



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně obchodní společnosti **Final, s. r. o.**, se sídlem Příšovice 177, zast. Mgr. Alešem Miklem, advokátem se sídlem v Turnově, Palackého 211, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. listopadu 2013, čj. 26562/13-5000-14202-701175, t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a v části týkající se bankovního spojení změnil, v ostatním potvrdil, rozhodnutí Finančního úřadu v Turnově (dále také jen „správce daně“) ze dne 21. 12. 2011, čj. 91002/11/260922604156, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 145.000,- Kč a s tím související penále ve výši 29.000,- Kč.

V jeho odůvodnění žalovaný uvedl, že dne 3. 2. 2011 správce daně zahájil u žalobkyně kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 (současně také probíhala kontrola za zdaňovací období roku 2008). Ze závěrů kontroly vyplynulo, že neoprávněně uplatnila do daňově účinných nákladů provizi v celkové částce 376.030,- Kč pro P. V. na základě smlouvy o obchodním zastoupení č. 2/2009, provizi v částce 61.692,- Kč pro M. R. na základě smlouvy o

zprostředkování č. 3/2009 a provizi v částce 233.176,- Kč pro L. K. na základě smlouvy o zprostředkování č. 6/2009, neboť neprokázala, že se jednalo o daňově účinné náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Smlouva o obchodním zastoupení č. 2/2009 mezi žalobkyní jako zájemcem a P. V. jako zprostředkovatelem byla s odkazem na ustanovení § 642 a násl. obchodního zákoníku uzavřena dne 2. 1. 2009. Z obsahu smlouvy vyplývá, že zprostředkovatel se zavázal zprostředkovat žalobkyni prodej ve smlouvě uvedeného zboží pro společnost GRUPO ANTOLIN TURNOV s. r. o. se sídlem v Turnově (dále jen „společnost GRUPO“) a že žalobkyně se zavazuje zaplatit mu provizi ve výši 25 % ze zisku uzavřené zprostředkované smlouvy, a to s podmínkou, že kupní smlouva bude uzavřena s jeho přičiněním. Žalobkyně uzavírala tyto smlouvy opakovaně vždy s platností na jeden kalendářní rok.

Žalovaný dále uvedl, že správce daně provedl dne 30. 5. 2011 místní šetření v sídle společnosti GRUPO, kde zajistil doklady a dokumenty týkající se obchodní transakce mezi žalobkyní a tímto odběratelem. Jednalo se o smlouvu označenou jako smlouva o konsignaci v GAT, která byla uzavřena dne 1. 4. 2007 mezi žalobkyní jako dodavatelem a společností GRUPO jako odběratelem. Předmětem smlouvy byla dohoda o zajištění a poskytnutí prostředků pro balení dodavateli a o způsobu jejich úhrady. Smluvní cena jednotlivého balícího materiálu je uvedena v příloze č. 1, přičemž bylo ujednáno, že cena je neměnná po dobu jednoho roku, tzn. do konce roku 2007. Pověřenými osobami pro řešení potřeb této smlouvy byl určen na straně dodavatele P.S. a na straně odběratele F. Š.. V době provedení místního šetření obsahovala zmíněná smlouva celkem dva dodatky, a to dodatek č. 1 ze dne 8. 2. 2008, kterým byla smluvní cena jednotlivého pomocného balícího materiálu uvedena nově v nové příloze č. 1. Zároveň zde bylo uvedeno, že případné změny ceny jednotlivého pomocného balícího materiálu budou projednány smluvními stranami vždy na pravidelné roční revizi cen. Dodatek č. 2 ze dne 6. 2. 2009 obsahoval obdobné změny jako dodatek č. 1. Při místním šetření přítomní zástupci společnosti GRUPO (prokuristé a vedoucí účtárny) potvrdili, že obchodní spolupráce mezi jejich společností a žalobkyní probíhala na základě předložené smlouvy o konsignaci v GAT, v níž byly sjednány podmínky nákupu pomocného balícího materiálu a uvedeny i osoby pověřené ve věci sjednaných dodávek komunikovat.

Z důvodu přetrvávajících pochybností o oprávněnosti uplatnění částky 376.030,- Kč do daňově účinných nákladů za zprostředkování prodeje zboží vyzval správce daně žalobkyni výzvou ze dne 29. 7. 2011 dle ustanovení § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), k prokázání této skutečnosti. V písemném vyjádření na tuto výzvu žalobkyně uvedla, že P.V. zprostředkoval prvotní možnost dodávek pro společnost GRUPO a že při zprostředkování bylo dohodnuto, že provize mu bude příslušet ze všech dodávek. Žalobkyně současně navrhla provést důkaz výsledkem tohoto zprostředkovatele. Správce daně vyslechl P. V. dne 5. 10. 2011 (viz protokol čj. 76666/11/260932507159). Svědek vypověděl, že v případě předmětného zprostředkování se jednalo pouze o zajištění přístupu ke společnosti GRUPO. Uvedl, že se žalobkyní spolupracuje asi od roku 2008, dodal ji takové informace, aby byla schopna dodávat do společnosti GRUPO zboží, smlouvy uzavíral se žalobkyní na rok, uvedl, že v podstatě se tak v případě zprostředkování jednalo o pravidelnou činnost. Dále vypověděl, že ke zprostředkování prodeje zboží došlo poprvé v roce

2008, že ve společnosti GRUPO jednal s J. D., přičemž komunikace s ním probíhala formou osobní schůzky. Svědek se účastnil jednání ve společnosti GRUPO vždy, když docházelo k cenovým změnám, když se jiná firma snažila dodávat do společnosti GRUPO shodný sortiment.

Žalovaný uvedl, že v návaznosti na obsah svědecké výpovědi P. V. provedl správce daně dne 14. 3. 2012 místní šetření ve společnosti GRUPO ohledně ověření zaměstnání J. D. v této společnosti. Správce daně shlédl jmenný seznam zaměstnanců společnosti GRUPO s přesnými údaji o zahájení a ukončení pracovního poměru zaměstnanců a přiděleným osobním číslem. Z těchto dokladů zjistil, že po celou dobu existence společnosti GRUPO v ní J. D. nepracoval.

Žalovaný shledal, že z předložených důkazních prostředků nebylo zřejmé, jaké konkrétní služby žalobkyně od P. V. přijala, a to zejména proto, že z textu smlouvy o obchodním zastoupení vyplývá, že se nejednalo o zprostředkování, kterým by se zprostředkovatel zavázal vyvíjet činnost směřující k příležitosti uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou, ale mělo se jednat o zprostředkování přímých prodejů zboží přímo společnosti GRUPO, proto uložil správci daně doplnění řízení. Správce daně následně žalobkyni při ústním jednání dne 23. 8. 2012 (viz protokol čj. 75151/12/260932507159) vyzval, aby se vyjádřila k jednotlivým daňovým dokladům, resp. přijatým fakturám od P. V., a doložila, jaké konkrétní služby od něho přijala, na základě jakých podkladů byl proveden výpočet výše jeho provize a zda společnost GRUPO uhradila žalobkyni faktury za odebrané zboží. Správce daně, tedy po žalobkyni požadoval, aby se ke každému jednotlivému daňovému dokladu přesně vyjádřila a doložila důkazními prostředky, jaké služby přijala a jakou činnost P. V. vyvíjel pro to, aby byl realizován prodej konkrétního zboží společnosti GRUPO, když ještě dříve mezi žalobkyní a společností GRUPO existovala zavazující smlouva o konsignaci v GAT ze dne 1. 4. 2007 o uskutečnění pravidelných dodávek pomocného balícího materiálu. V písemném vyjádření na tuto výzvu, které správce daně obdržel dne 7. 9. 2012, žalobkyně uvedla, že přijaté plnění od P. V. spočívalo v tom, že zprostředkoval možnost, aby se žalobkyně mohla stát dodavatelem firmy GRUPO a měla vůbec příležitost uzavřít smlouvu o konsignaci v GAT. Dále zprostředkoval informace o tom, jaké ceny je společnost GRUPO schopna akceptovat při sjednávání dodávek, a to před tím, než k vlastním jednáním s odběratelem došlo. Dále sdělila, že od P. V. přijala informace, jak vstoupit do dodavatelského vztahu se společností GRUPO a následně jaké ceny konkrétního sortimentu nabídnout, aby mohla i nadále v dodávkách pokračovat. Žalobkyně navrhla ke svým tvrzením výslech svědkyně P. R.

Správce daně provedl dne 10. 10. 2012 výslech svědkyně P. R. (viz protokol čj. 82276/12/260932250159), která v letech 2007-2009 pracovala jako vedoucí obchodního oddělení společnosti GRUPO a v roce 2012 pracovní poměr ukončila. Svědkyně vypověděla, že návrhy smluv konzultovala s P. S. a cenotvorbu konzultovala s P. V. P. V. využila pouze ke kontaktům k informacím, které vedly k uzavření smlouvy o konsignaci v GAT se žalobkyní, zná se s ním osobně z předchozího zaměstnání, první pracovní kontakt týkající se dodávek obalového materiálu od žalobkyně byl v roce 2007, jejich vzájemná jednání probíhala v bydlíšti svědkyně, neví již, kdy se jejich jednání uskutečnila, protože probíhala ústně a nemá o nich žádné záznamy. Svědkyně potvrdila, že panu V. poskytla informace o cenách a množství obalového materiálu s cílem získat takového dodavatele, který by byl schopen zajistit dodávky pro automobilový průmysl při cenových požadavcích společnosti GRUPO. Svědkyně uvedla, že během návštěv předkládala panu V.

informace o cenách v tištěné podobě, jednání probíhala především v době, kdy docházelo k požadavku na změnu cen nebo množství, pan V. jí předával zpětně informace ohledně akceptovatelnosti požadavků na cenu a množství zboží rovněž v tištěné podobě, nikdy však nešlo o formu oficiálního dokumentu. Svědkyně dále uvedla, že připravovala smlouvu o konsignaci v GAT a v této souvislosti konstatovala, že aby k uzavření smlouvy mohlo dojít, musel ji někdo se žalobkyní seznámit, a tím byl pan V. Jméno J. D. jí nic neříkalo. Svědkyně rovněž uvedla, že pan V. nebyl přítomen uzavírání smlouvy o konsignaci v GAT.

Žalovaný dále uvedl, že s výsledkem a hodnocením doplňovacího řízení byla žalobkyně seznámena ve stanovisku ze dne 19. 12. 2012. V něm jí bylo sděleno, že neprokázala, že přijala službu dle smlouvy o zprostředkování od P. V. a neprokázala tak, že předmětný náklad byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Na uvedené stanovisko reagovala žalobkyně vyjádřením, v němž namítala, že její spolupráce s P. V. probíhala již v roce 2007. K tomu jako důkaz předložila smlouvu o zprostředkování č. 4/2007 ze dne 5. 1. 2007, fakturu č. 71217 vystavenou dne 15. 12. 2007 P. V. na provizi dle této smlouvy a přehled dokladů (faktur) pro výpočet provize. Přiložila i smlouvu o obchodním zastoupení č. 5/2009 ze dne 3. 1. 2009 o zprostředkování prodeje zboží tímto zprostředkovatelem do společnosti ACTIVIA spol. s r. o.

V reakci na odvolací námitky žalovaný uvedl, že žalobkyní označené odpovědi svědka V. jako klíčové, nelze vyhodnotit jako klíčový důkaz o provedení zprostředkování dle předmětné smlouvy o obchodním zastoupení. Svědek uvedl zcela hrubé a nekonkrétní informace o tom, jaké služby měl poskytnout žalobkyni, současně sdělil, že na běžném zajištění zprostředkovaných služeb se osobně nepodílel. Tvrzení žalobkyně o tom, že cenové dodatky ke smlouvě o konsignaci v GAT byly až výsledkem jednání žalobkyně s odběratelem a že informace poskytnuté žalobkyni panem V. před jednáním o cenách byly pro úspěch těchto jednání naprosto klíčové, nebyla podložena žádným důkazem, a takový závěr nevyplývá ani z obsahu svědecké výpovědi P. V.. Tento svědek sdělil, že zajistil pouze přístup k odběrateli žalobkyně, tj. společnosti GRUPO, a současně vypověděl, že se v případě zprostředkování jednalo o pravidelnou činnost. Svědek dále vypověděl, že ke zprostředkování prodeje zboží došlo poprvé v roce 2008, přitom ale uvedl, že zajistil přístup žalobkyně k tomuto odběrateli, který byl smluvně uzavřen již v roce 2007. Svědek uváděl, že zprostředkovatelskou činnost vykonával v místě svého podnikání a že ve společnosti GRUPO jednal s J. D.. Správcem daně však bylo zjištěno, že J. D. zaměstnancem společnosti GRUPO nikdy nebyl. Přitom i ze svědecké výpovědi P. R. vyplynulo, že osobu tohoto jména nezná, že pan V. jednal s ní, a to v místě jejího bydliště, kde jednání probíhala ústně a beze svědků, přičemž o těchto jednáních nemá žádné záznamy ani jiné oficiální dokumenty. Na základě uvedených skutečností proto žalovaný vyhodnotil svědeckou výpověď P. V. jako rozporuplnou, kterou nelze označit jako věrohodný důkazní prostředek svědčící ve prospěch žalobkyně.

Žalovaný dále konstatoval, že s ohledem na existenci smlouvy o konsignaci v GAT uzavřené dne 1. 4. 2007 nemohl zprostředkovatel P. V. zajistit příležitost sjednat uzavření této smlouvy až v roce 2009 (nebo 2008). I ve své svědecké výpovědi svědek V. potvrdil, že poprvé došlo ke zprostředkování prodeje zboží od roku 2008 a až po doplňující otázce správce daně, zda si je jistý, že to bylo v roce 2008, odpověděl, že si jistý není, že to mohlo být i dříve. K žalobkyní dodatečně předložené smlouvě o zprostředkování č. 4/2007 platné pro rok 2007, která má stejný

obsah jako smlouva o zprostředkování pro rok 2008 a smlouva o obchodním zastoupení pro rok 2009, žalovaný konstatoval, že žalobkyně kromě vlastní smlouvy, z jejíhož obsahu není jednoznačně zřejmé, jaká konkrétní činnost měla být předmětem zprostředkování, nepředložila žádný další konkrétní listinný důkaz o tom, že k uskutečnění služeb dle smlouvy o obchodním zastoupení P. V. fakticky došlo. Jak vyplývá ze smlouvy o konsignaci v GAT, byla uzavřena na dobu neurčitou a dle jejích dodatků se sortiment dodávaného balicího materiálu v letech 2007 a 2008 neměnil, pouze byl doplněn o cca 3 položky. Z ujednání a dodatků je evidentní, že smluvené ceny byly platné na období jednoho roku a podléhaly pravidelné roční revizi cen, což neumožňovalo ovlivnění výše ceny jednáním P. V., tj. jak uváděl tento svědek „...vždy, když docházelo k cenovým změnám, když se jiná firma snažila dodávat do společnosti GRUPO shodný sortiment“. Veškerou činnost v souvislosti se smlouvou o konsignaci v GAT byli oprávněni obstarávat dle smluvních podmínek J. a P. S., což současně vylučuje opodstatněnost působení zprostředkovatele P. V.

Dle žalovaného žalobkyně žádnými důkazními prostředky, např. listinnými doklady, neprokázala, že by i sepsání smlouvy o konsignaci v GAT předcházelo předání informací o cenách od zprostředkovatele. Ve smlouvě o obchodním zastoupení nebyl blíže specifikován způsob práce zprostředkovatele ani jeho jednání a předávání výsledků spolupráce s odběratelem. Z hlediska potřeb dokazování v daňovém řízení nebyly správci daně předloženy takové důkazní prostředky, které by dokládaly činnost zprostředkovatele, např. zápisy z jednání, doklady o oznámení důležitých informací o změně cen atd. Vzhledem k počtu položek a objemu pomocného obalového materiálu, který byl předmětem dodávek společnosti GRUPO, musely existovat listiny prokazující způsob sjednávání cen, tzn. porovnávání nabídky a poptávky. Takové důkazy v průběhu daňového řízení však předloženy nebyly. K doložení zprostředkovatelské činnosti byly správci daně poskytnuty pouze faktury a smlouva uzavřená mezi žalobkyní a zprostředkovatelem v rovině formální, aniž by bylo prokázáno, že k uskutečnění této činnosti fakticky došlo. Způsob výpočtu výše provize z uskutečněných a zaplacených dodávek i text uvedený v článku II. smlouvy o zprostředkování odpovídá činnosti soustavné, nikoliv příležitostné nebo občasné, což je v rozporu s tvrzením žalobkyně, že se jednalo o zajištění pouze přístupu, neboli možnosti, dodávat balicí materiál společnosti GRUPO. Dle žalovaného rovněž fakt, že smlouvy o zprostředkování, resp. o obchodním zastoupení, byly s P. V. uzavírány opakovaně každý rok, svědčí o tom, že se nemohlo jednat o jednorázové zajištění přístupu do společnosti GRUPO, tzn. o prvotní zprostředkování možnosti žalobkyně dodávat balicí materiál společnosti GRUPO.

Žalovaný připomenul, že jako daňově účinné lze uznat ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pouze prokázané náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. S poukazem na § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu v návaznosti na § 86 odst. 3 písm. c) téhož zákona zdůraznil, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení a má také povinnost toto své tvrzení doložit, nese břemeno důkazní. Neprokáže-li daňový subjekt jím tvrzené skutečnosti, resp. skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, je v důkazní nouzi. Dle žalovaného žalobkyně v průběhu daňové kontroly neprokázala ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uskutečnění zprostředkování prodeje balicího materiálu dle smlouvy o obchodním zastoupení prostřednictvím P. V.. Za prokázání daňově účinného nákladu ve smyslu citovaného ustanovení nelze považovat pouhé předložení dokladů deklarujících uskutečnění smluvně dohodnuté činnosti. Žalobkyně nepředložila žádný věrohodný důkazní prostředek dokládající skutečné provedení zprostředkování dle

smlouvy o obchodním zastoupení, tzn. neprokázala faktické provedení zprostředkovatelských služeb P. V. tak, jak jsou definovány ve smlouvě o obchodním zastoupení. Za důkazní prostředek ve prospěch žalobkyně přitom nelze považovat ani svědeckou výpověď P. R., která použila nestandardní postup při jednání o cenových podmínkách dodávek balicího materiálu, když nejednala v prostorách obchodní společnosti GRUPO, ale ve svém bydlišti a z těchto jednání nevyhotovila žádný záznam v listinné podobě. Žalovaný uzavřel, že služby dle smlouvy o obchodním zastoupení uzavřené s P. V. nelze považovat za náklady související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu, když nepředložila důkazní prostředky, kterými by vyvrátila pochybnosti správce daně o věrohodnosti předložených dokladů, a tak neprokázala uskutečnění zprostředkovatelské činnosti P. V. dle uzavřené smlouvy o obchodním zastoupení.

Žalovaný dále konstatoval, že ze závěrů z daňové kontroly vyplynulo, že žalobkyně neoprávněně uplatnila do daňově účinných nákladů i provizi v celkové částce 61.692,- Kč pro M. R. na základě smlouvy o zprostředkování č. 3/2009, neboť rovněž neprokázala, že se jednalo o daňově účinné náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Smlouva o zprostředkování č. 3/2009 byla uzavřena dne 3. 1. 2009 mezi žalobkyní jako zájemcem a M. R. jako zprostředkovatelem. Z obsahu smlouvy vyplývá, že zprostředkovatel se zavázal zprostředkovat žalobkyni prodej ve smlouvě uvedeného zboží pro společnost BVT plast s. r. o. (dále jen „společnost BVT“) a firmu Romana Maděrová, a že žalobkyně se zavazuje zaplatit mu provizi ve výši 25 % ze zisku uzavřené zprostředkované smlouvy, a to s podmínkou, že kupní smlouva bude uzavřena s jeho přičiněním. Žalobkyně uzavírala tyto smlouvy opakovaně vždy s platností na jeden kalendářní rok.

Žalovaný uvedl, že správce daně provedl dne 10. 6. 2011 místní šetření v sídle firmy Romana Maděrová (viz protokol čj. 48397/11/260932507159). Z předložených dokladů správce daně zjistil, že objednávky zboží byly touto firmou zasílány e-mailem žalobkyni jako dodavateli, zboží bylo objednáváno přímo touto firmou, přičemž u žalobkyně byla kontaktována paní P. a pan S. ml., který také vzorky a nové zboží nabízel přímo v provozovně firmy.

Z důvodu přetrvávajících pochybností správce daně o oprávněnosti uplatnění částky 61.692,- Kč za zprostředkování prodeje zboží do daňově účinných nákladů vyzval správce daně žalobkyni výzvou ze dne 29. 7. 2011 dle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání této skutečnosti. V písemném vyjádření na tuto výzvu žalobkyně uvedla, že M. R. zprostředkoval prvotní možnost dodávek pro společnost BVT a firmu Romana Maděrová a že při zprostředkování bylo dohodnuto, že provize mu bude příslušet ze všech dodávek. Žalobkyně současně navrhla provést důkaz výsledkem tohoto zprostředkovatele. Správce daně vyslechl M. R. dne 5. 10. 2011 (viz protokol čj. 76665/11/260932507159). Svědek vypověděl, že v případě předmětného zprostředkování se jednalo pouze o zajištění přístupu k odběratelům. Uvedl, že se žalobkyní spolupracuje, na přesnou dobu si nevzpomněl. Se žalobkyní uzavíral písemnou smlouvu o zprostředkování prodeje, nepamatoval se, zda se jednalo o smlouvu na každý rok. Vypověděl, že jeho činnost spočívala v „dohození“ odběrného místa žalobkyni, činnost vykonával ve své kanceláři u počítače a přes své známé. Pravidelnou činnost nevykonával, žalobkyni poskytl náhodný tip, přičemž některé jeho informace nebyly využity. Jaké dodávky sortimentu zboží pro společnost

OSAPO a pro firmu Romana Maděrová (na které byl výslovně dotázán) zprostředkovával, si nevzpomněl, pouze uvedl, že se jednalo o dodávky obalového materiálu. Jednání u odběratelů se osobně neúčastnil, pouze sledoval „co kdo shání a potřebuje a co kdo nabízí“. Uvedl, že objednávky probíhaly bez jeho přičinění, bylo to věcí přímého dodavatele. Hotovost dostával od jednatele žalobkyně pana S, výši a způsob stanovené provize nekontroloval, důvěřoval žalobkyni.

V reakci na odvolací námitky žalovaný uvedl, že odpovědi svědka na otázky správce daně byly neurčité, nepřesné a nekonkrétní, neuvedl žádná jména osob, se kterými ve věci zprostředkování spolupracoval (kromě jednatele žalobkyně pana Stacha) a nedoložil žádné listinné důkazy, které by nasvědčovaly tomu, že skutečně činnost dle smlouvy o zprostředkování vykonával. Informace poskytnuté tímto svědkem proto nelze dle žalovaného vyhodnotit jako důkazy svědčící ve prospěch žalobkyně, proto svědeckou výpověď M. R. nelze označit za věrohodný důkaz.

Žalovaný konstatoval, že žalobkyně kromě vlastní smlouvy o zprostředkování č. 3/2009, z jejíhož obsahu není jednoznačně zřejmé, jaká konkrétní činnost měla být předmětem zprostředkování, nepředložila žádný další konkrétní listinný důkaz o tom, že k uskutečnění služeb dle smlouvy o zprostředkování ze strany pana M. R. skutečně došlo. Ve smlouvě o zprostředkování nebyl blíže specifikován způsob práce zprostředkovatele, jeho jednání a předávání výsledků spolupráce s odběratelem. Z hlediska potřeb dokazování v daňovém řízení nebyly správci daně předloženy takové důkazní prostředky, které by dokládaly činnost zprostředkovatele, např. zápisy z jednání s potencionálními odběrateli, doklady o oznámení důležitých informací o nabídce cen atd. K doložení zprostředkovatelské činnosti byly správci daně poskytnuty pouze faktury a smlouva uzavřená mezi žalobkyní a zprostředkovatelem v rovině formální, aniž by bylo prokázáno, že k uskutečnění této činnosti fakticky došlo. Způsob výpočtu výše provize z uskutečněných a zaplacených dodávek i text uvedený v článku II. smlouvy o zprostředkování odpovídá činnosti soustavné, nikoliv příležitostné nebo občasné, což je v rozporu s tvrzením žalobkyně, že se jednalo o zajištění pouze přístupu, neboli možnosti dodávat balicí materiál odběratelům. Dle žalovaného rovněž fakt, že smlouvy o zprostředkování byly s M. R. uzavírány opakovaně každý rok, svědčí o tom, že se nemohlo jednat o jednorázové zajištění přístupu do uvedených firem, tzn. o prvotní zprostředkování možnosti žalobkyně dodávat balicí materiál společnosti BVT a firmě Romana Maděrová.

Žalovaný v případě nákladů uplatněných žalobkyní za zprostředkování M. R. poukázal rovněž na ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu v návaznosti na § 86 odst. 3 písm. c) téhož zákona a zdůraznil, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení a má také povinnost toto své tvrzení doložit, nese břemeno důkazní. Dle žalovaného žalobkyně v průběhu daňové kontroly neprokázala ani v případě tohoto zprostředkovatele ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uskutečnění zprostředkování prodeje balicího materiálu dle smlouvy o zprostředkování. Za prokázání daňově účinného nákladu ve smyslu citovaného ustanovení nelze považovat pouhé předložení dokladů deklarujících uskutečnění smluvně dohodnuté činnosti. Žalobkyně nepředložila žádný věrohodný důkazní prostředek dokládající skutečné provedení zprostředkování dle smlouvy o zprostředkování, tzn. neprokázala faktické provedení zprostředkovatelských služeb M. R. tak, jak jsou definovány ve smlouvě o zprostředkování. Žalovaný uzavřel, že služby dle smlouvy o zprostředkování uzavřené s M. R. nelze považovat za náklady související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve smyslu

§ 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu, když nepředložila důkazní prostředky, kterými by vyvrátila pochybnosti správce daně o věrohodnosti předložených dokladů, a tak neprokázala uskutečnění zprostředkovatelské činnosti M. R. dle uzavřené smlouvy o zprostředkování.

Žalovaný v další části rozhodnutí konstatoval, že ze závěrů z daňové kontroly vyplynulo dále to, že neoprávněně uplatnila do daňově účinných nákladů i provizi v částce 233.176,- Kč pro L. K. na základě smlouvy o zprostředkování č. 6/2009, neboť rovněž neprokázala, že se jednalo o daňově účinné náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Smlouva o zprostředkování č. 6/2009 byla uzavřena dne 24. 11. 2009 mezi žalobkyní jako zájemcem a L. K. jako zprostředkovatelkou. Z obsahu smlouvy vyplývá, že zprostředkovatelka se zavázala zprostředkovat žalobkyni prodej obalového materiálu a dalšího spotřebního zboží a že žalobkyně se zavazuje zaplatit jí za to provizi ve výši 28 % ze zisku uzavřené zprostředkované smlouvy, a to s podmínkou, že kupní smlouva bude uzavřena s jejím přičiněním.

Žalovaný uvedl, že správce daně provedl dne 10. 6. 2011 místní šetření (viz protokol čj. 48119/11/260932507159) v sídle společnosti Minda Schenk Plastic Solutions s. r. o. se sídlem v Liberci, (dále jen „společnost Minda Schenk“), pro kterou měla L. K. dodávky obalového materiálu zprostředkovávat. Z předložených dokladů správce daně zjistil, že objednávky zboží byly domluveny se zástupcem žalobkyně panem H. a poté byly písemné objednávky zasílány faxem přímo žalobkyni. Na interních objednávkách společnosti Minda Schenk byl jako kontaktní osoba rovněž uveden pan H.. V evidenci průjezdů vozidel vrátnicí bylo zjištěno, že za žalobkyni projížděly vrátnicí společnosti Minda Schenk pouze dvě vozidla, a to vozidlo registrační zn. 3L1 3443 s panem H. a vozidlo registrační značky 3L3 9471 s panem K. Dopravu zboží zajišťovala žalobkyně a byla zahrnuta v ceně zboží.

Z důvodu přetrvávajících pochybností o oprávněnosti uplatnění částky 233.176,- Kč za zprostředkování prodeje zboží do daňově účinných nákladů vyzval správce daně žalobkyni výzvou ze dne 29. 7. 2011 dle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání této skutečnosti. V písemném vyjádření na tuto výzvu žalobkyně uvedla, že smlouva o zprostředkování byla uzavřena s L. K., objednávky pak od odběratelů chodily a zboží bylo standardně dodáváno, proto žalobkyně neměla důvod kontrolovat, zda objednávky sjednává L. K.. Žalobkyně současně uvedla, že L. K. je manželkou J. H. a že je možné, že jí při jednáních vypomohl.

V reakci na odvolací námitky žalovaný konstatoval, že žalobkyně kromě vlastní smlouvy o zprostředkování č. 6/2009, z jejíhož obsahu není jednoznačně zřejmé, jaká konkrétní činnost měla být předmětem zprostředkování, žalobkyně nepředložila žádný další konkrétní listinný důkaz o tom, že k uskutečnění služeb dle smlouvy o zprostředkování ze strany pana L. K. skutečně došlo. Ve smlouvě o zprostředkování nebyl blíže specifikován způsob práce zprostředkovatele, jeho jednání a předávání výsledků spolupráce s odběratelem. Z hlediska potřeb dokazování v daňovém řízení nebyly správci daně předloženy takové důkazní prostředky, které by dokládaly činnost zprostředkovatele, např. zápisy z jednání s potencionálními odběrateli, doklady o oznámení důležitých informací nabídce cen atd. K doložení zprostředkovatelské činnosti byly správci daně poskytnuty pouze faktura a smlouva uzavřená mezi žalobkyní a zprostředkovatelkou v rovině formální, aniž by bylo prokázáno, že k uskutečnění této činnosti fakticky došlo.

Žalovaný s poukazem na čl. II smlouvy o zprostředkování č. 6/2009, dle kterého nárok na provizi nevznikne, jestliže kupní smlouva bude uzavřena bez jeho přičinění a je podmíněn zaplacením každé zprostředkované smlouvy, uvedl, že ustanovení § 647 obchodního zákoníku předpokládá, že zprostředkovatel bude činný až do okamžiku uzavření smlouvy, jež je předmětem zprostředkování. V daném případě však L. K. uzavřela smlouvu o zprostředkování dne 24. 11. 2009, a proto není možné, aby zprostředkovala uzavření kupní smlouvy, resp. zajistila odběr zboží žalobkyni na základě podmínek uvedených ve smlouvě před uzavřením této smlouvy, tzn. v období předcházejícím datu 24. 11. 2009. Z podkladů k přijaté faktuře, tj. přehledu dokladů pro výpočet odměny dle smlouvy o zprostředkování vyhotoveném dne 9. 12. 2009 je zřejmé, že do výpočtu fakturované výše provize byly zahrnuty faktury vystavené v období od 23. 6. do 23. 11. 2009, tzn. za období, které předcházelo uzavření smlouvy o zprostředkování mezi žalobkyní a L. K. Žalobkyně i ve svém vyjádření připustila, že při jednáních mohl této zprostředkovatelce vypomoci její manžel a že tedy neměla důvod kontrolovat, zda objednávky sjednává L. K. nebo někdo jiný.

Žalovaný i v případě nákladů uplatněných žalobkyní za zprostředkování L. K. poukázal rovněž na ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu v návaznosti na § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu a zopakoval, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení a má také povinnost toto své tvrzení doložit, nese břemeno důkazní. Dle žalovaného žalobkyně v průběhu daňové kontroly neprokázala ani v případě tohoto zprostředkovatele ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uskutečnění zprostředkování prodeje zboží dle smlouvy o zprostředkování. Za prokázání daňově účinného nákladu ve smyslu citovaného ustanovení nelze považovat pouhé předložení dokladů deklarujících uskutečnění smluvně dohodnuté činnosti. Žalobkyně nepředložila žádný věrohodný důkazní prostředek dokládající skutečné provedení zprostředkování dle smlouvy o zprostředkování, tzn. neprokázala faktické provedení zprostředkovatelských služeb L. K. tak, jak jsou definovány ve smlouvě o zprostředkování. Žalovaný uzavřel, že služby dle smlouvy o zprostředkování uzavřené s L. K. nelze považovat za náklady související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu, když nepředložila důkazní prostředky, kterými by vyvrátila pochybnosti správce daně o věrohodnosti předložených dokladů, a tak neprokázala uskutečnění zprostředkovatelské činnosti L. K. dle uzavřené smlouvy o zprostředkování.

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala přezkoumání napadeného rozhodnutí a jeho zrušení. Nesouhlasí se závěrem správce daně o tom, že neprokázala a nedoložila, že výdaje uskutečněné a uplatněné do nákladů v roce 2009 na vyplacení provize zprostředkovatelům P. V., M. R. a L. K. byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tento závěr dle jejího názoru nemůže obstát proti důkazům, které byly v daňovém řízení skutečně provedeny.

Ke spolupráci s P. V. žalobkyně připomněla, že v rámci daňového řízení doložila správci daně smluvní dokumentaci, která upravovala jejich smluvní vztah, a tedy formu a rozsah spolupráce při získávání zakázek jeho prostřednictvím. Jednalo se o smlouvu č. 2/2009, která upravovala práva a povinnosti smluvních stran při vzájemné spolupráci pro období roku 2009.

Připustila, že v označené smlouvě je její předmět vymezen poněkud nepřesně, když obsahuje závazek zprostředkovatele vymezený slovy: „*Zprostředkovatel se zavazuje za podmínek v této smlouvě dále uvedených zprostředkovávat pro GRUPO Antolin závod Turnov prodej zboží, zejména kartonů, papíru, LDPE sáček a pytlů a dalšího spotřebního materiálu.*“ Tato věta, bude-li vytržena z kontextu celé smlouvy, by patrně mohla odůvodňovat závěr učiněný správcem daně, dle kterého měl na základě těchto smluv pan V. „...*zprostředkovávat prodej zboží přímo společnosti GRUPO ANTOLIN Turnov s.r.o.*“. Při hodnocení celého obsahu smlouvy a všech jejích ujednání je však dle žalobkyně nade vše pochybnost zřejmý záměr jejích účastníků. Tím byla na straně žalobkyně realizace dodávek společnosti GRUPO, k čemuž jí měl dopomoci svými kontakty a vyjednávacími schopnostmi zprostředkovatel, jeho zájmem pak bylo získání provize za zprostředkování této obchodní spolupráce.

Dle žalobkyně vychází správcem daně prezentované hodnocení celého smluvního vztahu mezi ní a P. V. z velmi úzkého výkladu zákonné úpravy smlouvy o zprostředkování, resp. smlouvy o obchodním zastoupení, obsažené v obchodním zákoníku. Žalobkyně proto musí opakovaně poukázat na ustálenou judikaturu a na řadu odborných komentářů k právní úpravě smlouvy o zprostředkování, které uzavírají, že tento smluvní typ je obchodním zákoníkem chápán velmi široce, neboť za naplnění podmínek uzavřené smlouvy o zprostředkování (tj. za její splnění) považuje již jen to, že zprostředkovatel zajistí příležitost k uzavření požadované smlouvy zájemcem. Smlouvu o zprostředkování je nutné odlišovat nejen od smlouvy zprostředkovatelské (jak je upravena v ustanovení § 774 a násl. občanského zákoníku) a smlouvy o obchodním zastoupení, ale též od dalších smluvních typů. Ze smlouvy o zprostředkování totiž pro zprostředkovatele vyplývá toliko závazek vyvíjet činnost směřující k tomu, aby měl zájemce příležitost sjednat určitou smlouvu s třetí osobou, nikoliv přímo k jejímu uzavření. Pokud by však na jednání zprostředkovatele byly kladeny další požadavky (jak to činí správce daně v tomto případě, když v neprospěch žalobkyně argumentuje tím, že se zprostředkovatel žádnými konkrétními kroky či úkony na uzavření jednotlivých kupních smluv s odběratelem nepodílel), potom by se de facto jednalo o případ, kdy by měl zprostředkovatel jednat s třetí osobou jménem zájemce na základě nějakého zmocnění či pověření, což by odpovídalo jednání mandátáře jménem mandanta dle smlouvy mandátní. Žalobkyně má proto zato, že závěry učiněné správcem daně jsou v příkrém rozporu s výkladem příslušných ustanovení obchodního zákoníku týkajících se smlouvy o zprostředkování a před ustálenou soudní praxí nemohou obstát.

Žalobkyně zdůraznila, že při hodnocení oprávněnosti zaúčtování daňových dokladů vystavených P.V. a uplatnění těchto výdajů do nákladů měl správce daně vycházet z důkazů, které byly v řízení shromážděny a provedeny. Předně tedy měl správně a hlavně úplně posoudit a zhodnotit výpověď P.V., který v daňovém řízení vystupoval v postavení svědka. Dle názoru žalobkyně z jeho výpovědi správce daně zcela účelově použil pouze části, které se hodily do jeho konstrukce vybudované pro doměření daně, a zbývající část přehlédl a vůbec se jí nezabýval. Zcela tak opomněl vzít v potaz naprosto jednoznačná vyjádření tohoto svědka, dle kterých to byl on, kdo zajistil žalobkyni i v roce 2009 přístup a možnost dodávat zboží společnosti GRUPO, že předmětem jeho plnění vůči žalobkyni bylo obstarání informací, na jejichž základě byla schopna předložit společnosti GRUPO takové obchodní podmínky spolupráce (dodávek obalového materiálu - balících mřížek, balících pásek, strečových fólií a dalšího sortimentu), které odůvodnily uzavření, resp. pokračování smluvního vztahu s

touto společností, že svou činnost pro žalobkyni vykonával průběžně, přičemž ve společnosti GRUPO jednal vždy, když probíhala jednání o nabídkách konkurentů žalobkyně, resp. o změnách dodavatelských cen. Uvedl rovněž, že samotná obchodní spolupráce při nákupu zboží od žalobkyně potom již běžela bez jeho účasti, a to především z důvodu operativnosti a logistiky, a že svou odměnu za poskytnuté služby účtoval na základě přehledu skutečně realizovaných obchodů mezi žalobkyní a společností GRUPO.

Žalobkyně namítla, že správce daně přes tato vyjádření svědka V. dospěl k závěru, že o změně cenových a dalších smluvních podmínek byla žalobkyně informována přímo odběratelem prostřednictvím dodatků k již dříve uzavřené smlouvě o konsignaci GAT. Tento závěr označila za nesprávný, nepravdivý a především nemající oporu v provedeném dokazování, neboť cenové dodatky byly vždy až výsledkem jednání žalobkyně se společností GRUPO, přičemž informace, které jí pan V. poskytl před jednáním o cenových dodatcích, byly pro úspěch jednání naprosto klíčové a nezastupitelné.

Dle žalobkyně správce daně obdobně nesprávně a účelově posoudil i obsah výpovědi svědkyně P. R. Nijak se totiž ve svém rozhodnutí nevypořádal se zcela jednoznačnými vyjádřeními této svědkyně, dle kterých ona společně s ředitelem závodu rozhodovala o výběru dodavatelů obalových materiálů pro společnost GRUPO, ona osobně jménem společnosti GRUPO jednala s P. V. ve věci získání kontaktů a informací, které následně vedly k obchodní spolupráci se žalobkyní. Svědkyně potvrdila, že s P. V. v dané věci jednala několikrát, jednání se týkala obalového materiálu, předmětem jednání bylo poskytování informací o cenách, za které byla společnost GRUPO ochotna nakupovat pomocný balící materiál od dodavatelů a při těchto jednáních si s panem V. předávali informace v tištěné podobě. Uvedla rovněž, že spolupráce mezi společností GRUPO a žalobkyní byla navázána na základě jejího jednání s panem V.

Ke spolupráci s M. R. žalobkyně uvedla, že v rámci daňového řízení doložila správci daně rovněž smluvní dokumentaci, která upravovala jejich smluvní vztah, a tedy formu a rozsah spolupráce při získávání zakázek jeho prostřednictvím. Jednalo se o smlouvu o zprostředkování č. 3/2009, která upravovala práva a povinnosti smluvních stran při vzájemné spolupráci v období roku 2009.

I v tomto případě žalobkyně připustila, že v označené smlouvě je její předmět vymezen poněkud nepřesně, když obsahuje závazek zprostředkovatele vymezený slovy: *„Zprostředkovatel se zavazuje za podmínek v této smlouvě dále uvedených zprostředkovávat pro BVT plast a firmu Romana Maděrová prodej zboží, zejména kartonů, papíru, LDPE sáčeků a pytlů a dalšího spotřebního materiálu.“* Tato věta, bude-li vytržena z kontextu celé smlouvy, by patrně mohla odůvodňovat závěr učiněný správcem daně, dle kterého měl na základě těchto smluv pan R. *„...zprostředkovávat prodej zboží přímo společnosti BVT plast a firmě Romana Maděrová“*. Při hodnocení celého obsahu smlouvy a všech jejích ujednání je však dle žalobkyně nade vše pochybnost zřejmý záměr jejích účastníků. Tím byla na straně žalobkyně realizace dodávek odběratelům BVZ plast a firmě Romana Maděrová, k čemuž jí měl dopomoci svými kontakty a vyjednávacími schopnostmi zprostředkovatel, jeho zájmem pak bylo získání provize za zprostředkování obchodní spolupráce.

Dle žalobkyně vychází správcem daně prezentované hodnocení celého smluvního vztahu mezi ní a M. R. z velmi úzkého výkladu zákonné úpravy louvy

o zprostředkování obsažené v obchodním zákoníku. Žalobkyně proto i v tomto případě poukázala na ustálenou judikaturu a na řadu odborných komentářů k právní úpravě smlouvy o zprostředkování, které uzavírají, že tento smluvní typ je obchodním zákoníkem chápán velmi široce, neboť za naplnění podmínek uzavřené smlouvy o zprostředkování (tj. za její splnění) považuje již jen to, že zprostředkovatel zajistí příležitost k uzavření požadované smlouvy zájemcem. Smlouvu o zprostředkování je nutné odlišovat nejen od smlouvy zprostředkovatelské (jak je upravena v ustanovení § 774 a násl. občanského zákoníku) a smlouvy o obchodním zastoupení, ale též od dalších smluvních typů. Ze smlouvy o zprostředkování totiž vyplývá pro zprostředkovatele toliko závazek vyvíjet činnost směřující k tomu, aby měl zájemce příležitost sjednat určitou smlouvu s třetí osobou, nikoliv přímo k jejímu uzavření. Pokud by však na jednání zprostředkovatele byly kladeny další požadavky (jak to činí správce daně v tomto případě, když v neprospěch žalobkyně argumentuje tím, že se zprostředkovatel žádnými konkrétními kroky či úkony na uzavření jednotlivých kupních smluv s odběrateli nepodílel), potom by se de facto jednalo o případ, kdy by měl zprostředkovatel jednat s třetí osobou jménem zájemce na základě nějakého zmocnění či pověření, což by odpovídalo jednání mandátáře jménem mandanta dle smlouvy mandátní. Žalobkyně má proto zato, že závěry učiněné správcem daně i ve vztahu k zprostředkovateli M. R. jsou v příkrém rozporu s výkladem příslušných ustanovení obchodního zákoníku týkajících se smlouvy o zprostředkování a před ustálenou soudní praxí nemohou obstát.

Žalobkyně zdůraznila, že při hodnocení oprávněnosti zaúčtování daňových dokladů vystavených panem M. R. a uplatnění těchto výdajů do nákladů měl správce daně vycházet z důkazů, které byly v řízení shromážděny a provedeny. Předně tedy měl správně a hlavně úplně posoudit a zhodnotit výpověď tohoto zprostředkovatele, který v daňovém řízení vystupoval v postavení svědka. Dle názoru žalobkyně z jeho výpovědi správce daně obdobně jako v případě zprostředkovatele P. V. zcela účelově použil pouze části, které se hodily do jeho konstrukce vybudované pro doměření daně, a zbývající část přehlédl a vůbec se jí nezabýval. Zcela tak opomněl vzít v potaz naprosto jednoznačná vyjádření tohoto svědka, dle kterých to byl on, kdo zajistil žalobkyni v roce 2009 přístup a možnost dodávat zboží společnosti BVT plast a Romaně Maděrové, že předmětem jeho plnění vůči žalobkyni bylo obstarání a poskytnutí informací, na jejichž základě byla schopna předložit zmíněným odběratelům takové obchodní podmínky spolupráce (dodávek obalového materiálu - balících mřížek, balících pásek, strečových fólií a dalšího sortimentu), které odůvodnily uzavření smluvních vztahů s nimi. Uvedl rovněž, že samotná obchodní spolupráce při nákupu zboží od žalobkyně potom již běžela bez jeho účasti, a to především z důvodu operativnosti a logistiky, a že svou odměnu za poskytnuté služby účtoval na základě přehledu skutečně realizovaných obchodů mezi žalobkyní a společnostmi BVT plast a firmou Romana Maděrová.

Ke spolupráci s L. K. žalobkyně rovněž konstatovala, že v rámci daňového řízení doložila správcem daně smluvní dokumentaci, která upravovala jejich smluvní vztah, a tedy formu a rozsah spolupráce při získávání zakázek jejím prostřednictvím. Jednalo se o smlouvu o zprostředkování č. 6/2009, která upravovala práva a povinnosti smluvních stran při vzájemné spolupráci v období roku 2009. Také v tomto případě je dle žalobkyně nade vše pochybnost zřejmý záměr jejich účastníků. Tím byla na straně žalobkyně realizace dodávek co nejširšímu okruhu odběratelů, k čemuž jí měla dopomoci svými kontakty a vyjednávacími schopnostmi L. K., jejím zájmem pak bylo získání provize za zprostředkování obchodní spolupráce.

Dle žalobkyně vychází správcem daně prezentované hodnocení celého smluvního vztahu mezi ní a L. K. i v tomto případě z velmi úzkého výkladu zákonné úpravy smlouvy o zprostředkování, resp. smlouvy o obchodním zastoupení, obsažené v obchodním zákoníku. Opakovaně poukázala na judikaturu a na odborné komentáře k právní úpravě smlouvy o zprostředkování, z nichž vyplývá, že tento smluvní typ je obchodním zákoníkem chápán velmi široce, neboť za naplnění podmínek uzavřené smlouvy o zprostředkování považuje již jen to, že zprostředkovatel zajistí příležitost k uzavření požadované smlouvy zájemcem. Zopakovala argumentaci týkající se odlišení jednotlivých smluvních typů a zdůraznila závazek zprostředkovatele toliko vyvíjet činnost směřující k tomu, aby měl zájemce příležitost sjednat určitou smlouvu s třetí osobou, nikoliv přímo k jejímu uzavření. Žalobkyně má proto zato, že závěry učiněné správcem daně jsou i v tomto případě v příkrém rozporu s výkladem příslušných ustanovení obchodního zákoníku týkajících se smlouvy o zprostředkování a před ustálenou soudní praxí nemohou obstát.

S ohledem na uvedené skutečnosti nepovažuje žalobkyně závěr učiněný žalovaným v napadeném rozhodnutí za správný a především odůvodněný důkazy provedenými v daňovém řízení. Je přesvědčena o tom, že v daňovém řízení řádně doložila existenci svých smluvních vztahů s P. V., M. R. i L. K., a to včetně obsahu vzájemných práv a povinností, když správci daně doložila písemné smlouvy s nimi uzavřené. Naplnění obsahu těchto smluv dle svého přesvědčení zcela a bez jakýchkoli pochybností prokázala svědeckými výpověďmi zprostředkovatelů P. V. a M. R. a dále P. R., které zcela potvrzují všechna tvrzení žalobkyně. Jednoznačně z nich vyplývá, že v roce 2009 probíhala obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společností GRUPO, přičemž na sjednání této spolupráce jako takové, jakož i na tvorbě cenových podmínek se zásadní měrou podílel P. V. Stejně tak tyto výpovědi potvrdily zásadní míru podílu M. R. na uskutečňování dodávek v roce 2009 odběratelům BVT plast a firmě Romana Maděrová. Za prokázaný považuje žalobkyně i zásadní podíl L. K. na dodávkách obalového materiálu v roce 2009 společnosti Minda Schenk Plastik Solution.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, navrhl zamítnutí žaloby a znovu zrekapituloval průběh daňového řízení K vyloučení částek představujících provizi pro P. V. dle smlouvy o zprostředkování a pro M. R. rovněž dle smlouvy o zprostředkování z daňově účinných nákladů ocitoval na věc dopadající ustanovení, konkrétně ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ustanovení § 92 odst. 2 až 5 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, ze kterých vyplývá, že daňový subjekt nese nejen břemeno tvrzení, ale má také povinnost toto své tvrzení nezpochybnitelným způsobem doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Neprokáže-li daňový subjekt jím tvrzené skutečnosti, resp. skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, je v důkazní nouzi. Žalovaný poukázal i na ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu, dle kterého správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Poukázal i na to, že k otázce problematiky daňové uznatelnosti nákladů snižujících základ daně se mnohokrát ve svých rozhodnutích zabývaly i správní soudy, přičemž některé z nich zmínil a závěry v nich uvedené citoval, a to např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2010, čj. 5 Afs 92/2009-64, v němž je uvedeno, že daňová teorie mezi výdaje snižující daňový základ poplatníka zahrnuje takové výdaje, které splňují podmínky: výdaje musí poplatník skutečně vynaložit, výdaje musí poplatník vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných

příjmů, musí být vynaloženy ve zdaňovacím období a za výdaje je považuje zákon. Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku uvedl, že výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoliv pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými a věrohodnými důkazy. Soud v rozsudku rovněž připomněl, že důkazní břemeno nese daňový subjekt, je a priori jeho povinností prokázat, že jednak byly předmětné výdaje vynaloženy v bezprostřední souvislosti s jeho podnikatelskou činností, jsou přiměřené, a mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah; a jednak, že tato podnikatelská činnost byla skutečnou, reálnou.

Žalovaný dále uvedl, že v posuzovaném případě vznikly správci daně v průběhu daňové kontroly pochybnosti, zda zprostředkování prodeje zboží zprostředkovatelem P. V., M. R. a L. K. probíhalo v souladu s předloženou smlouvou, resp. zda žalobkyní uplatněné náklady představující provizi pro uvedené zprostředkovatele jsou náklady daňově uznatelnými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně provedl rozsáhlé důkazní řízení, které pak bylo ještě doplněno v rámci odvolacího řízení. Dle žalovaného správce daně, resp. sám žalovaný, postupovali plně v souladu s principy dokazování vymezenými v daňovém řádu. Skutkový stav byl zjištěn co nejúplněji a veškeré důkazy (jak žalobkyní předložené, tak i správcem daně získané, resp. provedené) byly zhodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu. Na základě provedení dokazování pak nelze dle názoru žalovaného učinit jiný závěr, než že žalobkyně v průběhu daňové kontroly, resp. v průběhu daňového řízení neprokázala ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uskutečnění zprostředkování prodeje balicího materiálu dle smlouvy o zprostředkování prostřednictvím zprostředkovatelů P. V., M. R. ani L. K., neboť v průběhu daňového řízení nepředložila žádný důkazní prostředek dokládající skutečné zprostředkování dle smluv o zprostředkování, tj. neprokázala faktické provedení zprostředkovatelských služeb P. V., M. R. a L. K. tak, jak jsou definovány ve předmětných smlouvách.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání v souladu s jeho ustanovením § 51 odst. 1. Po prostudování předloženého správního spisu dospěl soud k následujícím zjištěním a právním závěrům, přičemž žalobu důvodnou neshledal.

Z předloženého správního spisu vyplynulo, že žalobkyně na základě daňových dokladů č. Fp 1374 ze dne 26. 6. 2009, Fp 2899 ze dne 21. 12. 2009 a Fp 2900 ze dne 8. 12. 2009 přijatých od P. V. jako dodavatele zprostředkovatelských služeb uplatnila do daňově účinných nákladů ve zdaňovacím období roku 2009 částku představující jeho provizi ve výši 376.030,- Kč dle smlouvy o obchodním zastoupení č. 2/2009. Na základě daňového dokladu č. Fp 1566 ze dne 1. 7. 2009 přijaté od M. R. jako dodavatele zprostředkovatelských služeb uplatnila do daňově účinných nákladů ve stejném zdaňovacím období částku představující jeho provizi ve výši 61.692,- Kč dle smlouvy o zprostředkování č. 3/2009. Na základě daňového dokladu č. Fp 2973 ze dne 11. 12. 2009 přijaté od L. K. jako dodavatele zprostředkovatelských služeb uplatnila do daňově účinných nákladů ve stejném zdaňovacím období částku představující její provizi ve výši 233.176,- Kč dle smlouvy o zprostředkování č. 6/2009. Po provedené daňové kontrole správce daně vyloučil

uvedené částky z daňově účinných nákladů uplatněných žalobkyní ve zdaňovacím období roku 2009, neboť dospěl k závěru, že neprokázala, že se jedná o náklad ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Ve spise jsou dále mimo jiné založeny žalobkyní předložené smlouvy uzavřené s P. V., M. R. a L. K.. Jedná se o smlouvu o obchodním zastoupení č. 2/2009 ze dne 2. ledna 2009, která upravuje smluvní vztah mezi žalobkyní jako zájemcem a P. V. jako zprostředkovatelem pro rok 2009. Přestože nese označení smluvního typu „smlouva o obchodním zastoupení“, její text (s výjimkou stanovení období, na které se vztahuje) je totožný s textem smlouvy o zprostředkování (dokonce i s odkazem na ustanovení § 642 a násl. obchodního zákoníku upravující právě typ smlouvy o zprostředkování), který žalobkyně uzavřela s touto osobou již i předchozího roku 2008. Předmětem smlouvy je závazek zprostředkovatele zprostředkovávat „pro společnost GRUPO prodej zboží, zejména kartonů, papíru, LDPE sáčků a pytlů a dalšího spotřebního materiálu“. Zájemce se zavázal zaplatit mu za tuto činnost provizi ve výši 25% ze zisku ceny zboží uzavřené zprostředkované smlouvy. Dle článku II. smlouvy vznikl nárok na zaplacení provize pouze z uhrazených faktur. Nárok na provizi nevznikne, jestliže bude kupní smlouva uzavřena bez přičinění zprostředkovatele. Další smlouvou uzavřenou žalobkyní jako zájemcem byla smlouva č. 3/2009 ze dne 3. ledna 2009 uzavřená s M. R. jako zprostředkovatelem, která upravovala jejich smluvní vztah pro rok 2009 obdobně jako s P. V., šlo však o zprostředkování prodeje společnosti BVT a firmě Romana Maděrová. A konečně poslední smlouvou uzavřenou žalobkyní jako zájemcem byla smlouva č. 6/2009 ze dne 24. 11. 2009 uzavřená s L. K. jako zprostředkovatelem, která upravovala jejich smluvní vztah na dobu neurčitou s obdobnými podmínkami jako v předchozích dvou případech, odchylná byla pouze výše provize (28%) a ve smlouvě nebyla výslovně uvedeno jméno odběratele.

Správce daně provedl místní šetření u odběratelů žalobkyně, a to dne 30. 5. 2011 a 14. 3. 2012 u společnosti GRUPO a dne 10. 6. 2011 u firmy Romana Maděrová v Liberci a u společnosti Minda Schenk rovněž v Liberci.

Dále je ve spise založena smlouva o konsignaci v GAT uzavřená dne 1. 4. 2007 mezi žalobkyní jako dodavatelem a společností GRUPO jako objednatelem, a to na dobu neurčitou. Jejím předmětem je dohoda o zajištění poskytnutí prostředků pro balení dodavatele a způsobu jejich uhrazení. Dohodnutá cena dodávaného balicího materiálu je uvedena v příloze č. 1 smlouvy a dle čl. 2.2. smlouvy je „neměnná po dobu jednoho roku, tzn. do konce r. 2007“. Ke smlouvě byl následně uzavřen dne 8. 2. 2008 dodatek č. 1 a dne 6. 2. 2009 dodatek č. 2. Dodatky upravují změnu ceny dodávaného materiálu, tj. přílohu se seznamem pomocného balicího materiálu.

Ve výzvě ze dne 29. 7. 2011, čj. 51715/11/260932507159, vyjádřil správce daně mimo jiné pochybnost o tom, zda zprostředkování prodeje zboží dle shora uvedených smluv skutečně probíhalo, a to (pokud jde o zprostředkovatele P. V.) i s ohledem na smlouvu o konsignaci v GAT uzavřenou mezi žalobkyní a společností GRUPO, a žalobkyni vyzval k prokázání skutečností dle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu. Ve vyjádření doručeném správci daně dne 29. 8. 2011 žalobkyně vyslovila požadavek na provedení výslechu svědků P. V. a M. R.. Ty byly provedeny dne 5. 10. 2011 (viz protokoly čj. 76666/11/260932507159 a čj. 76665/11/260932507159). Současně sdělila, že P.V. „zprostředkoval prvotní možnost dodávek do společnosti GRUPO“ a M. R. „zprostředkoval prvotní možnost dodávek do společnosti OSAPO a firmě Romana Maděrová“.

Během odvolacího řízení byla žalobkyně dne 23. 8. 2012 (viz protokol čj. 75151/12/260932507159) správcem daně znovu vyzvána, aby se k jednotlivým daňovým dokladům, resp. přijatým fakturám od P. V., vyjádřila a doložila, v čem konkrétně spočívalo přijaté plnění od uvedeného zprostředkovatele, jaké konkrétní služby byly od něj přijaty, z čeho byla vypočtena fakturovaná částka za přijetí služeb a zda byly uhrazeny faktury za odebrané zboží společností GRUPO uvedené v přehledu dokladů pro vyplacení provize. V reakci na to žalobkyně přípisem ze dne 7. 9. 2012 sdělila, že plnění od P. V. spočívalo v tom, že zprostředkoval možnost, aby se žalobkyně mohla stát dodavatelem společností GRUPO a měla vůbec příležitost uzavřít s touto společností smlouvu o konsignaci v GAT, dále zprostředkoval informace, jaké ceny je společnost GRUPO schopna akceptovat při sjednávání dodávek, a to před tím, než k vlastním cenovým jednáním došlo. Žalobkyně rovněž uvedla, že od P.V. přijala informace, jak vstoupit do dodavatelského vztahu se společností GRUPO a následně, jaké ceny konkrétního sortimentu nabídnout.

V průběhu daňového řízení byl proveden rovněž výslech svědkyně P. R. (viz protokol ze dne 10. 10. 2012, čj. 82276/12/260932507159), ke zprostředkovatelské činnosti P. V.

Správce daně na základě výsledků kontroly a po provedeném řízení navýšil žalobkyni základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 o vyplacené provize zprostředkovatelům P. V., M. R. a L. K., když dospěl k závěru, že je do daňově účinných nákladů uplatnila neoprávněně. Žalovaný následně odvolání žalobkyně zamítl a rozhodnutí správce daně - dodatečný platební výměr ze dne 21. prosince 2011, kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 v zásadě potvrdil, když rozhodnutí změnil pouze v části týkající se bankovního spojení.

Podstatou sporu mezi účastníky je otázka, zda žalobkyně prokázala splnění zákonných podmínek pro uplatnění předmětných výdajů jako daňově uznatelných, resp. zda daňové orgány správně provedly hodnocení důkazů, které k tomuto prokázání předložila a navrhla.

Ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši poplatníkem prokázané a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Z uvedeného vyplývá důkazní povinnost poplatníka prokázat existenci takových výdajů a zároveň i vazbu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a s ní spojené následky, pokud důkazní břemeno neunes.

Důkazní řízení jako stadium daňového řízení je pak konkretizováno v ustanovení § 92 a násl. daňového řádu. Z tohoto ustanovení vyplývá, že dokazování provádí správce daně, jenž vede daňové řízení, event. správce daně dožádaný, přičemž dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Daňové řízení je přitom ovládáno zásadou, dle níž důkazní břemeno prvotně vázne na daňovém subjektu, ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu mu výslovně ukládá povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních; dle odstavce 4 může být správcem daně k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení

daně vyzván. Dle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně zároveň při dokazování hodnotí všechny důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu).

Obdobnou úpravu důkazního řízení obsahoval i zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, účinný do 31. 12. 2010. Proto dosavadní judikatura správních soudů vztahující se k tomuto stádiu daňového řízení, je použitelná i na otázky řešené dle právní úpravy současné. Dle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu je daňového řízení 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. Dále má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí. Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Existence účetních dokladů, tj. příjmových a výdajových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu je důkazní břemeno na správci daně, 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. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k popsáním 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.

I k samotné otázce prokazování daňové uznatelnosti nákladů (výdajů) snižujících základ daně se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Jak již i žalovaný výstižně poznamenal, opakovaně tento soud vyjádřil mimo jiné stanovisko, že *„...výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoliv pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i rádnými a věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení, správce daně je v pozici vrchnostenské, zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít. Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene ... Nejvyšší správní soud tedy připomíná, že důkazní břemeno nese daňový subjekt, je a priori jeho povinností prokázat, že jednak byly předmětné výdaje vynaloženy v bezprostřední souvislosti s jeho podnikatelskou činností, jsou přiměřené a mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah; a jednak, že tato podnikatelská činnost byla skutečnou, reálnou. Povinností správce dane je pak dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro posouzení, zda je tedy o výdaj daňový, či zda se např. jedná o fiktivní obchod, musí finanční orgán zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 zákona c. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a to i v souladu se zásadami formální logiky.“* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2010, čj. 5 Afs 92/2009-64, dostupný na www.nssoud.cz).

Na žalobkyni tedy bezesporu spočívalo důkazní břemeno prokázání, že uplatněné výdaje byly skutečně vynaloženy za účelem vyjádřeným v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pouze listinné materiály (smlouvy, faktury, pokladní doklady atd.) nemohou být dostatečným podkladem, není-li prokázáno, že k uskutečnění služby došlo i fakticky. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání uskutečnění služby či jiného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona.

V nyní posuzovaném případě ze spisového materiálu vyplynulo, že žalobkyně k prokázání oprávněnosti uplatnění předmětných výdajů jako daňově účinných předložila nejprve smlouvy uzavřené s P. V., M. R. a L. K., které měly dokládat (jak sama zopakovala i v žalobě) obsah vzájemných práv a povinností, a z nichž měl být zřejmý záměr účastníků, tj. realizace dodávek společnosti GRUPO (k čemuž měl dopomoci svými vyjednávacími schopnostmi P. V.) a společnosti BVT a firmě Romana Maděrová (k čemuž měl dopomoci M. R.). Správce daně v rámci daňové kontroly vyzval žalobkyni, zejména s ohledem na existenci smlouvy o konsignaci v GAT ze dne 1. 4. 2007, k prokázání a doložení důkazních prostředků, které by prokazovaly uskutečnění činnosti vykonávané P. V. na základě předložené smlouvy, tj. smlouvy o obchodním zastoupení ze dne 2. ledna 2009. Na výzvu žalobkyně reagovala sdělením, že P.V. zprostředkoval prvotní možnost dodávek do společnosti GRUPO. Obdobně vyzval žalobkyni k prokázání a doložení důkazních prostředků, které by prokazovaly uskutečnění činnosti vykonávané M. R. dle předložené smlouvy o zprostředkování ze dne 3. 1. 2009 a L. K. dle předložené smlouvy o zprostředkování ze dne 24. 11. 2011.

V průběhu odvolacího řízení byla žalobkyně správcem daně znovu vyzvána, aby se k jednotlivým daňovým dokladům, na základě kterých uplatnila předmětný nárok na odpočet daně, vyjádřila a doložila, v čem konkrétně spočívalo přijaté zdanitelné plnění od P. V.. K tomu žalobkyně sdělila, že plnění od P. V. spočívalo v tom, že zprostředkoval možnost, aby se žalobkyně mohla stát dodavatelem společnosti GRUPO a měla příležitost uzavřít s ní smlouvu o konsignaci v GAT a že před tím, než došlo k vlastním cenovým jednáním, zprostředkoval informace o akceptaci cen společností GRUPO. Žalobkyně rovněž uvedla, že od P. V. přijala informace, jak vstoupit do dodavatelského vztahu se společností GRUPO a následně, jaké ceny konkrétního sortimentu nabídnout.

Předložení zmíněných smluv, samotné tvrzení žalobkyně o tom, že bylo na základě nich plněno, a pouze obecný popis toho, jakým způsobem bylo plněno, prokázat faktické provedení prací P. V., M. R. a L. K. nemůže. V průběhu celého daňového řízení žalobkyně nepředložila žádnou listinu, která by dokumentovala předávání konkrétních informací mezi ní a P. V., mezi ní a M. R., ani mezi ní a L. K. (např. informace o vývoji na trhu s balícím materiálem, požadavcích potencionálních odběratelů, příp. již i konkrétního odběratele – společnosti GRUPO, společnosti BVT a firmy Romana Maděrová atd.), nekonkretizovala ani např. způsob přebírání informací, o kterých tvrdila, že je od P. V., M. R. a L. K. obdržela, a to ať už k cenám, které měly být jmenovanými odběrateli akceptovány při sjednávání dodávek (těžko si lze představit, že by informace o dojednávání cen k jednotlivým položkám neměly písemnou podobu), nebo ke způsobu předávání informací o tom, jak má žalobkyně vstoupit do dodavatelského vztahu s odběratelskou společností apod.

Za věrohodný důkaz prokazující provedení prací P. V. pro žalobkyni v roce 2009 nebylo možno považovat ani provedené svědecké výsledky. Žalovaný správně

poukázal na obecnosti a nesrovnalosti ve výpovědích svědků k tomuto obchodnímu případu. Svědek P.V. skutečně nemohl ve společnosti GRUPO jednat formou osobních schůzek s J. D., jak vypověděl, neboť z listin zajištěných správcem daně při místním šetření u této společnosti je zřejmé, že osoba tohoto jména nebyla v rozhodnou dobu zaměstnancem této společnosti a rovněž svědkyně P.R. (zaměstnankyně společnosti GRUPO v rozhodnou dobu, která rovněž tvrdila, že jednala s P. V.), uvedla, že osobu tohoto jména nezná. Svědek P. V. vypověděl, že ke zprostředkování prodeje zboží pro společnost GRUPO poprvé došlo od roku 2008, to však, jak správně uvedl žalovaný, časově nekoresponduje s datem uzavření smlouvy o konsignaci v GAT mezi žalobkyní a společností GRUPO dne 1. 4. 2007. Až následně (po výslovném dotazu správce daně) si svědek nebyl jistý, zda to nebylo dříve. Převážná část jeho odpovědí na dotazy správce daně přitom byla v zásadě obecná a nijak nepopisovala jeho konkrétní činnost.

Svědčce P. R., zaměstnankyně společnosti GRUPO, sice potvrdila, že jednala s P. V. (naproti tomu svědek P. V. vůbec neuvedl, že by jednal s ní, ale že jednal s J. D.). Na požadavek, aby podrobně popsala kdy, jak a kde probíhala jejich vzájemná jednání, uvedla, že jednání probíhala u ní v jejím bydlíšti, o tom, kdy to bylo, nemá žádné záznamy, a že jednání probíhala ústně. Současně uváděla, že se jednalo o konkrétní informace o cenách a množství obalového materiálu a že si informace předkládali v rámci návštěv v tištěné podobě. Je nutno souhlasit se žalovaným, že i její výpověď ne zcela koresponduje s ujednáními zakotvenými ve smlouvě o konsignaci v GAT, dokonce tvrzení, že P. V. předávala v letech 2008 a 2009 informace za účelem získání takového dodavatele, který by byl schopen zajistit dodávky při cenových požadavcích společnosti GRUPO, těžko obstojí vedle smlouvy o konsignaci v GAT uzavřené již dne 1. 4. 2007 právě mezi žalobkyní a společností GRUPO na dobu neurčitou. Žalovaný správně poukázal na obecnosti a zejména rozpory ve výpovědích těchto svědků. Nevěrohodnost svědka P. V. podtrhuje i skutečnost, že nemohl ve společnosti GRUPO jednat formou osobních schůzek s J. D., jak vypověděl, neboť z listin zajištěných správcem daně při místním šetření u této společnosti je zřejmé, že osoba tohoto jména nebyla v rozhodnou dobu zaměstnancem této společnosti, dokonce ani nikdy předtím. Navíc, ani svědkyni R., která měla rovněž jednat s Petrem V., jméno J.D. nic neříkalo.

Na takto zjištěných zásadních nesrovnalostech týkajících se roku 2008 a 2009 již nemohly nic změnit ani žalobkyní dodatečně předložené listiny vztahující se k roku 2007 (smlouva o zprostředkování ze dne 5. 1. 2007, č. 4/2007, faktura č. 71217 vystavená dne 15. 12. 2007 P. V. k provizi dle uvedené smlouvy a přehled dokladů pro výpočet provize), neboť šlo o období, za které nebyly správcem daně výdaje žalobkyně kontrolovány a tedy ani v tomto řízení sporovány. V průběhu roku 2007 ostatně i byla uzavřena smlouva o konsignaci v GAT, takže žalobkyní tvrzená aktivita P. V., která měla spočívat v dojednání „prvotní příležitosti uzavřít se společností GRUPO smlouvu“, by se i tak (pokud by byla prokázána) vztahovala k tomuto předchozímu období.

Pokud jde o zprostředkovatele M. R., ani jeho svědeckou výpověď nelze za dostatečný důkaz, který by prokázal jím provedené práce pro žalobkyni v roce 2009, považovat. Jeho odpovědi byly v zásadě obecné a nekonkrétní. Nemohl se vyjádřit, jak dlouho se žalobkyní spolupracuje, nepamatoval se, zda s ní uzavíral smlouvu na každý rok, uvedl, že žalobkyni poskytl pouze náhodný tip, nepamatoval si, jaký sortiment zboží pro společnost OSAPO (v roce 2008) a pro firmu Romana Maděrová (v roce 2008 i 2009) zprostředkoval (pouze obecně, že se jednalo o obalový

materiál), společnost BVT sám ve výpovědi nezmínil vůbec, jednání u odběratelů se osobně neúčastnil. Neuvedl ani s kým u odběratelů jednal a neměl k dispozici ani např. žádné listiny, ze kterých by bylo zřejmé, jaké konkrétní informace obstarával, příp. jaké předával žalobkyni, aby měla příležitost uzavřít s těmito odběrateli obchodní vztah. Informace poskytnuté tímto svědkem tedy správce daně a žalovaný správně vyhodnotili tak, že dostatečným způsobem neprokazují tvrzení žalobkyně o přijetí služby – zprostředkování od M. R. Žalobkyně se mýlí, pokud má zato, jeho vyjádření jsou jednoznačná a prokazující jeho činnost pro žalobkyni. Pouze obecná tvrzení tohoto svědka o tom, že prováděl zprostředkovatelskou činnost pro žalobkyni, a konstatování skutečností, které vyplývaly již i z uzavřené zprostředkovatelské smlouvy, k vyhodnocení jeho svědecké výpovědi o faktickém stavu jako věrohodné, postačit nemůže.

L. K. měla zprostředkovávat dodávky obalového materiálu mimo jiné pro společnost Minda Schenk. U této společnosti provedl správce daně místní šetření a podrobně popsal okolnosti zjištěné ohledně objednávání a dodávání zboží od žalobkyně této společnosti, i že jako kontaktní osoba byl veden Jaroslav Havrda. To žalobkyně ve svém vyjádření i připustila, když uvedla, že nekontrolovala, zda objednávky sjednává L. K., či někdo jiný, přičemž současně uvedla, že L. K. je manželkou J. H. a že je proto možné, že jí při jednáních vypomohl. Za popsané situace, se krajský soud i v tomto případě ztotožnil se závěrem správce daně a žalovaného, že žalobkyně nepředložila (ani nenavrhla) žádný konkrétní důkaz o tom, že k uskutečnění služeb dle smlouvy o zprostředkování ze strany L. K. fakticky došlo. K doložení její zprostředkovatelské činnosti byla žalobkyní správcem daně předložena pouze smlouva uzavřená mezi ní a touto zprostředkovatelkou a faktura (s podklady k jejímu vyhotovení), což k prokázání faktického stavu a tedy k odstranění důvodných pochybností správce daně postačit nemůže.

Navíc, jak daňové orgány rovněž správně poznamenaly, z článku II. smlouvy o zprostředkování č. 6/2009 plyne, že nárok na provizi L. K. nevznikne, jestliže kupní smlouva bude uzavřena bez jejího přičinění. Nárok na provizi byl tedy vázán na to, že k uzavření smlouvy dojde ve vazbě na činnost této zprostředkovatelky. V daném případě však L. K. uzavřela předmětnou smlouvu o zprostředkování se žalobkyní až dne 24. 11. 2009, avšak z podkladů k faktuře, kterou si vyúčtovala provizi za zajištění prodeje zboží (tj. přehledu dokladů pro výpočet odměny vyhotoveném dne 9. 12. 2009) je zřejmé, že do výpočtu provize byly zahrnuty obchody za období, které předcházelo uzavření smlouvy o zprostředkování mezi žalobkyní a L. K., neboť šlo o doklady (faktury za obchody) vystavené v období od 23. 6. do 23. 11. 2009. Nutno tedy konstatovat, že i tato skutečnost zásadně zpochybňuje zprostředkování dodávek zboží na základě smlouvy o zprostředkování č. 6/2009 uzavřené dne 24. 11. 2009, jestliže k dodávkám zboží došlo již před datem jejího uzavření.

Dle názoru krajského soudu daňové orgány velmi podrobně a dostatečně poukázaly na všechny zásadní nesrovnalosti ve výpovědích svědků i na relevantní souvislosti se dříve uzavřenou smlouvou o konsignaci v GAT (pokud jde o vztah mezi žalobkyní a společností GRUPO), včetně vyjádření charakteru činnosti, kterou měli P. V., M. R. i L. K. jako zprostředkovatelé vykonávat. Krajský soud se neztotožnil s názorem žalobkyně, že správce daně z výpovědí svědků účelově použil pouze části, které se hodily do jeho konstrukce vybudované pro doměření daně, a že opomněl vzít v potaz jejich jednoznačná vyjádření. Daňové orgány podrobně a zcela konkrétně poukázaly na nesrovnalosti a obecnosti ve výpovědích, které jednoznačně podpořily a odůvodnily jejich nadále přetrvávající pochybnosti o faktickém poskytnutí

deklarovaných plnění. Jejich argumentace tvoří logický a ucelený řetězec, který dostatečně přesvědčivě podporuje závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní. Ta sice jednotlivými námitkami brojí proti tomuto závěru, její námitky však nejsou způsobilé ovlivnit shora vyslovený závěr, dle něhož výše popsané skutečnosti zcela jednoznačně odůvodňují pochybnosti správce daně o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů vedených žalobkyní. Jak je již shora několikrát uvedeno, pro uznání uplatněných výdajů jako daňově účinných je rozhodný stav faktický, tj. faktické přijetí deklarovaného plnění. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše deklarovaného plnění i ohledně jeho účelu nese daňový subjekt. Zatímco správce daně důkazní břemeno k prokázání důvodnosti svých pochybností unesl, žalobkyně, na niž důkazní břemeno v takovém případě přešlo, důkazní břemeno neunesla.

Krajský soud uzavírá, že daňový subjekt, který chce v souvislosti s výdajem za služby zprostředkovatele na základě smlouvy o zprostředkování podle § 642 obchodního zákoníku, uplatnit tyto výdaje jako daňově uznatelné, musí v první řadě prokázat, že zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho jako zájemce zprostředkovatelskou činnost. Musí tedy prokázat, že zprostředkovatel jednal způsobem, který mohl objektivně sloužit, či o němž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že by měl objektivně sloužit, k zajištění příležitosti k uzavření smluv zájemce se třetími osobami. Není pravdou, že by správce daně kladl další požadavky na jednání zprostředkovatele, když (jak zdůrazňuje žalobkyně) se za naplnění podmínek smlouvy o zprostředkování (tj. za její splnění) považuje již jen to, že zprostředkovatel zajistí příležitost k uzavření požadované smlouvy zájemcem. Jak je již shora několikrát uvedeno, žalobkyně neprokázala právě to, že činnost zprostředkovatelů v roce 2008 a 2009 vedla k zajištění příležitosti uzavřít smlouvy, k čemuž byla mimo jiné v průběhu daňového řízení opakovaně vyzývána.

S názorem žalobkyně, že z platné právní úpravy nevyplývá druh, forma ani materiální podoba dokumentů, které by si měly smluvní strany zprostředkovatelských smluv poskytovat, lze v obecné rovině souhlasit. Správce daně však po ní nepožadoval dokumenty a listiny, jejichž podobu by sám nějak určoval či definoval a jinou, jako možnou, nepřipustil. Správce daně nikterak neomezoval žalobkyni ve formě prokázání faktického přijetí deklarované služby. Pokud žalobkyně uzavřela zprostředkovatelské smlouvy, resp. smlouvu o obchodním zastoupení, s P. V., M. R. a L. K., šlo o její rozhodnutí v rámci podnikatelské činnosti, včetně toho, jakým způsobem sama kontrolovala či si jinak sama ověřovala činnost těchto zprostředkovatelů. Jestliže však výdaje na základě přijatých daňových dokladů od těchto osob zahrnula mezi daňově uznatelné, je toto v daňovém řízení následně spojeno s její povinností prokázat nejen existenci takového právního úkonu, ale i faktického naplnění jeho obsahu. Bylo proto její povinností zajistit si důkazy, kterými by věrohodně prokázala, že deklarované plnění fakticky přijala, a to v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám. Pokud tak neučinila, v daňovém řízení se sama dostala do důkazní nouze. Požadavek správce daně na doložení a prokázání faktického stavu proto nebyl v žádném rozporu s „ustáleným vnímáním předmětného smluvního vztahu“, ani „zužujícím výkladem zákonné úpravy zprostředkovatelských smluv“, jak namítala žalobkyně, neboť ta zaměňuje obchodní vztah mezi smluvními účastníky a daňové souvislosti vztahující se k povinnosti jednoho z nich jako daňového poplatníka.

Krajský soud v posuzované věci dospěl ke stejnému závěru jako žalovaný, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, když neprokázala svá tvrzení

o uskutečnění činností, které pro ni měli vykonávat P.V., M. R. a L. K. na základě předmětných smluv. V této souvislosti uplatněné výdaje proto nelze hodnotit s ohledem na podmínky stanovené v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jako uznatelné. Krajský soud přitom považuje rozsah a provedení dokazování v posuzovaném případě za dostatečné a má zato, že správce daně i žalovaný hodnotili všechny provedené důkazy v tomto směru provedené ve vzájemných souvislostech postupem dle ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu.

S ohledem na shora uvedené krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný náhradu nákladů nenárokoval a z obsahu správního spisu nevyplývá, že by mu v průběhu řízení před krajským soudem nějaké náklady vznikly.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, který o ní také rozhoduje.

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 Hradci Králové dne 27. února 2015

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu