



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Jana Ryby a Mgr. Milana Taubera v právní věci žalobce: **RELSIE spol. s r.o.**, se sídlem v Praze 5, Na Stárce 1201/12, IČ 624 17 339, zast. Mgr. Filipem Maříkem, advokátem se sídlem v Plzni, Mikulášská tř. 9, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 11.7.2012, č.j. 9650/12-1200-108120,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu blíže označeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.10.2005 do 30.9.2006 ze dne 22.7.2011, č.j. 444075/11/005516105236, který vydal Finanční úřad pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“). Tímto rozhodnutím byla správcem daně doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 310 800 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 62 160 Kč.

Žalobce v podané žalobě tvrdí, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem a v řízení, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí, došlo k porušení jeho práv. Své námitky formuloval v následujících žalobních bodech:

V prvním žalobním bodu namítá žalobce porušení ust. § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a základních zásad daňového řízení, neboť došlo k nezákonnému ukončení daňové kontroly.

Žalobce konkrétně namítá, že zpráva o kontrole neobsahovala úplný výčet a hodnocení provedených důkazů, rovněž skutkových úvah správce daně, z čehož žalobce dovozuje, že se tak nemohla stát podkladem pro vydání platebního výměru. Rovněž neobsahovala výčet neprovedených důkazů navrhovaných v protokolu o projednání zprávy o výsledku daňové kontroly ze dne 2.6.2011. Ve zprávě absentovalo odůvodnění jejich neprovedení.

Na podporu uvedeného poukázal žalobce na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 27.8.2001, sp.zn. IV.ÚS 121/2001.

Ve druhém žalobním bodu uvádí žalobce, že prokázal všechny skutečnosti, které učinil správce daně v průběhu řízení spornými v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Na správce daně tak přešlo důkazní břemeno ohledně vyvrácení průkaznosti tvrzení a důkazních prostředků předkládaných daňovým subjektem. Na podporu uvedeného poukázal žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.1.2012, č.j. 1 Afs 75/2011-62, který stanoví základní principy dokazování a přenosu důkazního břemene.

Žalobce blíže uvedl, že správce daně zpochybnil, zda došlo k poskytnutí služeb, jejichž úhrada byla provedena částkou 500 000 Kč ve prospěch společnosti ATLAS MORAVIA spol. s r.o. (dále jen „ATLAS MORAVIA“), zda náklady vynaložené na úhradu služeb společnosti ATLAS MORAVIA lze považovat za náklady vynaložené k účelu dosažení, zajištění a udržení zisku a zda pan T. D. jednal při své činnosti za společnost ATLAS MORAVIA. Žalobce nesouhlasí s hodnoceními jednotlivých důkazů a naopak namítá, že ucelený sled provedených důkazů jednoznačně prokazuje, že žalobce se společností ATLAS MORAVIA uzavřel k vyúčtovanému plnění řádnou písemnou smlouvu a že T. D. byl jediným jednatelem této společnosti, přičemž taková smlouva nebyla uzavřena s jinou společností. V průběhu odvolacího řízení bylo dokazování doplněno výsledkem svědků pana D. M. a pana J. S. Žalobce nesouhlasí s provedeným hodnocením těchto výsledků, neboť odvolací orgán je posoudil bez ohledu na ostatní provedené důkazy a atomizací jednotlivých zjištění dospívá k nesprávným závěrům. Z provedeného dokazování např. u zprostředkování spolupráce se společností GORDIC spol. s r.o. (dále jen „GORDIC“) je zřejmé, že mezi žalobcem a společností ATLAS MORAVIA došlo k uzavření smlouvy o obchodním zastoupení. Z výpovědí svědků Ing. J. H., pana T. D., pana D. M. a předložené obchodní korespondence vyplývá, že došlo k poskytnutí plnění dle této smlouvy. Z výpovědi svědka D. M. přímo vyplývá, že právě z iniciativy zástupce společnosti ATLAS MORAVIA došlo k získání širšího pole působnosti pro činnost žalobce na zakázkách pro společnost GORDIC a že zástupce společnosti ATLAS MORAVIA zprostředkoval obchod i pro jiné subjekty. Z dalších dokladů pak plyne, že došlo k vyúčtování poskytnutého plnění a jeho zaplacení. Dle žalobce nelze hodnotit jen některé důkazy a jiné svévolně vyloučit. Odvolací orgán nemohl ani zhojit vady předcházejícího řízení a nedostatky zprávy o kontrole, neboť žalobce neměl v této fázi řízení již možnost na jeho stanoviska reagovat.

Závěrem žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.7.2008, č.j. 5 Afs 5/2008-75, neboť dle žalobce byla porušena odvolacím orgánem zásada volného hodnocení důkazů, což činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Tímto postupem došlo rovněž k porušení práva žalobce na spravedlivý proces. Nebylo dbáno zachování práv a právem chráněných zájmů žalobce, když odvolacím orgánem byl potvrzen nezákonný postup správce daně spočívající v absenci náležitostí zprávy o daňové kontrole. Nesprávně vyhodnocené provedené důkazy a řádně nevypořádané důvody odvolání svědčí o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.

V písemném vyjádření k žalobě navrhlo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítnutí žaloby a k meritu věci uvedlo, že dne 24.9.2009 byla protokolem o ústním jednání

zahájena u žalobce kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.10.2005 do 30.9.2006. Zpráva z daňové kontroly obsahovala 3 kontrolní nálezy a na základě této zprávy byl dne 22.7.2011 vystaven dodatečný platební výměr. Žalobce se proti němu odvolal a vznesl konkrétní námitky toliko ve věci kontrolního zjištění č. 2, současně namítl nezákonné ukončení daňové kontroly a porušení základních zásad daňového řízení.

V odvolání navrhl žalobce několik skupin společností k podání svědeckých výpovědí a požadoval provést výslechy svědků v hierarchickém pořadí dle jejich důkazní váhy, tj. nejprve z řad zástupců obchodních partnerů, poté z řad subdodavatelů a společností podílejících se na obchodní kanceláři v Brně, a teprve následně realizovat výslechy ze skupin společností s neúspěšným výsledkem obchodních jednání. Odvolací orgán vyzval žalobce, aby upřesnil, které skutečnosti by měly společnosti uvedené v odvolání (jejich zástupci) potvrdit. Z přípisu žalobce vyplynulo, že svědecké výpovědi s nejvyšší důkazní hodnotou se týkají zejména osob z první skupiny společností, a proto se žalovaný rozhodl uskutečnit svědeckou výpověď zástupce společnosti právě z této skupiny. Byla uskutečněna svědecká výpověď pana M., kterého žalobce v podaném odvolání uvedl s tím, že na jeho návrh k podání svědecké výpovědi této osoby správce daně nijak nereagoval. Po realizaci svědeckých výpovědí pana S. a pana M. zaslal odvolací orgán žalobci sdělení, ve kterém uvedl hodnocení svědeckých výpovědí a v napadeném rozhodnutí na str. č. 19 zdůvodnil, proč již nepřistoupil k uskutečnění dalších svědeckých výpovědí.

Veškeré předložené důkazní prostředky byly posouzeny ve zprávě z kontroly a dále v rozšířené formě i v rozhodnutí odvolacího orgánu na str. 12 - 19. Odvolací orgán se shodl s názorem správce daně, pouze zpřesnil hodnocení jednotlivých důkazních prostředků. S výsledky doplnění dokazování byl žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí seznámen.

K námitkám ohledně projednání zprávy o kontrole Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu poukázalo na str. 3 - 8 napadeného rozhodnutí, kde odvolací orgán nejprve uvedl část, která řeší problematiku „projednání zprávy o kontrole“ a poté následuje část, která řeší konkrétní námitky ke kontrolnímu zjištění č. 2. Zpráva o kontrole sice neobsahuje výčet důkazů provedených a neprovedených, avšak z textu zprávy o kontrole je zřejmé, že správce daně se veškerými námitkami zabýval a zaujal stanovisko ke všem důkazním prostředkům. Daňový řád nestanoví povinnost, aby zpráva o kontrole musela obsahovat přesný výčet provedených a neprovedených důkazů. Vyhodnocení důkazních prostředků bylo provedeno v průběhu kontroly a žalobce s ním byl seznámen (viz protokol o ústním jednání ze dne 15.12.2010 s označením „Výsledek kontroly“ a protokol ze dne 28.12.2010, následné seznámení s výsledkem kontrolního zjištění po doplnění dokazování). Stanovisko správce daně k písemnému vyjádření žalobce ze dne 2.6.2011 k výsledku kontroly obsahuje zpráva z kontroly.

K žalobcem uváděnému judikátu Ústavního soudu uvedlo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, že jej nelze aplikovat na danou věc, neboť v případě posuzovaném Ústavním soudem správce daně před vydáním rozhodnutí o doměření daně mimo jiná pochybení neumožnil vůbec daňovému subjektu před ukončením daňové kontroly seznámit se s důkazními prostředky, které si obstaral správce daně sám. V daném případě bylo žalobci umožněno nahlížet do spisového materiálu před ukončením daňové kontroly opakovaně (dne 25.5.2010, dne 22.2.2011). Žalobci bylo také umožněno se několikrát vyjádřit ke kontrolním zjištěním.

K námitkám, které se týkají přenosu důkazního břemene na správce daně odkázalo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu na str. 7 napadeného rozhodnutí, kde se touto námitkou odvolací orgán zabýval a vyjádřil se i k rozsudku Nejvyššího správního soudu, na který žalobce poukazuje.

K námitkám ohledně nesprávného hodnocení důkazních prostředků uvedlo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, že žalobce nijak nekonkretizoval, které důkazní prostředky měl správce daně či odvolací orgán vyloučit a které osvědčit jako důkaz. Správce daně se ve zprávě z kontroly zabýval všemi předloženými důkazy. Odvolací orgán se od hodnocení důkazů správcem daně neodchýlil, pouze u některých, z důvodu lepší srozumitelnosti, zpřesnil hodnocení správcem daně. Odvolací orgán měl povinnost posoudit nově provedené důkazy v rámci doplnění dokazování a tuto povinnost splnil v zaslaném sdělení. Odvolací orgán není povinen zasílat ještě před vydáním svého rozhodnutí přesný, doslovný text svého pozdějšího rozhodnutí, který by obsahoval posouzení všech již jednou zhodnocených důkazů. Uvedené není smyslem a účelem ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Nad rámec svých povinností sdělil odvolací orgán žalobci v zaslaném sdělení i svůj názor na projednání zprávy, která se nijak netýkala doplnění dokazování. V souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil odvolací orgán žalobce s novými skutečnostmi (výsledky doplněných svědeckých výpovědí). Odvolací orgán po zhodnocení nových skutečností zjistil, že není účelné pokračovat v řízení při správě daní ve věci dokazování. Na str. 15 - 16 napadeného rozhodnutí uvedl důvody, pro které vyhodnotil důkazní prostředek – uskutečněnou svědeckou výpověď pana D. - jako nedůvěryhodný. Pro lepší srozumitelnost odvolací orgán v napadeném rozhodnutí zcela detailně posoudil jednotlivé důkazní prostředky a současně je shrnul ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy (str. 20 - 21).

Závěrem Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu uvedlo, že správce daně jednal v souladu s ust. § 88 odst. 1 daňového řádu, řádně sepsal protokoly či úřední záznamy o zahájení daňové kontroly, o skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, sepsal protokol o svém stanovisku k jednotlivým tvrzením žalobce a při ústním jednání také přijal vyjádření žalobce.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

U jednání, které se konalo dne 8. dubna 2015, zástupce žalobce setrval na všech námitkách uvedených v žalobě. Žalovaný zaslal soudu písemnou omluvu své neúčasti s tím, že navrhuje zamítnutí žaloby.

Městský soud posoudil věc takto:

S přihlédnutím k účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky se soud zabýval otázkou pasivní legitimace žalovaného správního orgánu. Žaloba byla podána proti Finančnímu ředitelství pro hl.m.Prahu, tedy proti správnímu orgánu, do jehož kompetence spadalo do dne 31.12.2012 rozhodování v této věci.

Účinností zákona č. 456/2011 Sb., která nastala dnem 1.1.2013, však tato pravomoc přešla na Odvolací finanční ředitelství. Podle § 69 s.ř.s., je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. Protože v průběhu řízení přešla kompetence původně označeného žalovaného správního orgánu na Odvolací finanční ředitelství, považoval soud za žalovaného právě tento správní orgán.

V prvním žalobním bodu namítá žalobce porušení ust. § 88 daňového řádu a základních zásad daňového řízení, neboť dle žalobce došlo k nezákonnému ukončení daňové kontroly, konkrétně zpráva o kontrole neobsahovala úplný výčet a hodnocení provedených a neprovedených důkazů, včetně skutkových úvah správce daně, takže se nemohla stát podkladem pro vydání platebního výměru.

Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.10.2005 do 30.9.2006 byla správcem daně zahájena dne 24.9.2009, kdy správcem daně byly převzaty v protokole o ústním jednání konkrétně uvedené písemnosti (protokol č.j. 369762/09/005931109369).

Poprvé byl žalobce seznámen se skutečnostmi zjištěnými při daňové kontrole dne 15.12.2010, kdy byla jednateli daňového subjektu předložena zpráva o daňové kontrole. Vzhledem k rozsahu zprávy (27 stran) požádal daňový subjekt o lhůtu pro vyjádření k výsledku kontroly. Dne 28.12.2010 navrhl daňový subjekt výslech pana T. D. (tehdejšího jednatele společnosti ATLAS MORAVIA) a pana Ing. J. H. (současného jednatele daňového subjektu od 12.12.2006, bývalého zaměstnance společnosti ATLAS MORAVIA).

Dne 23.2.2011 byl proveden výslech svědka Ing. J. H. a daňový subjekt předal správci daně listinné důkazní prostředky, tj. originál Smlouvy o obchodním zastoupení ze dne 15.6.2006 a obchodní korespondence se společností GORDIC.

Přílohou přípisu ze dne 6.4.2011 učinil daňový subjekt další listinné důkazní prostředky /obchodní korespondenci s firmou VEMA a.s. (dále jen „VEMA“), DELTAX Systems a.s. (dále jen „DELTAX“), Siemens Business Service spol. s.r.o. (dále jen „Siemens“ nebo „SBS“), ORACLE Czech s.r.o. (dále jen „ORACLE“), IBM Česká republika, spol. s.r.o. (dále jen „IBM“), STÁTNÍ TISKÁRNA CENIN, státní podnik (dále jen „Státní tiskárna cenin“) a GORDIC/.

Dne 28.4.2011 byl proveden výslech svědka T. D.

Přílohou přípisu ze dne 13.5.2011 učinil daňový subjekt další listinné důkazní prostředky (obchodní korespondenci se společností IBM).

Dne 17.5.2011 při ústním jednání byl daňový subjekt seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů. Správce daně jednak stanovil daňovému subjektu na jeho žádost lhůtu, v níž se může vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění a jednak daňový subjekt upozornil, že pokud nedojde na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 daňového řádu).

V písemném vyjádření ze dne 2.6.2011, které je součástí protokolu o ústním jednání z tohoto dne, daňový subjekt nesouhlasil se závěry správce daně ve věci kontrolního zjištění. Daňový subjekt mj. namítal, že nesouhlasí s hodnocením důkazů a se závěry ohledně služeb od společnosti ATLAS MORAVIA a navrhl další svědecké výpovědi. Vzhledem k rozsahu písemného vyjádření daňového subjektu se správcem daně a daňový subjekt dohodli na projednání zprávy o daňové kontrole dne 14.6.2011.

Po telefonické dohodě dne 13.6.2011 se dostavil jednatel daňového subjektu k projednání zprávy o daňové kontrole dne 28.6.2011. Daňovému subjektu byla předložena zpráva o daňové kontrole, včetně stanoviska správce daně k písemnému vyjádření daňového subjektu ze dne 2.6.2011 (str. 44 – 48 zprávy o daňové kontrole), kterou odmítl podepsat se sdělením, že správce daně nevyhodnotil jeho písemné vyjádření ze dne 2.6.2011 a nezabýval se navrhovanými důkazními prostředky.

Dne 1.7.2011 doručil správce daně žalobci zprávu o daňové kontrole elektronicky do datové schránky, včetně písemného sdělení, v němž uvedl, že důvodem pro postup dle § 88 odst. 5 a 6 daňového řádu je odmítnutí podepsání a převzetí zprávy o kontrole z nepravdivých

důvodů, neboť správce daně k písemnému vyjádření daňového subjektu sepsal stanovisko v souladu s § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu.

Z ust. § 88 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění. Smyslem citovaného ustanovení je zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně. Podá-li daňový subjekt vyjádření s návrhem na doplnění výsledku kontrolního zjištění, může být prováděno dokazování. Pokud i poté správce daně na svém kontrolním zjištění setrvává, nelze již navrhopvat další doplnění kontrolních zjištění. Jedná se tedy o určitou koncentraci kontrolního postupu ve vztahu k doplňování kontrolních zjištění.

Z uvedeného chronologického přehledu úkonů správce daně i daňového subjektu vyplývá, že v posuzovaném případě daňovému subjektu bylo umožněno opakovaně se vyjádřit ke kontrolním zjištěním.

Poprvé se tak stalo dne 15.12.2010. Poté bylo důkazní řízení doplňováno z iniciativy daňového subjektu výslechy svědků pana T. D. a pana Ing. J. H. a listinnými důkazními prostředky.

Následovalo ústní jednání (dne 17.5.2011), při kterém byl daňový subjekt znovu seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a byl mu předán písemný dokument označený „Výsledek kontroly“ představující zprávu o daňové kontrole (38 stran). Z jeho obsahu je zřejmé, že ani provedené dokazování na kontrolních zjištěních nezměnilo závěr správce daně. Vzhledem k rozsahu předaného „Výsledku kontroly“ správce daně poskytl daňovému subjektu přiměřenou lhůtu k vyjádření se k jeho obsahu. Následovalo ústní jednání dne 2.6.2011, v jehož průběhu předal daňový subjekt správci daně písemné vyjádření obsahující rovněž návrh na doplnění dokazování výslechem svědků (7 stran). Znovu se daňový subjekt dostavil za účelem projednání zprávy o daňové kontrole dne 28.6.2011, kdy mu byla předložena zpráva o daňové kontrole, včetně stanoviska správce daně k písemnému vyjádření daňového subjektu ze dne 2.6.2011 (str. 44 – 48 zprávy o daňové kontrole). Daňový subjekt ji odmítl podepsat se sdělením, že správce daně nevyhodnotil jeho písemné vyjádření ze dne 2.6.2011 a nezabýval se navrhovanými důkazními prostředky. Správce daně se tedy pokusil předat zprávu o daňové kontrole a po odmítnutí podpisu daňovým subjektem přistoupil k jejímu doručení v souladu s ust. § 88 odst. 5 a 6 daňového řádu elektronicky do datové schránky.

Z výše uvedeného vyplývá, že žalobci již byla dána možnost vyjádřit se k závěrům daňové kontroly, včetně možnosti doplnění dokazování, ale žalobce znovu požadoval provádění dalších důkazních prostředků.

Soud dospěl k závěru, že výše popsaným postupem správce daně žádným způsobem nezkrátil žalobce na jeho právu na řádné ukončení daňové kontroly. Konkrétně žalobce nebyl zkrácen na svých procesních právech vztahujících se jak k možnému návrhu na doplnění kontrolních zjištění, tak na právu být seznámen se zjištěními a závěry správce daně a měl možnost je následně napadnout odvoláním, což v odvolací lhůtě také učinil.

Žalobce namítá, že zpráva o kontrole neobsahovala úplný výčet a hodnocení provedených a neprovedených důkazů, včetně skutkových úvah správce daně, zejména odůvodnění neprovedení důkazů navrhaných v protokolu o projednání zprávy o výsledku daňové kontroly ze dne 2.6.2011.

K takto formulované námitce soud nejprve uvádí, že zprávou o daňové kontrole nejsou daňovému subjektu ukládány ještě povinnosti či přiznávána práva, zpráva je pouze podkladem pro případné rozhodnutí v daňovém řízení. Zpráva o daňové kontrole obsahuje v souladu s § 88 odst. 1 daňového řádu výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly s odkazem na jednotlivé protokoly (str. 13 – 37 zprávy, konkrétně na str. 12 – 23 zprávy je zaznamenáno provedení a hodnocení důkazních prostředků vzhledem k tvrzenému poskytnutí služeb, jejichž úhrada byla provedena částkou 500 000 Kč ve prospěch společnosti ATLAS MORAVIA). Zpráva rovněž zahrnuje i odkaz na protokoly o ústních jednáních či úředních záznamech o zahájení daňové kontroly podepsané úřední osobou a daňovým subjektem, o jednáních vedených v průběhu daňové kontroly či o skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání formou dožádání sepsaných podle § 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) (str. 3, 5, 27 zprávy). Ve zprávě je popsáno i seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění dne 15.12.2010, včetně vyjádření daňového subjektu (str. 34 zprávy) a následné doplnění důkazů provedením důkazních návrhů daňového subjektu, včetně jejich hodnocení (str. 35 – 37 zprávy). Následuje konstatování seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění dne 17.5.2011 a poté vyjádření daňového subjektu, v němž jednak daňový subjekt nesouhlasí s hodnocením provedených důkazů a jednak navrhuje provést výslechy dalších svědků (str. 39 – 44 zprávy) a stanovisko správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům či výhradám daňového subjektu (str. 44 – 48 zprávy). Uvedené vyvrací tedy tvrzení žalobce, že ve zprávě absentují důvody správce daně, pro které nepřistoupil k provedení důkazních prostředků navržených daňovým subjektem ve vyjádření ze dne 2.6.2011, když ze str. 47 (poslední odstavec) zprávy vyplývá, že nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, a proto již nelze řízení doplňovat. Žalobce byl na možnost tohoto postupu upozorněn v rámci ústního jednání dne 17.5.2011, kdy byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění.

Soud dodává, že obsah zprávy o daňové kontrole je upraven v § 88 odst. 1 daňového řádu. Uvedené ustanovení zákona však neukládá správci daně, že součástí zprávy musí být úplný výčet a hodnocení provedených a neprovedených důkazů. Předmětná zpráva o kontrole dle soudu zcela odpovídá požadavkům ust. § 88 odst. 1 daňového řádu a jako taková byla dostatečným podkladem nejen pro její projednání, ale i pro následné vydání platebního výměru.

S ohledem na uvedené neshledal soud námitky obsažené v prvním žalobním bodu důvodnými.

Ve druhém žalobním bodu tvrdí žalobce, že prokázal všechny skutečnosti, které učinil správce daně v průběhu řízení spornými, a proto na správce daně přešlo důkazní břemeno ohledně vyvrácení tvrzení a důkazních prostředků předkládaných daňovým subjektem. Jinými slovy, žalobce nesouhlasí s posouzením jednotlivých důkazních prostředků, které bylo provedeno správci daně, neboť tvrdí, že prokázal, že došlo k poskytnutí služeb, jejichž úhrada byla provedena částkou 500 000 Kč ve prospěch společnosti ATLAS MORAVIA.

Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení

doložit, tj. má i břemeno důkazní. Právní předpisy ale neponechávají veškerou aktivitu na daňovém subjektu, a i správce daně má v daňovém řízení své povinnosti v oblasti dokazování.

Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného.

Z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyplývá, že daňový subjekt si nemůže od základu daně odečíst jakékoli své výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky, tj. v první řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, a jeho vynaložení musí být nepochybně prokázáno. Ne každý uplatněný výdaj tak může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a ten se následně promítne v daňovém přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že výdaj skutečně vynaložil, a to způsobem, jakým deklaroval v příslušném dokladu.

Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že za výdaje (náklady) snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil je v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil je v daném zdaňovacím období a 4) o nichž tak stanoví zákon. Důkazní břemeno je v tomto rozsahu na daňovém subjektu. Pouhé tvrzení, že výdaj byl vynaložen, k jeho daňové uznatelnosti nestačí. Daňový subjekt je rovněž povinen prokázat zákonem předepsaný účel uplatněného výdaje, tedy že služby mohly objektivně sloužit ke zvýšení jeho příjmů z podnikání, jakož i to, že cena, kterou za služby zaplatil, nebyla vzhledem k poměrům na trhu služeb zjevně vyšší než cena obvyklá (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 - 60, ze dne 26. 2. 2007, č. j. 5 Afs 158/2005 - 227, nebo ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111).

Soud ověřil ze správního spisu, že ve vyjádření ze dne 2.6.2011 daňový subjekt jednak nesouhlasil s hodnocením jednotlivých důkazů, které správce daně provedl ve zprávě o daňové kontrole a jednak požadoval doplnění výsledku kontroly o provedení výslechu svědků, a to zástupců společností spolupracujících s daňovým subjektem, a kteří mohou prokázat, že se setkali s panem D. jako zástupcem daňového subjektu. Tyto společnosti daňový subjekt rozdělil do 3 skupin s tím, že v první skupině uvedl společnosti, které spolupracovaly s daňovým subjektem (ADVISE. CZ s.r.o., Ing. R. P., Pro IT, a.s., Qaulity Austria – Trainings, Zertifizierungs und Begutachtungs GmbH), do druhé skupiny zařadil společnost AXA, životní pojišťovnu, a.s. s tím, že s panem D. spolupracovali při přípravě moravského zastoupení v Brně a do třetí skupiny zařadil ty společnosti, se kterými měl pan D. jednat a nabízet jim své služby: Autocont CZ, a.s., Consulting 4U, s.r.o., skupina C SYSTEM, DIGIS, spol. s.r.o., EPSOM DEUTSCHLAND GmbH, Fairnet Distribution, spol. s.r.o., GEODIS Brno, spol. s.r.o., GEOMETRA OPAVA, spol. s.r.o., GiTy, a.s. + Gity – Nettrade, spol. s.r.o., GOPAS, a.s., HORN INTERNATIONAL, s.r.o., Institut regionálních informací, s.r.o., K-net Technical International Group, s.r.o., OXYGEN SOLUTIONS, s.r.o., PVT, a.s., SAP ČR, spol. s.r.o., SODAT SW spol. s.r.o. a UNIS COMPUTERS, spol. s.r.o. s tím, že dodá jejich zástupce.

Výzvou ze dne 21.12.2011 vyzval odvolací orgán k doplnění podkladů pro rozhodnutí provedených správcem daně, resp. k upřesnění konkrétních jmen zástupců uvedených firem.

V přípise ze dne 5.1.2012 daňový subjekt upřesnil, že výsledky svědků jsou v odvolání rozděleny do několika skupin, kdy první skupinu tvoří společnosti, se kterými se podařilo uzavřít obchodní vztah (např. GORDIC, Vema, Deltax, SBS, Oracle, IBM, Státní tiskárna

cenin), ve druhé skupině jsou subdodavatelé (ADVICE. CZ s.r.o., Ing. R. P., Pro IT, a.s., Qaulity Austria – Trainings, Zertifizierungs und Begutachtungs Gmbh). Třetí skupinu tvoří společnost, se kterou pan D. jednal při záměru zřízení obchodní kanceláře v Brně, a další skupinu tvoří subjekty, se kterými pan D. jednal, ale nepodařilo se s nimi navázat obchodní vztah. Dle daňového subjektu nelze za služby považovat pouze realizované obchodní kontrakty, ale je třeba připustit i jednání, která nevedla k uzavření obchodních smluv. Daňový subjekt navrhl provést výslechy svědků v hierarchickém pořadí jejich důkazní váhy, tj. nejprve z řad zástupců obchodních partnerů, poté z řad subdodavatelů a společnosti podílející se na obchodní kanceláři v Brně.

Dne 7.3.2012 uskutečnil odvolací orgán svědeckou výpověď pana D. M., zaměstnance společnosti GORDIC a svědeckou výpověď pana J. S., jednatele firmy ADVICE. CZ s.r.o., která byla uvedena daňovým subjektem v první skupině podaného odvolání; u výpovědi svědků byl přítomen jednatel daňového subjektu.

Ve sdělení ze dne 11.4.2012 byl daňový subjekt před vydáním rozhodnutí seznámen s výsledkem provedeného doplnění důkazního řízení.

V přípise ze dne 1.5.2012 se žalobce písemně vyjádřil k právnímu názoru odvolacího orgánu obsaženém ve sdělení ze dne 11.4.2012.

Jak již bylo uvedeno, žalobce vznesl v odvolání námitky zejména k hodnocení jednotlivých důkazů správcem daně. S ohledem na tuto skutečnost se odvolací orgán zabýval hodnocením jednotlivých důkazů velmi podrobně a to na str. 12 a násl. napadeného rozhodnutí. Konkrétně na str. 12 – 14 se zabýval posouzením *Smlouvy o obchodním zastoupení uzavřené dne 15.6.2006* daňovým subjektem jako zastoupeným a firmou ATLAS MORAVIA jako obchodním zástupcem, fakturou zaevidovanou v účetnictví daňového subjektu pod č. 226 a vyúčtováním provize ke dni 30.9.2006. Odvolací orgán uvedl mj., že smlouva byla uzavřena ve smyslu § 652 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“). Předmětem plnění je dle bodu 4.1. smlouvy závazek obchodního zástupce „provádět činnost spočívající v obstarávání příležitosti k uzavírání smluv mezi zastoupeným a třetími stranami (zejména čl. III. odst. 3.4.). Dle čl. III bodu 3.4. 1. Smlouvy se jedná o činnost směřující k tomu, aby zastoupený, za podmínek uvedených ve smlouvě, mohl zahájit smluvní jednání s potenciálními partnery a následně uzavřít smlouvy o obstarávání reklamy upravující jejich vzájemná práva a povinnosti. Dle odvolacího orgánu z takto vymezeného předmětu nevyplývá konkrétní předmět činnosti obchodního zástupce. Pochybnost, o jakou konkrétní činnost pana D. se skutečně jednalo, vyvolává mj. skutečnost, že předmětná smlouva se nevyskytuje (na rozdíl od ostatních uzavřených smluv) v předloženém seznamu smluv s dodavateli daňového subjektu (součást přílohy č. 1 k protokolu o ústním jednání čj. 156149/10/005931109369 ze dne 31.3.2010). Předložené vyúčtování provize ke dni 30.9.2006 obsahuje uskutečněné obchody se subjekty, s nimiž byla uzavřena obchodní smlouva. Daňový subjekt sdělil, že pan D. jej zastupoval i při jednáních, u kterých neuspěl, a také, že jej zastupoval při zakládání pobočky v Brně. Z předložené předmětné smlouvy ani z předloženého vyúčtování provize ke dni 30.9.2006 provize za takovou činnost nevyplývá. Předmětnou smlouvu o obchodním zastoupení neosvědčil odvolací orgán jako důkaz vynaložení daňově účinného nákladu. Rovněž *z faktury ze dne 30.9.2006* s obsahem „Na základě smlouvy o poskytování zprostředkovatelských služeb ze dne 15.6.2006 Vám fakturujeme ke dni 30.9.2006 částku celkem.“ nelze dovodit, jaké služby skutečně firma ATLAS MORAVIA pro daňový subjekt vykonala.

K dalšímu předloženému důkaznímu prostředku, kterým je *vyúčtování provize ke dni 30.9.2006*, odvolací orgán uvedl, že obsahuje výpočet vyúčtované provize u zakázek uzavřených se společnostmi VEMA, SBS, Oracle, IBM, DELTAX, Státní tiskárna cenin, GORDIC ve výši 33 % z celkové sumy uzavřených obchodů ve výši 1 507 094 Kč, avšak není z něj prokazatelná provize, neboť není patrná skutečná vazba částky provize na jednotlivé uskutečněné obchody se společnostmi označenými daňovým subjektem; způsob zaokrouhlení částky provize z částky 497 341,02 Kč představující 33 % z uskutečněných obchodů na částku 500 000 Kč nedokládá skutečnou vazbu uskutečněných obchodů na vyčíslenou provizi, a proto nelze předložené vyúčtování provize osvědčit jako důkaz prokazující tvrzení daňového subjektu.

Dále se odvolací orgán zabýval hodnocením předložené *obchodní korespondenci týkající se spolupráce daňového subjektu se Státní tiskárnou cenin* (str. 14 – 15 rozhodnutí), přičemž nejprve uvedl, že obchody uzavřené se Státní tiskárnou cenin představují cca 1/3 z celkové částky, z níž daňový subjekt vypočítal provizi. Jedná se o Výzvu k jednání o smlouvě ze dne 12.5.2006, Smlouvu o dílo ze dne 1.6.2006, včetně příloh, Předávací protokol ze dne 12.6.2006 a ze dne 13.6.2006, fakturu ze dne 25.8.2006 č. 200612 10, výpis z účtu č. 4703730227/0100, fakturu ze dne 1.6.2006 a výpis z účtu ze dne 7.6.2006. Odvolací orgán citoval text z předložené výzvy k jednání, kdy Státní tiskárna cenin doslovně uvedla, že: „*na základě provedeného marketingového průzkumu trhu ze dne 20.3.2006 a rozšířeného marketingového průzkumu trhu ze dne 14.4.2006, pro oblast udílení atestů ve shodě se závaznými standardy podle zákona č. 365/2000 Sb., vyhodnotila Státní tiskárna cenin, státní podnik, odpověď Vaši společnosti jako nejvýhodnější pro účely realizace Projektu cestovních dokladů s biometrickými prvky. Na základě výše uvedeného vyhodnocení si Vás dovoluujeme vyzvat k zahájení jednání o smlouvě o provedení atestace informačního systému cestovních dokladů s biometrickými prvky.*“ Dle odvolacího orgánu z výzvy vyplývá, že Státní tiskárna cenin uskutečnila marketingový výzkum a na základě jeho výsledku se rozhodla uzavřít obchod s daňovým subjektem. Uvedený dokument nedokládá činnost pana D. jako obchodního zástupce jakékoliv firmy, naopak ve výzvě je uvedeno datum a uskutečnění marketingových průzkumů. Z těchto důvodů odvolací orgán výzvu k jednání neosvědčil jako důkaz prokazující faktickou činnost obchodního zástupce. Ostatní dokumenty dokládají obchodní spolupráci daňového subjektu se Státní tiskárnou cenin, kterou správce daně nezpochybňoval.

Následně odvolací orgán přistoupil k hodnocení *svědecké výpovědi pana T. D.* uskutečněné dne 28.4.2011. Svědek vypověděl, že spolupracoval s daňovým subjektem jako externí zástupce a zajistil pro něj zakázky, které vychází z podkladů pro fakturaci, což je soupis všech uzavřených smluv k určitému datu. Svědek dále uvedl, že využil svých obchodních kontaktů a oslovil zástupce firem, jejich jednatele, nabídl jim služby daňového subjektu v oblasti certifikace software a firmy využívající software, který buď vyrábí nebo využívají pro svou činnost. Na dotaz, zda firma ATLAS MORAVIA zdanila provizi od daňového subjektu, svědek uvedl, že on vystavoval faktury za firmu a že spolupráce trvala do počátku roku 2007. K výpovědi svědka odvolací orgán uvedl, že z šetření místně příslušného správce daně firmy ATLAS MORAVIA vyplývá, že se jedná o dlouhodobě nekontaktní subjekt, který již od zdaňovacího období roku 2006 nepodává daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob. Od 7.3.2007 do 15.8.2011 firma nedisponovala žádným statutárním orgánem. Je nepravděpodobné, že by daňové přiznání skutečně mohlo být podáno, když jediný jednatel (vypovídající svědek D.) krátce před termínem pro podání daňového přiznání byl vymazán z obchodního rejstříku jako statutární zástupce. Svědek si musel být vědom toho, že vypovídá nepravdivě. Odpověď svědka, že zajistil zakázky, které vyplývají z podkladů pro fakturaci, není věrohodná, neboť je v rozporu s obchodní korespondencí se společnostmi uvedenými ve vyúčtování provize ke dni 30.9.2006. Odvolací orgán dospěl k závěru, že

svědeckou výpověď nelze z uvedených důvodů osvědčit jako důkaz prokazující tvrzení daňového subjektu.

Odvolací orgán dále hodnotil předloženou *obchodní korespondenci se společností IBM* (str. 16 napadeného rozhodnutí), kterou představuje vytištěná e-mailová korespondence ze dne 28.6.2006, 5.8.2006, 24.7.2006, písemné atesty vydané daňovým subjektem registr. č. 06-20060803 a č. 06-20061003 pro IBM, objednávka ze dne 8.8.2006, závěrečný protokol ze dne 24.8.2006, faktura č. 200612 09 ze dne 24.8.2006, výpis k účtu poř. č. 6 ze dne 7.11.2006. Dle odvolacího orgánu z ní však nevyplývá, že by pan D. zajistil pro daňový subjekt zakázku s firmou IBM, tedy vyvíjel předmět činnosti deklarovaný předloženou smlouvou o obchodním zastoupení. V korespondenci je pan D. zmíněn, není zde však podchycena jeho činnost, není z ní patrna žádná činnost obchodního zástupce firmy ATLAS MORAVIA. Listiny dokládají pouze obchodní spolupráci daňového subjektu se společností IBM, kterou správce daně nezpochybňoval.

Poté hodnotil odvolací orgán předloženou *obchodní korespondenci s firmou GORDIC* představovanou objednávkou této firmy ze dne 22.5.2006 a písemný dokument zaslaný firmou GORDIC adresovaný jednatelem daňového subjektu ze dne 12.5.2006 s označením „Atestace GORDIC MIG – Implementace GINIS“. Odvolací orgán k těmto listinám uvedl, že neprokazují činnost obchodního zástupce v rámci plnění předložené smlouvy o obchodním zastoupení. Objedávka a písemný dokument, kde je zmíněn pan D., neprokazují konkrétní činnost této osoby v souvislosti s předloženou smlouvou. Korespondence dokládá obchodní spolupráci daňového subjektu se společností GORDIC, kterou správce daně nezpochybňoval. Odvolací orgán dále konstatoval, že k obchodní spolupráci s firmou GORDIC se vyjadřoval a předložil k ní písemné dokumenty i svědek pan D. M., obchodní ředitel firmy GORDIC (dne 7.3.2012). K těmto dokumentům odvolací orgán uvedl, že z objednávky certifikace jakosti produktů – SW GORDIC ze dne 8.7.2005 vyplývá, že objednávka byla směřována přímo na jednatele daňového subjektu před uzavřením smlouvy o obchodním zastoupení, z e-mailové korespondence ze dne 22.4.2005, 23.9.2005 a 8.6.2006 vyplývá, že jednatel daňového subjektu komunikoval s panem M. již v období před uzavřením smlouvy o obchodním zastoupení, z e-mailové korespondence ze dne 7.9.2006 a 5.10.2006 vyplývá, že se netýká pana D. ani jeho činnosti, neboť se jedná o komunikaci jiných osob, z žádosti o pozastavení certifikace GORDIC GINIS ze dne 21.9.2006 vyplývá, že je směřována přímo daňovému subjektu a není zde patrna žádná činnost pana D., z objednávky firmy GORDIC ze dne 29.5.2006 vyplývá, že pan M. objednává službu od daňového subjektu, neprokazuje však, že pan M. jednal s panem D. v pozici jednatele firmy ATLAS MORAVIA, neboť je v ní výslovně uvedeno: „Na základě jednání s Vaším zástupcem panem T. D. z Blanska“. Uvedené nedokládá, že by pan D. jednal za firmu ATLAS MORAVIA a jeho činnost se týkala plnění dle předložené smlouvy o obchodním zastoupení, když z výpovědi pana M. vyplývá, že si daňový subjekt firma GORDIC vyhledala sama vlastní iniciativou.

Odvolací orgán se následně zabýval doklady předloženými panem S., jednatelem firmy ADVICE.CZ, při výpovědi svědka dne 7.3.2012. K zápisu z jednání ze dne 1.2.2006 odvolací orgán uvedl, že zde uvedená činnost pana D. nemohla představovat naplnění smlouvy o obchodním zastoupení, neboť smlouva byla uzavřena až dne 15.6.2006 a rovněž nebyla součástí předloženého vyúčtování provize ke dni 30.9.2006, které sloužilo jako podklad pro vystavení faktury. K zápisu z jednání ze dne 16.10.2006, v němž je pan D. uveden v bodě 4 „D. projekt snaha Telefonica O2“, odvolací orgán uvedl, že ani tato činnost nemohla být plněním dle smlouvy o obchodním zastoupení, neboť vyúčtování provize bylo provedeno již ke dni 30.9.2006 a navíc firma Telefonica O2 není v seznamu uskutečněných obchodů. K zápisu z jednání ze dne 25.7.2006 uvedl odvolací orgán, že se týká firmy Telefonica O2, která není součástí předloženého vyúčtování provize ke dni 30.9.2006 a nijak by neměla souviset s činností ve věci plnění předložené Smlouvy o obchodním zastoupení. K

dokumentu s názvem ISIS.CZ uvedl odvolací orgán, že se netýká prokazované činnosti obchodního zástupce, faktury ze dne 20.4.2006, č. 200611 21 a ze dne 30.6.2006, č. 200612 05, včetně faktury č. 2611034 dokládají uskutečnění spolupráce mezi daňovým subjektem a firmou ADVICE.CZ, kterou správce daně nikdy nezpochybňoval.

Dále se odvolací orgán zabýval předloženou *obchodní korespondenci s firmou VEMA*, kterou představuje objednávka atestace EKOS ze dne 19.7.2005, faktura č. 200612 03 a výpis z bankovního účtu ze dne 7.8.2006, poř. č. 8, k nimž odvolací orgán uvedl, že uvedené dokumenty dokládají spolupráci daňového subjektu s firmou VEMA, kterou však správce daně nezpochybňoval a nedokládají nijak činnost firmy ATLAS MORAVIA. Nadto předložená objednávka atestace EKOS se datuje již z července roku 2005.

K předložené *obchodní korespondenci s firmou DELTAX*, kterou představuje objednávka ze dne 5.2.2004, faktura č. 200611 43 ze dne 21.7.2006 a výpis z bankovního účtu ze dne 7.9.2006, poř. č. 9, Smlouva o projektovém dohledu č. 2006/DLT/01 ze dne 1.6.2006, dokument s označením „Průběžné hodnocení základních dokumentů životního cyklu IS – Standard 005/02.01“ ze dne 25.9.2006, faktura č. 200611 64 ze dne 11.10.2006 a výpis z účtu ze dne 7.12.2006, poř. č. 12, odvolací orgán uvedl, že uvedené dokumenty dokládají spolupráci daňového subjektu s firmou VEMA, kterou však správce daně nezpochybňoval a nedokládají nijak činnost firmy ATLAS MORAVIA. Nadto předložená Smlouva o projektovém dohledu byla uzavřena již dne 1.6.2006, tj. před uzavřením deklarované spolupráce daňového subjektu s firmou ATLAS MORAVIA.

Ohledně předložené *obchodní korespondenci s firmou SIEMENS*, kterou představuje Smlouva č. 01888DD305 na provedení atestace ISIS ze dne 4.11.2005 a její Přílohy č. 1 až 9, dodatek č. 1 a příloha č. 1 k dodatku č. 1, závěrečný protokol z e dne 31.7.2006, faktura č. 200612 06 ze dne 31.7.2006, výpis z účtu ze dne 7.9.2006, poř.č. 9, odvolací orgán uvedl, že předložené dokumenty dokládají spolupráci daňového subjektu se jmenovanou firmou, kterou správce daně nezpochybňoval, avšak nedokládají jakoukoliv činnost firmy ATLAS MORAVIA a nadto předložená smlouva č. 01888DD305 je z roku 2005, tj. před zahájením smluvní spolupráce s firmou ATLAS MORAVIA.

K předložené *obchodní korespondenci s firmou ORACLE*, kterou představuje objednávka ze dne 10.12.2006, faktura č. 200612 07 ze dne 9.8.2006 a výpis z bankovního účtu ze dne 7.11.2006, poř. č. 11, odvolací orgán uvedl, že dokládá spolupráci daňového subjektu se jmenovanou firmou, kterou správce daně nezpochybňoval, avšak nedokládá jakoukoliv činnost firmy ATLAS MORAVIA a nadto předložená objednávka je ze dne 10.12.2006, tedy až z data, které následuje po vyúčtování provize ke dni 30.9.2006, na jehož podkladě byla vystavena faktura.

Následně odvolací orgán dospěl k závěru, že *svědeckou výpověď Ing. J. H.* ze dne 23.2.2011, kterou správce daně nepovažoval za věrohodnou, nelze osvědčit jako důkaz prokazující tvrzení daňového subjektu i bez přihlédnutí ke skutečnosti, že jmenovaný je současným jednatelem daňového subjektu, neboť jmenovaný svědek nevypověděl k osobě pana D. nic konkrétního. Na dotaz daňového subjektu, který v položené otázce označil název společnosti ATLAS MORAVIA s tím, zda ji svědek zná, uvedl, že „...se jménem společnosti se setkal, pokud ví, tak na realizaci žádné zakázky, ale určitě nějakým způsobem se s nimi setkal, když prováděli atestaci pro společnost GORDIC.“ Na dotaz daňového subjektu, zda zná osobu pana D. uvedl „...že jméno zná, D. je mnoho a konkrétní osobu si není schopen vybavit“. Dle odvolacího orgánu tyto nekonkrétní odpovědi svědka nemohou obstát jako důkaz postačující k prokázání tvrzení o faktické činnosti firmy ATLAS MORAVIA, a proto nelze ani uskutečněnou svědeckou výpověď považovat za důkaz prokazující, že by se u daňovým subjektem uplatněných nákladů jednalo o náklady vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Hodnocením *svědecké výpovědi pana D. M.* se odvolací orgán zabýval na str. 11 napadeného rozhodnutí, kde mj. uvedl, že z jeho výpovědi vyplývá, že firma GORDIC vyhledala daňový subjekt jako svého dodavatele vlastní iniciativou vyhledáním na internetu, pomocí vlastních zkušeností, obchodního rejstříku. Z výpovědi není patrné, že by daňový subjekt právě díky panu D. uskutečnil obchody s touto firmou. Svědek při výpovědi předložil přijatou fakturu č. 20061202 ze dne 1.6.2006 a přijatou fakturu č. 20051174 ze dne 25.1.2005, oba doklady byly tedy vystaveny ještě před zahájením deklarované smluvní spolupráce daňového subjektu s firmou ATLAS MORAVIA. Další přijaté faktury č. 200612 ze dne 4.1.2007 a č. 20061402 ze dne 13.12.2006 naopak deklarují uskutečnění plnění po datu, ke kterému daňový subjekt předložil vyúčtování provize (ke dni 30.9.2006). Předložené vyúčtování daňový subjekt předložil jako podklad k předmětné faktuře. Svědek zná pana D., avšak není mu známo, v jaké pozici byl v souvislosti s daňovým subjektem. Skutečnost, že pana M. daňový subjekt seznámil s panem D. s tím, že bude za něho „dělat obchod“, neprokazuje činnost deklarovanou v předložené smlouvě o obchodním zastoupení: „...provádět činnost spočívající v obstarávání příležitosti k uzavírání smluv mezi zastoupeným a třetími stranami“. Odvolací orgán neshledal výpověď tohoto svědka důkazem prokazujícím tvrzení daňového subjektu.

Hodnocením *svědecké výpovědi pana J. S.*, jednatele firmy ADVICE.CZ se odvolací orgán zabýval na str. 12 napadeného rozhodnutí, kde mj. uvedl, že z ní vyplývá, že k navázání spolupráce s daňovým subjektem došlo tak, že firmu ADVICE.CZ oslovil sám daňový subjekt, který si ho vyhledal na internetu. Firma spolupracuje s daňovým subjektem od roku 2003 dosud, tedy již před zahájením deklarované spolupráce daňového subjektu s firmou ATLAS MORAVIA. Vyjádření svědka vyvrací konkrétní plnění uvedené jako předmět Smlouvy o obchodním zastoupení s firmou ATLAS MORAVIA „...provádět činnost spočívající v obstarávání příležitosti k uzavírání smluv mezi zastoupeným a třetími stranami“. Svědek nejdříve pana D. označil jako zaměstnance daňového subjektu, poté k dotazu daňového subjektu uvedl, že se jednalo o obchodního zástupce. Z této výpovědi nelze dovodit, v jaké pozici pan D. skutečně vystupoval a jakou konkrétní činnost měl vykonávat. Svědek jednal při jednáních s daňovým subjektem mimo jiné i s panem D., ale zda se jednalo o činnost pana D. jako statutárního zástupce firmy ATLAS MORAVIA v rámci plnění Smlouvy o obchodní zastoupení není prokazatelné. Odvolací orgán neshledal výpověď tohoto svědka důkazem prokazujícím skutečnou činnost firmy ATLAS MORAVIA.

Odvolací orgán uzavřel, že i po doplněném dokazovacím řízení dospěl k závěru, že žádný z předložených důkazních prostředků nelze osvědčit jako důkaz prokazující, že se u faktury ze dne 15.6.2006 jedná o náklady vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Odvolatel nedostál své povinnosti vyplývající z ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť neprokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, a tak nesplnil podmínku uvedenou v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, která stanoví, že lze do daňově účinných nákladů zahrnout částku vynaložených nákladů v prokázané výši.

Námitku nesprávného hodnocení důkazů neshledal soud důvodnou. Hodnocení důkazů je věcí správních orgánů a úlohou správního soudu není tuto činnost správních orgánů nahrazovat, ale přezkoumat, zda správní orgány důkazy hodnotily v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, zda se vypořádaly s návrhy účastníků řízení a přihlédly k tomu, co v řízení vyšlo najevo a zda jsou jejich závěry logické a přesvědčivě zdůvodněné.

V návaznosti na uvedené i s ohledem na zásadu procesní ekonomie soud konstatuje, že se s výše uvedeným hodnocením shoduje a pro stručnost na výše uvedené rozhodnutí odkazuje. V daném případě přistoupil odvolací orgán k posouzení důkazů nejen jednotlivě, ale i ve vzájemných souvislostech, kdy důkazy hodnotil ve vztahu k jiným důkazům a

konkrétně poukázal na ty důkazy, které se staly důvodem, pro které odvolací orgán neosvědčil důkazy k žalobcem uvedeným tvrzením. O žalobcem tvrzených skutečnostech vedl správce daně důkazní řízení, prováděl důkazní prostředky, s jejichž hodnocením žalobce průběžně seznamoval (ústní jednání dne 15.12.2010, dne 17.5.2011, dne 11.4.2012).

Soud pro úplnost doplňuje, že z faktury vystavené společností ATLAS MORAVIA, kterou daňový subjekt zaúčtoval pod č. dokladu 226 ze dne 30.9.2006 s textem „Na základě Smlouvy o poskytování zprostředkovatelských služeb ze dne 15.6.2006 Vám fakturujeme ke dni 30.9.2006 částku celkem 500.000,- Kč + 19% DPH tj. celkem 595.000,- Kč, mj. vyplývá, že daňový subjekt byl vyzván k zaplacení celkové částky, která byla vypočtena na základě jednotlivých ustanovení Smlouvy o poskytování zprostředkovatelských služeb ze dne 15.6.2006. Dle obsahu „smlouvy“ je tato smlouva platná a účinná ode dne jejího podpisu (ustanovení X. smlouvy). Smlouva byla podepsána dle dat pojmů se k podpisům pana T. D. a Ing. J. H. dne 15.6.2006. Z ustanovení VII. bod 7.1 vzniká obchodnímu zástupci nárok na zaplacení odměny teprve uzavřením smlouvy mezi zastoupeným a třetí osobou. Předmět fakturace (výzvy k zaplacení) ve shodě se Smlouvou o poskytování zprostředkovatelských služeb ze dne 15.6.2006 byl tedy časově vymezen (nejdříve) ode dne 15.6.2006 až (nejpozději) do data 30.9.2006, věcně nárok na zaplacení odměny je spojen s uzavřením smlouvy mezi zastoupeným a třetí osobou.

V předloženém přípisu ze dne 25.9.2006, který jednatel daňového subjektu adresoval společnosti ATLAS MORAVIA a v němž ho žádá o vystavení faktury ke dni 30.9.2006, mj. uvedl, že na základě smlouvy uzavřené mezi společnostmi zasílá domluvené vyúčtování provize za získané zakázky, přičemž se jedná o zakázky společností Vema, Deltax, SBS (firma SIEMENS Business Services s.r.o. pozn. soudu), Oracle, IBM, Státní tiskárna cenin a Gordic.

Faktura, kterou daňový subjekt zaúčtoval pod č. dokladu 226 ze dne 30.9.2006 s textem „Na základě Smlouvy o poskytování zprostředkovatelských služeb ze dne 15.6.2006“ se proto v souladu s výše uvedeným přípisem ze dne 25.9.2006 může týkat toliko odměny spojené s uzavřením smluv mezi zastoupeným, tj. daňovým subjektem a třetí osobou, tj. společnostmi, které byly uvedeny ve vyúčtování s návazností na vyčíslenou částku (Vema, Deltax, SBS, Oracle, IBM, Státní tiskárna cenin a Gordic). Přitom nelze opomenout, že nárok na zaplacení odměny je spojen s uzavřením smlouvy mezi zastoupeným a třetí osobou v rozhodné době, tj. ode dne 15.6.2006 až do data 30.9.2006.

Z předloženého seznamu smluv s dodavateli a odběrateli ze dne 7.10.2009 (který je součástí přílohy č. 1 k protokolu o ústním jednání čj. 156149/10/005931109369 ze dne 31.3.2010), v němž daňový subjekt uvedl data uzavření obchodních smluv, mj. vyplývá, že smlouva byla uzavřena s objednatelem - společností Deltax dne 1.6.2006, se společností Státní tiskárna cenin dne 1.6.2006, se společností Gordic dne 1.9.2005 s dodatkem č. 1 ze dne 25.10.2005, se společností SBS dne 4.11.2005 s dodatkem č. 1 ze dne 28.12.2006, se společností Oracle dne 10.4.2006, se společností Vema 19.7.2005 a se společností IBM dne 8.8.2006. Smlouva o poskytování zprostředkovatelských služeb ze dne 15.6.2006 v tomto seznamu absentuje. Výše uvedená data uzavření obchodních smluv (se společností Vema, Deltax, Oracle, IBM, Státní tiskárna cenin a Gordic) korespondují i s listinami předloženými průběžně daňovým subjektem v průběhu daňové kontroly. Je zřejmé, že do časového úseku ode dne 15.6.2006 až do data 30.9.2006 z dat uzavření smluv se jmenovanými společnostmi spadá pouze uzavření obchodní smlouvy se společností IBM dne 8.8.2006. Odvolací orgán se s jednotlivými důkazy předloženými daňovým subjektem týkající se této společnosti vypořádal dostatečným způsobem na str.16 napadeného rozhodnutí.

Byla-li předmětná faktura vázána ke Smlouvě o poskytování zprostředkovatelských služeb ze dne 15.6.2006, což vyplývá z jejího obsahu, nelze úspěšně namítat, v kontextu s

přípisem ze dne 25.9.2006 (v němž jednatel daňového subjektu žádá o vystavení faktury ke dni 30.9.2006), že předmětná zprostředkovatelská činnost se mohla týkat i nároku na zaplacení odměny spojené s uzavřením smluv mezi daňovým subjektem a jinými obchodními subjekty, popř. mimo časový prostor vymezený Smlouvou o poskytování zprostředkovatelských služeb ze dne 15.6.2006. Ačkoli žalobce předložil i navrhl celou řadu důkazů, prokázat, že deklarované plnění – služby poskytnuté na základě Smlouvy o poskytování zprostředkovatelských služeb ze dne 15.6.2006 – přijal v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, se mu nepodařilo.

Lze tedy uzavřít, že žalobce své důkazní břemeno neunesl a žalovaný vyvrátil tvrzení daňového subjektu jím předestřená.

Daňovým subjektem uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.1.2012, č.j. 1 Afs 75/2011-62 se věnuje základním principům dokazování a vysvětluje přenos důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně. V daném případě správce daně zpochybnil důvěryhodnost zaúčtování dokladu č. 226 ze dne 30.9.2006. Žalobce proto k unesení svého důkazního břemene navrhl provedení jak svědeckých výpovědí, tak provedení důkazů předloženými listinami. Správce daně ani po provedeném dokazování však nezměnil svůj závěr a ve „Výsledku kontroly“ dne 17.5.2011 uvedl důvody, pro které se tak stalo, respektive se zde dostatečně vypořádal s přenosem důkazního břemene a poskytl daňovému subjektu přiměřenou lhůtu k vyjádření. Protože však žalobce nesouhlasil s uvedeným hodnocením důkazů a setrval na svých skutkových tvrzeních, navrhl další doplnění dokazování. Odvolací orgán návrhu žalobce částečně vyhověl, avšak i poté se se závěrem správcem daně o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem ztotožnil, což řádně odůvodnil, tak jak bylo soudem podáno výše na str. 8 a násl. rozsudku.

Soud uzavírá, že žalobu shledal nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého 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. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních 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 nejblíže 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 Praze dne 8. dubna 2015

JUDr. Ludmila Sandnerová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Matznerová, DiS.