



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **B., a. s.**, zastoupené JUDr. Pavlem Sedláčkem, advokátem se sídlem v Praze 1, Dlouhá 16, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce – stěžovatele proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 4. 2006, č. j. 9 Ca 48/2004 – 107,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

V záhlaví uvedeným rozsudkem byla Městským soudem v Praze (dále jen „městský soud“) zamítnuta žaloba žalobce proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“) ze dne 9. 12. 2003, č. j. FŘ-4304/13/03. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 4 (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 1. 2003, č. j. 26251/03/004516/6583 na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen 1999 ve výši 625 702 Kč.

Rozsudek městského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Poukazuje 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 o vyměření této daně. Navrhuje, aby byly za účelem objektivního posouzení připojeny spisy městského soudu č. j. 5 Ca 99/2004, 5 Ca 136/2004 a 5 Ca 137/2004.

Dále stěžovatel namítá, že přistoupil k posouzení nároku na odpočet čistě z obchodního hlediska, zatímco žalovaný a správce daně šetřili nárok z pohledu fundamentálního výkladu zákona. Městský soud pak přisvědčil žalovanému, 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 považuje za nezpochybnitelné, že popis obsažený na faktuře vychází z uvedené zprostředkovatelské smlouvy, které se zprostředkování týká, pokud jde o způsob výpočtu zprostředkovatelské odměny. U zdaňovacích období prosinec 1999 až září 2000 byla provedena správcem daně již jednou kontrola oprávněnosti uplatňovaného nároku na odpočet DPH, a proto mělo být daňové řízení zastaveno.

Vada daňového dokladu, týkající se údajného popisu rozsahu předmětu zdanitelného plnění nebyla stěžovateli nikdy sdělena. Dodavatel T. G., a. s. (dále jen „zprostředkovatel“) nesporně odvedl DPH, a uplatnění odpočtu stěžovatelem proto nemohlo být neoprávněné. Správce daně tak svými úkony ve skutečnosti směřuje ke dvojímu vybrání daně. 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.

Pokud městský soud dospěl k závěru, že k poskytování služeb docházelo v rámci holdingového uspořádání, 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 nebylo zpochybněno a nebylo 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 samotným, je v rozporu se základními zásadami daňového řízení. 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 místě bylo zprostředkování prováděno. Správcem 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 neučinil úkon, kterým by u zprostředkovatele zjistil rozsah poskytnutých činností. Dokazování správce daně za účelem zjištění rozsahu daňové povinnosti vyplývá např. z rozsudku Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 193/99.

V doplnění kasační stížnosti stěžovatel poukázal na rozsudky městského soudu, jimiž byla zrušena rozhodnutí o odvolání ve věci daně z příjmů právnických osob a následně 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.

S ohledem na výše uvedená tvrzení, vady řízení správce daně a i městského soudu stěžovatel navrhuje, aby byl rozsudek městského soudu zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

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 vyplývající ze smlouvy ze dne 12. 1. 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 snížené 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.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Z předloženého spisového materiálu 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. Předmětem kontroly byla taktéž přijatá zdanitelná plnění od společnosti T. G., a. s. Správci daně byla předložena zprostředkovatelská smlouva uzavřená dne 12. 1. 1999, předmětem které bylo poskytnutí zprostředkovatelských služeb na nákup sojového šrotu. V kontrolovaném zdaňovacím období měsíce června 1999 uplatnil stěžovatel nárok na odpočet z přijaté faktury č. 9900257, datum uskuteč. zdanitelného plnění 30. 6. 1999 na 3 469 800 Kč, prostřednictvím které byla stěžovateli fakturována odměna za zprostředkování. V této faktuře je uvedeno: „*fakturuje Vám provizi z realizace obchodu pro společnost Z. za I. pololetí 1999*“ a dále jsou uvedeny dvě komodity (sojové šrot a rybí moučka) u kterých je uvedeno jejich množství a cena za zprostředkování.

Stěžovatel byl v průběhu kontroly 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 výsledky svědků (J. F., K. K., D. F. a R. P.). K rozsahu zdanitelného plnění stěžovatel uvedl také, že tento rozsah nemohl být na daňových dokladech uváděn, protože byl naplněn uskutečněním obchodního případu a vyplývá tedy ze smlouvy. Stěžovatelem navržení svědci 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, 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, následně obchodním ředitelem, 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 koordinace 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. 26251/03/004516/6583 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 1999, kterým stěžovateli dodatečně vyměřil daň ve výši 625 702 Kč. Toto rozhodnutí napadl stěžovatel odvoláním, které žalovaný rozhodnutím č. j. FŘ- 4304/13/03 ze dne 9. 12. 2003 zamítl. Proti rozhodnutí o zamítnutí podal stěžovatel žalobu.

Městský soud na základě této přezkoumal rozhodnutí žalovaného v rozsahu stěžovatelových žalobních námitek a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná a proto ji zamítl. Dovodil, že stěžovatel neprokázal nárok na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), neboť neprokázal rozsah a předmět konkrétně přijatého zdanitelného plnění ze zprostředkovatelských smluv uzavřených za účelem zprostředkování prodeje určitých komodit. Z listin předložených stěžovatelem nevyplývalo, jaká konkrétní zprostředkovatelská činnost byla zprostředkovatelem vyvinuta, když je provize na daňovém dokladu fakturována nikoli ze zprostředkovatelské činnosti, ale z určitého objemu realizovaných obchodů.

Rozsudek městského soudu napadl stěžovatel včas podanou kasační stížností.

V kasační stížnosti stěžovatel výslovně uplatňuje kasační důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

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

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

Podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval posouzením, zda napadený rozsudek netrpí nepřezkoumatelností, neboť v takovém případě by již nebylo třeba vážit o dalších kasačních námitkách.

Stěžovatel v kasační stížnosti pouze obecně namítá, že tuto spatřuje zejména ve vadách soudního řízení, vyplývající z nedostatečného důkazního řízení v již předcházejícím správním řízení. V čem městský soud pochybil stěžovatel blíže

nekonkretizuje. Pokud dovozuje stěžovatel nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí z jím tvrzené vady při dokazování před správcem daně, resp. napadá nedostatečný postup při zjišťování skutkového stavu na úrovni daňového řízení, uplatňuje kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., jímž se bude tento soud zabývat níže.

Pod důvody nepřezkoumatelnosti lze dle obsahu podřadit námitku stěžovatele vytykající městskému soudu, že v případě daní z příjmů právnických osob rozhodl ve věci stěžovatele odlišně.

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. V žádném případě však neplatí, že nejednotnost rozhodnutí 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).

Napadený rozsudek tak netrpí nepřezkoumatelností smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a Nejvyšší správní soud se dále zaměřil na přezkum toho, zda se městský soud nedopustil nesprávného právního posouzení dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Podstata sporu v dané věci spočívá v posouzení otázky, zda stěžovatel doložil uplatňovaný nárok na odpočet daně dle ustanovení § 19 zákona o DPH.

Dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném pro rozhodné zdaňovací období 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, pokud tento zákon nestanoví jinak.

Dle odst. 2 citovaného ustanovení prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem daně. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního předpisu. Nárok na odpočet lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž se uskutečnilo zdanitelné plnění, pokud zákon nestanoví jinak.

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 požádaný. 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 Z. za I. pololetí 1999*“), 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, tj. 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. S ohledem na výše uvedené tak nelze souhlasit se stěžovatelem, když tvrdí, že mu vada dokladu spočívající v nedostatečně specifikovaném předmětu plnění nebyla v průběhu daňového známa. 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, jež je předmětem sporu. Za situaci 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, jak 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. Tyto jsou pouze výsledkem činnosti zprostředkovatele, avšak samy o sobě nedokládají faktickou činnost deklarovaných osob zprostředkovatelů směřující k jejich uzavření, ohledně níž stěžovatel neunesl důkazní břemeno. V této souvislosti je nutno zdůraznit, že nárok na odpočet DPH má podle ustanovení § 19 zákona o DPH plátce 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, je třeba poukázat na stávající judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž daňový subjekt, který chce v souvislosti s výdajem za služby zprostředkovatele na základě smlouvy o zprostředkování podle § 642 obch. zák. uplatnit odpočet DPH, musí v první řadě prokázat, že zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho jako zájemce zprostředkovatelskou činnost. 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 městského soudu i žalovaného, že v žádném ze stěžovatelem předložených důkazních prostředků není uveden rozsah a předmět zdanitelného plnění, tj. konkrétní zprostředkovatelská činnost. Obdobně Nejvyššího správní soud rozhodl dne 7. 3. 2005 v rozsudku č. j. 5 Afs 40/2004 – 59.

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. 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 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 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 naprosto jasnou a konkrétní vazbu na určité zprostředkované obchody, nikoli 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 nepřamení 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 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 červen 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. Nebylo-li v daném případě prokázáno přijetí plnění a jeho rozsah, nebylo na místě zabývat se výší ceny (provize). Otázku ceny předmětného zdanitelného plnění by byl správce daně povinen zkoumat následně poté, co by byly vyvráceny pochybnosti o jeho uskutečnění, přijetí a rozsahu. Pokud stěžovatel soudu vytýká, že jeho závěry ohledně fungování holdingu nemají oporu v provedeném šetření finančního úřadu a dokazování v rámci soudního řízení, konstatuje Nejvyšší správní soud, že podstatným pro vyloučení nároku na odpočet daně nebylo holdingové uspořádání, nýbrž neunesení důkazního břemene stěžovatele.

Nedůvodná je také stížní námitka týkající se opakované daňové kontroly. V případě dodatečného vyměření DPH za zdaňovací období červen 1999 byla zahájena daňová kontrola dne 15. 4. 2002, o čemž byl sepsán protokol. Jak vyplývá z vyjádření stěžovatele, proběhla u něj původně nikoliv daňová kontrola, ale vytýkácí řízení ve smyslu ustanovení § 43 daňového řádu, a to navíc za zdaňovací období prosinec 1999 a září 2000, nikoli na zdaňovací období červen 1999, které je předmětem tohoto sporu. Námitka je tedy nedůvodná.

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 předeseílá, že předmětem řízení v této věci byla oprávněnost uplatněného odpočtu daně stěžovatelem a nikoli správnost přiznané, resp. vyměřené a případně i odvedené daně zprostředkovatelem. 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. Ze stejného důvodu nemůže Nejvyšší správní soud přihlížet ani k dalšímu stížnímu bodu, v němž stěžovatel tvrdí, že výzvy správce daně byly nedostatečné, protože tato námitka nebyla stěžovatelem uplatněna v žalobě.

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 neznamenaá, 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 proto z uvedených důvodů kasační stížnost stěžovatele jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.) postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., které umožňuje rozhodnout o tomto mimořádném opravném prostředku bez jednání.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud dle ust. § 60 odst. 1 ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který byl ve věci úspěšný, náklady řízení neuplatnil, resp. neprokázal, že mu tyto vznikly.

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

V Brně dne 27. července 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu