



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **PARKO GROUP, s.r.o.**, se sídlem nám. T. G. Masaryka 1280, Zlín, zast. JUDr. Janem Skřípským, Ph.D., advokátem se sídlem Sokolská tř. 21, Ostrava – Moravská Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2014 č. j. 12300/14/5000-14204-701858, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 4. 2016, č. j. 22 Af 90/2014 – 33,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání stěžovatelky a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 6. 2013, č. j. 1891818/13/3201-24803-801758, kterým byla stěžovatelce na základě daňové kontroly dodatečně vyměřena za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 daň z příjmů právnických osob ve výši 1 037 820 Kč a zrušena daňová ztráta ve výši 284 655 Kč.

[2] Předmětem sporu je částka ve výši 4 920 000 Kč bez DPH, uplatněná v daňově uznatelných nákladech stěžovatelky, deklarovaná jako odměna za službu spočívající v zajištění strategických partnerů na mezinárodní konferenci pořádanou Správou státních hmotných rezerv (dále jen „SSHR“) v Praze od 30. 9. – 2. 10. 2008, fakturovaná společností NEXUS PUBLISHING s. r. o. (FP č. 8/106 na celkovou částku 5 854 800 Kč). Dle krajského soudu, jakož i správců daně stěžovatelka daňovou účinnost sporného výdaje – zprostředkovatelské

provize - ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném za projednávané období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neprokázala.

[3] Platnost zprostředkovatelské smlouvy sama o osobě neprokazuje daňovou účinnost výdaje - sjednané provize. Podmínkou daňové účinnosti je souvislost s alespoň potenciálním získáním, zajištěním či udržením příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

[4] Krajský soud k namítané neudržitelnosti výkladu, kdy je stěžovatelka na jedné straně soukromoprávně zavázána vůči zprostředkovateli, současně však není tento její závazek uznán za daňově účinný, odkázal na to, že Ústavní soud již v roce 2001 vyslovil, že podle ústavních zásad ukládání daní a jejich správy finančními orgány je v souladu s Ústavou takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje. Stát by potom jen s obtížemi plnil své úkoly, neboť by nemohl vybírat daně z příjmů v dostatečné výši. Možnost posuzování skutečné povahy uvedených výloh není v rozporu s principem smluvní svobody. Úpravu veřejnoprávních vztahů nelze zcela srovnávat s úpravou soukromoprávních vztahů. V moderním právním státě není a nemůže být smluvní svoboda neomezená. Nelze ji zneužít k jednání neslučitelnému s veřejným zájmem, jakým řádný výběr daní nepochybně je.

[5] Jak zdůrazňuje i Nejvyšší správní soud ve své bohaté, dlouhodobé a konstantní judikatuře (za všechny srov. např. rozsudek ze dne 26. 2. 2007 č. j. 8 Afs 101/2005 - 63), plnění na základě smlouvy se zástupcem či zprostředkovatelem nemůže daňový subjekt zahrnout do daňově uznatelných výdajů, pokud zástupce či zprostředkovatel zůstal zcela nečinný a za daňový subjekt nikterak nevystupoval.

[6] Jakkoli stěžovatelka doložila smluvní vztah se zprostředkovatelem, netvrdila a neprokázala žádnou činnost vyvinutou zprostředkovatelem či jeho subdodavateli. V tomto směru neunesla důkazní břemeno, které jí podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tížilo.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[8] Po rekapitulaci dosavadního stavu namítá, že okolnosti uváděné v judikatuře Ústavního soudu nebyly v projednávané věci naplněny. Nelze totiž konstatovat, že by náklady nevynaložila, tyto byly nepřiměřené, nesouvisely s její podnikatelskou činností, resp., že by jakkoliv zneužívala práva soukromého k jednání neslučitelnému s veřejným zájmem.

[9] Ujednání čl. IV. odst. 5 písm. b) zprostředkovatelské smlouvy bylo eufemicky řečeno výsledkem vysoké kontraktační obratnosti zprostředkovatele a snahy stěžovatelky o udržení příjmů, kdy je nutné skutečně připustit, že za dané situace se stěžovatelka jako velmi obratný kontrahent neprojevila. Dle jejího názoru však není možné jí to se zohledněním všech okolností a nutnosti rychlého a pokud možno správného rozhodnutí přičítat k tíži a trestat ji prostřednictvím práva daňového znovu.

[10] Odkazuje na své žalobní argumenty a uvádí: 1) je prokázáno, že byla uzavřena platná zprostředkovatelská smlouva, jejíž předmět je vymezen tak, že zprostředkovatel bude

pokračování

pro stěžovatelku vyvíjet činnost směřující k tomu, aby měla příležitost uzavřít smlouvy o reklamní propagační spolupráci s partnery, kteří mají zájem o poskytnutí reklamy na mezinárodní konferenci SSHR, konané ve dnech 30. 9. až 2. 10. 2008 a stěžovatelka se zavázala zaplatit zprostředkovateli provizi za podmínek výslovně sjednaných v této smlouvě; 2) byla prokázána relevantní činnost zprostředkovatele, protože SSHR ČR písemně stěžovatelce potvrdila, že souhlasí s tím, aby pro ni zprostředkovatel vykonával v této věci činnost, tzn., že musela mj. zjistit, zda se touto činností zabývá, zda je to seriózní partner, který je reálně schopen výsledku; 3) smluvní jednání probíhala za situace, kdy stěžovatelka byla přinejmenším motivována snahou zajistit udržení příjmů, protože jí reálně hrozila ztráta až 3 miliard korun, neboť byla dle smlouvy povinna hradit do této částky náklady konference SSHR ČR, pokud se jí nepodaří zajistit potřebné sponzorské dary; 4) stěžovatelka uzavřela řádnou smlouvu se SSHR ČR a tato byla zcela specifická i z pohledu její obvyklé podnikatelské činnosti, nicméně šlo o zajímavou podnikatelskou příležitost, která byla závislá na prokázání schopnosti stěžovatelky - zajistit zajímavé sponzory konference a 5) veškeré kontrakty uzavřel a jednání vedl jménem stěžovatelky pan. Josef Kořének., který však, bohužel dne X zemřel.

[11] V souvislosti s podanou žalobou je nasnadě námitka zmocnění jiného zástupce v daňovém řízení. Pokud by bylo řízení zahájeno až se zástupkyni Mgr. Janou Slámovou a nikoliv s nikým nezmocněným panem D., pak správce daně nebyl již oprávněn zahájit kontrolu v zákonné lhůtě, neboť došlo k prekluzi, k níž musí soud přihlídnout ex offo.

[12] Navrhuje rozhodnutí krajského soudu, jakož i rozhodnutí správců daně zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že platná zprostředkovatelská smlouva sama o sobě daňovou účinnost sporného výdaje neprokazuje. Jak již uvedl v napadeném rozhodnutí, stěžovatelka uzavřela v červnu 2008, to je ještě před uzavřením zprostředkovatelské smlouvy ze dne 14. 7. 2008 dvě smlouvy o reklamní a propagační spolupráci při konání uvedené mezinárodní konference v celkovém rozsahu přesahujícím 8 000 000 Kč.

[14] Sporná částka je navíc výrazně vyšší než případná provize dle předložené zprostředkovatelské smlouvy. V řízení před správními orgány ani v řízení před krajským soudem stěžovatelka netvrdila, ani neprokázala žádnou činnost ze strany zprostředkovatele či jeho subdodavatelů.

[15] K výtce, že správce daně jednal s panem D., žalovaný poukazuje na skutečnost, že krajský soud tuto výtku nevyhodnotil jako řádně uplatněný žalobní bod.

[16] Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejprve se soud zabýval otázkou prekluze, ke které soud přihlíží i bez námítky. Po uplynutí lhůty pro stanovení daně zaniká pravomoc správce daně stanovit daň pro dané

zdaňovací období. Pokud by bylo právo vyměřit daň prekludováno, musela by rozhodnutí správce daně být zrušena. Judikatura správních soudů dále dovodila, že do uplynutí prekluzivní lhůty musí být daň stanovena pravomocně, nepostačuje pouze vydání prvoinstančního rozhodnutí o ní.

[19] Stěžovatelka v kasační stížnosti jen velmi neurčitě namítá nezákonné zahájení daňové kontroly z důvodu jednání správce daně s neoprávněnou osobou. Ze správního i soudního spisu soud ověřil, že takovou výtku nevznesla ani v průběhu daňového řízení ani v průběhu daňové kontroly. V žalobě konstatovala, že je překvapena úkony pana D. a žádala, aby bylo přihlíženo jen k jeho žádostem o prodlužování lhůt ve věci prokazování správcem daně požadovaných skutečností, v ostatním mělo být přihlíženo jen k úkonům Ing. Slámové. Stěžovatelka dále uvedla, že se nahlédnutím do spisu seznámí s důvody, pro které bylo s tímto zástupcem jednáno. Lze proto souhlasit s krajským soudem, že ve věci zastupování stěžovatelky před správcem daně žádná přezkoumatelná žalobní námitka vznesena nebyla. Námitku prekluze považuje soud za ryze účelovou.

[20] Prekluzivní lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2008 by skončila dne 31. 12. 2011. Ze spisu soud ověřil, že daňová kontrola za uvedené období byla zahájena dne 26. 8. 2011 (se zplnomocněným zástupcem stěžovatelky L. D. - plná moc založena na l. č. 25 správního spisu). Ten stěžovatelku zastupoval i při zahájení a průběhu daňové kontroly za zdaňovací období roku 2009, jakož i související daňové kontroly na dani z přidané hodnoty. Tento zástupce také se správcem daně jednal až do 27. 2. 2012, kdy správci daně došla nová plná moc pro daňovou poradkyni Ing. Slámovou (plná moc ze dne 6. 2. 2012). Konec lhůty pro vyměření daně připadl v důsledku zahájení daňové kontroly na 26. 8. 2014 (viz § 148 odst. 3 daňového řádu). K pravomocnému dodatečnému vyměření daně došlo žalobou napadeným rozhodnutím dne 23. 5. 2014, tj. v rámci prekluzivní lhůty pro vyměření daně.

[21] Ke spornému výdaji - zprostředkovatelské provizi - soud ze správního spisu ověřil, že stěžovatelka ve zdaňovacím období roku 2008 odmítla zprostředkovateli uhradit celou fakturovanou částku, neboť jak sama uvedla, většinu sponzorů zprostředkovatel nezajistil a stěžovatelka si je musela zajistit sama. Ten však argumentoval čl. IV. bodu 5 písm. b) zprostředkovatelské smlouvy, podle kterého mu dle jeho tvrzení vznikne nárok na provizi v plné výši i za situace, kdy nezprostředkoval ani jediného partnera (sponzora). Takový jeho smluvní nárok uznává i stěžovatelka. Ze spisu je dále patrné, že zprostředkovatel je společností, která je pro místně příslušného správce daně dlouhodobě nekontaktní, v deklarovaném sídle nesídlí, nereaguje na výzvy správce daně a o její činnosti není nic známo. Přiznání za zdaňovací období roku 2008 tato společnost nepodala. Stěžovatelka celou fakturovanou částku zahrнула do daňově uznatelných nákladů za zdaňovací období roku 2008.

[22] Z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon. Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný.

[23] V daňovém řízení platí, že důkazní břemeno vždy prvotně stíhá daňový subjekt, neboť ten podává daňové přiznání, v něm něco tvrdí a důkazní břemeno jej stíhá v rozsahu tohoto tvrzení. V případě pochybností o faktickém vynaložení určitého výdaje, je třeba, aby byly pochybnosti věrohodným způsobem vyvráceny a daňový subjekt své důkazní břemeno unesl. Tak tomu v projednávané věci nebylo.

pokračování

[24] Důkazní prostředky, které stěžovatelka předložila (smlouva, faktura) samy o sobě ještě nejsou způsobilé prokázat konkrétní činnost zprostředkovatele. Ostatně sama stěžovatelka v průběhu daňového řízení (písemnost č. j. 94020/13) uvedla, že žádné důkazy o tom, které konkrétní partnery zprostředkovatel zajistil, nemá.

[25] Skutečnost, že SSHR písemně potvrdila, že souhlasí s činností zprostředkovatele, nevypovídá nic o jeho faktické zprostředkovatelské činnosti. Obdobně nic nevypovídá o konkrétním obsahu zprostředkovatelské služby jeho případná způsobilost takovou službu uskutečnit. Otázka kontraktační obratnosti zprostředkovatele, hrozící ztráta z podnikání či zajímavá podnikatelská příležitost jsou z tohoto úhlu pohledu zcela nepodstatné. Je věcí poplatníka, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika při sjednávání služeb pamatoval na svoji zákonnou povinnost vynaložení daňově uplatněných výdajů náležitě prokázat. V soukromoprávní rovině je nepochybně věcí obchodního rozhodnutí stěžovatelky, za co konkrétně je ochotna platit, ve veřejnoprávní rovině to však byla stěžovatelka, koho tížilo důkazní břemeno ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a byla to stěžovatelka, která žádným věrohodným způsobem neprokázala, že jí byla ze strany zprostředkovatele jakákoliv činnost poskytnuta. Stěžovatelkou vynaložený výdaj nemůže být daňově účinný, neboť se zajištěním, udržením či dosažením stěžovatelčiných příjmů žádným způsobem nesouvisí.

[26] Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani úmrtí Josefa Kořénka, který údajně jednal jménem stěžovatelky v rozhodné době vedl. Stěžovatelka je společnost s ručením omezeným, jejímž jednatelem byl v rozhodné době Petr Kořenek, který také přiznání jménem stěžovatelky za zdaňovací období roku 2008 podal.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížností zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[28] O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádnému z účastníků se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 15. prosince 2016

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu