



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci žalobce **KRAK-CHEM Sp. z o.o. – organizační složka**, se sídlem Otovice, K Panelárně 140, zastoupeného RNDr. Peterem Ferencem, daňovým poradcem se sídlem Praha 7, U Průhonu 5, proti žalovanému **Odvolacímu finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7.3.2014, č.j. 5897/14/5000-14201-706481,

t a k t o:

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

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadené rozhodnutí.

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7.3.2014, č.j. 5897/14/5000-14201-706481 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „prvoinstanční orgán“) ze dne 21.3.2013, č.j. 212334/13/2401-24803-404765 a č.j. 212386/13/2401-24803-404765 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“), a tato rozhodnutí byla potvrzena.

Prvoinstančními rozhodnutími byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010.

II. Žaloba.

V bodě I. žaloby žalobce namítal, že z více míst v textu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že se žalovaný odvoláním dostatečně podrobně nezabýval, na vícero námitek žalobce vůbec nereagoval a při svém posouzení průběhu řízení v prvním stupni vycházel pouze z těch částí zprávy o daňové kontrole ze dne 5.3.2013, které sestavoval správce daně. Zjištěné skutečnosti a výpovědi svědků hodnotil pouze z jeho subjektivních, často nelogických a předpisy nikterak nepodložených úvah. Tím bezesporu žalovaný porušil ustanovení § 102 odst. 3, § 114 odst. 2 první věta, ale také § 92 odst. 2 a odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť neprokázal existenci skutečností vyvracejících žalobcem nad rámec výzvy správce daně uplatněných listinných důkazních prostředků. Jako flagrantní příklad nedostatečného pročtení odvolání a tedy porušení § 102 odst. 3 daňového řádu, lze uvést tvrzení žalovaného na straně 14 napadeného rozhodnutí, 11. řádek odspodu, kde žalovaný uvádí: „*K průběhu šetření jste předložili správci daně zápisy z kontrolních dnů, ale v žádném z nich se výše tvrzené skutečnosti nenacházejí*“. Přitom v posledním odstavci oddílu II.4.1. odvolání žalobce upozorňuje na obsah protokolu ze dne 12.4.2013: „*DS nahlížením do spisu dne 12.4.2013 zjistil, že zápisy z kontrolních dnů ve spisu nejsou založeny*.“ Také v žádném protokolu v průběhu řízení není uvedeno, že by tyto zápisy daňový subjekt předložil. Žalovaný na uvedenou námitku nikterak nereagoval, pouze opsal nedoložené tvrzení prvostupňového správce daně ze zprávy. K tomu žalobce poukazuje na náleze ze dne 1.7.2005, sp. zn. IV. ÚS 29/2005, v němž Ústavní soud uvedl, že „*důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí*“. Žalovaný tvrdil, že má od žalobce zápisy z kontrolních dnů, to však nebyl schopen prokázat.

V bodě II. žaloby žalobce namítal, že v popisu skutkového stavu v 1. části rozhodnutí žalovaný, mimo výše uvedené, vynechal jakýkoliv odkaz na žalobcem předložené důkazní prostředky a k jejich obsahu se nevyjádřil, i když je žalobce zmiňuje v odvolání. Byly to hlavně: a) Vybrané krycí listy ze tří rozpočtů, předložených do doby uzavření smlouvy o dílo mezi společností TRANSPOL jako objednatel a KRAK-CHEM jako zhotovitelem ze dne 25.5.2007, které prokazují, že v původním návrhu rozpočtu z října 2006 na 273.294.769 Kč žalobce neuplatňoval žádnou „kompletační přírážku“ a ve schváleném rozpočtu SOD na částku 278.500.000 Kč byla „kompletační přírážka“ pouze v rozsahu 0,14 %, konkrétně 392.737 Kč. (V přílohách k podání z 2.5.2012, evidovaného u SD pod č.j. 170473/12). b) Tabulka „*Srovnání návrhu a schváleného rozpočtu*“ a podrobný rozpis cen díla v původním návrhu rozpočtu - názorněji prokazující skutečnost doloženou krycími listy popsány výše (Přílohy č. 1, č. 2a a č. 2b v podání 5.11.2012 pod č.j. 285290/12). c) Podrobný rozpis cen díla ve schváleném rozpočtu a vybrané krycí listy dokládající, že se nezměnily náplň ani rozsah prací, ale jednotkové ceny a že kompletační přírážka ve schváleném byla v rozsahu 0,14% ceny díla (Přílohy č. 3a a č. 3b v podání 5.11.2012). d) Tabulka s rozbořem navýšení výnosů v r. 2010 a srovnáním výše přírážek s celkovou fakturací za položku příslušné části díla (příloha č. 4 v podání 5.11.2012). Tato tabulka, mimo jiné, prokazuje, že tvrzení svědků nejsou v rozporu: Navýšení v dodatcích, které, jak uvedl pan O., požadoval investor a projektoval projektant, jsou kvantifikovány v ceně za položku a v té je zahrnuto navýšení v přírážkách, které do rozpočtu vložil svědek pan S. Žalovaný tím nepochybně porušil § 8 odst. 2, § 92 odst. 2, § 102 odst. 3 a § 114 odst. 2 daňového řádu. Žalobce konstatoval, že rovněž poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.7.2006, č. j. 2 Afs 83/2005 –

72: „při hodnocení dokazování je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Hodnocení důkazů však musí vycházet ze všech skutečností, které z daných důkazů plynou, přičemž nelze vyjmout pouze určité části důkazů a z těch vyvodit skutkové závěry obecné, zejména ne za situace, kdy všechny důkazy (nebo i jejich jednotlivé komponenty) nejsou jednoznačné, či jsou dokonce protikladné, V takovém případě je jediným východiskem zhodnotit veškeré skutečnosti, které se z daných důkazů podávají (...).“

V bodě III. žaloby žalobce namítal, že se žalovaný vůbec nevyjadřuje k opakované námitce žalobce, že prvostupňový správce daně po každém podání žalobce bez dalšího šetření sepisoval „Výsledek kontrolního zjištění“ čímž porušil ustanovení § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu, neboť své pochybnosti posoudil jako neprokázání tvrzení, tyto pochybnosti nevyjádřil, a tak neumožnil žalobci tyto pochybnosti vyvracet. (Od 1/2 str. 3 a začátek str. 4 Odvolání). Po výsleších svědků bez dalšího dokonce správce daně vyzval žalobce k projednání zprávy (sdělení z 24.9.2012, č.j. 258004/12/128932402387). Správce daně tím porušil také ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný tím porušil ustanovení § 102 odst. 3 a 114 odst. 2 daňového řádu.

Žalobce dále uvedl, že další text žaloby je rozdělen na dva oddíly. V oddílu A uvádí žalobce jednotlivá místa rozhodnutí týkající se celého sporu a svoje námitky k nim. Číslování bodů zavedl žalobce. Žalobce konstatoval, že v oddílu B uvádí rozbor jednotlivých podání a reakce správce daně a žalovaného na žalobcem nastolenou otázku, zda byly náklady na provizi zahrnuty do ceny díla.

A. Výběr podstatných částí rozhodnutí (od str.10) uvedené větou: „Odvolací orgán po přezkoumání v odvolacím řízení a v návaznosti na Vaše námitky uvedené v odvolání, sděluje následující stanovisko“. Jednotlivá konstatování žalovaného jsou dána žalobcem do uvozovek a jejich nejpodstatnější část je zvýrazněna tučným písmem.

1. „...správce daně se s jednotlivými důkazy vypořádal a tyto popsal ve Zprávě“ (str. 10 rozhodnutí) „...správce daně v průběhu daňové kontroly řádně posuzoval veškeré Vámi předkládané důkazní prostředky...“ (str. 7 rozhodnutí), „...byly správcem daně řádně posouzeny a zdokumentovány Vámi předkládané důkazní prostředky (str. 18 rozhodnutí). Žalobce konstatoval, že k uvedenému uvádí, že tato konstatování neodpovídají obsahu spisu, neboť správce daně sice ve zprávě jednotlivé námitky z podání žalobce relativně dobře popsal, ale ve svém stanovisku k námitce se většinou vyhnul hlavní myšlence námitky. Byly to hlavně: v úvodu zmíněná námitka k existenci zápisů z kontrolních dní, námitka k posouzení § 23 odst. 4 písm. e) zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, námitka ke zvýšení ceny v rozpočtu SOD k nabídkové ceně, námitka k extrémní výši přírážek uplatněných v dodatcích, námitka k uvedení služeb vedoucích k subdodávkám v zápisech z kontrolních dní, námitka k doplnění bodu 12 do SOD jednatelem, námitka k obsahu ustanovení § 642 a následující obchodního zákoníku. Žalobce konstatoval, že výše uvedené podrobněji specifikuje později a samostatně z důvodu, aby příliš neroztahoval text vlastní žaloby. Žalovaný porušil § 88 odst. 1 písm. f) a §102 odst. 3 daňového řádu, a §114 odst. 2 daňového řádu.

2. „daňový subjekt neprokázal samotné faktické uskutečnění plnění dle Smlouvy o zprostředkování akce a související technické pomoci ze dne 22.11.2006 mezi společnostmi

KRAK-CHEM (zájemce) a společností TIP, spol. s r.o. (zprostředkovatel) (dále jen SOZ) a jím předložené důkazní prostředky nebylo možno osvědčit jako důkazy prokazující oprávněnost zahrnutí předmětné provize do nákladů daňově uznatelných.“ (str. 10 Rozhodnutí) To je konstatování žalovaného, se kterým žalobce nesouhlasí.

3. „osobou oprávněnou jednat za zprostředkovatele (společnost TIP) a třetí osobu (společnost TRANSPOL tj. stavebník) jedna a tatáž osoba, a to pan Ing. L.H. Osoba Ing. H. tedy jednala „sama se sebou“ a zjištěné informace „předával sám sobě“, to popírá základní dikci ust. § 642 Obchodního zákoníku, žádnému jednání mezi společností TIP a společností TRANSPOL nemohlo dojít.“ (str. 12 rozhodnutí) Námitky k uvedenému podal žalobce také v odvolání (bod 11.4.3 a 11.5.2 písm. c), žalovaný v rozhodnutí nereaguje, čím porušil §102 odst. 3 a §114 odst. 2 daňového řádu. Žalobce zde odkazuje na rozsudek Nejvyššího soudu sp.zn. Cdo 3418/2008 ze dne 30.9. 2009, kde soud konstatoval: „Ze samotné skutečnosti, že hospodářské smlouvy podepsaly za obě smluvní strany stejné osoby, jejich neplatnost dovozovat nelze (srov. v této souvislosti rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 24.2.2009, sp. zn. 29 Cdo 3864/2008, jenž je veřejnosti k dispozici na webových stránkách Nejvyššího soudu a jehož závěry se plně prosadí i v režimu hospodářského zákoníku).“ Pokud tedy mohou dvě společnosti, zastupované toutéž osobou jednat o uzavření obchodní smlouvy a tuto celou následně realizovat, nepochybně také mohou jednat o tom, aby jedna z těch společností přidělila zakázku třetí osobě. Podle žalobce je tvrzení žalovaného pouhou spekulací nepodloženou předpisy. Žalovaný vytváří právní domněnku bez doložení podle § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu.

4. „Jednání o nasmlouvání, resp. provedení stavby a o její ceně se tedy konala před podepsáním Smlouvy o zprostředkování tzn., že služby k zprostředkování od společnosti TIP nebylo zapotřebí.“ (str.12 rozhodnutí) Žalovaný zde nereagoval na námitku žalobce (v bodě 11.4.3 odvolání), že existovali další zájemci o tutéž zakázku a zprostředkovatel mohl ovlivnit objednatele tak, že ten vybral žalobce. Zde žalobce poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.2.2005, č.j. 1 Afs 54/2004 - 125: „správce daně je povinen za situace, kdy v řízení vyjde najevo skutečnost, která svědčí ve prospěch daňového subjektu, tuto vyhodnotit, případně v součinnosti s daňovým subjektem činit kroky k jejímu prokázání či vyvrácení.“ Žalovaný také uvádí nepodložené konstatování správce daně a také žalovaného, že druhou nabídku žalobce předložil jednateli společnosti TRANSPOL ing. L.H. Ano, nabídku žalobce předložil ing. H., ale ten byl také jednatelem zprostředkovatele, takže nelze jednoznačně tvrdit, že druhá nabídka byla předložena společnosti TRANSPOL. Žalobce je přesvědčen, že konstatování, zda ing. H. jednal za objednatele - společnost TRANSPOL, nebo za zprostředkovatele - společnost TIP, nutno posuzovat podle toho, v čí prospěch jednání směřuje. Pokud byla předložena další nabídka cenově podstatně vyšší, a to bez toho, aby se zvětšil objem prací, tak ta nemohla být předložena jednateli objednatele, kterého přirozeným zájmem je udržet cenu na nejnižší možné úrovni. Žalobce si nemohl dovolit nabídnout objednateli tutéž práci za vyšší cenu, než sám navrhnul v prvním rozpočtu. Je proto zřejmé, že tuto vyšší cenu navrhnul po dohodě se zprostředkovatelem, který následně prosazoval její přijetí u objednatele. Žalovaný porušil § 92 odst. 2, §102 odst. 3 a § 114 odst. 2 daňového řádu.

5. „Jediným důkazním prostředkem prokazujícím zprostředkování je dle názoru Vaší společnosti ujednání uvedené ve Smlouvě o dílo v čl. III odst. 12. Zde je uvedeno, že obě

smluvní strany berou na vědomí, že ve věcech cenového a materiálového poradenství a obstaravatelské činnosti vedoucí k zajištění subdodavatelství je určena společnost TIP.“ (str. 13 Rozhodnutí). Ano, podle žalobce šlo původně o jediný listinný důkaz, že společnost TIP se společností objednatele - TRANSPOL před uzavřením smlouvy o dílo jednala. Ale žalobce od začátku řízení předkládal nepřímé, ale listinné důkazy, o kterých zpočátku ani žalobce nemyslel, že by nepřímými důkazy mohly být. Žalobce si uvědomil, že jde o nepřímé důkazy o uskutečnění zprostředkování, až v podání dne 22.11.2012 (vedeného pod č.j. 295094/12). Nepřímými důkazy byly doklady o tom, že cena díla byla o výši provize, usmlouvané v SOZ, navýšena ve dvou částkách, ta první již v ceně díla podle SOD, tou druhou bylo navýšení v dodatcích k SOD. K tomu ale správce daně ani žalovaný nepřihlíděli. Konstatování žalovaného, že podle názoru společnosti Krak-chem je jediným důkazním prostředkem prokazujícím zprostředkování ujednání ve SOD čl. III odst. 12, nezohledňuje podání z 22.11.2012 ani odvolání, neodpovídá proto obsahu spisu. Žalovaný porušil § 92 odst. 2, §102 odst. 3 a § 114 odst. 2 daňového řádu.

6. „*Správce daně má k dispozici 2 Smlouvy o zprostředkování, které získal z účetní korespondence Vaší společnosti v průběhu daňové kontroly. Obě jsou datovány dnem podpisu 22.11.2006 a jsou smluvními stranami podepsány.*“ (str.13 rozhodnutí) Žalovaný v rozhodnutí klade žalobci k tíži, že důvod změny a neplatnosti SOZ neuvedl, ani nedoložil písemné ujednání o změně smlouvy. Žalobce namítá, že v žádném z dokumentů sepsaných v daňovém řízení, ani ve zprávě, skutečnost, že existují dvě smlouvy o zprostředkování, nebyla zmíněna a že v žádné z výzev správce daně toto doložit nepožadoval. Žalobce poukazuje na to, že podle předpisu daňový subjekt prokazuje skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a další skutečnosti, potřebné pro správné stanovení daně, na výzvu správce daně (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Žalovaný zde postupuje nad rámec zákona.

7. „*K otázce postoupení práva na třetí osobu (dle čl. III. předmětné Smlouvy o zprostředkování), tzn. k postoupení práv na společnost REBEKA jste nedoložili žádné důkazní prostředky.*“ (str. 13 rozhodnutí) Toto tvrzení neodpovídá obsahu spisu, neboť správci daně byl předložen dopis, kterým společnost TIP oznamovala firmě žalobce, že podle čl. II SOZ převádí svá práva a povinnosti na společnost REBEKA LTD. (bod 3.9 a 4.6. podání ze dne 2.5.2012) Žalovaný porušil §102 odst. 3 daňového řádu.

8. „*Svědék pan O. ve své výpovědi uvedl, že pracoval pro společnost TRANSPOL jako stavební dozor. Podílel se na sestavování dodatku a na navýšení ceny stavby, a to z důvodu požadavku objednatele, tj. společnosti TRANSPOL. Pan O. kontroloval ocenění dodatku a také kontroloval fakturaci ve vztahu k objednateli, žádné položky za zprostředkování nebyly obsahem předmětných dodatků*“ (str. 14 rozhodnutí) K tomu žalobce uvedl své vysvětlení v podání dne 5.11.2012 a také v odvolání bod 4.1. Žádná otázka správce daně ani zástupce žalobce při výsledku svědka se netýkala položek za zprostředkování a v žádné odpovědi toto svědek netvrdil. Žalobce nikde neuváděl, že by položky za zprostředkování byly, či měly být zahrnuty do jakéhokoliv dokumentu. Svědek pan S. ve výpovědi uváděl pouze, že pro pokrytí provize navyšoval v rozpočtu dodatků částky „*kompenzační přírážky*“ a „*přírážky GDS*“. Netvrdil, že by do rozpočtů zahrnoval částky za zprostředkování. Jde o pouhou spekulaci správce daně a žalovaného. Žalovaný porušil § 8 odst. 1, § 92 odst. 2 a § 102 odst. 3 daňového řádu.

9. „Dále svědek uvedl, že si ve Smlouvě o dílo na čl. III. bod 2 nepamatuje a tento odstavec nebyl uveden ani ve Smlouvě o dílo v souboru, ze kterého byl prováděn tisk čistopisu Smlouvy o dílo určený k podpisu. Na společnost TIP, která byla určena jako poradenská společnost ve věcech cenového a materiálového poradenství a obstaratelství vedoucí k zajištění subdodavatelství si nepamatuje. Také na společnost REBEKA, na kterou byla dle Vašeho sdělení dne 19.6.2009 postoupena všechna práva a závazky vyplývající ze Smlouvy o zprostředkování, si nepamatuje.“ (str. 14 rozhodnutí) Žalobce se k uvedenému vyjádřil v odvolání, bod II.4.1 2.odstavec). Na základě této výpovědi svědka nelze vyloučit, že bod byl panem H. do smlouvy před tiskem doplněn. Pan O. u tisku SOD přítomen nebyl. Reakce žalovaného na tuto námitku nebyla žádná. Žalovaný porušil § 8 odst. 1, §92 odst. 2 a § 102 odst. 3 daňového řádu.

10. „Odvolací orgán uvádí, že je velmi nepravděpodobné, aby se pan O. působil jako stavební dozor stavby po celou dobu projektu a výstavby Lázeňského sanatoria (stavba byla realizována 3 roky), nesetkal a nespolupracoval se společností, která měla zajišťovat cenové a materiálové poradenství a obstaravatelství stavby, tj. se společností TIP a od poloviny roku 2009 se společností REBEKA, když stavba byla dokončena až ke dni 15.3.2010. V rámci sjednávání dodatku spojených s navýšením stavby (ze dne 25.6.2009 a ze dne 23.10.2009) by bylo určité nutné jednat se společností zajišťující cenovou kalkulaci, sjednat s ní podmínky ve vztahu k potřebnému navýšení materiálu a prací a také cenu o navýšení víceprací či méněprací. Na veškeré požadované navýšení ovšem existoval ceník kompletačních činností. Toto je tedy v rozporu s Vaším tvrzením uvedeným ve vyjádření ze dne 5.11.2012, že společnost TIP, resp. později REBEKA, prováděla technickou pomoc a že cena za zprostředkování byla navýšena v dodatcích smlouvy. Svědecká výpověď pana Mgr. Ing. S. je v rozporu se svědeckou výpovědí pana O.“ (str. 14 rozhodnutí) Celé tvrzení žalovaného je zde pouhou spekulací a neodpovídá obsahu spisu. Proti tomu svědčí hlavně Příloha č. 4 k podání z 5.11.2012. K tomu se žalobce vyjádřil v bodě II.4.1 3. odstavec a také na konci bodu II.4.4 odvolání. Důležitou námitku uvádí žalobce také v odvolání, bod 11.5.4 dole, a to, že hlavní činnost u smlouvy o zprostředkování a technické pomoci proběhla do 25. května roku 2007, kdy došlo k uzavření smlouvy o dílo. Celá výše provize byla pak vázána na dosažení stanoveného rozsahu fakturace. Tedy na technickou pomoc nebyla žádná odměna vázána, tato činnost nebyla ve SOZ specifikována a tedy nebylo ani smluvně zajištěné, aby jí zprostředkovatel, či jeho nástupce, vůbec prováděli. Na toto podání žalovaný v rozhodnutí nereaguje. Tvrzení žalovaného, že na veškeré požadované navýšení existuje ceník kompletační činnosti je důkazem naprosté neznalosti stavební problematiky a neodpovídá obsahu spisu. Navýšení ceny díla, projektované a rozpočtované v dodatcích, vycházelo z ceníku stavebních, nikoli kompletačních, prací. Na kompletační činnosti je v ceníku stavebních prací pouze několik položek. (doloženo v příloze č. 4 podání z 5.11.2012) Žalovaný porušil § 8 odst. 1, § 92 odst. 2 a § 102 odst. 3 daňového řádu.

11. „V rámci jednání pan S. uvedl, že zprostředkovatelskou činnost prováděl pan Ing. L.H. Oba svědci shodně uvedli, že dodatky o navýšení ceny díla byly přijaty v průběhu realizace díla podle změn projektové dokumentace, a to na základě požadavku investora, tedy společnosti TRANSPOL. Dále pan S. správci daně sdělil, že konkrétní činnosti, které navýšují v dodatcích cenu díla, jsou uvedeny v krycích listech rozpočtu a jedná se o navýšení za zprostředkování. Tato tvrzení jsou v přímém rozporu. Nikterak také neprokazují činnost společnosti TIP jako zprostředkovatele, jeho vliv na cenovou nabídku a technickou pomoc.

Dále svědek uvedl, že zprostředkovatelské činnosti nejsou ve stavebním deníku zaznamenány, ale jsou zaznamenány v záznamech z kontrolních dnů. V průběhu šetření jste předložili správci daně zápisy z kontrolních dnů, ale v žádném z nich se výše uvedené skutečnosti nenacházejí. Toto vyjádření zcela odporuje Vaší společnosti předkládaným tvrzením (vyjádření ze dne 5.11.2012) i v odvolání, a to, že: „obsah zápisu z kontrolních dní není nutno zkoumat vzhledem k tomu, že tam se žádná skutečnost související se zprostředkováním nemůže z pochopitelných důvodů nacházet“. O společnosti REBEKA, na kterou byla postoupena práva vyplývající ze Smlouvy o zprostředkování a také související technické pomoci, pan S. neslyšel. Odvolací orgán konstatuje, že jednotlivá zjištění a skutečnosti v rámci setření jsou v přímém rozporu s tvrzením Vaší společnosti. Svědecké výpovědi z důvodu rozporu neprokazují, že k zprostředkovatelské službě a související technické a materiální pomoci skutečně došlo.“ (str.14 Rozhodnutí) Pokud správce daně a žalovaný považují za přímý rozpor v tvrzení svědků to, že oba svědci uvedli, že dodatky byly přijaty na základě požadavku investora a pak tvrzení pana S., že v položkách kompletační přírážka a přírážka GDS je navýšení v dodatcích o část provize za zprostředkování, tak zde je jasné nepochopení správce daně a žalovaného. Dodatky byla totiž navýšena celková cena díla o více než 44 mil. Kč. Z uvedených 44 mil. Kč tvořilo navýšení přírážkami částku nad 15%, konkrétně žalobce doložil v r. 2010 fakturovaných více než 7 mil. Kč. Z předložených krycích listů a z přílohy č. 4 k podání z 5.11.2012, které jsou ve spisu je zřejmé, že položky kompletační přírážka a přírážka GDS tvoří vždy pouze malou část rozpočtu příslušné položky dodatku k SOD, tvrzení svědků proto nejsou v rozporu. Pokud správce daně vyjádření svědka a tvrzení zástupce žalobce nerozuměl, měl svojí pochybnost dotáhnout do konce, také vzhledem k vlastnímu konstatování žalovaného na str. 11 rozhodnutí: „Povinností správce daně je pak dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností (viz např. rozsudek NSS č.j. 5 Afs 92/2009 - 64 ze dne 19.3.2010).“ Žalovaný porušil § 8 odst. 1, § 92 odst. 2 a § 102 odst. 3 daňového řádu.

12. „Pan Ing. L.H. jednal a vystupoval v rámci výstavby Lázeňského sanatoria, zajišťoval předmětné činnosti, jednal jménem společnosti TRANSPOL.“ (str. 14 a 15 rozhodnutí) K uvedenému tvrzení žalobce poukazuje na svoje vyjádření v bodě 4. Pan H. vystupoval jak za TRANSPOL, tak i za TIP. Posouzení, koho právě zastupoval, je závislé na tom, v čí prospěch byl jeho úkon proveden. Žalovaný porušil § 92 odst. 2, §102 odst. 3 a § 114 odst. 2 daňového řádu.

13. „Pokud Vaše společnost v rámci šetření uvedla, že provize byla sjednána před sepsáním Smlouvy o dílo nebo byla zahrnuta již v této Smlouvě, pak by měla být Vaše společnost schopna v této situaci předložit ke kontrole důkazní prostředky prokazující, že v ceně díla je s touto provizí kalkulováno.“ (str. 15 rozhodnutí) Přímý důkaz, tedy nějaký bod v rozpočtu nazvaný např. „vyrovnání provize“, nebo jakkoli jinak, se nikdy v žádných smlouvách, u kterých je nebo byla provize vyplacena, nenachází, což by žalovaný mohl a měl ze své praxe vědět. K tomu lze předkládat pouze nepřímé důkazní prostředky a o to se žalobce v průběhu daňového řízení snažil. Žalovaný porušil § 8 odst. 1 daňového řádu.

14. „Dále Vaše společnost ve vyjádření ze dne 5.11.2012 uvedla, že: pan H. jednal za obě společnosti (TRANSPOL i TIP) a není složité si představit, proč tuto transakci udělal. Správci daně zajisté není neznámo, že k navyšování cen nejen u akcí financovaných ze státního a obecných rozpočtu občas dochází. Jasně je rovněž, proč o tomto navýšení ceny v důsledku provize, není ve smlouvě, v dodatcích, ani v zápisech z kontrolních dní žádná

informace. To by pan H. nebyl od společníků investora pochválen. Jedná se o spekulativní vyjádření, že dochází k navyšování cen zakázek, a to bez přímého provedení či doložení nákladu prokazujících jeho oprávněnost, či daňovou uznatelnost.“ (str. 15 rozhodnutí) Žalovaný však neuvedl, v jaké souvislosti žalobce výše citované napsal. Byla to přímá reakce na nesmyslnou úvahu správce daně: „Tvrzení daňového subjektu, že vyplacená provize je zahrnuta v navýšené ceně za dílo je irelevantní, neboť v konečném důsledku by náklady na provizi paradoxně hradila společnost, která byla ve smluvním vztahu jako objednatel tj. obchodní společnost TRANSPOL spol. s.r.o.“ Důvod nesmyslnosti úvahy správce daně není nutno dokládat, neboť je všeobecně známé, že dodavatel si výši vyplacené provize téměř vždy zahrne do ceny své dodávky. Ale také pokud by provizi dodavatel platil pouze ze svého zisku, byly by náklady na provizi daňově uznatelné, neboť samotné získání zakázky zdůvodňuje, že jde o výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný porušil § odst. 1 daňového řádu.

15. Dále žalovaný k požadavku žalobce vyloučit výnosy r. 2010 souvisící s náklady r.2009 podle § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů uvádí: „...Ve vyjádření ze dne 22.6.2012 uvádíte, že: „z dikce ustanovení nikterak nevyplývá, že by práce a služby měly být prováděny společností TIP a následně společností REBEKA. Zákon pouze požaduje souvislost mezi neuznanými náklady a těmito výnosy. K navýšení došlo již zvýšením ceny na zakázku a v dodatcích“. V tomto vyjádření sami polemizujete, resp. rozporujete provedení služby společností, která měla službu provést a připouštíte možnost neznatelnosti nákladu jako daňově účinného. Pokud má být náklad uznán jako daňově účinný, musí být vždy jednoznačně prokázáno, jaká společnost předmětnou službu, v tomto případě zprostředkování, uskutečnila.“ (str. 16 rozhodnutí) Reakce žalovaného se zde vyhýbá žádosti a námitkám žalobce v daňovém řízení. V tomto bodě rozhodnutí nešlo o to, zda náklady na provizi byly daňové, či nikoliv. Ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů neuvádí žádnou podmínku, proč jsou náklady neuznané jako daňové, pouze tvrdí, že pokud jsou neuznány náklady, tak souvisící výnosy v dalším období mají být z daňových výnosů vyloučeny. Je tedy jedno, zda náklady na provizi jsou neuznány z důvodu, že zprostředkování nebylo prokázáno. Není sporu o tom, že náklady na provizi vznikly u žalobce v r. 2009. Žalobce tvrdí, že výnosy v roce 2010 souvisí s uvedenými náklady, neboť navýšení ceny v přírážkách rozpočtoval právě z důvodů pokrytí provize. Žalovaný porušil § 8 odst. 1 daňového řádu, § 92 odst. 2 a § 102 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný sice na jiném místě rozhodnutí uvádí, že: „Odvolací orgán uvádí, že k navýšení ceny díla dle dodatku v závislosti na zprostředkování nedošlo, což jednoznačně vyplynulo ze svědeckých výpovědí a z jednotlivých zjištěných skutečností, když nebylo prokázáno, že by služba za zprostředkování byla skutečně provedena. Nelze také potvrdit, že cena za zprostředkování byla uvedena již v samotné smlouvě o dílo“ Také na jiném místě žaloby však uvedené žalobce rozporuje, tvrdí opak, a žádá soud, aby jeho argumenty zvážil a rozhodl.

B. Žalobcem nastolená otázka: zda náklady vynaložené na provizi v r. 2009 souvisí s některými výnosy r. 2010, tedy zda výše provize za zprostředkování byla zahrnuta do celkové ceny dodávky podle smlouvy o dílo a jejích následných dodatků.

1. Žalobce prokázal zprostředkování účetními záznamy: smlouvou o zprostředkování - uzavřenou smlouvou o dílo mezi společností TRANSPOL jako objednatelem a KRAK-CHEM jako zhotovitelem ze dne 25.5.2007, oznámením zprostředkovatele o postoupení práv

a povinností na společnost REBEKA LTD, fakturami a uskutečněnými platbami. Tím splnil svoji prvotní důkazní povinnost podle § 92 odst. 3 daňového řádu.

2. Správce daně (výzvou z 5.4.2012) prokázal, že existují důvody pro zpochybnění podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu: Tentýž jednatel zprostředkovatele a objednatele, první nabídka podaná přímo, provizi ve výši 4% objemu nešlo z nabídky určit. Důkazní povinnost tím byla znovu přenesena na žalobce.

3. Žalobce (podání z 2.5.2012): Odkázal na předpisy - tentýž jednatel nevádí; první nabídka není předpisem vyloučena; byli taky jiní zájemci o zakázku, což dává smysl činnosti zprostředkovatele. Žalobce poukázal na bod ve smlouvě o dílo, kde je zprostředkovatel TIP zmíněn jako subjekt, působící v cenovém a materiálovém poradenství a spolupráci v zajištění subdodávek, tedy že byl prokázán kontakt zprostředkovatele s objednatelem. Poukázal na to, že došlo k navýšení ceny bez navýšení objemu prací, což nemohl žalobce sám dosáhnout bez činnosti zprostředkovatele. To žalobce doložil kompletními rozpočty a krycími listy. Jednatel zprostředkovatele byl také jednatelem objednatele, věděl tedy od začátku, jaké a kolik dodatečných prací bude v budoucnu požadovat a tedy jaká bude částka, ze které se může stanovit cca 4% částka provize. Pokud při tom šlo o porušení zákazu konkurence, tak to věci žalobce nebylo. Doložením uvedeného žalobce znovu splnil svoji důkazní povinnost podle § 92 odst. 3 daňového řádu, důkazní povinnost podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu byla znovu přenesena na správce daně dodáním dokladů o navýšení ceny zakázky bez navýšení objemu prací.

4. Žalobce dokladově doložil, že schválený rozpočet 278.500.000 Kč ve smlouvě o dílo byl vyšší o 5.205.231 Kč proti původní nabídce, přičemž rozsah prací zůstal zachován (přílohy k podání z 5.11.2012). Zvýšení bylo hlavně navýšením jednotkových cen a jen nepatrně zařazením kompletační přírážky ve výši pouze 0,13-0,14 % celkového objemu, konkrétně 392.737 Kč. Žalobce byl a je přesvědčen, že přijetí zvýšené ceny objednatelem nebylo možné bez činnosti zprostředkovatele, spadající pod cenové poradenství v rámci bodu 1.1 smlouvy o dílo a podle části III. bodu 12. této smlouvy). K dokladům neměl správce daně ani žalovaný žádný komentář.

5. Žalobce dokladově doložil (přílohy 2a, 2b k podání z 5.11.2012), že v rozpočtu podaném v první nabídce 273.294.769 Kč nebyla zahrnuta žádná částka položek „kompletační přírážka“ a „přírážka GDS“. Správce daně ani žalovaný uvedené nekomentovali, nežádali vysvětlení ani doplnění.

6. Žalobce dokladově doložil (příloha 4 k podání 5.11.2012), že v sumárním objemu díla 323.424.872 Kč po třech dodatcích, které byly v součtu v částce 44.924.872 Kč rozpočtovány položky „kompletační přírážka“ a „přírážka GDS“ ve výši, fakturované v r. 2010, 7.082.702,33 Kč, což je 15,77 % objemu tří dodatků. (Ve zprávě je uvedeno 7.465.725,06 Kč, opravu částky po podání žalobce dne 5.11.2012 správce daně neprovedl). K uvedenému doložení správce daně ve zprávě konstatoval, že z toho nevyplývá, že se týkají nákladů, které souvisely se smlouvou o dílo, jsou to částky, které žalobce fakturoval společnosti TRANSPOL a není patrné, že by tyto služby byly prováděny společností TIP nebo REBEKA. Žalovaný na rozšířenou námitku žalobce k této části problému (bod II.4.5.2 odvolání) nereagoval.

7. Obvyklá výše kompletační přírážky je uvedena např. na serveru: http://www.stavebnistandardv.cz/doc/cenv/manual_cenv.him „RTS, a.s. Základy rozpočtování a kalkulace stavebních prací: Pro informaci uvádíme orientační procentní sazbu kompletační činnosti: stavební částí, která činí 0,8 - 2,5 % podle náročnosti stavby, technologické části, která činí 2,0-4,9 % podle složitosti dodávek“. Z uvedeného je zřejmé, že v rozpočtech dodatku byly žalobcem uplatněny položky „kompletační přírážka“ a „přírážka GDS“ ve výši, která je proti běžně používaným sazbám 3-5 násobně vyšší a více než 100 násobně vyšší proti sazbě u částek, které byly ve schváleném projektu. Tyto položky původně žalobce nemínil vůbec uplatnit (bez uzavření smlouvy o dílo), o čem svědčí dokladově doložený fakt, že v původním návrhu rozpočtu z října 2006 byly tyto dvě přírážky v nulové výši.

8. Svědek Mgr. Ing. S. do protokolu (čj.:242432/12/128932402387 z 21.8.2012) uvedl, že do rozpočtu dodatků částky „kompletační přírážka“ zavedl z důvodu pokrytí provize za zprostředkování, a to po dohodě s Ing. H. Dále uvedl, že do rozpočtových položek „přírážka GDS“ uvedl částky za služby zprostředkovatele při obstarání subdodavatelů. Jeho výpověď je podložena doklady popsanými výše v bodě 6. a v úvodu žaloby).

9. Svědek Ing. O. (čj.:242431/12/128932402387 z 21.8.2012) uvedl, že „kompenzační přírážka“ je ceníkovou položkou a byla v rozpočtu a „přírážka GDS“, která je procentuálním navýšením služby generálního dodavatele stavby (pozn. tedy žalobce), byla v rozpočtu dodatků. Uvedl také, že dodatky byly připravovány projektantem na základě požadavků objednatele, nedostatků v projektové dokumentaci a vzhledem k nepředvídaným pracím. V protokolu je zapsaná rovněž věta, kterou měl svědek vyslovit: „Rozpočet dodatku sestavoval projektant“, ale tu větu nutno vykládat tak, že projektant sestavil číselně nezbytný počet jednotlivých prací v rámci dodatku a jejich finanční ocenění již provedl dodavatel. To potvrzuje další věta výpovědi pana O.: „Můj podíl byl v tom, že jsem kontroloval ocenění dodatku zhotovitele“. Ta věta potvrzuje také výpověď pana Szewczyka, že rozpočet (cenový) dodatků připravoval on.

10. Správce daně a žalovaný uvedená tvrzení svědků hodnotili jako jasně rozporná. Žalovaný, konkrétně k souvislosti nákladů na provizi za zprostředkování a navýšených výnosů, uvádí na str. 16 rozhodnutí: „Odvolací orgán uvádí, že k navýšení ceny díla dle dodatku v závislosti na zprostředkování nedošlo, což jednoznačně vyplynulo ze svědeckých výpovědí a z jednotlivých zjištěných skutečností, když nebylo prokázáno, že by služba za zprostředkování byla skutečně provedena. Nelze také potvrdit, že cena za zprostředkování byla uvedena již v samotné smlouvě o dílo.“ Žalobce k uvedenému tvrdí, že tento závěr žalovaného nemohl vyplynout z výpovědi svědků, neboť svědek Mgr. S. jednoznačně tvrdil, že částky „kompenzační přírážky“ a „přírážky GDS“ zahrnul do rozpočtů v souvislosti se smlouvou o zprostředkování. Svědek Ing. O. vypověděl pouze to, co je výše uvedeno pod bodem B.9. Tvorby žádného z rozpočtů se však Ing. O. neúčastnil, což ve své výpovědi rovněž potvrzuje. Jeho tvrzení proto ani v nejmenším není v protikladu s tvrzením svědka Mgr. Ing. S. Nevyplynulo to ani ze žádné jiné zjištěné skutečnosti. Hodnocení žalovaného, že jde o jednoznačný rozpor v tvrzeních svědků, je nelogické a není podloženo obsahem spisu. Žalobce je toho názoru, že zda bylo nebo nebylo prokázáno zprostředkování, musí v tomto sporu rozhodnout nezávislý soud. Pokud se má však hodnotit žalobcem prokazovaný fakt, že částka za provizi (dle smlouvy o dílo) byla zahrnuta do výnosů, je však to, zda šlo o

zprostředkování, nebo zda provize byla za něco jiného než zprostředkování, jiným problémem. Žalovaný rovněž na str. 16 rozhodnutí uvádí: „Nelze také potvrdit, že cena za zprostředkování byla uvedena již v samotné Smlouvě o dílo“. Žalovaný zde zkresluje tvrzení žalobce, neboť ten tvrdil (str. 2 odvolání), že: „Výše provize byla zahrnuta do celkové ceny dodávky podle smlouvy o dílo a jejich následných dodatků“, nikoliv že „... cena za zprostředkování byla uvedena...“. Žalovaný však žádnou úvahu o tom, jak mohlo jinak než působením zprostředkovatele dojít ke zvýšení ceny ve smlouvě oproti původní nabídce, nedoložil. Z rozsudku NSS ze dne 19.7.2006, č.j. 2 Afs 83/2005 – 72, plyne: „...při hodnocení dokazování je provedeným důkazům prisuzována hodnota závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Hodnocení důkazů však musí vycházet ze všech skutečností, které z daných důkazů plynou, přičemž může vyjmout pouze určité části důkazů a z těch vyvodit skutkové závěry obecné zejména ne za situace, kdy všechny důkazy (nebo jejich jednotlivé komponenty) nejsou jednoznačné, či jsou dokonce protikladné. V takovém případě je jediným východiskem zhodnotit veškeré skutečnosti, které se z daných důkazů podávají“. Také podle § 102 odst. 3 daňového řádu byl žalovaný povinen v rozhodnutí uvést, jak se vypořádal s námitkami žalobce, který své důvody k tvrzení, že výpovědi svědků nejsou v rozporu, přesně uvedl v odvolání. Žalobce je přesvědčen, že žalovaný, v případě uvedeném pod bodem B, této žaloby, vážným způsobem porušil § 8 odst. 2, § 92 odst. 2, 102 odst. 3 a § 114 odst. 2 daňového řádu, když se k žádnému číselnému dokladu, týkajícímu se zdůvodnění navýšení původní nabídkové ceny ve schváleném rozpočtu, ze kterého vycházela smlouva o dílo, ani k číselným údajům dokládajícím navýšení dodatků nad rámec projektovaného zvýšení nevyjádřil a nezahrnul je do svých úvah. Žalovaný také vážným způsobem porušil § 8 odst. 2, § 92 odst. 2, § 102 odst. 3 a § 114 odst. 2 daňového řádu, když posoudil výpovědi svědků v otázce navýšení ceny v dodatcích přírážkami jako rozporné, nebral při tom do úvahy souvisící podání žalobce z ani námitky podané žalobcem v odvolání, a tak bezdůvodně odmítl naprosto jednoznačnou výpověď svědka pana S.

V části žaloby označené slovy „Závěr“ žalobce uvedl, že poukazuje ještě na svoji námitku, pokud jde o stanovisko správce daně i žalovaného, že zprostředkování v případě dřívějšího kontaktu zájemce s objednatelem a současně v případě, že jednatel zprostředkovatele a třetí osoby - objednatel je tatáž osoba, není možné. Správce daně i žalovaný tím vlastně tvrdí, že když obě strany smlouvy o dílo o výše uvedeném věděli, tak uzavřít tuto smlouvu neměli. Námitka žalovaného (v čl. III. odvolání) byla: Pokud žalovaný považuje uzavření smlouvy o zprostředkování v tomto případě za nemožné, skutečným obsahem uzavřené smlouvy zprostředkování nebylo. V tom případě ale měl žalovaný postupovat podle § 8 odst. 3 daňového řádu a uvést svoji úvahu, co bylo skutečným obsahem uvedené smlouvy o dílo, a to měl také prokázat podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu. K uvedené námitce žalobce se však žalovaný vůbec nevyjádřil, čímž také porušil § 102 odst. 3 a § 114 odst. 2 daňového řádu.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že ze zjištěných skutečností jednoznačně vyplynulo, že již v době před uzavřením smlouvy o zprostředkování vypracoval žalobce pro společnost TRANSPOL souhrnný položkový rozpočet pro Lázeňské sanatorium, a to již dne 28.9.2006, kdy byl tento rozpočet osobně předán zástupcem žalobce

jednateli společnosti TRANSPOL Ing. H. Obě společnosti tedy navázaly obchodní vztahy, resp. mezi nimi probíhala vzájemná jednání, ještě před uzavřením smlouvy o zprostředkování. Celková částka rozpočtu byla vyčíslena na částku ve výši 273.294.769, 06 Kč a tato je zcela totožná s cenou zapracovanou do smlouvy o dílo uzavřenou mezi žalobcem a společností TRANSPOL ze dne 25.5.2007. Smlouva o zprostředkování byla uzavřena až následně dne 22. 11. 2006. Toto potvrdil i žalobce ve svém vyjádření, resp. odpovědi na výzvu správce daně, ze dne 2.5.2012. Objektivní pochybnosti o uskutečnění transakce zprostředkování vypovídá i stanovení částky provize. Částka provize ve výši 11.860.000 Kč, která je uvedena ve smlouvě o zprostředkování ze dne 22.11.2006 ve výši 4% z předpokládané ceny díla, nemohla být stanovena v době podpisu, resp. sjednána z první cenové nabídky, ani z druhé cenové nabídky z roku 2007, či z konečné ceny díla při podpisu smlouvy o dílo (25.5.2007 ve výši 278.500.000 Kč), neboť výše provize vyčíslená ve smlouvě o zprostředkování odpovídá ceně díla ve výši 296.500.000 Kč. Cena díla v této výši byla dosažena, resp. navýšena až v polovině roku 2009, a to dodatkem č. 2 ze dne 25.6.2009. Daňový subjekt tak nemohl znát výši ceny díla, navýšenou až v roce 2009, při podpisu smlouvy o zprostředkování. Sám svědek pan Mgr. Ing. S. (zaměstnanec žalobce) ve svědecké výpovědi uvedl, že až v dodatcích, které byly přijaty v průběhu realizace díla na základě požadavků společnosti TRANSPOL jako objednatele, je uvedena přírážka GDS, kde je provize zahrnuta. Což je nelogické a v rozporu se svědeckou výpovědí druhého svědka pana Ing. O. vystupujícího za společnost TRANSPOL jako stavební dozor. Z těchto zjištění vyplývá, že zprostředkování od společnosti TIP nebylo zapotřebí. Žalovaný uvádí, že žalobce neprokázal, že k uzavření smlouvy o dílo došlo právě zásluhou zprostředkovatelské činnosti realizované společností TIP. Neprokázal tedy, že společnost TIP byla zprostředkovatelem stavby, a nedoložil, že k předmětnému plnění deklarovanému fakturami skutečně došlo. V úvodu žaloby pak žalobce tvrdí, že žalovaný se dostatečně podrobně nezabýval jeho odvoláním a na vícero námitek žalobce vůbec nereagoval. Jako příklad nedostatečného pročtení odvolání uvádí žalobce část z textu rozhodnutí o odvolání, která je vytržena z kontextu. Tato skutečnost, týkající se zápisů z kontrolních dnů, byla uvedena v souvislosti s výsledkem svědka pana Mgr. Ing. S., který byl proveden dne 21.8.2012 na návrh žalobce. V protokolu o výsledku svědka je uvedeno, že zprostředkovatelské činnosti nejsou zaznamenány ve stavebním deníku, ale jsou zaznamenány v záznamech z kontrolních dnů. Toto vyjádření je tak v rozporu s tvrzením žalobce v průběhu daňové kontroly i v odvolání, že obsah zápisů z kontrolních dnů není nutno zkoumat vzhledem k tomu, že tam se žádná skutečnost související se zprostředkováním nemůže z pochopitelných důvodů nacházet. K tvrzení žalobce ohledně důkazních prostředků žalovaný uvádí, že zmíněné krycí listy rozpočtů nemají vliv na zjištěné skutečnosti, zda bylo provedeno zprostředkování, neboť předložené krycí listy rozpočtů a další předložené doklady (cenové nabídky stavby, soupis provedených prací, krycí listy čerpání nákladů v rámci provedení stavby za celé období výstavby, dodatky ke smlouvě, faktury vydané za provedené práce) se týkaly sjednání spolupráce mezi žalobcem a společností TRANSPOL. Předložené důkazní prostředky nijak neprokázaly činnost společnosti TIP jako zprostředkovatele, jeho vliv na cenovou nabídku a technickou pomoci. K důkazním prostředkům se žalovaný vyjadřoval postupně v celém rozhodnutí o odvolání. Jsou zde popsány jednotlivě a konkrétně jak důkazní prostředky, tak zcela jasně a srozumitelně i správní úvaha správce daně, resp. žalovaného. K další námitce žalobce žalovaný uvádí, že správce daně žalobce seznamoval se zjištěnými skutečnostmi, a to např. písemností ze dne 5.6.2012, ve které správce daně shrnul výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů se závěrem, že vyloučil z daňové účinných nákladů provizi za zprostředkování s odkazem na ustanovení § 24 odst. 1

zákona o daních z příjmů. K tomu se žalobce vyjádřil podáním ze dne 22. 6. 2012, kde však neuvedl žádné nové relevantní skutečnosti, a navrhl jako nový důkaz provést svědeckou výpověď pana Mgr. Ing. S. a pana Ing. O. Dne 4.10. 2012 zaslal správce daně žalobci další sdělení, ve kterém opětovně shrnul výsledek kontrolního zjištění. Dne 5.11.2012 pak správce daně obdržel vyjádření žalobce k tomuto sdělení, dne 22.11.2012 a 17.12.2012 správce daně obdržel další doplnění vyjádření, kde žalobce předkládal nepřímé důkazy. Z uvedeného vyplývá, že žalobce měl možnost se ke všem zjištěným skutečnostem vyjadřovat a vyvracet pochybnosti správce daně. Žádná tvrzení žalobce ani předložené důkazní prostředky však neosvědčily provedení zprostředkování deklarovaného žalobcem.

Další text žaloby je rozdělen na dva oddíly. Žalovaný pro větší přehlednost zachová členění provedené žalobcem.

Oddíl A 1. Žalovaný odkazuje na rozhodnutí o odvolání, kde jsou podrobně popsány zjištěné skutečnosti, které vedly k závěru uvedenému ve výroku napadeného rozhodnutí.

2. Žalobce cituje úryvek z rozhodnutí o odvolání a konstatuje, že s ním nesouhlasí. Žalovaný k tomu uvádí, že závěr uvedený v rozhodnutí o odvolání jednoznačně vyplynul z řízení a z provedeného šetření. Žalobce neprokázal, že služba zprostředkování byla skutečně provedena, jak bylo deklarováno, což vyplynulo ze svědeckých výpovědí a z jednotlivých zjištěných skutečností. Jak je uvedeno již i výše, žalobce navázal obchodní vztahy se společností TRANSPOL (objednatelem) ještě před uzavřením smlouvy o zprostředkování.

3. Co se týče námitky ohledně toho, že za společnost TIP jako zprostředkovatele a společnost TRANSPOL jako třetí osobu je oprávněna jednat jedna a tatáž osoba, pan Ing. L.H., uvádí žalobce, že námitku k uvedenému podal také v odvolání. Z uvedené námitky v odvolání však nevyplyvá, že by společnost TIP provedla zprostředkování, jedná se o tvrzení žalobce, které bylo v rámci dokazování a z celé mozaiky důkazů správcem daně i žalovaným zpochybněno a vyvráceno. Žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, které by potvrdily zprostředkování. Z dikce ustanovení § 642 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, plyne, že smlouvou o zprostředkování se zprostředkovatel zavazuje, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou. Byť se tedy v případě společností TIP a TRANSPOL jedná o dva samostatné subjekty, nelze přehlédnout základní fakt, že za společnost vždy jedná konkrétní osoba, jejímž jednáním je naplňována činnost právnické osoby. V této situaci, kdy navázání obchodních vztahů proběhlo ještě v době předcházející uzavření smlouvy o zprostředkování a jednatel obou společností je tatáž osoba, popírá toto jednání základní dikcí citovaného ustanovení obchodního zákoníku a z uvedeného plyne, že služby ke zprostředkování od společnosti TIP nebylo zapotřebí.

4. Žalobce zmiňuje námitku uvedenou již v odvolání, že existovali další zájemci o tutéž zakázku. V této souvislosti rovněž zmiňuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.2.2005, č.j. 1 Afs 54/2004-125. Žalovaný uvádí, že v odvolání žalobce pouze naznačil možnost, že by o zakázku mohly mít zájem i jiné subjekty, toto své tvrzení však nijak nedoložil. Tato skutečnost ani v žádném případě nemohla a neměla vliv na jednoznačně prokázané skutečnosti. Žalobce dále uvádí, že je nutno posuzovat, zda Ing. H. jednal za objednatele (společnost TRANSPOL) nebo za zprostředkovatele (společnost TIP), podle toho,

v čí prospěch jednání směřuje. Dle svého vyjádření si žalobce nemohl dovolit nabídnout objednateli vyšší cenu, proto ji navrhl po dohodě se zprostředkovatelem, který následně prosazoval její přijetí u objednatele. Žalovaný uvádí, že v případě, že zástupcem zprostředkovatele i objednatele je totožná osoba, postrádá toto tvrzení smysl. Totožná osoba zástupce zprostředkovatele a objednatele je poněkud rozporuplná, neboť si fakticky nelze představit, jak zprostředkovatel „prosazuje přijetí vyšší ceny u objednatele“, když o vyšší ceně věděl již v okamžiku jejího předložení. Posouzení toho, v čí prospěch Ing. H. jednal, je rovněž rozporuplné. Za situace, kdy jednatel zprostředkovatele i objednatele je totožná osoba, nepochybně nemohl jednat v zájmu obou společností zároveň s péčí řádného hospodáře.

5. Žalobce uvádí stanovisko žalovaného uvedené v rozhodnutí o odvolání, že jediným listinným a důkazním prostředkem prokazujícím uskutečnění zprostředkování je ujednání bodu 12 ve smlouvě o dílo, a to, že ve věcech cenového a materiálového poradenství a obstaravatelské činnosti je určena společnost TIP. Ve svém vyjádření ze dne 2.5.2012 žalobce uvedl, že si byl od počátku vědom toho, že jiné přímé důkazy o tom, že ke zprostředkování došlo, k dispozici nemá, proto v textu podání rezignoval na další prokazování toho, že opravdu došlo k uskutečnění zprostředkování. V průběhu daňové kontroly žalobce toto několikrát deklaroval a uvedl, že dalšími důkazními prostředky (vyjma již předložených) nedisponuje. Následně však žalobce uvedl, že v průběhu daňové kontroly a po svém podání ze dne 5.11.2012 přišel na to, že k prokázání toho, že ke zprostředkování došlo, může použít i nepřímé důkazy, a tak tyto důkazní prostředky správci daně předložil v podání ze dne 22.11.2012. Tím také logicky ustoupil od dříve deklarované rezignace k prokazování toho, že ke zprostředkování došlo. Žalobcem uváděná námitka ve vyjádření, že cena díla byla o výši provize navýšena ve dvou částkách (ta první byla zahrnuta již v ceně díla podle smlouvy o zprostředkování, druhou bylo navýšení v dodatcích k smlouvě o dílo) je v přímém rozporu se skutečnostmi, které vyplynuly ze šetření v rámci daňové kontroly. Nepřímé důkazy, které jsou obsahem *„Doplnění k vyjádření daňového subjektu ze dne 22.11.2012“* správce daně vyhodnotil jako nedostačující k prokázání zprostředkování a podrobně se k nim vyjádřil ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný uvádí, že předložené doklady o poskytnuté službě je třeba zkoumat rovněž z hlediska faktického, tedy že k deklarovanému plnění skutečně došlo. Žádné předložené důkazní prostředky však neosvědčily deklarované plnění, resp. služby za zprostředkování jako daňově uznatelné.

6. Předmětná námitka nemá žádný vliv na závěr a výrok rozhodnutí o odvolání. V rámci zahájení daňové kontroly se zástupcem dle plné moci byly předloženy požadované doklady a písemnosti, kde součástí těchto listin byly i dvě smlouvy o zprostředkování. Jelikož nebyla rozporována výše částky za zprostředkování, ale skutečnost, zda vůbec ke zprostředkování došlo, je tato námitka irelevantní.

7. Žalovaný uvádí, že dopis o převodu práv a povinností není důkaz o tom, že služba zprostředkování byla skutečně provedena a že tudíž došlo k deklarovanému plnění.

8., 9., 10., 11. Tyto námitky se týkají výsledků svědků pana Ing. O. a pana Mgr. ing. S., které byly provedeny dne 21.8.2012. Ing. O. uvedl, že důvodem navýšení ceny stavby (v krycích listech rozpočtu) byly požadavky objednatele, které nebyly součástí původní smlouvy o dílo. Cena díla byla dle jeho výpovědi navyšována o částky, které jsou v krycích listech rozpočtu označeny pod názvem „kompletační činnost a přírážka GDS“, a rovněž uvedl, že na

kompletační služby existoval ceník kompletačních činností. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že cena stavby byla v dodatcích navyšována o „vícepráce a méněpráce“ související se stavbou, nejednalo se o navýšení v souvislosti s provizí. Ing. O. rovněž uvedl, že v jeho výtisku smlouvy o dílo se nenachází žádný odstavec o společnosti TIP jako zprostředkovateli, a že si neuvědomoval, že by tento odstavec byl používán a nikdo se na něj ani neodvolával. Pokud žalobce tvrdí, že odstavec o zprostředkování byl do smlouvy o dílo dodatečně vložen před tiskem, nepřispívá to k důvěryhodnosti celé smlouvy o dílo a vůbec k provedení zprostředkování. Žalobce tím naznačuje, že pan O., jako stavební dozor najatý společností TRANSPOL k zastupování v odborných věcech po celou dobu výstavby pracoval s neúplnou verzí smlouvy o dílo a prakticky tedy vůbec nevěděl o tom, že společnost TIP měla být ustanovena jako zprostředkovatel, konkrétně ve věcech cenového a materiálového poradenství a obstaratelské činnosti vedoucí k zajištění subdodavatelství. Pan O. rovněž uvedl, že si na společnost TIP ani společnost REBEKA nepamatuje. Mgr. Ing. S. pak tvrdil, že „kompletační přírážka“ je částka, ve které je zahrnuta provize za zprostředkování zakázky. Dále uvedl, že společnost TIP zajišťovala dle smlouvy o zprostředkování dodavatele subdodávek a cena za tyto služby je označena v přírážce GDS, a že cena díla o zprostředkování byla navýšena v přijatých dodatcích a rovněž smlouva o dílo zahrnuje v nějaké své části částku za zprostředkování. Výpověď svědka však nebyla podpořena žádnými písemnými materiály. Žalovaný uvádí, že svědecké výpovědi nikterak neprokazují činnost společnosti TIP jako zprostředkovatele, její vliv na cenovou nabídku a technickou pomoc. Navíc např. v písemnosti ze dne 19.6.2008 adresované společnosti TRANSPOL týkající se neplnění smlouvy o dílo bodu XIII/4/c, žalobce poukazuje na neúplný výběr subdodávek objednatelem stavby (tedy společností TRANSPOL a nikoliv společností TIP), nebo na znemožnění ocenění dodávky stavby, projektu interiéru, změny vyvolané objednatelem a jejího rozsahu a dopadu na možnosti objednatele.

12. K totožné osobě zástupce zprostředkovatele i objednatele se žalovaný již vyjádřil pod bodem č. 4.

13., 14. Žalovaný opětovně uvádí, že v rámci šetření žalobce neprokázal, že by ke zprostředkování došlo; nestačí jen tvrzení, že k plnění došlo. Žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.8.2007, č.j. 2 Afs 25/2005-17, potvrzený usnesením Ústavního soudu ze dne 10.2.2011, sp. zn. II. ÚS 3081/07, který konstatuje, že „samotná skutečnost, že byla uzavřena smlouva a byly vystaveny faktury, není dokladem toho, že bylo poskytnuto na základě smlouvy plnění, a to v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám. Konstrukce použitá žalobcem naznačuje, že navýšení ceny díla bylo provedeno z toho důvodu, aby mohla být zprostředkovateli vyplacena provize, která byla následně převedena na společnost REBEKA a uhrazena.

15. Ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů uvádí, že do základu daně se nezahrnují částky zaúčtované do příjmů (výnosů), pokud souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje (náklady) na dosažení, zjištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše těchto neuznaných výdajů (nákladů) v předchozích zdaňovacích obdobích. Žalobcem uváděné výnosy nemají žádnou přímou souvislost s vyloučenými náklady, neboť neprokázal, že služba za zprostředkování byla poskytnuta, resp. že se jedná o náklad ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a že došlo k věcnému plnění v tvrzeném rozsahu a obsahu.

Oddíl B Žalobce zde nastolil otázku, zda náklady vynaložené na provizi v roce 2009 souvisí s některými výnosy roku 2010, tedy zda výše provize za zprostředkování byla zahrnuta do celkové ceny dodávky podle smlouvy o dílo. Žalovaný uvádí, že pokud žalobce uplatňoval předmětné faktury jako daňově účinný náklad s tím, že ke zprostředkování došlo, pak bylo na něm, aby bezpečně prokázal, že se tato služba uskutečnila a že byly tyto náklady vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Bylo na něm, aby vynaložené náklady prokázal jednoznačným a transparentním způsobem, resp. předložil důkazní prostředky a veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného nákladu, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Toto se žalobci nepodařilo. Pouhá existence, resp. samotné uzavření smlouvy není důkazem o provedení zprostředkování a uplatnění výdaje nemohou být posouzeny jako náklady vynaložené k zajištění, dosažení a udržení příjmů. Žalovaný k tomu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6.10.2004, č.j. 2 Afs 12/2004-53, který uvádí, že jakkoliv tedy soud nezpochybňuje, že podle ustanovení § 642 obchodního zákoníku se smlouvou o zprostředkování zprostředkovatel zavazuje, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou, a zájemce se zavazuje zaplatit zprostředkovateli úplatu (provizi), přičemž obecně vzniká zprostředkovateli nárok na provizi; je-li uzavřena smlouva, jež je předmětem zprostředkování (§ 644 stejného zákona); není možno z citovaných ustanovení dovodit, že správce daně není oprávněn zkoumat, zda tyto smlouvy nejsou - z daňového hlediska - fiktivní a nepředstavují v konkrétním případě prostředek k jednání in fraudem legis. Pokud tedy správce daně nabyl a prokázal pochybnosti o oprávněnosti zahrnutí provize za zprostředkování do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a vyzval žalobce k podání vysvětlení a k předložení dokladů nebo jiných důkazních prostředků, které by tuto oprávněnost prokazovaly, důkazní břemeno přešlo na žalobce. Není povinností správce daně ani žalovaného uvádět svoji úvahu, co bylo skutečným obsahem smlouvy o zprostředkování, ani toto prokazovat. Žalobce však činnost zprostředkovatele a služby jím prováděné v rámci smlouvy o zprostředkování, a tím i oprávněnost zahrnutí provize za zprostředkování do nákladů, neprokázal. Dle ustanovení § 647 obchodního zákoníku má zprostředkovatel nárok na provizi sjednanou, jinak obvyklou za zprostředkování obdobných smluv v době uzavření smlouvy o zprostředkování. Zprostředkovateli však nevzniká nárok na provizi, jestliže smlouva s třetí osobou byla uzavřena bez jeho součinnosti, nebo jestliže v rozporu se smlouvou byl činný jako zprostředkovatel též pro osobu, s níž byla uzavřena zprostředkovávaná smlouva. Správce daně a žalovaný posoudili žalobcem předložené důkazní prostředky tak, že neosvědčují uskutečnění zprostředkování, nárok na provizi tudíž nevznikl a žalobci byl z tohoto titulu zvýšen základ daně z příjmů právnických osob. Žalovaný dále uvádí, že žalobce podal odvolání také na dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2009 a 2010. Žalobcem uplatněné náklady dle šetřených faktur byly žalobcem nejdříve vyhodnoceny jako příjmy ze zdrojů na území České republiky, resp. příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, zprostředkování a obdobných činností poskytovaných na území České republiky ve smyslu ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Pro tento druh příjmů je stanovena v ustanovení § 36 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů daň z příjmů vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně ve výši 15 %. Srážku daně je povinen dle ustanovení § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů provést plátce při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka (tj. zahraniční společnosti), avšak z příjmů uvedených

v ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, plynoucích poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 a §17 odst. 4 zákona o daních z příjmů nejpozději v den, kdy o závazku účtuje v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. V návaznosti na ustanovení § 37 zákona o daních z příjmů je možné využít oprávněností výhod vyplývajících z uzavřených mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Tuto srážku žalobce v kontrolovaných letech nesrazil. Až v rámci probíhajících daňových kontrol za zdaňovací období 2009 a 2010 na dani z příjmů právnických osob podal žalobce dne 13.6.2012 vyúčtování daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za rok 2009 a 2010, zde vykázal provedení srážky daně vybírané srážkou a tyto odvedl a uhradil. Na základě podaného vyúčtování mu byla předepsána správcem daně srážková daň ve výši 1.116.000 Kč za rok 2009 a ve výši 663.000 Kč za rok 2010. Po ukončení a projednání daňové kontroly za zdaňovací období 2009 a 2010 (dne 5.3.2013) podal žalobce dne 27.3.2013 dodatečné vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, kde vykázal minusové hodnoty srážkové daně (tedy požadoval její vrácení). Dodatečné vyúčtování bylo podáno s odůvodněním, že důvod pro dodatečné přiznání je ten, že dne 5.3.2013 byla projednána zpráva z kontroly daně z příjmů právnických osob. Ve zprávě bylo konstatováno, že ke zprostředkování, za které byla vyplacena provize, nedošlo. Pokud ke zprostředkování nedošlo nebyla splněna podmínka podle ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, aby byly částky vyplacené provize považovány za příjem ze zdrojů na území České republiky. V § 22 zákona o daních z příjmů, který je koncipován jako výčtový, se nenachází žádný jiný důvod k tomu, aby šlo o příjem ze zdrojů v České republice. Daň tedy neměla být sražena. Žalovaný se tedy domnívá, že žalobce tímto svým podáním sám konstatoval, že ke zprostředkování nedošlo a proto požaduje vrácení daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, neboť pokud by tomu bylo opačně, povinnost srazit a odvést daň z příjmů ze zdrojů na území České republiky by subjektu stále příslušela. Žalobci nebyla vrácena požadovaná částka a správce daně za rok 2009 zastavil řízení, neboť za toto období nelze podat dodatečné vyúčtování a za rok 2010 zahájil daňovou kontrolu. V rámci odvolacího řízení však odvolací orgán podanému odvolání na napadené dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2009 a 2010 vyhověl a konstatoval, že se se závěry správce daně týkající se neuznání nákladu za zprostředkování uvedených ve zprávě o daňové kontrole na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2009 a 2010 ztotožnil, poněvadž žalobce neprokázal, že došlo k věcnému a faktickému plnění od společnosti REBEKA v tvrzeném rozsahu a obsahu. Pokud tedy uskutečnění služby z titulu zprostředkování nebylo prokázáno, nejedná se o příjem považovaný za příjem ze zdrojů na území České republiky podle ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů a nelze na něj aplikovat daň z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně ve výši 15%, resp. ustanovení § 36 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Odvolací orgán tedy předmětné odvolání uzavřel se závěrem, že žalobce nebyl povinen provést srážku a odvod daně z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně ve výši 1.116.000 Kč v roce 2009 a ve výši 663.000 Kč v roce 2010. Závěrem žalovaný shrnuje, že žalobce neprokázal, a to takovým způsobem, aby o oprávněnosti deklarovaného výdaje vynaloženého za účelem dosažení zdanitelných příjmů nebylo žádných pochybností, že došlo ke službě zprostředkování provedené společností TIP.

IV.

Repliky.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že oponuje, že v žalobě právě rozбором jednotlivých částí rozhodnutí poukazuje na nedostatek hodnocení všech důkazů jako celku a na to, že nebylo přihlédnuto ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Již v prvním odstavci části IV. vyjádření žalovaný opakuje žalobcem vícekrát napadené tvrzení, že „Celková částka rozpočtu byla vyčíslena (pozn. žalobce...před uzavřením smlouvy o zprostředkování) na částku ve výši 273.294.769,06 Kč a tato je zcela totožná s cenou zapracovanou do Smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem a společností TRANSPOL ze dne 25.5.2007.“ Žalobce toto tvrzení napadl vícekrát již v daňovém řízení, ale také v odvolání a nepravdivost tohoto tvrzení doložil předložením tří cenově odlišných rozpočtů, které ale byly náplní, tedy množstvím stavebních prací, naprosto shodné. Na to žalovaný ve svém rozhodnutí nereagoval. V žalobě to žalobce popisuje v úvodu, část II. písm. a) až c). Nejde zde přitom o formální nepodstatnou skutečnost, neboť na rozdíl ceny díla ve smlouvě, vyšší oproti ceně v původním návrhu, žalobce dokazuje nezbytnou účast zprostředkovatele. V prvních dvou odstavcích části IV. vyjádření, žalovaný uvádí, že již před uzavřením smlouvy o zprostředkování ze dne 22.11.2006 předložila společnost žalobce rozpočet díla pozdějšímu objednateli - společnosti TRANSPOL, tedy, že společnosti navázaly obchodní vztahy, resp. probíhala vzájemná jednání bez účasti zprostředkovatele. Částka provize 11.860.000 Kč měla být 4% z předpokládané ceny díla, což v této výši 296.500.000 Kč bylo dosaženo až po dodatku 6.2 v polovině r. 2009. Při podpisu smlouvy o zprostředkování tato výše, podle názoru žalovaného, nemohla být známa. Podle svědka Mgr. Ing. S. byla přírážka GDS zahrnuta do dodatků přijatých na základě požadavků objednatele. To, podle žalovaného, je nelogické a v rozporu se svědeckou výpovědí Ing. O. Žalovaný, ve třetím odstavci části IV. výše uvedená zjištění uzavírá tak, že zprostředkování od společnosti TIP proto nebylo zapotřebí. Žalobce k tomu uvedl, že zdůrazňuje, že druhý a třetí bod výše uvedený žalovaným nemohou s potřebou, či nepotřebou zprostředkování nikterak souviset. Pokud jde o první bod, tak žalobce poukazuje na to, že předložením nabídky obchodní vztah navázaný není. Dále žalobce poukazuje na vlastní tvrzení v rámci daňového řízení i v rámci odvolání, kdy poukazoval na to, že ví o tom, že společnost TRANSPOL oslovila s poptávkou více zájemců, takže výběr toho ze zájemců, se kterým nakonec byla uzavřena Smlouva o dílo, nebyla při podání nabídky vůbec zřejmá, a proto účast zprostředkovatele svůj význam měla. Správce daně ani žalovaný se touto námitkou nezabývali, jak žalobce rozebral v žalobě v části A., bod 3. Dále, ve vyjádření k žalobě, žalovaný opakuje svoje argumenty, pouze členění přizpůsobil členění žaloby. Zde v replice žalobce poukazuje pouze na některé významné nesrovnalosti v závěrech žalovaného. Např. v části Oddíl A bod 2. a také v závěru bodu 3. žalovaný chybně tvrdí, že žalobce navázal obchodní vztahy se společností TRANSPOL ještě před uzavřením Smlouvy o zprostředkování. Obchodní vztah byl ve skutečnosti navázán až podepsáním Smlouvy o dílo dne 25.5.2007, k čemu došlo po uzavření smlouvy o zprostředkování. V části Oddíl A bod 4. k tvrzení žalobce, že o zakázku měly zájem i jiné subjekty, žalovaný poukazuje na to, že žalobce tvrzení nikterak nedoložil. Žalovaný zmiňuje poukaz žalobce na rozsudek NSS č.j. 1 Afs 54/2004-125, ale neuvádí, jak se závěry rozsudku dají aplikovat na tento případ. V žalobě je uvedená příslušná citace: „správce daně je povinen za situace, kdy v řízení vyjde najevo skutečnost, která svědčí ve prospěch daňového subjektu, tuto vyhodnotit, případně v součinnosti s daňovým subjektem činit kroky k jejímu prokázání či vyvrácení. Žalobce uváděl, že má informace o tom, že se zakázkou byli osloveni také jiní zájemci, ale žádnou dokumentaci o tom nemá. V odvolání (část II.5.2.a) žalobce ale uvedl, že pokud žalovaný rozhodne o doplnění podkladů k řízení, žalobce je připraven předat odkaz na firmy, které byly rovněž zájemci o tuto zakázku. Jelikož se společností TRANSPOL spol. s r.o.,

kteřá zakázku vypsala, byl správce daně již v kontaktu, když zjišťoval adresu navrženého svědka Ing. O., nemohlo být pro žalovaného žádným problémem zjistit, zda TRANSPOL jednal také s jinými zájemci, nebo pouze s žalobcem. Podle citace výše uvedeného rozsudku NSS, to také správce daně, posléze žalovaný, udělat měl. Žalovaný to však neudělal patrně proto, že pokud by se potvrdilo, že byli osloveni a nabídku podali také jiní zájemci, přišel by žalovaný o argument, že zprostředkování nebylo zapotřebí. V závěru k části Oddíl A bod 4. žalovaný ještě uvádí, že za situace, kdy jednatel zprostředkovatele a objednatele je totožná osoba, nepochybně nemohl jednat v zájmu obou společností zároveň s péčí řádného hospodáře. Zde v replice žalobce poukazuje na to, že případné tehdejší jednání jednatele objednatele, resp. zprostředkovatele, které by bylo v rozporu s ustanovením § 136 obchodního zákoníku, by mohly namítat a následky vymáhat, podle § 65 zákona 513/1991 Sb., pouze společnosti, kterých byl jednatel. Obecně však takové jednání jednatele nemá žádný vliv na závazky ke třetí osobě, tedy k žalobci. V části vyjádření Oddíl A bod 5. uvádí žalovaný některá nepřesná a nepodložená tvrzení. Konkrétně žalovaný uvádí, že cena díla byla o výši provize navýšena ve dvou částkách (ta první byla zahrnuta již v ceně díla podle smlouvy o zprostředkování, druhou bylo navýšení v dodatcích k smlouvě o dílo) je v přímém rozporu se skutečnostmi, které vyplynuly ze šetření v rámci daňové kontroly. Žalobce k uvedenému namítá, že ve všech případech tvrdil, že první část výše provize byla zahrnuta do ceny díla podle smlouvy o dílo, nikoliv podle smlouvy o zprostředkování. Dále žalobce namítá, že tvrzení: „*je v přímém rozporu se skutečnostmi*“ není nikterak ve spisu podložené a z šetření v rámci daňové kontroly nevyplynulo ani vyplynout nemohlo. Žalovaný neuvedl žádnou vlastní verzi důvodu navýšení, pouze odmítl důvod uvedený žalobcem a potvrzený svědkem Mgr. Ing. S., že část provize byla promítnuta v navýšení ceny zakázky, když podle nabídky žalobce z října 2006 měla být cena díla ve výši 273.294.769,06 Kč (bez DPH) a podle smlouvy o dílo již byla 278.500.000 Kč (bez DPH). Žalovaný v poslední větě vyjádření Oddíl A bod 5. uvádí: „*Žádné předložené důkazní prostředky neosvědčily deklarované plnění, resp. služby za zprostředkování jako daňově uznatelné.*“ Uvedené tvrzení žalovaného jednak nereaguje na námitku žalobce, že ujednání v bodě 12 smlouvy o dílo nebylo jediným důkazním prostředkem, i když to zpočátku sám žalobce tvrdil. Z druhé strany výše citované tvrzení žalovaného je nelogické, neboť žalobcem deklarované plnění bylo zprostředkování zakázky (+ technická pomoc, která však nebyla specifikovaná ani smluvená odměna nebyla na tuto technickou pomoc vázána). V citované větě žalovaný netvrdí, že ke zprostředkování nedošlo, ale že důkazní prostředky neosvědčily, že služby byly daňově uznatelné. V části vyjádření Oddíl A bod 6 žalovaný uvádí, že je námitka žalobce irrelevantní, ale v žalovaném rozhodnutí žalobci vyčítal, že důvod neplatnosti jedné ze dvou smluv neuvedl, ani nedoložil písemné ujednání o změně smlouvy. Vyjádření žalovaného se tudíž předmětu žalobní námitky netýká, V části vyjádření Oddíl A bod 7. žalovaný uvádí, že dopis o převodu práv není důkazem, že služba byla provedena. Vyjádření žalovaného se rovněž předmětu žalobní námitky netýká, neboť v žalobě bylo namítáno žalovaným reklamované nedoložení důkazních prostředků k převodu práv na třetí osobu. V části vyjádření Oddíl A bod 8, 9, 10, 11 žalovaný komentuje výsledky svědků Ing. O. a Mgr. Ing. S. Přitom v naprostém rozporu se skutečným vyjádřením svědka Ing. O. žalovaný uvádí, že: „*Cena díla byla dle jeho výpovědi (Ing. O. -poznámka žalobce) navyšována o částky, které jsou v krycích listech rozpočtu označeny pod názvem „kompletační činnost a přírážka GDS a rovněž uvedl, že na kompletační činnosti existoval ceník kompletačních činností.*“ Žalobce zde v replice zdůrazňuje, že první část výše citované věty je účelovou konstrukcí žalovaného, neboť navyšování ceny díla v souvislosti s „kompletační činností a přírážkou GDS“ svědek Ing. O. nezmínil, pouze v odpovědi na otázku

č. 3 uvedl, že důvodem navyšování ceny byly požadavky objednatele, projektové nedostatky v dokumentaci a nepředvídatelné práce. Žalobce zde cituje konkrétní otázku správce daně č. 4 a odpověď svědka, jak jsou v protokolu o výslech svědka č.j. 242421/12/1289324023 87 na str.6. Otázka správce daně: „*Jaké konkrétní činnosti zahrnují částky, o které byla cena díla navyšována, které jsou v krycích listech rozpočtu označeny pod názvem „kompletační činnost a přírážka GDS* ?“ Odpověď svědka: „*Přírážka GDS skr. Generální dodavatel stavby — zahrnuje činnosti generálního dodavatele stavby tj.org. složky? KRAK-CHEM z o.o.- procentuální navýšení z ceny stavebních prací. Na kompletační činnosti existuje ceník kompletačních činností*“. V druhé části citované věty, kde svědek mluvil o ceníku kompletačních prací, žalovaný účelově zaměnil svědkem vyslovené slovo „existuje“ za slovo „existoval“. Jde totiž o obecně platný ceník stavebních prací, ze kterého rozpočtáři v České republice čerpají, nikoliv o speciální ceník pro tuto konkrétní akci. Ceník je všem stáváním a investorům k dispozici a ceny jednotlivých stavebních či prací jsou v něm uvedeny v rozpětí od-do a ani tyto ceny nejsou nijak závazné. Svědek Ing. O. se tedy nikterak nevyjádřil k tvrzení svědka Mgr. Ing. S., že výše provize byla do výše kompletačních přírážek a přírážek GDS zakomponována. Tvrzení žalovaného ve vyjádření, že „*Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že cena stavby byla v dodatcích navyšována o „vícepráce a méněpráce související se stavbou, nejednalo se o navýšení v souvislosti s provizí*“ je tudíž v rozporu se skutečností. Pravdou je, že cena stavby byla v dodatcích navyšována o „vícepráce a méněpráce“ související se stavbou, ale z výpovědi svědka Ing. O. nikterak neplyne, že by se navíc nemohla cena stavby navýšit o částky vyjádřené v položkách „kompletační činnosti a přírážka GDS“, tak jak to tvrdil žalobce a svědek Mgr. Ing. S. Ve vyjádření uvedené vysvětlení úvah žalovaného, navíc se zavádějící a nepřesným výpisem výpovědi svědka, nemůže zhojit chybějící reakci v žalovaném rozhodnutí, tedy porušení § 8 odst. 1, § 92 odst. 2, § 102 odst. 3 a § 114 odst. 2 daňového řádu. Dále v části vyjádření Oddíl A bod 8, 9, 10, 11 žalovaný uvádí (jím upravenou) část výpovědi svědka Ing. O., že „*v jeho výtisku Smlouvy o dílo se nenachází žádný odstavec o společnosti TIP jako zprostředkovateli a že si neuvědomoval, že by tento odstavec byl používán a nikdo se na něj neodvolával*“. K tomu žalovaný zde v replice namítá, že v čl.I II. bod.2. smlouvy o dílo se o společnosti TIP nepíše jako o zprostředkovateli a že na tento bod smlouvy o dílo žalobce poukazoval pouze proto, že bod prokazuje kontakt mezi společnostmi TRANSPOL a TIP v době uzavření smlouvy tedy, že společnost zprostředkovatele mohla s objednatelem jednat a zakázku zprostředkovat. Ve vyjádření uvedené vysvětlení úvah žalovaného nemůže zhojit chybějící reakci v žalovaném rozhodnutí, tedy porušení § 8 odst. 1, § 92 odst. 2, § 102 odst. 3 a § 114 odst. 2 daňového řádu. Na verzi žalobce v odvolám a v žalobním bodě Oddíl A. bod 9., že čl. III. bod 12. mohl být do smlouvy vložen jednatelem před tiskem a podpisem smluv, kterých se svědek Ing. O. již neúčastnil, žalovaný v rozhodnutí nereagoval. Zde ve vyjádření žalovaný zdůrazňuje, že tato verze nepřispívá k důvěryhodnosti smlouvy o dílo a k provedení zprostředkování a že je nepravděpodobné, že by pan Ing. O., jako stavební dozor neměl žádné informace o zprostředkování, v rámci kterého měla společnost TIP působit ve věcech cenového a materiálového poradenství a obstaravatelské činnosti vedoucí k zajištění subdodavatelství. Zde v replice žalobce zdůrazňuje, že ing. O. zastupoval společnost TRANSPOL ve věcech technických a Ing. L. H. ve věcech smluvních, jak je to na úvodní straně smlouvy o dílo ze dne 25.5.2007 jasně uvedeno. Poradenství bylo tudíž záležitostí smluvní a proto probíhalo pouze mezi společnostmi TIP a KRAK-CHEM. Ing. O. ve svědecké výpovědi na otázku správce daně 5., otázka správce daně: „*byly práce, o které byla navýšena cena skutečně provedeny, pokud ano, kdo tyto práce konkrétně prováděl?*“ jasně uvedl, že: „*Jediným*

partnerem pro společnost TRANSPOL pro provádění stavební práce byla org. složka KRAK-CHEM z o.o.“ Také z toho je jasné, že Ing. O. subdodavatelé nezajímali a tedy z jeho výpovědi nelze soudit o tom, zda společnost TIP některé subdodavatele pro žalobce obstarala, či nikoliv. Žalovaný, zde ve vyjádření k žalobě, také uvádí, že svědek Mgr. Ing. S. vypověděl, že společnost TIP zajistila některé subdodavatele, ale tuto výpověď žalovaný zpochybňuje tím, že nebyla podepřena žádnými písemnými materiály. Žalovaný tvrdí, že svědecké výpovědi neprokazují činnost společnosti TIP jako zprostředkovatele. Žalovaný naprosto ignoruje výpověď svědka Mgr. Ing. S., který popsal navyšování ceny v položkách kompletační přírážka a přírážka generálního dodavatele stavby, kterými žalobce pokrýval výši smluvené provize. Žalovaný by měl vědět, že svědecká výpověď nemusí být podepřena písemnými materiály. Pokud žalovaný tuto svědeckou výpověď zpochybnil, měl postupovat v souladu se svou vlastní citací: *„Povinností správce daně je pak dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností (viz např. rozsudek NSS čj. 5 Afs 92/2009 - 64 ze dne 19.3.2010).“* Žalobce dále zdůrazňuje, že žalovaný měl zákonnou povinnost zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji (§ 92 odst. 2, § 102 odst. 3 a dle § 114 odst. 2 daňového řádu se měl vyjádřit ke každému návrhu a námitce žalobce, což žalovaný neudělal. V části vyjádření Oddíl A bod 13, 14 žalovaný se vlastně k podstatě obou žalobních bodů nevyjadřuje. V části vyjádření Oddíl A bod 15, žalovaný cituje ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů, ale v rozporu s dikcí tohoto ustanovení dále uvádí, že *„Žalobcem uváděné výnosy nemají žádnou přímou souvislost s vyloučenými náklady, neboť neprokázal, že služba za zprostředkování byla poskytnuta, resp. že se jedná o náklad ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a že došlo k věcnému plnění v tvrzeném rozsahu a obsahu.“* Žalobce zde poukazuje na svůj rozbor podaný v textu žaloby (Oddíl A bod 15) a k tomu zdůrazňuje, že citované ustanovení § 23 odst. 4 e) zákona o daních z příjmů nevyžaduje přímou souvislost výnosů a dříve neuznaných nákladů - na rozdíl od § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, kde se přímá souvislost vyžaduje. S dikcí ani smyslem ustanovení § 23 odst. 4 e) zákona o daních z příjmů nikterak nesouvisí prokázání poskytnutí služby zprostředkování, ani to zda se jedná o náklad podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V části vyjádření Oddíl B se žalovaný k jednotlivým žalobním bodům nevyjadřuje, pouze opakuje své tvrzení, že žalobce uskutečnění zprostředkování neprokázal. Žalobce však předložil v daňovém řízení a v odvolání značné množství důkazních prostředků, o kterých žalovaný pouze obecně tvrdí, že neosvědčují uskutečnění zprostředkování, ale jednotlivé tyto důkazní prostředky nehodnotí. Žalobce zde znovu poukazuje na rozsudek NSS ze dne 19.7.2006, č. j. 2 Afs 83/2005 – 72. Jelikož se žalovaný ke všem předloženým důkazním prostředkům a k námitkám v odvolání nevyjádřil, zajisté porušil § 8 odst. 1, § 92 odst. 2, § 102 odst. 3 a § 114 odst. 2 daňového řádu. Dále ve vyjádření k žalobě žalovaný rozebírá souvisící daň z příjmu právnických osob vybíraných srážkou podle zvláštní sazby. Žalobce nejdříve podal vyúčtování k uvedené dani, ale po projednání zprávy o kontrole daně z příjmu právnických osob, ve které správce daně (na rozdíl od názoru žalobce) konstatoval, že ke zprostředkování nedošlo, podal žalobce dodatečné vyúčtování na minusové částky z důvodu, že pokud ke zprostředkování nedošlo, daň neměla být sražena. Žalovaný tuto skutečnost ve vyjádření interpretuje tak, že tím žalobce sám konstatoval, že ke zprostředkování nedošlo. Žalobce však tuto interpretaci odmítá, neboť podáním dodatečných vyúčtování pouze reagoval na vrchnostenské rozhodnutí správce daně, který konstatoval, že ke zprostředkování nedošlo. Sám žalobce nadále trvá na tom, že ke zprostředkování došlo, z toho důvodu se obrátil se žalobou ke Krajskému soudu v Plzni. Žalobce trvá na svém návrhu rozsudku uvedeném v žalobě a to hlavně proto, že žalovaný nevzal do úvahy (což nikterak

nezdůvodnil) žalobcem doložené (Úvod, čl. II žaloby) zvýšení smluvní ceny díla proti původní nabídce a uplatnění v dodatcích k smlouvě o dílo původně nerozpočtovaných položek „kompletační činnost“ a „přirážka GDS“, a to v poměru podstatně převyšujícím obvyklé hodnoty, kterými žalobce dokazoval nezbytnou činnost zprostředkovatele a také tím dokazoval, že výdaje (náklady) vynaložené na provizi byly výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť přinesly odpovídající příjmy, čímž byla splněna podmínka uznatelnosti nákladů podle § 24 odst. 1 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Pro případ, že soud rozhodne proti návrhu žalobce, že ke zprostředkování nedošlo, žalobce navrhuje, aby soud žalovaného zavázal uplatnit ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů podle oddíl A. bod 15 žaloby.

V.

Posouzení věci soudem.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

Vzhledem k tomu, že žalobce a žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.), o věci samé bez jednání.

Otázka přenosu důkazního břemene v zahájeném daňovém řízení je již vyřešena konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Její závěry shrnul Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27.1.2012, č.j. 8 Afs 44/2011 – 103 (dostupný na www.nssoud.cz), kde v bodech 38-44 uvedl: „*Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22.10.2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8.7.2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce*

daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, nálezy Ústavního soudu ze dne 29.10.2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], aby popsaným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 39/2010 - 124). Rovněž k vlastní otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že jakkoliv z § 73 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16.3.2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 28.2.2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84). Platí tedy, že daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt přitom musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.8.2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63). Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 10/2010 - 71).“

Soud se se závěry Nejvyššího správního soudu ztotožňuje a doplňuje, že tyto závěry platí i po nabytí účinnosti daňového řádu, současně platí jak pro daňové řízení týkající se daně z přidané hodnoty, tak pro daňové řízení týkající se daně z příjmů, když procesní ustanovení jsou totožná. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a

poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Soud má za to, že žalovaný unesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

Jak již bylo uvedeno shora, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví“.

V případě žalobce správní orgány této své povinnosti zcela dostály, tj. prokázaly, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, resp. identifikovaly konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví. Tyto skutečnosti byly velice podrobně popsány a žalobci sděleny již ve výzvě prvoinstančního orgánu ze dne 5.4.2012, č.j. 102911/12/128932402387.

Vzhledem k tomu, že správní orgány unesly své důkazní břemeno, bylo na žalobci, aby dostal své povinnosti podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní, resp. ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu žalobcem, tj. aby označil či předložil takové důkazy, na základě kterých bude jednoznačně prokázáno, zejména, že žalobci byly a jaké služby poskytnuty společností TIP, spol. s r.o., resp. společností REBEKA LTD, na základě smlouvy o zprostředkování a související technické pomoci ze dne 22.11.2016.

Dlužno na tomto místě doplnit, že přenos důkazního břemene na žalobce ani on sám nezpochyboval (viz. část B bod 2 žaloby), když některé vážné a důvodné pochyby zmínil, tj. *„tentýž jednatel zprostředkovatele a objednatele, první nabídka přijatá přímo, provizi ve výši 4% objemu nešlo z nabídky určit“.*

Neodmyslitelnou podmínkou pro unesení důkazního břemene žalobcem bylo, aby žalobce tvrdil, jaké konkrétní služby mu byly poskytnuty ze strany společnosti TIP, spol. s r.o., resp. společností REBEKA LTD, tedy, co konkrétně společnost TIP, spol. s r.o. učinila ke splnění svých závazků a jakými konkrétními úkony se tak stalo. Vzhledem k tomu, že žalobce žádné takové konkrétní skutečnosti netvrdil, nemohl je v průběhu daňového řízení ani prokázat.

Povinností daňového subjektu unést důkazní břemeno týkající se plnění ze smluv o zprostředkování se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27.6.2008, č.j. 8 Afs 124/2006-123 (dostupný na www.nssoud.cz). Ústavní stížnost proti tomuto rozhodnutí směřující byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 21.10.2008, sp.zn. I. ÚS 1968/2008 (dostupné na <http://nalus.usoud.cz>). Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl: *„K námitce stěžovatele, že po něm nelze požadovat prokázání rozsahu*

zprostředkovatelských služeb co do formy, času a místa jejich provádění, neboť má jen povinnost prokazovat svá tvrzení, týkající se přijetí výsledku zprostředkování. Nejvyšší správní soud uvádí, stejně jako v souvisejících řízeních iniciovaných stěžovatelem, následující: Prokazování zdanitelných plnění uskutečněných v souvislosti se smlouvami o zprostředkování je velmi problematické, neboť se jedná o služby, jejichž výstupem není konkrétní hmotný nebo jinak hmatatelný výstup. Tyto smluvní typy jsou z toho důvodu často využívány ke krácení daní. Povinností správce daně je proto zkoumat, zda ke zprostředkování skutečně došlo. V zájmu daňového subjektu na druhé straně je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k předmětným zprostředkováním skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace zprostředkovatelských služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl ve svém rozsudku ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, dostupném na www.nssoud.cz: „Daňový subjekt, který chce v souvislosti s výdajem za služby zprostředkovatele na základě smlouvy o zprostředkování podle § 642 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty, musí v první řadě prokázat, že zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho jako zájemce zprostředkovatelskou činnost. Musí tedy prokázat, že zprostředkovatel jednal způsobem, který mohl objektivně sloužit či o němž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že by měl objektivně sloužit, k zajištění příležitosti k uzavření smluv zájemce se třetími osobami.“ Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu i žalovaného, že v žádném ze stěžovatelem předložených důkazních prostředků není uveden rozsah a předmět zdanitelného plnění, tj. konkrétní zprostředkovatelská činnost. Stěžovatel ve své kasační stížnosti namítá, že nebylo a není v jeho silách, aby prokázal, jakými konkrétními činnostmi, jednáními a vlivem zprostředkovatel ovlivnil smluvní partnery stěžovatele, aby s ním uzavřeli smlouvu. Ve své kasační stížnosti stěžovatel rozebírá svoje důkazní možnosti, kdy tvrdí, že v jeho silách je pouze prokázat projevení zájmu o zprostředkovatelskou službu, uzavření zprostředkovatelské smlouvy, uzavření smluv na základě zprostředkování a úhradu zprostředkovatelské provize. S tímto názorem stěžovatele nelze souhlasit. Ani jeden z těchto důkazních prostředků totiž nemůže bez dalšího s jistotou prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění (srov. dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, dostupný na www.nssoud.cz, kdy bylo judikováno, že: „Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění“). Povinností daňového subjektu tedy bylo nejen předložit daňové doklady splňující formální požadavky, tj. uzavřené smlouvy a úhradu zprostředkovatelské provize, ale zároveň prokázat, že došlo k faktickým plněním, která těmto dokladům odpovídají. Jak již Nejvyšší správní soud také, byť ve věci týkající se daně z příjmů, judikoval: „Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo.“ (Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, dostupného na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že unést důkazní břemeno týkající se smluv o zprostředkování může být pro daňový subjekt značně obtížné, ale rozhodně není nemožné. Daňový subjekt by si měl být svého důkazního břemene vědom již v době, kdy

ke zprostředkování dochází, a cíleně shromažďovat důkazy, že ke zprostředkování skutečně došlo. Především tedy je nutné, aby zájemce prokázal, že zprostředkovatel v jeho zájmu ve vztahu ke třetím osobám vůbec jednal (a to ať již ve vztahu přímo k nim či ve vztahu k osobám, o nichž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že na tyto třetí osoby budou působit ve prospěch zájemce). Vzhledem k velmi různorodým způsobům jednání, které zde připadají v úvahu, bude na zájemci, aby si zajistil přiměřené záznamy (příp. svědectví) o jednání zprostředkovatele; typicky jimi budou záznamy či zprávy zprostředkovatele o provedených jednáních s konkrétními osobami či záznamy o tom, kterým konkrétním osobám či na jaká konkrétní místa (např. těm útvarům oslovovaných právnických osob, které měly na starosti nákup a prodej komodit) byly zasílány podklady s údaji o zájemcem nabízených službách či zboží a co bylo jejich obsahem. Důležitá v této souvislosti bude identifikace, s kým a kdy bylo jednáno či komu (kam) a jaké materiály byly zasílány, neboť z této informace bude 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. Je však nutné zdůraznit, že takto předložené důkazy musí mít konkrétní vazbu na určité zprostředkované obchody, ne sloužit jako modelový příklad, jak by v dané situaci ke zprostředkování dojít mohlo“. Soud se se závěry Nejvyššího správního soudu zcela ztotožňuje.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je naprosto jasné a srozumitelné, k jakému závěru žalovaný dospěl. Žalovaný opřel výrok napadeného rozhodnutí o závěr, že žalobce neunesl své břemeno důkazní. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný například uvedl, že „není prokázáno, že společnost TIP byla zprostředkovatelem stavby, není doloženo, že k předmětnému plnění a poskytnutí služby skutečně došlo“ (str. 12, druhý odstavec napadeného rozhodnutí), „Vámi předložené doklady neosvědčují spolupráci mezi společnostmi, resp. společnostmi TIP a Vaší společností“ (str. 13, druhý odstavec), že svědecké výpovědi „nikterak také neprokazují činnost společnosti TIP jako zprostředkovatele, jeho vliv na cenovou nabídku a technickou pomoc“ (str. 14, třetí odstavec) a „neprokazují, že k zprostředkovatelské službě a související technické a materiální pomoci skutečně došlo“ (str. 14, čtvrtý odstavec), že „jste v konkrétním posuzovaném případě neprokázali, že náklad za zprostředkování byl skutečně vynaložen, práce, resp. služba, za kterou jste zaplatili, byla skutečně provedena“ (str. 15, třetí odstavec), „základní příčinou proč uvedené a vyfakturované částky nemohly být považovány za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, spočívala nikoliv v tom, že by z vynaložené částky nebyly žádné příjmy, nýbrž že jste neprokázali, že vyfakturovaná činnost byla zmíněnou společností realizována“ (str. 15 zdola, 16 shora), „daňový subjekt nepředložil žádné důkazy prokazující skutečnosti, že firma TIP poskytla služby, které jsou předmětem sporných faktur“ (str. 17 první odstavec).

Žalobci bylo od počátku daňového řízení srozumitelně a podrobně vysvětleno, a to již ve výzvě ze dne 5.4.2012, č.j. 102911/12/128932402387, na základě jakých skutečností lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví, a k prokázání jakých skutečností je povinen označit a předložit důkazy. Posledním takovým úkonem v řízení před prvoinstančním orgánem byla řádně projednaná zpráva o daňové kontrole. Nelze tudíž důvodně namítat, že žalobce neměl možnost „pochybnosti vyvracet“.

Pokud chtěl být žalobce v řízení o žalobě úspěšný, bylo jeho povinností prokázat, že své důkazní břemeno v průběhu daňového řízení unesl, tj. prokázal, jaké konkrétní služby mu ze strany společnosti TIP, spol. s r.o., resp. společností REBEKA LTD, tedy, co konkrétně společnost TIP, spol. s r.o. učinila ke splnění svých závazků a jakými konkrétními úkony se tak stalo. Nic takového však žalobce neprokázal, a proto jeho žaloba nemohla být shledána důvodnou.

Žalobce se předně mílí, když tvrdí, že své břemeno důkazní unesl „*odkazem na předpisy - tentýž jednatel nevadí*“, tvrzeními, že „*první nabídka není předpisem vyloučena*“, „*byli taky jiní zájemci o zakázku*“, že existuje „*bod ve smlouvě o dílo, kde je zprostředkovatel TIP zmíněn jako subjekt, působící v cenovém a materiálovém poradenství a spolupráci v zajištění subdodávek*“, že „*došlo k navýšení ceny bez navýšení objemu prací*“, což mělo být doloženo „*kompletními rozpočty a krycími listy*“, dále že „*jednatel zprostředkovatele byl také jednatelům objednatelů*“ a „*pokud šlo o porušení zákazu konkurence, tak to věci žalobce nebylo*“. Žádná z těchto skutečností totiž nevypovídá nic o tom, co konkrétně společnost TIP, spol. s r.o. učinila ke splnění svých závazků a jakými konkrétními úkony se tak stalo.

To samé platí pro žalobcem uváděné doložení, že „*schválený rozpočet 278.500.000 Kč ve smlouvě o dílo byl vyšší o 5.205.231 Kč proti původní nabídce, přičemž rozsah prací zůstal zachován*“, „*byl a je přesvědčen, že přijetí zvýšené ceny objednatelům nebylo možné bez činnosti zprostředkovatele*“, „*v rozpočtu podaném v první nabídce 273.294.769 Kč nebyla zahrnuta žádná částka položek „kompletační přírážka“ a „přírážka GDS“*“, „*v sumárním objemu díla 323.424.872 Kč po třech dodatcích, které byly v součtu v částce 44.924.872 Kč rozpočtovány položky „kompletační přírážka“ a „přírážka GDS“ ve výši, fakturované v r. 2010, 7.082.702,33 Kč, což je 15,77 % objemu tří dodatků*“, „*v rozpočtech dodatku byly žalobcem uplatněny položky „kompletační přírážka“ a „přírážka GDS“ ve výši, která je proti běžně používaným sazbám 3-5 násobně vyšší a více než 100 násobně vyšší proti sazbě u částek, které byly ve schváleném projektu; tyto položky původně žalobce nemínil vůbec uplatnit (bez uzavření smlouvy o dílo), o čem svědčí dokladově doložený fakt, že v původním návrhu rozpočtu z října 2006 byly tyto dvě přírážky v nulové výši*“, neboť žádná z těchto skutečností opět nevypovídá nic o tom, co konkrétně společnost TIP, spol. s r.o. učinila ke splnění svých závazků a jakými konkrétními úkony se tak stalo.

Ani svědci pan Mgr. Ing. S. a pan Ing. O. nevypověděli nic o tom, co konkrétně společnost TIP, spol. s r.o. učinila ke splnění svých závazků a jakými konkrétními úkony se tak stalo. Nic takového nevyplývá ani z dopisu, kterým společnost TIP spol. s r.o. oznámila, že došlo k převodu práv a povinností na společnost REBEKA LTD.

Za této situace nelze vůbec hovořit o to, že by snad důkazní břemeno přešlo zpět na správní orgány. Žalobce nepostupoval obezřetně způsobem podrobně popsáním ve shora citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu. Výsledkem bylo, že se dostal do důkazní nouze a v daňovém řízení nedokázal prokázat, co konkrétně společnost TIP, spol. s r.o. učinila ke splnění svých závazků a jakými konkrétními úkony se tak stalo. Za tohoto stavu nebylo povinností správních orgánů prokazovat skutečný stav věcí, resp. z vlastní iniciativy obstarávat důkazy k prokázání „*jak mohlo jinak než působením zprostředkovatele dojít ke*

zvýšení ceny ve smlouvě oproti původní nabídce“ či „uvést vlastní verzi důvodu navýšení“, jak tvrdil žalobce v replice.

Správní orgány hodnotily všechny žalobcem předložené důkazní prostředky, když dospěly ke správnému závěru o tom, že žádný z nich nevypověděl nic o tom, co konkrétně společnost TIP, spol. s r.o. učinila ke splnění svých závazků a jakými konkrétními úkony se tak stalo. K žalobcem v žalobě zmíněným „opominutým“ listinám žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: „Ve vyjádření jste předložili pouze cenové nabídky, soupis provedených prací, krycí listy čerpání nákladů v rámci provedení stavby za celé období výstavby, dodatky ke smlouvě a faktury za provedené práce. Všechny předložené doklady se týkaly sjednání spolupráce mezi Vaší společností a společností TRANSPOL“. Není tudíž pravdivým tvrzením, že se žalovaný vůbec nezabýval listinami přiloženými k podáním žalobce učiněným v průběhu daňového řízení.

Pokud jde o tvrzení žalobce, že to byl žalovaný, kdo měl prokázat, že „*má od žalobce zápisy z kontrolních dnů*“, je nezbytné uvést, že pro výsledek řízení nebylo vůbec podstatné, zda žalovaný prokáže či neprokáže, že „*má od žalobce zápisy z kontrolních dnů*“, nýbrž, zda žalobce prokázal, jaké konkrétní služby mu byly poskytnuty ze strany společnosti TIP, spol. s r.o., resp. společností REBEKA LTD, tedy, co konkrétně společnost TIP, spol. s r.o. učinila ke splnění svých závazků a jakými konkrétními úkony se tak stalo, nelze dospět k závěru. K „*zápisům z kontrolních dnů*“ žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: „*dále svědek uvedl, že zprostředkovatelské činnosti nejsou ve stavebním deníku zaznamenány, ale jsou zaznamenány v záznamech z kontrolních dnů. V průběhu šetření jste předložili správci daně zápisy z kontrolních dnů, ale v žádném z nich se výše uvedené skutečnosti nenacházejí. Toto vyjádření zcela odporuje Vaší společností předkládaným tvrzením (vyjádření ze dne 5.11.2012) i v odvolání, a to, že: „obsah zápisů z kontrolních dní není nutno zkoumat vzhledem k tomu, že tam se žádná skutečnost související se zprostředkováním nemůže z pochopitelných důvodů nacházet*“.

Nad rámec shora uvedeného je vhodné k oddílu A bodu 1 a 2 žaloby uvést, že správní orgány zcela správně nevyhodnotily žádnou ze žalobcem předložených listin a tvrzení jako skutečnost, která by byla způsobilá prokázat, jaké konkrétní služby mu byly poskytnuty ze strany společnosti TIP, spol. s r.o., resp. společností REBEKA LTD, tedy, co konkrétně společnost TIP, spol. s r.o. učinila ke splnění svých závazků a jakými konkrétními úkony se tak stalo. Skutečnost že žalobce s těmito závěry nesouhlasí, není jakkoli způsobilá ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. K bodu 3 je třeba uvést, že skutečnost, že „*osoba Ing. H. jednala sama se sebou*“ nebyla důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem, nýbrž jedním z důvodů pochybností o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví. K bodu 4 je nutné zopakovat, že ani eventuelní „*existence dalších zájemců o tutéž zakázku*“, nevypovídá nic o to, jaké konkrétní služby byly žalobci poskytnuty ze strany společnosti TIP, spol. s r.o., resp. společností REBEKA LTD, tedy, co konkrétně společnost TIP, spol. s r.o. učinila ke splnění svých závazků a jakými konkrétními úkony se tak stalo. O tom nevypovídá nic ani to, zda lze či nelze „*jednoznačně tvrdit, že druhá nabídka byla předložena společnosti TRANSPOL*“. Tvrzení, že „*pokud byla předložena další nabídka cenově podstatně vyšší, a to bez toho, aby se zvětšil objem prací*“ nepotvrzuje, co konkrétně společnost TIP, spol. s r.o. učinila ke splnění svých závazků a jakými konkrétními úkony se tak stalo. K bodu 5 je nutné uvést, že se správní orgány obou stupňů zabývaly všemi žalobcem předloženými listinami i tvrzeními. Skutečnost že žalobce nesouhlasí se závěry o neunesení důkazního břemene, není

jakkoli způsobila ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Pokud jde o bod 6, „*existence dvou smluv o zprostředkování*“ nebyla důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem. K bodu 7 je nezbytné uvést, že „*existence dopisu, kterým společnost TIP oznamovala firmě žalobce, že podle čl. III SOZ převádí svá práva a povinnosti na společnost REBEKA LTD*“, není způsobila jakkoli ovlivnit závěr o tom, zda žalobce unesl nebo neunesl důkazní břemeno ohledně toho, co konkrétně společnost TIP, spol. s r.o. učinila ke splnění svých závazků a jakými konkrétními úkony se tak stalo. V bodech 8 a 9 žalobce neuvádí z výpovědi svědka pana Ing. O. žádnou skutečnost, která by měla prokazovat, co konkrétně společnost TIP, spol. s r.o. učinila ke splnění svých závazků a jakými konkrétními úkony se tak stalo. Tedy, že by byla důkazem osvědčujícím unesení důkazního břemene žalobcem. K unesení důkazního břemene nepostačuje potenciální možnost poskytnutí služeb ze strany smluvního partnera. Poskytnutí služeb musí být zcela jednoznačně prokázáno. K bodu 10 je nezbytné uvést, že tvrdí-li žalobce, že „*na technickou pomoc nebyla žádná odměna vázána, tato činnost nebyla ve SOZ specifikována a tedy nebylo ani smluvně zajištěné, aby ji zprostředkovatel, či jeho zástupce, vůbec prováděli*“, nejen, že se nesnaží prokázat, v čem konkrétně měla „*technická pomoc*“ spočívat, nýbrž dokonce naznačuje, že k poskytnutí služby v tomto rozsahu vůbec nedošlo. Tvrdí-li žalobce, že „*hlavní činnost u smlouvy o zprostředkování a technické pomoci proběhla do 25. května roku 2007, kdy došlo k uzavření smlouvy o dílo*“, měl v průběhu daňového řízení popsat, v čem tato „*hlavní činnost*“ spočívala, resp. co konkrétně společnost TIP, spol. s r.o. učinila ke splnění svých závazků a jakými konkrétními úkony se tak stalo, a tato tvrzení následně prokázat. Pokud tak žalobce neučinil, nemůže důsledky tohoto svého jednání klást k tíži správních orgánů. Konečně o unesení důkazního břemene žalobcem nevypovídá nic skutečnost o tom, že „*na kompletační činnosti je v ceníku stavebních prací pouze několik položek*“. V bodě 11 při citaci části odůvodnění napadeného rozhodnutí žalobce sám zmínil závěr žalovaného o tom, že svědecké výpovědi „*nikterak neprokazují činnost TIP jako zprostředkovatele, jeho vliv na cenovou nabídku a technickou pomoc*“. Tento závěr je zcela správný, neboť oba svědci uváděli to, co sami dělali, nikoli to, co konkrétně společnost TIP, spol. s r.o. učinila ke splnění svých závazků a jakými konkrétními úkony se tak stalo. O tom nevypovídá nic ani skutečnost, že „*celková cena díla byla navýšena o více než 44 mil. Kč*“ či že „*položky kompletační přírážka a přírážka GSD tvoří vždy malou část rozpočtu příslušné položky dodatku*“. K bodu 12 je nezbytné uvést, že to byl žalobce, kdo byl povinen jednoznačně prokázat, co konkrétně společnost TIP, spol. s r.o. učinila ke splnění svých závazků a jakými konkrétními úkony se tak stalo. Tedy, pokud za ni jednal pan Ing. H., co konkrétně jménem této společnosti ke splnění jejích závazků vůči žalobci učinil.

Pokud jde o body 13 a 14, ani eventuální „*rozpuštění provize v ceně díla*“, nevypovídá nic o tom, co konkrétně společnost TIP, spol. s r.o. učinila ke splnění svých závazků a jakými konkrétními úkony se tak stalo. Současně nelze souhlasit s tvrzením žalobce o tom, že „*náklady na provizi jsou daňově uznatelné, neboť samotné získání zakázky zdůvodňuje, že jde o výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů*“. Podle § 642 obchodního zákoníku se smlouvou o zprostředkování zprostředkovatel zavazuje, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou, a zájemce se zavazuje zaplatit zprostředkovateli úplatu (provizi). Z textu právě citovaného ustanovení vyplývá, že nárok na úplatu má zprostředkovatel pouze tehdy, pokud „*vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou*“. Z pohledu daňového řízení lze pak ponížít daňový základ o vyplacenou provizi, pokud bude

jednoznačně prokázáno, že zprostředkovatel „vyvíjel činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou“. K tomu, aby to mohlo být prokázáno, je nezbytné prokázat, jakou konkrétní činnost zprostředkovatel vyvíjel, aby bylo možné posoudit, zda tato činnost byla „činností směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou“. Nelze tudíž souhlasit se žalobcem, že „samotné získání zakázky zdůvodňuje, že jde o výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů“.

Pokud jde o bod 15 a návrh žalobce v replice na „zavázání žalovaného uplatnit ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů“ je nezbytné uvést, že v případě žalobce nebyl ani prostor pro aplikaci ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů, podle kterého se do základu daně podle odstavce 1 nezahrnují částky zaúčtované do příjmů (výnosů), pokud souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše těchto neuznaných výdajů (nákladů) v předchozích zdaňovacích obdobích. Vzhledem k tomu, že žalobce neprokázal, jaké konkrétní služby mu byly poskytnuty ze strany společnosti TIP, spol. s r.o., resp. společností REBEKA LTD, tedy, co konkrétně společnost TIP, spol. s r.o. učinila ke splnění svých závazků a jakými konkrétními úkony se tak stalo, nelze dospět k závěru, že „částky zaúčtované do příjmů (výnosů)“ souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nebyla tudíž splněna základní podmínka pro aplikaci citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů.

S ohledem na to, že soud neshledal, že by správní orgány jakkoli pochybily, nemohly se dopustit porušení žádného ze žalobcem zmíněných ustanovení právních předpisů.

VI.

Rozhodnutí soudu.

Soud neshledal žádný ze žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VII.

Náklady řízení.

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 30. září 2015

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.

Za správnost vyhotovení: Lenka Kovandová

předseda senátu