



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce **PENZION Neptun, s. r. o.**, se sídlem Třeboň, Sportovní 1141, zastoupeného doc. JUDr. Milanem Kindlem, CSc., advokátem se sídlem Chomutov, Blatenská 3218/83, proti žalovanému **Odvolačímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 11. 2015, č. j. 10 Af 5/2015 - 60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2014, č. j. 31557/14/5200-11433-702690. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 a od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010, vydaných Finančním úřadem pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) dne 24. 3. 2014, č. j. 676585/14/2214-05700-307331 a 676853/14/2214-05700-307331 (dále jen „dodatečné platební výměry“), a tyto dodatečné platební výměry potvrdil. Krajský soud svým rozsudkem ze dne 30. 11. 2015, č. j. 10 Af 5/2015 - 60, žalobu zamítl.

Krajský soud v rozsudku předně shrnul průběh daňového řízení, v rámci něhož bylo mj. zjištěno, že žalobce uzavřel dne 28. 8. 2006 smlouvu o zprostředkování s obchodní

společností Trio – D spol. s r. o., na základě které se zavázal, že pro tuto společnost bude zprostředkovat uzavření kupních smluv s třetími subjekty. Dne 21. 3. 2007 pak uzavřel „smlouvu o podílu na provizi za zprostředkované obchody“ (platnou pro rok 2009) se společností SVOBODA – stavitelství s. r. o., a dne 4. 1. 2010 stejnou smlouvu, platnou pro rok 2010, s J. S. (podíl na provizi byl v obou případech sjednán ve výši 50 % ze základu pro určení podílu na provizi podle smlouvy ze dne 28. 8. 2006). Na jejich podkladě se v žalobcově účetnictví za roky 2009 a 2010 objevila řada faktur za zprostředkování obchodu a služeb při prodeji zemědělských komodit a chemie se společností Trio – D spol. s r. o. Co se týče právní povahy těchto smluv, krajský soud uvedl, že se jedná o inominátní smlouvy, které nesou jen některé znaky zprostředkovatelské smlouvy ve smyslu § 642 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, účinného v době, kdy byly předmětné smlouvy uzavřeny (dále jen „obchodní zákoník“). Žalobce na tomto podkladě uplatnil částku 1.418.122,20 Kč (v roce 2009) a částku 607.000 Kč (v roce 2010) jako daňově uznatelné náklady, avšak správce daně nabyl pochybnosti, zda se tak stalo v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Výsledky daňové kontroly vedly správce daně k závěru, že žalobce sice doložil předmětné náklady po formální stránce, nicméně faktické uskutečňování činností, za které byl obchodní společností SVOBODA – stavitelství, s. r. o., aj. J. S. přiznán podíl na provizi, prokázáno nebylo.

S tímto náhledem na věc se ztotožnil i krajský soud. Uvedl, že základní podmínkou daňové uznatelnosti nákladu je, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmů; povinnost tvrzení a břemeno důkazní přitom nese daňový subjekt. Platí tedy, že příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno a výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a dalšími předpisy, a to nikoli opakovaně. Konečně, doklady vystavené se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz, není-li prokázáno, že ke skutečnostem v nich deklarovaným fakticky došlo. V souladu s § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) bylo přitom primárně povinností žalobce prokázat, že společnost SVOBODA – stavitelství, s. r. o., a J. S. na základě výše uvedených smluv vykonávali činnost, z níž žalobci plynuly zdanitelné příjmy. Žalobci se nicméně nepodařilo prokázat, že by se v uvedených zdaňovacích obdobích tyto subjekty jakkoli podílely na zprostředkování obchodů mezi žalobcem a obchodní společností Trio – D spol. s r. o., a tedy neprokázal faktické uskutečnění plnění, o němž bylo fakturováno. J. S. v průběhu daňového řízení uvedl, že neměl žádné informace o realizaci obchodů a že veškeré podklady, které měly souviset s fakturací podílů na provizi žalobce, obdržel od jednatele žalobce, pana Josefa Touše; co se týče ostatních otázek (například ohledně identifikace zákazníků, s nimiž J. S. sjednal obchody), odpovídal neurčitě. Správce daně si nemohl vyžádat ani účetnictví společnosti SVOBODA – stavitelství, s. r. o., a J. S., neboť bylo odcizeno během konkurzního řízení. Ani ze svědeckých výpovědí některých odběratelů společnosti Trio – D spol. s r. o., nevyplývá, že by se J. S. podílel na realizaci obchodů, tj. vykonával zprostředkovatelskou činnost dle smluv o podílu na provizi za zprostředkované obchody, za což by mu náležela provize. Uplatněné náklady tedy sice byly podloženy po formální stránce účetními doklady, avšak nebyly prokázány po stránce faktické. Nebylo-li prokázáno, že zprostředkovatelská činnost J. S. přinášela zdanitelné příjmy, nebylo možné dojít k jinému závěru, než že provize nebyla vyplacena důvodně a že ji žalobce do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnil neoprávněně.

pokračování

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, kterou opírá o důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel nejprve opakovaně zdůraznil, že působil pro společnost Trio – D spol. s r. o., jako zprostředkovatel a zprostředkoval obchody, k nimž skutečně došlo a za něž mu byla vyplacena provize. V průběhu doby sjednal další osobu, která se na jeho činnosti podílela, avšak správní orgány i krajský soud dospěly k závěru, že stěžovatel nedosáhl provize díky ní, ale jen díky vlastní činnosti, tedy že provize, kterou stěžovatel této třetí osobě vyplatil, nevedla k získání jeho zdanitelných příjmů. S odkazem na znění § 644 obchodního zákoníku a na judikaturu Nejvyššího soudu (reprezentovanou například rozsudkem ze dne 28. 5. 2013, sp. zn. 32 Cdo 2694/2011; všechna rozhodnutí Nejvyššího soudu jsou dostupná z <http://www.nsoud.cz>) stěžovatel upozornil, že pojmovým znakem zprostředkovatelské smlouvy byla úplatnost, nevyžadovalo se ale, aby zprostředkovatel aktivně působil při uzavírání následné smlouvy; podle smlouvy mohlo dokonce postačovat pouhé obstarání příležitosti k jejímu uzavření, či situace, kdy zájemce sám zprostředkovatele vyhledal. Pokud tedy stěžovatel provizi vyplatil, počínal si v souladu s tehdy platným zákonem a ustálenou rozhodovací praxí soudů. Stěžovatel se domnívá, že nemůže předkládat důkazy k něčemu, co není schopen kontrolovat (tj. činnost třetí osoby), a cítí se být postižen za to, že splnil povinnost, která vyplývá ze soukromoprávních předpisů. Podotýká, že na právní řád je nutno pohlížet jako na vzájemně provázaný komplex, kdy právo veřejné a soukromé není od sebe striktně odděleno, na čemž se ani účinností nového občanského zákoníku ničeho nezměnilo. Princip jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu umožňuje, či spíše vyžaduje subsidiární použití soukromoprávních norem tam, kde je veřejnoprávní úprava příliš kusá. Pokud by tedy stěžovatel podstoupil soudní spor, byl by povinen provizi zaplatit; soudní rozhodnutí by pak představovalo rozhodnutí o předběžné otázce pro daňové řízení i pro navazující soudní řízení správní. Určitou paralelu spatřuje stěžovatel v situaci, kdy by sjednal pracovní smlouvu se zaměstnancem, kterého by pověřil těmi činnostmi, které pro něj zajistil za provizi zprostředkovatel; je přesvědčen, že náklad na mzdu takového zaměstnance a účelnost jeho zaměstnávání by správce daně nijak nezpochybnil. Protože daňový řád upřednostňuje hledisko materiální správnosti, nikoli hledisko fiskální, nemůže se veřejnoprávní postavení stěžovatele lišit podle toho, jakou právní formu smlouvy pro udržení a získání svých zdanitelných příjmů zvolil. Ačkoli shodné argumenty byly vzneseny již v daňovém i soudním řízení, ani žalovaný, ani krajský soud na ně nijak nereagovali. Krajský soud zcela ignoroval judikaturu vyšších soudů a nevyložil ani důvody, proč k ní nepřihlédl. Chybějící právní argumentace a nerespektování právních názorů vyšších soudů je pak v rozporu s požadavky spravedlivého procesu. Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby byl napadený rozsudek zrušen.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti předně uvedl, že obě smlouvy, uzavřené mezi stěžovatelem a společností SVOBODA – stavitelství s. r. o., a J. S., nejsou smlouvami o zprostředkování, ale inominačními smlouvami, které nesou jen některé znaky smlouvy zprostředkovatelské. Ke shodnému závěru dospěl i krajský soud (čímž současně odmítl jako celek argumenty založené na občanskoprávních aspektech zprostředkovatelské smlouvy), avšak stěžovatel tuto část rozsudku pomíjí a i nyní v kasační stížnosti opětovně vychází z toho, že mezi ním a jmenovanými subjekty existovaly zprostředkovatelské smlouvy, z čehož dovozuje další dílčí závěry. I kdyby tyto smlouvy

měly charakter smluv zprostředkovatelských, a bez ohledu na to, že zprostředkovatel skutečně nemusí ke splnění svého závazku vyvíjet aktivně velké penzum činností, z podstaty věci musí vyvíjet alespoň nějakou minimální činnost (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2012, sp. zn. 23 Cdo 4513/2010). Žalovaný je přesto přesvědčen, že v nyní posuzovaném případě nebylo na místě zkoumat občanskoprávní dopady a povahu právních vztahů, nýbrž to, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno ohledně jím uplatněných nákladů, souvisejících s částkami vyplacenými panu S. a společnosti SVOBODA – stavitelství, s. r. o.; právě tato skutečnost má zásadní dopady do daňového řízení. Žalovaný upozorňuje, že krajský soud nezkoumal, zda měl stěžovatel povinnost vyplatit provizi obchodní společnosti SVOBODA – stavitelství, s. r. o., či J. S., nýbrž zda prokázal, že činnost těchto subjektů vedla k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Stěžovatel nicméně žádný důkaz o tom, že se uvedené osoby podílely na zprostředkování obchodů mezi ním a společností Trio – D spol. s r. o., a že se přičinily o dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů, nepodal. Jinými slovy, k nákladům ve formě provizí vyplacených společnosti SVOBODA – stavitelství, s. r. o. a J. S., neexistovaly žádné zdanitelné výnosy, a proto nebylo možné tyto náklady pokládat za uplatněné v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to i přes existenci formálně bezvadných dokladů. Konečně, co se týče argumentů o provázanosti právního systému, žalovaný má za to, že stěžovatel nastalou situaci zkresluje. Žalovaný vnitřní soudržnost a provázanost celého systému práva nezpochybňuje, nicméně skutečnost, že stěžovatel zaplatil dvěma subjektům z titulu soukromoprávního závazku určitou sumu, není z daňového hlediska rozhodující. Ze všech uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Stěžovatel zaslal k vyjádření žalovaného repliku, která však svým obsahem nepřináší nic nového nad rámec podané kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Ačkoli stěžovatel nenamítá explicitně nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku a ani neodkazuje na ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., nelze přehlédnout, že se v závěru své kasační stížnosti zmiňuje o nedostacích odůvodnění napadeného rozsudku a uvádí, že postrádá zejména přesvědčivé zdůvodnění, proč krajský soud nerespektoval ustálenou judikaturu Nejvyššího soudu k problematice zprostředkovatelské smlouvy. Z povahy věci se Nejvyšší správní soud zabýval touto námitkou na prvním místě, neboť setrval judikuje, že zpravidla teprve poté, dospěje-li k závěru, že napadené rozhodnutí přezkoumatelné je, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz například rozsudek ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS; citovaná rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z <http://nssoud.cz>).

Problematikou nepřezkoumatelnosti (nejen) soudních rozhodnutí se zdejší soud zabýval v řadě svých dřívějších rozhodnutí (viz například rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44,

pokračování

č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, a ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64). Nejvyšší správní soud nicméně nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom smyslu, jak ji definuje ustálená judikatura, neshledal.

V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud na straně sedmé uvádí, že na smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a společností SVOBODA – stavitelství, s. r. o. (ze dne 21. 3. 2007) a mezi ním a J. S. (ze dne 4. 1. 2010) nahlíží jako na inomínátní smlouvy, které nesou jen některé rysy smlouvy zprostředkovatelské. Z tohoto dílčího závěru pak implicitně vyplývá, že nejedná-li se o smlouvy o zprostředkování, není důvod pro aplikaci judikatury Nejvyššího soudu, která se k tomuto smluvnímu typu vztahuje. V této souvislosti je třeba poznamenat, že nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí není projevem nenaplněné subjektivní představy účastníka o tom, jak podrobně by mu mělo být toto rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která soudu zcela znemožňuje jeho přezkum. Zdejší soud se v minulosti také opakovaně vyslovil k tomu, jaké minimální kvality musí vykazovat odůvodnění soudního rozhodnutí. Například v rozsudku ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, uvedl, že *„[p]řestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka.“* Obdobně se z rozsudku ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 - 98, publikovaného pod č. 2070/2010 Sb. NSS, podává, že *„[s]oud, který se vypořádává s (...) argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (...). Na druhou stranu podle ustálené judikatury nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno.“* Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku není opodstatněná, neboť z odůvodnění jsou nosné důvody, na nichž výrok napadeného rozsudku stojí, jasně seznatelné a bez potíží srozumitelné.

Předtím, než zdejší soud přistoupí k námitkám nesprávného právního posouzení věci krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], považuje za vhodné alespoň stručně shrnout skutkový stav věci a podstatné momenty přezkoumávaného daňového řízení. Dne 7. 6. 2012 zahájil správce daně u stěžovatele daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob a následně doměřil stěžovateli daň z příjmů za rok 2009 ve výši 283.600 Kč (společně s penále ve výši 56.720 Kč) a daň z příjmů za rok 2010 ve výši 117.230 Kč (společně s penále ve výši 23.446 Kč). Klíčovou otázkou daňového i navazujícího soudního řízení je, zda stěžovatel může ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnit provize, vyplacené společnosti SVOBODA – stavitelství, s. r. o., a J. S. na základě *smluv o podílu na provizi za zprostředkované obchody* ze dne 21. 3. 2007 a ze dne 4. 1. 2010. Podle čl. III obou smluv byla provize sjednána ve výši 50 % ze základu pro určení podílu na provizi, jímž se rozumí provize náležející stěžovateli na základě smlouvy o zprostředkování obchodů společnosti TRIO – D spol. s r. o., ze dne 28. 8. 2006. Podle této smlouvy se stěžovatel zavázal, jakožto zprostředkovatel, zprostředkovat pro společnost TRIO – D spol. s r. o., jakožto zájemce, uzavření smlouvy na prodej zemědělských plodin, zejména obilí (pšenice, žito, ječmene a ovsa), za předem dohodnuté ceny; zájemce se za to zavázal zaplatit sjednanou provizi.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

Podle § 642 obchodního zákoníku se smlouvou o zprostředkování *zprostředkovatel zavazuje, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou, a zájemce se zavazuje zaplatit zprostředkovateli úplatu (provizi).*

Nejvyšší správní soud předně uvádí, že o povaze smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a společností TRIO – D spol. s r. o., jako smlouvy zprostředkovatelské není sporu mezi účastníky, daňovými orgány ani krajským soudcem. Pokud jde o ostatní dvě smlouvy, které stěžovatel uzavřel se společností SVOBODA – stavitelství, s. r. o., a J. S., zde se zdejší soud plně ztotožňuje s názorem správce daně i krajského soudu, že v těchto případech o zprostředkovatelské smlouvy vskutku nejde a jedná se o smlouvy *inominátní*. Tyto smlouvy totiž nesplňují pojmové znaky smlouvy o zprostředkování, jak byla popsána výše; podstatné je, že ani jedna ze stran *smluv o podílu na provizi* není v pozici *zájemce* o uzavření smlouvy, ale naopak jak stěžovatel, tak společnost SVOBODA – stavitelství, s. r. o., i J. S., se zavázali *vyvíjet činnost k tomu, aby smlouvu mohla uzavřít osoba třetí* (společnost TRIO – D spol. s r. o.), s níž ovšem oba posledně zmiňovaní kontrahenti nebyli ve smluvním vztahu (nebyli jejími zprostředkovateli, pouze se zavázali participovat na zprostředkovatelské činnosti stěžovatele). Není proto důvod aplikovat na výše popsané smluvní vztahy závěry civilní judikatury Nejvyššího soudu, vyslovené ke smlouvě o zprostředkování.

Odpověď na otázku, jaký smluvní typ obě zmíněné smlouvy představují, navíc zdejší soud nepovažuje za klíčovou. Na souzenou věc je třeba nahlížet striktně jen z pohledu podmínek aplikace § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jinými slovy, z hlediska daňového není rozhodující určení typu smlouvy, dle které mělo být plněno, ale *skutečná ekonomická podstata právních vztahů*, s nimiž dané výdaje souvisejí (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011 - 69). Stěžejní otázkou proto je, zda tvrzené náklady v podobě částky deklarované jako podíl na provizi za zprostředkování uzavření smlouvy mají charakter nákladů daňově účinných ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Úvahy stěžovatele nad soukromoprávními aspekty souzené věci a nad jednotou práva veřejného a soukromého jsou tedy mimoběžné s důvody, na nichž je napadený rozsudek vystaven.

K výkladu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se Nejvyšší správní soud v minulosti již mnohokrát vyslovil. Například v rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, uvedl, že „[z] ustanovení § 24 odst. 1 zákona 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 téhož 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.*“ Vedle prokázání, že byl výdaj vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (tedy příčinné souvislosti mezi příjmem a výdajem), je rovněž nutné, aby daňový poplatník podal důkaz o

pokračování

tom, že výdaj skutečně vynaložil, přičemž k tomu nestačí pouze předložení dokladu, formálně odpovídajícího předpisům o účetnictví. V rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 82, dále zdejší soud uvedl, že „[d]aňovým výdajem je takový výdaj, který má souvislost s očekávanými příjmy. Zmíněná souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je proto vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí anebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů.“ (zvýraznění v citacích bylo doplněno).

Přestože Nejvyšší správní soud nepovažuje *a priori* za vyloučené, aby podíl na provizi vyplacený osobám, které participovaly na činnosti zprostředkovatele, směřující k uzavření kupních smluv s (jeho) zájemcem, byl výdajem podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nelze přehlédnout, že imanentní podmínkou daňové uznatelnosti takového nákladu je, aby se tyto další osoby zprostředkovatelské aktivity reálně a prokazatelně účastnily. Lze jistě souhlasit s tím, že podílení se na zprostředkování uzavření smlouvy není nutně podmíněno tím, zda k uzavření kupní nebo jiné smlouvy skutečně v budoucnu dojde, avšak je třeba bezpodmínečně trvat na tom, aby třetí osoba ve prospěch zprostředkovatele vykonala takové úkony, bez nichž by nedošlo alespoň k vytvoření příležitosti k uzavření smlouvy (například aby vyhledala či oslovila potenciálního kontraktora).

Lze přitom zcela aprobovat názor krajského soudu, že v souzené věci žádná taková činnost na straně společnosti SVOBODA – stavitelství, s. r. o., ani na straně J. S., prokázána nebyla; důkazní břemeno přitom (jak již bylo zmíněno výše) leželo na stěžovateli, který se uznatelnosti těchto nákladů domáhal (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Přestože důkazní situace byla značně zkomplikována odcizením účetních dokladů uvedených subjektů, zástupci subjektů, s nimiž společnost Trio – D spol. s r. o., obchodovala, nepotvrdili, že by kdy jednali s J. S. (ať už z pozice fyzické osoby nebo jako jednatele společnosti SVOBODA – stavitelství, s. r. o.). Výslechem celkem 16 svědků tak nebylo prokázáno stěžovatelovo tvrzení o participaci výše uvedených subjektů na uzavírání smluv mezi společnostmi Trio – D spol. s r. o., a jejími obchodními partnery. J. S. rovněž nebyl schopen zpětně jmenovat alespoň některé subjekty, s nimiž společnost Trio – D spol. s r. o. (díky jeho přičinění) uzavřela nějakou smlouvu.

Pokud jde o dílčí námitku stěžovatele, dle které by správce daně na předestřenou zprostředkovatelskou činnost nahlížel jinak, byla-li by vykonávána jeho zaměstnancem, k té není nutné se vyjadřovat, neboť s ohledem na pozadí souzené věci se jedná o pouhou hypotetickou konstrukci, nemající odraz ani ve stavu skutkovém, ani ve stavu právním.

Lze tedy ve shodě s krajským soudem shrnout, že v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu je to daňový subjekt (zde stěžovatel), kdo prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňové řízení je totiž postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, čili že nese nejen břemeno tvrzení, ale také povinnost svá tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní. Pokud neunese důkazní břemeno ve vztahu k existenci deklarovaných výdajů (nákladů) a neprokáže současně, že se jednalo o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nelze považovat tyto

výdaje za daňově uznatelné; proto nemohou být pro účely stanovení základu daně odečteny od příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Tato situace nastala také v souzené věci. Stěžovatel nepochybně unesl břemeno tvrzení, když v daňových přiznáních uplatnil jako daňově uznatelný výdaj (náklad) provize vyplacené společnosti SVOBODA – stavitelství, s. r. o., a J. S. Nepodařilo se mu však prokázat, že uvedené subjekty pro něj skutečně činnost předvídanou *smlouvami o podílu na provizi za zprostředkované obchody* vykonaly, tedy že jejich činnost nějakým způsobem pozitivně přispěla k dosažení, zajištění nebo udržení jeho zdanitelných příjmů. Přestože právě tato skutečnost představovala nosný důvod pro zamítnutí žaloby, námitky kasační stížnosti v převažující míře zcela mimoběžně míří proti posouzení smluv o podílu na provizi za zprostředkované obchody jako smluv inominátních.

Vzhledem tedy k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, nezbylo mu, než ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 22. února 2017

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu