

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **R. a. s.,** zastoupeného prof. JUDr. Janem Dědičem, advokátem se sídlem Praha 1, Jindřišská 34, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu,** se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 10. 2004, č. j. 10 Ca 214/2003 - 85,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení označeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2003, č. j.: FŘ 3616b/12/03, jímž bylo zamítnuto odvolání jeho právního předchůdce U. a.s. proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 dne 30. 8. 2002, č. j. 199529/02/009512/7670 (v rozhodnutí žalovaného a v rozsudku nesprávně uvedeno č.j. 199529/02/00**6**512/7670) vyměřujícímu jeho právnímu předchůdci U. spol. s r. o. daň z příjmů právnických osob za rok 1996 ve výši 6 516 900 Kč.

Stěžejní otázkou, kterou městský soud v napadeném rozsudku k žalobě posuzoval, bylo, zda výdaje spočívající v provizích za zprostředkování jsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, či nikoliv. Vyšel z názoru, že pouhá existence zprostředkovatelských smluv nebo formálně správné a řádně zaúčtované účetní doklady, nejsou důkazem prokazujícím věcné plnění smluvené služby. Zprostředkování mělo být prováděno

ve prospěch daňového subjektu U. spol. s r. o. firmami R. a. s. a M. a. s., které byly personálně i majetkově propojeny, např. jediný společník a jednatel U. spol. s r. o. byl po určitou dobu předsedou představenstva současně R. a. s i M. a. s. Tvrzená zprostředkovatelská jednání osobami totožnými na straně zájemce i zprostředkovatele pak logicky musí vyvolat pochybnosti o realizaci zprostředkovatelské služby, zejména s přihlédnutím k nesouladu mezi objemem zprostředkovaných obchodů a vyplacených provizí. Městský soud podrobně zhodnotil svědecké výpovědi učiněné v daňovém řízení tak, že sice prokazují způsob koordinační činnosti a. s. M. vůči jednotlivým akcionářům (mlýny a pekárny včetně U.) upravený zprostředkovatelskými smlouvami, ale nelze jimi doložit konkrétní plnění z těchto smluv. Za nedůvodnou označil soud námitku rozporu mezi rozhodnutími správce daně obou stupňů, když finanční úřad shledal zprostředkování nadbytečným, finanční ředitelství pak neuskutečněným, neboť uvedený rozpor neshledal. Za zachované považoval soud i právo na spravedlivý proces, neboť žalovaný učinil veškerá potřebná zjištění, přihlédl ke všem skutečnostem, které v řízení vyšly najevo, a veškeré důkazy hodnotil ve vzájemné souvislosti. Platební výměr byl vydán na základě daňové kontroly, bylo přihlíženo k důkazům doloženým stěžovatelem, správce daně prováděl i další důkazy z vlastní iniciativy. Se všemi důkazy i se zprávou byl stěžovatel řádně seznámen. Za nerozhodný považoval soud poukaz na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 487/2000 týkající se mezer v právních předpisech; v daném případě nebyl důvod k jeho aplikaci. Z těchto důvodů městský soud žalobu zamítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy vady zjištění skutkového stavu správním orgánem a nedostatek opory správního rozhodnutí ve spise, pro které měl soud rozhodnutí žalovaného zrušit. Ke skutkovým okolnostem uvádí, že v r. 1995 existovaly mezi právním předchůdcem stěžovatele U. s. r. o. a společnostmi M. a. s. a R. a .s. zprostředkovatelské smlouvy, na jejichž základě tyto společnosti pro U. měly zajišťovat odbyt mlýnských a dalších výrobků. Správce daně bezdůvodně vyloučil důkazní prostředky předložené daňovým subjektem, neboť zprostředkovatelská činnost nebyla prováděna jen statutárními orgány, ale i zaměstnanci těchto společností. Výpovědi svědků K., T. a Ing. T. o realizaci zprostředkování nebyly vzaty v úvahu. Správce daně bez jakékoliv opory tvrdil, že zdanitelné příjmy mohly být dosahovány i bez zprostředkování, ovšem poté, kdy v r. 1997 došlo k ukončení spolupráce se společností M. a. s., se obchodní možnosti značně snížily. Důvody kasační stížnosti specifikuje :

A.

Pokud se žalovaný domníval, že nešlo o zprostředkování v pravém slova smyslu, měl za použití § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen daňový řád) vyjít ze skutečného (jím tvrzeného) stavu a zkoumat, zda uplatněné výdaje nejsou výdaji nutnými k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tvrzená plnění totiž skutečně a prokazatelně poskytnuta byla, a pokud by měla mít povahu jiného plnění, neznamená to současně, že nejde o daňově uznatelné výdaje. To nevážil ani žalovaný ani soud, tím méně pak o tom dokazoval.

B.

Předmětem daňového řízení bylo jen, zda zprostředkování poskytnuto bylo, a nikoliv zda šlo o nezbytné výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 daňového zákona. Ve zprávě o daňové kontrole se mj. uvádí, že důkazní prostředky předložené daňovým subjektem nejsou důkazy prokazujícími uskutečnění plnění, které je předmětem faktur vystavených v r. 1995 na základě zprostředkovatelských smluv. Tedy správce daně zde uvedl, že se zprostředkování neuskutečnilo. Žalovaný v rozhodnutí

oproti tomu uvedl, že zprostředkovatelská činnost nebyla nutná, že se jednalo o nadbytečný úkon. To znamená, že žalovaný ani nezjišťoval, zda se zprostředkování vůbec uskutečnilo, z dikce je zřejmé, že je za uskutečněné považoval, ale podle jeho názoru bylo zbytečné. Žalovaný tedy tím dal stěžovateli za pravdu v posouzení uskutečnění zprostředkování, což je dokladem o neobjektivnosti postupu finančního úřadu. Soud se touto žalobní námitkou nezabýval věcně přesto, že rozpornost přístupu správních orgánů obou stupňů naznačuje nedostatek možnosti řádného hájení práv daňového subjektu v odvolacím řízení, v němž žalovaný postavil své rozhodnutí na skutečnostech dříve neprokazovaných.

C.

Zásadním nedostatkem daňového řízení byl požadavek prokázání skutečností, které objektivně doložit nelze. Stěžovatel v řízení řádně prokázal obě právně významné skutečnosti, tedy převzetí zprostředkovatelských služeb i jejich využití pro dosažení, zajištění a udržení příjmů. Není možné po stěžovateli požadovat, aby nad rámec svých možností i nad rámec reality předložil správci daně nové důkazy poté, kdy správce dosud předložené neuzná. Zprostředkování je velice specifická činnost, v podnikání obvyklá, při níž zprostředkovatel působí tak, aby došlo k realizaci zprostředkovaných obchodů. Prostředky, jimiž toho dosahuje, jsou z obchodního pohledu tím nejcennějším, Z povahy věci pak vyplývá, že o zprostředkování existuje velmi málo standardních dokladů, neboť jejich poskytnutím by zprostředkovatel přicházel o část svého know-how a zmenšoval možnosti svého uplatnění do budoucna. Výsledkem zprostředkovatelské činnosti je např. uzavření kupních smluv a jiné skutečnosti lze dokládat jen svědecky nebo tvrzením. To stěžovatel poskytl a žalovaný nevyvrátil. Závěr soudu omezený jen na konstatování důkazní povinnosti bez hodnocení kvality i kvantity předložených důkazů ve vztahu k prokazované skutečnosti je nedostatečný a neúplný ve vztahu k reálným možnostem daňového subjektu.

Stěžovatel je proto názoru, že v důsledku nesprávného postupu správce daně i žalovaného mu byla neoprávněně doměřena daň z příjmů právnických osob. Tento vadný postup nebyl zhojen rozhodnutím soudu, jehož rozsudek je proto třeba považovat za nezákonný. Navrhuje zrušení rozsudku městského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že samotná existence zprostředkovatelských smluv nedokazuje, že na jejich základě bylo plněno a důkazní prostředky stěžovatelem označené tento závěr nepotvrdily. Nerozhodné je rovněž provedení úhrady na základě těchto smluv a jejich zaúčtování, když nebylo prokázáno zprostředkování a co bylo jeho obsahem. Mezi proplácenými provizemi a tvrzenými obchodními případy nebyla souvislost a nebyla doložena ani svědeckými výpověďmi daňovým subjektem navržených svědků. Ten navrhl sedm svědků a správce daně provedl ještě dalších 22 svědeckých výslechů a tyto výpovědi řádně zhodnotil. Oproti tvrzení daňového subjektu naopak odběratelé jako svědci uvedli, že obchodní vztahy s U. byly přímé, dlouhodobé a pravidelné a účast zprostředkovatele nebyla nutná. K tomu byly opatřeny i hospodářské smlouvy uzavřené před zprostředkovatelskými smlouvami, některé dokonce i před vznikem daných zprostředkovatelských organizací. Tvrzení o poklesu obchodů v dalších letech, kdy nebylo využíváno zprostředkování, je zavádějící, stejně tak by naopak bylo možno poukázat na vyšší rozsah obchodů v letech před využíváním zprostředkování. Z takových údajů nelze nic ve vztahu k daňově uznatelným výdajům dovodit. Nadbytečnost zprostředkování také nebyla žalovaným zdůvodňována objemem obchodů, ale personálním propojením daňového subjektu a zprostředkovatelských subjektů. Zcela nově pak stěžovatel předjímá, že podle žalovaného nešlo o zprostředkování v pravém slova smyslu a že proto měla být zkoumána

povaha plnění. Námitka, že šlo o odměnu za zcela jiné plnění než za zprostředkování, je nová, ve správním řízení neuplatněná. Správce daně ani žalovaný svá hodnocení neopírali o žádné domněnky, ale vycházeli z důkazních prostředků navržených či předložených daňovým subjektem a z dalších faktů zjištěných v průběhu daňového řízení. Veškeré závěry mají oporu v obsahu spisu. Bylo zákonnou povinností daňového subjektu prokázat skutečnosti uvedené v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Tedy i skutečnost, že zaúčtované částky za deklarované služby byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Stěžovatel měl k výzvě sám prokázat veškeré okolnosti, předmět a povahu plnění, což neučinil. Nyní sám namítá, že se vlastně o zprostředkování nejednalo, ale současně nelogicky tvrdí, že zprostředkování prokázal. Úvahy o jiné povaze plnění ve vztahu k argumentaci žalovaného v rozhodnutí jsou zkreslením objektivních faktů. Lze jen zopakovat, že žalovaný v rozhodnutí vycházel ze skutečnosti, že předmětné zprostředkování nebylo prokázáno, a k tomu argumentoval konkrétními zjištěními s odkazem na jednotlivá zjištění obsažená ve zprávě o kontrole. Úvahy o nutnosti či nadbytečnosti zprostředkování nevyvrací závěr o neprokázání zprostředkování. Stěžovatel měl plnou možnost hájit v řízení svá práva a jeho kasační tvrzení je pouhou účelovou konstrukcí. K charakteru zprostředkovatelské činnosti a omezené možnosti prokázání jejího významu žalovaný uvádí, že pouze požadoval prokázání realizace a významu plnění, což je předpokladem daňové uznatelnosti výdajů. Daňový výdaj nemůže být doložen pouze tvrzením, musí být prokázán včetně toho, že sloužil k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Požadavek takového doložení je součástí zákonného oprávnění správce daně. Z těchto důvodů žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

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

K tomu ze správního a soudního spisu vyplývá, že Finančním úřadem Litoměřice byla u právního předchůdce stěžovatele U. spol. s r. o. provedena kontrola daně z příjmů právnických osob mj. za období roku 1996. Ve zprávě o kontrole č. j. 25727/02/196930/0568 je k tomu to zdaňovacímu období uvedeno zjištění účtování výdajů za zprostředkovatelskou činnost poskytnutou společnostmi R. a. s. a M. a. s. Smlouva uzavřená se společností R. a. s. ze dne 3. 1. 1994 včetně dodatku ze dne 2. 2. 1994 se týkala zprostředkování odbytu mlýnských výrobků a dalšího zboží včetně sledování trhu a ověřování bonity odběratelů, a to za provizi při uzavření obchodu a splnění podmínek ze smlouvy vyplývajících. Zpráva obsahuje souhrn výzev, vyhodnocení navržených důkazů a výslechů svědků, porovnání rekapitulace obchodních případů a vyplacených provizí se závěrem o nesouladu plnění podle jednotlivých faktur a nedostatku vazby na konkrétní obchodní případy. Nebylo provedeno roční zúčtování obchodních případů a vyplacených provizí společnosti R. a. s. a fakturované částky ročnímu objemu tvrzených zprostředkovaných obchodů neodpovídají. Částky fakturované za období leden - září r. 1996 jsou zcela totožné s částkami fakturovanými za období leden - září r. 1997. Neoprávněné snížení daně při neprokázání zprostředkování je vyčísleno částkou 6 414 000 Kč. Smlouva uzavřená se společností M. a. s. dne 3. 1. 1995 včetně dodatků ze dne 5. 1. 1995 a 4. 1. 1996 (výpověď ze dne 18. 7. 1996) byla podobného

obsahu, a zpráva shrnuje stejně jako u předchozí smlouvy průběh daňového řízení, tj. výzvy, předložené doklady a navržené důkazy, hodnocení svědeckých výpovědí s konstatováním nedostatku vazby vyplacených provizí na konkrétní obchodní případy. Správce daně zpracoval i přehled propojení statutárních orgánů daňového subjektu a zprostředkovatelských společností a přehled úvěrů a půjček, které měl U. s. r. o. u R. a. s., mj. i v r. 1996. Neoprávněné snížení daně při neprokázání zprostředkování je v tomto případě vyčísleno částkou 10 296 000Kč. Celkově byl hospodářský výsledek za dané zdaňovací období upraven o 16 710 000 Kč a dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Prahu 9 (po změně místní příslušnosti) ze dne 30. 8. 2002 bylo právnímu předchůdci stěžovatele předepsáno na dani z příjmů právnických osob 6 516 900 Kč. V odvolání daňový subjekt namítal existenci smluv o zprostředkování, zápis o předání zákazníků ze dne 8. 1. 1996 a poukázal na výslech svědků - zástupců odběratelských organizací o zprostředkování odbytu mouky, uvedl přehled faktur vystavených společností R. a. s. a M. a. s. a poukázal na nezbytnost zprostředkování obchodů z důvodů vysoké konkurence. Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 8. 2003 odvolání zamítl s odůvodněním, že předložené doklady neprokazují věcné plnění a navíc jde o doklady neúplné a rozporné v deklaraci zprostředkovaných obchodů, za které byla provize vyplacena. Žalovaný v rozhodnutí konstatoval přehled deseti protokolů o výslechu svědků a obsah výpovědí sedmi svědků navržených daňovým subjektem, a na jejich základě uzavřel, že obchodní vztahy daňového subjektu s odběrateli byly dlouholeté a nepřerušené, uzavírané bez zprostředkování přímo se společností U. s. r. o., a při jednání byli obchodní partneři přesvědčeni, že jednají s představiteli této společnosti. Opatřeny byly i obchodní smlouvy od r. 1992. K tomu žalovaný dále uvedl přehled totožných statutárních zástupců společností U. spol. s. r. o., R. a. s. a M. a. s. (Ing. A. K., CSc. M. P., J. B., J. P., Z. Č.). Pouze ve vztahu k těmto zjištěním konstatoval žalovaný nadbytečnost zprostředkovatelské činnosti, jeho podstatný závěr však spočíval v neunesení důkazního břemene a neprokázání vyčíslených výdajů jako daňově uznatelných. Žaloba spočívala na tvrzení obdobných tvrzením odvolacím, navíc jen poukazujícím na rozpor mezi formou právního úkonu a jeho skutečným obsahem a na rozpor mezi závěry správců daně při posouzení uskutečnění zprostředkování. Soud žalobu zamítl z důvodů výše uvedených.

Pod bodem A) kasační stížnosti stěžovatel namítá nedostatek v postupu správce daně, i v hodnocení soudu, když oba měli posoudit právní úkon podle jeho skutečného obsahu ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu. Tímto skutečným obsahem stěžovatel míní obsah tvrzený správcem daně - jestliže totiž správce vyloučil, že se jednalo o zprostředkování a výdaje skutečně byly vynaloženy, muselo tomu tak být v důsledku jiného právního úkonu a mělo být zkoumáno, zda takové výdaje nejsou daňově uznatelné.

Podle § 2 odst. 7 daňového řádu se při uplatňování zákonů v daňovém řízení bere vždy v úvahu skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Tato zásada je využitelná pouze v případech, kdy prezentovaný právní úkon je simulací jiného právního úkonu. Běžně takové posouzení přichází v úvahu tam, kde skutečný právní úkon je zastřen jiným právním úkonem proto, aby byla snížena daňová povinnost. Nelze jistě vyloučit ani případy, kdy skutečný právní úkon svědčí ve prospěch daňového subjektu, vždy se však musí jednat o případ rozporu právního úkonu deklarovaného a skutečného. Tak tomu ovšem v daném případě není. Obsahem uzavřených smluv bylo zprostředkování tak, jak bylo daňovým subjektem v průběhu řízení i tvrzeno. Skutečnost, že byly uzavřeny smlouvy a na jejich na základě bylo poskytnuto zprostředkovatelským společnostem plnění ve formě provizí, ovšem ještě neznamená, že bylo poskytnuto plnění těmito zprostředkovatelskými společnostmi daňovému subjektu a že výdaje na provize jsou výdaji daňově uznatelnými.

Vyplacení provizí také neznamená, že při neuznání těchto výdajů měl správce daně spojit tyto výdaje s jiným právním úkonem tak, aby bylo možno je z daňového hlediska akceptovat. Stěžovatel v průběhu daňového řízení netvrdil, o jaký jiný možný skutečný právní úkon se mělo jednat, nečiní tak ani v žalobě ani v kasační stížnosti; za situace, kdy by takové tvrzení mělo podporovat důvodnost jeho výdajů, šlo jistě o součást jeho důkazní povinnosti. Nelze tak vytýkat ani správci daně, že nehledal jinou možnost uplatnění vyplacených provizí, ani soudu, že z tohoto důvodu rozhodnutí žalovaného nezrušil.

Pod bodem B) kasační stížnosti stěžovatel namítá rozpor mezi posouzením finančním úřadem (že ke zprostředkování nedošlo) a posouzením žalovaného (že ke zprostředkování došlo, ale že bylo zbytečné). Dovozuje z toho, že žalovaný se ztotožnil s jeho tvrzením. V důsledku nového posouzení v odvolacím řízení byl daňový subjekt zkrácen na svých procesních právech. Soudu pak vytýká, že se touto námitkou věcně nezabýval. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že v případech fakturovaných v r. 1996 společnostmi R. a. s. a M. a. s. nebylo prokázáno plnění ze zprostředkovatelských smluv a že se jedná o náklady podle § 24 odst. 1 daňového zákona. Současně je v příloze zprávy o kontrole č. 7 uveden přehled svědeckých výpovědí a jejich hodnocení včetně závěru o nadbytečnosti zprostředkování. V rozhodnutí žalovaného je jak shodný závěr o neprokázání zprostředkování, tak i závěr o nadbytečnosti zprostředkovatelské činnosti. Nadbytečnost zprostředkování je dovozována ze skutečnosti, že bylo prováděno osobami, které byly společníky všech tří zainteresovaných společností (z hlediska smluvního byly součástí jak zájemce tak i zprostředkovatele), obchodní jednání prováděly i osobně a v důsledku toho ani obchodními partnery jako zprostředkovatelé nebyly vnímány, a z doložení trvalosti obchodních vztahů bez ohledu na případné zprostředkování. Závěry kontroly se nijak nevylučují s hodnocením v rozhodnutí žalovaného a oboje shodně ústí v nemožnost uznat výdaje. Jestliže tedy žalovaný v odvolacím rozhodnutí pouze rozhojnil argumentaci správce daně, nelze hovořit o rozporu v závěrech a v podkladech správního rozhodnutí. Žalovaný nevycházel z jiných podkladů, než se kterými byl daňový subjekt v průběhu řízení seznámen a doplněním argumentace při právním hodnocení se nijak nezměnilo závěr o neuznatelnosti daných výdajů. Nemohlo tak dojít k porušení procesních práv stěžovatele. Městský soud se v napadeném rozsudku žalobní námitkou rozporu v důvodech správců daně obou stupňů vypořádal, stejně tak jako zhodnotil tvrzení o porušení procesních práv.

Pod bodem C) kasační stížnosti stěžovatel namítá faktickou nemožnost prokázání skutečností, které pro jejich charakter ani doložit nelze, a to právě z hlediska zvláštností zprostředkovatelské činnosti. Za dostačující v takových případech považuje doložení smluvních podkladů a výsledek zprostředkování spočívající v uzavření kupních smluv.

Odečíst výdaje je možné jen při prokázání zákonem předpokládaných podmínek; důkazní břemeno nese daňový subjekt. Nelze považovat za dostatečné doložení smluv o zprostředkování a účetní doklady o vyplacení provizí, to totiž nic nenapovídá o zákonem určeném přínosu pro daňového poplatníka, tedy o tom, že výdaje byly vynaloženy dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jistě není vždy možné doložit do detailů způsob zprostředkování, vždy však musí být zřejmý jeho výsledek. Tedy, že v souvislosti se zprostředkováním provedeným zprostředkovatelem byl získán odběratel, že došlo k uzavření obchodního případu, event. byl obchodní partner vyloučen pro skutečnosti zprostředkovatelem zjištěné. Smlouvy také takovou činnost předpokládaly. Daňovým subjektem předložený zápis o předání zákazníků obsahující pouhý přehled subjektů a přehled faktur s pouhou rekapitulací vyplacených provizí, znamená, že daňový subjekt k výzvě nedoložil skutečně nic, z čeho by byla zřejmá vazba vyplacených provizí k jednotlivým

obchodním případům. Pouhé tvrzení daňového subjektu o důvodech, výši a přínosu výdajů nestačí k uznání oprávněného odečtení výdajů, neboť tvrdit bez doložení by bylo možné cokoliv. Jistě by bylo možno při nedostatku písemných podkladů prokázat vazbu výdajů a obchodních případů svědecky, pokud by výpovědi svědků odpovídaly doloženým dokladům a byly souhlasné. Tak tomu ovšem není. Žalovaný v odvolacím rozhodnutí konstatuje 17 svědeckých výpovědí, které ve svém souhrnu doložením stěžovatelových tvrzení nejsou. Stejně tak městský soud v napadeném rozsudku na str. 13-15 podrobil svědecké výpovědi hodnocení s obdobným závěrem, k jakému dospěl správce daně. Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně poukazuje zejména na výpovědi některých svědků. Ing. K. (bývalý ředitel P. Ž. a. s.) ve výpovědi ze dne 23. 5. 2001 nebyl schopen ve vztahu k r. 1996 konkretizovat zprostředkování obchodních případů, O. T. (jednatel J. s. r. o.) dne 31. 7. 2001 uvedl, že využívali zprostředkování M. a. s., od konce r. 1995 už to ovšem nebylo nutné, neboť obchodní vztahy byly navázány a Ing. P. T. (bývalý ředitel P. L. a. s.) dne 30. 5. 2001 uvedl, že M. a. s pro ně zprostředkovávala dodavatele, určovala dodavatelské mlýny, nemohl však uvést konkrétní zprostředkované případy ve vztahu k U. s. r. o., domníval se že tento dodavatel jim dodával jen náhradně za jiné určené mlýny a že obchodní vztahy s touto firmou byly navázány již před r. 1995.

Jejich výpovědi byly hodnoceny jak žalovaným, tak i soudem a tyto výpovědi nedokládají zprostředkování jednotlivých obchodních případů, které by bez tvrzeného zprostředkování nebyly realizovány. Témuž závěrů nasvědčují i výpovědi ostatní, když jejich opakování v tomto rozsudku s ohledem na to, že byly obsaženy v napadeném rozsudku, není nutné, a na rozsudek městského soudu lze odkázat. Nelze proto přisvědčit stěžovateli v tom, že své tvrzení v daňovém řízení prokázal. Daňový subjekt není jistě nijak omezen ve smluvní volnosti, pokud ovšem na základě smlouvy poskytne plnění, které uplatňuje jako daňový výdaj, je povinen prokázat nejen jeho důvod (smluvní podklad), uskutečnění (výplatu provizí), ale i vliv na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů – prokázání této podmínky pak vede k uznání odečtení výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 daňového zákona. Tvrzení o nereálnosti prokázání výdajů nelze přisvědčit. Skutečnost, že daňový subjekt není schopen doložit vazbu provizí a obchodních případů, je nedostatkem jeho evidence či dokladů předávaných mu zprostředkovatelem při účtování provize. Neobstojí ani poukaz na snížení odběru po ukončení zprostředkovatelských smluv. K tomu by musel být proveden rozbor dlouhodobý, postihující veškeré faktory ovlivňující trh s danými výrobky (přitom i jen z pouhého přehledu hospodářských výsledků za r. 1993 - 1998 je zřejmý pokles počínající rokem 1995), a zejména by muselo být prokázáno, že a které, obchodní případy z r. 1996 byly výsledkem zprostředkování – což stěžovatel v průběhu celého řízení nebyl schopen prokázat. Soud v hodnocení „kvality a kvantity“ důkazních prostředků nepochybil a této stěžovatelově námitce rovněž nelze přisvědčit. Podklady opatřené ve správním řízení byly velmi obsáhlé, nebylo důvodu, aby soud důkazy opakoval či doplnil (§ 77 odst. 2 s. ř. s.), stěžovatel takový návrh v žalobě ani při jednání ostatně neuplatnil a v kasační stížnosti ani netvrdí, jaké důkazy soud opomněl provést.

Rozhodnutí žalovaného nespočívá na vadném skutkovém zjištění a má oporu ve spise. Nebylo proto důvodu, aby městský soud pro skutkové vady rozhodnutí zrušil. Pro nenaplnění tvrzené kasační námitky Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému 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 7. září 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu