



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: „JMS stavební firma“, spol. s r.o., se sídlem Dvorecká 23, Praha 4, zastoupený JUDr. Ing. Danielem Srncem, advokátem se sídlem Na Poříčí 1071/17, Praha 1, proti žalovanému: Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2006, č. j. FŘ-13987/13/06, o vyměření nadměrného odpočtu žalobci u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2003, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 2. 2008, č. j. 9 Ca 135/2006 - 60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“) ze dne 20. 9. 2006, č. j. FŘ-13987/13/06. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2003 vydanému Finančním úřadem

pro Prahu 4 (dále jen „finanční úřad“) dne 22. 7. 2005 pod č. j. 218920/05/004512/6961, jímž finanční úřad vyměřil stěžovateli nadměrný odpočet ve výši 552 424 Kč oproti částce 652 424 Kč uvedené stěžovatelem v daňovém přiznání.

Stěžovatel v obsáhlé kasační stížnosti konstatuje, že primárním základem věci je vyhodnocení soukromoprávních ujednání mezi jím a společností KT MARK a.s., které stěžovatel považuje za nesprávně zohledněné jak v rozhodnutí žalovaného, tak v napadeném rozsudku městského soudu. Společnost KT MARK a.s., měla stěžovateli poskytnout sumu určitých služeb přesně vymezených v mandátní smlouvě ze dne 18. 10. 2002. Poskytla řádně plnění označené v čl. I odst. 1 mandátní smlouvy a neposkytla plnění označené v čl. I odst. 2. Stěžovatel se dle svého tvrzení rozhodl, že nechce přijmout od KT MARK a.s., celé dohodnuté plnění a stačí mu plnění poskytnuté. Rozsah a předmět zdanitelného plnění uvedeného na daňovém dokladu č. 012/Pr/2003, který odkazoval na mandátní smlouvu, byl odkazem řádným, protože po modifikaci předmětu plnění mandátní smlouva závazek společnosti KT MARK a.s., poskytnout plnění označené v čl. I odst. 2 mandátní smlouvy již neobsahovala. Z čistě obchodních důvodů bylo dohodnuto, že „to málo, co KT MARK a.s., nesplnil k přání stěžovatele bude nahrazeno při příští spolupráci mírně větším objemem odvedených prací“. Za nesprávný považuje stěžovatel výklad ustanovení § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen zákon č. 588/1992 Sb.), provedený městským soudem, dle něhož plátcí není umožněno obhájit nárok na odpočet daně prokázáním uskutečnění (a přijetí) jiného zdanitelného plnění, popř. prokázáním uskutečnění zdanitelného plnění v jiném rozsahu, než bylo uvedeno na příslušném daňovém dokladu. Stěžovatel dále uvádí, že i kdyby hypoteticky připustil, že společnost KT MARK a.s., dodala plnění v menším rozsahu, než je uvedeno na daňovém dokladu, a předmět plnění uvedený v mandátní smlouvě nebyl modifikován, bylo by jenom na rozhodnutí KT MARK a.s., zda na chybějící plnění vystaví či nevystaví daňový dobropis. Stěžovatel nemůže být sankcionován za to, že jeho dodavatel využil právem dané možnosti daňový dobropis nevystavit.

Pokud by byl správný závěr městského soudu, dle něhož je nárok na odpočet daně podmíněn přijetím celého fakturovaného plnění, pak to podle stěžovatele znamená upřednostňování formálního stavu před stavem faktickým a rezignaci na uplatňování spravedlnosti v materiální, nikoli pouze formální podobě. Stěžovatel namítá, že jazykové vyjádření podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nemá bránit dosažení účelu, které předmětné ustanovení sleduje. V projednávaném případě není dle jeho názoru mezi stranami sporu o tom, že činnost poskytnutá společností KT MARK a.s., sloužila pro podnikání a navíc tato společnost řádně odvedla daň z předmětného zdanitelného plnění do státního rozpočtu. Pokud za této situace trvá soud i žalovaný na tom, že jediným důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně je vadně uvedený údaj o rozsahu a předmětu

zdanitelného plnění na daňovém dokladu, řídí se oba doslovným jazykovým výkladem, který však cíl a záměr právní normy v tomto případě nenaplnuje, protože se nesprávně upíná k formálnímu označení rozsahu a předmětu zdanitelného plnění. Stěžovatel tak uzavírá, že pro posouzení nároku na odpočet daně je rozhodný stav faktický. Jakékoliv nedostatky ve formálním označení předmětného plnění na daňovém dokladu v konfrontaci se skutečným plněním jsou pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nepodstatné, za předpokladu, že jsou splněny ostatní zákonné podmínky tohoto nároku.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že pokud plátce uplatňuje nárok na odpočet daně z ceny za celé plnění definované na daňovém dokladu, resp. ve smlouvě, je povinen prokázat, že toto plnění v uvedeném rozsahu přijal a použil v souladu s ustanovením § 19 zákona č. 588/1992 Sb. Z daňového řízení však vyplynulo a stěžovatel to v kasační stížnosti sám výslovně konstatuje, že smlouvy se subdodavatelem neuzavírala společnost KT MARK a.s., ale stěžovatel. Ten tedy nepřijal plnění ve fakturovaném rozsahu, neboť nepřijal plnění vymezené v článku I odstavci 2 mandátní smlouvy, přičemž však cena za plnění podle tohoto ustanovení je součástí celkové ceny – částky, z níž stěžovatel uplatňuje nárok na odpočet daně. Společnost KT MARK a.s., dodala plnění v menším rozsahu, než dodat měla, přesto fakturovala plnou cenu. Důvod tohoto postupu může spočívat v dodavatelsko-odběratelských vztazích mezi dvěma subjekty, avšak nemůže být v důsledku řešení na úkor státního rozpočtu tím, že bude nárokován odpočet daně z plnění, které fakticky nebylo dodavatelem uskutečněno, stěžovatelem přijato, a tedy ani dále použito k podnikání, jak stanoví § 19 zákona č. 588/1992 Sb. Tento právní předpis stanoví v § 12 odst. 2 písm. f) jako jednu z povinných náležitostí daňového dokladu uvedení předmětu a rozsahu zdanitelného plnění, právě proto, aby bylo zřejmé, co bylo předmětem plnění a aby bylo možné posoudit, zda jsou splněny všechny podmínky pro vznik nároku na odpočet daně, tj. i to, že přijaté plnění bylo právě v tomto přijatém rozsahu použito pro podnikání. Pojetí stěžovatele, podle kterého má plátce-odběratel nárok na odpočet daně i z plnění, které fakticky nepřijal, je v natolik zjevném rozporu se zněním zákona, že je možno jej dle žalovaného označit za nepochopení fungování daně z přidané hodnoty. V závěru svého vyjádření žalovaný konstatuje, že námitky stěžovatele považuje za neodůvodněné.

Ze správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil následující relevantní skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Stěžovatel a společnost KT MARK a.s., uzavřeli dne 18. 10. 2002 mandátní smlouvu, v níž se KT MARK a.s., zavázal zařídit pro stěžovatele a na jeho účet komplexní smluvní a odborné zajištění zhotovení protihlukové stěny v K. na dálnici D8. Konkrétním předmětem plnění bylo dle čl. I smlouvy: 1) vyhledání a vlastní výběr vhodných zhotovitelů stavební a technické části stavby; 2) vlastní uzavření obchodních smluv o dílo s vybranými zhotoviteli dílčích stavebních

objektů; a 3) včasné dodání projektu ze strany KT MARK a.s., nebude-li již součástí plnění vybraných zhotovitelů. S ohledem na navrhovanou cenu díla smluvní strany sjednaly odměnu za činnost mandátáře v částce 8 025 000 Kč včetně DPH, s datem splatnosti k 30. 9. 2003. Z důvodu zpoždění realizace části stavby byla mezi smluvními stranami dodatkem ke smlouvě dohodnuta změna termínů platby odměny tak, že stěžovatel k 30. 9. 2003 vystaví fakturu ve výši 4 025 000 Kč plus DPH, k 31. 10. 2003 fakturu ve výši 2 000 000 Kč plus DPH a k 30. 11. 2003 fakturu ve výši 2 000 000 Kč plus DPH (ve výši 100 000 Kč), což stěžovatel dodržel (faktura č. 004/Pr/2003, č. 009/Pr/2003 a č. 012/Pr/2003).

Vzhledem k tomu, že finančnímu úřadu vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti stěžovatelem podaného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2003, vyzval stěžovatele výzvou podle § 43 zákona o správě daní a poplatků, aby se vyjádřil k pochybnostem, dle nichž stěžovatel přijatá zdanitelná plnění nepoužívá při podnikání. Stěžovatel na výzvu reagoval, předložil finančnímu úřadu mandátní smlouvu, její dodatek a další listinné důkazy. Po provedení dožádání u finančních úřadů místně příslušných dle sídla společnosti KT MARK a.s., a subdodavatelů stěžovatele finanční úřad se stěžovatelem projednal výsledky vytykácího řízení. Konstatoval, že společnost KT MARK a.s., měla podle mandátní smlouvy pro stěžovatele vyhledat vhodné zhotovitele a dále s nimi uzavřít smlouvy o dílo. K tomu však již nedošlo, tyto smlouvy uzavíral stěžovatel sám. Stěžovatel tak podle finančního úřadu neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. Stěžovatel namítl, že mandatáři neudělil plnou moc pro jednání s třetími subjekty, finanční úřad však setrval na názoru, podle něhož smluvní ujednání směřovalo ke komplexnímu zajištění provedení díla a samotné neudělení plné moci nemá za následek neplatnost čl. I odst. 2 mandátní smlouvy, jak uvedl stěžovatel. Na základě tohoto závěru vydal finanční úřad platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2003, jímž stěžovateli vyměřil nadměrný odpočet ve výši 552 424 Kč oproti částce 652 424 Kč uvedené v daňovém přiznání.

O odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru rozhodoval žalovaný, který odvolací námitky shledal nedůvodnými a odvolání stěžovatele zamítl.

Stěžovatel se proti tomuto rozhodnutí bránil žalobou podanou k městskému soudu, který ji zamítl. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že KT MARK a.s., byl v rámci smluvně převzatého závazku zařízení komplexního smluvního a odborného zajištění provedení díla povinen provést pro stěžovatele nejen vyhledání a vlastní výběr vhodných zhotovitelů stavební a technické části stavby (čl. I odst. 1 smlouvy); jeho povinností bylo i vlastní uzavření obchodních smluv o dílo s vybranými zhotoviteli dílčích stavebních objektů (čl. I odst. 2 smlouvy). Městský soud plně přisvědčil závěru správních orgánů obou stupňů, že stěžovatel v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, že od KT MARK a.s., přijal plnění sjednané v čl. I odst. 2 mandátní smlouvy. Některé důkazy opatřené

správcem daně prostřednictvím dožádání naopak podle městského soudu prokazují, že to byl sám stěžovatel, kdo uzavíral smlouvy o dílo, popř. jiné smlouvy, se subdodavateli. Správce daně v souzené věci dle soudu nepochybil, když neprovedl stěžovatelem v odvolání navrhovaný opakovaný výslech svědka Ing. Kokty (statutárního zástupce KT MARK a.s.). Ani výslech dalších navrhovaných osob by nemohl ničím dalším přispět ke zjištění stavu věci, který byl v dostatečném rozsahu objasněn za pomoci jiných důkazů. Výpovědi osob, které se za jednotlivé subdodavatele zúčastnily jednání se stěžovatelem, prokazují pouze uskutečnění plnění v rozsahu ujednání dle čl. I odst. 1 mandátní smlouvy. Poskytovala-li společnost KT MARK a.s., stěžovateli jiné služby týkající se jiného obchodního případu (zakázky), jedná se i podle právního názoru městského soudu o samostatně posuzované plnění podléhající zdanění a stěžovatelem naznačená kompenzace při uplatnění (nároku na odpočet) daně je nepřijatelná.

Opodstatněnou neshledal městský soud ani námitku, v níž stěžovatel vytýkal žalovanému formalistickou přepjatost a upřednostňování formálního označení zdanitelného plnění na daňovém dokladu před jeho faktickým obsahem. Městský soud zdůraznil, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je vždy do jisté míry formální, neboť se odvíjí od formálního listinného důkazu – daňového dokladu, jímž daňový subjekt nárok na odpočet daně prokazuje. Nelze dovodit, že je-li fakticky prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění, stává se daňový doklad pro dokazování zcela právně bezvýznamným. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nárok na odpočet daně uplatnil ve výši 100 % daně uvedené na předmětné faktuře, bylo podle městského soudu jeho povinností prokázat správci daně, že i zdanitelné plnění bylo ze strany KT MARK a.s., uskutečněno a stěžovatelem přijato v plném rozsahu. Městský soud tak přisvědčil názoru žalovaného, že nárok na odpočet daně je podmíněn přijetím celého fakturovaného plnění. V závěru městský soud zmínil, že zákon č. 588/1992 Sb. správci daně neumožňoval uplatněný nárok na odpočet daně poměrně krátit v případě, že bylo prokázáno přijetí pouze části deklarovaného zdanitelného plnění. V souzené věci by však takový postup vylučovala již sama skutečnost, že cena jednotlivých dílčích plnění nebyla v mandátní smlouvě stanovena, a nebyla tudíž správci daně známa, přičemž sjednání ceny jednotlivých částí předmětu plnění náleží výhradně smluvním stranám; správce daně je sám autoritativně stanovit nemohl. Bylo tak vyloučeno poměrné krácení nároku na odpočet daně.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel formálně neoznačuje žádný důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. Obsahově však lze jeho námitky jednoznačně podřadit pod písm. a) uvedeného ustanovení, neboť stěžovatel namítá nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že není důvodná.

Zásadní spornou otázkou mezi stěžovatelem na straně jedné a městským soudem a správními orgány na straně druhé je posouzení nároku na odpočet daně v případě, že bylo fakturováno poskytnutí celého zdanitelného plnění na základě mandátní smlouvy, avšak fakticky poskytnuta byla pouze část plnění.

Poskytnutí plnění ze strany společnosti KT MARK a.s. (mandatáře), stěžovateli (mandantovi) v rozsahu čl. I odst. 3 nebylo v daňovém řízení zpochybněno. Předmětem bližšího zkoumání v rámci vytýkácího řízení byl především rozsah mandatářem poskytnutého plnění podle čl. I odst. 1 a 2 smlouvy. Finanční úřad i žalovaný dospěli shodně k závěru, že stěžovatel prokázal faktické přijetí plnění vymezeného v odst. 1, avšak již neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání přijetí plnění dle odst. 2. Sporným je tak pouze přijetí části plnění spočívajícího v uzavření obchodních smluv o dílo. V souladu s výše uvedeným je i předmětem stížních námitek pouze přijetí plnění podle čl. I odst. 2 mandátní smlouvy (str. 6 kasační stížnosti).

Stěžovatel nerozporuje zjištění finančního úřadu, že mu společnost KT MARK a.s., vůbec neposkytla plnění podle čl. I odst. 2 mandátní smlouvy, namítá však, že společnost KT MARK a.s., fakturovala oprávněně odměnu v plné původně dohodnuté výši. Stěžovatel zejména tvrdí, že předmět plnění mandátní smlouvy z 18. 10. 2002 byl modifikován dohodou smluvních stran, takže nebylo povinností společnosti KT MARK a.s., poskytnout plnění označené v čl. I odst. 2 mandátní smlouvy. Rozsah a předmět zdanitelného plnění uvedený na daňovém dokladu č. 012/Pr/2003, který odkazoval na mandátní smlouvu, byl odkazem řádným, protože po modifikaci předmětu plnění mandátní smlouva závazek společnosti KT MARK a.s., poskytnout plnění označené v čl. I odst. 2 již neobsahovala. Tento závazek dle stěžovatele zanikl v důsledku neudělení plné moci, tj. nemožnosti provedení této činnosti ze strany mandatáře. Stěžovatele podle jeho názoru nestíhalo důkazní břemeno prokázat přijetí tohoto plnění od KT MARK a.s., protože toto plnění nebylo a nemuselo být poskytnuto. V souladu s těmito skutečnostmi se stěžovatel domáhá vyslovení, že měl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, protože předmětem plnění bylo toliko plnění uvedené v čl. I odst. 1 mandátní smlouvy ze dne 18. 10. 2002, jehož existence byla uznána. Současně však uvádí, že čistě z obchodních důvodů dohodl, že „to málo, co KT MARK a.s., nesplnil k přání stěžovatele bude nahrazeno při příští spolupráci mírně větším objemem odvedených prací“.

Podle právního názoru Nejvyššího správního soudu je nutno na věc nahlížet ve dvou rovinách. První z nich je občansko-právní (resp. obchodně-právní) náhled, dle něhož je třeba respektovat smluvní úpravu vzájemných právních vztahů mezi účastníky, přijatou v rámci jejich smluvní volnosti. V otázce formy Nejvyšší správní

soud dává stěžovateli za pravdu v té části, že nedostatek písemné formy změny smlouvy (písemnou formu v tomto případě nevyžaduje zákon, avšak byla nutná dle čl. VII mandátní smlouvy uzavřené mezi účastníky) by způsobil pouze relativní neplatnost této změny, které se nikdo nedovolal (§ 40 odst. 2 a § 40 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů). V případě, že si strany dojednávají změnu v předmětu závazku, která se nepřičí kogentním ustanovením soukromoprávních předpisů, a následně na základě tohoto právního úkonu obě jednájí v souladu s takovou změnou, je takový postup legální (a legitimní). Soukromoprávní předpisy ani zákon o správě daní a poplatků nevyklučují, aby část jednoho plnění byla nahrazena plněním jiným, případně, aby se navýšila původně dohodnutá cena. Jinou věcí je však odraz takové změny plnění do působnosti veřejného práva, zde práva finančního. Daňový subjekt musí být připraven na to, že uplatňuje-li nárok na odpočet daně v určité výši, musí unést ohledně přijetí předmětu a rozsahu zdanitelného plnění jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní.

Skutečnost, že v právních vztazích dochází ke změně v předmětu (obsahu) závazků reflektují i daňové předpisy, v této věci je relevantní úprava obsažená v zákoně č. 588/1992 Sb. Zákon totiž nijak neupírá možnost zohlednit, že plnění bylo poskytnuto pouze zčásti, pokud tomu odpovídá též snížení celkové odměny, což je v obchodních vztazích zcela logické. Dojde-li proto ke zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, nebo na základě kvalitativních, dodacích a jiných podmínek sjednaných u zdanitelného plnění k snížení ceny přijatého zdanitelného plnění je plátce daně oprávněn opravit základ daně a výši daně [§ 15 odst. 1 písm. b) zákona č. 588/1992 Sb.]. Obdobě daňové předpisy nebrání ani dodatečné dohodě o zvýšení ceny za poskytnutá plnění, v tomto případě je však plátce daně uskutečňující zdanitelné plnění povinen provést opravu základu daně [§ 15 odst. 2 písm. a) téhož zákona].

V souzené věci si stěžovatel protiřečí. Na jedné straně tvrdí, že na splnění plnění dle odst. 2 čl. I mandátní smlouvy netrval, a tím že ponechal v platnosti původně dohodnutou cenu de facto navýšil cenu za služby poskytnuté dle čl. I odst. 1 mandátní smlouvy, na druhé straně tvrdí že čistě z obchodních důvodů dohodl, že „*to málo, co KT MARK a.s., nesplnil k přání stěžovatele bude nahrazeno při příští spolupráci mírně větším objemem odvedených prací*“.

Tato tvrzení si však navzájem odporují.

Jestliže by totiž stěžovatel se svým dodavatelem navýšili cenu za služby poskytnuté dle čl. I. odst. 1 mandátní smlouvy (jakkoliv je vysoce nepravděpodobné, že ve standardních obchodních vztazích by kdokoliv platil plnou cenu za plnění dodané jen zčásti), pak by byli nuceni vyhodnotit, jakou část z původně dohodnuté ceny představují neposkytnuté služby dle čl. I odst. 2 mandátní smlouvy, neboť tato částka by představovala navýšení ceny za plnění poskytnutá dle

čl. 1 odst. I mandátní smlouvy. Taková dohoda by se však musela nutně odrazit i v modifikaci původně vystaveného dokladu. V takovém případě by ovšem nebylo na místě sjednávat jakékoliv vícepráce, neboť by došlo k navýšení ceny za již odvedené služby.

Stěžovatelovo tvrzení o dohodě o vícepracích je dle názoru kasačního soudu logičtější, neboť vede k závěru, že část z původně dohodnutého ovšem neposkytnutého plnění se měla dle dohody smluvních stran vykompenzovat plněním náhradním. Pokud však nebyl vystaven daňový dobropis ani daňový vrubopis, účastníci právního vztahu navenek deklarovali, že plnění bylo poskytnuto a přijato v celém rozsahu, za původně dohodnutou cenu, tak jak bylo vymezeno na daňovém dokladu.

Přestože stěžovatel nebyl plátcem uskutečňujícím zdanitelné plnění a tudíž neměl možnost sám daňový dobropis vystavit, neměl povinnost uhradit fakturu, která zněla označením dodávky i cenou na celé plnění. Naopak mohl zcela oprávněně požadovat snížení ceny a v tomto důsledku i žádat svého dodavatele o vystavení daňového dobropisu. Na druhé straně je nutno upozornit také na to, že pokud by došlo k navýšení původně dohodnuté ceny, nemohl tímto způsobem fakturovat ani dodavatel.

V projednávané věci stěžovatel pouze tvrdil, že plnění, jehož cena nebyla v původní smlouvě samostatně blíže specifikována, bylo nahrazeno jiným přijatým plněním od téhož poskytovatele v rámci jejich jiného smluvního vztahu, bez určení rozsahu a ceny takového plnění. Pouhým tvrzením této skutečnosti však stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně jím tvrzené změny předmětu plnění, což správně konstatoval městský soud ve svém rozhodnutí (str. 19 a 20 rozsudku).

Stěžovatel považuje za nesprávný závěr městského soudu, dle něhož ustanovení § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb. není možné vykládat tak, že by plátcí umožňovalo obhájit nárok na odpočet daně prokázáním uskutečnění (a přijetí) jiného zdanitelného plnění, popř. prokázáním uskutečnění zdanitelného plnění v jiném rozsahu, než bylo uvedeno na daňovém dokladu. Podle právního názoru Nejvyššího správního soudu nelze *a priori* v obecné rovině výklad stěžovatele zcela vyloučit. Podstatou korekce názoru vysloveného městským soudem je, že i u daně z přidané hodnoty lze dílčí nedostatky daňového dokladu též ve vztahu k rozsahu, předmětu a ceně plnění nahradit dokazováním. Vždy však záleží na konkrétních skutkových a právních okolnostech věci. Řešení zvolené stěžovatelem a společností KT MARK a.s., je třeba označit za nestandardní, nicméně po obchodní stránce možné. Stěžovateli se však důkazní břemeno ve vztahu ke změně předmětu či rozsahu původně přijatého zdanitelného plnění, a to ať už z pohledu navýšení ceny za poskytnuté služby dle odst. 1 čl. I mandátní smlouvy či o nahrazení části neposkytnutého plnění vícepracemi, nepodařilo unést.

V dané věci je tak rozhodné, že stěžovatel neprokázal, v jakém rozsahu a v jaké ceně nebylo sjednané plnění řádně a včas přijato, případně jaké náhradní plnění, v jakém rozsahu a v jaké ceně mělo toto neposkytnuté plnění kompenzovat. Správce daně vyzval stěžovatele k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění dle daňového dokladu č. 012/Pr/2003 a dal mu tak možnost a prostor prokázat, jaké zdanitelné plnění bylo přijato, v jakém rozsahu a v jaké výši.

Za standardních okolností by stěžovatel musel tvrdit a prokázat, že mu společnost KT MARK a.s., celé plnění řádně poskytla. V této konkrétní věci by stěžovatel pro obhájení deklarovaného nároku na odpočet s ohledem na jím předestřené skutkové okolnosti musel tvrdit a zejména prokázat, co konkrétně představovalo „náhradní“ plnění. Už samotná skutečnost, že plnění podle původní mandátní smlouvy bylo nahrazeno plněním jiným, znamenala pro stěžovatele složitou situaci z hlediska nutnosti snášení tvrzení i důkazů. K tomu navíc přistoupil fakt, že předmětná změna byla provedena pouze ústní formou. Tvrzení o ústní modifikaci smlouvy prokazoval výpověďmi svědků, což se mu však nepodařilo, neboť všechny výpovědi se týkaly pouze potvrzení činnosti KT MARK a.s., dle bodu I.1 mandátní smlouvy. Za těchto okolností Nejvyšší správní soud shledal závěr žalovaného (str. 9 a 10 jeho rozhodnutí) i městského soudu (str. 19 a 20 rozsudku), že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání přijetí plnění dle čl. I odst. 2 mandátní smlouvy jako zákonný a námitky stěžovatele zamítl.

K nutnosti unesení důkazního břemene daňovým subjektem podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a jeho povinnosti prokázat nejen formálně-právní stav, ale i faktické uskutečnění zdanitelného plnění, zdejší soud odkazuje na svá předchozí rozhodnutí, v nichž se touto problematikou blíže podrobně zabýval, např. rozsudek ze dne 13. 12. 2007, č. j. 9 Afs 71/2007 - 79, nebo rozsudek ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 210/2007 - 59. V posledně zmíněném vyslovil názor, dle něhož: *„prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.“* Ačkoli v této věci šlo o vztah založený smlouvou o zprostředkování, nikoli smlouvou mandátní, analogicky zcela použitelný pro právě projednávanou věc je i závěr, dle kterého *„prokazování zdanitelných plnění uskutečněných v souvislosti se smlouvami o zprostředkování je přitom velmi problematické, neboť se jedná o služby, jejichž výstupem není konkrétní hmotný nebo jinak hmatatelný výstup. Povinností správce daně je proto u nároků uplatňovaných v souvislosti se smlouvami o zprostředkování zkoumat, zda ke zprostředkování skutečně došlo; v zájmu daňového subjektu na druhé straně je, aby shromáždil a uchoval důkazní prostředky prokazující realizaci zprostředkování, a to zvláště v případech, kdy se jedná z různých důvodů o nestandardní transakci. Důkazní břemeno ohledně faktické realizace zprostředkovatelských služeb totiž primárně leží na*

jeho straně.“ Stěžovatel takové důkazní prostředky v rámci výše popsané nestandardní transakce spočívající v ústní změně mandátní smlouvy a poskytnutí náhradního plnění přitom nepředložil, neboť jimi pravděpodobně ani nedisponoval. Takové skutečnosti se však přičítají k jeho tíži, respektive podporují závěr správce daně o neunesení důkazního břemene.

Jestliže tedy městský soud z uvedených důvodů zamítl žalobu stěžovatele podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s., postupoval zcela v souladu se zákonem.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku městského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. zamítnuta.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady v tomto řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 11. června 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu