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: **Ing. J. S.,** zastoupený JUDr. Jiřím Bednářem, advokátem se sídlem Mikovcova 7, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2004, č. j. FŘ-5256/13/04, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 11. 2009, č. j. 8 Ca 349/2008 - 79,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2004, č. j. FŘ-5256/13/04. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 6 (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 11. 2003, č. j. 271473/03/006521/7187, jímž byla stěžovateli za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1998 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 200 007 Kč.

Stěžovatel označuje jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Má zato, že městský soud pochybil, pokud se v rozporu s důkazním materiálem ztotožnil se závěry finančních orgánů obou stupňů, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění od M. H. na základě zprostředkovatelské smlouvy uzavřené dne 15. 12. 1997. Stěžovatel v této souvislosti poukazuje na skutečnost, že ačkoli v daňovém řízení předložil správci daně řadu důkazních prostředků, podal různá vyjádření a návrhy na výpovědi svědků, které byly provedeny, finanční orgány obou stupňů uzavřely (a městský soud se s jejich názorem ztotožnil), že stěžovatel neprokázal přijetí předmětného zdanitelného plnění. Stěžovatel s tímto závěrem nesouhlasí, neboť se domnívá, že ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), unesl důkazní břemeno. V této souvislosti upozorňuje na skutečnost, že mu nikdy nebylo ze strany finančních orgánů ani městského soudu sděleno, jaké konkrétní náležitosti postrádají faktury, na jejichž základě uplatnil nárok na odpočet DPH, a tedy z jakého důvodu nebyly tyto faktury finančními orgány hodnoceny jako daňové doklady. K závěrům finančních orgánů, že neprokázal faktické přijetí zdanitelného plnění, stěžovatel namítá, že správci daně v průběhu daňového řízení předložil veškeré smlouvy, účetní doklady, které byly vypracovány na základě zápisů z projednání plnění smlouvy o zprostředkování ze dne 15. 12. 1997 a rovněž byly provedeny výslechy svědků, z nichž zcela jednoznačně vyplynulo, že došlo k přijetí zdanitelného plnění. Městský soud pak dle názoru stěžovatele v odůvodnění svého rozhodnutí pouze stereotypně opakuje, že předložené důkazní prostředky neprokázaly faktické uskutečnění zdanitelného plnění, aniž blíže konkretizuje, z jakých úvah ve svém rozhodování vycházel a k jakým závěrům dospěl. V závěru kasační stížnosti pak stěžovatel poukazuje na skutečnost, že tentýž finanční úřad při posuzování daně z příjmů dospěl k protichůdnému závěru, že účetní doklady jsou v pořádku a mají vypovídací hodnotu. Ze všech výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí městského soudu zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění svého rozhodnutí, vyjádření k žalobním námitkám, jakož i na obsah rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 210/2007 – 59, který meritorně posuzoval skutkově totožnou věc pouze s tím rozdílem, že v této věci byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1998. Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Z obsahu předloženého soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

Na základě výsledků kontroly DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 1998 správce daně vyloučil stěžovateli nárok na odpočet DPH z faktury č. 04/98 ze dne 14. 7. 1998 a faktury č. 012/98 ze dne 30. 9. 1998 vystavených M. H. (dále též „zprostředkovatel“) za zprostředkovatelskou činnost na základě zprostředkovatelské smlouvy uzavřené dne 15. 12. 1997. Důvodem byla skutečnost, že dle názoru správce daně stěžovatel předloženými důkazními prostředky neprokázal, že přijal zdanitelné plnění uvedené na předmětné faktuře od tohoto plátce.

V průběhu daňové kontroly stěžovatel k výzvám správce daně, aby v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázal přijetí zdanitelného plnění deklarovaného na shora uvedených fakturách, předložil následující dokumenty:

- smlouvu o zprostředkování, uzavřenou mezi zprostředkovatelem M. H. a stěžovatelem jako zájemcem dne 15. 12. 1997, jejímž předmětem bylo zprostředkování nákupu movitých věcí nebo obchodních aktivit (dále jen „smlouva o zprostředkování“ nebo „zprostředkovatelská smlouva“);
- kupní smlouvu, uzavřenou mezi prodávajícím Košťanskými sklárnami a stěžovatelem jako kupujícím dne 10. 12. 1997, jejímž předmětem byl prodej sklářských pánví (dále jen „kupní smlouva“);
- smlouvu komisionářskou, uzavřenou dne 12. 12. 1997 mezi komisionářem Košťanskými sklárnami a stěžovatelem jako komitentem, jejímž předmětem byl závazek komisionáře zařídit pro stěžovatele konkrétní obchodní záležitost v podobě prodeje sklářských pánví;
- místopřísežné prohlášení M. H., v němž tento prohlašuje a svým podpisem potvrzuje, že v roce 1998 převzal v hotovosti od stěžovatele odměnu ve výši přibližně 1,5 mil. Kč za činnosti zajišťované pro něj na základě zprostředkovatelské smlouvy uzavřené v roce 1997.

K charakteru uskutečněného obchodu dále stěžovatel v řadě svých vyjádření vysvětloval, že od Košťanských skláren jako prodávajícího nakoupil na základě kupní smlouvy skladovou výrobu pánví na tavení skla v objemu uzavřených objednávek s odběrateli skláren. Důvodem této transakce byla skutečnost, že sklárny, t. č. v likvidaci a před prohlášením konkursu, potřebovaly finanční prostředky k zachování výroby, a proto se rozhodly prodat část svých skladových zásob, tj. zboží, které již bylo vyrobeno a objednáno, avšak jehož termín odběru a prodeje měl nastat postupně v budoucnu. Zboží poté bylo v průběhu roku 1998 postupně prodáváno koncovým zákazníkům na základě komisionářské smlouvy, uzavřené dne 12. 12. 1997, Košťanskými sklárnami jako komisionářem, který ve

vztahu k třetím osobám činil úkony svým jménem a na účet stěžovatele a který prodej zboží, jehož uskladnění a výdej pro stěžovatele zajišťoval, také fakturoval. Takto vystavené faktury stěžovatel měl k dispozici jako interní doklady pro účely kontroly skladové evidence, evidence došlých plateb a pro následnou fakturaci komisionáři. Platby za prodané zboží došlé na účet stěžovatele byly do doby vystavení faktur sklárnám evidovány jako zálohové platby, přičemž objemy obchodů byly jednou za čtvrtletí sumarizovány a poté byla stěžovatelem vůči komisionáři vystavena souhrnná faktura. Vzhledem k tomu, že k uzavření smluv došlo na základě součinnosti a informací poskytnutých M. H., stěžovatel považoval za svou povinnost převést původně ústní dohodu existující mezi nimi do písemné formy. Proto byla dne 15. 12. 1997 uzavřena smlouva o zprostředkování s M. H., z níž vyplývá, že výše provize (12 %) a nárok na její vyplacení je odvislý od částky dosažených výnosů z realizovaných prodejů.

Dne 8. 12. 2003 a 12. 12. 2003 byl jako svědek správcem daně vyslechnut M. H., z jehož výpovědi pro danou věc vyplynulo následující: Předmětem smlouvy uzavřené se stěžovatelem dne 15. 12. 1997 bylo zprostředkování obchodu s Košťanskými sklárnami, které s ohledem na situaci, v níž se nacházely, potřebovaly finanční prostředky k zachování výroby. M. H. navštívil sklárny, jmenovitě obchodního ředitele Ing. K., s nímž jednal o možných východiscích, přičemž společně dospěli k závěru, že řešení by představoval odprodej části skladových zásob. M. H. uvedl, že s nabídkou profinancování zásob či jejich prodeje oslovil stěžovatele, který o uvedený obchod projevil zájem, a proto navštívili Ing. K. za účelem uzavření kupní smlouvy. Z výpovědi dále vyplývá, že žádné písemné podklady M. H. pro stěžovatele nevytvářel, pouze jej seznámil s možností tohoto obchodu a následně mu představil tehdejšího ředitele Ing. K. Poté stěžovatele oslovil s tím, že je třeba v písemné formě uzavřít také smlouvu o zprostředkování mezi nimi, neboť nechtěl, aby jej „někdo obešel“. Zápisy ze schůzek se stěžovatelem a Ing. K. nebyly pořizovány, byly vyhotovovány až v průběhu roku 1998 a zobrazují uskutečněné prodeje, od nichž se odvíjela výše provize za zprostředkování. K výzvě správce daně, aby k uvedenému případu předložil veškeré daňové doklady včetně účetních a peněžních deníků, M. H. odpověděl, že žádné účetní doklady, ani jiné písemnosti k případu nevlastní, neboť byly bez jeho vědomí a přítomnosti fyzicky zlikvidovány, o čemž byl sepsán protokol. Rovněž prohlásil, že peníze za zprostředkování od stěžovatele převzal v hotovosti a tyto řádně uvedl do svého daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 a rovněž do přiznání k DPH za příslušná zdaňovací období.

Svědek Ing. J. Ku., likvidátor Košťanských skláren, dne 12. 2. 2003 ve své výpovědi uvedl, že o prodeji sklářských pánví stěžovatel jednal s provozním a obchodním ředitelem Ing. K. O privatizaci skláren se obecně vědělo, základní informaci o výrobě a prodeji sklářských pánví stěžovatel mohl získat od něho samého, podrobnější informace pak mohl získat např. od Ing. K. Dále vypověděl, že M. H. nezná, nikdy s ním nehovořil, a to ani telefonicky.

Ze svědecké výpovědi Ing. J. K., ředitele Košťanských skláren v době likvidace i konkursu, podané dne 31. 3. 2003 na Finančním úřadě v Teplicích, vyplynulo, že na základě zveřejnění v tisku byl oznámen vstup skláren do likvidace a konkursu, což vyvolalo zájem několika subjektů o řešení nastalé situace. Podmínkou pro uzavření smluv bylo skoupit skladovou výrobu na úrovni uzavřených objednávek pánví včetně ostatního pomocného sortimentu. Zájemce byl jediný, a to stěžovatel Ing. J. S., který se dostavil na základě informací Ing. H., s nímž Ing. K. jednal o celkové situaci podniku a o nutnosti profinancování zásob v objemu uzavřených objednávek se zákazníky. Při tomto jednání se Ing. H. o Ing. S. nezmínil, pouze uvedl, že je schopen profinancování shora uvedeného zboží zajistit.

Z výpovědi Ing. Jana Michalce, správce konkursní podstaty Košťanských skláren, provedené dne 13. 5. 2002 dožádaným Finančním úřadem v Teplicích, vyplývá, že tento neměl sebemenší důvod od komisionářské smlouvy odstupovat, neboť prakticky bylo plněno to, co bylo ve smlouvě ujednáno. K osobě M. H. vypověděl, že se s ním patrně nikdy nesetkal.

Dle správce daně žádný z výše uvedených důkazních prostředků neprokázal dostatečně spolehlivě přijetí zdanitelného plnění od zprostředkovatele a stěžovateli dodatečným platebním výměrem vydaným dne 24. 11. 2003 pod č. j. 271473/03/006521/7187 vyměřil daň z přidané hodnoty ve výši 200 007 Kč.

Stěžovatel s výše uvedeným platebním výměrem nesouhlasil a podal proti němu včasné odvolání, v němž předně namítal, že mu nelze klást k tíži, že u jiného daňového subjektu (zde zprostředkovatele M. H.) nebylo možno ověřit, zda má veškeré daňové doklady zahrnuty ve své účetní evidenci, neboť veškeré účetní doklady byly bez jeho vědomí a v jeho nepřítomnosti fyzicky zlikvidovány. O této okolnosti ostatně M. H. vypovídal jako svědek dne 12. 12. 2003, kdy zároveň do protokolu prohlásil, že peníze za zprostředkování obchodu převzal od stěžovatele v hotovosti a řádně je uvedl do daňových přiznání jak k DPH, tak k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998. Stěžovatel dále považoval za nepřezkoumatelný závěr správce daně obsažený ve zprávě o daňové kontrole, že předmětné faktury nelze hodnotit jako daňové doklady ve smyslu § 12 zákona o DPH, a to z toho důvodu, že ve zprávě o kontrole chybí úvaha správce daně, které konkrétní náležitosti daňový doklad postrádá. Stěžovatel se rovněž neztotožnil se závěry správce daně, že neprokázal faktické přijetí zdanitelného plnění deklarovaného na předmětné faktuře. Poukázal na skutečnost, že jím předložené důkazní prostředky, jakož i výslechy navržených svědků, prokázaly, že obchody na základě uzavřených smluv byly realizovány a nebýt zprostředkování M. H., nikdy by nedosáhl zisku z nákupu a následného prodeje výrobků nakoupených od Košťanských skláren. Stěžovatel v podaném odvolání znovu popsal smysl a účel

sporného zprostředkování tak, že na základě kupní smlouvy s Košťanskými sklárnami, jejíž uzavření zprostředkoval M. H., mohl výhodně nakoupit skladovou výrobu Košťanských skláren a tuto postupně na základě uzavřené komisionářské smlouvy prostřednictvím těchto skláren prodávat dílčím odběratelům. Provize za zprostředkování byla vyplácena až z realizovaných prodejů tak, jak bylo ve zprostředkovatelské smlouvě dohodnuto. Ze všech těchto důvodů se proto stěžovatel domníval, že při uplatnění nároku na odpočet DPH plně vyhověl veškerým požadavkům stanoveným v § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“).

Žalovaný se s námitkami stěžovatele neztotožnil a rozhodnutím ze dne 1. 12. 2004, č. j. FŘ-5256/13/04, odvolání jako nedůvodné zamítl. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný dospěl k závěru, že ačkoli v daňovém řízení bylo prvotní a základní povinností stěžovatele v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázat přijetí zdanitelného plnění uvedeného na fakturách č. 04/98 a č. 012/98, a stěžovatel v této souvislosti předložil správci daně řadu důkazních prostředků, podal různá vyjádření včetně návrhů na výslechy svědků, které se uskutečnily, nepodařilo se mu přijetí zdanitelného plnění od M. H. prokázat. Žalovaný uvedl, že na uvedených fakturách byla jako předmět plnění uvedena fakturace za zprostředkovatelské služby dle smlouvy o zprostředkování ze dne 15. 12. 1997; jako den uskutečnění zdanitelného plnění na ní byla uvedena data 14. 7. 1998 a 30. 9. 1998. Dle názoru žalovaného tak nejdříve v tyto dny M. H. mohl a měl poskytnout stěžovateli konkrétní službu v souladu s uvedenou smlouvou, avšak v tomto ohledu stěžovatel správci daně žádné důkazní prostředky nepředložil. Žalovaný proto uzavřel, že se v daném případě nemohlo jednat o zprostředkování uzavření zmiňované kupní smlouvy ze dne 15. 12. 1997, neboť datum jejího uzavření nemělo žádnou souvislost s daty uskutečnění zdanitelného plnění na předmětných fakturách. Ke shodným závěrům žalovaný dospěl také v případě komisionářské smlouvy, uzavřené s Košťanskými sklárnami dne 12. 12. 1997, neboť ani ta nemohla být (vzhledem k datu jejího uzavření) předmětem zdanitelného plnění v den uvedený na předmětných fakturách, ale nejpozději v měsíci prosinci roku 1997. Dle názoru žalovaného tak obě smlouvy, vzhledem k datu jejich uzavření, nemohly mít žádnou věcnou souvislost s fakturami č. 04/98 a č. 12/98, vystavenými M. H. K námitce stěžovatele, že mu nelze klást k tíži, pokud správce daně není schopen ověřit, zda jiný daňový subjekt má sporné faktury zahrnuty ve své účetní evidenci, žalovaný konstatoval, že skutečnost, že M. H. nevykázal ve své účetní evidenci uskutečnění předmětných zdanitelných plnění pro stěžovatele, nebyla samostatným a jediným důvodem dodatečného vyměření daně. Důvodnou nebyla shledána ani námitka stěžovatele, že správce daně nehodnotil předložené faktury jako daňové doklady ve smyslu ustanovení § 12 zákona o DPH, aniž by uvedl, které ze zákonem požadovaných náležitostí na předložených dokladech postrádá. Žalovaný poukázal na skutečnost, že doklady, u nichž nebyla zjištěna a prokázána věcná opodstatněnost jejich vystavení (byť by jinak měly

všechny zákonem předepsané náležitosti), není možno za daňové doklady považovat, což se týkalo právě faktur č. 04/98 a č. 012/98. Žalovaný se sice částečně ztotožnil s námitkou stěžovatele, že správce daně měl ve zprávě o kontrole konkretizovat, na základě jakých skutečností dospěl k závěru, že zmíněné faktury nelze uznat za daňové doklady, avšak zároveň bylo chybou stěžovatele, že tuto námitku nevznesl již při projednání této zprávy. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem tak žalovaný považoval dodatečné vyměření daňové povinnosti za opodstatněné a neshledal žádný důvod, který by jej vedl ke zrušení dodatečného platebního výměru.

Stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u městského soudu, v níž shodně jako v podaném odvolání namítal nezákonnost postupu finančních orgánů obou stupňů spočívající v porušení ustanovení § 2 a § 31 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel byl přesvědčen, že na základě podaných vysvětlení a po provedených důkazech prokázal, že uzavření kupní smlouvy a komisionářské smlouvy s Košťanskými sklárnami bylo výsledkem zprostředkovatelské činnosti M. H. Konstatoval, že finanční orgány obou stupňů aplikovaly na uvedený případ nesprávná ustanovení obchodního zákoníku. Dle jeho názoru věc měla být správně posouzena podle ustanovení § 646 obchodního zákoníku (a nikoli podle ustanovení § 647 obchodního zákoníku), neboť smlouva o zprostředkování, uzavřená s M. H. dne 15. 12. 1997, vázala nárok zprostředkovatele na provizi až na okamžik výnosu z prodeje. Ve smyslu tohoto smluvního ujednání tak logicky nemohlo dojít ke zdanitelnému plnění již v roce 1997, jak se mylně domnívá žalovaný, kdy vůbec nebylo známo, zda v budoucnu dojde k prodeji nakoupených sklářských výrobků, ale k plnění došlo až v průběhu roku 1998, kdy byla komisionářská smlouva realizována a kdy bylo dosaženo výnosů z prodeje. Stěžovatel uzavřel, že postup finančních orgánů obou stupňů evidentně svědčí o neporozumění zákonu a nesprávnosti aplikace ustanovení § 9 odst. 1 písm. e) zákona o DPH z důvodu provázanosti všech uzavřených smluv (smlouvy zprostředkovatelské, kupní a komisionářské).

Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V odůvodnění rozhodnutí městský soud nejprve shrnul skutkový a právní základ souzené věci a poté přistoupil k posouzení jednotlivých žalobních bodů. Uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně odůvodnil skutečnost, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění deklarovaného na fakturách č. 04/98 a č. 012/98 v podobě přijetí zprostředkovatelských služeb. Konstatoval, že stěžovatel v průběhu daňového řízení finančním orgánům nepředložil žádné důkazní prostředky, které by vypovídaly o tom, že by M. H. pro stěžovatele nějakou konkrétní službu uskutečnil a ten ji přijal. Za shora popsané důkazní situace se proto městský soud ztotožnil se závěry žalovaného, že důkazní prostředky předložené stěžovatelem neprokázaly jeho tvrzení o uskutečnění zdanitelného

plnění. Jak ze smlouvy kupní, tak ze smlouvy komisionářské totiž nelze dovozovat, že by se zdanitelné plnění tvořící podklad pro vystavení faktur č. 04/98 a č. 012/98 fakticky uskutečnilo. Důvodnou městský soud neshledal ani námitku stěžovatele týkající se nesprávné aplikace obchodního zákoníku. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 210/2007 - 59, a uzavřel, že ustanovení § 646 a § 647 obchodního zákoníku nemají přímou souvislost s prokazováním nároku na odpočet daně, a tedy s uplatňováním zákona o DPH.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí spočívající na nesprávném posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; dále vada řízení před správním orgánem spočívající v porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]; a také nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se přednostně zabýval námitkou týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů je totiž vadou natolik závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel v kasační stížnosti nenamítal, tedy z úřední povinnosti *(ex offo)*. Nelze se zabývat hmotněprávní argumentací, pokud přezkoumávané rozhodnutí soudu neobstojí ani po formální stránce.

Na tomto místě je třeba nejprve zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí pak musí být založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění. Musí se jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Takovými vadami mohou být mimo jiné případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.

V přezkoumávaném rozsudku však Nejvyšší správní soud vady shora uvedeného charakteru neshledal, neboť výrok rozhodnutí je řádně odůvodněn a toto odůvodnění není možno považovat za nesrozumitelné. Z odůvodnění rozsudku jednoznačně vyplývá, které otázky městský soud považoval za rozhodné a také vzájemná souvislost jednotlivých úvah, jež soud v napadeném rozhodnutí vyslovil, je zřetelná. Se závěry, o které městský soud opřel výrok napadeného rozsudku, ostatně stěžovatel v kasační stížnosti sám dostatečně podrobně polemizuje, což by nebylo možné, pokud by se soud s podstatnými otázkami vůbec nevypořádal a napadené rozhodnutí by z tohoto důvodu bylo nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud proto mohl přistoupit k posouzení důvodnosti kasačních námitek stěžovatele směřujících do věci samé.

Stěžovatel v kasační stížnosti zpochybňuje správnost závěru žalovaného i městského soudu, že dostatečným způsobem neprokázal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty podle ustanovení § 19 zákona o DPH. Domnívá se, že v předcházejícím řízení nebylo vyvráceno jeho tvrzení o uskutečnění zprostředkovatelské činnosti ze strany M. H., s nímž prokazatelně spolupracoval. Stěžovatel namítá, že správci daně předložil veškeré důkazní prostředky o realizaci obchodu s Košťanskými sklárnami, z nichž zcela jednoznačně vyplynulo, že došlo k přijetí zdanitelného plnění. Stěžovatel nadto upozorňuje na skutečnost, že mu nikdy nebylo ze strany finančních orgánů ani soudu sděleno, jaké konkrétní náležitosti postrádají faktury, na jejichž základě uplatnil nárok na odpočet DPH, a tedy z jakého důvodu nebyly tyto faktury finančními orgány hodnoceny jako daňové doklady.

Při posuzování důvodnosti takto uplatněných kasačních námitek Nejvyšší správní soud vycházel z následujících úvah:

Podle § 19 odst. 1 zákona o DPH má nárok na odpočet daně plátce, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem nebo zboží z dovozu, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem, pokud tento zákon nestanoví jinak. Podle odst. 2 téhož ustanovení plátce prokazuje 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.

Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Dle odst. 8 téhož ustanovení zákona správce daně prokazuje a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících

věrohodnost, průkaznost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

Vzhledem k tomu, že předmětem daňového řízení bylo posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, který je dán pouze za zákonem stanovených podmínek, byl správce daně oprávněn dle ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH ověřovat oprávněnost uplatněného nároku především na základě předložených daňových dokladů – zde faktur č. 04/98 a č. 012/98, případně na základě jiných důkazních prostředků, to vše při respektování zásady daňového řízení, že břemeno důkazní nese prvotně daňový subjekt, který ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Ačkoli je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odst. 2 citovaného ustanovení), je daňové řízení založeno na *„prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí“* (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS).

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. Nejvyšší správní soud již ve svém rozhodnutí ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, publikovaném na www.nssoud.cz, vyjádřil, 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“*.

Ke zpochybnění daňového dokladu přitom může dojít různými způsoby, např. tak, že neexistuje ten, kdo jej vystavil, popřípadě že vystavitel dokladu za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze usuzovat zejména z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud pak u vystavitele daňového dokladu není o něm účtováno, případně tuto skutečnost nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní nebo jeho účetnictví vůbec není k dispozici, pak jsou pochybnosti na straně správce daně více než odůvodněné. I za této situace však daňový subjekt může pochybnost správce daně vyvrátit tím, že existenci zdanitelného plnění prokáže jinak, jinými důkazními prostředky.

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 straně druhé 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.

Podle § 642 obchodního zákoníku se *smlouvou o zprostředkování zprostředkovatel zavazuje, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou, a zájemce se zavazuje zaplatit zprostředkovateli úplatu (provizi).* Je zřejmé, že předmět smlouvy o zprostředkování je v tomto ustanovení formulován obecně: vyvíjet činnost směřující k vytvoření příležitosti zájemci k uzavření smlouvy. Míra požadované aktivity zprostředkovatele přitom může být různá a bude především záležet na obsahu smlouvy, která by měla transparentně vymezit předmět plnění, způsob jeho provedení a také vzájemné povinnosti smluvních stran.

Z navazujících ustanovení vyplývá základní členění zprostředkovatelské činnosti na dva stupně očekávané aktivity. Buď půjde jen o *obstarání příležitosti* pro zájemce uzavřít s třetí osobou smlouvu určitého obsahu, nebo se očekává *spolupůsobení vedoucí k uzavření této smlouvy*. Dále pak obchodní zákoník rozlišuje, zda nárok na provizi vzniká *1) uzavřením zprostředkovatelské smlouvy* (§ 644 obchodního zákoníku) nebo až *2) jejím splněním* (§ 646 obchodního zákoníku). Základním předpokladem vzniku nároku na provizi je uzavření zprostředkované smlouvy a v případě ad 2) přistupuje další podmínka, že závazek ze zprostředkované smlouvy byl třetí osobou splněn (k tomu srovnej *Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol.; Obchodní zákoník. Komentář; 12. vydání; Praha : C. H. Beck; 2009; str. 1187).*

Stěžovatel v této souvislosti v kasační stížnosti namítá, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo dle § 646 obchodního zákoníku v roce 1998, neboť až v té době došlo ke splnění závazků ze zprostředkované smlouvy či zprostředkovaných smluv (smlouvy kupní a komisionářské) v podobě prodeje sklářských pánví. K této námitce Nejvyšší správní soud podotýká, že skutečnost, že ze strany daňového subjektu (stěžovatele) došlo v roce 1998 k vyplacení provize v návaznosti na objem prodeje sklářských pánví, sama o sobě neprokazuje, že byla fakticky realizována zprostředkovatelská činnost a co konkrétně bylo jejím obsahem.

V souvislosti s unesením důkazního břemene v daňovém řízení ohledně odpočtu daně z přidané hodnoty, vzniklého uplatněním výdaje za služby zprostředkovatele je tedy nutné, aby daňový subjekt v průběhu řízení prokázal, že

zprostředkovatel v jeho zájmu ve vztahu ke třetí osobě vůbec jednal, resp. spolupůsobil na uzavření zprostředkovávané smlouvy, a vzhledem k úpravě zákona o DPH unést důkazní břemeno také ohledně okamžiku poskytnutí této služby. Vzhledem k velmi různorodým způsobům jednání, které zde přicházejí v úvahu, bude na daňovém subjektu, aby si zajistil věrohodné důkazní prostředky, tj. přiměřené záznamy, případně svědecké výpovědi o uskutečněných jednáních zprostředkovatele s konkrétními osobami. Je logické, že čím více nestandardní jsou okolnosti zprostředkování, tím větší nároky na počet a kvalitu důkazních prostředků budou při dokazování v daňovém řízení kladeny.

Shora uvedené závěry jsou v souladu také s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu, který již ve svém rozhodnutí ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil: *„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.“*

S ohledem na skutečnost, že zdanitelné plnění mělo v souzené věci spočívat v poskytnutí služby, o níž neexistovaly žádné konkrétní záznamy ani jinak vedená evidence, stěžovatel byl v daňovém řízení povinen předložit důkazy o tom, jakým konkrétním způsobem se předmět zprostředkovatelské smlouvy ze strany M. H. realizoval. Poté, co k tomu byl správcem daně vyzván, stěžovatel předložil jednak kupní a komisionářskou smlouvu, o kterých tvrdil, že byly výsledkem předmětného vztahu založeného smlouvou o zprostředkování, jednak podal řadu vyjádření, v nichž se pokoušel vysvětlit a popsat průběh celého obchodu a podílu M. H. na jeho realizaci.

K takto předloženým důkazním prostředkům Nejvyšší správní soud uvádí, že průběh zprostředkování tvrzený stěžovatelem zpochybňuje zjevná časová nesrovnalost v datech uzavření jednotlivých smluv, kdy k uzavření smlouvy zprostředkovatelské dne 15. 12. 1997 došlo až po datu uzavření smluv zprostředkovávaných, tj. smlouvy kupní ze dne 10. 12. 1997 a smlouvy komisionářské ze dne 12. 12. 1997. Obchodní zákoník sice pro tento smluvní typ (rozuměj smlouvu o zprostředkování) písemnou formu nepředepisuje, pokud ale účastníci tuto formu zvolí, pak není obvyklé a logické, pokud okamžik uzavření smlouvy o zprostředkování nepředchází okamžiku uzavření smlouvy, k níž zprostředkovatelská činnost směřuje. Právě smlouva o zprostředkování by měla dostatečně určitě a srozumitelně vymezit předmět zprostředkování, charakter činnosti zprostředkovatele a vzájemná práva a povinnosti smluvních stran. Z hlediska potřeb dokazování v daňovém řízení je proto nezbytné věnovat náležitou pozornost formulaci jednotlivých ustanovení smlouvy, byť tato zpravidla sama o sobě k prokázání faktického uskutečnění zprostředkování nepostačuje.

V projednávaném případě však obsah uzavřené smlouvy o zprostředkování ze dne 15. 12. 1997 téměř žádný podklad pro potřeby dokazování v daňovém řízení neposkytl.
Z čl. 2 předložené smlouvy vyplývá, že jejím předmětem bylo zprostředkování nákupu movitých věcí nebo obchodních aktivit, čl. 3 smlouvy o zprostředkování následně obsahuje ujednání o výši provize 12 % z výnosů.

K existenci zjevného nesouladu v datech uzavření jednotlivých smluv tak v projednávané věci přistupuje také neurčitost uzavřené zprostředkovatelské smlouvy. Z citovaných ustanovení této smlouvy není patrný ani určitě, jednoznačně a srozumitelně vymezený předmět, tj. zda zprostředkovatelská činnost M. H. měla směřovat pouze k uzavření smlouvy kupní, nebo také k uzavření smlouvy komisionářské; ani dostatečně určité a pochybnosti nevzbuzující ujednání o nároku na provizi a určení její výše. Z čl. 3 smlouvy nelze s určitostí seznat, od jaké veličiny se měla odvíjet výše provize, ani k jakému okamžiku smluvní strany zamýšlely vázat nárok na její vyplacení. Důkazní prostředky předložené stěžovatelem či provedené na jeho návrh, tj. předložené smlouvy a zejména svědecké výpovědi účastníků zprostředkování, přitom tyto pochybnosti neodstranily. Na jejich základě lze pouze konstatovat, že není zcela vyloučené, že k uvedeným transakcím mohlo dojít, avšak nedoložily výše uvedené nedostatky (předmět zprostředkování, výše provize, přesný časový sled jednotlivých plnění ve smyslu zákona o DPH) daňových dokladů, na které byl stěžovatel v daňovém řízení upozorňován.

Reálné uskutečnění zdanitelného plnění pak v souzené věci neprokazují ani výpovědi vyslechnutých svědků, z nichž v předchozím řízení nevyplynulo nic jiného, než že stěžovatel jednal o prodeji sklářských pánví s Ing. K., který sice ve své výpovědi potvrdil tvrzení M. H., že se stěžovatel dostavil do skláren jako zájemce o koupi skladové výroby na základě informací poskytnutých mu M. H., avšak ani toto obecné tvrzení bez jakéhokoli bližšího upřesnění a doložení rozsahu prováděné činnosti nelze považovat za přesvědčivý důkaz toho, že stěžovatel skutečně přijal předmětné zdanitelné plnění tak, jak deklaroval.

Stěžovatel dále upozornil na skutečnost, že stejný finanční úřad ve stejném období v řízení o totožných kupních smlouvách ohledně prodeje téhož zboží při posuzování daně z příjmu stěžovateli nevytkl nedostatečnost předložených dokladů a jejich vypovídací schopnost. K tomuto tvrzení Nejvyšší správní soud uvádí, že obsahem se jedná o obecné konstatování, z něhož nelze dovodit nezákonný postup správce daně a potažmo krajského soudu v projednávané věci. Tvrzení stěžovatele je natolik obecné, že pouze na základě jím uvedených skutečností nelze ověřit, jaké skutečnosti byly hodnoceny v porovnávaném řízení a s jakým závěrem správce daně.

Nejvyšší správní soud tak neshledal žádný ze stěžovatelem uplatněných stížních bodů dle ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. důvodným, sám neshledal ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení ze zákona a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 14. října 2010

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu