



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **Ing. J. T.**, zastoupeného JUDr. Rudolfem Vaňkem, advokátem se sídlem Na rybníčku 387/6, 460 01 Liberec 3, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem** se sídlem Velká hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, proti rozhodnutí ze dne 30. 10. 2003, č. j. 6770/110/03, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 15. 2. 2006, č. j. 59 Ca 145/2003 - 48,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 15. 2. 2006, č. j. 59 Ca 145/2003 - 48, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 9. 1997 doměřil Finanční úřad v Jablonci nad Nisou žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1993. K odvolání žalobce byla vyměřená částka snížena rozhodnutím ze dne 11. 5. 1999 a k dalšímu odvolání dále snížena rozhodnutím ze dne 6. 3. 2000. I proti tomuto rozhodnutí se žalobce odvolal; o odvolání rozhodoval žalovaný, který je dne 22. 12. 2000 zamítl.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2000 žalobou; té Krajský soud v Ústí nad Labem vyhověl a rozsudkem ze dne 3. 10. 2001 rozhodnutí zrušil. Žalovaný pak v novém řízení vydal dne 30. 10. 2003 rozhodnutí, jímž žalobcovo odvolání opět zamítl. Žalobu podanou proti tomuto rozhodnutí zamítl Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 15. 2. 2006. Co se týká stanovení vstupní ceny nemovitostí pro účely určení výše odpisů hmotného majetku, soud schválil postup finančních orgánů, které při stanovení ceny nemovitostí [§ 29 odst. 1 písm. c) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů] vycházely pro zdaňovací období roku 1993 z vyhlášky Ministerstva financí č. 393/1991 Sb., o cenách staveb, pozemků, trvalých porostů, úhradách za zřízení práva osobního užívání pozemků a náhradách za dočasné užívání pozemků (dále jen „vyhláška č. 393/1991 Sb.“). Tento cenový

předpis je zvláštním předpisem, na který odkazuje (v poznámce č. 31) ustanovení § 24 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví; jelikož v daném zdaňovacím období platil tento předpis, nebylo možno stanovit cenu znaleckým posudkem. Krajský soud zaujal toto stanovisko již při prvním přezkoumání věci (rozsudek ze dne 3. 10. 2001), a ani žalovaný se v napadeném rozhodnutí od závazného právního názoru soudu neodchýlil. Tento názor byl ostatně vyjádřen již v rozsudku ze dne 11. 4. 2000 týkajícím se stejného žalobce, ale jiného zdaňovacího období. Zde se soud vypořádal se všemi námitkami žaloby, které žalobce podpořil pokynem Ministerstva financí č. D-98, názory znalců i gramatickým výkladem; ani v této věci nemá soud důvodu se od tohoto názoru odchýlit.

Soud dále stejně jako žalovaný shledal, že ani v doplněném daňovém řízení nebyl prokázán výdaj ve výši 50 000 Kč vynaložený na zprostředkovatelskou odměnu pana N. S. Sám zprostředkovatel si na věc vzpomínal jen matně, další svědkyně – paní Š., která pracovala pro společnost T., a. s., jako prodávajícího – pak popřela jakoukoli účast pana S. na prodeji domků, a tu vyloučila i zpráva Z. p. Žalobce nepředložil žádné listiny, které by zprostředkování potvrdily; krom toho sám líčil obsah zprostředkování v různých obdobích různě. Další dokazování by nemohlo vést k zásadní změně skutkových okolností, a žalobce ostatně další důkazy ani nenabídl. Namítá-li žalobce, že žalovaný uvádí i dokazování směrem ke kupcům, je třeba upozornit na to, že žalobce ještě ve svém odvolání ze dne 12. 1. 1998 tvrdil, že pan S. obstarával i kupce; teprve později od tohoto tvrzení ustoupil. Žalovaný tak správně uzavřel, že žalobce neprokázal, že smlouva o zprostředkování byla vůbec uzavřena, popřípadě že zprostředkovatel svou činností přispěl k dosažení, zajištění a udržení žalobcových příjmů.

Proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem podal žalobce kasační stížnost. Setrval na tom, že vstupní cena nemovitostí by měla být stanovena na základě znaleckého posudku, který by měl vycházet z tržní ceny, nikoliv na základě zvláštního předpisu: ceny stanovené podle vyhlášky č. 393/1991 Sb. se totiž diametrálně odlišovaly od cen tržních. Závěr soudu, podle něž na zvláštní předpis odkazuje ustanovení § 24 odst. 4 zákona o účetnictví, je nepřezkoumatelný, protože zákon o účetnictví nikdy takové ustanovení neobsahoval. Je otázkou, zda soud neměl na mysli § 29 odst. 1 písm. c), který upravuje způsob stanovení ceny v ostatních výše neuvedených případech. Krom toho poznámka č. 31 neodkazuje na zvláštní předpis, ale na zákon o účetnictví. Ten stanoví v § 25 odst. 4 písm. b), že reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje – tedy cena, za kterou by se obdobná majetková složka mohla pořídit v čase oceňování za cenu obvyklou v místě a na konkrétním trhu. Krajský soud ani finanční orgány se však nezabývaly tím, zda je právě administrativní cena tou cenou, za niž by bylo možné nemovitosti pořídit.

Pokud se pak soud odvolává na svůj rozsudek ze dne 3. 10. 2001, ve kterém vyslovil pro žalovaného závazný právní názor, nutno uvést, že takový názor nebyl v tomto rozsudku vůbec vysloven. Byl zde pouze odkaz na jinou žalobcovu věc, v níž soud dospěl k závěru, že zvláštním předpisem zmíněným v daňovém zákoně je třeba rozumět cenovou vyhlášku. Takové odůvodnění je neurčité a v rozporu s procesními předpisy, podle nichž se má soud vyjádřit ke všemu, co vyšlo v řízení najevo, a nemůže jen odkazovat na jiný svůj rozsudek. Napadený rozsudek je tak nepřezkoumatelný, protože soud se k jednotlivým námitkám vůbec nevyjádřil, neuvedl, jaké úvahy jej vedly k přijatým závěrům, a neprovedl navržené důkazy. Nesrozumitelná je rovněž argumentace soudu, podle níž je výklad zákona nutno podřídít zásadě rovnosti daňových subjektů a vyloučit libovůli při volbě metod zjišťování cen staveb. Žalobce stanovil vstupní cenu na základě znaleckého posudku, nikoli libovolně; krom toho jiné finanční orgány zřejmě vykládají sporné ustanovení jinak (viz článek

F. Trnky). Pokud by zákonodárce chtěl, aby při stanovení výše vstupní ceny majetku byl přednostně užit zvláštní oceňovací předpis, jistě by ustanovení § 29 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů formuloval jinak (k tomu žalobce odkázal na formulaci zákona o investičních společnostech a investičních fondech). Ustanovení je možno vykládat dvojím způsobem; za takové situace by formulační nedostatky právních norem, kterými jsou ukládány povinnosti, neměly být přičítány k tíži daňových subjektů (srov. II. ÚS 487/2000, I. ÚS 621/02, 2 Afs 122/2004). Krajský soud se však touto ústavněprávní argumentací odmítl zabývat.

Žalobce nesouhlasil ani se závěry soudu ohledně zprostředkovatelské provize (určené nikoli panu S., ale společnosti S., spol. s r. o., jejímž byl pan S. jednatelem). Povinnost daňového subjektu podle § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), není neomezená a proti ní stojí povinnost správce daně podle odst. 8. Soud neodůvodnil svůj závěr o tom, že správce daně své břemeno unesl. Žalobce přitom prokázal, že provize byla vyfakturována, bezhotovostně uhrazena, oba subjekty vztahu o této operaci účtovaly, žalobce obchod provedl, vypracoval znalecké posudky a připravil kupní smlouvy. V daňovém řízení byli vyslechnuti svědci, kteří ale o tomto obchodu nemohli nic vědět; pan S. se pak mohl vyjádřit pouze k podstatě věci – tedy že si provizi zasloužil, když obchod dohodil: víc si po deseti letech o bagatelním obchodu ani pamatovat nemohl. To, že smlouva byla uzavřena ústně, je pochopitelné vzhledem k povaze obchodu a k tomu, že se obě strany vztahu dobře znaly. Soud ani žalovaný se nezabývali rozpory ve výpovědi svědkyně Š. Ta uvedla, že T., a. s., si zajišťovala nabídku i prodej domků sama, ovšem zároveň připustila, že žalobce dělal smlouvy a znalecké posudky. Soud pominul i sdělení prodávajícího, podle nějž byly rodinné domy prodávány prostřednictvím žalobcovy realitní agentury. Žalobce je tak přesvědčen, že správce daně nezpochybnil skutečnosti podchycené v účetnictví a své důkazní břemeno neunesl.

Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na názoru, že stanovení vstupní ceny znaleckým posudkem by přicházelo v úvahu jen tehdy, kdyby tu nebylo cenového předpisu; žalovaný se při svém rozhodování řídil tímto názorem krajského soudu vysloveným v několika rozsudcích. Žalobce rovněž podle žalovaného neprokázal, že byla uzavřena zprostředkovatelská smlouva a že provize byla výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Kasační stížnost je důvodná.

Žalobce v první řadě namítá, že krajský soud se nemůže odvolávat na svůj závazný právní názor v rozsudku ze dne 3. 10. 2001, protože tento rozsudek žádný takový názor neobsahoval a pouze odkazoval na rozsudek předchozí ze dne 11. 4. 2000. Rozsudek ze dne 3. 10. 2001 byl skutečně poměrně stručný a uvedený odkaz obsahoval. Stejně tak jsou stručné úvahy krajského soudu k reprodukční pořizovací ceně v této věci, které jsou doplněny odkazem; tato stručnost však nepůsobí nepřezkoumatelnost, jak to tvrdí žalobce. Žalobce má obecně pravdu v tom, že úkolem soudu je vypořádat se v každé jednotlivé věci se vznesenými námitkami; od tohoto striktního požadavku je však možno ustoupit, pokud se jedná o totožnou věc téhož žalobce (zastoupeného tímž advokátem), kterou se soud v minulosti již zabýval a v níž jsou opakovaně vznášeny totožné námitky. (Není přitom podstatné, že v rozsudku ze dne 11. 4. 2000 šlo o zdaňovací období roku 1994,

kdežto rozsudek ze dne 3. 10. 2001 a rozsudek nyní přezkoumávaný se týkaly zdaňovacího období roku 1993, protože sporná právní otázka ve všech věcech byla stejná.)

Jak je zřejmé z reprodukční části rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 4. 2000, č. j. 15 Ca 3/2000 - 32, žalobce se již v tomto řízení domáhal uznání reprodukční pořizovací ceny svých nemovitostí v tržní výši stanovené znalcem a na podporu svých tvrzení připojil článek F. Trnky, pokyn Ministerstva financí č. D-98, stanovisko doc. A. B., DrSc., a znalce J. H., stanovisko Ústavu pro jazyk český Akademie věd České republiky a konečně sdělení vedoucího oddělení daně z příjmů právnických osob Ministerstva financí. Krajský soud se se všemi názory obsaženými v těchto písemnostech důkladně vypořádal, nepřisvědčil jim však a v této části neshledal žalobu důvodnou. Ve věci 16 Ca 65/01 (rozsudek ze dne 3. 10. 2001) vznášel žalobce tytéž argumenty a předložil soudu již známé stanovisko Ministerstva financí a stanovisko Ústavu pro jazyk český. Soud se pro stručnost v odůvodnění odvolal na argumentaci ve věci 15 Ca 3/2000, čemuž nelze po procesní stránce nic vytknout.

Požadavky kladené na odůvodnění soudního rozhodnutí jsou vedeny cílem, aby se účastník seznámil s jedinečnými důvody, které soud právě v jeho věci vedly k zamítavému či vyhovujícímu rozhodnutí. Soud je tak povinen sdělit své úvahy právě tomu konkrétnímu účastníku, o jehož práva a povinnosti jde, ačkoli se již třeba podobným či stejným problémem zabýval v minulosti mnohokrát ve věci jiných účastníků a námitky účastníka považuje již *prima facie* za nedůvodné. Naopak smyslem povinnosti odůvodňovat rozhodnutí, kterou stanoví procesní řády, není přimět soud k mechanickému opakování týchž argumentů, pokud s nimi byl žalobce prokazatelně seznámen již v dřívějším rozhodnutí týkajícím se zcela totožné věci. V takovém případě postačí stručná rekapitulace problému a právních závěrů a odkaz na onu dřívější argumentaci. Ve spojení s odůvodněními předchozích rozhodnutí ve věcech 15 Ca 3/2000 a 16 Ca 65/01 tak napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ob stojí a není možno jej považovat za nepřezkoumatelný.

Důvodné jsou ovšem věcné námitky, které žalobce vznášá proti argumentům krajského soudu. Žalobce při stanovení vstupní ceny restituovaných nemovitostí, jejíž výše byla určující pro stanovení výše odpisů, vycházel z § 29 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném k 31. 5. 1993. Podle něj se vstupní cenou hmotného majetku a nehmotného majetku rozumí reprodukční pořizovací cena, zjištěná podle zvláštních předpisů nebo soudním znalcem, v ostatních případech [ostatními případy se mají na mysli případy odlišné od těch, jež jsou popsány pod písmeny a) a b) tohoto ustanovení, tedy úplatné pořízení majetku nebo pořízení či vyrobení majetku ve vlastní režii]. Poznámka pod čarou č. 31, umístěná za pojem „*reprodukční pořizovací cena*“, pak odkazuje na § 25 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Podle písm. b) tohoto ustanovení se reprodukční pořizovací cenou rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

Podstata sporu mezi žalobcem a žalovaným spočívá v tom, zda zákonná formulace „*cena, zjištěná podle zvláštních předpisů nebo soudním znalcem*“ dává adresátu normy možnost zjistit cenu jedním či druhým způsobem, nebo zda možnost použít ke zjištění ceny soudního znalce je podmíněna tím, že tu nejsou žádné zvláštní předpisy, podle nichž by bylo možno postupovat. Žalovaný i krajský soud tvrdí, že v době účtování o nemovitostech byla v účinnosti vyhláška č. 393/1991 Sb., a bylo tedy nutno zjistit reprodukční pořizovací cenu podle ní; i když cenu případně zjišťoval znalec, byl povinen postupovat podle vyhlášky. Žalobce je naproti tomu přesvědčen, že citované ustanovení umožňuje stanovit cenu jak podle zvláštního předpisu, tak znaleckým posudkem, který přitom nemusí vycházet z cenového předpisu. Zdejší soud dává za pravdu žalobci.

Nejprve je třeba upozornit na některé nepřesnosti, jichž se dopustil krajský soud. Podle něj je vyhláška č. 393/1991 Sb. zvláštním předpisem, na který odkazuje (v poznámce č. 31) ustanovení § 24 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví; jelikož v daném zdaňovacím období platil tento předpis, nebylo možno stanovit cenu znaleckým posudkem. Žalobce jednak správně upozorňuje na chybu v čísle paragrafu: na žalobcovu věc se totiž vztahuje § 25 odst. 4 zákona o účetnictví (nikoli § 24, který ani tolik odstavců v roce 1993 neměl). Dále toto ustanovení neobsahuje poznámku č. 31 ani žádný jiný odkaz: poznámka pod čarou č. 31 se vyskytuje v § 29 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Do třetice tato poznámka pod čarou neodkazuje na zvláštní předpis, podle něžž je třeba stanovit reprodukční pořizovací cenu (tím méně na konkrétní vyhlášku č. 393/1991 Sb.), nýbrž na definici pojmu „*reprodukční pořizovací cena*“ v zákoně o účetnictví.

Právě této definice je zapotřebí se přidržet při řešení sporné právní otázky. Cenu, „*za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje*“, je totiž možno s mnohem větší pravdivostí určit mimo rámec cenových předpisů, které rychle zastarávají; ceny podle nich určené pak neodpovídají poměrům na trhu, jak ostatně poznamenává i krajský soud. Dosadíme-li si tedy definici pojmu „*reprodukční pořizovací cena*“ tak, jak je obsažena v § 25 odst. 4 zákona o účetnictví, do § 29 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, bude vstupní cenou hmotného majetku a nehmotného majetku cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje, zjištěná podle zvláštních předpisů nebo soudním znalcem. V situaci, kdy je cena určená podle cenových předpisů zjevně a výrazně nižší než cena, za kterou by bylo možno nemovitost skutečně pořídit, je na místě nejen připustit znalecké zjišťování ceny, nepřihlížející k cenovým předpisům, ale spíše je ještě upřednostnit.

To by samozřejmě nebylo možné, pokud by zákon takový variantní přístup neumožňoval nebo jej omezoval jednoznačnými kritérii; to ale není případ ustanovení § 29 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Text „*cena zjištěná podle zvláštních předpisů nebo soudním znalcem*“, který nijak dále neupřesňuje vzájemný vztah obou metod ani jejich použití neomezuje na určité případy, by stejně tak dobře mohl znít „*cena zjištěná soudním znalcem nebo podle zvláštních předpisů*“. Je velmi pravděpodobné, že zákonodárce neměl v úmyslu ponechat na vůli daňového subjektu, zda se bude řídit cenovými předpisy, nebo zda se spolehne na úsudek znalce (pozbýval by tak totiž na významu smysl tvorby cenových předpisů). Sám žalobce upozorňuje na zákon č. 248/1992 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, který ve svém § 18 odst. 2, ve znění před novelou provedenou zákonem č. 124/1998 Sb., říká: „*Ocenění nemovitostí a movitých věcí se musí provést před jejich nákupem a dále ve lhůtách stanovených ve statutu fondu, nejméně však jedenkrát ročně. Ocenění se provede podle předpisů platných v době, kdy se provádí. Není-li těchto předpisů, provede je soudní znalec nezávislý na investiční společnosti nebo na investičním fondu.*“ Preference stanovení ceny podle cenového předpisu je zde jednoznačná. Namátkou lze uvést rovněž § 7 odst. 2 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění k 31. 12. 1992: „*Je-li nabytým majetkem nemovitost, je touto cenou (pozn. cenou majetku obvyklou v místě a době nabytí podle odst. 1) cena zjištěná podle zvláštního předpisu.*“ Poznámka pod čarou k tomuto ustanovení pak odkazuje na vyhlášku č. 393/1991 Sb. (a v současnosti již na zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku). Ani zde pochopitelně nevznikají při výkladu žádné pochybnosti.

Ustanovení, které se stalo sporným v žalobcově věci, však s uvedenými příklady nelze srovnávat. O nevhodnosti jeho formulace svědčí i to, že již s účinností k 1. 8. 1995 bylo zde obsažené pravidlo novelizováno [a nově zařazeno pod písmeno d)] zákonem č. 149/1995 Sb., který za stávající text vložil větu „*pokud tuto cenu nelze zjistit*

podle zvláštních předpisů“. Možný argument, podle nějž touto novelou zákonodárce pouze dodal to, co chtěl říci již dříve, je stejně málo případný jako výklad, který pro původní znění sporné normy zvolil žalovaný. Krajský soud, který se k žalovanému přiklonil, považoval žalobcův názor o možnosti volby mezi oběma metodami za neudržitelný. Sporným ustanovením se totiž podle něj jistě nesledovalo to, aby si daňový subjekt (zcela po právu) zahrnul do nákladů odpisy vypočtené z vysoké vstupní ceny stanovené znalcem, a správce daně by naopak (zcela po právu) vycházel z odpisů vypočtených z nízké vstupní ceny stanovené podle cenového předpisu: kdo by pak určoval, která z obou takto stanovených cen má být akceptována? Šíře uvážení při volbě metody stanovení ceny, jakou ve sporném ustanovení spatřuje žalobce, by tak vedla k absurdním důsledkům.

Snaha krajského soudu dobrat se smyslu ustanovení pomocí teleologického výkladu je s ohledem na pravděpodobný úmysl zákonodárce pochopitelná; v projednávané věci je však tento druh výkladu nešťastně zvolen. Slovní vyjádření pravidla obsaženého v § 29 odst. 1 písm. c) je jednoznačné; není tu ani náznak toho, že by snad existence zvláštního cenového předpisu vylučovala možnost znaleckého posouzení mimo rámec cenových předpisů, a nelze od adresáta normy žádat, aby si takový vztah mezi oběma metodami domýšlel. Připisovat spornému ustanovení jiný smysl, než v něm byl vyjádřen slovy, pak nemůže ani aplikující orgán, pokud by to bylo k tíži adresáta normy (srov. č. 474/2005 Sb. NSS a náleží Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 487/2000, jichž se žalobce dovolává). Zdejší soud se shodně s dosud rozhodujícími orgány domnívá - s ohledem na nežádoucí následky, které popsal krajský soud - že úmyslem zákonodárce nebylo již při prvotní formulaci ustanovení položit obě metody oceňování vedle sebe, nýbrž stanovit jejich posloupanost. Vyjádřit tento úmysl tak, aby byl z ustanovení seznatelný, se však zákonodárci podařilo až novelou provedenou zákonem č. 149/1995 Sb. Pokud tedy před účinností této novely žalobce zvolil znalecké ocenění nemovitostí bez použití cenových předpisů, choval se v souladu s tehdy platným pravidlem a správce daně byl povinen jeho volbu respektovat.

Zdejší soud se naproti tomu ztotožnil s hodnocením zprostředkovatelské provize, jak je provedl krajský soud. Žalobce se domnívá, že zde není místo pro pochyby o provedeném zprostředkování, pokud částka za zprostředkování byla uhrazena, žalobce i společnost zprostředkovatele o ní účtovali a žalobce pak v důsledku zprostředkování vypracoval znalecké posudky a připravil kupní smlouvy. Žalobce však při tomto popisu situace směřuje okolnosti prokázané (zaplacení faktury, účtování o ní, účast žalobce na obchodním případu) a okolnosti tvrzené (tj. to, že pan S., resp. jeho společnost, skutečně působil jako zprostředkovatel v této věci a bez jeho přičinění by se žalobce na obchodu nepodílel). Řádné účetní doklady a formálně správné účetnictví jsou pouze prvním nutným předpokladem k úvahám o tom, zda za formálními doklady v první řadě stojí i skutečná činnost, a je-li tomu tak, zda dále tato činnost byla pro toho, kdo za ni zaplatil, nezbytná k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Žalobce však neprokázal ani to, že pan S. mu skutečně zprostředkování zajistil, natož splnění požadavku druhého – tedy příčinnou souvislost zprostředkování a žalobcovy účasti na obchodu, nebo (v případě, že by příčinná souvislost nebyla dána, tedy v daném konkrétním případě proto, že k obchodu došlo nezávisle na činnosti zprostředkovatele) alespoň na racionální úvaze postavený předpoklad žalobce v okamžiku sjednávání smlouvy, že takovým zprostředkováním lze s adekvátní mírou pravděpodobnosti dosáhnout uzavření obchodu ve prospěch žalobce, a současně jednání zprostředkovatele směřující - byť neúspěšně, avšak racionálním postupem a vzhledem k okolnostem adekvátně - v intencích zprostředkovatelské smlouvy k zajištění příležitosti žalobce k uzavření obchodu.

Výslech svědků - osob, jež koupily rodinné domky od společnosti T., a. s. - který žalobce považuje za neúčelný, byl proveden již v původním daňovém řízení v roce 2001 a krajský soud při rozhodování o žalobě (rozsudek ze dne 3. 10. 2001) na neúčelnost těchto výslechů také poukázal. V tomto bodě tedy žalobce nepřináší nic, s čím by se krajský soud již dříve nevypořádal. Rozpory, které žalobce spatřuje ve výpovědi svědkyně Š., tu zdejší soud neshledává. Jak je patrné z protokolu o ústním jednání, svědkyně uvedla, že „*prodej zajišťovala T., a. s., která své zaměstnance písemně oslovila s tím, že domky budou zaměstnancům nabídnuty k prodeji. N. S. se zprostředkování nezúčastnil*“. Pokud tedy krajský soud uvedl, že podle této výpovědi si T., a. s., „*nabídku a prodej domků zajišťovala sama*“, má se tím na mysli to, že do věci nevstupoval žádný zprostředkovatel, ani pan N. S.. Svědkyně pak pro informaci dodala, že smlouvy a znalecké posudky pro T., a. s., vypracoval ing. T. z realitní agentury R. (žalobce); to však není s předchozím tvrzením v rozporu. Z tohoto sdělení plyne pouze tolik, že žalobce se postaral o právní stránku vztahu mezi T., a. s. (jak také sdělil vedoucí právního odboru této společnosti), a kupujícími, nikoli to, že by činnost ing. T. prodávajícímu někdo zprostředkoval.

Pokud pan S. ve své výpovědi uvedl pouze tolik, že jednal s někým ze společnosti T., a. s., že na žádné podrobnosti obchodu se Z. p. si nevzpomíná, a více si nepamatoval, nutno uvést, že taková informace k prokázání zprostředkování nestačí, a to ani v případě, že se popisované události staly před více než deseti lety. Krom toho – jak na to správně poukázal krajský soud – se výpovědi pana S. v průběhu času měnily. Právě takovému riziku, které se zvětšuje plynutím času, lze předcházet uzavíráním smluv v písemné formě. Daňové subjekty jsou nepochybně svobodné v tom, jak upravit své smluvní vztahy, a nikoho nelze nutit – zejména pokud se obě strany vztahu dobře znají – aby své úkony v obchodním styku zachycoval písemně a aby uchovával listiny a záznamy, které by mohly prokázat skutečný výkon práv a povinností ze smlouvy; ten, kdo vstupuje do neformálních vztahů, však nese i riziko, že se při budoucím dokazování v daňovém řízení octne v důkazní nouzi, která pro něj bude mít nepříznivé daňové dopady. To, že žalobce neunesl důkazní břemeno, neznamená, že věci se nestaly tak, jak popisoval on či svědek; uznat daňový výdaj lze však jen tehdy, je-li takový výdaj nejen tvrzen a formálně doložen, ale též prokázán. Tak tomu ale u žalobce nebylo.

Žalobce tedy uspěl z jednou ze svých námitek; Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek a vrátil věc Krajskému soudu v Ústí nad Labem k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí o věci rozhodne Krajský soud v Ústí nad Labem i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. června 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu