



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **L. B.**, zast. JUDr. Vladimírem Císařem, advokátem se sídlem v Českých Budějovicích, U Malše 12, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, Prokišova 5, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 9. 2004, č. j. 10 Ca 75/2004 – 29,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 9. 2004, č. j. 10 Ca 75/2004 – 29 **se zrušuje** a věc **se vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 29. 9. 2004, č. j. 10 Ca 75/2004 - 29, zamítl Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2004, č. j. 7574/110/2003. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Milevsku č. j. 16726/03/098970 ze dne 7. 7. 2003, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 302 433 Kč.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek včas kasační stížností.

V podané kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje stížnostní důvod odkazem na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v kasační stížnosti napadá závěry soudu, který v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že daň byla stanovena dokazováním s tím, že shromážděné podklady byly

finančními orgány hodnoceny zcela v souladu s hledisky dle ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), že hodnocení důkazů je zcela logické a učiněná skutková zjištění mají oporu ve spise. Soud dále uvedl, že okolnost, kdy stěžovatel na výzvy správce daně odpověděl a předložil písemnosti, kterými prokazoval poskytnutí zprostředkovatelských služeb však ještě neznamená, že zprostředkovatelské služby byly skutečně provedeny. Dle stěžovatele výše uvedené závěry nemají oporu ve spise.

Dokazování a hodnocení důkazů je základní a zásadní otázkou v dané věci. Stěžovatel již v průběhu daňového řízení, jak vyplývá z odvolání do rozhodnutí ze dne 4. 8. 2003, ve vyjádření ke zprávě o kontrole a příloze k protokolu č. j. 17973/02/098930 a v žalobě odkazoval na skutečnosti, které dokládají, že v průběhu daňového řízení bylo správcem daně porušeno ust. § 31 odst. 2 daňového řádu, když tento nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Dále, že postupem správce daně byla porušena základní zásada daňového řízení zakotvená právě v ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu, spočívající v povinnosti správce daně hodnotit všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přitom přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Správce daně se v řízení nezabýval vším, co v jeho průběhu vyšlo najevo, neboť důležité skutečnosti uváděné a tvrzené stěžovatelem si vůbec neověřil a tím dal jednoznačně najevo, že k nim při svém rozhodování nepřihlíží. Stěžovatel splnil v plném rozsahu výzvy správce daně k prokázání skutečností, že mu byly poskytnuty zprostředkovatelské služby a tím také unesl důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Na tyto výzvy reagoval a předložil smlouvy o zprostředkování, kupní smlouvy, předávací protokoly na jednotlivá vozidla a další daňové doklady. Dále k odvolání přiložil další důkazy, a to kopie diáře pana Č. a podání pana J. M., kterými prokazoval, že služba tak, jak ji deklaroval v daňovém řízení, skutečně proběhla, a že výpověď tohoto svědka je nutno posuzovat včetně jeho dodatečného vyjádření. Z těchto důkazů předložených stěžovatelem správci daně jednoznačně prokázal osoby, které mu zprostředkovatelskou službu poskytly, v čem tato služba spočívala, kolik a komu za tuto službu zaplatil, že i přes tyto vynaložené výdaje byly jednotlivé obchodní případy ziskové s tím, že bez informací získaných od zprostředkovatelů by těchto zisků, které řádně zdanil, nedosáhl. V průběhu daňového řízení zcela jednoznačně vyšly najevo veškeré skutečnosti o zprostředkovatelích R. P., p. K., M. Č., Z. F., p. S., JUDr. Z. K., E. P., jednateli společnosti S M., s. r. o. a dalších osobách jako J. Č., ing. J. K. Ve svém odvolání popsal jakým způsobem byly jednotlivé obchodní případy uskutečňovány. Uvedl opětovně jednotlivé zprostředkovatele a jejich podíl na uzavření těchto obchodních případů. Přiložil jako důkaz dopis pana Č. ze dne 7. 7. 2003 o činnosti JUDr. Z. K., kopii poznámek z diáře pana J. Č. vyvracející tvrzení svědka (zaměstnance nájemce movité věci firmy S. P., spol. s r. o.), že zprostředkovatele nezná. Svědek s odstupem tří let již zapomněl, že 26. 8. 2000 jednal s p. Č. a sdělil mu, že si u stěžovatele objednal opravu červeného pruhu na kabině a opravu předního skla a dopis pana J. M. obsahující skutečnosti svědčící ve prospěch stěžovatele (připouští podání informací o svých obchodních záměrech zprostředkovateli), k němuž v řízení nebylo vůbec přihlédnuto.

Správce daně si u zprostředkovatelů, zástupce společnosti S M., s. r. o. a dalších neověřil jakým způsobem a zda zprostředkovatelská činnost byla poskytnuta, za jaké informace bylo stěžovatelem zapláceno a tyto skutečnosti ignoroval. Správce daně se nevypořádal ani s tvrzením stěžovatele, že bez informací poskytnutých těmito osobami by se jednotlivé obchodní případy neuskutečnily a stěžovatel by tak nedosáhl vykázaných zdanitelných příjmů. Správce daně, aniž by k těmto skutečnostem přihlédl rozhodl, že ke zprostředkování nedošlo a tím výdaje vynaložené za tyto služby nejsou tedy výdaji daňovými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále

jen „zákon o daních z příjmů), ve znění pozdějších předpisů. Tím, že správce daně při rozhodování o odvolání nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, jak mu ukládá ust. § 31 odst. 2 daňového řádu a při hodnocení důkazů nepostupoval v intencích ustanovení § 2 odst. 3 a § 16 odst. 8 daňového řádu, byla jimi v daňovém řízení porušena další základní zásada tohoto řízení zakotvená v ustanovení § 2 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud v daném případě opomíjí skutečnost, že správce daně při svém rozhodování ve skutečnosti nepřihlédl ke všem skutečnostem a důkazům, které v průběhu daňového řízení vyšly najevo, nepostupuje v souladu se zákony a tím nedbá na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů, ačkoli na to stěžovatel v žalobě poukazoval. Stěžovateli nebylo umožněno realizovat své právo na zákonný postup v daňovém řízení, které vyplývá z Čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a Čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Nesprávný postup, pak měl zcela zásadní vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí. Tato právní otázka tedy byla krajským soudem posouzena nesprávně.

Krajský soud dále v odůvodnění svého rozhodnutí uvádí, že finanční orgány se jednotlivými důkazy nabízenými stěžovatelem zabývaly a hodnocením těchto důkazů, jakož i hodnocením vyjádření stěžovatele, společnosti E. a Smlouvy o spolupráci uzavřenou se společností S M., s. r. o. učinily zjištění o tom, že zprostředkovatelské služby nebyly poskytnuty, a proto nevznikl nárok na odpočet daně. Dále pak, že za dané důkazní situace je závěr finančních orgánů o tom, že ke zprostředkování nedošlo, v souladu s obsahem spisu a nelze přisvědčit žalobnímu tvrzení o tom, že takový závěr je v rozporu se skutečností.

Výše uvedené tvrzení krajského soudu a z něho učiněný závěr je zmatečný a pro danou věc irrelevantní. Ze závěru krajského soudu uvedeného v odůvodnění na str. 7 rozhodnutí, lze dovodit, že posuzování důkazů v dané věci (zjištění, že zprostředkovatelské služby nebyly poskytnuty) bylo prováděno v intencích § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), ve znění pozdějších předpisů a nikoli dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. V předmětné věci v žádném případě nejde o to, zda vznikl či nevznikl stěžovateli nárok na odpočet daně (DPH), ale o to zda výdaje vynaložené za zprostředkování jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nesprávná aplikace příslušného právního předpisu při posuzování postupu správce daně v rámci hodnocení důkazů v daňovém řízení má zásadní vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí. Tato právní otázka byla posouzena nesprávně.

Krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí uvádí, že jestliže stěžovatel se společností S M., s. r. o. spolupracoval a byla mu touto společností poskytována provize za obstarávání leasingových nájemců a společnost E. se stěžovatelem přímo jednala, pak k uzavření kupních smluv, jejichž předmětem byla jednotlivá vozidla, nebylo zapotřebí žádného zprostředkování. Dále pak jestliže stěžovatel a obě kupující společnosti byly ve vzájemném kontaktu, pak nebylo třeba žádného úsilí zprostředkovatelů k tomu, aby smlouva mezi stěžovatelem a kupujícími subjekty byla uzavřena. Žádné zprostředkování podle zprostředkovatelských smluv se neuskutečnilo, stěžovateli nebyla poskytnuta žádná zprostředkovatelská služba a není proto splněna zákonná podmínka o tom, že stěžovatel přijal službu za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Pokud jde o důvody soudu uvedené v tomto bodě, platí zde vše, co bylo řečeno již výše. V souzené věci nešlo o skutečnost, zda stěžovatel přijal či nepřijal službu ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Pro uznání výdajů (nákladů) daňových ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je rozhodující stěžovatelem prokázaná výše

výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Stejně je tomu i v případě provize vyplacené R. P., kdy soud v odůvodnění rozhodnutí na str. 7 uvádí, že provize pro zprostředkovatele a současně nájemce R. P. nepředstavuje úhradu služby, která byla stěžovatelem využita k dosažení obratu za žalobcova zdanitelná plnění.

Jak již bylo výše uvedeno a jak vyplývá ze spisu, stěžovatel správci daně v průběhu daňového řízení prokázal, že jím vynaložené výdaje na získání informací formou zprostředkování souvisejí s dosaženými příjmy, a to ať už se jedna o obdrženou provizi od společnosti S M., s. r. o., nebo příjmy za prodej jednotlivých vozidel této společnosti či jiné. Pokud by závěr soudu uvedený v bodě 3 této kasační stížnosti odpovídal skutečnosti, neuzavřel by stěžovatel ani jeden z pozastavených obchodních případů, nedosáhl by příjmů, které následně řádně zdanil. Žádná z leasingových společností by s ním neuzavřela a neuzavře kupní smlouvu, aniž by současně již nevěděla komu předmět kupní smlouvy pronajme s následnou koupí. V těchto případech je rozhodné získat informace o potencionálním nájemci prodávané věci. Činnost stěžovatele spočívá v tom, že nakoupí použité stroje (tahače, návěsy), tyto opraví a snaží se je prodat, ať již přímému zájemci, nebo leasingové společnosti. Z tohoto důvodu jakékoli informace o potencionálních zájemcích o koupi či leasing movitých věcí, které jsou předmětem obchodní činnosti stěžovatele, mají pro něho rozhodující význam. Rozhodující pro uzavření kupní smlouvy a tím dosažení příjmů není jednání mezi leasingovou společností a stěžovatelem. Rozhodné v těchto případech je, zda tu nějaký zájemce o movitou věc je či nikoli. Stěžovatel nikdy v průběhu daňového řízení nezastíral, že měl v těchto případech právě na základě Smlouvy o spolupráci a Smlouvy o poskytnutí provize se společností S M., s. r. o., eminentní zájem, aby potencionální nájemce uzavřel leasingovou smlouvu právě s touto společností a tím od ní získat provizi. V dané věci není rozhodné, že konečným partnerem (nájemcem s následnou koupí) leasingové společnosti, byl sám zprostředkovatel. Stěžovatel neprodal předmětné movité věci zprostředkovateli, ale třetí osobě. Stěžovatel předloženými listinnými důkazy a vysvětleními nic nezastíral, nesimuloval. Všichni účastníci těchto obchodních případů byli známi, na vyplacené částky byly vystavené řádné daňové doklady. Provize za zprostředkování byla zakalkulována do prodejní ceny movitých věcí. Nelze akceptovat závěr soudu, že se v předmětné věci jedná ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu o zastření skutečnosti stavem formálně právním. V daňovém řízení bylo správcem daně porušeno ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu a ustanovení § 16 odst. 8 a § 31 odst. 2 daňového řádu, když správce daně má dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a při dodatečném stanovení daně z příjmů přihlídnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Dále pak nesprávná aplikace příslušného právního předpisu při posuzování postupu správce daně v rámci hodnocení důkazů v daňovém řízení má zásadní vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí. Tato právní otázka byla krajským soudem posouzena nesprávně.

V případě provize vyplacené za zprostředkování prodeje tahače MAN 19.403 bylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že pan Z. F. jednal se společností E. a. s. v M., a to ještě před uzavřením leasingové smlouvy. To vyplývá nepřímě i ze svědecké výpovědi pana Z. K. č. j. 48298/03/196930/6650 ze dne 28. 4. 2003, kdy tento uvádí, že s někým jednal, jméno si nepamatuje, případ byl složitý, museli si ověřovat solventnost budoucího nájemce. Stěžovatel tvrdí a předloženými listinnými důkazy prokazuje, že Z. F. vyvíjel úsilí k tomu, aby stěžovatel mohl uzavřít a také uzavřel kupní smlouvu s třetí osobou. Správce daně si tyto skutečnosti u zprostředkovatele neověřil, ačkoli mu tyto skutečnosti byly známy. Soud se pak ve svém rozhodnutí přiklání ke spekulativnímu závěru správce daně, že ke zprostředkování vůbec nedošlo, že ho nebylo zapotřebí vzhledem k tomu, že se stěžovatel zná se zástupci fy

E., a. s., a že za dané situace nebylo třeba pana Z. F. vyslýchat. V daném případě, stejně jako v ostatních případech, není rozhodné, že nájemcem leasingové společnosti se stal následně sám zprostředkovatel. Bez úsilí Z. F. by stěžovatel obchodní případ neuskutečnil, nedosáhl by příjmů, které řádně zdanil.

Soud v případě neuznání provize vyplacené R. P. jako daňový výdaj v odůvodnění svého rozhodnutí mj. konstatuje, že výsledek R. P. nebyl se zřetelem k důkazním prostředkům opatřeným při daňové kontrole třeba, učiněná zjištění mají oporu ve spise, byly učiněny na základě správného hodnocení důkazů a právní zjištění má oporu v zákoně. Stěžovatel mimo listinných důkazů předložených správci daně, v odvolání podrobně popsal tento obchodní případ, kde mj. uváděl, že pana P. přesvědčil, aby uzavřel leasingovou smlouvu právě se společností S M. Správce daně ani odvolací orgán se tímto nezabýval a aniž by si tyto skutečnosti některý z nich ověřil u pana P. nebo společnosti S M., neuznal výdaje stěžovatelem vynaložené za zprostředkování za výdaje daňové s tím, že k tomuto závěru dospěl po úplném zjištění skutkového stavu. Soud se s tímto závěrem správce daně plně ztotožnil, ačkoli z odůvodnění k tomuto obchodnímu případu je zřejmé, jak již bylo uvedeno výše, že částky zaplacené stěžovatelem za zprostředkování posuzuje dle zákona o dani z přidané hodnoty.

Ze stejných důvodů, které jsou výše popsány a jež vycházejí z názoru, že pokud se subjekty znaly, nebylo zapotřebí obchodní případy zprostředkovávat a tím zprostředkovatelské smlouvy a ostatní doklady zastírají skutečný stav, se soud přiklonil k závěrům správce daně, který neuznal výdaje za zprostředkování za výdaje daňové. Jde o případ výdajů za vyplacené provize paní K. za zprostředkování prodeje návěsu K. SN 24 společnosti Ch. spol. s r. o., dále pak E. P. za zprostředkování prodeje tahače V. společnosti U. a. s., M. Č. za zprostředkování prodeje tahače DAF 95.430 společnosti O. L., M. Č. a ing. J. K. za zprostředkování prodeje tahače DAF TE 95.400 společnosti S M., s. r. o. a paní JUDr. Z. K. za zprostředkování prodeje tahače MAN 19.403 FLT a návěsu K. SDP 24 společnosti S M., s. r. o.

Pokud jde o výdaje související se zprostředkováním nákupu tahače DAF 95.360 a valníkovo návěsu V. stěžovatelem, soud hodnotí uzavřenou smlouvu mezi stěžovatelem a panem S. za zcela účelovou a nadbytečnou, neboť z výpovědi svědka pana L. V. vyplývá, že prodal vozidlo po telefonické domluvě. S. L. V. současně potvrzuje, že při jednání o prodeji byla přítomna osoba, která hovořila polsky. Tato skutečnost svědčící ve prospěch stěžovatele, když potvrzuje jeho tvrzení, správcem daně včetně odvolacího orgánu zůstala bez odezvy. Správce daně si tyto informace a okolnosti související se zprostředkováním neověřil, nevyslechl pana S., ačkoli v průběhu daňové kontroly a tedy daňového řízení vyšly najevo a stěžovatel na ně odkazoval.

V průběhu daňového řízení byly správcem daně porušeny základní zásady daňového řízení zakotvené v § 2 odst. 1 a odst. 3 daňového řádu, dále správce daně nepřihlédl při dodatečném stanovení daně ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, jak mu ukládá ust. § 19 odst. 8 daňového řádu. Správce daně svým postupem porušil rovněž ustanovení § 50 odst. 7 daňového řádu, když se jako odvolací orgán nevypořádal se všemi důvody uvedeným v odvolání stěžovatele. Dále bylo tímto postupem správce daně (odvolacího orgánu) porušeno ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu tím, že nepřihlédl k navrhovaným důkazům a nedbal toho, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Stěžovateli tímto postupem nebylo umožněno realizovat své právo na zákonný postup v daňovém řízení, které vyplývá z Čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a Čl. 2 odst. 2

Listiny základních práv a svobod a dále právo na spravedlivý proces, které je zaručeno ust. Čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Tento nesprávný postup správce daně, se kterým se soud ztotožnil, měl zásadní vliv na zákonnost jimi vydaných rozhodnutí a na správném zjištění skutkové podstaty, ze které tyto orgány vycházely při svém rozhodování. Také tato právní otázka byla krajským soudem posouzena nesprávně.

Vzhledem ke shora uvedeným skutečnostem stěžovatel žádá soud, aby napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 21. 12. 2004. Ve vyjádření uvedl, že stěžovatel nesouhlasí s vyloučením výdajů v částce 851 495 Kč, vynaložených na zprostředkování prodeje a nákupu motorových vozidel. Tvrdí, že v průběhu daňového řízení správce daně nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a nezabýval se vším, co v jeho průběhu vyšlo najevo.

Při vyloučení výdajů na zprostředkovatelskou činnost vycházel správce daně ze skutečnosti, že daňovým nákladem se rozumí výlučně takový náklad, který přinesl zdanitelné příjmy.

K dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů měla přispět zprostředkovatelská činnost, spočívající v zajištění prodeje (v jednom z případů koupě) konkrétního motorového vozidla, určeného ve smlouvě o zprostředkování.

Stěžovatel předložil smlouvy o prodeji motorových vozidel i o zprostředkování a vyplacení provize. Tyto důkazní prostředky však neprokazují, že jednotlivý prodej motorového vozidla stěžovatelem leasingové společnosti byl uskutečněn právě v důsledku zprostředkování osoby, které stěžovatel vyplatil provizi. Stěžovatel tedy neprokázal existenci vztahu mezi konkrétním nákladem a dosaženým příjmem. Finanční ředitelství v odvolacím řízení dospělo k závěru, že byl zajištěn dostatek důkazních prostředků, potřebných k posouzení charakteru zprostředkovatelské činnosti a možnosti zahrnutí vyplacených provizí do daňových výdajů. Stěžovatel nenavrhoval v odvolání další důkazy ani svědky.

Stěžovatel uzavíral smlouvy o prodeji motorových vozidel s leasingovou společností S M. s. r. o., se kterou měl současně uzavřenu smlouvu o obchodní spolupráci. Zájemcům o vozidla byla stěžovatelem doporučena právě tato leasingová společnost, neboť za vyhledání zájemce náležela stěžovateli provize. Zájemci o koupi se stali nájemci vybraných vozidel, a to poté, co žalobce prodal vozidla leasingové společnosti. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce prodej vozidel uskutečnil se svým stálým obchodním partnerem, nebylo nikterak zapotřebí zprostředkování těchto prodejů osobami, které se staly následně nájemci. Proto správce daně usoudil, že provize, vyplacené jako odměny za zprostředkování prodejů, nebyly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tedy že nejsou daňově uznatelné. Nelze tedy souhlasit s názorem stěžovatele, když tvrdí, že v dané věci není rozhodné, že konečným partnerem leasingové společnosti byl sám zprostředkovatel.

V dalších případech (provize za zprostředkování panu Z. F., paní E. P. a panu M. Č.) byly kupujícími vozidel leasingové společnosti E., a. s. U., a. s. a O. I., a. s. Stěžovatel rovněž tvrdí, že mu bylo uzavření kupní smlouvy zprostředkováno výše jmenovanými osobami, a to tak, že doporučily zákazníka, který se však stal nájemcem (tedy nikoliv stranou kupní smlouvy). Tvrdí, že uzavřel s jmenovanými smlouvy o zprostředkování prodeje, ale konkrétní vozidlo a též cenu domluvili se zájemcem (budoucím nájemcem) následně až na místě, kde

ovšem nebyl údajný zprostředkovatel přítomný. Je s podivem, že uzavřeli smlouvu o zprostředkování prodeje konkrétních vozidel za pevně stanovenou cenu, když si jej zákazník vybral až na místě a na ceně se též dohodli poté. Např. paní P. se tohoto jednání vůbec nezúčastnila. Vše nasvědčuje tomu, že smlouvy byly sepisovány až dodatečně po určení vozu a ceny z důvodu snížení základu daně a daně. Žalovaný tvrdí, že by částka, označovaná jako provize, nebyla stěžovatelem skutečně vyplacena, jen nemůže být daňově uznatelným výdajem.

Žalovaný má za to, že se v uvedených případech nejednalo o zprostředkování ve smyslu § 642 a násl. obchodního zákoníku. Tato ustanovení předpokládají, že zprostředkovatel vyvíjí činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s konkrétní osobou. V daných případech kontaktoval jen jednu stranu budoucí smlouvy, totiž stěžovatele. Druhá smluvní strana, leasingová společnost, stála zcela mimo údajné zprostředkování.

V posledním případě vystupoval stěžovatel jako kupující tahače a valníkového návěsu, a provizi vyplatil osobě, která mu měla tento nákup zprostředkovat, předem. Ani v tomto případě nepovažuje žalovaný činnost osoby, které byla žalobcem vyplacena provize, za zprostředkování dle obchodního zákoníku. Zprostředkovatel se ve smlouvě uzavřené s žalobcem dne 30. 5. 2000, zavázal zprostředkovat nákup konkrétního vozidla za určenou cenu, tedy nikoliv jen obstarat příležitost k uzavření smlouvy. Bez kontaktu obou smluvních stran nemohlo dojít k uskutečnění zprostředkování ve smyslu obchodního zákoníku. Navíc kupní cenu za toto vozidlo uhradil stěžovatel v hotovosti dne 25. 3. 2000 (viz doklad V228, úřední záznam ze dne 1. 8. 2002), tj. více než dva měsíce před uzavřením smlouvy o zprostředkování.

Správce daně vyloučil z daňově uznatelných výdajů výdaje za vyplacené provize po zhodnocení všech shromážděných důkazů. Závěr, který správce daně ohledně vyplacených provizí za zprostředkovatelskou činnost učinil, odpovídá všem skutečnostem a důkazům, zjištěným v průběhu celého daňového řízení. Finanční úřad v Milevsku postupoval při dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob jak v souladu se zákonem o daních z příjmů, tak se zákonem o správě daní a poplatků. Rozhodnutí o odvolání proto považuje žalovaný za zákonné a věcně správné. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s.

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

Z předloženého spisového materiálu vyplynulo, že správce daně dne 6. 5. 2002 zahájil u stěžovatele kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2000. V rámci kontroly správce daně stěžovatele dne 19. 6. 2002 výzvou č. j. 15415/02/098930 vyzval ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu k prokázání osmi případů zprostředkování prodeje aut, ke kterým došlo ve zdaňovacím období roku 2000. Na tuto výzvu stěžovatel reagoval dne 24. 6. 2002 sdělením, ve kterém uvedl, že výdaje za zprostředkování prodeje strojů ve výši 851 495 Kč jsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Stěžovatel doložil faktury a bankovní výpisy. Dne 31. 7. 2002 sepsal správce daně se stěžovatelem protokol o ústním jednání č. j. 17973/02/098930, předmětem kterého bylo doplnění odpovědi stěžovatele na výzvu k dokazování správce daně. Stěžovatel dále doložil k jednotlivým prodejům kupní smlouvy a předávací protokoly.

Dne 10. 9. 2002 správce daně stěžovatele opětovně vyzval (výzva č. j. 19723/02/098930), aby prokázal, že ke zprostředkování ve výzvě specifikovaných prodejů došlo a že uplatněné výdaje v celkové výši 851 495 Kč jsou výdaji dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V této výzvě správce daně stěžovatele upozornil na skutečnost, že dosud dokládá pouze uskutečnění samotných obchodních transakcí, které se měly na základě tvrzeného zprostředkování uskutečnit, nikoli však zprostředkovatelskou činnost.

Na výzvu stěžovatel reagoval dopisem ze dne 26. 6. 2002. Stěžovatel doložil správci daně zprostředkovatelské smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a zprostředkovateli Z. F., fy M., E. P., P. H. „B.“, R. P., JUDr. Z. K., společností Ch., s. r. o. M. a Ing. J. K.

Dne 17. 12. 2002 správce daně ve věci zaúčtovaného výdaje na základě faktury od JUDr. K. dožádal Finanční úřad v Blansku (dožádání č. j. 24422/02/098930), aby provedl svědeckou výpověď s dodavatelem stěžovatele, daňovým subjektem Č. T., s. r. o. Dožádaný správce daně sepsal se zástupcem uvedené společnosti dne 22. 1. 2003 protokol o ústním jednání, k němuž přizval i stěžovatele. Pan M. Č., oprávněný jednat za společnost dodavatele jako svědek uvedl, že jednal osobně se stěžovatelem předtím, než došlo k uzavření leasingové smlouvy mezi společnostmi, ve které svědek působí a společností S M. Svědek stěžovatele kontaktoval na základě inzertního časopisu T. v roce 2000. Svědek na otázku správce daně, zda zná JUDr. K. a zda s ním tato jednala ve věci nákupu tahače MAN 19.403 FLT r. v. 1996 a návěsu K. SDP 24, r. v. 1995 odpověděl, že JUDr. K. je jeho účetní a výše uvedený prodej pro něj nezprostředkovávala, svědek si všechno vyřizoval sám, pouze jí dal konečnou fakturu.

Dne 18. 12. 2002 správce daně dožádal Finanční úřad ve Zlíně (dožádání č. j. 24425/02/098930), aby provedl svědeckou výpověď s daňovým subjektem J. M., a to ve věci přijaté faktury od E. P., která měla zprostředkovat prodej tahače V. FH 12 42 T, r. v. 1995. Dožádaný správce daně sepsal s výše uvedeným svědkem dne 27. 1. 2003 protokol o ústním jednání, kde svědek uvedl, že paní P. nezná. Tahač si vybral v bazaru, kde proběhly dvě schůzky a byla uzavřena leasingová smlouva.

Dne 6. 2. 2003 sepsal Finanční úřad v Ivančicích u daňového subjektu S. P., s. r. o. protokol o výpovědi svědka s jednatelem této společnosti, paní K. a zaměstnancem s plnou mocí – panem N. Stěžovatel byl o konání ústního jednání obeznámen. Svědek potvrdil, že stěžovatelem deklarované zprostředkovatele M. Č.- M. a pan Ing. J. K. nezná a nikdy s nimi nejednal.

Dne 28. 4. 2003 na základě dožádání správce daně ve věci přijaté faktury od zprostředkovatele M. Č., sepsal Finanční úřad v Litoměřicích s daňovým subjektem-svědkem Z. K. protokol o ústním jednání. Tento uvedl, že deklarovaného zprostředkovatele nezná, při prodeji s ním jednali dva lidé, jestli to byl pan Č., to svědek neví.

Dne 2. 4. 2003 na základě dožádání správce daně ve věci přijaté faktury od zprostředkovatele P. h. „B.“, sepsal Finanční úřad v Rumburku s daňovým subjektem-svědkem V. V. – D., protokol o ústním jednání. Tento prohlásil, že deklarovaného zprostředkovatele pana S. nezná a nikdy s ním nejednal. Pouze dodal, že při prodeji vozidel byl přítomen člověk, který neměl český přízvuk a mohl to být Polák. Přijel s panem B.

Dne 3. 3. 2003 vyslechl správce daně svědka, pana J. Č., který jednal za společnost E., a. s. M. (protokol č. j. 5957/03/098930). Svědek uvedl, že tahač M. byl zakoupen od stěžovatele na leasingovou zakázku pro Z. F. z L. Prodej vozidla byl dohodnut se

stěžovatelem. Věc byla složitější potud, že šlo o dodávku ve značné hodnotě a bylo nezbytné prověřovat solventnost leasingového nájemce. Se stěžovatelem byly podmínky smlouvy projednávány převážně telefonicky, u složitějších případů osobně. Se Z. F. se svědek setkal při podpisu leasingové smlouvy. Před nákupem tahače jednal o podmínkách dodávky s panem F.

Na základě výsledků daňové kontroly vypracoval správce daně zprávu o daňové kontrole č. j. 15405/03/098930, kterou stěžovatel podepsal dne 13. 6. 2003. Správce daně došel k závěru, že stěžovatel předloženými důkazy doložil správci daně uskutečnění samotných obchodních transakcí, nikoli však jejich zprostředkování. Naopak předložené předávací protokoly a správcem daně učiněná zjištění dokazují, že se o zprostředkování prodeje nejednalo. Daňový výdaj je definován ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K tomu, aby se jednalo o daňový výdaj, musí být služba, v tomto případě zprostředkování, daňovému subjektu skutečně poskytnuta zároveň musí vést k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V daném případě tak tomu není. Navíc ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu přikazuje vycházet ze skutečnosti a nikoliv ze stavu formálně právního. Jelikož k uskutečnění výše uvedených stěžovatelem deklarovaných služeb, jak bylo správcem daně prokázáno, nemohlo dojít. Uzavřením smluv o zprostředkování byl tedy sledován účel zkrátit daňovou povinnost jiným způsobem a dle ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů zaúčtované výdaje vyplacené jako provize nelze uznat jako výdaje daňově uznatelné. Dne 7. 7. 2003 správce daně vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru se stěžovatel odvolal, přičemž k odvolání připojil dopisy M. Č. a J. M. pro stěžovatele a dále výpisky z diáře pana J. Č. O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, které je odůvodněno tím, že u jednotlivých obchodů se nejednalo o zprostředkování a tudíž výdaje s nimi související nelze uznat ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů za výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí zdůraznil, že skutečnost, že se jednalo o zprostředkování, a že tedy výdaj s ním související je daňově uznatelný, je povinen stěžovatel prokázat, což se v projednávaných případech nestalo.

Rozhodnutí o odvolání napadl stěžovatel žalobou. V žalobě uplatnil obdobné námitky, z jakých pak podává kasační stížnost. Krajský soud napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek přezkoumal a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného nebylo vydáno v rozporu s § 24 zákona o daních z příjmů, neboť z důkazů v daňovém řízení zjištěných neplyne, že by byly v souvislosti s nákupem vozidel stěžovateli poskytovány zprostředkovatelské služby. Finanční orgány postupovaly procesně stanoveným postupem podle daňového řádu, čímž dodržely základní ústavní práva, kterých se stěžovatel dovolává. Základní zásada daňového řízení podle § 2 odst. 1 byla rovněž splněna, protože při daňové kontrole a rozhodování o dodatečném doměření daně bylo postupováno v souladu s daňovým řádem a zákonem o daních z příjmů. Vzhledem k těmto důvodům krajský soud podle 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.

Proti žalobě brojí stěžovatel včas podanou kasační stížností.

Kasační stížnost stěžovatel se opírá o důvody, uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené 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 soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit.

Namítá-li stěžovatel zmatečnost napadeného rozsudku, když krajský soud nesprávně na danou věc aplikoval zákon o dani z přidané hodnoty, uplatňuje kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nesprávná aplikace právního předpisu by v případě, že by byla prokázána, způsobila nepřezkoumatelnost rozhodnutí ve smyslu výše uvedeného ustanovení.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval posouzením, zda napadený rozsudek netrpí nepřezkoumatelností, neboť v takovém případě by již nebylo třeba vážit o dalších kasačních námitkách.

Stěžovatel spatřuje irrelevantním závěr krajského soudu dle kterého „se finanční orgány jednotlivými důkazy nabízenými stěžovatelem zabývaly a hodnocením těchto důkazů, jakož i hodnocením vyjádření stěžovatele, společnosti E. a Smlouvy o spolupráci uzavřenou se společností S M., s. r. o. a učinily zjištění o tom, že zprostředkovatelské služby nebyly poskytnuty, a proto nevznikl nárok na odpočet daně“. Ze závěru krajského soudu uvedeného v odůvodnění na str. 7 rozhodnutí, pak stěžovatel dovozuje, že posuzování důkazů v dané věci (zjištění, že zprostředkovatelské služby, nebyly poskytnuty) bylo prováděno v intencích § 19 zákona o DPH a nikoli dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nesprávná aplikace příslušného právního předpisu při posuzování postupu správce daně v rámci hodnocení důkazů v daňovém řízení má zásadní vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí.

Se stěžovatelem lze souhlasit, pokud zdůrazňuje, že v předmětné věci nejde o to, zda vznikl či nevznikl stěžovateli nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, ale o to zda výdaje vynaložené za zprostředkování jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Podmínky vzniku nároku na odpočet daně dle ustanovení § 19 zákona o DPH nelze zaměňovat s podmínkami uznatelnosti výdaje dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Deklarovaná plnění je však nutno prokázat jak pro účely daně z přidané hodnoty tak pro účely daně z příjmů.

Z výše uvedeného závěru krajského soudu o absenci vzniku nároku stěžovatele na odpočet daně, nelze dovodit, že by krajský soud předmětnou kauzu posuzoval dle zákona o dani z přidané hodnoty a nikoli dle zákona o daních z příjmů. V daném případě krajský soud pouze konstatoval závěr žalovaného, který však napadené rozhodnutí o odvolání žalovaného neobsahuje. Pochybení krajského soudu však není způsobilé ovlivnit zákonnost jeho rozhodnutí, když z dalšího odůvodnění rozsudku je patrné, že předmětná kauza byla posuzována dle zákona o daních z příjmů.

Ani ostatní dílčí závěry krajského soudu, kdy podrobil hodnocení provedené výsledky svědků a odkázal taktéž na závěry relevantní pro řízení o dani z přidané hodnoty, případně použil terminologii zákona o DPH, nezpůsobují nepřezkoumatelnost rozsudku z důvodu nesprávné aplikace právního předpisu.

Nejvyšší správní soud tak dochází k závěru, že napadený rozsudek nepřezkoumatelností pro výše vytýkané vady dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. netrpí.

Námítka stěžovatele směřující proti závěru krajského soudu, který v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že daň byla stanovena dokazováním s tím, že shromážděné podklady byly finančními orgány hodnoceny zcela v souladu s hledisky dle ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu a že učiněná skutková zjištění mají oporu ve spise, je nedůvodná.

Stěžovatel se domnívá, že žalovaný porušil ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu, neboť nepřihlédl ke všemu, co v řízení vyšlo najevo, když skutečnosti uváděné a tvrzené stěžovatelem vůbec neověřoval. Stěžovatel zdůrazňuje, že správci daně jednoznačně prokázal osoby, které mu zprostředkovatelskou službu poskytly, v čem tato služba spočívala, kolik a komu za tuto službu zaplatil, že i přes tyto vynaložené výdaje byly jednotlivé obchodní případy ziskové s tím, že bez informací získaných od zprostředkovatelů by těchto zisků, které řádně zdanil, nedosáhl. Stěžovatel má za to, že důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu unesl. Dle stěžovatele v průběhu daňového řízení zcela jednoznačně vyšly najevo veškeré skutečnosti o zprostředkovatelích R. P., p. K., M. Č., Z. F., p. S., JUDr. Z. K., E. P., jednateli společnosti S M., s. r. o. a dalších osobách jako J. Č., ing. J. K.. V odvolání pak stěžovatel popsal jakým způsobem byly jednotlivé obchodní případy uskutečňovány. Uvedl opětovně jednotlivé zprostředkovatele a jejich podíl na uzavření těchto obchodních případů. Správce daně se nevypořádal ani s tvrzením stěžovatele, že bez informací poskytnutých těmito osobami by se jednotlivé obchodní případy neuskutečnily a stěžovatel by tak nedosáhl vykázaných zdanitelných příjmů. Správce daně, aniž by k těmto skutečnostem přihlédl, rozhodl, že ke zprostředkování nedošlo a tím výdaje vynaložené za tyto služby nejsou tedy výdaji daňovými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně stěžovatele opakovaně vyzýval k prokázání jím deklarovaných zprostředkovatelských služeb. K výzvám správce daně stěžovatel dokládal pouze listinné důkazy. Ze správního spisu naopak nevyplývá, že by stěžovatel výslech svědků - zprostředkovatelů navrhoval. Návrh na provedení výslechu svědků stěžovatel taktéž nevtělil do odvolání, obsahem kterého pak učinil pouze popis zprostředkovatelských služeb. Pak tedy nemůže správci daně účinně vytýkat, že z vlastní iniciativy nevyhledával důkazy svědčící ve prospěch tvrzení stěžovatele a sám nepředvolal k výslechu jemu známé osoby zprostředkovatelů. Stěžovatel taktéž nesprávně zaměňuje povinnost správce daně přihlédnout ke všemu, co vyjde v řízení najevo, s důkazní povinností daňového subjektu dle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, tedy břemeno tvrzení, ale též povinnost toto své tvrzení doložit, tedy břemeno důkazní. Ze zvláštní daňového řízení povahy vyplývá přesunutí důkazního břemene ve značném rozsahu ze správce daně na daňový subjekt. Stěžovatel se nesprávně domnívá, že je správce daně povinen sám z vlastní iniciativy prokazovat, jakým způsobem a v jakém rozsahu byla stěžovatelem deklarovaná služba poskytována. Pokud správce daně zákonem určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen tvrzené skutečnosti prokázat.

Prokázat, zda výdaj vynaložený stěžovatelem za deklarovanou zprostředkovatelskou činnost má charakter výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů, bylo v projednávané věci

povinností stěžovatele. Právě jeho stíhalo důkazní břemeno stran poskytnutí zprostředkovatelských služeb. Tuto skutečnost však stěžovatel dokládal, jak vyplývá ze spisového materiálu, zprostředkovatelskými smlouvami, kupními smlouvami spolu s předávacími protokoly a daňovými doklady. Jak již tento soud mnohokrát judikoval, listinné důkazy k prokázání deklarovaných plnění nestačí. Ani skutečnost, že deklarované zprostředkovatelské služby byly stěžovatelem zaplacený a stěžovateli přinesly příjem, jež řádně zdanil, nestačí k průkazu toho, zda byly služby fakticky uskutečněny. Z průběhu daňového řízení vyplývá, že správce daně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů posoudil stěžovatelem předložené důkazní prostředky a stejně tak vyhodnotil všechny provedené výslechy svědků. Správce daně nepochybil, pokud z vlastní iniciativy nedotazoval a nepředvolával k výpovědím všechny zúčastněné osoby, které stěžovatel označil, i přesto, že mu byly známy, pokud příslušný návrh na jejich provedení nevznese sám stěžovatel. Pokud správce daně na základě shromážděných důkazních prostředků dojde k závěru, že skutkový stav byl spolehlivě zjištěn, není jeho povinností další důkazní prostředky provádět a to ani v případě, že návrh na jejich provedení vznesl daňový subjekt. Neprovedení navrženého důkazu však musí správce daně náležitě odůvodnit.

Nejvyšší správní soud shodně s konstatováním krajského soudu tak dospívá k závěru, že správce daně se porušení ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu nedopustil. Kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. tak nebyl naplněn, avšak je přesvědčen, že je zde dán důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť napadený rozsudek trpí nezákonností spočívající v nesprávném právním posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Nezákonnost spatřuje stěžovatel v nesprávné aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, když má za to, že předloženými listinnými důkazy a vysvětleními nic nezastíral.

Stěžovatel nikdy v průběhu daňového řízení nezastíral, že měl na základě Smlouvy o spolupráci a Smlouvy o poskytnutí provize se společností S M., s. r. o., eminentní zájem, aby potencionální nájemce uzavřel leasingovou smlouvu právě s touto společností a tím od ní získat provizi. V dané věci není rozhodné, že konečným partnerem (nájemcem s následnou koupí) leasingové společnosti, byl sám zprostředkovatel. Stěžovatel neprodal předmětné movité věci zprostředkovateli, ale třetí osobě. Stěžovatel předloženými listinnými důkazy a vysvětleními nic nezastíral, nesimuloval. Všichni účastníci těchto obchodních případů byli známí, na vyplacené částky byly vystavené řádné daňové doklady. Provize za zprostředkování byla zakalkulována do prodejní ceny movitých věcí. Nelze akceptovat závěr soudu, že se v předmětné věci jedná ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu o zastření skutečnosti stavem formálně právním.

Při posuzování předmětné námitky vycházel Nejvyšší správní soud z níže uvedených zákonných ustanovení.

Dle ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

O dissimulaci právního úkonu ve smyslu tohoto ustanovení může jít pouze tehdy, pokud účastníci předstírali uzavření určitého právního úkonu, ač takový úkon vůbec uzavřít nechtěli, aby tímto předstíraným (simulovaným, na oko učiněným) právním úkonem zastřely právní úkon, který ve skutečnosti odpovídá jejich vůli (právní úkon zastřený, dissimulovaný).

Dissimulace právního úkonu tedy předpokládá dva právní úkony, z nichž jeden strany simulují a druhý dissimulují. Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu však dopadá nejen na případy, kdy strany právním jednáním na oko zastírají jiný právní úkon, který ve skutečnosti chtějí, ale dále i na případy, kdy předstíraným právním úkonem zastírají jinou právní skutečnost, rozhodnou pro stanovení nebo vybrání daně, než je právní úkon. I zde je předpokladem dissimulace této jiné právní skutečnosti (odlišné od právního úkonu), rozhodné pro stanovení a vybrání daně, existence další právní skutečnosti – právního úkonu, kterým účastníci projevují něco, co nechtěli, a jímž se snaží jinou právní skutečnost rozhodnou pro stanovení neb vybrání daně zastírat. Lze tedy uzavřít tak, že o dissimulaci ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu je namístě hovořit tenkrát, pokud účastníci předstírají určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost.

Aplikace ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu klade zvýšené požadavky na odůvodnění správce daně. Pokud správce daně dospěje v daňovém řízení k závěru, že daňový subjekt předstírá určitý právní úkon, aby tímto zastřel právní úkon jiný, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost, je v takovém případě jeho povinností uvést v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jaký konkrétní skutečný (zastřený) úkon daňový subjekt učinil. Právní skutečnosti lze pak obecně definovat jako skutečnosti, které na základě zákona působí právní následky.

Z výše uvedeného vyplývá, že z takto nahlíženého vnímání **disimulace** měl krajský soud hodnotit právní závěry rozhodnutí správce daně.

K aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že ve smyslu tohoto ustanovení nemusí jít vždy o zastření jednoho právního úkonu druhým, ale může přicházet v úvahu též zastření jiné skutečnosti, která má význam pro stanovení daně. Právě o takovou zastřenou skutečnost v souzené věci jde, přičemž tou skutečností je okolnost, že zprostředkování nebylo zapotřebí při prodeji věcí společnosti S M., s. r. o., se kterou stěžovatel spolupracoval na základě jiné smlouvy a takové služby nebylo třeba ani ve vztahu ke společnosti E., protože jakékoliv zprostředkování bylo zástupcem uvedené společnosti vyloučeno.

Pokud krajský soud označil jako „jinou skutečnost“, která je v daném případě zastírána, „okolnost, že zprostředkování nebylo zapotřebí“ nelze takovéto odůvodnění považovat za dostatečné. Krajským soudem konstatovanou „nadbytečnost“ stěžovatelem deklarovaných zprostředkovatelských služeb, nelze považovat za skutečnost, jež má na mysli ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu.

Dle stěžovatele se nesprávného právního posouzení dopustil krajský soud taktéž tím, že označil stěžovatelem deklarované zprostředkovatelské služby jako nadbytečné. Stěžovatel opakovaně zdůrazňuje, že bez činnosti zprostředkovatelů by zisku nikdy nedosáhl.

V odůvodnění na straně č. 6 rozsudku krajský soud došel k závěru, dle kterého „jestliže se společností S M. žalobce spolupracoval a byla mu touto společností poskytována provize za obstarání leasingových nájemců a společnost E. s žalobcem přímo jednala, pak k uzavření kupních smluv, jejichž předmětem byla jednotlivá vozidla, nebylo zapotřebí žádného zprostředkování. Úkolem zprostředkovatele je ve smyslu § 642 obch. zák. vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou. Jestliže žalobce a obě kupující společnosti byly ve vzájemném kontaktu, pak nebylo třeba žádného

úsilí zprostředkovatelů k tomu, aby smlouva mezi žalobcem a kupujícími subjekty byla uzavřena. Žádné zprostředkování podle zprostředkovatelských smluv se proto neuskutečnilo, žalobci nebyla poskytnuta žádná zprostředkovatelská služba a není proto splněna zákonná podmínka o tom, že žalobce přijal službu za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů.“.

Obdobné závěry krajský soud vyjádřil na straně č. 7 rozsudku, kde uvedl, „jestliže žalobce se společností S M. spolupracuje, pak žádný kontakt a zprostředkování za účelem prodeje konkrétního vozidla S M. nebylo třeba“, a dále na str. 8, kde konstatoval, „jestliže zprostředkování koupě mezi subjekty, které se znaly, nebylo zapotřebí, pak zprostředkovatelská smlouva zastírá skutečný stav, protože ke zprostředkování koupě ve skutečnosti nedošlo.“.

Krajský soud tak převzal názor správce daně ze zprávy o daňové kontrole a žalovaného, kteří své závěry o tom, že některé z deklarovaných zprostředkovatelských služeb nebyly poskytnuty, založili na skutečnosti, že stěžovatel spolupracoval se společností S M. a E. dlouhodobě a tudíž nebylo potřeba navazovat nový kontakt. Tomuto závěru dle správce daně svědčí jak uzavřená smlouva o spolupráci, tak i stěžovateli vyplacené provize.

S takto formulovaným závěrem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

Dle ustanovení § 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).

Nejvyšší správní soud na tomto místě zdůrazňuje, že zprostředkovatelem není pouze ten, kdo svému zájemci sdělí příležitost k ujednání smlouvy, o niž tento dosud nevěděl, nebo ten, kdo mu přivede třetí osobu dosud zájemci neznámou, neboť činnost zprostředkovatele může spočívat taktéž v podávání informací či v podávání vhodných návrhů případným uchazečům o uzavření smlouvy zájemci již známými. Tomuto pojetí odpovídá samotné ustanovení o smlouvě zprostředkovatelské (§ 642) v obchodním zákoníku, která nedefinuje třetí osobu jako osobu zájemci dosud neznámou a nepodmiňuje vznik a předmět smlouvy absencí předchozí spolupráce zájemce a třetí osoby.

V daném případě taktéž není předmětem sporu posouzení počátku spolupráce stěžovatele se společností S M., s. r. o. a společností E., či „zprostředkování kontaktu“ mezi žalobcem a společností S M., s. r. o., jak několikrát zdůraznil a uvedl správce daně ve zprávě o kontrole i žalovaný v rozhodnutí o odvolání, nýbrž posouzení toho, zda stěžovatelem deklarovaní zprostředkovatelé poskytli tomuto dohodnutá plnění. Bez ohledu na označení smlouvy a obsah příslušných ustanovení obchodního zákoníku, dle kterých stěžovatel se svými zprostředkovateli smlouvy uzavíral, je v daňovém řízení rozhodující skutečný obsah poskytovaných služeb.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že dřívější spolupráce se společností E. a smlouvou založená spolupráce mezi stěžovatelem a společností S M., s. r. o., stejně tak jako stěžovateli vyplacená provize ze strany společnosti S M., s. r. o., samy o sobě ještě nevylučují zprostředkovatelskou činnost třetí osoby. Provizi vyplacenou stěžovateli společností S M., s. r. o. na základě uzavřené Smlouvy o provizi nelze slučovat s provizemi vyplacenými stěžovatelem deklarovaným zprostředkovatelům. Jedná se o samostatné obchodní vztahy. Úprava zprostředkovatelské smlouvy v obchodním zákoníku taktéž nevylučuje činnost

zprostředkovatele pro obě smluvní strany, tzn. jak pro zprostředkovatele, tak pro stranu, s níž byla uzavřena zprostředkovávaná smlouva. Vždy je však je nutno posuzovat konkrétní činnost zprostředkovatele.

Závěr o tom, že zprostředkovatelská služba nebyla poskytnuta, případně závěr o tom, že se o zprostředkování nemohlo jednat a tudíž je vynaložený výdaj daňově neuznatelný, opřený pouze o předchozí kontakt či spolupráci zprostředkovaného a třetí osoby, sám o sobě nemůže obstát. S ohledem na výše uvedené, je tedy nutno vždy zkoumat, zda se zprostředkovatelská služba uskutečnila tak, jak byla daňovým subjektem deklarována.

Pokud správce daně a žalovaný v případě deklarovaných zprostředkovatelských služeb, kdy třetí osobou, se kterou měl stěžovatel možnost uzavřít kupní smlouvu, byla společnost S M., s. r. o., založil své závěry o neuznatelnosti daňového výdaje pouze na dřívější spolupráci stěžovatele a výše uvedené obchodní společnosti, jsou tyto nedostačující.

V případě provize vyplacené zprostředkovateli panu Z. F., který dle stěžovatele zprostředkoval prodej tahače MAN 19.403 společnosti E., shodně s právním posouzením krajského soudu, dospívá Nejvyšší správní soud k závěru, že důkazní prostředky, které ve vztahu k tomuto obchodnímu případu byly opatřeny, byly hodnoceny v souladu s požadavky § 31 a § 2 odst. 3 daňového řádu. Správce daně správně vyhodnotil provedenou výpověď J. Č., který jednal za společnost E., když tento svědek nepotvrdil zprostředkování Z. F. Ověřování solventnosti a údajů o budoucím nájemci před uzavřením smlouvy, které svědek svou výpovědí potvrdil, nelze označit jako zprostředkovatelskou činnost. Za této situace nebylo třeba pana F. vyslýchat jako svědka.

Taktéž při hodnocení všech ostatních v daňovém řízení provedených výpovědí svědků se správce daně, žalovaný a následně krajský soud nedopustili nesprávného posouzení. Pokud z provedených výsledků dospěli k závěru, že svědkové zprostředkovatelskou činnost nepotvrdili, má tento závěr oporu ve spise.

Nejvyšší správní soud shledal naplnění kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 29. ledna 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu