



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **AB PACK spol. s r. o.**, se sídlem Divišovská 328, Vlašim, zastoupeného JUDr. Alexanderem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2007, č. j. 11 Ca 206/2006 - 28,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2007, č. j. 11 Ca 206/2006 - 28, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2006, č. j. 3642/06-130. Uvedeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem ve Vlašimi (dále také „správce daně“) pod č. j. 32228/05/022971/2765 dne 20. 7. 2005, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2002 v částce 426 670 Kč.

Správce daně doměřil žalobci daň z důvodu neuznání oprávněnosti jím vystavených dobropisů a stornování dvou faktur. Během daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce v průběhu roku 2002 vystavil (a zaúčtoval) k fakturám za služby (konkrétně se jednalo o provizi z obchodního zastoupení) poskytnuté společnosti ASTRO spol. s r. o., Divišovská 328, Vlašim, (dále jen „společnost ASTRO“) 37 dobropisů v celkové hodnotě 1 931 478,74 Kč. Dále provedl účetní storno dvou faktur za služby poskytnuté společnosti

ASTRO v souhrnné částce 9081,79 Kč (z toho daň z přidané hodnoty v základní sazbě 1637,79 Kč). K vystavení uvedených dobropisů, stejně jako ke stornování předmětných faktur nedošlo dle správce daně v souladu se zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) a jejich vystavením byla ze strany žalobce neoprávněně snížena daň z přidané hodnoty na výstupu.

Žalobce ve své žalobě k městskému soudu namítal neoprávněné doměření daně a dále nesprávný postup žalovaného při hodnocení důkazních prostředků a uplatňování právních předpisů.

II.

Městský soud žalobu zamítl. V odůvodnění reprodukoval obsah žaloby, vyjádření žalovaného k ní a následnou repliku žalobce. Dále konstatoval, že bylo na žalobci, aby v průběhu daňového řízení v rámci daňové kontroly prokázal oprávněnost sporných dobropisů, jimiž si snížil základ daně, s ohledem na ustanovení § 31 daňového řádu.

Městský soud odmítl argument žalobce o oprávněnosti snížení původní výše provize jako nepřiměřené na výši obvyklou mezi nezávislými osobami. K takovému postupu nebyl důvod, protože žalobce a společnost ASTRO byli v postavení osob spojených již v okamžiku uzavření smlouvy o obchodním zastoupení a jejích dodatků. Proto nelze dodatečně z tohoto důvodu snížit základ daně z důvodu následné mimosmluvní úpravy výše provize, jestliže bylo na smluvních stranách, aby výši provize stanovili ve výši obvyklé mezi osobami nezávislými s ohledem na vzájemnou provázanost obou společností dříve, než na konci zdaňovacího období.

Ve vztahu k dalšímu žalobcem tvrzenému důvodu vystavení sporných dobropisů, totiž nedostatečné kvalitě poskytovaných zprostředkovatelských služeb, městský soud uvedl, že toto tvrzení nebylo žalobcem dostatečně prokázáno. Stejně tomu bylo i u vystavení dobropisů z důvodů neuskutečnění zdanitelného plnění. Podle městského soudu byl postup žalobce v rozporu s § 9 odst. 1 písm. e) zákona o DPH, který stanoví okamžik, kdy se zdanitelné plnění při poskytování služeb považuje za uskutečněné. V daném případě se jedná o poskytnutí služby a proto není argumentace žalobce platebními podmínkami případná, když žalobce v průběhu daňového řízení nedoložil své tvrzení o tom, že k uskutečnění služeb vůbec nedošlo.

Jako důvodnou neuznal městský soud ani námitku žalobce o dvojím odvedení daně z přidané hodnoty. Tato námitka nebyla v žalobě blíže rozvedena, a proto městský soud odkázal na napadené rozhodnutí žalovaného, který se s touto námitkou vypořádal.

III.

Rozsudek městského soudu napadl žalobce (dále také „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností. Navrhl, aby byl rozsudek městského soudu zrušen a jako důvody kasační stížnosti označil nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], dále vadu správního řízení, když správcem daně i odvolacím orgánem byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem [§ 103 odst. 1

písm. b) s. ř. s.], a konečně nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Stěžovatel nejprve poukázal na nesprávný postup finančních orgánů a nesprávné posouzení právní otázky soudem; uvedené subjekty totiž neuznaly jako důvod vystavení předmětných dobropisů snížení původní výše provize jako nepřiměřené na výši obvyklou mezi nezávislými osobami. Městský soud dle něj svůj právní názor neodůvodnil žádnými odkazy na konkrétní ustanovení právního předpisu, které by stěžovateli znemožňovalo postupovat tak, jak postupoval. Je nelogické, aby správce daně, odvolací orgán i soud trvali na tom, že provize měla být v případě stěžovatele vyšší, než jaká by byla sjednána mezi nezávislými osobami, když z ustanovení § 14 odst. 7 zákona o DPH vyplývá, že by měla být stejně vysoká. Je také nelogické, aby stěžovatel nemohl své pochybení na dani z přidané hodnoty následně napravit, když mu takovýto postup a opravu zákon o DPH v § 15 odst. 1 písm. b) umožňoval, přičemž jinou podmínkou pro snížení základu daně je dohoda stran o snížení provize na cenu obvyklou. Takovouto opravu nevylučuje ani zákon o účetnictví.

Stěžovatel dále polemizoval se závěrem městského soudu, že vystavení sporných dobropisů z důvodu nedostatečné kvality zprostředkovatelských služeb neprokázal dostačujícím způsobem. Soud zcela opominul důkazní prostředky předložené stěžovatelem správci daně. Stěžovatel následně rozsáhle demonstruje, že oprávněnost důvodů pro vydání dobropisů prokazoval. Soud se navíc vůbec nezabýval námitkou, že správce daně ani odvolací orgán neprovedli navrhované výslechy svědků.

Stěžovatel rovněž odmítá závěr městského soudu o neoprávněnosti jeho námítky týkající se dvojího odvedení daně z přidané hodnoty. Poukazuje na to, že z jeho podání vyplývá, že důvodnost vystavení dobropisů prokázal, takže nemohlo dojít k jejich vystavení v rozporu se zákonem. Zákonné podmínky pro postup podle ustanovení § 40 odst. 2 zákona o DPH, tj. pro uplatnění časového penále, tedy splněny byly. I v případě, že by striktně nedodržel podmínky stanovené pro uplatnění citovaného ustanovení, měla být rozhodující skutečnost, že daň již jednou před doměřením odvedl, jiný postup by dle stěžovatele byl ničím neodůvodněným formalismem.

IV.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že výši provize posoudil správce podle ustanovení smlouvy o obchodním zastoupení mezi stěžovatelem a společností ASTRO ze dne 1. 8. 1996 a jejích dodatků. Výše provize byla sjednána smluvně mezi oběma zúčastněnými, kteří byli v postavení spojených osob již v době uzavření uvedené smlouvy a veškerá ustanovení o výši provize tudíž měla být stanovena ve výši ceny obvyklé ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Smlouva z uvedeného důvodu nebyla nikdy měněna a následné mimosmluvní úpravy z důvodu takového postavení zúčastněných v individuálních případech nemohlo být shledáno jako důvodné. Sám stěžovatel nepředložil důkazy pro následné snížení na cenu, dle jeho názoru, obvyklou. Opravy základu daně lze provádět pouze v souladu s § 15 odst. 1 zákona o DPH.

Dále se žalovaný vyjádřil k namítanému vystavení dobropisů z důvodu nedostatečné kvality poskytovaných zprostředkovatelských služeb. Důkazními prostředky předloženými stěžovatelem nebylo doloženo žádné reklamační řízení ani jednání ohledně kvality služeb, které by prokázalo oprávněnost snížení ceny provize.

Ve věci návrhu svědeckých výpovědí doplnil, že žalobce uvedl, že předkládal konkrétní důkazy na podporu svých tvrzení, „*které může svým svědectvím podpořit řada osob, jak našich zaměstnanců, tak obchodních partnerů a jejich zaměstnanců*“ (písemné podání ze dne 14. 12. 2004). Správce daně v daňovém řízení požadoval doložit důvodnost snížení provizí u konkrétních obchodních případů (např. i svědeckými výpověďmi), ve věci návrhu svědeckých výpovědí v podání ze dne 19. 1. 2005 ve spojení s protokolem ze dne 14. 1. 2005 nebylo svědeckých výpovědí zapotřebí. Stěžovatel tedy v průběhu daňového řízení neprokázal oprávněnost snížení výše provizí u uvedených případů a tím zkrácení výnosů a základu daně.

V.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou přípustnosti kasační stížnosti. Podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. je nepřípustná kasační stížnost, která se opírá „*o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*“.

Jedna z kasačních námitek stěžovatele směřuje proti závěru městského soudu, že vystavení sporných dobropisů z důvodu nedostatečné kvality zprostředkovatelských služeb neprokázal dostačujícím způsobem. Mylnost uvedeného závěru soudu dokládá stěžovatel na stranách 3 (počínaje třetím odstavcem) až 10 kasační stížnosti podrobným výčtem vysvětlení a důkazů, které poskytl správci daně za účelem prokázání oprávněnosti zpochybňovaných dobropisů, a to ve vztahu k jednotlivým zakázkám. Správci daně a odvolacímu orgánu vytýká jejich nesprávné hodnocení. Městskému soudu nesprávné posouzení této právní otázky.

Pokud stěžovatel v žalobě k městskému soudu napadal závěry správce daně a žalovaného ohledně neprokázání oprávněnosti vydání předmětných dobropisů z důvodu nedostatečné kvality stěžovatelem poskytnuté služby (tj. na str. 5), svou námitku zdůvodnil, vedle obecných tvrzení o poskytnutí patřičných vysvětlení správci daně, výlučně poukazem na neprovedení navržených svědeckých výpovědí. Lze tedy učinit závěr, že důvody, které rozepisuje stěžovatel na str. 3 až 10 kasační stížnosti, neuplatnil v řízení před městským soudem. V rozsahu těchto důvodů je tedy třeba považovat kasační stížnost za nepřípustnou, s ohledem na ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. Naopak přípustnou je v rozsahu všech ostatních důvodů uplatněných v kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud tedy přistoupil k přezkumu napadeného rozsudku městského soudu v rozsahu v kasační stížnosti uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná právě z důvodů, k nimž je zdejší soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti.

VI./a

Nejvyšší správní soud shledal stížností napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Ostatně i sám stěžovatel v kasační stížnosti právě nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu také namítal.

Jedním z principů představujících součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy České republiky), a vylučujícím libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky odůvodnit. Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).

Tato zásada je pro správní soudnictví vyjádřena v ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s. Svůj odraz nachází také v judikatuře Nejvyššího správního soudu; *není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněný pod č. 589/2005 Sb. NSS; srov. např. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; oboje dostupné na www.nssoud.cz). Opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, sp. zn. 1 Afs 135/2004 publikovaném pod č. 787/2006 Sb. NSS).*

Stěžovatel v podané žalobě uplatnil několik žalobních námitek proti postupu žalovaného.

Předně stěžovatel argumentoval, že podle ustanovení § 15 odst. 1 zákona o DPH může být základ daně opraven i v případě, kdy se obě smluvní strany dohodnou na snížení ceny za zdanitelné plnění až po vystavení daňového dokladu. V případě předmětných dobropisů došlo ke snížení ceny za poskytované služby, a to ať již z důvodu nepřiměřenosti smluvené provize, vad služeb poskytnutých stěžovatelem, či snížení ceny hrazené třetí osobou.

Pokud jde o prvně uvedený důvod dodatečného snížení provize, stěžovatel poukázal na § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále jen „ZDP“), přičemž tvrdil, že právě toto ustanovení jej k dodatečné úpravě výše provize oprávnilo. Po vzájemné dohodě smluvní strany snížily smluvené provize na výši obvyklou, tedy na výši, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami, jak to vyplývá z citovaného ustanovení. Ke stejnému závěru by dle stěžovatele musel dospět správce daně při daňové kontrole u

zastoupeného, kdyby stěžovatel se zastoupeným nenapravili toto pochybení při stanovení neodůvodněné výše provize následným vystavením dobropisů.

Pokud jde o další důvod snížení provize, stěžovatel uvedl, že pokud nevykonával obchodní či zprostředkovatelskou činnost v dostatečné kvalitě, souhlasil se snížením provize. V tomto ohledu namítal, že správce daně a žalovaný neprovedli výslech jeho obchodních partnerů přesto, že provedení tohoto důkazu navrhoval.

Dále, pokud jde o třetí důvod dodatečného snížení provize, stěžovatel namítal, že výše provize se vypočítávala v závislosti na dosažené ceně zboží. Tedy i vady dodávky zastoupeného měly vliv na výši provize.

Stěžovatel rovněž v žalobě zpochybnil závěr žalovaného, že v řízení neprokázal oprávněnost storna dvou faktur. V této souvislosti odkázal na své podání správci daně ze dne 14. 12. 2004, v němž jednak poskytl správci daně vysvětlení a předložil i důkazní prostředky k tomu, že se služba, za níž původně fakturoval provizi, neuskutečnila. Ke stornování faktur se pak stěžovatel vyjádřil i v odvolání a žalovaný se s jeho námitkou v rozporu s § 50 odst. 7 daňového řádu řádně nevypořádal.

Dále polemizoval se závěry žalovaného, že 37 faktur, ke kterým se váží předmětné dobropisy, bylo vystaveno až po uzavření smluv zastoupeného se zákazníky, tzn. až po uskutečnění zdanitelného plnění a nikoli před tím (čímž mělo dojít k porušení § 9 zákona o DPH). Namítl, že toto tvrzení neodpovídá skutečnosti a pokud jde o dobropisy č. 220200003, 220200004, 220200005-32 a 2202000034-42 (všechny z 31. 12. 2002), pak podle dodatku ke smlouvě o obchodním zastoupení ze dne 1. 11. 2002, byla služba poskytnuta až v okamžiku, kdy zákazník splnil svou platební povinnost vůči společnosti ASTRO. Proto v té době probíhající obchodní případy bylo nutno posoudit tak, že u nich ještě nenastal den uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 9 odst. 1 písm. e) zákona o DPH a pokud již byly vystavené faktury, nemohly být považovány za daňové doklady; původní základ daně z přidané hodnoty musel být proto snížen. Druhá smluvní strana přijetí dobropisu potvrdila a z hlediska fisku nedošlo ke krácení daně.

Konečně stěžovatel v podané žalobě rovněž namítl, že dodatečným vyměřením daně by došlo k dvojímu odvedení daně z přidané hodnoty, protože daň již byla odvedena v jiném zdaňovacím období, tj. v období, kdy byl po zaplacení celkové kupní ceny zákazníkem vystaven nový daňový doklad za poskytnutou službu. V takovém případě měl správce daně postupovat podle ustanovení § 40 odst. 2 zákona o DPH, tj. daň nedoměřovat, ale předsat pouze časové penále.

VI./b

Stěžovatel tedy předně namítal, že podle jím uvedených tří důvodů mohl postupem podle § 15 zákona o DPH dodatečně opravit základ daně. Městský soud se sice nezabýval otázkou, zda všechny tyto důvody mohou ve smyslu citovaného ustanovení vést k tomu, aby plátce daně opravil základ daně, avšak neuznal, že by tyto důvody byly v případě stěžovatele naplněny.

Pokud jde o v žalobě uvedený důvod dodatečného snížení provize za obchodní zastoupení poukazující na ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, městský soud pouze v podstatě převzal názor žalovaného uvedený ve vyjádření žalovaného k žalobě. Neuvedl však, proč považuje tento názor za správný, resp. (jak uvádí i stěžovatel v kasační stížnosti) která skutečnosti či ustanovení zákona bránilo smluvním stranám v takovém postupu; městský soud pouze dodal, že uvedené smluvní strany měly provizi stanovit ve výši obvyklé mezi osobami nezávislými *dříve než na konci zdaňovacího období*. Není ani zřejmé, proč označuje dodatečné snížení provize mezi stěžovatelem společností ASTRO za učiněné *mimosmluvně*; takové označení by spíše svědčilo situaci, kdy by ke snížení provize došlo jednostranně z úkonu jednoho z uvedených subjektů. V daném případě však nejsou k dispozici žádné podklady pro tvrzení, že druhá strana obchodního vztahu se snížením provizí nesouhlasila.

Jako další důvod dodatečného snížení provize žalobce uvedl nedostatky v kvalitě jím poskytovaných služeb, což mu správce daně a žalovaný znemožnili prokázat, protože neprovedli jím navrhované svědecké výpovědi. Městský soud však v rozsudku pouze konstatuje, že stěžovatel *„neprokázal žádnými důkazními prostředky, z nichž by jednoznačně a nesporně vyplývalo, zda a jakým způsobem bylo o provizi z ústně uzavřených smluv o zprostředkování účtováno, jakých obchodních případů se nedostatečná kvalita poskytnutých služeb konkrétně týkala a jakými svědeckými výpověďmi konkrétních osob mohou být tyto rozhodné skutečnosti prokázány.“* Městský soud v tomto směru opět převzal pouze obecný závěr žalovaného uvedený ve vyjádření k žalobě. Takové obecné závěry nelze bez dalšího konkrétnějšího odůvodnění považovat za vypořádání se s poměrně konkrétní žalobní námitkou. Není z nich na příklad vůbec patrné, zda a jakým způsobem stěžovatel v daňovém řízení výsledkům svědků navrhoval. Na základě odůvodnění městského soudu nelze učinit ani ten závěr, že stěžovatel navrhoval výsledkům svědků pouze za účelem prokázání skutečností pro daňové řízení irelevantních.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že tvrdí-li daňový subjekt snížení úhrady za poskytnutí zdanitelného plnění, musí toto tvrzení buď prokázat nebo alespoň navrhnout relevantní důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Jestliže není v daném případě sporu o to, že se jednalo o obchodní vztahy mezi žalobcem a společností ASTRO, a stěžovatel tvrdí snížení úhrady za poskytnutí zdanitelného plnění a vliv na výši daně na výstupu, pak zcela logicky musela druhá strana obchodního vztahu mít nižší nárok na odpočet daně na vstupu, pokud jde o poskytnutí dané služby. Navrhoval-li žalobce provedení výsledku obchodních partnerů (což potvrzuje i žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti), pak bylo povinností žalovaného buď výsledkům provést nebo předejít nepochybné důvody, proč je výsledkům osob, které měly o věci znalost, neboť byly druhou stranou obchodního vztahu, nadbytečný a proč by jejich výpovědi nemohly do věci přinést jasno.

Dalším důvodem dodatečného snížení provize, který měl spočívat v tom, že se výše provize počítala z dosažené ceny (tedy z ceny uhrazené zákazníkem společností ASTRO), se městský soud nezabýval. Nijak tedy neposoudil otázku, zda skutečnost, že zákazník nezaplatil za dodané zboží společnosti ASTRO z důvodů své nespokojenosti, měla nebo mohla mít vliv na výši provize smlouvenou mezi stěžovatelem a jmenovanou společností.

Na žalobní námitku týkající se storna dvou faktur a otázky, zda se žalovaný řádně vypořádal ve svém rozhodnutí s příslušnou odvolací námitkou stěžovatele, městský soud zcela obecně uzavřel, že žalobce nedoložil, svá tvrzení o tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění nedošlo. Z takto obecně konstatovaných závěrů není zřejmé, proč stěžovatelem zmíněné podání správci daně soud nepovažoval za dostatečné k prokázání jeho tvrzení a zda se žalovaný ve svém rozhodnutí neuznáním storna dvou faktur v souladu s § 50 odst. 3 a 7 daňového řádu dostatečně zabýval.

Pokud jde o námitku, v níž stěžovatel v podstatě rozporoval závěry žalovaného a správce daně ohledně data, kdy při poskytování služeb stěžovatelem podle smlouvy o obchodním zastoupení (případně ve znění jejího dodatku uzavřeného dne 1. 11. 2002) docházelo k uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu ustanovení § 9 odst. 1 písm. e) zákona o DPH, městský soud dospěl k závěru, že tímto datem je den poskytnutí služby, přičemž argumentace žalobce platebními podmínkami smlouvy je bezpředmětná, protože stěžovatel v daňovém řízení nedoložil, že by k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo. Městský soud tak nedal odpověď na otázku, kdy docházelo k uskutečnění zdanitelného plnění; zatímco správce daně a žalovaný považovali za den poskytnutí služby den podpisu smlouvy mezi společností ASTRO a zákazníkem (k čemuž měla směřovat činnost stěžovatele podle smlouvy o obchodním zastoupení), tak dle stěžovatele den poskytnutí služby nastal až dnem zaplacení kupní ceny zákazníkem společnosti ASTRO. Jde tedy o to posoudit vymezenou otázku s ohledem na předmětný smluvní vztah mezi stěžovatelem a jmenovanou společností (včetně dohodnutých platebních podmínek).

V této souvislosti pak není zcela zřejmé, jak je skutečnost, že stěžovatel v daňovém řízení neprokázal své tvrzení o tom, že ke zdanitelnému plnění vůbec nedošlo, relevantní. Žalovaný ani stěžovatel v této souvislosti nezpochybňují, zda k uskutečnění zdanitelného plnění došlo či nikoli; předmětem sporu je zde totiž otázka, kdy k uskutečnění zdanitelného plnění došlo ve smyslu § 9 odst. 1 písm. e) zákona o DPH - zda ve zkoumaném zdaňovacím období (jak se domnívá žalovaný) nebo později (jak se domnívá stěžovatel).

Konečně pokud jde o žalobní námitku poukazující na to, že dodatečným vyměřením daně z přidané hodnoty došlo ke dvojímu odvedení daně a správce daně proto měl postupovat podle ustanovení § 40 odst. 2 zákona o DPH, pak městský soud opět pouze odkázal na poměrně stručný závěr uvedený v rozhodnutí žalovaného. Podle něj nebyly splněny zákonné podmínky pro uplatnění postupu podle citovaného ustanovení. Přestože stěžovatel v žalobě zdůraznil, že podstatné je, že daň na výstupu již jednou odvedl, a tím byly podmínky citovaného ustanovení v zásadě splněny, městský soud se důvodností této argumentace dále nezabýval, ani dále nijak nehodnotil, zda se by se uvedený postup mohl týkat alespoň některých zdanitelných plnění (u nichž byl sporný okamžik uskutečnění zdanitelného plnění).

VII.

Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 109 odst. 3 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Městský soud je zde vyjádřeným právním názorem vázán (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V dalším řízení především řádně posoudí všechny shora popsané žalobní námitky stěžovatele a své závěry o jejich opodstatněnosti z výše uvedených hledisek odůvodní.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. června 2008

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu