



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **GES - ELECTRONICS, a.s.**, se sídlem Plzeň, Studentská 55a, zast. Mgr. Svatavou Hübnerovou, advokátkou, se sídlem v Praze 2, Americká 17, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2006, č. j. 58 Ca 18/2003 – 49,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2006, č. j. 58 Ca 18/2003 – 49, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Krajského soudu v Plzni se žalobce domáhal zrušení celkem tří rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2002, a to rozhodnutí č. j. 5697/120/2002, č. j. 5698/120/2002 a č. j. 5699/120/2002; těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem v Plzni, na jejichž základě byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 1998, 1999 a 2000. Krajský soud všechny žaloby shora uvedeným rozsudkem jako nedůvodné zamítl.

Jak vyplývá z odůvodnění tohoto rozsudku, krajský soud, v kontextu dále popsanych obchodních vztahů, posuzoval zákonnost postupu žalovaného (respektive prvostupňového správce daně), který neuznal výdaj žalobce na odměnu za zprostředkování

zaplacenou společností ElkoPlus, GmbH jako výdaj daňově uznatelný. Na základě smlouvy uzavřené (ústně) mezi žalobcem a společností ElkoPlus, GmbH (dále též „zprostředkovatelská smlouva“) se posledně jmenovaná společnost zavázala zprostředkovat uzavření smlouvy na dodávku služeb mezi společností Motorola, s. r. o. a společností GESPA plus, s. r. o. (jejímž jediným společníkem byl žalobce) s tím, že v případě kdy bude tato smlouva uzavřena a bude z ní plněno, činí odměna společnosti ElkoPlus, GmbH 6 % z odpovídajícího obrátu. Tato smlouva o dodávce služeb (dále též „dodavatelská smlouva“) byla skutečně (písemně) uzavřena a bylo z ní následně plněno. Plnění z této smlouvy však společnost GESPA plus, spol. s r. o. zajišťovala výhradně prostřednictvím žalobce, a to na základě subdodavatelské smlouvy. Na základě takto popsaného skutkového stavu krajský soud naznal, že daňové orgány nepochybily, pokud provizi vyplacenou žalobcem z titulu zprostředkovatelské smlouvy neuznaly jako daňový výdaj s tím, že zde neexistuje přímá souvislost mezi tímto výdajem a příjmy žalobce, které mu plynuly z titulu subdodavatelské smlouvy. Současně s tím se krajský soud vypořádal s jednotlivými námitkami.

Především krajský soud odmítl argumentaci žalobce poukazující na nedostatečně zjištěný skutkový stav věci, s ohledem na neprovedený výslech statutárních orgánů kontrahentů zprostředkovatelské smlouvy. K tomu uvedl, že rozsah dokazování určuje správce daně; zjištěné skutečnosti pak hodnotí podle principu volného hodnocení důkazů. Žalobcem navrhované výsledky by v dané věci nemohly vést k lepšímu objasnění skutkového stavu věci, neboť skutkové okolnosti, které byly pro právní posouzení věci podstatné (existence jednotlivých smluv, plnění z nich, vyplacení provize), nejsou sporné a podstatou věci je jen její odlišné právní hodnocení žalobcem a daňovými orgány. Žalobci nepřisvědčil ani v jeho tvrzení, že žalovaný porušil svou povinnost prokazovat existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí ve smyslu § 31 odst. 8 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Uvedl, že sankcí je nutno rozumět sekundární právní povinnost daňového subjektu strpět zákonem předpokládanou újmu za porušení právní povinnosti tomuto subjektu uložené; o takovou situaci se však v posuzovaném případě nejednalo. V případě žalobce byla prováděna daňová kontrola, jejímž cílem bylo řádné určení jeho daňové povinnosti, nikoli ukládání sankcí. Jako právně irrelevantní odmítl dále krajský soud argument, dle kterého předmětný náklad (vyplacená provize) nebyl uplatněn ani jiným subjektem. Uvedl, že pro posouzení uznatelnosti výdaje z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) není tato skutečnost podstatná. Daňové orgány byly povinny vycházet jen z ustanovení vymezujících pozitivně i negativně právní pojem výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně, tj. vedle § 23 odst. 1 (upravujícího požadavek věcné a časové souvislosti výdajů v daném zdaňovacím období) i § 24 tohoto zákona (stanovící, co daňově účinným výdajem je) a § 25 zákona (stanovící, co za náklady pro daňové účely uznat nelze). Postup navržený žalobcem by byl navíc v logickém rozporu s již zmíněným požadavkem na věcnou souvislost výdajů a příjmů, zakotveným v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud jde o samotnou povahu zprostředkovatelské smlouvy, zde krajský soud odkázal na její oporu v ustanovení § 642 obchodního zákoníku a § 50 občanského zákoníku. Z obsahu této smlouvy přitom vyplývá, že její splnění mělo prvotně prospět jinému právně i daňově samostatnému subjektu (žalobce a společnost GESPA plus, spol. s r. o. nelze považovat za jeden subjekt).

Jakkoli z pohledu soukromého práva vznikla (smluvně) žalobci povinnost provizi zaplatit, z hlediska daňového (práva veřejného) tato skutečnost rozhodná není. Krajský soud tak uzavřel, že účinným daňovým nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, s ohledem na zákonný požadavek vyplývající z § 23 odst. 1 tohoto zákona (podmínka věcné souvislosti nákladů se zdanitelným příjmem), může být pouze takový náklad, od něhož daňový poplatník očekává přímý výnos, respektive který je vynaložen s cílem, aby sám dosáhl, zajistil či udržel zdanitelný příjem. Mezi nákladem na straně jedné a výnosem na straně druhé musí existovat přímý a bezprostřední vztah, nikoli vztah zprostředkovaný přes jiného daňového poplatníka. Uhradí-li tudíž daňový poplatník sjednanou provizi zprostředkovateli za splnění závazku, který v první řadě přinese přímý prospěch (výnos) třetí osobě, nemůže být takový účetní náklad zároveň i jeho nákladem daňově účinným, a to ani v případě participace na výnosech třetí osoby cestou subdodávky.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Pokud jde o vady správního řízení týkající se způsobu zjišťování skutkové podstaty věci, které, ač žalobou vytýkány, měly zůstat krajským soudem opomenuty [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], stěžovatel především uvedl, že nebyla zkoumána věcná souvislost předmětného výdaje se zdanitelnými příjmy ze subdodavatelského kontraktu. V rámci rekapitulace shora popsanych smluvních vztahů konstatoval, že součástí zprostředkovatelské smlouvy bylo ujednání, dle kterého dodavatelská smlouva musí obsahovat ustanovení, zavazující společnost GESPA plus, spol. s r. o. splnit svůj závazek prostřednictvím jediného subdodavatele, a to stěžovatele. Pokud si společnost Motorola, s. r. o. vymínila souhlas s uzavřením subdodavatelské smlouvy, byl tento souhlas dán nepochybně předem, a to již vzhledem k tomu, že k realizaci zakázky stěžovatelem vůbec došlo. Bez tohoto souhlasu by bylo i nelogické, aby stěžovatel jakoukoli provizi za zprostředkování hradil. Dále stěžovatel uvedl, že dodavatelská smlouva byla uzavřena se společností GESPA plus, spol. s r. o. „*pouze z marketingových a obchodních důvodů s ohledem na aktuální situaci na telekomunikačním trhu*“. Stěžovatel též (bez bližšího upřesnění) uvedl, že k prokázání věcné souvislosti výdajů s příjmy ve smyslu § 23 zákona o daních z příjmů navrhoval doplnění dokazování výsledkem statutárních orgánů všech zúčastněných osob. Jelikož tento procesní návrh nebyl akceptován, nelze skutkový stav věci považovat za dostatečně zjištěný; daňové orgány tak neprokázaly existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu a krajský soud tento jejich nezákonný postup akceptoval. V rámci této skupiny stížních námitek stěžovatel konečně tvrdí, že krajský soud nezohlednil ani celou řadu dalších skutečností. Zde poukázal především na fakt, že společnost GESPA, spol. s r. o. nemohla sama (bez subdodavatelské součinnosti stěžovatele) svůj závazek vůči společnosti Motorola, s. r. o. vůbec splnit a dále na skutečnost, že tato společnost byla stěžovatelem (jakožto jediným společníkem) fakticky kontrolována. Podstatné přitom je, že bez uzavřené zprostředkovatelské smlouvy by nemohla být uzavřena ani smlouva subdodavatelská a stěžovatel by tedy nemohl být účasten obchodního případu, z něhož mu plynul zisk, který byl ostatně zcela řádně zdaněn.

Pokud jde o kasační námitky odkazující se na § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (nesprávné právní hodnocení věci), ty jsou vystavěny na argumentaci o nesprávné aplikaci ustanovení § 23 a § 24 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel, poté co zopakoval některé skutečnosti uvedené již výše, uvedl, že zprostředkovatelská smlouva byla smlouvou ve prospěch třetí osoby, ve smyslu ustanovení § 50 občanského zákoníku. Třetí osoba (GESPA plus, spol. s r. o.) byla ze smlouvy oprávněna okamžikem, kdy s ní projevila souhlas. Tento souhlas byl nepochybně dán, žalovaný jej však nehodnotil, respektive doplněním dokazování nezjišťoval. Souhlasem společnosti GESPA plus, spol. s r. o. ji vznikl právní nárok na splnění závazku stěžovatele uhradit provizi za zprostředkování společnosti ElkoPlus, GmbH v její prospěch (§ 50 odst. 2 občanského zákoníku). Měla-li společnost GESPA plus, spol. s r. o. vůči stěžovateli nárok na splnění tohoto závazku, pak výdaj stěžovatele na jeho splnění nepochybně věcně souvisí s příjmy od společnosti GESPA plus, spol. s r. o., jež byly stěžovatelem dosaženy prostřednictvím uzavřeného kontraktu, jenž byl předmětem zprostředkování. Dále stěžovatel zopakoval, že daňově uznatelný (§ 23 a § 24 zákona o daních z příjmů) je takový výdaj, jehož prostřednictvím byl dosažen konkrétní, prokázaný příjem; tato podmínka byla prokazatelně splněna, jak vyplývá ze subdodavatelské smlouvy a plnění z ní stěžovatelem provedeného. Přístup žalovaného i krajského soudu byl, dle názoru stěžovatele, nepřipustně restriktivní a paušalizující, dospěli-li k závěru, že náklad související se zprostředkováním obchodu může uplatnit pouze ten, v jehož prospěch bylo zprostředkováno bez toho, že by se zabývali otázkou, komu byl ve skutečnosti (věcně) kontrakt zprostředkován, kdo z něj (věcně) dosáhl příjem a kdo tento výdaj (věcně) vydal. Takový postup ve svých důsledcích představuje porušení ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu zakotvujícího přednost skutečného stavu věci před stavem formálně právním.

Žalovaný se k obsahu kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Jak již bylo výše konstatováno, podstatou sporu mezi účastníky řízení před krajským soudem bylo posouzení, zda stěžovatelem zaplacená provize byla nákladem vynaloženým s cílem dosažení, zajištění či udržení zdanitelného příjmu, tedy zda mezi tímto nákladem a jiným konkrétním příjmem existuje věcná souvislost. Samotný zákon o daních z příjmů jasnou odpověď na otázku, jak úzká musí tato souvislost být, aby vynaložený náklad mohl být považován za daňově uznatelný, nedává. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů pouze stanoví, že *základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců*. Další odstavce, na které citované ustanovení odkazuje, stejně jako následující ustanovení § 24 a § 25 zákona se k této otázce blíže nevyjadřují. Za této situace je tedy zcela logické, že výklad pojmu věcné (popř. též časové)

souvislosti mezi výdaji (náklady) a příjmy bude předmětem judikatorní činnosti správních soudů, a to vždy na základě hodnocení konkrétních skutkových okolností té které věci, včetně zohlednění jejich specifik.

V tomto smyslu tedy postupoval v projednávané věci i krajský soud, který v odůvodnění přezkoumávaného rozsudku vyslovil, že mezi nákladem na straně jedné a výnosy na straně druhé „*musí existovat přímý a bezprostřední vztah, nikoliv vztah zprostředkovaný přes jiného daňového poplatníka*“. Tento závěr však Nejvyšší správní soud považuje za příliš zjednodušující a kategorický. Je skutečností, že Nejvyšší správní soud požadavek na přímost a bezprostřednost vztahu mezi náklady a výnosy ve své judikatuře zmiňuje a shora uvedený závěr krajského soudu je tak pravděpodobně jeho reflexí. V jinak velmi pečlivém a sofistikovaném odůvodnění rozsudku ovšem krajský soud dostatečně nezohlednil fakt, že přímý a bezprostřední vztah musí být prokázán mezi výdaji a očekávanými příjmy (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 73, publikovaný pod č. 264/2004 Sb. NSS). Za naopak zcela příléhavý považuje Nejvyšší správní soud názor krajského soudu, dle kterého musí být daňově uznatelný náklad poplatníkem „*vynaložen s cílem, aby sám dosáhl, zajistil či udržel zdanitelný příjem*“. Tím, že krajský soud (zcela v souladu s výše citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu) zde hovoří o „*cíli*“, který je vynaložením určitého nákladu sledován, zcela logicky a správně otevírá cestu pro daňovou uznatelnost i těch nákladů, které byly vynaloženy racionálně, logicky a přiměřeně, u nichž se však cíl, ve formě odpovídajícího příjmu, z nejrůznějších důvodů nedostavil.

Při aplikaci těchto východisek na projednávanou věc má Nejvyšší správní soud za to, že měl-li z určitého právního úkonu profitovat jiný subjekt, než ten, kdo takový úkon učinil, mohl by výdaj s ním spojený (vynaložený) být považován za daňově uznatelný tehdy, pokud by daňový subjekt prokázal, že již v době, kdy tento úkon činil, mohl důvodně očekávat (v souvislosti s jiným současně či dříve učiněným právním úkonem či v souvislosti s právní skutečností, o jejímž budoucím vzniku měl vědomost) tomu odpovídající příjem. Není přitom podstatné, zda by tento příjem měl být plněním poskytnutým adresátem tohoto právního úkonu (v případě synallagmatických vztahů, jako je tomu v případě smlouvy zprostředkovatelské, druhým kontrahentem smlouvy), nebo jiným subjektem. Daňový subjekt tedy musí prokázat, že určitý konkrétní příjem, který staví proti nákladu jenž hodlá uznat za daňový, není jen nahodilou akvizicí, ale že vznik tohoto příjmu byl, alespoň částečně, podmíněn vynaložením uplatňovaného nákladu.

Z tohoto pohledu je tedy závěr krajského soudu, dle kterého „*uhradí-li (...) daňový poplatník sjednanou provizi zprostředkovateli za splnění závazku, který v první řadě přinese přímý prospěch (výnos) třetí osobě, nemůže být takový účetní náklad zároveň i jeho nákladem daňově účinným, a to ani v případě participace na výnosech třetí osoby cestou subdodávky*“ příliš apodiktický, neboť odmítá zohlednit konkrétní okolnosti předmětného obchodního případu.

Pokud jde o zprostředkovatelskou smlouvu (s níž byl spojen stěžovatelem uplatňovaný náklad), ta, jakkoli se obsahově blíží smlouvě o zprostředkování, je po právní stránce spíše smlouvou inominační (§ 50a občanského zákoníku); to však pro právní

hodnocení podstaty sporu mezi účastníky není podstatné. Jelikož plnění z této smlouvy, k němuž se zavázala společnost ElkoPlus, GmbH, mělo plynout třetímu subjektu (společnosti GESPA, spol s r. o.) a nikoli stěžovateli, muselo by plnění stěžovatele (zaplacení provize za zprostředkování) být vázáno na další právní úkony či skutečnosti (jak bylo vyloženo výše) odůvodňující uznatelnost tohoto plnění jako daňového nákladu. Dle názoru Nejvyššího správního soudu by tak muselo být součástí zprostředkovatelské smlouvy ustanovení, ze kterého by plynulo, že součástí dodavatelské smlouvy bude ujednání, dle kterého bude plnění společnosti GESPA, spol. s r. o. společností Motorola, s. r. o. realizováno cestou subdodávky zajištěné právě stěžovatelem. Lze si též představit, že by nejdéle v době uzavírání zprostředkovatelské smlouvy došlo k uzavření samostatné smlouvy mezi stěžovatelem a společností GESPA, spol s r. o., dle které by v případě realizace kontraktu zprostředkovávaného společností ElkoPlus, GmbH byla společnost GESPA, spol s r. o. povinna plnit prostřednictvím stěžovatele.

Právě případ prvně zmiňovaný lze přitom v dané věci považovat za prokázaný. Zcela evidentně to totiž vyplývá z odůvodnění rozhodnutí žalovaného, který ve všech třech případech konstatuje (v rámci skutkových zjištění provedených správcem daně), že v předmětné zprostředkovatelské smlouvě *„bylo jednak dohodnuto, že zprostředkovatel zajistí uzavření výše uvedené smlouvy a jednak i realizace celé zakázky vyplývající z takto uzavřeného kontraktu společností odvolatele jako jediného subdodavatele společnosti GESPA plus, s. r. o.“*. Krajský soud tato skutková zjištění ve svém rozsudku nikterak nezpochybnil a shodně s daňovými orgány z nich vycházel. Jelikož žalovaný ani krajský soud nikterak nezpochybňují, že předmětná subdodávka byla skutečně realizována prostřednictvím stěžovatele (čl. 6.3 smlouvy o dodávce instalačních služeb – dodavatelské smlouvy – takovou možnost nevylučoval) a stěžovatel tedy z tohoto plnění získal příjem, lze uzavřít, že věcnou souvislost mezi tímto příjmem a nákladem vynaloženým na provizi ze zprostředkovatelské smlouvy stěžovatel dostatečně prokázal.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti lze konstatovat, že daňové orgány opatřily dostatek podkladů pro posouzení daňové uznatelnosti stěžovatelem uplatněného nákladu a krajský soud tedy nepochybil, pokud odmítl námitky stěžovatele, kterými tato skutková zjištění zpochybňoval a domáhal se provedení dalších důkazů (svědeckých výpovědí statutárních orgánů subjektů zúčastnivších se na popsanych obchodních transakcích). Stěžovateli tedy nelze přisvědčit v jeho tvrzení o existenci kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Naopak pokud jde o namítané nesprávné právní hodnocení věci [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], zde Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud při aplikaci ustanovení § 23 až 25 zákona o daních z příjmů pochybil. Z tohoto důvodu mu proto nezbylo, než napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. srpna 2008