



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **STAVMONTA spol. s r. o.**, se sídlem Hřbitovní 996/33, Plzeň, zastoupena JUDr. Pavlem Kosnarem, advokátem, se sídlem Sady Pětatřicátníků 26, Plzeň, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 8. 2015, č. j. 30 Af 40/2014 – 46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně STAVMONTA spol. s r. o. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 8. 2015, č. j. 30 Af 40/2014 – 46, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Plzni (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 28. 8. 2015, č. j. 30 Af 40/2014 – 46, zamítl žalobu společnosti STAVMONTA spol. s r. o., kterou se domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství (dále též „žalovaný“) ze dne 8. 4. 2014, č. j. 9299/14/5000-14204-706502, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“), ze dne 31. 1. 2013, č. j. 166769/13/2301-24901-401233, kterým byla žalobkyni dodatečně stanovena daň z příjmů právnických osob ve výši 70.000 Kč za zdaňovací období roku 2009 a uložena povinnost uhradit penále ve výši 14.000 Kč (dále jen „daň“).

Krajský soud se při svém rozhodování ztotožnil s právním názorem žalovaného, blíže rozvedeným v žalobou napadeném rozhodnutí, že žalobkyně měla správně [zejm. s odkazem na § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdy účinném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“)] spornou částku 350.000 Kč (vykazovanou jako náklad za zprostředkování) zaúčtovat a uplatnit do daňově účinných nákladů podle § 24 odst. 1 téhož zákona, již ve zdaňovacím období roku 2004 a nikoliv až v roce 2009. Z hlediska faktické realizace sporného plnění je rozhodné, že samotná zprostředkovatelská (mandátní) činnost dodavatele nebyla zpochybněna. Nebyla však prokázána její realizace v roce 2009, resp. její výkon do roku 2009, ale výhradně v roce 2004. To ostatně vyplývá i ze svědeckých výpovědí svědků Ing. S. Šl. a Ing. V. Št., kteří vypověděli, že podstatou deklarované zprostředkovatelské činnosti bylo jen to, že upozornili žalobkyni na akci (výběrové řízení), a že ji zrealizovala nejspíše za podmínek, které jí „naznačili“. Krajský soud proto dospěl k závěru, že sporná služba sice byla poskytnuta, ale bylo tomu v roce 2004. Zbylou spornou otázkou mezi účastníky tak zůstalo jen to, zda si žalobkyně mohla uplatnit jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů částku v nákladech zdaňovacího období roku 2009. Krajský soud dovodil, že nikoliv.

Aby totiž bylo možno, s ohledem na dostupnou judikaturu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, či ze dne 11. 11. 2010, č. j. 1 Afs 48/2010-72, oba dostupné na www.nssoud.cz), konstatovat věcnou a časovou souvislost vynaloženého nákladu s výnosy žalobkyně, musel by mezi takovým nákladem (výdajem) a dosaženými výnosy (příjmy) existovat přímý a bezprostřední vztah. V projednávaném případě sice existuje vztah přímý, nikoliv však již bezprostřední.

Podstatou činnosti mandátáře v této věci bylo obstarání příležitosti na účasti a na výhře ve veřejné soutěži a tím i získání veřejné zakázky. Výkon jiné činnosti pro žalobkyni nebyl ze strany deklarovaného dodavatele prokázán. Nebylo tedy prokázáno, že pod zařízení určité obchodní záležitosti by bylo třeba podřazovat i něco jiného, nežli právě a jen pomoc mandátáře mandantovi při získání veřejné zakázky ve veřejné soutěži v roce 2004. Krajský soud proto konstatoval, že bez informace o výběrovém řízení a o hodnotách, se kterými v něm lze vyhrát, by ze strany žalobkyně nesporně nedošlo k úspěchu - výhře ve výběrovém řízení. Nedošlo by však poté k uzavření příslušné smlouvy o dílo. Žalobkyně by následně z titulu realizace tohoto díla ani nezískala své výnosy (příjmy). Správní soud proto dovodil, že mezi nákladem za zařízení určité obchodní záležitosti a očekávanými výnosy (příjmy) žalobkyně je dán sice přímý vztah, ale nikoliv již bezprostřední. Je tomu tak i proto, že mandátáři zásadně náleží (vzniká) nárok na úplatu, když řádně vykoná činnost, ke které byl zavázán, bez ohledu na to, zda přinesla k okamžiku splnění závazku kýžený výsledek (srov. § 571 odst. 2 ObchZ). K naplnění mandátní smlouvy tak došlo již v roce 2004, a to výhrou žalobkyně ve veřejné soutěži. Opodstatnění nemá ani argumentace žalobkyně za použití obchodního zákoníku. Zásada autonomie vůle nezakazuje, aby ve smlouvě bylo ujednáno, že úplata za provedení činnosti mandátáře byla splatná po celkovém dokončení veřejné zakázky (stavební akce). Je však věcí odpovědnosti smluvních stran, aby při sjednávání kontraktu respektovaly právní aspekty daňového práva [zde § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, konkrétně požadavek věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů (nákladů a výnosů)]. V projednávané věci proto vyplacená odměna mandátáře až v roce 2009 již neměla daňové účinky. Jinak řečeno, mandátáři vyplacená částka 350.000 Kč za upozornění a pomoc při účasti ve veřejné soutěži v roce 2004 nebyla daňově účinným výdajem na dosažení zajištění a udržení příjmů v roce 2009, a to z důvodu absence věcné a časové souvislosti tohoto výdaje s obdobím roku 2009.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) včasou kasační stížnost, kterou opřela o důvody obsažené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka především vytýká krajskému soudu, že nedostatečně a nesprávně posoudil její žalobní argumentaci. Zdůrazňuje, že právě kvůli účasti na veřejné zakázce uzavřela se společností Št. a Šl. STAVITELSTVÍ A EKONOMIKA s. r. o. (dále jen „dodavatel“) ústní mandátní smlouvu. Jejím předmětem byla činnost mandátáře, vedoucí k vytipování veřejné zakázky, zjištění požadavků na tuto veřejnou zakázku, zjištění technického stavu a proveditelnosti zakázky, jakož i průzkum cen obvyklých v daném místě a čase u třetích osob a součinnost při zjištění cenové relace této veřejné zakázky. Předesílá, že by bez činnosti mandátáře nemohla ve veřejné soutěži obstát. Ve smlouvě bylo dále pokračováno i po roce 2004 s tím, že v roce 2009 došlo k uzavření této smlouvy v písemné formě. Nesouhlasí s argumenty krajského soudu, že poskytování služeb ze strany mandátáře v roce 2009 nebylo prokázáno. Krajský soud v této souvislosti vadně posoudil i otázku unesení jejího důkazního břemene. Nesprávně si též vyložil výpovědi statutárních zástupců dodavatele a jejich jednatelů, v důsledku čehož nesprávně vyhodnotil, že jí uplatněný náklad 350.000 Kč není nákladem dle § 23 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a v podrobnostech odkazuje na obsah podané správní žaloby.

Krajský soud také vadně posoudil i otázku věcné a časové souvislosti uplatněného nákladu ve výši 350.000 Kč ve vztahu k dosaženým příjmům (výnosům) v roce 2009. Právě tím, že zaúčtovala náklad na činnost mandátáře až v roce 2009, ctíla v souladu se zákonem o daních z příjmů i zákonem o účetnictví věcnou a časovou souvislost mezi zaúčtovaným nákladem a příjmy (výnosy), které získala v roce 2009 jako výsledek činnosti mandátáře. Naopak porušením principu věcné a časové souvislosti by bylo, pokud by sporný náklad 350.000 Kč zaúčtovala do nákladů roku 2004, ačkoliv by příjmy (výnosy) získané na základě této činnosti zaúčtovala až v roce 2009. Náklad na uhrazenou provizi dle mandátní smlouvy by tak byl zaúčtován nesprávně v jiném období než výnos se zakázky, kterou získala výhradně v důsledku činnosti mandátáře. V podrobnostech též odkazuje na obsah podané správní žaloby.

Krajský soud si nesprávně vyložil poukazovaný judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, neboť právě přímý a bezprostřední vztah mezi příjmy a výdaji (náklady a výnosy) na předmětnou veřejnou zakázku byl zásadní nosnou myšlenkou zachycení nákladu na provizi do jejího účetnictví.

Na podporu své argumentace musí poukázat i na vyhlášku č. 500/2002 Sb., v platném znění, jejíž § 49 odst. 1 uvádí, že součástí pořizovací ceny zásob jsou též náklady související s jejich pořízením, zejména přepravné vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou, provize, clo a pojistné. V jejím případě byl náklad 350.000 Kč součástí pořizovací ceny nedokončené výroby - odpovídající předmětné zakázce a všem na ni vynaloženým nákladům, tedy mj. i provize vynaložená na získání zakázky. Z těchto důvodů má za to, že zahrnutí výdaje 350.000 Kč za činnost mandátáře v roce 2004 bylo nejen v souladu s § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale také se zákonem o účetnictví. Dnem uskutečnění tohoto obchodního případu je pak den, kdy došlo ke splnění celé dodávky dodavatelem, tj. kdy došlo k dokončení vlastní zakázky.

Rozsudek krajského soudu je i dílem nepřezkoumatelný. Je tomu tak proto, že se správní soud vůbec nevypořádal s jejími argumenty, které se týkaly období, kdy byla oprávněna na základě účetních předpisů účtovat o závazku z titulu provize za získání předmětné zakázky. Tímto účetním obdobím bylo podle jejího názoru až období roku 2009, kdy z její strany došlo k dokončení celé zakázky v Tymákově.

Žalované Odvolací finanční ředitelství považuje podanou kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Jde-li o právní posouzení věci samé, tj. o oprávněnost stěžovatelkou uplatněného nákladu na činnost mandátáře stěžovatelky v roce 2004, zcela se ztotožňuje s posouzením této otázky krajským soudem. Pro posouzení této otázky je rozhodné, kdy činnost mandátáře byla vykonávána a nikoliv, kdy stěžovatelka získala příjmy (výnosy) za realizovanou zakázku v Tymákově. Rozhodné je také to, že ze strany mandátáře nebyla vykonávána žádná zprostředkovatelská činnost při samotné realizaci následné zakázky stěžovatelky, jak to tato tvrdila (až do roku 2009 včetně). Stěžovatelka zcela mylně zaměňuje výslech účastníka (svých jednatelů) za výslech svědka a z toho dovozuje vadný závěr o prokázání rozhodných skutečností. Názor krajského soudu odpovídá i ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu. Na tom ničeho nemění ani účelový výklad stěžovatelkou poukazovaného judikátu. Ze skutkových zjištění je evidentní, že stěžovatelka vadně v roce 2004 nezaúčtovala náklad na provizi mandátáře za činnost v tomto zdaňovacím období, která vedla k výhře stěžovatelky ve veřejné soutěži, a budoucí možnosti uzavřít s investorem zakázku v obci Tymákov. Toto pochybení ovšem nešlo napravit tak, jak to učinila stěžovatelka - tj. zaúčtovat tento náklad do aktuálních výdajů roku 2009 a snížit si tak v tomto období svůj základ daně o náklady předchozích zdaňovacích období.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 3, 4 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatelka podává nejen z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, ale také pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů (str. 4 odst. 2 kasační stížnosti), neboť se krajský soud nevypořádal při svém rozhodování s argumenty stěžovatelky. Za tohoto stavu se proto Nejvyšší správní soud zabýval nejprve vznesenou otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu.

Jde-li o vytýkanou nepřezkoumatelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], Nejvyšší správní soud konstatuje, že jde o vlastnost rozhodnutí správního soudu, ke které je povinen přihlížet z úřední povinnosti. K posouzení této vady řízení musel Nejvyšší správní soud přistoupit přednostně před právním posouzením věci samé. Je tomu tak proto, že by bylo přinejmenším předčasné, aby se nejdříve zabýval právním posouzením věci samé, byli by současně napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný nebo byli by založen na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Rozhodující správní soud není přitom limitován dispoziční zásadou (srov. § 75 odst. 2, či § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.)

Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. náleze Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu, náleze Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i *povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani náleze Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že *„odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena“*. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: *„Soudy jsou povinny své rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny.“*

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se však Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: *„Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné“*. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na www.nssoud.cz, že pokud *„z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“*. Judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je jinak společný závěr, že *„není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek*

důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který byl uveřejněn pod č. 787/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, že „*opomene-li krajský (městský) soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.)*“.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a jak uvažil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvažil. Co do rozsahu přezkouvání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak, nestanoví-li zákon jinak (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ustanovení § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že obsah odůvodnění v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči rozhodnutí ze strany účastníků řízení. Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo žalobní námitky a zásadní argumentaci, o níž se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost. Tak tomu ale v projednávané věci není.

Napadený rozsudek krajského soudu je v uvedeném směru a rozsahu přezkoumatelný. Je z něj dostatečně patrné, že správní soud posoudil zákonnost napadeného správního rozhodnutí skrze žalobní námitky obsažené v podané žalobě ze dne 10. 6. 2014. Je z něj také dostatečně zřejmé, z jakého skutkového stavu věci při tom vyšel.

Z rozsudku je nepochybně seznatelné, že se krajský soud při svém rozhodování zaobíral pro věc rozhodnými skutkovými okolnostmi. Vyšel z toho, že mezi účastníky není spornou otázkou spolupráce stěžovatelky a dodavatele, jakož i penězi ocenitelná hodnota této spolupráce (350.000 Kč) vykonávaná z titulu mandátní smlouvy, uzavřené mezi těmito společnostmi. Z rozsudku krajského soudu vyplývá, že správní soud dospěl ke stejnému skutkovému závěru jako žalovaný (doplnění skutkových zjištění soudem ani nebylo stěžovatelkou požadováno), a to, že činnost dodavatele (mandatáře) pro stěžovatelku byla vykonávána výhradně v roce 2004 za účelem účasti a výhry stěžovatelky ve veřejné soutěži Týmákov RD (nikoliv tedy, jak bylo deklarováno v zaúčtované přijaté faktuře č. 3500709 ze dne 10. 7. 2009 od deklarovaného dodavatele – „za zprostředkování akce Týmákov RD - II. etapa I/26 přeložky vodovodu, dešťové a splaškové kanalizace cena 22 Mio Kč“, celkem cena bez daně 350.000 Kč. Z rozsudku krajského soudu je zřejmé, na základě jakých důkazů k tomuto skutkovému závěru správní soud došel. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu je také zřejmé, jakými úvahami se tento správní soud řídil při formulování svého právního názoru, že v případě správními orgány neuznaného nákladu stěžovatelky deklarovaného fakturou č. 3500709 (za prokázané plnění v roce 2004) nebyly splněny zákonné podmínky pro jeho zahrnutí do daňově uznatelných nákladů roku 2009 (tedy pro porušení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), neboť tento náklad byl zaúčtován do období, s nímž věcně a časově nesouvisí (roku 2009).

V této souvislosti nelze ponechat stranou ani okolnost, že sama stěžovatelka nebyla sto správním soudu předeštit a jednoznačně identifikovat tvrzené argumenty, s nimiž se krajský soud neměl vypořádat při svém rozhodování. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že neshledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným.

Rozsudek krajského soudu není nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Podle stěžovatelky krajský soud dospěl k nesprávnému právnímu názoru, pokud dovodil, že poskytování služeb ze strany mandátáře stěžovatelce v roce 2009 nebylo prokázáno, resp. že by probíhalo výlučně v roce 2004. Vadně proto posoudil otázku unesení důkazního břemene stěžovatelkou a dospěl k nesprávnému závěru, že náklad stěžovatelky ve výši 350.000 Kč nebyl v daňově uznatelných nákladech roku 2009 uplatněn oprávněně.

Předeštřenému názoru stěžovatelky nelze přisvědčit. Krajský soud ve skutkové otázce vyšel v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. z obsahu předloženého správního spisu a skutkových zjištění žalovaného. Konkrétně v otázce zjištění, kdy byla činnost mandátáře pro stěžovatelku vykonávána, vyšel krajský soud (shodně jako žalovaný) apriori z obsahu svědeckých výpovědí statutárních zástupců dodavatele - Ing. Šl. a Ing. Šť. ze dne 5. 9. 2012. Z těchto výpovědí vyplynulo, že činnost mandátáře spočívala výlučně v upozornění stěžovatelky na možnost účasti ve veřejné soutěži a ve vymezení rámce, jehož dodržení stěžovatelce zajistilo výhru ve veřejné soutěži v roce 2004 (návrh cen jednotlivých položek předmětné akce, sestavení cenového rozpočtu). Totéž pak vyplynulo i ze samotného podání stěžovatelky ze dne 25. 5. 2012, č.j. 341770/12, v němž správci daně sdělila, že podstata plnění, za které poskytla odměnu mandátáři, byla skutečně jiná. Ve skutečnosti šlo o vytipování veřejného výběrového řízení, zjištění požadavků na tuto zakázku, průzkumu cen obvyklých v daném místě a čase u konkurenčních společností a zjištění cenové relace zakázky tak, aby stěžovatelka v této veřejné soutěži zvítězila. To se také následně stalo. Krajský soud nemohl ani vycházet z výpovědí jednatelů stěžovatelky, neboť nejde o relevantní důkaz, ale toliko tvrzení účastníka řízení (daňového subjektu), které má být právě důkazy prokázáno. Předeštřenému skutkovému závěru krajského soudu nelze ničeho vytknout. Ve skutečnosti totiž byla skutečně podstatou činnosti mandátáře činnost předcházející vítězství stěžovatelky ve veřejné soutěži v roce 2004 a nikoliv činnost vykazovaná dle záúčtované přijaté nákladové faktury č. 350709 nebo nějaká další - blíže nespecifikovaná činnost mandátáře v období let 2004 - 2009.

Nejvyšší správní soud má za to, že ve světle předeštřených skutkových okolností zcela ob stojí skutkový závěr krajského soudu, že dodavatel jako mandátář neplnil stěžovatelce v souvislosti s realizací předmětné budoucí veřejné zakázky (příslušné navazující smlouvy o dílo č. 505/2006 ze dne 29. 8. 2006 ve znění jejich pozdějších dodatků, zejm. č. 3 a č. 4 ze dne 10. 8. 2007 a 29. 9. 2008), ale ve skutečnosti již před uzavřením těchto smluvních vztahů, tj. v roce 2004. K naplnění deklarovaného závazku ze strany mandátáře pak došlo nejpozději k 10. 3. 2004, kdy se stěžovatelka se svou nabídkou přihlásila do soutěže na veřejnou zakázku, když posléze v této soutěži i zvítězila (viz. Oznámení o výběru nejvhodnější nabídky ze dne 26. 4. 2004 s nabídkovou cenou 30.867.522 Kč). Neobstojí proto nynější tvrzení stěžovatelky, že činnost, za kterou

uhradila dodavateli 350.000 Kč, pro ni tento mandátář vykonával i v roce 2009 a že proto krajský soud nesprávně po právní stránce posoudil otázku unesení důkazního břemene stěžovatelkou v daňovém řízení.

Stěžovatelka se rovněž mylí, pokud za takto zjištěného skutkového stavu věci dovozuje, že k uskutečnění obchodního případu dle deklarované mandátní smlouvy došlo až v okamžiku, kdy stěžovatelka ukončila realizaci své vlastní zakázky na akci v Tymákově, tj. v roce 2009. Ze shora předestřených rozhodných skutečností totiž jednoznačně vyplývá, že skutečná činnost mandátáře byla završena podáním přihlášky stěžovatelky do veřejné soutěže a výhrou v ní v měsíci březnu, resp. dubnu roku 2004. Z uvedeného důvodu proto i stěžovatelkou vyplacená odměna mandátáři časově i věcně souvisí výlučně se zdaňovacím obdobím kalendářního roku 2004. Pokud proto krajský soud, resp. dříve žalovaný správní orgán i správce daně došli k závěru, že stěžovatelkou uplatňovaný náklad ve výši 350.000 Kč v nákladech roku 2009 za činnost mandátáře ze strany dodavatele stěžovatelky není ve skutečnosti oprávněným výdajem podle § 23 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nelze tomuto právnímu závěru ničeho vytknout.

Jak zcela správně předestřel již krajský soud (str. 10 odst. 2 napadeného rozsudku), byla zjištěná činnost dodavatele pro stěžovatelku nezanedbatelná a vztah k stěžovatelkou obdrženým příjmům za realizaci smlouvy o dílo č. 505/2006 ze dne 29. 8. 2006, ve znění jejich doplňků, vztahem sice přímým, ale nikoliv bezprostředním. Mandátáři totiž nárok na odměnu vzniká vykonáním činnosti, ke které byl zmocněn, a to bez ohledu na to, zda mandant dosáhne očekávaný výsledek. V projednávané věci nadto stěžovatelka ve veřejné soutěži nakonec skutečně zvítězila. Stěžovatelkou v roce 2009 záúčtované výdaje tak zcela jednoznačně a bezprostředně souvisí se zdaňovacím obdobím, kdy byla smlouva naplněna (završena). V této věci - podle rozhodných skutkových zjištění - k tomuto došlo již v roce 2004. Pokud proto chtěla stěžovatelka zahrnout odměnu mandátáře ve výši 350.000 Kč do svých daňově uznatelných nákladů, měla tak učinit již ve zdaňovacím období kalendářního roku 2004 a nikoliv až v roce 2009. Je tomu tak proto, že právě a jen s tímto zdaňovacím obdobím uvedený výdaj bezprostředně souvisí.

Na tomto závěru ničeho nemění ani poukaz stěžovatelky, že až v roce 2009 stěžovatelka v souvislosti s činností mandátáře obdržela zdanitelné příjmy (proplacení zakázek, k jejichž uzavření došlo v souvislosti s výhrou stěžovatelky ve veřejné soutěži v roce 2004). Jak totiž příkladně uvedl krajský soud s poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 – 79, dostupný na www.nssoud.cz), podle které *„jednou ze zásad účetnictví je účtování o nákladech a výnosech v tom účetním období, se kterým věcně a časově souvisí, a to bez ohledu na skutečnost, kdy došlo k platbě, resp. pohybu souvisejících peněžních prostředků (aktuální princip). Ten znamená, že důsledky transakcí, či jiných ekonomických událostí jsou uznány v době, kdy nastaly a nikoliv v okamžiku, kdy jsou za ně vydány peníze ...“*. Přejít v projednávané věci nelze ani okolnost, že titulem k přijetí stěžovatelkou deklarovaných peněžních prostředků v roce 2009 nedošlo přímo v důsledku uzavření a realizace mandátní smlouvy v roce 2004, ale z titulu uzavření smlouvy o dílo ze dne 29. 8. 2006. Tím spíše proto nemůže obstát ani argument stěžovatelky o věcné a časové souvislosti uplatňovaného nákladu 350.000 Kč se zdaňovacím obdobím kalendářního roku 2009.

Stejně je tomu tak i pokud jde o stěžovatelkou interpretovaný judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, dostupný na www.nssoud.cz,

v němž tento soud judikoval názor, že: „Z ustanovení § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů“. Právě z dikce tohoto názoru lze dovozovat - pro uznání oprávněnosti uplatněných výdajů, nezbytný předpoklad existence přímého a bezprostředního vztahu mezi příjmy a výdaji. Tento ale, jak dovodil Nejvyšší správní soud již shora, není dán.

Přílehlavý není ani poukaz stěžovatelky na ust. § 49 odst. 1 vyhlášky Ministerstva financí, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Je tomu tak proto, že v projednávané věci stěžovatelka neúčtovala o zásobách, ale o ostatních službách, zaúčtovaných na vrub nákladů účtu 518.020. Naopak, jak Nejvyšší správní soud již uvedl, o nákladu z mandátní smlouvy mezi stěžovatelkou a dodavatelem mělo být správně účtováno v souladu s § 3 odst. 1 zákona o účetnictví do období, s nímž tento náklad ve skutečnosti časově a věcně souvisí, tj. do období roku 2004. Bylo totiž nesporně prokázáno, že právě a výhradně v tomto roce (2004) došlo k naplnění deklarované mandátní smlouvy (stěžovatelka vyhrála ve veřejné soutěži).

Ze všech uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost směřující proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 8. 2015, č. j. 30 Af 40/2014 – 46, protože není důvodná (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému správnímu orgánu podle obsahu spisu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 26. listopadu 2015

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu