



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **B., a. s.**, zastoupeného JUDr. Pavlem Sedláčkem, advokátem se sídlem v Praze 1, Dlouhá 16, za účasti **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 4. 2006, č. j. 9 Ca 114/2004 – 79,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 26. 4. 2006, č. j. 9 Ca 114/2004 – 79, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 9. 12. 2003, č. j. FŘ-4517/13/03, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 4 (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 1. 2003, č. j. 26918/03/004516/6583 na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 1999 ve výši 7 188 760 Kč. Městský soud 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 nebyl prokázán rozsah a předmět konkrétně přijatého zdanitelného plnění v případech 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. (dále jen „zprostředkovatel“) 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, z právní úpravy zprostředkovatelské činnosti podle obch. zák., aniž by byla respektována nezbytnost průkazu 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.

Stěžovatel podal proti tomuto rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. 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. U zdaňovacích období prosince 1999 až září 2000 byla provedena správcem daně daňová kontrola, kterou byla osvědčena oprávněnost odpočtů. Daňová kontrola, na jejímž základě nebyl uznán nárok na odpočet jako oprávněný, byla již v pořadí druhou daňovou kontrolou. Tím byla ve stejné věci vydána dvě odlišná rozhodnutí. Vada daňového dokladu nebyla stěžovateli nikdy sdělena. 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 (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 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 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 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 obrátu 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. Dokazování správce daně za účelem zjištění rozsahu daňové povinnosti vyplývá např. z rozsudku Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 193/99. 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 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 uvedená tvrzení, vady řízení správce daně a i městského soudu stěžovatel navrhl, aby byl rozsudek městského soudu zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti označilo 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 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. Z těchto důvodů finanční ředitelství navrholo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

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 předložených správních spisů vyplynulo, že v průběhu kontroly DPH 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 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 č. 0300026 ze dne 10. 12. 1999, č. 0300032 ze dne 11. 1. 2000, č. 0300033 ze dne 11. 1. 2000 a č. 0300034 ze dne 11. 1. 2000. Následně byl stěžovatel vyzván 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. K výzvám byly předloženy a specifikovány smlouvy, zápisy z jednání, daňové doklady, zápisy z místních šetření provedených správcem daně u stěžovatele včetně platebních výměrů za zdaňovací období prosinec 1999 a září 2000, protokol o ústním jednání vyhotovený Finančním úřadem v Prostějově a přiznání k DPH zprostředkovatele. Se zástupcem stěžovatele byl sepsán protokol o ústním jednání dne 19. 8. 2002, v němž byly objasněny obecné podmínky vzniku zprostředkovatelských služeb zprostředkovatele v rámci holdingu, podstata a fungování obchodního úseku holdingu. Konkrétní činnost zprostředkovatele byla dokumentována na několika obchodních případech zprostředkování nákupu sladu a sojových šrotů. V tomto případě koordinoval zprostředkovatel nabídku s poptávkou Z. ve skupině, navrhl a upřesnil obchodní podmínky přímými jednáními, zprostředkoval smlouvu mezi stěžovatelem a Z. B. dle smlouvy č. 400618 a následně vyúčtoval i provizi. Současně byly navrženy i výslechy svědků J. F., K. K., D. F. a R. P. Výzvou ze dne 24. 6. 2002 byl stěžovatel vyzván k prokázání konkrétní činnosti vyvíjené zprostředkovatelem k tomu, aby měl příležitost uzavřít kupní smlouvy a opětovně k doložení rozsahu a předmětu přijatého zdanitelného plnění, ke sdělení konkrétní koordinační činnosti, jenž pro něj byla vyvíjena a k doložení kontaktních údajů navržených svědků. K rozsahu zdanitelného plnění stěžovatel uvedl mimo jiné, že tento rozsah nemohl být na daňových dokladech uváděn, protože byl naplněn uskutečněním obchodního případu a vyplývá tedy ze smlouvy. Koordinační činnost zprostředkovatele obnášela zajišťování vhodných partií sladu podle exportních požadavků, přípravu obchodních kontraktů, vytváření příležitostí pro uzavření smlouvy mezi dodavatelem a odběrateli, zajišťování kupních smluv, koordinaci objemů, četnosti dodávek, osobní jednání s tuzemskými partnery atd. Stěžovatelem navržení svědci byli vyslechnuti za účasti jeho zástupce. Svědek D. F., který byl předsedou představenstva stěžovatele a současně i obchodním ředitelem zprostředkovatele, zastával i další funkce (Z., O. s.). Tento svědek 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 představenstva a ředitelem divize Z. a členem orgánů dalších společností (S., a. s., S., a. s., Z.). 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 (O. s., a. s., Z., S., a. s.) 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, zprostředkovával 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.

Podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH má plátcce 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 plátcce 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 plátcce 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 plátcce, 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, že není seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, o jaký předmět a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno. V daném případě byl stěžovatel opakovaně vyzýván 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. 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, 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 vyzýván 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 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. Pokud jde o předložené kopie zápisů z koordinační porad, pak posuzovaného zdaňovacího období se týkají jen zápisy ze dne 22. 9. 1999 a ze dne 31. 3. 1999, které však neprokazují, že by zprostředkovatel skutečně poskytl stěžovateli plnění, které bylo předmětem zprostředkovatelských smluv uzavřených se stěžovatelem.

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. 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, www.nssoud.cz, obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2005, č. j. 5 Afs 40/2004 - 59,

www.nssoud.cz). Stěžovatel však neprokázal uvedený rozsah zprostředkovatelských služeb, které mu měly být poskytnuty. V tomto případě neshledal Nejvyšší správní soud racionální důvod pro odchýlení se od dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu. Jestliže tedy městský soud dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal nárok na odpočet, má oporu ve spisovém materiálu a je v souladu se zákonem.

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 prosinec 2000, 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 opakované daňové kontroly. V případě dodatečného vyměření DPH za zdaňovací období prosinec 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 zákona o správě daní a poplatků, a to za zdaňovací období prosinec 1999 a září 2000, tedy nikoli jak stěžovatel uvádí v kasační stížnosti za zdaňovací období prosinec 1999 až září 2000. Sám stěžovatel totiž v odpovědi na výzvu správce daně uvedl v písemném vyjádření ze dne 28. 5. 2002, že skutečnosti požadované výzvou lze prokázat zápisem z místního šetření provedeného v rámci vytýkácího řízení ke kontrole správnosti nárokovaného odpočtu daně za zdaňovací období prosinec 1999 a září 2000 včetně následně vydaných platebních výměrů. Z úředního záznamu ze dne 8. 6. 2000, č. j. 161844/00/004516/6583 navíc jednoznačně vyplývá, že u stěžovatele bylo ve vztahu k zdaňovacímu období prosince 1999 provedeno pouze místní šetření za účelem prověření oprávněnosti odpočtu daně. Totéž je zřejmé i z rozhodnutí finančního ředitelství. Tato námitka je proto 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.

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 neznámá, 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).

Ke stížní námitce uplatněné v doplnění kasační stížnosti ve vztahu k přezkumu doměřené daně z příjmu právnických osob nelze přihlížet. Podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. nemůže Nejvyšší správní soud přihlížet ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, co bylo vydáno napadené soudní rozhodnutí. 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 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.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu první s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 10. května 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu