



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobce: **M. K.**, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou, se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 4. 2015, č. j. 10 Af 13/2014 - 50,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

**Předcházející řízení**

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 1. 2014, č. j. 32320/13/5000-14101-706486, zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 15. 4. 2013, č. j. 790598/13/2211-24801-305523, kterým finanční úřad žalobci doměřil daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 258.390 Kč a současně mu uložil zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 51.678 Kč.

[2] Žalovaný dále rozhodnutím ze dne 2. 1. 2014, č. j. 32321/13/5000-14101-706486, zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 15. 4. 2013, č. j. 790630/13/2211-24801-305523, kterým finanční úřad žalobci doměřil daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 531.270 Kč a současně mu uložil zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 106.254 Kč.

[3] Žalobou podanou dne 28. 2. 2014 se žalobce bránil proti rozhodnutí žalovaného, který mu daňově neuznal vynaložené náklady na zprostředkování obchodů v letech 2008 a 2009. Žalobce namítal porušení zásady volného hodnocení důkazů pro jejich zaujaté hodnocení a dále poukazoval na neúplné dokazování v důsledku neprovedení navrženého důkazu.

[4] Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu zamítl rozsudkem ze dne 15. 4. 2015, č. j. 10 Af 13/2014 - 50, a žalovanému nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. Krajský soud poukázal na skutečnost, že ačkoli Ing. K. u zaměstnavatele Ing. J. K., K+K Brilice-Gigant (dále jen „K+K“) působil jako hlavní zootechnik, zajišťoval prodej zvířat a sjednával podmínky prodeje, stále se při sjednávání obchodů jednalo o smluvní vztah mezi žalobcem a K+K. Ing. K. zastupoval K+K z titulu svého pracovního zařazení a nejednal vlastním jménem, a proto při zajišťování obchodů nepůsobil jako zprostředkovatel. Jelikož žalobce zároveň s K+K běžně obchodoval, nebylo žádné zprostředkování zapotřebí. Ing. K. totiž při prodeji nakládal s majetkem jako zaměstnanec K+K a nevystupoval jako soukromá osoba – zprostředkovatel.

[5] Fakturami by bylo možné prokázat zprostředkovatelské služby, podle názoru krajského soudu, výlučně tehdy, pokud by byla služba realizována; v posuzovaném případě ale skutečně nebyla, protože zprostředkování nebylo zapotřebí. Navíc žalovaný zjistil u předložených faktur rozpor vztahující se například k době fakturace a skutečného uzavření kupních smluv. Krajský soud proto považoval za absurdní závěr, aby pověřený zaměstnanec působil současně jako podnikatel v pozici zprostředkovatele v té samé věci, přičemž jiného zprostředkování ze strany Ing. K. se žalobce nedovolával. Krajský soud konstatoval, že důkazy popsány v žalobě nebylo prokázáno, že Ing. K. pro žalobce zprostředkoval obchody s K+K či jiné obchody. Žalobci proto nevznikl z tvrzeného právního vztahu daňově uznatelný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[6] Krajský soud se dále zabýval důkazy, které měly svědčit tomu, že žalobci zprostředkovala služby Ing. Ch.; z výpovědí ale nevyplývalo, že by se Ing. Ch. na uzavřených obchodech jakkoli podílela. Krajský soud z jednotlivých výpovědí svědků dovodil, že všichni svědci mimo Ing. K. potvrdili, že si obchody s žalobcem sjednávali sami. Navíc nebyla doložena zprostředkovatelská smlouva mezi žalobcem a Ing. Ch. Jelikož poskytnutí zprostředkovatelských služeb nebylo prokázáno, nebylo možné na výdaj uvedený na fakturách nahlížet jako na výdaj daňový. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, krajský soud potom shledal nepřiléhavým, protože na věc nedopadal, v projednávané věci si finanční orgány počínaly tak, aby skutkový stav zjistily co nejpřesněji.

[7] Ohledně výpovědi svědka Č., který jako jediný potvrdil zprostředkovatelské služby poskytnuté Ing. Ch., krajský soud uvedl, že jmenovaný svědek byl zaměstnancem společnosti ZEMSPOL České Meziříčí a jeho výpověď vyvrátilo svědectví předsedy představenstva uvedené společnosti Ing. S., neboť právě on dojednával obchody se žalobcem; svědek Č. se na prodeji zvířat nepodílel. Svědecká výpověď Č. proto neprokázala, že by Ing. Ch. zprostředkovala žalobci služby.

[8] Rovněž v hodnocení svědecké výpovědi Ing. Ch. se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného, který ji považoval za nevěrohodnou. Výpověď Ing. Ch. v průběhu daňové kontroly neodpovídala tomu, co svědkyně uvedla před policejním orgánem. Zároveň její svědectví vyvrátily výpovědi všech osob, které prodávaly zvířata nebo jednaly za jednotlivé právnické osoby. Navíc se svědkyně omezila na pouhé konstatování, že obchody zprostředkovala, aniž by uvedla bližší okolnosti nebo svá tvrzení doložila. Přitom krajský soud poukázal na výpovědi jednotlivých svědků, které vyvracely svědectví Ing. Ch. Svědectví Ing. Ch. je nevěrohodné i ve vztahu k tomu, co uvedla o daňových dokladech vystavených společností CITY LEAS, protože

pokračování

dle úředního záznamu ze dne 3. 5. 2010 na policii výslovně uvedla, že na pokyn Ing. K. vystavovala fiktivní faktury opatřené falešným razítkem a podpisem. Na základě fiktivních faktur pak nemohl být žalobci uznán daňový výdaj.

[9] Krajský soud rovněž nesdílel žalobcův názor, že dokazování před finančními orgány bylo neúplné. Z provedených důkazů nebylo poskytování zprostředkovatelských služeb prokázáno. Správce daně přitom vyslechl všechny osoby a zástupce právnických osob, o kterých žalobce tvrdil, že s nimi navázal obchodní vztahy prostřednictvím Ing. K. a Ing. Ch. Dostal tak povinnosti v § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Jestliže vyslechnutí svědkové vyvrátili to, že k navázání obchodní vztahů se žalobcem došlo za přičinění tvrzených zprostředkovatelů, nebylo třeba provádět další dokazování. Ze stejného důvodu správce daně nepochybil, pokud neprovedl důkaz trestním spisem ve věci Ing. K., protože bylo spolehlivě prokázáno, že žalobce zprostředkovatelské služby nepřijal.

[10] Krajský soud závěrem poukázal na skutečnost, že faktury vystavené na fyzickou osobu J. K. a na společnosti TADORNA s. r. o., ALISY s. r. o. a CITY LEAS s. r. o. byly fiktivní. Na pokyn Ing. K. je bez příslušného oprávnění vystavila Ing. Ch. a opatřila je falešným razítkem a podpisem. Proto se jednalo o nezákonnou činnost a těmito fakturami nebylo možné prokázat daňově uznatelné náklady. Žalobce tedy neprokázal, za co uplatněné náklady vynaložil.

## II.

### Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Kasační stížností podanou dne 12. 5. 2015 napadl žalobce (dále též „stěžovatel“) nadepsaný rozsudek krajského soudu. Stěžovatel namítá, že vyplacení zprostředkovatelských provizí Ing. K. bylo nutnou podmínkou k tomu, aby mohl od K+K nakoupit živá zvířata a ta následně se ziskem prodat. Ing. K. působil u uvedeného podnikatele ve funkci hlavního zootechnika a jako jediný v té době rozhodoval, komu budou zvířata prodána. Stěžovatel se proto domnívá, že se jednalo o výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[12] Stěžovatel uvádí, že oproti názoru krajského soudu vyplývá poskytnutí zprostředkovatelských služeb nikoli pouze z výpovědi Ing. K., ale rovněž z výpovědi Ing. K. Argumentaci krajského soudu přitom vnímá jako rozhořčení, že Ing. K. zřejmě nevykonával svoji pracovní funkci ve vztahu ke svému zaměstnavateli řádně. Předmětem řízení není ale hodnocení jednání Ing. K. Je jím otázka, zda stěžovatel splnil podmínky pro úspěšné uplatnění plateb Ing. K. jako daňově uznatelných výdajů. Formální podmínky stěžovatel splnil prokázáním uskutečněných výdajů fakturami; Ing. K. přijímal platby za své služby v postavení podnikatele. Zároveň, pokud by stěžovatel nevyplatil Ing. K. zprostředkovatelskou odměnu, nemohl by od K+K nakoupit živá zvířata, jež by potom se ziskem prodal. K uvedeným závěrům stěžovatel odkazuje na výsledky Ing. K. a Ing. K. Stěžovatel se proto domnívá, že poskytnutí služeb Ing. K. bylo prokázáno a nehledě na povahu služeb se jednalo o výdaje za služby nezbytné pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[13] Stěžovatel rovněž podotýká, že byl v dobré víře, že zprostředkovatelská odměna ve prospěch Ing. K. byla dohodnuta s K+K. Pokud neměl o nepoctivém jednání Ing. K. povědomí jeho zaměstnavatel, stěžovateli není jasné, jak mohl toto jednání odhalit on. Odkazuje přitom na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), podle níž důkazní břemeno ohledně zjišťování míry účasti na daňovém podvodu nese správce daně (rozsudky ve věcech C-80/11 a C-142/11; C-342/11; C-285/11; C-78/12; C-18/12).

[14] Stěžovatel dále brojí proti tomu, že krajský soud neprovedl dokazování trestním spisem ve věci Ing. K., ze kterého mělo vyplynout, že zaplacení zprostředkovatelské provize bylo nutnou podmínkou pro sjednání obchodu. Krajský soud uvedl, že navržený důkaz nebylo nutné provést, protože zprostředkování ze strany Ing. K. nebylo prokázáno. Stěžovatel navrhuje provedení důkazu ale právě za účelem prokázání tohoto zprostředkování. Pokud krajský soud dále uvedl, že nebyl dán důvod pro vyplacení zprostředkovatelské provize, chtěl stěžovatel právě dokazováním existenci důvodu k vyplacení zprostředkovatelské provize prokázat.

[15] Žalovaný ve vyjádření ze dne 1. 6. 2015 ke kasační stížnosti uvádí, že se zcela ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu. K první námitce poukazuje na to, že Ing. K. potvrdil, že Ing. K. sice zprostředkoval prodej skotu pro K+K, ale tuto činnost vykonával jako zaměstnanec. Z výsledků svědků potom nevyplývalo, že by obchody mezi svědky a stěžovatelem zprostředkoval někdo další. Žalovaný proto předložené faktury nepřijal za důkaz, který by věrohodně prokazoval, že ke zprostředkovaným obchodům skutečně došlo. Žalovaný dále vyvrací aplikovatelnost stěžovatelem citované judikatury Soudního dvora, protože stěžovatel neprokázal, na co konkrétně uplatněné náklady vynaložil, tj. jaké mu byly poskytnuty služby, zda byly poskytnuty ve fakturovaném rozsahu a neprokázal přímou souvislost uplatněných nákladů s příslušnými zdanitelnými příjmy. Zároveň se citovaná judikatura vztahuje na daň z přidané hodnoty. Závěrem žalovaný uvádí, že nebyla provedena lustrace trestního spisu ve věci Ing. K., protože trestní rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích nevypovídal o zprostředkování mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem, ale týkal se podvodné činnosti Ing. K. a Ing. Ch. při prodeji skotu K+K. Stěžovatel přitom opomíjí, že žalovaný provedl všechny stěžovatelem navržené svědecké výpovědi. Z jednotlivých výsledků vyplynulo, že obchody byly sjednávány pouze se stěžovatelem bez účasti třetí osoby, a stěžovateli dodavatelé žádné zprostředkování nepotvrdili.

### III.

#### Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal podmínky pro řízení o kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku [§ 106 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti a jejím doplnění. Neshledal přitom vady podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodu nesprávného posouzení právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a vady řízení před správním orgánem spočívající v rozporu mezi skutkovými zjištěními a obsahem spisu [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Ze správního spisu zjistil soud tyto podstatné skutečnosti:

[20] Smlouvou o zprostředkování datovanou ke dni 1. 2. 2007 uzavřel stěžovatel s Ing. P. K. dohodu, že zprostředkovatel bude vyvíjet činnost směřující k obstarávání příležitostí k uzavírání smluv na nákup a prodej hospodářských zvířat. Činnost měla být realizována v období únor až prosinec 2007. Zprostředkovateli dle smlouvy příslušela za zprostředkované obchody provize,

pokračování

kteřá měla zahrnovat i úhradu nákladů spojených se zprostředkováním. Výše provize ani způsob jejího určení nebyl ve smlouvě uveden. Dne 3. 1. 2008 uzavřel stěžovatel s Ing. P. K. další smlouvu o zprostředkování, podle níž zprostředkovatel bude vyvíjet činnost směřující k obstarávání příležitostí k uzavírání smluv na nákup a prodej hospodářských zvířat. Délka činnosti nebyla ve smlouvě vymezena. Zprostředkovateli dle smlouvy příslušela za zprostředkované obchody provize, která měla zahrnovat i úhradu nákladů spojených se zprostředkováním. Výše provize ani způsob jejího určení nebyl ve smlouvě uveden.

[21] Finanční úřad ve Strakonících vyzval výzvami ze dne 11. 4. 2011, č. j. 43574/11/105930303740 a č. j. 43549/11/105930303407, stěžovatele podle § 92 odst. 4 daňového řádu, aby prokázal a doložil, že dále specifikované náklady za zprostředkovatelské služby sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zejména měl stěžovatel uvést a doložit konkrétní obchody, které byly zprostředkovány mj. Ing. P. K. ve zdaňovacím období roku 2008 a 2009. Stěžovatel dne 2. 5. 2011 odkázal na své účetní doklady a své záznamy o provedených obchodech.

[22] V odpovědi ze dne 23. 11. 2010, č. j. 27673/10/088930304646, Finanční úřad v Třeboni uvedl k dožádání Finančního úřadu ve Strakonících, že u Ing. P. K. prováděl kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009. Ing. K. nepředložil finančnímu úřadu žádné doklady týkající se podnikatelské činnosti s tím, že mu veškeré účetnictví bylo odcizeno; doložil i zápis od policie.

[23] Protokolem ze dne 27. 6. 2011, č. j. 45328/11/088930305749, zaznamenal Finanční úřad v Třeboni výslech svědka Ing. J. K. Svědek uvedl, že zná stěžovatele, ale ve věci prodeje hospodářský zvířat s ním nikdy nejednal. K+K zastupoval a obchody sjednával Ing. K., hlavní zootechnik, který skončil pracovní poměr ke dni 1. 2. 2010. Domluva probíhala mezi stěžovatelem a Ing. K.; na jejím základě vystavoval Ing. K. faktury. V otázce cen a předávání zvířat jednal za K+K Ing. K.; dopravu zajišťoval stěžovatel. Svědek si nebyl jist, jakým způsobem probíhalo placení, ale převážně se jednalo o převod na bankovní účet. Zároveň nevěděl o tom, že by byla do obchodu zapojena jakákoli třetí osoba. Paní Ing. Ch. neznal.

[24] Protokolem ze dne 8. 12. 2011, č. j. 56503/11/088930304646, zaznamenal Finanční úřad v Třeboni výslech svědka Ing. P. K. Na otázku, zda měl svědek v pracovní náplni prodávat skot, za jakou cenu a zda do fakturovaných zprostředkovatelských služeb pro stěžovatele započítával také zprostředkování prodeje skotu od jeho zaměstnavatele Ing. K., svědek uvedl, jakým způsobem určoval prodejní cenu skotu. Nebyl schopen ale potvrdit, „[...] že docházelo ke provizi z prodeje mateřské firmy“. Vzhledem k některým výhodným prodejem skotu mohla být v celkové ceně provize zahrnuta; obchod byl výhodný, protože stěžovatel byl schopen zvířata flexibilně jatečně realizovat. Svědek na dotaz, v čem spočívalo zprostředkování obchodů mezi stěžovatelem a K+K, uvedl, že zprostředkování prodeje skotu z největší části spočívalo ve zprostředkování nákupů od cizích dodavatelů, resp. poskytování informací o možnosti obchodu. Finanční úřad dále odkázal na materiály získané od Policie ČR, z nichž vyplynulo, že svědek dodával nepravdivé podklady pro vystavení faktur na odběratele (např. společnosti ALISY v. o. s. a TADORNA s. r. o.), kteří o tom nevěděli. Hospodářská zvířata a jiné komodity (dále jen „zboží“) byly prodávány za podhodnocenou cenu dál a následně svědek totéž zboží prodal za podstatně vyšší ceny sám nebo jménem jiné osoby. Zároveň se tázal, komu toto zboží prodával. Svědek odkázal na soudní spis, sdělil, že účetnictví mu bylo odcizeno a nevěděl, co by s odstupem času dodal. Nebyl schopen sdělit, zda tento skot prodal i stěžovateli; možná se jednalo o jeden nebo dva případy. Na dotaz, jaké jiné obchody v letech 2008 a 2009 zprostředkoval (názvy dodavatelů, odběratelů a počty kusů), uvedl, že se jedná o široký záběr a mnoho informací ohledně případné obchodní spolupráce. Vyjmenovat konkrétní obchodní

partnery bylo obtížné, protože vlastní realizace byla výsledkem až jednání mezi stěžovatelem a dodavatelem. Příkladem uvedl několik jmen; chovatelé ale nemuseli ani vědět, že kontakt pocházel od svědka. Finanční úřad se dále tázal na Ing. Ch. a konfrontoval svědka s informací, že Ing. Ch. vypověděla, že svědek po ní požadoval vystavení fiktivních faktur, a tázal se, pro koho byly faktury vystaveny. Svědek uvedl, že byla jeho obchodním partnerem a zajišťovala nákup a prodej. O tom, že jsou faktury fiktivní, nevěděl, a jinak odkazoval na soudní spis. Zároveň na dotaz uvedl, že stěžovatel s tím neměl nic společného ani ve vztahu ke společnosti ALISY v. o. s, ani ve vztahu ke společnosti TADORNA s. r. o. Finanční úřad předložil svědkovi smlouvu o zprostředkování ze dne 1. 2. 2007, svědek potvrdil, že ji podepsal a na dotaz vyslovil domněnku, že podle ní prováděl zprostředkování i v roce 2008 a 2009. Dále potvrdil, že vystavil předložené faktury finančním úřadem. Na dotaz uvedl, že stěžovateli poskytl zprostředkovatelské služby tak, jak bylo uvedeno na fakturách. Svědek dále na dotaz, v čem spočívaly jeho specifické znalosti, které stěžovateli v rámci zprostředkování nabízel, popsal, že jeho „[...] poskytování spočívalo především ve velmi fundované znalosti prostředí vyplývající z přístupu k informacím v rámci hospodářských zvířat v rámci České republiky a tím i možnosti nabídnout potenciální obchody těchto komodit“. K realizaci obchodů stěžovatele přispívaly i kontakty s chovateli v rámci České republiky. Svědek dále na dotaz popsal, jak kontakty a informace nabyly; jednalo se o dlouhodobou činnost v oboru od roku 1982. Uvedl, že stěžovateli poskytoval informace, které vedly k uzavírání obchodních smluv stěžovatelem s dodavateli skotu. Stěžovatel tyto informace nemohl mít, protože nebyl v kontaktu s uvedenými odběrateli. Svědek zároveň potvrdil, že fakturovaná zprostředkovatelská odměna zahrnovala rovněž skutečnost, že stěžovatel nakupoval od Ing. K., a to vzhledem k některým výhodným prodejům skotu. Přílohou protokolu je smlouva o zprostředkování ze dne 1. 2. 2007 (bod 20) a řada faktur vystavených Ing. K. stěžovateli za zprostředkování nákupu a prodeje dobytka v období let 2008 až 2009. Fakturovaná cena byla dle textu faktur určena dohodou.

[25] V čestném prohlášení ze dne 2. 8. 2012 Ing. P. K. prohlásil, že v průběhu výslechu dne 8. 12. 2011 neuvedl veškeré důležité okolnosti ohledně svojí obchodní spolupráce se stěžovatelem. Dále uvedl, že po konzultaci s právníkem je připraven zopakovat výpověď a případně upřesnit všechny podstatné okolnosti.

[26] Protokolem ze dne 19. 9. 2012, č. j. 105676/12/105930303407, zaznamenal Finanční úřad ve Strakonicih doplněný výslech svědka Ing. P. K. Svědek uvedl, že by nevznikl obchodní vztah mezi K+K a stěžovatelem, pokud by nedošlo k dohodě se stěžovatelem o úhradě provize. Stěžovatel by neobdržel ani informace, ani zvířata od K+K a jiných dodavatelů, což podle názoru stěžovatele zaznělo i během pohovoru dne 8. 12. 2011. Pokud by se se stěžovatelem nedohodl, nabízeli se jiní obchodníci, kteří byli ochotni se domluvit na úhradě poskytovaných služeb a hospodářských zvířat. Na dotazy odpověděl, že v roce 2008 a 2009 pracoval jako zootechnik K+K pro Ing. K. V mnoha případech dodával stěžovateli zvířata právě K+K. Svědek uvedl, že zprostředkoval obchodní vztah mezi stěžovatelem a K+K spočívající v nákupu a prodeji hospodářských zvířat. Zároveň na dotaz konstatoval, že bez vyplacení zprostředkovatelské provize by stěžovatel zvířata od K+K neobdržel; provize byla podmínkou pro vznik obchodního vztahu mezi svědkem a stěžovatelem. Výše provize byla určena na základě množství obchodů včetně prodeje zvířat od K+K. V případě nadprůměrného zhodnocení zvířat byla část finančních prostředků zahrnuta do svědkovy odměny za zprostředkování prodeje zvířat stěžovateli. Na dotaz, zda každá faktura byla vystavena na základě uskutečněných obchodů, svědek uvedl, že „[...] valná většina byla z obchodů a část byla za poskytnuté informace“. Velkou část fakturované provize tvořila odměna za obchody s K+K. Na dotaz finančního úřadu svědek uvedl řadu jiných dodavatelů, s nimiž zprostředkoval stěžovateli kontakt; vzhledem k množství informací ale potenciální dodavatel často nemusel vědět o zdroji kontaktu. Uvedl i způsob výpočtu o odměny, která vycházela většinou z obvyklé ceny. Stěžovatel poskytoval svědkovi nákupní listky

pokračování

a na základě realizovaného obchodu byla určena odměna, která se odvíjela jednotlivě od každého obchodu. U obchodů, které neproběhly, byly jeho náklady cestovné a náklady na telefon. Na dotaz ohledně původu nákupních lístků uvedl, že jsou nákupní lístky dvojího druhu: od odběratele a dodavatele. Odměna svědka byla určena na základě realizace každého kusu hospodářského zvířete. Za zvířata od K+K s problémovou jateční kvalitou byla výše odměny stanovena na základě realizace zvířete na jatkách nebo v živé hmotnosti od dodavatele, výše odměny se pohybovala od jednoho do tří tisíc.

[27] Protokolem ze dne 10. 12. 2012 č. j. 63700/12/088930304646, zaznamenal Finanční úřad v Třeboni výslech svědka Ing. J. K. Svědek na dotaz uvedl, že mu nebylo známo, že Ing. K. obchodně upřednostňoval v letech 2008 a 2009 stěžovatele, který by mu mohl za to dávat odměnu. Svědek nevěděl o tom, v jaké kvalitě byl skot K+K a jaký skot byl stěžovateli prodáván, protože obchody uzavíral Ing. K. Svědek dále na dotaz uvedl, že vypovídal v pozici poškozeného před Krajským soudem v Českých Budějovicích v průběhu řízení s Ing. K. vedeného pod sp. zn. 20 T 11/2011. Ing. K. ho poškodil prodejem skotu, sena a slámy. Svědek předestřel, že panovala mezi ním a Ing. K. důvěra. Ing. K. byl hlavním zootechnikem a měl prodávat skot za cenu, která neměla poškozovat K+K; přitom cenové a platební podmínky domlouval on. Svědek Ing. K. hodnotil jako dobrého pracovníka; podvod, který učinil, byl ale pro svědka zklamáním a osobní prohrou, proto s ním rozvázal pracovní poměr.

[28] Žalovaný v rozhodnutí ze dne 2. 1. 2014, č. j. 32320/13/5000-14101-706486, uvedl, že z odpovědí svědků vyplynulo, že prodej skotu pro K+K zajišťoval Ing. K., jako hlavní zootechnik, který domlouval i cenové a platební podmínky s odběrateli. Ing. K. vykonával ale práci dle předmětu své funkce, tedy jako zaměstnanec podnikatele Ing. K. Žalovaný proto neosvědčil soupis faktur týkající se zprostředkovaných obchodů Ing. K. za rok 2008 jako důkaz, který by věrohodně prokazoval, že ke zprostředkovaným obchodům skutečně došlo. Žalovaný dále posuzoval jednotlivé důkazy provedené výslechem svědků. K výslechu Ing. K. žalovaný konstatoval, že během výslechu dne 8. 12. 2011 Ing. K. uvedl, že není schopen potvrdit, že docházelo k provizi z prodeje mateřské firmy, vzhledem k některým výhodným prodejům bylo ale možné, že provize mohla být v celkové ceně zahrnuta. Žalovaný poukázal na to, že stěžovatel uplatňoval náklady na zprostředkování na základě samostatných faktur za zprostředkovatelské služby, nikoli jako součást nákupní ceny skotu. Dále žalovaný poukázal na rozpory mezi tvrzeními jmény osob, se kterými měl Ing. K. zprostředkovat obchod, a jmény osob, jež stěžovatel uvedl ve svém soupisu. Výpověď Ing. K. ze dne 19. 9. 2012 považoval žalovaný pro rozpory s první výpovědí ze dne 8. 12. 2011 za účelovou. Dále k podpoře svých závěrů poukázal například na to, že nebyly v průběhu řízení předloženy žádné nákupní lístky nebo jiné doklady k odměnám na základě neuskutečněných obchodů, smlouvy o zprostředkování neobsahovaly výši či způsob určení provize, stejně tak ani žádná z faktur. Žalovaný proto uzavřel, že v celém řízení nebylo prokázáno, jaké částky měly být hrazeny za nákup zvířat od Ing. K. a jaké za ostatní obchody. Nebyl ani prokázán rozsah předmětných obchodů, protože faktury za zprostředkovatelské služby byly pouze obecné bez odkazu na konkrétní uskutečněné obchody. Žalovaný se nezabýval odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie ohledně ochrany práv nabytých v dobré víře, protože námitka se týkala dodatečného platebního výměru na dani z přidané hodnoty. K námitce, že se stěžovatel stal ze strany Ing. Ch. a Ing. K. obětí nepoctivého jednání uvedl, že správce daně postupoval dle své povinnosti v § 1 odst. 2 daňového řádu tak, aby naplnil základní cíl při správě daní. Správce daně vedl důkazní řízení za účelem zjištění, zda opravdu došlo ke zprostředkování ze strany Ing. K. a Ing. Ch. a zda vynaložené náklady na zprostředkování byly daňově uznatelné. Konečně žalovaný neprovedl důkaz trestním spisem, protože se pouze týkal podvodné činnosti Ing. K. při prodeji skotu z podniku Ing. K. v letech 2009 až 2010.

[29] Žalovaný v rozhodnutí ze dne 2. 1. 2014, č. j. 32321/13/5000-14101-706486, posoudil shodně jako správce daně důkazy týkající se tvrzených zprostředkovatelských služeb poskytnutých Ing. K. stěžovateli.

### III. a) Prokázání daňových výdajů

[30] Předmětem sporu je především posouzení otázky, zda stěžovateli mohly být uznány, resp. zda prokázal náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (dále jen „daňové náklady“), které měly spočívat v provizi ze smlouvy o zprostředkovávání uzavřené s Ing. K. Ing. K. měl vystupovat jako zprostředkovatel obchodů mezi stěžovatelem a K+K; zároveň měl ale jako zaměstnanec K+K výsostné postavení při sjednávání smluv o prodeji dobytka. Nejvyšší správní soud shledal v předloženém sporu dvě otázky k posouzení. Nejprve se zabýval právní otázkou, jaký význam má v kontextu zákona o daních z příjmů souběh postavení zprostředkovatele obchodu a zaměstnance společnosti, která obchod uzavřela, v jedné osobě, pokud zájemce o zprostředkování uplatňuje daňové náklady spočívající v provizi dle smlouvy o zprostředkování. Teprve v případě, pokud by platné právo uplatnění daňových nákladů za situace takového souběhu nevyklučovalo, zabýval by se zdejší soud skutkovou otázkou, zda stěžovatel daňové náklady za provize ze smluv o zprostředkování prokázal.

[31] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu „[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy“.

[32] Konstantní judikatura správních soudů v otázce aplikace § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů dovodila, že při posuzování daňově uznatelných nákladů je nutné vždy zohlednit ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011 - 69, všechna rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Výdaje lze daňově uznat, pokud je „[...] poplatník: 1/ skutečně vynaložil, 2/ vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3/ vynaložil v daném zdaňovacím období, 4/ o nichž tak stanoví zákon. [...] Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73).

[33] Naopak daňově uznatelné nejsou náklady, které jsou spojené s transakcí, jejímž jediným smyslem je získání nelegitimního daňového zvýhodnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108). Přitom je nutné ale zohlednit i skutečnost, že daňové právo může mít zcela odlišná kritéria pro kvalifikaci právních jednání než právo civilní; plnohodnotné daňové účinky může například mít i absolutně neplatný právní úkon (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 - 200, č. 2489/2012 Sb. NSS).

[34] I když by určitý náklad mohl být daňově uznatelný, nemusí se daňovému subjektu ve všech případech podařit prokázat. V citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 30/2007 - 73 Nejvyšší



pokračování

správní soud dále k uplatnění daňových nákladů konstatoval, že „[p]rokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení“.

[35] Nejvyšší správní soud vycházel dále ze závěrů rozsudku Městského soudu ze dne 31. 3. 2006, č. j. 9 Ca 95/2004 - 35, č. 1506/2008 Sb. NSS. Městský soud zde posuzoval situaci, v níž chtěl daňový subjekt (mandant) uplatnit provizi vyplacenou na základě uzavřené mandátní smlouvy. Mandatář byl přitom rovněž zaměstnancem společnosti, se kterou měl obchody jménem daňového subjektu uzavírat. Městský soud posoudil naplnění kritérií dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a na základě skutkových zjištění dospěl k závěru, že daňový subjekt neprokázal daňovou účinnost uplatněného výdaje.

[36] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že právní názor městského soudu v citovaném judikátu je možné přiměřeně aplikovat i na nyní posuzovaný případ. Daňová uznatelnost výdajů na provizi ze zprostředkovatelské smlouvy mezi daňovým subjektem (zájemcem) a fyzickou osobou, která ve vztahu k daňovému subjektu vystupuje jako (i) zprostředkovatel obchodu daňového subjektu se společností a (ii) zaměstnanec společnosti, jenž je pověřen výlučným sjednáváním a uzavíráním těchto obchodů za společnost, je možná při splnění podmínek v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a požadavků, které dovodila judikatura správních soudů. Zároveň je nad rámec již vymezených kritérií vhodné přihlídnout i k tomu, že přijímání zprostředkovatelské provize zaměstnancem od třetí osoby za služby, které jsou jeho běžnou pracovní náplní, není zcela běžné [srovnej § 301 písm. d) na konci a § 304 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce]. Z důvodu možného souběhu náplně zaměstnání s úkoly zprostředkovatele i střetu zájmů zaměstnance se zaměstnavatelem je proto možné klást na daňový subjekt vyšší nároky na prokázání tvrzených skutečností ohledně daňově uznatelných výdajů, resp. jejich úzké souvislosti se získáním zdanitelných příjmů. V určitých případech nelze ani opomenout skutečnost, že posuzovaná právní konstrukce může být za určitých okolností i trestněprávně postižitelná (srovnej § 331 a § 332 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník).

[37] Stěžovatel namítá, že zprostředkovatelská provize vyplacená Ing. K. byla nutnou podmínkou pro nákup zvířat od K+K, a proto se jednalo o výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Domnívá se, že doloženými fakturami prokázal formální stránku uskutečněných výdajů, a dále odkazoval na výpověď Ing. K. ze dne 19. 9. 2012 a výpověď Ing. K. Nejvyšší správní soud posoudil skutkový stav zachycený ve správním spise, dospěl ale k závěru, že stěžovatel daňově uznatelné výdaje na provizi ze zprostředkovatelské smlouvy neprokázal.

[38] Nejvyšší správní soud se předně neztotožňuje se stěžovatelem v otázce úplnosti a bezrozpornosti předložených dokladů. Obě smlouvy o zprostředkování (bod 20 a 21) jsou zcela obecné a není v nich žádným způsobem stanovena výše či způsob určení provize. Stejně neurčité jsou vystavené faktury, které nespécifikují ani konkrétní zprostředkované obchody, ani způsob, jakým byla určena provize. Navíc finanční orgány dospěly k závěru, že vystavené faktury neodpovídaly evidenci stěžovatele, kterou doložil. Ze samotných listin, které stěžovatel správci daně předložil, tak není jasné, za jaké obchody byly provize vyplaceny a jakým způsobem byla vypočtena výše provize.

[39] Ačkoli se stěžovatel dále odvolává především na výslech Ing. K. ze dne 19. 9. 2012 (bod 27), který odpovídá jeho tvrzením, je tuto výpověď nutné posuzovat vzhledem k dalším

okolnostem případu, zejména k výsledku Ing. K. ze dne 8. 12. 2011 (bod 25). Během tohoto výsledku nebyl Ing. K. schopen potvrdit, že účtována byla provize z prodeje zboží K+K, a nevyloučil možnost, že mohla být v celkové ceně provize zahrnuta. Ke zprostředkování prodeje skotu pro stěžovatele uvedl, že z převážné části spočívalo ve zprostředkování nákupů od cizích dodavatelů, respektive poskytování informací o možnosti obchodů. Specifické znalosti, které byly obsahem zprostředkovatelských služeb, Ing. K. popsal jako fundované znalosti trhu s hospodářskými zvířaty a přístup k informacím o obchodech. Zároveň potvrdil, že poskytoval stěžovateli takové informace, na základě kterých stěžovatel uzavíral obchodní smlouvy s dodavatelem skotu. Naproti tomu ve výpovědi ze dne 19. 9. 2012 (bod 26) Ing. K. uvedl, že pokud by stěžovatel neuhradil dohodnuté faktury, neobdržel by ani informace, ani zboží od K+K. Zároveň uvedl, že faktury za zprostředkování byly z valné většiny z obchodů a část byla za poskytnuté informace, přičemž velkou část tvořily i obchody s K+K.

[40] Nejvyšší správní soud shledal obě výpovědi nekonzistentní. Zatímco v prvním výsledku Ing. K. neodpovídal zcela na položené otázky a pouze připustil, že v celkové ceně skotu mohla být zahrnuta i provize, ačkoli provizi účtoval zvláštními fakturami, v druhé výpovědi vypovídal přímo a provizi označil za nutnou podmínku pro vznik obchodů mezi stěžovatelem a K+K. Zároveň v prvním případě vypovídal Ing. K. o zprostředkování obchodů s cizími dodavateli, zatímco ve druhé výpovědi uvedl, že většina účtované provize se vztahuje k zprostředkování obchodů s K+K. Správce daně přitom pokládal již během prvního výsledku právě otázky ke zprostředkování obchodů stěžovatele s K+K. Rozpory ve výpovědích Ing. K. hodnověrným způsobem nevysvětlil. Z výpovědi Ing. K. ze dne 10. 12. 2012 (bod 27) pouze vyplývá, že Ing. K. sjednával a uzavíral obchody za K+K a že Ing. K. o jeho činnosti proti zájmům K+K nevěděl. Ani z těchto svědeckých výpovědí především není možné zjistit, jaké konkrétní obchody Ing. K. stěžovateli zprostředkoval, ani jak byla stanovena přesná výše provize.

[41] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že uvedené výpovědi nejsou ve vzájemném kontextu dostatečně určité a věrohodné, aby bylo možné na jejich základě konstatovat, že stěžovatel unesl důkazní břemeno ohledně tvrzených výdajů na zprostředkovatelské provize. Žalovaný správně považoval druhou výpověď Ing. K. za účelovou. Neprokázal-li stěžovatel, že mu Ing. K. poskytoval ve vztahu ke K+K zprostředkovatelskou činnost, vystupoval Ing. K. v obchodech mezi stěžovatelem a dodavatelem jako zaměstnanec Ing. K. Pokud tedy krajský soud dospěl k závěru, že Ing. K. vystupoval ve vztahu ke stěžovateli v pozici zaměstnance K+K, nikoli v pozici zprostředkovatele, odpovídá toto hodnocení prokázanému skutkovému stavu.

[42] Jelikož stěžovatel neprokázal, že výdaje vydané na zprostředkovatelské provize byly ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů daňově uznatelné, finanční orgány postupovaly správně, pokud za částku odpovídající neoprávněně vykázaným nákladům stěžovateli dodatečně doměřily daň.

[43] Kasační námitka proto není důvodná.

### III. b)

#### Neprovedení důkazu trestním spisem

[44] Stěžovatel dále brojí proti tomu, že finanční orgány neprovedly důkaz trestním spisem ve věci Ing. K., který by potvrdil, že zaplacení provize bylo nutnou podmínkou pro sjednání obchodu, neboť ve stejném postavení mohly být i jiné daňové subjekty, jejichž identifikace měla být ve spise uvedena.

pokračování

[45] Podle § 8 odst. 1 daňového řádu „[s]právce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo“.

[46] Správní soudy již opakovaně vykládaly postup hodnocení důkazu dle daňového řádu. Samotné „[h]odnocení důkazů je myšlenková činnost, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti)“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 7 Afs 128/2006 - 67). Zároveň lze uvést k hodnotě závažnosti důkazu, že „[o]becně platí, že správní orgán nemusí z navrhovaných důkazů provést ty důkazy, jimiž mají být prokázány skutečnosti, které jsou pro posouzení projednávané věci nerozhodné a právně nevýznamné. Na drubou stranu, rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože nebylo prokázáno jeho tvrzení [...], pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provedl navržené důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést zásadně jen tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány“ (rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002 - 35, č. 39/2003 Sb. NSS).

[47] Ačkoli je možné za důkazní prostředky využít i podklady, které správce daně získá od jiných orgánů veřejné moci (§ 93 odst. 2 daňového řádu), zákon zjevně upřednostňuje v souladu se zásadou přímosti provádění důkazů bezprostředním výsledkem svědků před čtením protokolů o svědeckých výpovědích (§ 93 odst. 3 daňového řádu). Smyslem je, že správce daně i daňový subjekt se mohou, oproti statickému čtení protokolu, při výslechu svědka doptat na skutečnosti, které jsou pro daný případ potřebné. Zároveň nezprostředkovaný výslech umožňuje správci daně udělat si úsudek i o osobě svědka. Svědeckou výpověď upřednostňovala i judikatura vztahující se k předchozímu procesnímu předpisu – zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Zároveň zdejší soud poukazuje na to, že důkazní hodnota výpovědi obviněného v trestním řízení může být do značné míry ovlivněna tím, že se jedná i o obhajobu. Provedení důkazu listinou, která zachycuje takovou výpověď, omezuje zásadu bezprostřednosti dokazování (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 57, č. 1936/2009 Sb. NSS).

[48] S ohledem na shora uvedené dospěl zdejší soud k závěru, že nebylo potřebné provést důkaz trestním spisem. Stěžovatel chtěl trestním spisem prokázat, že ve stejném postavení jako on, mohly být i jiné daňové subjekty. Předmětem dokazování byl ale pouze vztah mezi stěžovatelem a Ing. K. Pokud by z trestního spisu vyplynulo, že i jiné daňové subjekty poskytovaly Ing. K. zprostředkovatelskou provizi, nebylo by možné z tohoto zjištění samo o sobě dovodit, že provize uhrazená Ing. K. stěžovatelem představuje náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Navrhovaný důkazní prostředek proto nebyl z tohoto pohledu pro daňové řízení relevantní.

[49] Pokud chtěl stěžovatel trestní spisem prokázat, že zprostředkovatelská provize byla nutnou podmínkou pro sjednání obchodů s K+K, zdejší soud odkazuje na zásadu bezprostřednosti dokazování, na základě níž je třeba upřednostnit důkazy, které lze provést nezprostředkovaně přímo před správcem daně. Pokud bylo možné vyslechnout Ing. K., nebyl dán důvod k tomu, aby byla jeho výpověď nahrazována či doplňována protokolem o jeho výpovědi z trestního řízení, kde vystupoval v pozici obviněného. Nejvyšší správní soud ze spisového materiálu zjistil, že správce daně vyslechl Ing. K. dvakrát (body 24 a 26) a u obou výslechů byl přítomen zástupce stěžovatele, který mohl svědkovi klást doplňující otázky. Stěžovatel tak nebyl krácen na možnosti vyslechnout svědka ke skutečnostem, které považoval za potřebné. Jak bylo výše uvedeno, jedním z důvodů vedoucích k závěru o neprokázání

předmětných nákladů bylo i to, že ani ze stěžovatelem předložených listin, ani z provedených svědeckých výpovědí nebylo možno ověřit, za jaké konkrétní obchody, které měl stěžovateli zprostředkovat Ing. K., měla být stěžovatelem uplatňovaná provize vyplacena. K této otázce ovšem nebylo možno ze spisů orgánů činných v trestním řízení nic zjistit, neboť jimi šetřené jednání Ing. K. se netýkalo obchodů se stěžovatelem.

[50] Jelikož žalovaný ani krajský soud nepochybili, když neprovedli navržený důkaz trestním spisem, není ani tato kasační námitka důvodná.

### III. c) Ostatní námitky

[51] Stěžovatel se dále dovolává ochrany své dobré víry, protože se domníval, že zprostředkovatelské provize mezi ním a Ing. K. byly domluveny i v rámci podniku Ing. K. Zároveň Ing. K. a Ing. K. měli společnou kancelář, a proto stěžovatel neví, jak mohl on sám odhalit podvodné jednání Ing. K., pokud ho neodhalil Ing. K. Stěžovatel odkazuje na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, podle níž prokazuje míru účasti daňového subjektu na daňovém podvodu správce daně.

[52] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. „[k]asační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jebož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl“.

[53] Podle § 109 odst. 5 s. ř. s. „[k]e skutečností, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřiblíží“.

[54] Nejvyšší správní soud k námitkám ohledně dobré víry a judikatury Soudního dvora Evropské unie uvádí, že je stěžovatel poprvé uplatnil až v řízení před zdejší soudem, ačkoli mu nic nebránilo v tom, aby je uplatnil již v řízení před krajským soudem. Jelikož jsou tyto námitky nepřijatelné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), zdejší soud se jimi nezabýval (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, č. 1743/2009 Sb. NSS; ze dne 29. 12. 2005, č. j. 1 Ads 1/2004 - 47; ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, č. 419/2004 Sb. NSS). Zároveň zdejší soud nepřihlédl ani k tvrzení ohledně společné kanceláře Ing. K. a Ing. K., protože se jedná o skutečnost uplatněnou po vydání rozsudku krajského soudu (§ 109 odst. 5 s. ř. s.).

[55] Pouze nad rámec odůvodnění zdejší soud uvádí, že stěžovateli byla daň doměřena nikoli pro jeho účast na daňovém podvodu, nýbrž proto, že neprokázal výdaje (náklady) uvedené v daňovém přiznání. Jím namítaná judikatura Soudního dvora se navíc týká daně z přidané hodnoty, jejíž právní úprava byla harmonizována směrnicemi EU, zatímco stěžovateli byla doměřena daň z příjmů fyzických osob.

### IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[56] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji zdejší soud zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[57] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo

pokračování

na náhradu nákladů tohoto řízení. Žalovanému potom zdejší soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože konstantní judikatura zpravidla neumožňuje přiznat správním orgánům náhradu nákladů řízení nepřesahujících rámec běžné úřední činnosti (například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20, ze dne 7. 1. 2015, č. j. 1 Afs 225/2014 - 31, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

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

V Brně dne 31. srpna 2015

JUDr. Dagmar Nygrínová  
předsedkyně senátu