



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **At. D.**, zastoupeného JUDr. Zuzanou Zlatohlávkovou, advokátkou se sídlem Riegrovo nám. 1493, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, Žitná 12, Praha 2, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 8. 2005, čj. 6515/05-110 a čj. 6516/05-110, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 11. 2007, čj. 7 Ca 237/2005-23,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutími žalovaného ze dne 22. 8. 2005, čj. 6515/05-110 a čj. 6516/05-110 byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem v Mladé Boleslavi (správce daně), kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 138 310 Kč a za zdaňovací období roku 2002 ve výši 87 692 Kč.

Proti rozhodnutím žalovaného podal žalobce dvě žaloby u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který je spojil ke společnému projednání a následně rozsudkem ze dne 23. 11. 2007, čj. 7 Ca 237/2005 - 23, zamítl. Městský soud v odůvodnění rozhodnutí nejprve připomněl, že je to žalobce, kdo byl povinen v souladu s § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) na výzvu správce daně prokázat veškeré skutečnosti, jež uváděl ve svém daňovém přiznání. Ze samotné faktury či peněžního deníku nevyplývá, že se skutečně jedná o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Z odůvodnění napadeného rozhodnutí neplyne, že by žalobce neměl provizi vyplácet a že správce daně nepřihlédl k příslušným ustanovením zákona č. 513/1991 Sb., Obchodního zákoníku (dále jen „obchodní zákoník“). Žalobce nebyl vyzýván ke shromažďování jiných důkazů, než těch, které při podnikatelské činnosti běžně uchovává. Městský soud rovněž nepřisvědčil, že by se správce daně při svém závěru opřel o protokoly o místním šetření, v nichž žalobce shledal formální nedostatky. K námitce, že žalobce byl v rozporu s vymezením

daňové kontroly vyzván k předložení faktur a peněžních deníků za rok 1997 a 1998, městský soud uvedl, že správce daně čerpal z těchto důkazních prostředků pouze nepřímo. Navíc, i kdyby je žalobce nepředložil, nic by to na skutkovém zjištění nezměnilo. Žalobce neuspěl ani s poslední uplatněnou námitkou, a sice že napadené rozhodnutí mu nebylo řádně doručeno, neboť byl označen jménem An., přičemž jeho jméno je At.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností. Zmatečnost řízení spatřuje dle s § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) spatřuje jednak v tom, že mu obě rozhodnutí nebyla řádně doručena, jelikož v nich nebyl řádně označen a jednak v tom, že k jednání nařízenému na den 23. 11. 2007 byl obeslán pouze ve věci vedené pod sp. zn. 7 Ca 238/2005 a nikoliv ve věci vedené pod sp. zn. 7 Ca 237/2005. Oba dodatečné platební výměry proto nemohly nabýt právní moci. Jestliže soud při jednání spojil obě věci ke společnému projednání, je řízení stíženo vadou způsobující nezákonnost rozhodnutí.

Důvodnost kasační stížnosti stěžovatel shledává rovněž v nesprávném posouzení právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Předložené faktury a peněžní deníky za rok 1997 a 1998 představují nezákonně získané důkazy, jelikož předmětem kontroly byla zdaňovací období roku 2001 a 2002. Tento důkaz měl zásadní vliv na kontrolní zjištění, jelikož na jejich základě pak správce daně uzavřel, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že předmětné protokoly o výslechu svědků mají v podstatě náležitosti protokolu o výslechu svědka, liší se pouze formálně, a proto byl zkrácen na svém právu klást otázky, které je mu přiznáno § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Dále uvedl, že finanční ředitelství nepřihlédlo k námitkám uvedeným v odvolání, ve kterých se dovolával příslušných ustanovení obchodního zákoníku. Stěžovatel se neztotožňuje se závěrem městského soudu, že nebyl vyzván ke shromažďování jiných důkazů, než těch, které běžně při své podnikatelské činnosti uchovává. Dokazování je možné pouze smlouvou o zprostředkování, provedenými platbami, prohlášením zájemce, zprostředkovatele a eventuálně i prohlášením zprostředkovávaného. Je-li toto splněno, pak je na místě, aby důkazní břemeno přešlo ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu na správce daně. Není mu zřejmé, z čeho městský soud dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, neboť stěžovateli nebyla uložena záznamní povinnost dle § 39 odst. 2 daňového řádu, předložení peněžních deníků a faktur z roku 1997 a 1998 a ani protokoly o místním šetření neměly vliv na skutkové zjištění. Městský soud pouze všeobecně odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí, které však v rozporu s § 31 odst. 4 a § 2 odst. 3 daňového řádu neobsahují hodnocení důkazů, jelikož jednotlivé skutečnosti jsou pouze konstatovány. Stěžovatel nakonec uzavřel, že soudní rozhodnutí je nesrozumitelné, zvláště v části, kde se uvádí, že je pouze na podnikatelích a jejich riziku, do jakých smluvních vztahů vstoupí. Taktéž je nesrozumitelný závěr, že nebyla vedena řádně evidence o činnosti zprostředkovatele, což v žádném případě nevyplývá z žádného právního předpisu a dále, že provize ve výši kolem 50 % je naprosto nereálná.

Žalovaný správní orgán ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že nesprávné označení jména stěžovatele nemůže založit neplatnost nebo nezákonnost napadených rozhodnutí. Setrval na závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. Činnost zprostředkovatele byla činností spíše propagační než činností zprostředkovatelskou. K protokolům o místním šetření uvedl, že stěžovatel netrval na provedení svědeckých výpovědí a současně potvrdil to, co bylo v namítaných protokolech uvedeno. Na výsledek daňového řízení neměly doklady z let 1997 a 1998 bezprostřední vliv, protože bylo na daňovém subjektu, nikoliv na správci daně, aby prokázal, že posuzované zakázky byly výsledkem činnosti zprostředkovatele.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud z předloženého spisu zjistil, že správce daně provedl u stěžovatele kontrolu na daň z příjmů fyzických osob, v níž se zaměřil na zdaňovací období roku 2001 a 2002. V těchto zdaňovacích obdobích stěžovatel provozoval podnikatelskou činnost za spolupráce své manželky, jejíž podíl na příjmech a výdajích činil 50 %. Správce daně neuznal část uplatňovaných výdajů jako daňové výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt předložil dodavatelské faktury, na jejichž základě zaúčtoval do daňově uznatelných výdajů v roce 2001 částku 947 600 Kč a v roce 2002 částku 735 000 Kč. Tyto faktury byly vystaveny na základě smlouvy o zprostředkování ze dne 4. 1. 1999, ve které se zprostředkovatel B. L. zavázal vyvíjet činnost k tomu, aby daňový subjekt měl příležitost poskytnout služby dle rozsahu svého živnostenského podnikání, a to za provizi v rozmezí 40 až 50 % ze zprostředkovaných kontraktů. Za účelem ověření zprostředkovatelské činnosti provedl správce daně místní šetření u některých odběratelů služeb, z něhož zjistil, že odběratelé kontaktovali při objednávání služeb přímo stěžovatele, s B. L. nejednali a ani ho neznají. Správce daně dále zjistil, že stěžovatel již v letech 1997 a 1998 prováděl práci pro odběratele, kterým poskytoval služby i v kontrolovaných zdaňovacích obdobích.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné nejprve poznamenat, že stěžovatel odůvodňuje oprávněnost kasačních stížností zmatečností řízení dle § 103 odst. 1 písm. d), nicméně důvody vztahující se ke zmatečnosti řízení jsou obsaženy v písm. c) téhož ustanovení a důvody obsažené pod písmenem d) tohoto ustanovení se vztahují k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. Nejvyšší správní soud vždy vychází ze skutečného obsahu uplatněných kasačních námitek.

První namítanou vadou bylo nesprávné označení stěžovatele na napadených rozhodnutích žalovaného, z čehož stěžovatel dovozuje, že mu obě rozhodnutí nebyla řádně doručena. Nejvyšší správní soud, shodně jako městský soud, uvádí, že tato námitka není důvodná. Stěžovatel rodným listem prokázal, že jeho jméno je At. Na rozhodnutí správce daně prvého stupně je stěžovatel označen řádně. Chybně je označen kupříkladu na zprávě o daňové kontrole a dále na naříkaném rozhodnutí o odvolání. Podle § 32 odst. 2 písm. c) daňového řádu je jednou ze základních náležitostí rozhodnutí přesné označení příjemce rozhodnutí. Ustanovení § 32 odst. 7 citovaného zákona pak stanoví, že chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Pokud žalovaný označil stěžovatele jménem An., namísto At., jedná se nepochybně o chybu v psaní. Navíc, tímto označením nemohlo dojít a ani nedošlo k záměně s jiným daňovým subjektem a je z něj i z celého rozhodnutí jasné, kdo je příjemcem rozhodnutí. Stěžovatelova adresa byla vyznačena správně. V průběhu řízení byl nesprávně označen vícekrát, avšak na výzvy vždy reagoval a v průběhu daňového řízení toto pochybení nenamítal a přitom sám jméno An. při styku s daňovými orgány používal. Jménem An. je označen na živnostenském listu, na smlouvě o zprostředkování, na odvoláních i na daňových přiznáních, tedy na dokumentech, na jejichž tvorbě se podílel a u kterých měl možnost kontroly předmětných údajů. Tento nedostatek nedosahuje intenzity, která by byla způsobila založit neplatnost tohoto rozhodnutí. Rozhodnutí o odvolání byla stěžovateli řádným způsobem doručena a právně účinné jsou pro něj i dodatečné platební výměry.

Stěžovatel dále namítal, že nebyl náležitě obeslán ve věci vedené pod sp. zn. 7 Ca 237/2005. Ani této námitce nelze přisvědčit. Usnesením vyhlášeným při ústním

jednání dne 23. 11. 2007 městský soud spojil řízení o žalobách proti oběma rozhodnutím žalovaného ke společnému projednání. S ohledem na žalobní důvody byly jednoznačně splněny podmínky pro postup podle § 39 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud neshledává žádné pochybení v procesním postupu městského soudu, pokud stěžovatele obeslal pouze ve věci vztahující se k pozdějšímu zdaňovacímu období a následně při ústním jednání obě věci spojil. Stěžovatel již v obou žalobách navrhl jejich spojení, přičemž z protokolu o ústním jednání nevyplývá, že by tento procesní postup u soudu zpochybnil.

Druhý okruh uplatněných stížných námitek se vztahoval k samotné zákonnosti postupu správce daně, který jako daňově neuznatelné posoudil náklady vynaložené na provizi vycházející ze smlouvy o zprostředkování.

Daňová uznatelnost výdajů vynaložených v souvislosti se smlouvou o zprostředkování (§ 642 a n. obchodního zákoníku) patří mezi jednu z nejproblematictějších oblastí dokazování v daňovém řízení. Výsledkem smlouvy o zprostředkování není totiž hmatatelný či hmotný výstup. K tomu, aby výdaje vynaložené na zprostředkování mohly být posouzeny jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je třeba, aby daňový subjekt předložil nejenom formálně správné doklady (zejména smlouvu o zprostředkování, faktury), ale taktéž prokázal, že ke zprostředkování skutečně došlo. To znamená, že bylo použito k dosažení příjmů souvisejících s podnikáním, a to v subjektu a doklady deklarované hodnotě. Pro daňové účely lze za zprostředkovatelskou činnost považovat takové jednání zprostředkovatele, které mohlo objektivně sloužit k zajištění příležitosti k uzavření smluv daňového subjektu se třetími osobami (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 Afs 154/2005 - 245 nebo ze dne 7. 3. 2005, čj. 5 Afs 40/2004 - 59, www.nssoud.cz).

Stěžovatel má pravdu, pokud uvádí, že nemá povinnost shromažďovat důkazní prostředky nad rámec svých potřeb, resp. nad rámec stanovený obecně závaznými právními předpisy. Je to však přinejmenším v jeho zájmu, aby se nedostal do důkazní nouze, jelikož jen nezpochybnitelnými důkazními prostředky prokáže daňovému orgánu svá tvrzení. Je pouze věcí daňového subjektu, které výdaje uvede v daňovém přiznání. Pokud se však rozhodne daňové výdaje uplatnit, musí být srozuměn s tím, že mohou být podrobeny zkoumání správce daně, který bude při pochybnostech požadovat, aby prokázal jejich oprávněnost. Je to totiž on, koho stíhá nejenom břemeno tvrzení, ale též i břemeno důkazní ohledně faktického uskutečnění zprostředkovacích služeb. K rozsahu dokazování ve věcech smluv o zprostředkování se vyjádřil zdejší soud např. v rozsudku ze dne 27. 6. 2008, čj. 8 Afs 124/2006 - 123 nebo ze dne 26. 5. 2008, čj. 5 Afs 163/2006 - 131, www.nssoud.cz. Zdůraznil v nich, že je především nutné, aby daňový subjekt (zájemce) prokázal, že zprostředkovatel v jeho zájmu ve vztahu ke třetím osobám vůbec jednal. Je na zájemci, aby si zajistil přiměřená svědectví o provedených jednáních zprostředkovatele s konkrétními osobami či záznamy o tom, kterým konkrétním osobám či na jaká konkrétní místa byly zasílány podklady s údaji o zájemcem nabízených službách. Z informací s kým a kdy bylo jednáno či komu, kam a jaké materiály byly zasílány, lze posoudit, zda zprostředkovatel vyvíjel svoji aktivitu ve vztahu k osobám, o nichž se mohl rozumně domnívat, že mohly rozhodovat či (ať již přímo nebo zprostředkovaně) působit na rozhodnutí oprávněné osoby v tom směru, aby zájemce získal příležitost k uzavření smlouvy, a zda tato aktivita byla svojí povahou, rozsahem, obsahem a náklady na ni vynaloženými přiměřená cíli, který jí měl být dosažen.

Podstatou předmětné zprostředkovatelské smlouvy bylo, že zprostředkovatel B. L. bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost poskytnout služby dle rozsahu svého živnostenského oprávnění třetí osobě. Nárok na provizi vznikl zprostředkovateli uzavřením objednávky, příp. smlouvy se třetí osobou. Jen na okraj zdejší soud upozorňuje, že samotná

smlouva o zprostředkování ze dne 4. 1. 1999 obsahuje formální nedostatky v identifikaci zprostředkovatele, jelikož v Čl. I smlouvy je označen jako fyzická osoba, zatímco na místě (nečitelného) podpisu je připojeno razítko s jinou adresou a subjekt je zde označen jako „obchod a služby“. Adresa uvedená na razítku se částečně liší od místa podnikání B. L. uvedeného na jeho živnostenském listu.

Jestliže stěžovatel tvrdil, že zprostředkovatel vyvíjel potřebnou činnost, bylo na něm ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu tuto skutečnost prokázat. To znamená, že ani smlouva o zprostředkování a od ní odvozené faktury se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění obchodního vztahu v nich deklarovaného, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění skutečně došlo. Zjistil-li správce daně některou skutečnost, která zpochybňuje údaje uvedené daňovým subjektem, stíhá důkazní povinnost daňový subjekt a ten je povinen navrhnout či označit důkazy, které správcem daně zpochybněné tvrzení prokáží. Pokud daňovým subjektem podané důkazy prokáží jeho tvrzení, přechází opět důkazní břemeno na správce daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2005, čj. 4 As 1/2003 - 7 a ze dne 13. 4. 2004, čj. 3 Afs 12/2003 - 277, www.nssoud.cz). Správce daně existenci předložených dokumentů nikterak nezpochybňoval. Jeho pochybnosti se vztahovaly ke skutečnému plnění zprostředkovatelských služeb. Nepředložil-li stěžovatel důkazní prostředky osvědčující skutečnou realizaci smlouvy o zprostředkování, jakož i to, že vyplacená odměna sloužila k dosažení příjmů, nemohlo dojít ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu k přesunu důkazního břemene na správce daně.

Nejvyšší správní soud nepovažuje za příhodné tvrzení stěžovatele, že dřívější obchodní vztahy se zprostředkovatelem byly upraveny smlouvou o dílo, přičemž tato smlouva byla nahrazena předmětnou smlouvou o zprostředkování. Smlouva o dílo byla uzavřena ústní formou, a proto nelze doložit, co bylo jejím obsahem. Kasační soud nespátřuje souvislost mezi touto smlouvou a smlouvou o zprostředkování ze dne 4. 1. 1999. Činnost spočívající ve zprostředkování poskytnutí služby nemůže být založena smlouvou o dílo. Dílem se totiž podle § 536 odst. 2 obchodního zákoníku rozumí montáž určité věci, její údržba, provedení dohodnuté opravy nebo úpravy určité věci nebo hmotně zachycený výsledek jiné činnosti. K pojmovému znaku smlouvy o dílo náleží jednorázové zhotovení díla, nikoliv jeho opakované provádění, takže předmětem tohoto obchodního závazkového vztahu nemůže být konání určité práce, nýbrž její výsledek (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, ze dne 27. 11. 2002, sp. zn. 15 Ca 219/2000). Stěžovatel nepředložil jinou smlouvu z dřívější doby, která by se vztahovala ke zprostředkovacím službám. S ohledem na jeho výpověď zaznamenanou do protokolu o ústním jednání ze dne 24. 10. 2003, dle které, v rozporu s jeho jinými tvrzeními, spolupráce s B. L. započala v roce 1999, je proto třeba vyjít z toho, že stěžovatel věrohodně neprokázal, že by smluvní spolupráce se zprostředkovatelem byla navázána již před tímto rokem.

Zdejší soud se ztotožňuje se závěry městského soudu i žalovaného, dle kterého stěžovatel neunesl důkazní břemeno, jelikož z jím předložených důkazních prostředků nevyplývá jakákoli souvislost mezi jednáním zprostředkovatele a tím, že stěžovatel poskytoval svým zákazníkům služby. Lze z nich dovodit jen to, že žalobce se zprostředkovatelem uzavřel smlouvu o zprostředkování, přičemž neprokázal existenci smlouvy z dřívější doby, dále na základě předmětné smlouvy zprostředkovatel vyhotovil předmětné faktury, které mu stěžovatel uhradil v hotovosti. Svědek B. L. během výslechu dne 9. 3. 2004 uvedl, že vytvořil výlepy a letáčky, které roznášel po obchodech a panelových domech. Jen u několika třetích osob si vzpomněl, s kým konkrétně jednal. Ani z tvrzení stěžovatele, že od zprostředkovatele získal prvotní informaci a první kontakt na uvedenou společnost, přičemž se společnostmi již jednal sám a práce si též přebíral sám, nikterak nevyplývá, že k uzavření smluv o poskytnutí služeb došlo díky zprostředkovatelským službám. Stěžovatel nepředložil věrohodné důkazní prostředky, kterými by

osvědčil, že mu zprostředkovatel předkládal nabídky k uzavření jednotlivých smluv a též, že by se poskytování služeb bez součinnosti zprostředkovatele neuskutečnilo. Přesvědčivě tak neprokázal, že činnost konaná B. L. na základě smlouvy ze 4. 1. 1999 mohla objektivně sloužit ke zvýšení příjmů z jeho podnikání.

Závěr správce daně nemohla změnit ani stěžovatelem předložená písemná prohlášení od společností DOMOS spol. s r. o. a BYTOS spol. s r. o. Z těchto písemností nelze rozpoznat, kdo a z jaké funkce je podepsal, a tak nebylo možné je porovnat s obsahem výpovědí z místního šetření s těmito společnostmi. Předmětem zkoumání správce daně bylo, zda ke zprostředkovatelské činnosti došlo, s ohledem na obsah faktur, na základě smlouvy ze 4. 1. 1999 a to, zda navázání obchodních kontaktů bylo způsobeno právě činností zprostředkovatele. I pokud by uvedená tvrzení byla poskytnuta oprávněnou osobou a zakládala se na pravdě, vyplynulo by z nich, že zprostředkovatel umožnil stěžovateli poskytnout své služby těmto společnostem již mezi lety 1995 až 1997 a nikoliv na základě smlouvy z roku 1999. Pokud z těchto prohlášení vyplývá, že blíže nespecifikované osoby znají zprostředkovatele, který jim někdy v letech 1995 až 1997 předložil leták s nabízenými pracemi, neznamená to, že poskytnuté služby po 4. 1. 1999 mají s touto skutečností nějakou souvislost.

Správce daně provedl místní šetření u vybraných společností, aby ověřil jejich spolupráci se stěžovatelem a také vliv zprostředkovatele na vznik obchodních případů. Z výpovědí zaměstnanců či zástupců jednotlivých společností, jimž stěžovatel poskytoval služby, vyplynulo, že jej kontaktovali sami, jejich spolupráce byla pouze dvoustranná bez přičinění zprostředkovatele, kterého neznali. K námitce, že byl zkrácen na svých právech tím, že mu nebylo umožněno těmto osobám jakožto svědkům klást otázky dle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, Nejvyšší správní soud uvádí, že tuto skutečnost stěžovatel při řízení před městským soudem nenamítal, ač tak činit mohl. Jeho výtky směřovaly, ve vztahu ke společnostem DOMOS spol. s r. o. a BYTOS spol. s r. o. k nečitelnému jménu osoby, s níž správce daně jednal a dále k neoznačení vztahu osoby ke společnosti, ohledně společnosti Interspar k tomu, že není vedena v obchodním rejstříku. Jen u posledního protokolu, ze dne 6. 2. 2004, neshledal žádné pochybení. S ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. je taková námitka nepřijatelná. Nad rámec uvedeného pak kasační soud dodává, že sám správce daně si uvědomoval, že osoby, se kterými byla vedena místní šetření by mohly být považovány za svědky, a proto stěžovateli nabídl, že místní šetření, zopakuje za jeho přítomnosti. To stěžovatel odmítl s tím, že s obsahem protokolů byl seznámen. Proti jejich obsahu nic nenamítal. Stěžovatel přitom v žalobě zpochybnil postavení těchto osob jako svědků, neboť uvedl, že pokládané otázky s jeho věcí nikterak nesouvisely. Správce daně umožnil daňovému subjektu konat výslech osob za jeho přítomnosti, a tak prokázat vliv zprostředkovatele na poskytnutí služeb. Stěžovateli proto nebylo bráněno uplatnit právo na přítomnost při výslechu svědka, což ale neučinil.

K tvrzené nesrozumitelnosti Nejvyšší správní soud uvádí, že v souladu s ustálenou judikaturou (např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, www.nssoud.cz) považuje za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost 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. Napadené rozhodnutí městského soudu však žádnou takovou vadou netrpí. Městský soud se v odůvodnění rozhodnutí snažil postihnout rozdíly mezi soukromoprávními a daňovými aspekty smlouvy o zprostředkování. S ohledem na ustanovení § 263 obchodního zákoníku mají ustanovení

upravující práva a povinnosti stran zprostředkovatelské smlouvy dispozitivní charakter. Je tak pouze na jejich vůli, jak si svá vzájemná práva a povinnosti v mezích tohoto smluvního typu upraví. Správce daně nezkontroluje, zda strany smlouvu považují za naplněnou či nikoliv, platnou či neplatnou. Zkontroluje ale, zda bylo zprostředkování skutečně poskytnuto a zda má souvislost se zdanitelnými příjmy. Pro posouzení oprávněnosti uplatněného nákladu není v předmětné věci podstatný přesný obsah smluvených práv a povinností, ale zjištění, zdali z titulu smlouvy o zprostředkování deklarovaný náklad nabyt v důkazním řízení kvalitu nákladu daňově uznatelného (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, čj. 7 Afs 15/2003 - 99, www.nssoud.cz). Konstatováním, že provizi ve výši kolem 50 % považuje za nereálnou, městský soud pouze nepřímou podporou závěr, k němuž dospěl, a sice že stěžovatel hodnověrně neprokázal svá tvrzení. K tomu kasační soud poznamenává, že s ohledem na poskytované služby je provize v takové výši opravdu poněkud nestandardní.

Ze způsobu formulace kasační námitky nelze poznat, zda stěžovatel namítá nebo toliko konstatuje, že finanční ředitelství nepřihlédlo k námitkám uvedených v odvolání, ve kterých se dovolával příslušných ustanovení obchodního zákoníku. Daňový subjekt v odvoláních uvedl, že za zprostředkovatelskou činnost považuje mimo jiné vylepování reklamních letáků, novinovou inzerci, zprostředkování inzerce do „Zlatých stránek“ či rozdávání vizitek. K tomuto tvrzení Nejvyšší správní soud uvádí, že s ohledem na soukromoprávní smluvní volnost lze ujednat cokoli, co není nezákonné, a proto i míra požadované aktivity zprostředkovatele může být různá. Vzhledem k důkaznímu břemenu daňového subjektu a taktéž velmi různorodým způsobům jednání, kterými může být uskutečňována zprostředkovatelská činnost, je tedy v zájmu daňového subjektu, aby si zajistil věrohodné důkazní prostředky o uskutečněných jednáních zprostředkovatele s konkrétními osobami. Zdejší soud se ztotožňuje s žalovaným správním orgánem, že stěžovatelem zmiňovaná činnost je sama o sobě spíše propagačního a reklamního charakteru. Dle smlouvy náležel nárok na zaplacení provize uzavřením smlouvy. Zprostředkovatel měl tedy vyvíjet snahu, aby obstarané příležitosti skutečně vyústily v uzavření smlouvy. Zprostředkování by v sobě mělo zahrnovat vyhledávání osob, o kterých lze uvažovat jako o smluvních stranách zájemce, dále navázání styku s nimi a zjišťování konkrétního úmyslu uzavřít zprostředkovanou smlouvu, přičemž není rozhodné, zda se tak děje osobně, telefonicky či internetem, avšak tak, aby byly příčiněním zprostředkovatele uzavřeny smlouvy o poskytování služeb. Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že cílem zprostředkování je vyhledat osobu, se kterou lze uzavřít smlouvu a poté oznámit její jméno zájemci. Pouhou inzercí však žádnou osobu vyhledat nelze a tudíž nelze sdělit ani její jméno zájemci. Je to jen předpoklad k tomu, aby byla získána nabídka k uzavření smlouvy; k tomu by měla přistoupit další aktivita zprostředkovatele k přímému uzavření smlouvy či poskytnutí služeb.

Jako důkazních prostředků může správce daně dle § 31 odst. 4 daňového řádu užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Správce daně si faktury a peněžní deníky z let 1997 a 1998 nevyžádal proto, aby je podrobil zkoumání ohledně daňové povinnosti z těchto let, ale proto, aby ve smyslu § 31 odst. 2 a § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu zjistil skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti za roky 2001 a 2002 co nejúplněji, přičemž při této povinnosti nebyl vázán jen návrhy daňového subjektu. Je však třeba připomenout, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Správce daně ve výzvě ze dne 23. 8. 2004 zdůvodnil, že požadované doklady souvisí se zdaňovacími obdobími roku 2001 a 2002, jelikož stěžovatel v průběhu daňového řízení tvrdil, že spolupráce započala již před kontrolovanými obdobími. Předloženými fakturami bylo potvrzeno to, že i dříve poskytoval služby odběratelům, kterým poskytoval své služby i po 4. 1. 1999. Žalovaný se těmito podklady v rozhodnutí o odvolání zabýval zejména ve vztahu ke smlouvě o dílo. Městský soud správně konstatoval,

že i kdyby k těmto dokumentům nebylo přihlíženo, nic by to nezměnilo na skutkových zjištěních a právních závěrech žalovaného. Na těchto dokumentech správce daně nezaložil svůj závěr, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Jinou otázkou je, kterou se však zdejší soud není s ohledem na obsah kasační stížnosti oprávněn zabývat, zda bylo příhodné upozornění na možnost stanovení daně pomůckami, pokud by daňový subjekt nepředložil požadované doklady z let 1997 a 1998, a to vzhledem k době, po kterou je povinen tyto doklady uschovávat. Nicméně s ohledem na výše řečené, bylo jen na stěžovateli, aby předkládal důkazní návrhy, které by prokázaly vliv zprostředkovatele na posuzované obchodní případy, a tudíž faktickou realizaci smlouvy o zprostředkování, na jejímž základě vyplatil zprostředkovateli provizi. Důkazní prostředky předložené stěžovatelem pochybnosti správce daně neodstranily.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že výsledné rozhodnutí žalovaného má oporu ve spisu a je výsledkem logického uvažování opřené o důkazy, jež byly hodnoceny jak jednotlivě, tak ve svém celku a tvoří dostatečnou oporu ke zjištěnému skutkovému stavu. Provedeným dokazováním, ve kterém důkazní břemeno leželo na daňovém subjektu, byl zjištěn skutkový stav v takovém rozsahu, že na jehož základě pak mohl žalovaný správní orgán vydat zákonná rozhodnutí. Závěr městského soudu je zcela v souladu se skutkovými zjištěními i právním hodnocením správce daně.

Nejvyšší správní soud shledal napadené rozhodnutí městského soudu zákonným a přitom neshledal jiné vady, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. srpna 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu