, knihy přijatých a vydaných faktur, hlavní knihy a další požadované doklady. Současně byly předloženy smlouvy o zprostředkování, uzavřené se společností T. G. a. s. jako zprostředkovatelem. Zprostředkovatelské smlouvy ze dnů 4. 1. 1999 (v tomto případě se jedná o smlouvu o zprostředkování a poskytování s tím souvisejících poradenských služeb), 12. 1. 1999 a 31. 5. 1999 se týkaly zprostředkování při uzavírání kupních smluv na prodej sladu, sojového šrotu, rybí moučky, řepkového šrotu a semena řepky olejné. Odměna za zprostředkování byla zprostředkovatelem fakturována daňovými doklady, v souzené věci se jedná o fakturu č. 300008. V této faktuře je uvedeno: „*fakturujeme Vám provizi z realizace obchodu pro společnost ZZN za III. Čtvrt. 1999*“ a dále jsou uvedeny dvě komodity (sojové šroty a rybí moučka), u kterých je uvedeno jejich množství a cena za zprostředkování.

Následně byl stěžovatel opakovaně vyzýván k doložení přijetí zdanitelného plnění v předmětu a rozsahu plnění v souladu se smlouvami o zprostředkování a dále k prokázání toho, že zdanitelná plnění byla uskutečněna plátcem, který daňové doklady vystavil. Stěžovatel ve svých výpovědích objasnil obecné podmínky vzniku zprostředkovatelských služeb zprostředkovatele v rámci holdingu, podstatu a fungování obchodního úseku holdingu. Současně byly navrženy i výslechy svědků (J. F., K. K., D. F. a R. P.). K rozsahu zdanitelného plnění stěžovatel uvedl rovněž to, že tento rozsah nemohl být na daňových dokladech uváděn, protože byl naplněn uskutečněním obchodního případu a vyplývá tedy ze smlouvy. Stěžovatelem navržený svědek byli vyslechnuti za účasti jeho zástupce. Svědek D. F., který byl předsedou představenstva stěžovatele a současně i obchodním ředitelem zprostředkovatele a zastával i další funkce, uvedl, že činnost zprostředkovatele v rámci holdingového uspořádání zahrnovala organizační zajištění celé skupiny od výzkumu a vývoje osiva přes komunikaci s výrobcí, organizaci skladování, kontrolu kvality a výběr druhu a množství dodávaných a nakupovaných komodit pro jednotlivé podniky ve skupině. Ve vztahu ke stěžovateli zejména zajišťoval koordinační činnost a zprostředkoval informace důležité pro uzavírání obchodních kontraktů. Činnost byla vykonávána na základě zprostředkovatelských smluv. Obchodní oddělení zprostředkovatele bylo tvořeno pracovníky, kteří většinou přešli ze společností kolem zprostředkovatele. V oblasti vývozu řepky provedl zprostředkovatel předběžné jednání se zahraničním partnerem o množství dodávky,

organizoval nákup řepky v odpovídajícím množství a poskytl informaci stěžovateli, který připravil smlouvu a zajistil vlastní dodávku. Pozice samotného stěžovatele na trhu by nebyla tak silná a dlouhodobá konkurenceschopnost na trzích mohla být zajištěna pouze na základě jeho účasti v holdingu. Svědek K. K. působil u zprostředkovatele v pozici manažera pro výrobu krmných směsí. Uvedl, že okolnosti vzniku holdingu mu nejsou známy, zprostředkovatel jeho prostřednictvím zajišťoval pro stěžovatele suroviny pro nákup komodit. Zprostředkování spočívalo v tom, že docházelo k zajišťování poptávky komodit požadovaných stěžovatelem. Nabídky všech dodavatelů byly vyhodnoceny podle kvality, objemů a ceny, byl vybrán optimální způsob dopravy, cena a takto zprostředkovaná zakázka pak byla předložena stěžovateli ke zpracování. Svědek J. F. byl pracovníkem obchodního oddělení zprostředkovatele a mimo to byl členem orgánů dalších společností. Ve své výpovědi uvedl, že zprostředkovatel koordinoval finanční toky uvnitř skupiny, prováděl obchodní řízení a realizaci obchodů, pro stěžovatele pak zajišťoval obchodní poptávku a vyjednával podmínky pro uzavírání obchodů. Svědek R. P., který byl u zprostředkovatele členem představenstva a následně obchodním ředitelem a dále působil v představenstvech a dozorčích radách dalších společností a byl i členem statutárních orgánů stěžovatele, uvedl, že zprostředkovatel v rámci holdingu měl koordinační úlohu spočívající v poradenství, kontrolingu, právních službách, službách řízení kvality, zprostředkoval jednotlivé obchodní případy a tím dosahoval větší efektivity obchodních výsledků. Ve vztahu ke stěžovateli se konkrétně jednalo o zabezpečení přípravy komodit k obchodování, zajištění kvality, objemů dodávek a vyjednávání podmínek obchodních smluv. Způsob zprostředkování zahrnoval jednání s partnery vně skupiny a koordinaci uvnitř skupiny. Stěžovatel by bez účasti v holdingu nemohl dlouhodobě provádět obchodní činnost v takovém rozsahu, jak tomu bylo za součinnosti se zprostředkovatelem. Zpráva o daňové kontrole byla projednána, podepsána a převzata dne 20. 1. 2003, o čemž byl sepsán protokol o ústním jednání. Na základě těchto skutečností správce daně vydal dne 30. 1. 2003 dodatečný platební výměr č. j. 26308/03/004516/6583 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 1999 ve výši 325 075 Kč. Toto rozhodnutí napadl stěžovatel odvoláním, které žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu, kterou krajský soud rozsudkem napadeným kasační stížností zamítl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí především uvedl, že stěžovatel neprokázal nárok na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona zákona o DPH, neboť nebyl prokázán rozsah a předmět konkrétně přijatého zdanitelného plnění v případě komodit, jichž se týká konkrétní zprostředkování prodeje a poradenská činnost z předmětných smluv. Z listinných dokladů nevyplývá, jaká konkrétní zprostředkovatelská a poradenská činnost byla zprostředkovatelem vyvinuta, když je zde provize fakturována 3x nikoliv ze zprostředkovatelské činnosti, ale z realizace obchodu v určitém objemu a 1x ze zprostředkovatelské činnosti, to však v případě, kdy měla být fakturována za poradenské služby. Obchodní kapacity, obchodní rozhodování a personální zajištění bylo navíc soustředěno u zprostředkovatele a všechny společnosti tvořící holding byly sice právně samostatnými subjekty, neměly však obchodní vliv a jejich aktivity byly omezeny na nákup a prodej. V této souvislosti městský soud uvedl, že pochybnosti o tom, zda není fakturovaná provize určitou odměnou za vliv mateřské společnosti v rámci holdingu a zda vůbec lze tuto odměnu považovat za odměnu za zprostředkování, byly potvrzeny. Právě proto, že v případě stěžovatele a společnosti T. G., a. s. šlo o holdingové uspořádání, je důraz na konkrétní prokázání zprostředkovatelské a poradenské činnosti zcela na místě. V daném případě nemohla uspět žaloba stěžovatele, která vychází pouze z obecného popisu jeho obchodní činnosti a z právní úpravy zprostředkovatelské činnosti podle obchodního zákona, aniž by byla respektována nezbytnost prokázání určité činnosti pro účely nároku na odpočet

daně podle daňových předpisů. S ohledem na zákonnou úpravu průkazu nároku na odpočet daně se stěžovatel nemůže zprostit svého důkazního břemene odkazem na to, že nemohl prokazovat skutečnosti a činnosti, které se týkaly zprostředkovatele.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V. a)

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatele, že městský soud rozhodl ve stejné věci odlišně než jeho jiný senát [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

K této námitce je třeba - v obecné rovině - konstatovat, že tato rozdílnost samozřejmě představuje negativní jev, jelikož značně oslabuje předvídatelnost rozhodovací činnosti soudu a tím i efektivitu působení práva. Právě jedním z důvodů a smyslem řízení o kasační stížnosti je sjednocování judikatury krajských soudů a proto lze mít za to, že po rozhodnutí zdejšího soudu o jednotlivých sporných právních otázkách bude rozhodovací činnost krajských soudů jednotná a souladná s rozhodnutími Nejvyššího správního soudu. V žádném případě však neplatí, že nejednotnost rozhodnutí krajského soudu apriori znamená důvodnost kasační stížnosti, neboť pokud by tomu tak bylo, logicky by to znamenalo, že by Nejvyšší správní soud musel akceptovat i právní názory, s nimiž by se vůbec neztotožnil, nicméně které byly vysloveny jako první v pořadí. Nad rámec nosných důvodů odůvodnění je pak nutné poznamenat, že městský soud rozhodl v dané věci naprosto v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. níže uvedený rozsudek rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, dostupný na www.nssoud.cz).

V. b)

Nejvyšší správní soud se dále zabýval stěžovatelovou námitkou, že správce daně porušil povinnost v souvislosti s nedostatečnými výzvami stěžovateli na odstranění vad jím poskytnutých tvrzení [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

Tato námitka je z hlediska § 104 odst. 4 s. ř. s. namítána nepřipustně. Podle tohoto ustanovení nelze kasační stížnost opřít o důvody, které stěžovatel 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). V daném případě pak stěžovatel svoje výtky vůči výzvám správce daně vydaným v průběhu daňového řízení uplatnit mohl, neboť mu obsah výzev byl v době podání žaloby bezpochyby znám, jestliže mu tyto výzvy byly prokazatelně doručeny.

V. c)

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda měl stěžovatel nárok na odpočet DPH v jím tvrzené výši [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH 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 citovaného ustanovení plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu.

Podle ustanovení § 12 odst. 2 zákona o DPH musí běžný daňový doklad obsahovat a) obchodní jméno, sídlo nebo místo podnikání, popř. bydliště nebo místo podnikání plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění, b) daňové identifikační číslo plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění, c) obchodní jméno, sídlo nebo místo podnikání, popř. bydliště nebo místo podnikání plátce, pro něhož se uskutečňuje zdanitelné plnění, d) daňové identifikační číslo plátce, pro něhož se uskutečňuje zdanitelné plnění, e) pořadové číslo dokladu, f) rozsah a předmět zdanitelného plnění, g) datum vystavení dokladu, h) datum uskutečnění zdanitelného plnění, i) výši ceny bez daně celkem, j) základní nebo sníženou sazbu daně, k) výši daně celkem zaokrouhlenou na desetihaléře nahoru, popřípadě uvedenou i v haléřích. Za správnost údajů uvedených na běžném daňovém dokladu odpovídá plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění.

Podle ustanovení § 31 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření správce daně dožádaný. Podle odst. 2 citovaného ustanovení správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle odst. 9 citovaného ustanovení daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Lze souhlasit se stěžovatelem, že žádný právní předpis nestanoví, jak má být předmět a rozsah zdanitelného plnění na daňovém dokladu specifikován. Z ustanovení § 12 odst. 2 písm. f) zákona o DPH pouze vyplývá, že běžný daňový doklad musí obsahovat mimo jiné rozsah a předmět zdanitelného plnění. V tomto řízení tak ovšem problém nestojí. Jestliže je předmět a rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem (na předmětné faktuře je uvedeno „*fakturuje Vám provizi z realizace obchodu pro společnost ZZN za III. Čtvrt. 1999*“), že není vůbec zřejmé, se kterou z nejméně devíti společností předmětné holdingové struktury, které v názvu toto označení obsahují, byly obchody zprostředkovány a v jakém rozsahu, **není seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plněno.** V daném případě byl stěžovatel opakovaně vyzván k prokázání skutečného rozsahu a předmětu plnění, ovšem své důkazní břemeno neunesl. Důkazní prostředky předkládané stěžovatelem nebyly způsobilé prokázat, v čem spočívalo zdanitelné plnění podle předmětných daňových dokladů a v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto. Stěžovatel pouze obecně uváděl princip fungování holdingu a popsal zprostředkování tak, jak vyplývá z příslušných ustanovení obchodního zákoníku. Shodně vypovídali i vyslechnutí svědci. Nicméně podstatou dokazování nebyly principy fungování

a vazby uvnitř holdingu, ale prokázání **konkrétního předmětu a rozsahu deklarovaného zdanitelného plnění**. Z žádného z předložených důkazních prostředků nevyplývá vazba na konkrétní daňový doklad, jenž je předmětem sporu. Za situace majetkového a personálního propojení stěžovatele, zprostředkovatele i dalších smluvních stran nemůže z výše uvedených důvodů stačit obecný popis mechanismu zprostředkování a předložení modelových případů. Navíc, z výpovědí svědků vyplývá, že v rozhodném období byli také v řídicích pozicích u stěžovatele, zprostředkovatele i dodavatelských společností. Proto je správný závěr městského soudu, že za daného stavu nebylo možné určit, za kterou společnost dané osoby jednaly.

Důkazem o předmětu a rozsahu předmětného plnění nejsou uzavřené kupní smlouvy, z nichž podle stěžovatele vyplývá, že byly zprostředkovány obraty u komodit, se kterými do doby uzavření zprostředkovatelských smluv neobchodoval. Navíc tyto smlouvy stěžovatel nepředložil, ačkoli byl opakovaně v průběhu daňové kontroly vyzván k prokázání rozsahu přijetí zdanitelného plnění. V této souvislosti je nutno zdůraznit, jak na to také správně poukázalo finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti, že nárok na odpočet DPH má podle ustanovení § 19 zákona o DPH plátcce daně, pokud přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, což znamená, že musí prokázat, o jaká plnění se konkrétně a fakticky jednalo, protože jen taková plnění mohl použít k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění. Výčet předkládaných důkazních prostředků k prokázání přijatých zdanitelných plnění vyplývá jak z protokolů o ústním jednání, tak i z písemností předkládaných stěžovatelem k výzvám správce daně.

K námitce stěžovatele, že po něm nelze požadovat prokázání rozsahu zprostředkovatelských služeb co do formy, času a místa jejich provádění, neboť má jen povinnost prokazovat svá tvrzení, týkající se přijetí výsledku zprostředkování, Nejvyšší správní soud uvádí následující: Prokazování zdanitelných plnění uskutečněných v souvislosti se smlouvami o zprostředkování je velmi problematické, neboť se jedná o služby, jejichž výstupem není konkrétní hmotný nebo jinak hmatatelný výstup. Tyto smluvní typy jsou z toho důvodu často využívány ke krácení daní. Povinností správce daně je proto zkoumat, zda ke zprostředkování skutečně došlo. V zájmu daňového subjektu na druhé straně je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k předmětným zprostředkováním skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace zprostředkovatelských služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval: „*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.*“ (Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, dostupný na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu i žalovaného, že v žádném ze stěžovatelem předložených důkazních prostředků není uveden rozsah a předmět zdanitelného plnění, tj. **konkrétní** zprostředkovatelská činnost.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti namítá, že nebylo a není v jeho silách, aby prokázal, jakými konkrétními činnostmi, jednáními a vlivem zprostředkovatel ovlivnil smluvní partnery stěžovatele, aby s ním uzavřeli smlouvu. Ve své kasační stížnosti stěžovatel

rozebírá svoje důkazní možnosti, kdy tvrdí, že v jeho silách je pouze prokázat projevení zájmu o zprostředkovatelskou službu, uzavření zprostředkovatelské smlouvy, uzavření smluv na základě zprostředkování a úhradu zprostředkovatelské provize. S tímto názorem stěžovatele nelze souhlasit. Ani jeden z těchto důkazních prostředků totiž nemůže bez dalšího s jistotou prokázat **faktické** uskutečnění zdanitelného plnění (srov. dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, dostupný na www.nssoud.cz; kdy bylo judikováno, že: „*Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění*“). Povinností daňového subjektu tedy bylo nejen předložit daňové doklady splňující formální požadavky, tj. uzavřené smlouvy a úhradu zprostředkovatelské provize, ale zároveň prokázat, že došlo k faktickým plněním, která těmto dokladům odpovídají. Jak již Nejvyšší správní soud také (v podobné věci) judikoval: „*Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo.*“ (Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, dostupný na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že unést důkazní břemeno týkající se smluv o zprostředkování může být pro daňový subjekt značně obtížné, ale rozhodně není nemožné. Daňový subjekt by si měl být svého důkazního břemene vědom již v době, kdy ke zprostředkování dochází, a cíleně shromažďovat důkazy, že ke zprostředkování skutečně došlo. 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 nákup a prodej komodit) 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. Je však nutné zdůraznit, že takto předložené důkazy musí mít **konkrétní vazbu na určité zprostředkované obchody**, ne sloužit jako modelový příklad, jak by v dané situaci ke zprostředkování dojít mohlo. Lze souhlasit s názorem městského soudu, že stěžovatel takto konkrétní důkazy nepředložil a důkazní břemeno ohledně faktického uskutečnění zdanitelného plnění neunesl. Rozdílnost chápání souzené věci tak nepramení z důvodu odlišné znalosti fungování mezinárodního holdingu, jak stěžovatel uvádí v kasační stížnosti, ale z toho, že z výše uvedených důvodů není pro prokázání nároku na odpočet DPH rozhodný stav formálně vykázaný (jak tvrdí stěžovatel), ale stav faktický.

Nejvyšší správní soud nepovažuje za relevantní ani argumentaci stěžovatele rozsudkem Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 193/99, protože není možné zaměňovat povinnost správce daně dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji (jak ostatně vyplývá z citovaného rozsudku), s důkazní povinností daňového subjektu vyjádřenou tím, že pokud daňový subjekt v daňovém řízení tvrdí určité skutečnosti (břemeno tvrzení), je povinen tato svá tvrzení prokázat (důkazní břemeno). Není tedy povinností správce daně vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu. Oprávnění provést účastníky nenavržené důkazy se tudíž uplatní především v souvislosti s okolnostmi, které vyjdou při řízení najevo. Neunesení důkazního břemene neznamena, že správce daně má povinnost takové důkazy sám vyhledávat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 5/2005 - 58, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud nepovažuje za opodstatněnou ani stížní námitku týkající se závěru městského soudu, že k poskytování služeb docházelo v rámci holdingového uspořádání, kdy zúčastněné společnosti neměly žádný obchodní vliv, což mělo vést k aplikaci ustanovení § 6 zákona o DPH. Je tomu tak proto, že předmětem daňové kontroly bylo prokázání oprávněnosti odpočtu daně uplatněného stěžovatelem v daňovém přiznání za zdaňovací období říjen 1999, zejména co do rozsahu a předmětu zdanitelného plnění. Okolnost, že smluvní vztah je založen mezi osobami majetkově či personálně propojenými ve smyslu ustanovení § 6 zákona o DPH, má vliv pouze na stanovení základu daně v tom smyslu, že základem daně při uskutečnění zdanitelného plnění vůči osobě mající zvláštní vztah k plátcí, je cena zjištěná podle zvláštních předpisů (§ 14 odst. 7 zákona o DPH). O to však v daném případě nešlo. Nebyl totiž dán důvod pro zpochybnění ceny zdanitelného plnění, tedy provize, ale bylo na stěžovateli, aby k výzvě správce daně prokázal rozsah a předmět zdanitelného plnění.

Nedůvodná je také stížní námitka týkající se nezákonného opakování daňové kontroly. V případě dodatečného vyměření DPH za zdaňovací období říjen 1999 byla zahájena daňová kontrola dne 15. 4. 2002, o čemž byl sepsán protokol. Jak vyplývá i z vyjádření stěžovatele, proběhla u něj původně nikoliv daňová kontrola, ale vytýkácí řízení ve smyslu ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků, a to za zdaňovací období prosinec 1999 a září 2000, tedy nikoli na zdaňovací období říjen 1999, které je předmětem tohoto sporu. Tato námitka je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud také považuje za důležité připomenout, že ne každá opakovaná kontrola je nezákonná (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, publikován pod. č. 868/2006 Sb. NSS), byť je nepochybně pravidlem, že by se opakovat neměla.

Pokud jde o námitku, že správce daně svými úkony směřuje ke dvojímu vybrání daně, tj. jak u stěžovatele, tak i zprostředkovatele, Nejvyšší správní soud nejprve předesílá, že předmětem řízení v této věci byla oprávněnost uplatněného odpočtu daně stěžovatelem a nikoli správnost přiznané, resp. vyměřené a případně i odvedené, daně zprostředkovatelem. Ostatně ne v případě všech výdajů, které daňový subjekt vynaloží, bude moci uplatnit nárok na odpočet DPH. Takovými budou jen ty z nich, u nichž daňový subjekt jejich z hlediska zákona relevantní vlastnosti prokáže. Protože však tato námitka nebyla stěžovatelem uplatněna v žalobě, Nejvyšší správní soud se jí s poukazem na ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. pro její nepřipustnost nezabýval.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že tato není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

VI.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. 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 28. června 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu