



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: 3E - klima, s.r.o.**, IČ 25249428, se sídlem Plzeň, Úslavská 2357/75, *zastoupené JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Prostějov, Sádky 1605/2*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2013, čj. 16761/13/5000-14202-702271,

t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení .

O d ů v o d n ě n í

[I] Předmět řízení

Žalobkyně se žalobou doručenou Krajskému soudu v Plzni dne 26. 8. 2013 domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 6. 2013, čj. 16761/13/5000-14202-702271 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo k odvolání žalobkyně částečně změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni (dále též jen „*prvoinstanční správní orgán*“ nebo „*správce daně*“) ze dne 22. 12. 2011, čj. 603329/11/138511402857 (dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“), kterým bylo částečně vyhověno odvolání žalobkyně podanému proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob ze dne 11. 7. 2011, čj. 413676/11/138512401893, a doměřená daň za zdaňovací období roku 2008 byla změněna

z částky 895.650,- Kč na částku 787.500,- Kč. Současně bylo sníženo penále z částky 179.130,- Kč na částku 157.500,- Kč. Napadeným rozhodnutím bylo prvoinstanční rozhodnutí změněno tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 se mění z částky 787.500,- Kč na částku 272.790,- Kč a současně bylo změněno penále z částky 157.500,- Kč na částku 54.558,- Kč.

Problematika daně z příjmů právnických osob byla upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o daních z příjmů“).

Daňové řízení bylo upraveno zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „daňový řád“).

[III] Žaloba

Žalobkyně vymezila dva okruhy žalobních námitek. První brojil proti neuznání nákladů na zprostředkování a podporu u zakázek žalobkyně, a to ze strany tehdejší mateřské společnosti INEL - Holding, a. s., kde došlo k vyloučení některých zakázek, u kterých žalovaný neosvědčil existenci přínosu ze strany mateřské společnosti. Druhá námitka směřovala na náklady za služby, které byly dle názoru žalovaného softwarem, když náklady na něj nelze jednorázově zahrnout do daňových nákladů tak, jak činila žalobkyně.

[1] Zprostředkování a podpora ze strany INEL - Holding, a. s.

Žalobkyně připomněla, že svým odběratelům poskytuje komplexní řešení chlazení a vytápění budov. Nejedná se tak o obyčejné namontování samostatných klimatizací s dálkovým ovladačem, leč o komplexní řešení vzduchotechniky u administrativních budov a provozů. Obsluha je pak řešena centrálně dálkovým přístupem skrze složitý počítačový program. Z toho důvodu je tak velmi obtížné, aby žalobkyní provedená řešení následně spravoval a servisoval subjekt odlišný od žalobkyně.

Smlouva mezi žalobkyní a společností žalobkyně byla vyhotovena převážně z důvodů formálních. Účastníci smlouvy (spojené osoby) měli mezi sebou vzájemnou důvěru. Z tohoto důvodu tak nebylo třeba vynakládat finanční a časové prostředky na bezvadnou smluvní dokumentaci, když ta byla, co do skutečnosti nejdůležitější (výše provize), stejně řešena teprve v závěru období. Samotný smluvní vztah upravoval otázku zprostředkování ve smyslu § 642 a násl. obchodního zákoníku, jakož i podpory ze strany INEL - Holding, a. s. Ostatně, v daňovém řízení bylo s ohledem na zásadu zakotvenou v § 8 odst. 3 daňového řádu prokázáno, že spolupráce mezi žalobkyní a společností INEL - Holding, a. s. byla založena jak na faktickém zprostředkování zakázek, tak na nezbytné podpoře ze strany INEL - Holding, a. s. Tato podpora pak spočívala nejenom v možnosti se obchodně zaštiťovat jménem tak významné společnosti, leč také v technické podpoře při přípravě a realizaci zakázek. Mnoho zakázek se totiž vztahovalo k specifickým oblastem (např. IT technologie), kde bez znalosti specifických požadavků takovýchto oblastí nebylo v možnostech žalobkyně poskytovat své služby. Ze strany žalovaného tak došlo k neuznání provizí za zakázky u společností BRUSH SEM, s. r. o., ŠKODA POWER, a. s., Česká spořitelna, a. s., Hay Management Int. a ATINET, s. r. o.

Žalobkyně ve vztahu k BRUSH SEM, s. r. o. uvedla, že na základě svědecké výpovědi zaměstnance této společnosti bylo potvrzeno, že prvotní nabídka přišla ze strany INEL - Holding, a. s. Žalobkyně netušila, že tato společnost by jen mohla mít v plánu zadávat zakázku v oboru žalobkyně. Byla to tak prvotní informace pana Zemana, statutárního orgánu společnosti INEL - Holding, a. s., která dostala žalobkyni tzv. do hry o tuto zakázku. Tyto informace pak mají v dnešní době cenu zlata, kdy existuje množství kvalitních a levných dodavatelů, kteří se však nikdy nezúčastní výnosných zakázek. To právě z důvodu, že se o nich nikdy nedozví. Ostatně, případ řešený Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 1 Afs 41 2012 je toho důkazem. Žalobkyně dále poukázala na skutečnost, že zadavatelem byla obrovská nadnárodní společnost, která pro svá komplexní řešení hledá stabilního partnera. Takovéto významné společnosti pak v rámci svých výběrových řízení dávají důraz na to, aby tak složitá řešení, jaká byla poskytována žalobkyni, byla v budoucnu rovněž servisována. Z tohoto důvodu tak cena není jediným kritériem. Žalobkyně pak v době realizace zakázky byla společností de facto začínající, bez patřičných referencí a záruk toho, že tady bude existovat pro účely servisu i za několik let. Tyto garance pak plně poskytovala společnost INEL - Holding, a. s., kdy členství v její skupině dávalo zájemcům jistotu stabilní společnosti. Žalobkyně by, dle svého názoru, neměla šanci na úspěch, pakliže by nebyla součástí skupiny INEL. Tuto skutečnost však žalovaný patřičně nezohlednil. Stejně tak nezohlednil tu skutečnost, že to byl pan Z., který jako první oslovil uvedený subjekt a docílil tak toho, že se žalobkyně dostala do povědomí a byla následně skutečně oslovena.

Stran smluvního vztahu se ŠKODA POWER, a. s. žalobkyně konstatovala, že ohledně této společnosti lze rovněž uvést to, co u společnosti předchází. Na začátku celé spolupráce stálo oslovení ze strany pana Z. Žalobkyně pak v řízení poukazovala na skutečnost, že již v minulosti existoval obdobný vztah co do zprostředkování. Pokud žalovaný namítá, že smluvní spolupráce byla započata před rokem 2008, aniž by se dostatečně vypořádal s dopady § 651 obchodního zákoníku, je nutno jeho závěry přinejmenším odmítnout jako předčasné a tudíž nepřezkoumatelné. Bylo povinností žalovaného, v rámci dialogu s žalobkyní, ji minimálně vyzvat k doložení předchozího smluvního vztahu se společností INEL - Holding, a. s. když žalobkyně netušila, že toto její tvrzení žalovaný požaduje doložit. Stejně tak žalovaný nezohlednil skutečnost, že se jednalo o dodávku komplexního řešení, kdy jedním z kritérií výběru musela být garance spolehlivosti, kdy tyto dodávala právě existence skupiny INEL.

Ohledně spolupráce s Hay Management Int. žalobkyně namítala, že i zde svědecká výpověď potvrdila, že prvotní oslovení přišlo ze strany pana Z. I tu se pak jednalo o komplexní řešení, kdy garance byly ze strany skupiny INEL, tudíž samotná cena nebyla jediným kritériem výběru.

Svědecká výpověď, v případě spolupráce s ATINET, s. r. o., dle žalobkyně zcela potvrdila, že bez znalostí IT technologií (konkrétně specifik chlazení serverů) nebylo možno zakázku vůbec realizovat. Žalobkyně pak, stejně jako u prokázané zakázky Zdravotní pojišťovny Metal Aliance, prokázala, že bez znalostí způsobu chlazení počítačových serverů nemohla zakázku zrealizovat. Tyto specifické znalosti pak poskytl další člen skupiny INEL. Nebýt tak skupiny INEL, potažmo společnosti INEL - Holding, a. s., která tuto spolupráci mezi členy skupiny zajišťovala, k realizaci zakázky by nikdy nedošlo.

Ohledně zakázky pro Českou spořitelnu, a. s. žalobkyně prokazovala, že vliv pana Z. byl významný. To zejména skrze písemné vyjádření Ing. K., specialistky pro správu majetku České spořitelny, a. s. Toto vyjádření však žalovaný patřičně nezohlednil, kdy do hodnocení důkazů ohledně zakázky pro tento subjekt jej ani výslovně nezařadil. Nabízí se tak otázka, zda lze za těchto okolností považovat rozhodnutí žalovaného za přezkoumatelné.

Žalobkyně ve vztahu k první skupině námitek shrnula, že u žalovaným vyloučených zakázek prokázala přímou souvislost s jednáním společnosti INEL - Holding, a. s. Pakliže žalovaný přesto vyloučil náklady na provize této společnosti, je nutno jeho rozhodnutí považovat za nezákonné. Místy je pak napadené rozhodnutí rovněž nepřezkoumatelné.

[2] Náklady na software

Žalobkyně uzavřela se společností FORMICA Group, s. r. o. smlouvu, jejímž předmětem byla práce na průzkumu trhu s výhledy do roku 2010. Tyto výstupy, které byly ve smlouvě označeny jako software, měly být vyhotoveny ve formátu dbf, kdy tento „software“ měl být na platformě MS Access tak, aby v softwaru MS Access byly výstupy editovatelné dle požadavků žalobce. Cena za tento „software“ byla 300.000,- Kč, kdy však neobsahovala dodání samotného MS Access. Ohledně dodaného „softwaru“ žalobkyně uvedla, že se jedná o dodanou databázi, kterou si může kdokoliv pohlédnout v patřičném softwaru, konkrétně např. v MS Access. Pro zjednodušení lze uvést, že je to stejné, jako by došlo k dodání tabulky v MS Excel či MS Word. Dodaná data ve formátu dbf lze naimportovat nejenom do zmíněného MS Access, leč také do MS Excel.

Žalobkyně tak vynaložila náklady na zpracování databáze. Tuto databázi pak navzdory § 8 odst. 3 daňového řádu žalovaný označil za software jenom z toho důvodu, že takto byla označena ve smlouvě. V této souvislosti žalobkyně uvedla, že není pochyb o tom, že jednotlivé části balíku MS Office jsou software. Považovat však soubory vytvořené v tomto balíku za dodání softwaru je stejné, jako považovat sepsání jakéhokoliv dokumentu v MS Word za dodání softwaru. Žalobkyně tak po celou dobu řízení uváděla, že dodaná databáze je editovatelná pouze při spuštění v patřičném softwaru (např. MS Access). Z tohoto důvodu tak o dodané databázi nelze hovořit jako o dodaném softwaru, ledaže by součástí bylo i dodání samotného softwaru umožňujícího prohlížení a editaci, např. již zmíněného MS Access. To však nebyl případ žalobkyně. Z tohoto důvodu tak nelze při zohlednění zásady neformálnosti daňového řízení dodání databází ve formátu dbf („software“ na platformě MS Access) považovat za dodání softwaru. To nezávisle na tom, že jej účastníci smlouvy za software ve smlouvě označují. Žalovaný tak pochybil, pakliže náklady na vytvoření databáze ve formátu dbf označil za software a z tohoto důvodu je odmítl jednorázově zahrnout do daňových nákladů. Z tohoto důvodu je tak rozhodnutí žalovaného nutno považovat za nezákonné. I kdyby se však o software skutečně jednalo, pak žalovaný pochybil v tom, že vyloučil veškeré náklady na pořízení softwaru, a nejenom náklady přesahující výši přípustných daňových odpisů připadajících na rok 2008. Tím došlo k porušení ustanovení § 114 odst. 3 daňového řádu.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě, replika žalobkyně

Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 7. 11. 2013. Navrhoval žalobou zamítnout jako nedůvodnou, když argumentačně vycházel z odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Žalobkyně v replice ze dne 27. 1. 2014 zopakovala podstatu žalobních tvrzení.

[IV] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 soudního řádu správního věty první soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud rozhodl o věci samé bez jednání (ve smyslu § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s.).

Soud dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**, když o žalobních námitkách uvážil následovně.

Ad žalobní bod [I]

Ze správního spisu se podává, že mezi žalobkyní (dříve INEL – Klima, spol. s r. o.) jako zájemcem a společností Obchodní společnost INEL – Holding, a. s. jako zprostředkovatelem byla dne 2. 1. 2008 uzavřena Smlouva o zprostředkování č. 01/2008 (dále též jen „*Smlouva*“). Předmět Smlouvy, uzavřené podle § 642 tehdejšího obchodního zákoníku, byl vymezen tak, že zprostředkovatel se jí zavázal, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít smlouvu s třetí osobou, na základě které bude zájemce realizovat svůj předmět podnikání a zprostředkovateli za to náleží provize specifikovaná v čl. II Smlouvy.

Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů, výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Jádrem sporu, v případě námitek uplatněných v prvním žalobním bodu, je to, zda bylo prokázáno, že k uzavření příslušných smluv mezi žalobkyní na straně jedné a BRUSH SEM s. r. o., ŠKODA POWER, a. s., Hay Management Int., ATINET, s. r. o. a Českou spořitelnou, a. s. na straně druhé došlo prostřednictvím aktivity zprostředkovatele INEL - Holding, a. s., tedy nikoliv na základě určitých podaných informací, referencí či povědomí dobrého jména.

Orgány daňové správy došly k závěru, že zprostředkování zakázek žalobkyně se společností BRUSH SEM s. r. o. v roce 2008 nebylo prokázáno a provize ve výši 293.461,- Kč tak není daňovým nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Podstata žalobní námitky spočívala v tomto případě v tvrzení, že svědecká výpověď zaměstnance této společnosti potvrdila, že prvotní nabídka přišla ze strany INEL - Holding, a. s. Tuto skutečnost však žalovaný patřičně nezohlednil. Stejně tak nezohlednil tu skutečnost, že to byl pan Z., který jako první oslovil uvedený subjekt a docílil tak toho, že se žalobkyně dostala do povědomí a byla následně skutečně oslovena.

Dne 19. 9. 2011 byl proveden výslech svědka R.N., který byl v roce 2008 vedoucím správy majetku BRUSH SEM s. r. o. Výpověď byla zaznamenána do protokolu o výslechu svědka čj. 515804/11/138931400271. Svědek mj. uvedl, že za společnost žalobkyně jednal pan N. Dosvědčil, že ví, že společnost žalobkyně je členem skupiny INEL. Prvotní kontakty a spolupráci s INEL - Holding, a. s. svědek popsal takto: „(...) „*přišel se nám představit INEL holding, představil nám svoji strukturu, co všechno dělají, abychom měli představu o výrobním programu. Období přesně neřeknu – 2005 – 2007.*“. Na dotaz, zda se dá říci, že INEL - Holding, a. s. zprostředkovala zakázku společnosti žalobkyně, svědek odpověděl: „*Dala nám informace, že existuje dceřiná společnost, která se zabývá klimatizací, a při tom úvodním představení jsme byli požádáni, kdybychom dělali něco z jejich oborů, abychom je oslovili při výběrovém řízení.*“.

Dne 14. 10. 2011 bylo správci daně doručeno podání ze dne 9. 10. 2011, v němž R.N. uvedl: „*Na základě upřesnění předmětného obchodního případu s mými kolegy považuji za vhodné doplnit následující. Pro účely důležité dodávky byly osloveny jen subjekty, které měly pozitivní reference. Tyto reference byly sbírány od obchodních partnerů a z internetu. Přitom inel klima by mezi tyto subjekty nepatřila, pokud by nevystupovala pod značkou inel a pokud by za ní nestála firma Inel-holding a pan Z. Ten a celá skupina INEL byla pro nás zárukou, že relativně mladá a tehdy ještě ne zcela známá dcera (společnost inel klima) bude schopna zvládnout i požadovanou zakázku velké důležitosti.*“.

Žalovaný uvedl podstatné skutečnosti (ve vztahu k provizi vyplacené za zakázku s BRUSH SEM s. r. o.) na str. 11 a 12 napadeného rozhodnutí, a to včetně podstatných okolností zachycených v protokolu o výslechu svědka a písemného doplnění svědecké výpovědi.

Soud, s důrazem na § 75 odst. 2 věty první s. ř. s., nemohl námitku uznat jako důvodnou.

Podstatnou okolností pro zamítavý postoj soudu je v tomto případě primárně časová linka věci. Předmětem řízení byly daňové náklady vzniknuvší v souvislosti se Smlouvou uzavřenou dne 2. 1. 2008. Svědecká výpověď R.N. však popsala prezentační činnost INEL - Holding a. s. v období let 2005 až 2007. A někdy v tomto období byla BRUSH SEM s. r. o. rovněž požádána o oslovení dceřiné společnosti INEL - Holding a. s., tedy žalobkyně, v případě realizace projektu z jejího oboru [k tomu srov. část výpovědi, podle které: „*Dala (= INEL – Holding, a. s.) nám (= BRUSH SEM s. r. o.) informace, že existuje dceřiná společnost, která se zabývá klimatizací, a při tom úvodním představení jsme byli požádáni, kdybychom dělali něco z jejich oborů, abychom je oslovili při výběrovém řízení.*“].

Písemné doplnění výpovědi ze dne 9. 10. 2011 rovněž nepřineslo nic, co by prokazovalo zprostředkovatelskou činnost ze strany INEL - Holding a. s., tedy aktivitu INEL – Holding, a. s. cílenou na to, aby žalobkyně měla příležitost uzavřít smlouvu s třetí osobou, na základě

které bude realizovat svůj předmět podnikání. R.N. v písemném doplnění výpovědi jednak popsal, že BRUSH SEM s. r. o. sbírala reference od obchodních partnerů a z internetu (aniž by obchodní partnery konkretizoval), a dále pozitivně hodnotil dobré jméno INEL - Holding a. s. a Ing. Z. To ale není popis konkrétní zprostředkovatelské činnosti. Navíc, ani písemné doplnění neobsahovalo žádnou časové upřesnění případného zprostředkování zakázky v roce 2008.

Svědecká výpověď Ing. M.Z. ze dne 26. 9. 2011 byla zaznamenána do protokolu čj. 521027/11/138931400271. Ing. Z. k dotazu na průběh zprostředkování zakázky od BRUSH SEM s. r. o. pro žalobkyni, konkrétně na osoby, s nimiž zakázku dojednal, a způsob stanovení výše provize za tuto zakázku, odpověděl: „*Jednal jsem s vedením společnosti, nechtěl bych, abych řekl nějaké jméno, protože se to mění a nechtěl bych říci nějaké jméno, které v konkrétním roce nebylo.*“.

Shrnutο, svědecká výpověď R.N., písemné doplnění jeho výpovědi ani výpověď Ing. M.Z. neprokázaly, že by zakázka mezi společnostmi žalobkyně a BRUSH SEM s. r. o. byla výsledkem zprostředkovatelské činnosti INEL - Holding, a. s. vyvíjené ve prospěch žalobkyně na základě Smlouvy. Závěrům žalovaného se proto ve světle žalobní námitky, tak jak byla uplatněna, nedalo nic vytknout.

Orgány daňové správy došly k závěru, že zprostředkování zakázek žalobkyně se společností ŠKODA POWER, a. s. v roce 2008 nebylo prokázáno a provize ve výši 306.824,- Kč tak není daňovým nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Podstata příslušné části žalobní námitky spočívá v tvrzení, že žalovaný dostatečně nevyzval žalobkyni k prokázání existence smluvního zprostředkovatelského vztahu (předcházejícího tomu založeného Smlouvou), na jehož základě došlo k získání zakázky a vyplacení provize, protože žalobkyně netušila, že žalovaný chce takové tvrzení doložit.

Ze správního spisu je patrné, že správce daně zvýšil základ daně o částku 3.000.000,-Kč, která se týká dodavatelské faktury evidované pod č. 357/08, vystavené společností INEL - Holding, a. s. za zprostředkování a řízení obchodních případů v roce 2008. Jednou z provizí, která spolu s ostatními tvořila onu fakturovanou celkovou částku 3.000.000,- Kč, byla i provize vyplacena za prostředkování zakázek se společností ŠKODA POWER, a. s.

Finanční úřad v Plzni výzvou ze dne 1. 9. 2010, čj. 282983/10/138931/2551, vyzval žalobkyni „*k předložení veškerých věrohodných důkazních prostředků, které by prokázaly oprávněnost zahrnutí hodnoty faktury došlé č. 357/08 ve výši 3.000.000,- Kč zaúčtované na účet 518800 do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů roku 2008. Dosud byla předložena došlá faktura, smlouva a příloha*“. Správce daně vyslovil „*pochybnosti o oprávněnosti uplatněných nákladů vzhledem ke skutečnosti, že z předložených dokladů není zřejmé, jakým způsobem byla výše provize stanovena (...), faktura je vystavena na jinou částku, než je uvedena ve smlouvě o zprostředkování a nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že obchodní společnost INEL – Holding, a. s. předmětné zakázky skutečně zprostředkovala*“.

Judikatura týkající se důkazního břemene v daňovém řízení je dlouhodobě konstantní. Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011 – 103, shrnul (body 38-44): „(...) 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, nález 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 popsáním 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).“ Od takto prezentovaných závěrů není důvodu se odchýlovat.

V prvé fázi daňového řízení tak leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. K přenesení důkazního břemene na správce daně dojde po té, kdy doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese a správce daně má o předložených účetních dokladech pochybnosti. Pak je na správci daně [viz § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], aby v uvedených ustanoveních popsaným způsobem takové pochybnosti vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky.

V souzené věci vznikly na straně finančního úřadu pochybnosti o oprávněnosti uplatněných nákladů, přičemž správce daně specifikoval i důvody těchto pochybností. Žalobkyni kvalifikovaným způsobem (ve výzvě ze dne 1. 9. 2010) srozumitelně vyzval, aby předložila **veškeré věrohodné důkazní prostředky**, které by prokázaly oprávněnost zahrnutí hodnoty faktury č. 357/08. Jestliže si žalobkyně byla vědoma předchozího smluvního vztahu a vazby mezi ním a vyplacenou provizí (a to podle svého tvrzení byla, neb v žalobě uvádí, že v řízení poukazovala na skutečnost, že již v minulosti existoval obdobný vztah co do zprostředkování) a nedoložila nic, co by takový vztah prokazovalo, ač k tomu byla výzvou ze dne 1. 9. 2010 vyzvána, pak soud jednak nesdílí její názor, že nemohla tušit, že žalovaný chce doložit příp. existenci předchozího smluvního ujednání o zprostředkování, a zároveň nemůže přitakat námitce o nepřezkoumatelnosti závěrů správce daně v tomto směru. A to bez ohledu na znění § 651 obchodního zákoníku, podle něhož vzniku práva zprostředkovatele na provizi nebrání skutečnost, že teprve po zániku smlouvy o zprostředkování je s třetí osobou uzavřena smlouva (§ 644), popřípadě splněna smlouva (§ 646), na kterou se vztahovala jeho zprostředkovatelská činnost. V daném případě nebyla problémem otázka možného zániku předchozí smlouvy o zprostředkování, ale prokázání toho, že tu takový předchozí smluvní vztah vůbec byl. A to žalobkyně neučinila.

Žalovaný shrnul závěry ohledně provize za spolupráci se společností ŠKODA POWER, a.s. na str. 10 a 11 napadeného rozhodnutí, kde konstatoval: „Z předložených písemných dokumentů a ze svědecké výpovědi pana D. je zřejmé, že daňový subjekt vedl obchodní jednání týkající se získání zakázky ve společnosti ŠKODA POWER a. s. bez součinnosti zástupců mateřské společnosti daňového subjektu. Ve svědecké výpovědi pana D. nelze spatřovat důkazní prostředek osvědčující zásluhy mateřské společnosti, které by přímo souvisely se získáním zakázek daňového subjektu. Pan D. sice měl povědomí o fungování daňového subjektu v rámci skupiny a znal jméno pana Z., avšak pouze z této skutečnosti nelze dovodit přímou a bezprostřední souvislost se získáním zakázek, které daňový subjekt ve společnosti ŠKODA POWER a. s. v roce 2008 realizoval.“.

Dne 19. 9. 2011 byl proveden výslech svědka J.D., který byl v roce 2008 energetikem ŠKODA POWER, a. s. Výpověď byla zaznamenána do protokolu o výsledku svědka čj. 51569311/138931400271. Svědek mj. uvedl, že ve věci uzavření zakázky (smlouvy č. 20-10-2008/SKPW-MaR) jednal se zástupci ŠKODA POWER a. s. přímo jednatel daňového subjektu (= žalobkyně) Ing. N. a zaměstnanec daňového subjektu pan H. Žalobkyně i ostatní potencionální zhotovitelé byli stran realizace zakázky osloveni na základě předchozí spolupráce. Svědek, který byl členem výběrové komise, na otázku, zda zná Ing. Z., odpověděl: „Ano, je to myslím ředitel holdingu, vím, že je z holdingu. Osobně ho neznám.“ Svědek rovněž přisvědčil, že je mu známo holdingové uspořádání společnosti INEL.

Ing. M.Z. do protokolu o výpovědi svědka (viz výše) k dotazu na průběh zprostředkování zakázky od ŠKODA POWER, a. s. pro žalobkyni, konkrétně na osoby, s nimiž zakázku dojednal, a způsob stanovení výše provize za tuto zakázku, odpověděl: „Myslím si, že ten průběh byl stejný, já jsem se znal s generálním ředitelem panem Musilem, poté, co jsem se dozvěděl, že chtějí klimatizovat, vyžádal jsem si podklady, v okamžiku, kdy byly nastaveny pravidla, tak jsme tu zakázku dostali a realizovali. To byla serie zakázek, já si myslím, že pro tu firmu pracujeme dodnes a pracovali jsme pro ni i v roce 2006. Já musím říci, že nevím, co jsme konkrétně v roce 2008 dělali, můžu se podívat do systému a dám Vám to písemně, jestli ta informace má být 100 %.“.

Soud považuje názor vyjevený na str. 10 a 11 napadeného rozhodnutí, ve světle důkazů předložených v daňovém řízení, za správný. Žalobkyně, ačkoliv byla srozumitelně vyzvána k předložení veškerých věrohodných důkazních prostředků, neprokázala existenci dřívějšího smluvního vztahu o zprostředkování, a ani výpovědi J.D. a Ing. M.Z. nejsou oporou pro tvrzení žalobkyně, že vyplacená provize byla v tomto případě daňovým nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobní výtky, tak jak byla uplatněna, je proto nedůvodná.

Orgány daňové správy došly k závěru, že zprostředkování zakázek žalobkyně se společností Hay Management Int. v roce 2008 nebylo prokázáno a provize ve výši 151.871,- Kč tak není daňovým nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Žalobní námitka spočívá v tvrzení, že i zde svědecká výpověď potvrdila, že prvotní oslovení přišlo ze strany pana Z. I v tomto případě se pak jednalo o komplexní řešení, kdy garance byly ze strany skupiny INEL, tudíž samotná cena nebyla jediným kritériem výběru.

Žalobkyně nespécifikovala, která svědecká výpověď měla potvrdit „prvotní oslovení ze strany pana Z.“. Žalobkyně předložila dne 13. 10. 2011 v rámci odvolacího řízení prohlášení subjektu HAY Group podepsané P.K., dle něhož byla společnost HAY MANAGEMENT INTERNATIONAL B.V. v roce 2008 oslovena společností INEL - Holding, a. s. s nabídkou možné spolupráce, a to v oblasti EZS, EPS, CCTV, IT a klimatizací. Jelikož v té době byla zřizována pobočka v business centru Avalon v Plzni, nechala si společnost HAY MANAGEMENT INTERNATIONAL B.V. na některé dodávky předložit nabídku. Po zpracování nabídek pak byla na podzim roku 2009 uzavřena smlouva o dodávce klimatizace se společností INEL – Klima, s. r. o.

Svědecké výpovědi P.Š., roz. K., předcházelo dne 14. 6. 2012 místní šetření u společnosti HAY MANAGEMENT INTERNATIONAL B.V., organizační složka Plzeň, při němž správce daně zjistil, že P.Š. vykonávala pozici office manažera, a dále to, že společnost nemá k dispozici žádné doklady týkající se výběru dodavatele klimatizace.

Dne 26. 7. 2012 byl pak proveden výslech svědkyně P.Š., která v roce 2008 působila jako office manažer společnosti Hay Management Int. Výpověď byla zachycena do protokolu čj. 461566/12/138931400271. Svědkyně uvedla, že jejím úkolem bylo mj. zařídit kancelářské prostory této společnosti. Správce daně položil svědkyni otázku, aby vysvětlila, jak je možné, že z dokumentů, které má finanční úřad k dispozici, vyplývá, že svědkyně nemohla rozhodovat o výběru dodavatele, přesto žalobkyně předložila jako důkazní prostředek potvrzení společnosti HAY Group podepsané právě svědkyní. Ta k tomu uvedla, že *„dělala pouze výběrové řízení, kde zpracovávala cenové nabídky, které byly odsouhlasovány vedoucím pobočky a následně podepisovány jednatelem společnosti.“*. P.Š. dále konstatovala, že rovněž poptávala potenciální dodavatele a následně předkládala cenové nabídky manažerovi společnosti. V případě klimatizací poptávala možné dodavatele na internetu, v případě žalobkyně jí byl kontakt zprostředkován správcem budovy panem B. Ve věci dodávky klimatizací byly předloženy celkem tři cenové nabídky. Ty byly předány paní C.J., která provedla výběr dodavatele.

Ing. M.Z. do protokolu o výpovědi svědka (viz výše) k dotazu na průběh zprostředkování zakázky od Hay Management Int. pro žalobkyni, konkrétně na osoby, s nimiž zakázku dojednal, a způsob stanovení výše provize za tuto zakázku, odpověděl: *„Nepamatuji se, doplním Vám to.“*.

Na základě obsahu svědeckých výpovědí (jejichž podstatné části jsou uvedeny na str. 12 a 18 napadeného rozhodnutí) soud nesdílí názor žalobkyně o tom, že by svědecká výpověď (lhostejno, zda výpověď P.Š., nebo Ing. M.Z.) potvrdila, že „prvotní oslovení přišlo ze strany pana Z.“. Svědkyně Š. ve výpovědi nic takového neuvedla, naopak, tvrdila, že kontakt na žalobkyni jí byl zprostředkován správcem budovy panem B. Ing. M.Z. pak uvedl, že si průběh zprostředkování zakázky pro společnost INEL – Klima, s. r. o. s Hay Management International Int. nepamatuje. Dovolávala-li se žalobkyně průkaznosti výpovědí, pak je taková námitka nedůvodná.

Orgány daňové správy došly k závěru, že zprostředkování zakázek žalobkyně se společností ATINET, s. r. o. v roce 2008 nebylo prokázáno a provize ve výši 62.247,- Kč tak není daňovým nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Námítka žalobkyně spočívá v tvrzení, že v případě spolupráce s ATINET, s. r. o. svědecká výpověď zcela potvrdila, že bez znalostí IT technologií nebylo možno zakázku vůbec realizovat. Žalobkyně pak, dle svého tvrzení, stejně jako v řízení prokázané zakázky se Zdravotní pojišťovnou Metal Aliance prokázala, že bez znalostí způsobu chlazení počítačových serverů nemohla zakázku zrealizovat. Tyto specifické znalosti pak poskytl další člen skupiny INEL. Nebýt tak skupiny INEL, potažmo společnosti INEL - Holding, a. s., která tuto spolupráci mezi členy skupiny zajišťovala, k realizaci zakázky by nikdy nedošlo.

Žalobkyně opět nespecifikovala namítanou svědeckou výpověď. Pro souzenou věc to však není záležitost zcela podstatná. Dne 9. 7. 2012 bylo provedeno místní šetření u ATINET, s. r. o. Její jednatel K.Z. mj. uvedl (protokol čj. 293238/12/288932700695), že ATINET, s. r. o. realizovala v roce 2008 zakázku, kde žalobkyně byla dodavatelem klimatizace pro Penny Market v Jirnech. Za výběr dodavatele klimatizace byl odpovědný právě K.Z., který dále konstatoval, že výběrové řízení nebylo provedeno a jako dodavatel klimatizace byla vybrána žalobkyně na doporučení P.S., zaměstnance ATINET, s. r. o.

Dne 25. 7. 2012 byl proveden výslech svědka K.Z. (protokol čj. 313999/12/288932700695). Svědek zopakoval skutečnosti uvedené při místním šetření a doplnil, že nezná Ing. M.Z. Na otázku zástupce žalobkyně svědek potvrdil, že bez znalosti IT technologií by nebylo možné tuto zakázku realizovat.

Onou svědeckou výpovědí zmíněnou žalobkyní tedy byla výpověď K.Z., která potvrdila, že bez znalosti IT technologií by nebylo možné zakázku realizovat. To ale nebylo ze strany daňových orgánů činěno sporným. Podstata problému nespočívala v otázce, zda bylo možné zakázku realizovat bez znalosti IT technologií, ale mělo dojít k objasnění míry zprostředkování zakázky INEL – Holding, a. s. ve prospěch žalobkyně. A to svědecká výpověď K.Z. rozhodně nepotvrdila (což ostatně netvrdí ani žalobkyně).

Podobné lze konstatovat i o svědecké výpovědi Ing. M.Z., který na dotaz správce daně, aby popsal průběh zprostředkování zakázky pro společnost INEL – Klima, s. r. o. s ATINET, s. r. o. uvedl: „*Přiznám se, že předpokládám, že je to náš obchodní partner z oblasti počítačů, nepamatuji se, ale můžu Vám to dohledat. Pro Vaši informaci, máme v databázi 4000 obchodních partnerů.*“.

Žalobkyně dále tvrdila, že bez znalostí způsobu chlazení počítačových serverů nemohla zakázku zrealizovat (to ale nebylo předmětem sporu), a dále to, že tyto specifické znalosti poskytl další člen skupiny INEL. Nebýt skupiny INEL, potažmo INEL - Holding, a. s., která tuto spolupráci mezi členy skupiny zajišťovala, k realizaci zakázky by dle žalobkyně nikdy nedošlo.

Tato část námítky je co do tvrzených pochybení žalovaného značně neurčitá. Žalobkyně nekonkretizovala, co vlastně, jaký důkaz prokazující zprostředkovatelskou činnost INEL -

Holding, a. s. byl žalovaným ve smyslu uvedených tvrzení nesprávně hodnocen, příp. nebyl hodnocen vůbec, tedy jakým způsobem došlo k zásahu do veřejných subjektivních práv žalobkyně v daňovém řízení. Za těchto okolností soud neměl ve vztahu k této části námitky co přezkoumávat. Rozsah a předmět přezkumu je cele v dispozici žalobkyně (viz § 75 odst. 2 s. ř. s.). Soud není oprávněn, natož povinen, domýšlet, příp. dotvářet za žalobkyni její tvrzení. Žalobní námitka proto nebyla z popsanych důvodů shledána oprávněnou.

Orgány daňové správy došly k závěru, že zprostředkování zakázek žalobkyně se společností Česká spořitelna, a. s. v roce 2008 nebylo prokázáno a provize ve výši 184.725,- Kč tak není daňovým nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Žalobkyně tvrdila, že ohledně zakázky pro Českou spořitelnu, a. s. prokázala, zejména skrze písemné vyjádření Ing. K., specialistky pro správu majetku České spořitelny, a.s., že vliv pana Z. byl významný. Toto vyjádření však žalovaný patřičně nezohlednil, kdy do hodnocení důkazů ohledně zakázky pro tento subjekt jej ani výslovně nezařadil. Napadené rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné.

Oním vyjádřením Ing. K. je přípis České spořitelny, a. s. ze dne 10. 8. 2011 nadepsaný textem „Dodávky klimatizačních zařízení“ a podepsaný Ing. D.K., specialistou správy majetku České spořitelny, a. s., v němž je uvedeno následující: *„Na základě žádosti firmy Inel Klima, s. r. o. Vám sdělujeme následující. Při jednání s firmou Inel Holding, a. s. (Ing. M. Z.) nám byla doporučena firma INEL KLIMA, s. r. o. jako dodavatel klimatizační techniky. Na základě tohoto doporučení byl výše uvedený dodavatel zařazen do okruhu dodavatelů klimatizačních zařízení pro Českou spořitelnu. Inel Klima s. r. o. dodala České spořitelně několik klima jednotek do servroven, v roce 2008 realizovala zakázku klimatizace komerčního centra v Plzni, Divadelní ulice 3a. Spolupráce probíhá do současnosti buď přímo, nebo prostřednictvím subdodávek při rekonstrukci objektů.“*

Soud je toho názoru, že žalobkyně dovozuje z listiny podepsané Ing. Kotyzovou závěry, které z ní, stran zprostředkovatelské činnosti vykonávané INEL – Holding, a. s. na základě Smlouvy, jednoduše činit nelze. Jistě, ve vyjádření je konstatováno, že INEL – Holding, a. s. doporučila České spořitelně, a. s. společnost žalobkyně jako dodavatele klimatizační techniky. Na základě tohoto doporučení byla žalobkyně zařazena do okruhu možných dodavatelů a v roce 2008 realizovala zakázku klimatizace komerčního centra v Plzni. Nicméně, předmětem daňového řízení byla výše provizí vyplacených za zprostředkovatelskou činnost realizovanou na základě Smlouvy ze dne 2. 1. 2008, nikoliv otázka data realizace zakázky. A protože v prohlášení podepsaném Ing. K. není ani zmínka o době jednání České spořitelny, a. s. s INEL – Holding, a. s., nelze z něj jakkoliv dovozovat, že toto jednání, resp. doporučení při něm učiněné bylo uskutečněno právě na základě Smlouvy. Vliv Ing. M.Z. tedy mohl být významný, avšak pro tvrzení žalobkyně byl klíčový časový údaj o tom, kdy Ing. Z. tento vliv uplatnil. A to se z prohlášené nedozvěděl ani správce daně, ani soud. Za těchto okolností a v duchu § 75 odst. 2 s. ř. s. proto nebyla shledána ani tato žalobní námitka důvodnou.

Ad žalobní bod [2]

Žalovaný v odvolacím řízení shledal jako správné zvýšení základu daně zdaňovacího období roku 2008 o částku 300.000,- Kč týkající se vyfakturovaného softwaru.

Stran produktu označeného žalovaným za software a žalobkyní za databázi ve formátu dbf žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl mj. toto (str. 28 a 29): „(...) *Již ze samotné smlouvy uzavřené mezi daňovým subjektem a touto společností vyplývá, že předmětem dodávky bylo mimo jiné i dodání softwaru, který daňovému subjektu umožnil spravovat data týkající se obvolaných zákazníků, která byla získána na základě telefonického průzkumu trhu. Pokud by daňový subjekt takovéto softwarové nástroje nezískal, nebyl by schopen tuto databázi dále editovat, jak sám uvádí. (...) Specifikace zadání hovoří o vytvoření relační databáze ve formátu DBF na platformě MS Acces, jejíž výstup aplikovaný pro data-mining vnějších datových zdrojů s možností provádět veškeré statistické pohledy včetně grafických a tiskových výstupů na daný vzorek je nutno považovat s ohledem na vstupní cenu a dobu použitelnosti za software, tj. nehmotný majetek dle dikce § 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů, jehož pořízení nebylo možné ve smyslu §25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů zahrnout jednorázově do daňových nákladů.*“.

Součástí daňového spisu je smlouva o poskytování služeb call centra uzavřená dne 31. 3. 2008 mez FORMICA Group, s. r. o. na straně jedné jako poskytovatelem a žalobkyní na straně druhé jako objednatelem (dále též jen „Smlouva o poskytování služeb“). Účelem této smlouvy (čl. 1, bod 1.1) bylo stanovení podmínek dodávky služeb v rozsahu a ceně definovaných touto smlouvou. Článek 8 (Cena za služby) Smlouvy o poskytování služeb pak v bodě 8.2 stanovil mj. toto: „Cena **software**: 300.000,- Kč bez DPH“. Přílohou č. 1 Smlouvy o poskytování služeb byla Specifikace zadání, podle níž bylo jedním z výstupů průzkumu „**vytvoření SW na platformě MS-Acces, která umožní veškeré statistické pohledy, včetně grafických a tiskových výstupů, doporučení o možném vývoji a směrech zaměření rozvoje společnosti**“.

Podáním ze dne 3. 6. 2011 se žalobkyně vyjádřila k protokolu ze dne 11. 5. 2011, čj. 316196/11/138931400271. V tomto podání žalobkyně mj. konstatovala k tvrzením správce daně uvedeným na str. 7 protokolu toto: „(...) *K tomuto uvádíme, že společnost FORMICA Group, s. r. o. dodala společnosti INEL-KLIMA, s. r. o. dva základní produkty: a) databázi potenciálních zákazníků (...) b) software pro projektové řízení zakázek s OLAP modulem. V roce 2008 využívala společnost INEL-KLIMA, s. r. o. část první (...). Zároveň však také využívala část druhou, kde, zjednodušeně řečeno, doplňovala do databáze další svoje zákazníky a pomocí softwaru projektově řídila zakázky. (...) Toto je vysvětlení, proč zákazníci zprostředkování firmou INEL – HOLDING, a. s. a zapsání a řízení softwarem společnosti FORMICA Group, s. r. o. figuruji v tiskových OLAP výstupech dodaných finančnímu úřadu.*“.

Vyjádření k protokolu bylo podepsáno Ing. Josefem Němečkem, jednatelem žalobkyně.

Z uvedeného je zřejmé, že to nebyla pouze Smlouva o poskytování služeb, příp. její příloha (Specifikace zadání), co vedlo správce daně k závěru stran fakturovaného softwaru, ale byla to rovněž opakovaná tvrzení samotné žalobkyně o tom, že pro ni FORMICA Group, s. r. o. nevytvořila pouze databázi, ale rovněž software. A žalovaný vycházel i z tohoto tvrzení

žalobkyně (viz výše citace napadeného rozhodnutí). Tvrzení žalobkyně proto nebylo správné a daná část žalobní námitky, tak jak byla uplatněna, nebyla důvodná.

Nad rámec uvedeného soud doplňuje, že součástí správního spisu je i Protokol o ústním jednání ze dne 22. 12. 2010, čj. 396662/10/001932/100641, který rovněž podporuje správnost závěrů správců daně obou stupňů. V něm odpovídal na otázky dožádaného správce daně (Finanční úřad pro Prahu 1) Ing. J.K. zmocněný zástupce FORMICA Group, s. r. o. Na dotaz, co bylo předmětem dodávky fakturovaných služeb (pro odběratele INEL – Klima, s. r. o.), Ing. K. odpověděl: „**Předmětem dodávky byl software pro správu informací o klientech a databáze obvolaných klientských kontaktů (...).**“. Na otázku, kdy byly služby dokončeny a předány, zmocněnec odpověděl: „**Služby byly dokončeny a předány 30. 12. 2008 dle předávacího protokolu ze dne 30. 12. 2008. Databáze oslovených klientů a software byly předány panu N. z firmy INEL – Klima, s. r. o. na datových nosičích.**“.

K poslednímu tvrzení druhého žalobního bodu soud konstatuje následující.

Podle § 114 odst. 3 daňového řádu, vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.

Podle § 24. odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů, výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Podle § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 zákona o daních z příjmů, výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také účetní odpisy, s výjimkou uvedenou v § 25 odst. 1 písm. zg), a to pouze u nehmotného majetku, **který se neodpisuje podle tohoto zákona (§ 32a)** za podmínky, že byl poplatníkem pořízen úplatně nebo ve vlastní režii za účelem obchodování s ním anebo nabyt vkladem, přeměnou, zděděním či darováním.

Podle § 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů, **pro účely tohoto zákona se odpisují** zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, **software**, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem, pokud a) byl **1. nabyt úplatně**, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo 2. vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a b) vstupní cena je vyšší než 60.000,- Kč a c) doba použitelnosti je delší než jeden rok; přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

Žalobkyně pořídila software za cenu 300.000,- Kč, tedy jednalo se o úplatné nabytí za cenu vyšší než 60.000,- Kč, přičemž nikdo nezpochybnil, že by byl software využitelný po dobu kratší, než jeden rok. Šlo tak o software, u něhož **bylo možné odpisovat zřizovací výdaje podle § 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů**. Avšak podle § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 zákona o daních z příjmů, **výdaji (náklady) podle § 24 odst. 1** jsou také účetní odpisy, s

výjimkou uvedenou v § 25 odst. 1 písm. zg), **a to pouze u nehmotného majetku, který se neodpisuje podle § 32a tohoto zákona.** Ze znění citovaných ustanovení zákona o daních z příjmů vyplývá, že v daném případě nebylo možné výdaj na pořízení softwaru ve výši 300.000,- Kč (bez DPH) uplatnit jako výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ze strany žalovaného tak nedošlo k porušení § 114 odst. 3 daňového řádu.

Na základě výše uvedených skutečností soud dospěl k závěru, že žalobkyní uplatněné námitky nebyly důvodné, **a proto žalobu ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.**

[V] Náklady řízení

Stran náhrady nákladů řízení soud vycházel ze znění § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému, který měl ve věci úspěch, však žádné důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Plzni dne 30. června 2015

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková