



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce **I. H.**, zastoupeného Mgr. Stanislavem Sochořem, advokátem se sídlem Olomouc, Pavelčákova 14, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočky v Olomouci ze dne 21. 12. 2017, č. j. 65 Af 112/2016-22,

takto:

- I.** Kasační stížnost **se zamítá**.
- II.** Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 12. 2015, č. j. 1871284/15/3101-51524-800585 doměřil Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „finanční úřad“) žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 266 535 Kč a předeepsal penále ve výši 53 307 Kč. Odvolání žalobce zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 7. 2016, č. j. 33455/16/5200-10424-709923, a dodatečný platební výměr finančního úřadu potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci, který ji rozsudkem ze dne 21. 12. 2017, č. j. 65 Af 112/2016-22, zamítl. Jádrem sporu mezi žalobcem a daňovými orgány bylo v daňovém i následném soudním řízení správním uznání výdajů za zprostředkovatelské služby paní J. K. výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Uvedená zprostředkovatelská

činnost měla spočívat v zajištění obchodních příležitostí pro žalobce, který tak následně získával zakázky na dodávky reklamních materiálů společností Lidl Česká Republika v. o. s. (dále jen „Lidl“) a Kaufland Česká Republika v. o. s. (dále jen „Kaufland“). Žalobce zaplatil paní K. částky, jež měly být provizí za tuto zprostředkovatelskou činnost; ty následně uplatnil jako daňově uznatelný výdaj podle § 24 odst. 1 citovaného zákona.

[3] Krajský soud se ztotožnil se žalovaným, že žalobce předložil formálně bezchybné doklady ohledně existence smluvního vztahu mezi ním a paní K. Věrohodnost těchto dokladů – faktur a smlouvy o zprostředkování však daňové orgány zpochybnil, čímž přenesly důkazní břemeno zpět na žalobce. Provedenými důkazními prostředky (faktury a výslechy svědků), které žalobce navrhl, pak nebylo prokázáno, že paní K. zprostředkovatelské služby žalobci v jím tvrzeném rozsahu skutečně poskytla; nebylo prokázáno ani to, jaké služby či jakou konkrétní činnost tato osoba pro žalobce vůbec provedla.

[4] Proti tomuto rozsudku podává žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opírá o důvod podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Stěžovatel především namítá, nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť má za to, že krajský soud pouze bez dalšího převzal argumentaci žalovaného. V této souvislosti tvrdí, že se krajský soud nezabýval obsahem plnění paní K. Předmětná zprostředkovatelská služba spočívala v tom, že paní K. stěžovatele v roce 2003, v prvopočátku jeho obchodních vztahů se společnostmi Lidl a Kaufland, seznámila (zkontaktovala) s příslušnými pracovníky těchto řetězců. Následná dlouhodobá fakturace za toto zprostředkování odrážela obraty vzešlé z tohoto (prvotního) zprostředkování, přičemž jednotlivé zakázky si již administroval stěžovatel sám. Smluvní závazek zprostředkovatele byl splněn již okamžikem zajištění příležitosti k uzavření smlouvy, po jeho splnění tak zprostředkovatel neměl povinnost v budoucnu cokoli dalšího plnit.

[6] Stěžovatel trvá na tom, že své důkazní břemeno unesl, a to především formálně bezvadnými doklady, doložením smluvního vztahu a dlouhodobým chováním se podle takto uzavřené smlouvy (tzn. přijetím faktur na provize odpovídající podílu na měsíčním obratu stěžovatele a úhrada těchto částek).

[7] Dále má za to, že o roli paní K. v počátcích vztahů stěžovatele s řetězcem Lidl a Kaufland svědčí svědecké výpovědi Ing. M. S., zaměstnance společnosti Lidl, a Ing. L. Š. ze společnosti Kaufland. Oba svědkové si vzpomněli, že nějaká paní u zrodu spolupráce s těmito řetězci stála, ať již si na její jméno vzpomněli (Ing. Š.), či nikoli (Ing. S.). Touto ženou podle stěžovatele byla právě paní K., tehdy s příjmením B.

[8] Stěžovateli není rovněž zřejmé, v čem pochybil, pokud mu krajský soud vytýká, že vzhledem k povaze vykazovaných plnění měl zachovat určitou míru obezřetnosti; všechny podklady, které doložil, svědčí podle jeho názoru o oprávněnosti uplatněných výdajů.

pokračování

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel předloženými doklady prokázal toliko existenci smluvního vztahu, nikoli zprostředkování jako takové. Svou roli zprostředkovatele ve své výpovědi nepotvrdila ani samotná paní K. Potvrdila, že to byla ona, kdo kolem roku 2002 (následně se opravila, že kolem let 2004 či 2005) v prodejně Lidl v Praze oslovila Ing. S. a předala mu kontakt na stěžovatele. Obdobným způsobem měla zapůsobit ve vztahu k řetězci Kaufland vůči Ing. Š. v roce 2009 nebo 2010. Podle jejích slov se jednalo o ojedinělý případ v rámci jejích podnikatelských aktivit, další činnost tohoto typu nevyvíjela ani pro stěžovatele ani pro nikoho jiného; žádné podklady pro fakturaci mezi ní a stěžovatelem nemá. Pochybnosti o faktickém uskutečnění zprostředkovatelských služeb nebyly odstraněny ani v otázce prvotního kontaktu stěžovatele a uvedených řetězců, naopak z výpovědí zaměstnanců společností Lidl a Kaufland vyplynulo, že spolupráce byla navázána na základě úspěchu stěžovatele ve výběrových řízeních. Bylo na stěžovateli, aby nad rámec jeho běžných obchodních aktivit shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění deklarované činnosti skutečně došlo.

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu 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.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Platí totiž, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit. Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu označuje za nepřezkoumatelné zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (například rozsudky ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74; citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz například rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44). Zároveň ovšem nelze opomenout, že nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se totiž o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85).

[13] Dále je třeba připomenout, že povinností soudu není výslovně reagovat na každé žalobní tvrzení (srov. nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, či rozsudek tohoto soudu ze dne 23. 12. 2015, sp. zn. 2 As 44/2013). Nejvyšší správní soud má přitom za to, že krajský soud ve svém rozsudku (především na str. 5 až 7) posoudil všechny relevantní žalobní námitky, včetně argumentace týkající se povahy plnění, které měla paní K. stěžovateli poskytnout (viz bod 27. na str. 6). O tom, že je tento rozsudek opřen o dostatek důvodů a ucelené logické argumenty, svědčí ostatně i skutečnost, že

stěžovatel s jeho závěry obsáhle polemizuje. Odmítnout je třeba rovněž tvrzení, že krajský soud pouze apodikticky převzal závěry uvedené v rozhodnutí žalovaného. Krajský soud zřetelně na věc vyslovil svůj vlastní názor; podle ustálené judikatury tohoto soudu přitom není nepřipustné, aby soud odkázal s osvojující poznámkou na konkrétní pasáže odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí, pokud se s nimi zcela ztotožňuje (viz například rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130). Námitka nepřezkoumatelnosti [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] proto není důvodná.

[14] Z hlediska věcného posouzení je předmětem sporu otázka, zda se stěžovateli podařilo dostatečně prokázat, že mu paní K. poskytla zprostředkovatelské služby vůči obchodním řetězcům Lidl a Kaufland, za něž jí on poté platil provize podle objemů tržeb za reklamní a podobné služby, které z uskutečněných zakázek dosahoval. Na tomto místě je třeba upozornit, že související věci mezi týmiž účastníky, vycházející z téhož skutkového základu jako nyní, avšak týkající se daně z přidané hodnoty, se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku ze dne 21. 8. 2019, č. j. 2 Afs 56/2018-30 (dále jen „rozsudek druhého senátu“), jímž kasační stížnost stěžovatele (žalobce) zamítl. Třetí senát neshledal důvody, pro které by se měl od závěrů druhého senátu, týkajících se (ne)prokázání existence zprostředkovatelské služby paní K. v intencích tvrzení žalobce, odchýlit, proto z nich v dalším odůvodnění vychází.

[15] Se stěžovatelem lze zcela souhlasit v tom, že zprostředkovatel může být za své jednorázové, třeba i zdánlivě nenápadné, působení v minulosti odměňován provizí ze všeho, co jeho klient obdrží na platbách za uskutečněné dodávky zboží či služeb, které z této jednorázové činnosti zprostředkovatele vzešly. Ekonomický důvod, a tedy i daňová relevance (ať již v oblasti daně z přidané hodnoty či daní z příjmů) takového náhledu na zprostředkování, zde spočívají v tom, že zprostředkovatel je následnými platbami „odměňován“ za své prvotní působení, jímž vůbec skutečnost, že klient má určité zakázky od zprostředkovaného zákazníka, byla umožněna.

[16] Plněním, za něž byl vynaložen daňově uznatelný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přitom může být i „neúspěšná“ zprostředkovatelská činnost, tedy činnost, která byla zprostředkovatelem ve vztahu k potenciálním zákazníkům vyvíjena, avšak bez výsledného účinku v podobě jejich získání. Je však třeba, aby ten, kdo za zprostředkovatelskou činnost zaplatil, prokázal, že činnost byla sjednaným způsobem zprostředkovatelem skutečně vyvíjena (v podrobnostech srov. bod [12] odůvodnění rozsudku druhého senátu).

[17] V rozsudku druhého senátu však Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že se stěžovateli „nepodařilo prokázat, třebaže to tvrdil, že paní K. byla vskutku onen původce, hlavní činitel (jakýsi spiritus agens), díky jehož prvotnímu působení ve vzdálené minulosti stěžovatel následně dlouhodobě získával zakázky od řetězců Lidl a Kaufland. Z provedeného dokazování vyplývá, že jakousi roli v souvislosti s navázáním kontaktu s pracovníky těchto řetězců paní K. mohla hrát. Konkrétní, dostatečně zřetelné a přesvědčivé kontury této role však z provedených důkazů nevyplývaly, třebaže správce daně se věnoval všemu, co se rozumně jevílo jako informace, které by mohly skutkový stav osvětlit.“

[18] Konečně, ani paní K. sama netvrdila a konkrétně nepopsala, že by to byla právě ona, kdo jako zákazník společnosti Lidl a Kaufland pro stěžovatele získal. Její sdělení, že v roce

pokračování

2004 či 2005 v prodejně Lidl, respektive v roce 2009 nebo 2010 na „nějaké akci v Praze“ v případě společnosti Kaufland, určitým pracovníkům těchto řetězců předala kontakt na stěžovatele, nebyly natolik konkrétní a přesvědčivé, aby z nich bylo možno s dostatečně vysokou mírou pravděpodobnosti dovodit, že právě ona byla původcem následného dlouhodobého obchodního vztahu stěžovatele a zmíněných řetězců. *„Jistoty zde přitom pro naplnění daňového důkazního standardu nebylo třeba; postačilo, aby stěžovatelem tvrzená verze byla dostatečně konkrétní, jevila se jako s odstupem nejpřesvědčivější vysvětlení a nebyly v ní logické ani faktografické slabiny. V daném případě však stejně přesvědčivým vysvětlením stěžovatelova dlouhodobého vztahu s dotýčnými řetězci může být, že role paní K. byla marginální a že mohla spočívat nanejvýš v prvotním předání kontaktu na stěžovatele [...] takže mohla brát jen roli jakéhosi posla, a ne zprostředkovatele v pravém slova smyslu“* (viz bod [13] rozsudku druhého senátu). Jasno do věci pak nepřinesly ani výpovědi dalších svědků: Z výpovědí Ing. S. ani Ing. Š. nevyplývalo nic víc než to, že paní K. v počátcích obchodní spolupráce stěžovatele s oběma řetězci určitým (nejasným) způsobem figurovala a mohla určitou roli v navázání obchodního vztahu hrát, avšak zda šlo o skutečnou zprostředkovatelku, či jen o jakéhosi *posla*, který pouze předal kontaktní údaje, se nevyjasnilo.

[19] Nejvyšší správní soud ve shodě s druhým senátem konstatuje, že důkazní břemeno k prokázání tvrzení, že paní K. byla tím, kdo stojí za navázáním obchodních vztahů se společnostmi Lidl a Kaufland, spočívalo právě na stěžovateli; proto také on nese riziko situace, kdy se nepodaří postavit najisto, jak se věci skutečně odehrály. Doložení existence zprostředkovatelské činnosti paní Kovácové pouze formálně bezvadnými listinami, včetně daňových dokladů, nelze považovat za dostačující, stejně jako fakt, že stěžovatel dlouhodobě hradil jmenované platby, které mu s odkazem na výše deklarovaný důvod vystavovala; tímto způsobem nebylo možné rozptýlit důvodné pochybnosti daňových orgánů, zda šlo o platby právě za reálně provedenou zprostředkovatelskou činnost, na jejímž základě stěžovatel následně uzavřel kontrakty se společnostmi Lidl a Kaufland. Uplatnění výdajů za zprostředkovatelské služby paní K. ve zdaňovacím období roku 2011 jako daňově účinných ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů bylo tedy stěžovateli upřeno zcela důvodně. Nebyly tedy naplněny ani kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.

[20] Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost není důvodná. Za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji proto rozsudkem zamítl.

[21] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. 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 řízení před Nejvyšším správním soudem jakékoliv důvodně vynaložené náklady vznikly; soud tak žalovanému náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. června 2020

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu