



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: Ing. P. K., „X“**, zastoupeného JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem se sídlem Hálkova 24, Plzeň, proti **žalovanému: Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20.12.2007, č.j. 16778/07-1100-500331,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 20.12.2007, č.j. 16778/07-1100-500331, se **zrušuje pro nezákonnost a vady řízení** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení a řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24.3.2010, č.j. 15 Ca 60/2008-38, ve výši 7 760,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20.12.2007, č.j.16778/07-1100-500331, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání podané proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 28.2.2006, č.j. 49217/06/214911/6569, č. 1060000195, kterým mu byla dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2002 ve výši 1 424 128,- Kč. Současně se domáhal zrušení i výše uvedeného dodatečného platebního výměru.

Správce daně neuznal v daňovém přiznání uvedené náklady za zprostředkování obchodních případů ve výši 4 483 651,- Kč, které pro žalobce zajišťovala společnost NUMERO CZ s.r.o. Žalobce především namítal chybné hodnocení předložených a provedených důkazů správcem daně a následně i žalovaným. Zprostředkovatelská společnost NUMERO CZ s.r.o. měla pro žalobce podle zprostředkovatelské smlouvy uzavřené 12.2.2002 zajistit do konce roku 2002 vhodné odběratelské zdravotnické zařízení v dohodnutém finančním objemu, vést s potencionálními odběrateli jednání směřující k naplnění předmětu smlouvy a dále informovat žalobce o průběhu jednání a sdělovat okolnosti důležité pro rozhodování žalobce. Žalovaný v mnoha případech dle žalobce zkresloval v odůvodnění napadeného rozhodnutí skutečné výpovědi svědků. Žádný ze svědků jednoznačně neprohlásil, že zprostředkovatele nezná. Pouze v některých případech uvedli, že si podrobnosti nepamatují, nebo si nevzpomínají. Zprostředkovatelská činnost byla dle názoru žalobce prokázána výpovědí jednatelky společnosti NUMERO CZ s.r.o. paní V., která vlastní zprostředkovatelskou činnost vykonávala, dále výpovědí Ing. V. z Fakultní nemocnice Plzeň, a částečně i dalšími svědeckými výpověďmi a dalšími předloženými důkazními prostředky /účetní doklady, smlouvy, apod./. Žalobce trvá na tom, že výpověď jednatelky společnosti NUMERO CZ s.r.o. paní V. i svědka Ing. V. jsou důkazem, že společnost NUMERO CZ s.r.o. uskutečňovala činnosti ve prospěch žalobce, které vedly k následnému uzavření obchodních smluv na dodávky zdravotnických zařízení. Správce daně dle jeho názoru nikdy ve smyslu § 31 odst. 8 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), nevyvrátil pravdivost svědeckých výpovědí svědků V. a Ing. V.

Poukázal na skutečnost, že paní V. ve své výpovědi uvedla jména osob, se kterými při zprostředkovatelské činnosti v jednotlivých nemocnicích jednala, avšak správce daně provedl výslechy zcela jiných osob z jednotlivých nemocnic, a osoby uvedené paní V. zcela pominul. U Sdruženého zdravotnického zařízení Krnov uvedla paní V. jako osobu, se kterou jednala Ing. P., správce daně však provedl výslech pana Petra Neuwirta. U Psychiatrické léčebny Kroměříž uvedla MUDr. L., ovšem vyslechnut byl MUDr. V. K. U Nemocnice Jilemnice uvedla Ing. Pavla Simandla, správce daně však provedl výslech MUDr. K. U Nemocnice Jablonec nad Nisou uvedla osoby Ing. P. a Dr. K. a správce daně provedl výslech pouze Ing. P. V případě Fakultní nemocnice Brno uvedla Ing. S., jejíž příjmení si nepamatovala (zřejmě S. J.) a správce daně vyslechl Ing. K. U Nemocnice s poliklinikou v Mostě uvedla Ing. R. a Dr. H. ovšem správce daně vyslechl Ing. R. a Ing. S. Žalobce zdůrazňuje, že výslech svědků, se kterými společnost NUMERO CZ s.r.o. nejednala, nemohl prokázat, že uvedená společnost pro žalobce neprováděla zprostředkovatelskou činnost, když v případě jednotlivých subjektů bylo jednáno s jinými lidmi. Žalobce zdůraznil, že s ohledem na obsah protokolu o výslechu paní V. považoval za dostatečně prokázané, s kým jednala a z toho důvodu nenavrhoval žádné další výslechy svědků. Trvá na tom, že nebyl seznámen s případnými pochybnostmi správce daně o osobách, se kterými měla svědkyně V. jednat a proto ani z tohoto důvodu nenavrhoval provedení výslechu jiných svědků. Je přesvědčen o tom, že výpovědi svědků, kteří nebyli uváděni paní V. jako konkrétní osoby, nelze v rámci důkazního řízení hodnotit jako důkaz, protože tito svědkové skutečně se zástupcem zprostředkovatelské firmy nejednali a nemohli podat jiné svědectví než to, co uvedli do protokolu o výpovědi svědka.

Dále žalobce namítá, že po doplnění dokazování v odvolacím řízení nebyl seznámen s hodnocením nově provedených důkazů a hodnocením celkové důkazní situace po doplnění řízení a v rozporu s § 2 odst. 2 a 9 daňového řádu byl tudíž zkrácen na svém právu se k věci vyjádřit před vydáním rozhodnutí a v případě potřeby doplnit odvolací důvody, popřípadě

doplnit své návrhy. Žalobce tím byl částečně zkrácen na svých právech vyplývajících z dvoustupňového daňového řízení.

Rovněž nesouhlasil s odůvodněním napadeného rozhodnutí, neboť dle jeho názoru je tvrzení žalovaného, že bylo prokázáno, že o dodávkách přístrojů zákazníci jednali přímo s žalobcem a že k zahájení spolupráce došlo už před rokem 2002, v rozporu se svědeckými výpověďmi. I pokud byly některé jiné obchodní případy realizovány i před kontrolovaným obdobím, nelze vyvozovat z této skutečnosti závěr, že zprostředkovatelská firma nevyvíjela součinnost na každém obchodním případě samostatně. Ani z příslušného ustanovení uzavřené smlouvy o zprostředkování nevyplývá, že by zprostředkovatel nemohl působit u těch odběratelů, kterým již bylo dodáváno v minulých obdobích, protože vždy se jednalo o zajištění vhodných odběratelů, nikoliv nových odběratelů. V tomto smyslu byla dohoda obou stran uzavřena, a to na základě znalosti prostředí, ve kterém měly být dodávky realizovány. Zdůraznil, že nikdy neměl a nemá se žádnou z nemocnic uzavřenou exkluzivní smlouvu na dodávky zařízení, která by mu zajišťovala přednostní právo na realizaci dodávek zdravotnické techniky a pokud byl v některých obchodních případech úspěšný v období před rokem 2002, nelze z této skutečnosti vyvozovat závěr, že pro dodávky zařízení v roce 2002 již žalobce nepotřeboval zprostředkovatelskou firmu. Naopak vzhledem k tomu, že z firmy žalobce odešli pracovníci, kteří vykonávali činnost obchodních zástupců v rámci závislé činnosti a započali vykonávat obdobnou činnost jako konkurenční subjekt, který využíval obchodní kontakty těchto bývalých pracovníků, nabyla zprostředkovatelská činnost společnosti NUMERO CZ s.r.o. při získávání vhodných odběratelů v roce 2002 na významu.

Dále namítl, že nesouhlasí s argumentací žalovaného, kde využívá argumentaci ze zák. č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění (dále jen „obchodní zákoník“), podle kterého nevzniká zprostředkovateli nárok na provizi, jestliže smlouva s třetí osobou byla uzavřena bez jeho součinnosti. V obecné rovině žalobce tento závěr nijak nezpochybňuje, ovšem je přesvědčen, že správce daně neprokázal ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu, že by obchodní smlouvy byly uzavřeny bez součinnosti zprostředkovatele. Naopak dle jeho názoru z výpovědi paní V. a Ing. V. vyplývá, že společnost NUMERO CZ s.r.o. vyvíjela součinnost ve věci získání možnosti uzavření příslušných smluv žalobcem ve smyslu citovaného ustanovení obchodního zákoníku. Trvá na tom, že ze skutečnosti, že úhrada za služby byla provedena, vyplývá ve smyslu uvedeného ustanovení obchodního zákoníku, že nárok na provizi vznikl, a tedy služba byla poskytnuta.

Poukázal rovněž na skutečnost, že žádné ustanovení zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ani daňového řádu neukládá daňovému subjektu prokazovat přímou souvislost příjmů a výdajů. Uvedl, že v průběhu daňového kontroly v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 daňového řádu prokazoval různými důkazními prostředky údaje a skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání. Dle svého názoru prokázal, že náklady na zprostředkování jsou náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žádná hranice pro tyto náklady není zákonem stanovena, ani zákon neukládá povinnost prokázání přímé souvislosti těchto nákladů s dosaženými příjmy.

Dále žalobce uvedl, že zprostředkovatelskou činnost vždy zajišťovala paní V. osobně, po založení společnosti NUMERO CZ s.r.o. jako její jednatelka. Pokud některá jednání vedla i před založením společnosti NUMERO CZ s.r.o., byla tato jednání vedena dle názoru žalobce s cílem připravit obchodní a podnikatelskou činnost pro nově založenou společnost, která pak pokračovala v činnosti při zajišťování vhodných odběratelů již na základě uzavřené smlouvy o zprostředkování. Skutečnost, že osobní aktivity paní V. zhodnotila ve prospěch společnosti

NUMERO CZ s.r.o., nemůže být zpochybněním naplnění uzavřené smlouvy mezi žalobcem a touto společností. Žalobce uvádí, že správce daně odmítl poznámky paní V. a Ing. K. jako důkazní prostředky s odůvodněním, že z těchto poznámek nebylo možno ověřit, zda se jednání týkající se zprostředkování u konkrétních subjektů uskutečnila. Dle žalobce jsou uvedené poznámky jedním z mnoha důkazních prostředků, které ve svých vzájemných souvislostech prokazují uskutečnění zprostředkovatelské činnosti. Žalobce je přesvědčen, že pro odmítnutí těchto důkazních prostředků není dostačující pouze názor žalovaného, že z těchto poznámek nebylo možno ověřit, zda se jednání o zprostředkování u zmíněných subjektů uskutečnila, ale je povinností správce daně jednoznačnými argumenty doložit ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu skutečnosti vyvracející věrohodnost těchto předložených zápisů. Dále poukazuje na skutečnost, že žalovaný zkresluje obsah smlouvy o zprostředkování, protože z obsahu smlouvy dle žalobce nevyplývá povinnost vést jednání přímo u jednotlivých subjektů, ale s těmito subjekty vést jednání, aniž by bylo rozhodující kde, kdy a jakým způsobem se daná jednání uskutečnila.

Dále namítl, že správce daně neakceptoval jeho požadavek, aby výpověď svědka Ing. S. vyslechnutého v rámci daňové kontroly u firmy NORTH MED spol. s r.o. byla využita jako důkaz v předmětném řízení. Žalobce uvedl, že činnost žalobce a společnosti NORTH MED spol. s r.o. na sebe kontinuálně navazovaly a svědek Ing. S. byl rozhodující osobou, která poskytovala jednatelce společnosti NUMERO CZ s.r.o. informace, které byly později použity v rámci obchodní činnosti uvedené firmy. Výslech tohoto svědka mohl mít podstatný význam stejně jako v řízení u společnosti NORTH MED spol. s r.o. Dle názoru žalobce výpověď Ing. S. prokazuje, že paní V. získala při těchto jednáních, které žalovaný označil jako hovory neobchodního charakteru, dostatek informací, které později v rámci činnosti společnosti NUMERO CZ s.r.o. mohla využít k vlastním komerčním účelům.

Namítl rovněž nesprávný postup pracovníků správce daně při výslechu svědků. Je sice pravdou, že daňový řád výslovně neupravuje formu provádění výslechu svědka, ale to neznamená, že záleží výhradně na úvaze konkrétního pracovníka. Žalobce trvá na tom, že státní moc lze uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem a to způsobem, který zákon stanoví. Pokud tedy není problematika výslechu svědka upravena daňovým řádem, je třeba postupovat analogicky postupem dle § 101 trestního řádu, který výslech svědka upravuje. Dle žalobce nemůže být ponecháno na libovůli pracovníků správce daně, jakým způsobem výslech svědka povedou, neboť některými postupy může dojít k výraznému ovlivnění průběhu důkazního řízení a celého výsledku daňové kontroly.

Dle žalobce z výše uvedených skutečností vyplývá, že žalovaný a správce daně porušili základní zásady daňového řízení, a to zásadu hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu), když nehodnotili důkazy dle jejich plného obsahu, vzájemné souvislosti a důkazní síly, čím porušili i ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu, když neakceptovali jako důkazy důkazní prostředky, které byly věcně a právně důkazním řízením jako důkazy de facto osvědčeny. Žalovaný dle jeho názoru rovněž porušil povinnosti vyplývající z ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu, když rozhodné skutečnosti nezjistil dostatečně úplně. Rovněž dle jeho názoru porušil žalovaný ustanovení § 50 odst. 6 daňového řádu, když rozhodnutí finančního úřadu nezměnil, resp. nezrušil.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu.

Ve svém vyjádření stručně zrekapituloval průběh správního řízení. Zdůraznil, že s ohledem na zjištěné skutečnosti správce daně zejména ověřoval, zda došlo ke zprostředkování zakázek pro Všeobecnou nemocnici Náchod, FN Brno Bohunice, Masarykovu nemocnici v Ústí nad Labem, Sdružení zdravotnických zařízení Krnov, Nemocnici Jičín, Psychiatrickou léčebnu v Kroměříži, Nemocnici Jablonec nad Nisou, Nemocnici Jilemnice, Nemocnici s poliklinikou v Mostě a Fakultní nemocnici Plzeň.

Konstatoval, že žalobce v průběhu daňového řízení uvedl, že informace získával od jednatelky společnosti NUMERO CZ s.r.o. paní V. Obchodní společnost NUMERO CZ s.r.o. byla do obchodního rejstříku vedeného příslušným soudem zapsána dne 1.2.2002. Z jednotlivých dokladů /smlouvy, faktury, objednávky, nabídky/ předložených v průběhu daňového řízení jako důkazních prostředků k doložení a prokázání skutečnosti, že došlo ke zprostředkování dle smlouvy ze dne 12.2.2002 bylo dle žalovaného zjištěno, že zakázky pro Všeobecnou nemocnici Náchod, FN Brno Bohunice, Masarykovu nemocnici Ústí nad Labem, Sdružené zdravotnické zařízení Krnov, Nemocnici Jičín, Psychiatrickou léčebnu v Kroměříži a Nemocnici Jablonec nad Nisou byly sjednány ještě před vznikem obchodní společnosti NUMERO CZ s.r.o. Tato skutečnost je dle žalovaného zřejmá z jednotlivých nabídek na dodávku zdravotnického zařízení, které byly učiněny již v roce 2001. Činnost zprostředkovatele tj. obchodní společnosti NUMERO CZ s.r.o. byla v těchto případech vyloučena. V některých případech došlo dokonce i k uzavření kupní smlouvy již v roce 2001. Nelze tedy dle žalovaného připustit, že uzavření smlouvy inicioval v té době ještě neexistující subjekt.

Také další výsledky svědků, jako Ing. P. K., MUDr. V. K., P. N. a Ing. M. S. nepřinesly dle žalovaného dostatek informací, z nichž by bylo možno uzavřít, že uplatněná provize jako náklad dle § 24 daňového zákona byla realizována na základě smlouvy ze dne 12.2.2002. Ve Všeobecné nemocnici Náchod v rámci místního šetření na základě podkladů, které nemocnice poskytla bylo zjištěno, že k nabídce přístrojů došlo dne 26.6.2000 a objednávka byla provedena dne 25.5.2001. Obchodní kontakt i jeho realizace byly tedy provedeny před založením společnosti NUMERO CZ s.r.o. Svědek Ing. J. V., vedoucí obchodně technického odboru Fakultní nemocnice Plzeň, potvrdil, že se zástupcem společnosti NUMERO CZ s.r.o. jednal a na základě jednání byla uzavřena i kupní smlouva č.20/2002. Správce daně však tuto výpověď neosvědčil jako důkaz, neboť v průběhu dalšího řízení nebylo prokázáno, že k dodávce zboží došlo v souvislosti s tímto jednáním.

Dále žalovaný uvedl, že u subjektů, od kterých byly informace získány postupem dle § 34 daňového řádu v rámci dožádání, byly při doplnění odvolacího řízení provedeny svědecké výsledky. Svědek MUDr. L. V., primář gynekologicko-porodnického oddělení Nemocnice v Jičíně dne 19.9.2007 uvedl, že s Ing. K. osobně o investicích jednal, ovšem nepamatoval si rok jednání. K dotazu, zda zná společnost NUMERO CZ s.r.o. uvedl, že nikoliv. Svědek Ing. M. K., který v roce 2001 vykonával v Nemocnici Jičín funkci vedoucího technického oddělení, uvedl, že měl k dispozici nabídku č. 473, kterou dostal od MUDr. V, který nabídku vybral a nákup se realizoval, ovšem na jednání s Ing. Krejsou si nevzpomínal, rovněž mu nic neříkal název společnosti NUMERO CZ s.r.o.

Dále poukázal na výpověď Ing. Pavla Zahradníčka, který potvrdil, že NUMERO CZ s.r.o. zná, ale jeho výpověď se netýkala roku 2002, protože do Nemocnice Liberec žalobce dodával zboží již v roce 2001.

Žalovaný trvá na tom, že svědecké výpovědi nijak nezkresloval, že ve svém rozhodnutí sice svědky plně necitoval, ale popsal, co v souhrnu z výpovědí dle jeho názoru vyplynulo. Svědci vypovídali ve stylu „nevzpomínám si, možná“. Zdůraznil, že z výpovědí nebyla

seznatelná nějaká činnost zprostředkovatele, kterou by bylo možno označit za plnění smlouvy ze dne 12.2.2002.

K námitce žalobce, kdy napadá odůvodnění rozhodnutí v oblasti způsobu předávání informací a odmítnutí předložených důkazních prostředků (poznámek a zápisků) jako důkazu a chybné hodnocení předložených a provedených důkazů včetně namítaného subjektivního hodnocení smlouvy ze dne 12.2.2002, žalovaný uzavřel, že doklady, které žalobce správci daně předložil nemohly být osvědčeny jako důkaz uskutečnění zprostředkování, neboť žalobcem nebylo prokázáno, že zprostředkovatel vyvíjel činnost, ke které se ve smlouvě zavázal. Rovněž nelze za splnění považovat ujednání uvedené ve smlouvě, totiž, že společnost NUMERO CZ s.r.o. bude žalobce informovat o průběhu dosažených výsledků jednání a sdělovat mu okolnosti, které by mohly být důležité pro jeho rozhodování. Aby totiž mohlo toto ujednání být naplněno, musela by nejprve vzniknout obchodní společnost NUMERO CZ s.r.o., teprve následně na základě zprostředkovatelské smlouvy mohlo dojít k činnosti zprostředkovatele ve prospěch žalobce. Poté by na základě předaných informací od zprostředkovatele žalobce vyhotovil nabídku a po uzavření smluv s nemocnicemi v deklarovaném objemu by mohla být vyplacena provize. Z uvedeného je dle žalovaného zřejmé, že k prokázání deklarovaného zprostředkování je nutné dodržet určitou logickou časovou linii, kterou však v daném případě nelze nalézt. Nelze považovat za prokázané zprostředkování v případě, kdy představitel nemocnice zprostředkovatele vůbec nezná, popř. zná, ale nabídka od dodavatele byla učiněna před vznikem uvedené obchodní společnosti.

Žalovaný trvá na tom, že daňové řízení bylo vedeno v souladu s ustanovením § 2 odst. 8 daňového řádu, netrpí žalobcem dovozovanými vadami řízení a správce daně a následně žalovaný hodnotili předložené důkazní prostředky v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 daňového řádu. Ke všem zjištěním měl žalobce možnost se vyjádřit a podávat námitky a návrhy. Trvá na tom, že v průběhu celého řízení přihlédl ke všemu, co v daném řízení vyšlo najevo.

O věci soud rozhodoval na základě zmocnění § 51 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce nevyjádřil do dvou týdnů od doručení výzvy soudu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci a proto se má za to, že souhlas s projednáním věci bez nařízení jednání udělil, když o uvedeném následku byl ve výzvě výslovně poučen.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ustanoveních § 71 odst. 1 písm. c), d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z ní vyplývá, že soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v zákonem stanovené lhůtě. Povinností žalobce je tedy tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení odůvodnit. Bez návrhu žalobce pak musí soud podle § 76 odst. 2 s.ř.s. přihlédnout pouze k takovým vadám napadeného rozhodnutí, které vyvolávají jeho nicotnost, avšak takové nedostatky nebyly v projednávané věci zjištěny.

V předmětné věci již Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodoval rozsudkem ze dne 24.3.2010 č.j. 15 Ca 60/2008-38. V uvedeném rozhodnutí dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí i jemu předcházející dodatečný platební výměr jsou nezákonné. Nezákonnost těchto rozhodnutí spatřoval krajský soud v tom, že jimi byla pravomocně vyměřena daň až po uplynutí prekluzivní lhůty. K prekluzi práva soud přihlédl z úřední povinnosti. Krajský soud

vyšel z právního názoru Ústavního soudu vyjádřeného v nálezu ze dne 2.12.2008 sp. zn. I. ÚS 1611/07, dle něhož tříletá prekluzivní lhůta počíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla. Dále soud vyšel z právního názoru Ústavního soudu vyjádřeného v nálezu ze dne 18.11.2008 sp. zn. I. ÚS 1835/07, ve kterém bylo judikováno, že má-li daňová kontrola být skutečně úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, je nezbytné ji vázat na existenci jednoznačně formulovaných důvodů pro její použití a musí tedy být ze strany správního orgánu dána konkrétní pochybnost, pro kterou se provádí daňová kontrola, a tato pochybnost musí být zachycena v protokolu o zahájení kontroly. Soud vyhodnotil protokol o zahájení daňové kontroly, který neobsahoval důvod zahájení kontroly, ve smyslu citovaných nálezů jako ryze formální úkon, který nebylo možno považovat za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, který by přerušoval běh prekluzivní lhůty. V důsledku toho pak soud dospěl k závěru, že daň byla v předmětné věci pravomocně doměřena až po marném uplynutí prekluzivní lhůty.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včasnou kasační stížnost, o které Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 26.8.2010 č.j. 1 Afs 54/2010-73, kterým napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádal se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrné, že by tak činil záměrně. Především nezohlednil judikaturu Nejvyššího správního soudu, který vypracoval podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly. Nejvyšší správní soud má za to, že řešení, která v minulosti nabídl v rámci své judikatury, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly. Proto dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že je možné odchýlit se od právního názoru vyjádřeného v předmětném nálezu Ústavního soudu. Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu považuje daňovou kontrolu za preventivní nástroj, jehož předmětem je přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem. Jejím podstatným znakem dle Nejvyššího správního soudu je možnost jejího namátkového provedení, tj. správce daně nemusí a priori disponovat podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Dle Nejvyššího správního soudu tedy v dané věci správce daně byl oprávněn zahájit u žalobce daňovou kontrolu, aniž by disponoval konkrétním podezřením, že žalobce přiznal svoji daňovou povinnost v nesprávné výši. Daňová kontrola u žalobce byla tedy dle Nejvyššího správního soudu zahájena v souladu se zákonem i ústavním pořádkem a představuje úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, který založil běh nové prekluzivní lhůty. Nejvyšší správní soud tedy uzavřel, že v dané věci byla daň žalobci pravomocně doměřena před uplynutím prekluzivní lhůty.

Na tomto místě soud podotýká, že v novém soudním řízení je zdejší krajský soud podle ustanovení § 110 odst. 3 s.ř.s. vázán shora uvedenými právními názory Nejvyššího správního soudu obsaženým v rozsudku ze dne 26.8.2010, č.j. 1 Afs 54/2010-73. Proto soud přistoupil k věcnému projednání jednotlivých žalobcových námitek s tím, že v daném případě byla daň doměřena před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně.

V daném případě většina námitek žalobce směřuje do oblasti hodnocení unesení důkazního břemene v rámci daňového řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem

a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 13 odst. 8 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto zákonného ustanovení má tedy také povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující údaje vedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V takovém případě musí daňový subjekt prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může vydat v jeho neprospěch rozhodnutí. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně přitom vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů, jak vyplývá z ust. § 1 odst. 2 věty první a § 2 odst. 1 daňového řádu.

Podstatnou otázkou v daném řízení je, zda se žalobci podařilo prokázat, že výdaje ve výši 4 483 651,- Kč za zprostředkování obchodních případů, které žalobce vyplatil společnosti NUMERO CZ s.r.o. byly výdaji vynaloženými za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

Vzájemné vztahy mezi žalobcem a společností NUMERO CZ s.r.o. jsou upraveny v daném případě smlouvou o zprostředkování uzavřenou podle § 642 a následujících obchodního zákoníku, dne 12.2.2002. Předmět smlouvy je v uvedené smlouvě vymezen tak, že společnost NUMERO CZ s.r.o. se zavazuje, že pro žalobce zajistí do konce roku 2002 vhodné odběratele zdravotnického zařízení, dle specifikace žalobce, v celkovém finančním objemu minimálně 18 000 000,- Kč. Zprostředkovatel se v této smlouvě mimo jiné zavázal vést s potenciálními odběrateli jednání směřující k naplnění předmětu smlouvy podle článku I., dále se zavázal informovat žalobce o průběhu a dosažených výsledcích jednání a sdělovat mu okolnosti, které by mohly být důležité pro jeho rozhodování. Dále ze smlouvy vyplývá, že v případě, že se žalobci podaří na základě této smlouvy uzavřít smlouvu se zákazníkem, náleží zprostředkovateli provize ve výši 15-20% z celkového sjednaného objemu bez DPH.

Dle tvrzení samotného žalobce byly na základě této smlouvy uskutečněny následující kontrakty. Všeobecné Nemocnici Náchod byl dodán v únoru 2002 monitorovací systém za cenu 845 280,- Kč s provizí pro zprostředkovatele ve výši 20% v částce 169 056,- Kč. Fakultní nemocnici Brno Bohunice byly dodány v květnu 2002 CTG monitory za cenu 562 101,- Kč a 533 238,- Kč s provizí pro zprostředkovatele ve výši 18% v částkách 101 178,- Kč a 95 983,- Kč. Masarykově nemocnici Ústí nad Labem byl dodán v květnu 2002 komplexní monitorovací systém za cenu 4 571 750,- Kč s provizí pro zprostředkovatele ve výši 18% v částce 822 915,- Kč. Sdruženému zdravotnickému zařízení Krnov byly dodány v červnu 2002 monitorovací systém pro ARO za cenu 4 761 358,- Kč s provizí pro zprostředkovatele ve výši 20% v částce 952 272,- Kč, v listopadu 2002 porodní monitor za cenu 289 133,- Kč s provizí pro zprostředkovatele ve výši 20% v částce 57 827,- Kč a v prosinci 2002 dva kusy monitorů pro ARO za cenu 1 319 640,- Kč s provizí pro zprostředkovatele ve výši 20% v částce 263 928,- Kč. Okresní nemocnici Jičín byl v srpnu

2002 dodán porodní monitor za cenu 998 843,- Kč s provizí pro zprostředkovatele ve výši 20% v částce 199 769,- Kč. Psychiatrické léčebně v Kroměříži byl v červenci 2002 dodán EKG zapisovač za cenu 480 294,- Kč s provizí pro zprostředkovatele ve výši 20% v částce 96 059,- Kč. Nemocnici Jablonec nad Nisou byl v červenci 2002 dodán monitorovací systém pro chirurgii za cenu 4 886 218,- Kč s provizí pro zprostředkovatele ve výši 20% v částce 977 244,- Kč. Nemocnici Jilemnice byl v říjnu 2002 dodán porodní monitor za cenu 1 138 035,- Kč s provizí pro zprostředkovatele ve výši 20% v částce 227 607,- Kč. Nemocnici s poliklinikou v Mostě byl v listopadu 2002 dodán porodní monitor za cenu 670 435,- Kč s provizí pro zprostředkovatele ve výši 20% v částce 134 087,- Kč. Fakultní nemocnici Plzeň byly dodány v prosinci 2002 čtyři kusy monitorů za cenu 986 656,- Kč s provizí pro zprostředkovatele ve výši 20% v částce 197 331,- Kč, tři kusy porodních monitorů za cenu 697 682,- Kč s provizí pro zprostředkovatele ve výši 20% v částce 139 536,- Kč a porodní postel za cenu 244 300,- Kč s provizí pro zprostředkovatele ve výši 20% v částce 48 860,- Kč.

V daném případě je podstatné zjištění nejen, zda smluvní úkony byly skutečně realizovány, neboť samotná skutečnost, že byly uzavřeny kupní smlouvy o prodeji zdravotnického zařízení, ještě nedokládá, že se prodej skutečně uskutečnil, ale také to, zda k uzavření předmětných smluv došlo v důsledku činnosti zprostředkovatele.

Podle názoru soudu nebylo úkolem zprostředkovatele dle výše uvedené smlouvy o zprostředkování, aby směřoval své jednání se zákazníky přímo k tomu, aby byla uzavřena kupní smlouva mezi nimi a žalobcem. Úkolem zprostředkovatele, tedy společnosti NUMERO CZ s.r.o., bylo zajistit do konce roku 2002 vhodné odběratele zdravotnického zařízení a za tím účelem vést s potenciálními odběrateli jednání a informovat žalobce o průběhu a dosažených výsledcích jednání. Činnost zprostředkovatele měla tedy směřovat k pouhému opatření příležitosti uzavřít smlouvu zejména ke zjišťování zájmu jiných osob, které by měly zájem na uzavření zprostředkovávané smlouvy, poskytování informací o takových osobách zájemci apod. Rovněž z obsahu smlouvy vyplývá, že se nemuselo vždy jednat o nové odběratele. Z povahy věci vyplývá, že každý obchodní případ je nutno posuzovat samostatně, neboť i v případě nabídky stávajícímu zákazníkovi je nutno takového zákazníka přesvědčit o výhodnosti nové nabídky. V tomto směru tedy soud souhlasí s názorem žalobce, že i v případě, kdy obchodní vztahy byly se zákazníky navázány již v minulosti je stále nutné o nové zakázky bojovat a je zde prostor pro činnost zprostředkovatele.

Z povahy obsahu uvedené smlouvy o zprostředkování a podpůrné úpravy obsažené v § 643 a násl. obchodního zákoníku vyplývá, že nárok na provizi pro zprostředkovatele vzniká za podmínky, že je uzavřena smlouva, která je předmětem zprostředkování. Přitom v zásadě nároku na provizi nebrání okolnost, že smlouva je s třetí osobou uzavřena teprve po zániku smlouvy o zprostředkování. Naopak ovšem nepřipadá v daném případě v úvahu s ohledem právě na obsah výše citované smlouvy možnost, aby vznikl nárok zprostředkovateli na provizi v případě, že ke kontaktu a objednavce či konkrétní pohledávce ze strany odběratelů došlo vůči žalobci před uzavřením smlouvy o zprostředkování, přestože by následná smlouva byla uzavřena až za účinnosti zprostředkovatelské smlouvy. Je tomu právě proto, že předmětem uvedené smlouvy je zajištění vhodných odběratelů a nikoli samotné uzavření smluv o odběru zdravotnických zařízení. Vzhledem k výše uvedenému přistoupil soud k posouzení jednotlivých obchodních případů z hlediska časové souslednosti jejich realizace a data vzniku společnosti NUMERO CZ s.r.o. (1.2.2002) a uzavření předmětné smlouvy o zprostředkování (12.2.2002).

V případě dodávky monitorovacího systému Všeobecné nemocnici Náchod bylo z obsahu správního spisu zjištěno, že nabídka dodávaného zboží byla ze strany žalobce

odběrateli učiněna dne 26.6.2000. Samotná kupní smlouva pak byla uzavřena dne 4.6.2001. V tomto případě byla nabídka učiněna dlouho před samotným vznikem společnosti NUMERO CZ s.r.o. a samotná smlouva byla rovněž uzavřena před jejím vznikem.

V případě dodávek CTG monitorů Fakultní nemocnici Brno bylo z obsahu správního spisu zjištěno, že nabídka č. 206, na základě které byla uzavřena kupní smlouva č. 81/2001, byla ze strany žalobce odběrateli učiněna dne 6.8.2001 a samotná kupní smlouva č. 81/2001 byla uzavřena dne 19.2.2002. Nabídka č. 192, na základě které byla uzavřena kupní smlouva č. 82/2001 byla ze strany žalobce odběrateli učiněna dne 20.7.2001 a samotná kupní smlouva byla uzavřena dne 19.2.2002. V tomto případě byly předmětné nabídky učiněny dlouho před vznikem společnosti NUMERO CZ s.r.o.

V případě dodávky komplexního monitorovacího systému životních funkcí Masarykově nemocnici v Ústí nad Labem bylo z obsahu správního spisu zjištěno, že nabídka č. 2002015, která vycházela z nabídek č. 449, 454 a 444 ze dne 11.12.2001 byla ze strany žalobce odběrateli učiněna dne 11.2.2002. Samotná kupní smlouva byla uzavřena dne 10.4.2002. V daném případě byla konečná nabídka, na základě které byla uzavřena předmětná kupní smlouva, učiněna těsně před uzavřením zprostředkovatelské smlouvy se společností NUMERO CZ s.r.o. Ovšem z obsahu samotné nabídky jednoznačně vyplývá, že vychází z nabídek, které byly žalobcem odběrateli učiněny již v roce 2001.

V případě dodávky monitorovacího systému pro ARO Sdruženému zdravotnickému zařízení Krnov bylo z obsahu správního spisu zjištěno, že nabídka č. 407 byla ze strany žalobce odběrateli učiněna dne 12.12.2001. Samotná kupní smlouva byla uzavřena dne 28.12.2001. V tomto případě byla nabídka učiněna před samotným vznikem společnosti NUMERO CZ s.r.o. a samotná smlouva byla rovněž uzavřena před jejím vznikem.

V případě dodávky porodního monitoru Okresní nemocnici Jičín bylo z obsahu správního spisu zjištěno, že nabídka č. 473, na základě které došlo následně přes společnosti CHIRONAX-DIZ s.r.o. a BAK a.s. k nákupu předmětného zařízení, byla ze strany žalobce odběrateli učiněna dne 30.12.2001. V tomto případě byla nabídka učiněna rovněž před samotným vznikem společnosti NUMERO CZ s.r.o.

V případě dodávky EKG zapisovače Psychiatrické léčebně v Kroměříži bylo z obsahu správního spisu zjištěno, že nabídka č. 398 byla ze strany žalobce odběrateli učiněna dne 26.11.2001. Samotná kupní smlouva byla uzavřena dne 5.4.2002. V tomto případě byla nabídka učiněna rovněž před samotným vznikem společnosti NUMERO CZ s.r.o.

V případě dodávky monitorovacího systému pro chirurgii Nemocnici Jablonec nad Nisou bylo z obsahu správního spisu zjištěno, že nabídka č. 299 byla ze strany žalobce odběrateli učiněna dne 8.10.2001. Samotná kupní smlouva pak byla uzavřena dne 10.12.2001. V tomto případě byla nabídka učiněna dlouho před samotným vznikem společnosti NUMERO CZ s.r.o. a samotná smlouva byla rovněž uzavřena před jejím vznikem.

Ve výše uvedených případech dospěl soud k závěru, že nemohlo dojít ke zprostředkování ze strany společnosti NUMERO CZ s.r.o. ve smyslu výše uvedené zprostředkovatelské smlouvy, neboť pokud obchodní vztahy v daných případech byly již před vznikem samotné společnosti a před uzavřením zprostředkovatelské smlouvy na úrovni předávání závazné obchodní nabídky ze strany žalobce či dokonce v některých případech na úrovni uzavřené kupní smlouvy, nemohlo ze strany zprostředkovatele následně dojít ke zprostředkovatelské činnosti ve smyslu předmětné zprostředkovatelské smlouvy (zjišťování zájmu o předmětné zboží, poskytování informací o zájemcích apod.) V tomto směru se soud ztotožnil se závěry žalovaného. V uvedených případech totiž došlo k uzavření kupních smluv bez součinnosti společnosti NUMERO CZ s.r.o. jako zprostředkovatele ve smyslu předmětné

smlouvy o zprostředkování, neboť v době, kdy u daných obchodních případů mohly být činěny úkony zprostředkovatele, které jsou předmětem dané smlouvy o zprostředkování (vyhledání zájemce a poskytnutí informací o něm, popřípadě kontaktování zájemce s žalobcem apod.) ještě předmětná zprostředkovatelská smlouva neexistovala a ve většině případů k nabídkám zboží ze strany žalobce došlo ještě před samotným vznikem společnosti NUMERO CZ s.r.o. Proto v uvedených případech nevznikl společnosti NUMERO CZ s.r.o. nárok na provizi.

K námitce, že jednání vedená paní V. (jednatelka následně založené společnosti) před založením společnosti NUMERO CZ s.r.o. byla vedena s cílem připravit obchodní a podnikatelskou činnost pro nově založenou společnost, která pak pokračovala v činnosti při zajišťování vhodných odběratelů již na základě předmětné smlouvy o zprostředkování, a že paní V. zhodnotila své osobní aktivity ve prospěch společnosti NUMERO CZ s.r.o., soud uvádí, že se s touto argumentací neztotožňuje. Pokud paní V. jako fyzická osoba před založením společnosti NUMERO CZ s.r.o. činila ve prospěch žalobce úkony odpovídající těm, které jsou předmětem smlouvy o zprostředkování uzavřené mezi žalobcem a společností NUMERO CZ s.r.o., připadala by v úvahu možnost existence eventuelního nároku na provizi pro paní V. jako fyzickou osobu. Nárok na takovou případnou provizi nemohl však mlčky přejít na nově založenou společnost NUMERO CZ s.r.o. pouze s odůvodněním, že paní V. v uvedené společnosti zastává post jednatelky.

V uvedených případech tedy dle názoru soudu žalobce neunesl a vzhledem ke skutkovému stavu ani nemohl unést své důkazní břemeno ohledně provizí vyplacených společnosti NUMERO CZ s.r.o.

V případech prodeje porodního monitoru Nemocnici Jilemnice, porodního monitoru a 2 kusů monitorů pro ARO Sdruženému zdravotnickému zařízení Krnov, porodního monitoru Nemocnici s poliklinikou v Mostě a prodeje 4 kusů monitorů, 3 kusů porodních monitorů a porodní postele Fakultní nemocnici Plzeň byla učiněna nabídka odběratelům ze strany žalobce již za účinnosti předmětné smlouvy o zprostředkování, tedy po 12.2.2002, a není již vyloučeno, že by k uzavření předmětných smluv mohla přispět i činnost společnosti NUMERO CZ s.r.o. jako zprostředkovatele.

Ve vztahu k uvedeným obchodním případům je dle soudu opět na místě akcentovat již výše zmíněné rozvržení důkazního břemene v rámci daňového řízení. Svědkyně paní V. ve své výpovědi potvrdila, že informace byly získány a předány, ale jednalo se pouze o obecné údaje, které nebylo možné blíže specifikovat a ztotožnit s jednotlivými obchodními případy. Protože ani žalobce ani zprostředkovatel neměli žádný listinný doklad, je nutno ze strany žalobce v rámci daňového řízení prokázat prostřednictvím jiných důkazů, že předávané informace skutečně v jednotlivých případech vedly k naplnění předmětné smlouvy o zprostředkování. Takovými důkazy mohou například i svědecké výpovědi, které žalobce může navrhopvat. Právě proto, že žalobce nepředložil žádný listinný doklad o naplnění předmětné zprostředkovatelské smlouvy, musí být prováděno podrobné dokazování a záleží jen na žalobci, jak oprávněnost vyplacených provizí prokáže. Není úkolem správce daně, aby místo žalobce dokazoval, že jeho nárok na uplatnění nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je oprávněný. V tomto směru tedy soud považuje za zcela nedůvodnou námitku žalobce, že s ohledem na obsah protokolu o výslechu paní V. považoval za dostatečně prokázané, s kým jednala a z toho důvodu nenavrhopval žádné další výslechy svědků. Vzhledem k výše uvedenému je zcela zřejmé, že žalobce je ten, koho tíží unesení důkazního břemene, a proto měl navrhopvat výslechy svědků, o kterých se domníval, že jejich

výpovědi ve spojení s výpovědí paní V. mohou prokázat jím tvrzené skutečnosti. Žalobce nemůže namítat skutečnost, že nebyli vyslechnuti svědci, jejichž výslech nenavrhl. Specifikace kontaktních osob ze strany paní V. ještě sama o sobě neprokazuje, kdy s nimi jako zástupce společnosti NUMERO CZ s.r.o. jednala, ani o čem s nimi jednala. Výpověď paní V. sama o sobě tedy neprokazuje, že s uvedenými pracovníky jednotlivých nemocnic paní V. jednala právě v souvislosti s obchodními případy, za které byly žalobcem vyplaceny předmětné provize.

Dle názoru soudu z důkazních prostředků provedených v daném daňovém řízení nelze mít za prokázané, že v případě Nemocnice Jilemnice, Sdruženého zdravotnického zařízení Krnov a Nemocnice s poliklinikou v Mostě byla ze strany zprostředkovatelské společnosti NUMERO CZ s.r.o. vyvíjena činnost specifikovaná ve výše zmíněné smlouvě o zprostředkování. V případě Nemocnice Jilemnice ředitel tohoto zařízení MUDr. Jiří Kalenský v odpovědi na výzvu k součinnosti ze dne 18.3.2005 uvedl, že mu není známo, že by před uzavřením smlouvy došlo k písemným kontaktům se zprostředkovatelskou firmou NUMERO CZ s.r.o. V případě Sdruženého zdravotnického zařízení Krnov ve své svědecké výpovědi pan P. N. uvedl, že žalobce jej navštívil po telefonickém jednání se zástupkyní firmy. Jednalo se dle jeho vyjádření zřejmě o brněnskou nebo zlínskou firmu. Dále uvedl, že jméno paní V. mu není povědomé, ale na název společnosti si vzpomíná – telefonovala mu, že se chtějí prezentovat. Nevzpomínal si však, zda to bylo v souvislosti s Ing. K. V případě Nemocnice s poliklinikou v Mostě ve svědecké výpovědi Ing. R. a Ing. S. uvedli, že jednání u ředitele nemocnice se zúčastnila i paní, jejíž jméno si svědkové již nepamatují, která hovořila o návratu z mateřské dovolené. Nevzpomínají si, zda zastupovala společnost NUMERO CZ s.r.o. či žalobce. Ing. R. na přímou otázku žalobce uvedl, že nevylučuje, že paní přítomná u jednání mohla být ze společnosti NUMERO CZ s.r.o. a pouze nabízela a propagovala techniku žalobce. Z výše uvedených podkladů tedy nelze jednoznačně dovodit, že skutečně společnost NUMERO CZ s.r.o. v daných případech naplnila znění zprostředkovatelské smlouvy. Zároveň to však není zcela vyloučeno. Soud zdůrazňuje, že samotná skutečnost, že byly uzavřeny kupní smlouvy o prodeji zdravotnických zařízení žalobcem odběratelům, ještě nedokládá, že se prodej uskutečnil na základě plnění plynoucího ze zprostředkovatelské smlouvy. Rovněž samotná skutečnost, že došlo k úhradě za služby zprostředkovatele, nedokládá, že nárok na provizi vznikl a služba byla poskytnuta. Bylo na však výhradně na žalobci, aby navrhl provedení takových důkazních prostředků, které by jeho tvrzení prokázaly. Soud dospěl k závěru, že v případě uvedených obchodních případů za daného stavu dokazování nedošlo k unesení důkazního břemene ze strany žalobce.

Zcela odlišná situace je však dle názoru soudu v případě obchodních styků s Fakultní nemocnicí Plzeň. Svědek Ing. J. V. jako vedoucí Obchodně technického odboru Fakultní nemocnice Plzeň ve své výpovědi uvedl, že k oslovení nemocnice došlo ze strany společnosti NUMERO CZ s.r.o. prostřednictvím telefonu. Zástupkyně společnosti NUMERO CZ s.r.o. si vymohla osobní schůzku, na kterou přivedla žalobce. Ing. J. V. výslovně uvedl, že žalobce, se kterým následně byly uzavřeny smlouvy ve výše uvedených obchodních případech, poznal prostřednictvím společnosti NUMERO CZ s.r.o. Svědek si nepamatoval jméno zástupkyně zprostředkovatelské společnosti NUMERO CZ s.r.o.

Výpověď svědka tedy jednoznačně potvrdila, že odběratel byl prvotně kontaktován ze strany zprostředkovatelské společnosti a žalobce byl následně po dohodnutí možnosti a termínu případné prezentace kontaktován přímo s odpovědným pracovníkem odběratele. Dle názoru soudu v tomto případě nelze souhlasit s tvrzením žalovaného, že výpovědi Ing. V.

nebyla prokázána přímá souvislost mezi dodávkami přístrojů a tímto jednáním. Ing. V. ve své výpovědi uvedl, že v roce 2002 kromě drobných servisních akcí byl žalobce vyzván k podání nabídky v rámci veřejné zakázky „Perinatologický program“. Dle názoru soudu k této nabídce směřovala i otázka správce daně, jakým způsobem došlo k navázání kontaktu se žalobcem ze strany odběratele, na kterou svědek uvedl, že žalobce poznal prostřednictvím pracovnice zprostředkovatelské společnosti NUMERO CZ s.r.o. S takovýmto výkladem koresponduje i vyjádření svědka, že s firmou žalobce přišla nemocnice do obchodního styku již v minulosti. Souvislost činnosti zprostředkovatele s uzavřenými obchody potvrzuje i výpověď paní V., která uvedla, že vstupovala do nemocnic s nabídkou zařízení perinatologického programu, který měl pomoci zvýšení porodnosti. Předmět prodeje na základě smlouvy uzavřené mezi žalobcem a Fakultní nemocnicí Plzeň odpovídá požadavkům „perinatologického programu“. Na základě výše uvedených skutečností dospěl soud k závěru, že skutečně v daném případě byly naplněny ze strany zprostředkovatele podmínky smlouvy o zprostředkování, neboť zprostředkovatel opatřil žalobci příležitost k uzavření kupní smlouvy na prodej zdravotnického zařízení v hodnotě 1 928 638,- Kč, která následně byla skutečně dne 16.10.2002 uzavřena. Tím dle soudu v daném případě vznikl společnosti NUMERO CZ s.r.o. jako zprostředkovateli nárok na provizi. Dle soudu není nároku na provizi na překážku skutečnost, že se žalobci nepodařilo prokázat skutečnost, že ze strany zprostředkovatele byli v roce 2002 zajištěni vhodní odběratelé v celkovém finančním objemu minimálně 18 000 000,- Kč. Uvedená částka je dle soudu závazek zprostředkovatele v jakém rozsahu se zavazuje zajistit odběratele pro žalobce, ovšem splnění tohoto závazku není dle smlouvy o zprostředkování podmínkou pro případnou výplatu provize.

V tomto případě dle soudu tedy žalovaný nesprávně vyhodnotil zjištěný skutkový stav, když provize vyplacené žalobcem zprostředkovateli za zajištění příležitosti uzavřít kupní smlouvu s Fakultní nemocnicí Plzeň na výše uvedená zdravotnická zařízení neuznal jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

V této skutečnosti soud spatřuje nezákonnost ve smyslu § 78 odst. 1 s.ř.s. spočívající v nesprávném vyhodnocení naplnění podmínek zprostředkovatelské smlouvy a oprávněnosti vyplacení provize zprostředkovatelské společnosti NUMERO CZ s.r.o. ve výši 385 727,- Kč.

K námitce žalobce, že byly nesprávně poznámky paní Vičíkové a poznámky žalobce odmítnuty jako důkazy, soud uvádí následující. Dle daňového řádu probíhá dokazování v daňovém řízení tak, že správce daně nejprve provede důkazní prostředky a následně v rámci hodnocení důkazních prostředků osvědčí, které z provedených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Tedy jinými slovy správce daně po provedení dokazování osvědčí, které z provedených důkazních prostředků dle jeho názoru skutečně v rámci daňového řízení určité skutečnosti prokázaly. Takové důkazní prostředky osvědčí jako důkazy. S tímto hodnocením se musí správce daně ve svém rozhodnutí řádně vypořádat. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí na straně 9 a 10 zabývá hodnocením obsahu žalobcem předložených poznámek (poznámky paní V. a jeho). Žalovaný zde uvedl, že se většinou jedná o záznamy, ze kterých není zřejmé, v jakém období byly pořízeny. Některé ze záznamů sice datovány jsou, ale dle žalovaného není zřejmý vztah těchto záznamů ke konkrétní zprostředkovatelské činnosti společnosti NUMERO CZ s.r.o. Toto hodnocení se vztahuje jak na poznámky žalobce, tak i poznámky paní V. S uvedeným názorem žalovaného se soud plně ztotožnil. Skutečně se v daném případě jedná o velice nepřehledně vedené poznámky z nějakého sešitu případně z diáře. Žádným způsobem nelze ověřit autenticitu těchto poznámek a jen velice těžko lze většinu z nich datovat. Lze tam sice vypořádat odkazy na některé kontakty z různých

zdravotnických zařízení, ovšem dle názoru soudu z nich nelze žádným způsobem dovodit souvislost se zprostředkovatelskou činností společnosti NUMERO CZ s.r.o. ve prospěch žalobce, případně souvislost s jednotlivými obchodními případy, za jejichž zprostředkování byla společnosti NUMERO CZ s.r.o. zaplacen provize. Tuto námitku žalobce shledal soud tedy jako nedůvodnou.

K námitce žalobce, že nesprávně nebyla výpověď svědka ing. S. vyslechnutého v rámci daňové kontroly u firmy NORTH MED spol. s r.o. využita jako důkaz v předmětném řízení uvádí soud následující. Dle názoru žalobce mělo být tímto důkazem prokázáno, že paní V. získala při hovorech s tímto svědkem dostatek informací, které později v rámci činnosti společnosti NUMERO CZ s.r.o. mohla využít k vlastním komerčním účelům. Soud konstatuje, že základní otázkou, k jejímuž objasnění se vztahovalo dokazování v předmětném daňovém řízení, je otázka, zda došlo ke zprostředkovatelské činnosti ze strany společnosti NUMERO CZ s.r.o. ve prospěch žalobce a vznikl tedy řádný nárok na vyplacení provize. Předmětem dokazování v daném řízení zcela jistě nebyla skutečnost, zda paní V. byla dostatečně fundovaná či informovaná k tomu, aby uvedenou zprostředkovatelkou činnost jako jednatelka společnosti NUMERO CZ s.r.o. mohla vykonávat. Navíc se uvedený výslech týkal jiného zdaňovacího období a jiného daňového subjektu, proto správce daně tento výslech odmítl jako důkazní prostředek. Vzhledem k výše uvedenému shledal soud tuto námitku žalobce rovněž jako zcela nedůvodnou.

K námitce, že ze strany pracovníků správce daně byl nesprávně prováděn výslech svědků, neboť měl být prováděn analogicky postupem, který je upraven v § 101 zák. č. 141/1961 Sb., trestní řád, soud uvádí následující. Samotný průběh svědecké výpovědi daňový řád nijak neupravuje. Z obsahu správního spisu jednoznačně vyplývá, že všichni svědci byli před započítím výslechu řádně poučeni o svých právech a povinnostech vyplývajících z platných právních předpisů. Žalobce byl řádně vyrozumíván o chystaných výsleších, bylo mu umožněno účastnit se výslechů osobně nebo v zastoupení jeho zmocněncem. V rámci výslechů svědků bylo umožněno žalobci pokládat svědkům otázky dle jeho uvážení. Z hlediska samotného dodržení procesních náležitostí tedy dle soudu byly výslechy svědků provedeny bez jakýchkoli závad. Účelem svědecké výpovědi je zjistit co nejobjektivněji svědkovo povědomí o pro věc rozhodných skutečnostech, na nichž měl svědek přímou účast, s přihlédnutím k subjektivnímu vnímání takových skutečností a schopnosti vybavování si často poměrně starých prožitků. Je tedy jednoznačné, že výpověď svědka by neměla být ovlivňována způsobem vedení výslechu ze strany daňových orgánů. Z obsahu protokolů o výsleších svědků však jednoznačně vyplývá, že k něčemu takovému nedocházelo. Žalobce u žádného z provedených výslechů neuplatnil žádnou námitku proti způsobu jeho vedení. Soud je toho názoru, že výslechy svědků byly vedeny nestranně se zájmem zjistit v maximální možné míře skutečný stav věci. Soud zastává názor, že nebylo pochybení daňových orgánů, pokud při výslechu svědků rovnou po řádném poučení přistoupili ke kladení otázek souvisejících s předmětem řízení. Tím, že svědci nebyli vyzváni nejprve k samostatné souvislé výpovědi, nedošlo k žádnému porušení práv žalobce ani svědků. Žalobcem navrhované použití analogie s ustanovením § 101 trestního řádu je zcela nepřipadné. Soud tedy dospěl k závěru, že i tato námitka žalobce je zcela nedůvodná.

K námitce žalobce, že po doplnění dokazování v odvolacím řízení nebyl seznámen s hodnocením nově provedených důkazů a hodnocením celkové důkazní situace po doplnění

řízení a byl tedy zkrácen na eventuelním právu se k věci vyjádřit před vydáním rozhodnutí a na právu navrhnout v případě potřeby další dokazování, soud uvádí, že tuto námitku vyhodnotil jako důvodnou.

Dle ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků přezkoumá odvolací orgán odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. I v rámci dokazování prováděného v průběhu odvolacího řízení jsou daňové orgány povinny řídit se základními zásadami daňového řízení (zejména zásada vzájemné součinnosti mezi správcem daně a daňovými subjekty) a pravidly dokazování, které jsou zakotveny v ustanovení § 2 a § 31 daňového řádu. Proto musí ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu dát prostor daňovému subjektu k prokázání všech skutečností, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl vyzván, a tím i k unesení svého důkazního břemene. Rovněž tak analogicky podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu a v souladu se zásadou součinnosti musí správce daně seznámit s výsledkem zjištění učiněného v rámci odvolacího řízení daňový subjekt a před rozhodnutím ve věci mu dát možnost se k tomuto výsledku a způsobu jeho zjištění vyjádřit, popřípadě navrhnout jeho doplnění. Tímto opatřením pak dochází alespoň částečně k nápravě stavu, že část důkazů není provedena v rámci předchozí daňové kontroly, nýbrž až v rámci odvolacího řízení. Dále je třeba akcentovat, že s ohledem na specifikum daňového řízení, které není ovládáno zásadou koncentrace, může daňový subjekt v případě seznámení s hodnocením důkazů provedených v rámci odvolacího řízení v souladu s ustanovením § 48 odst. 7 daňového řádu do doby, než je o odvolání rozhodnuto, údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat, formulovat nové odvolací námítky, případně doplnit, předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky.

V daném konkrétním případě byl žalobce v rámci ústního jednání konaného dne 10.10.2007, o kterém byl vyhotoven protokol č.j. 214426/07/214931/6716, seznámen s důkazy, které byly provedeny v rámci dokazování v průběhu odvolacího řízení. V předmětném protokolu je však zachyceno pouze to, že žalobce byl skutečně seznámen pouze s výčtem provedených důkazů s obsahem eventuelních zjištění. Toto sdělení vzal žalobce na vědomí. Ovšem žalobce nebyl žádným způsobem seznámen s tím, jak žalovaný provedené důkazní prostředky hodnotí a k jakým závěrům na jejich základě dospěl. Z toho vyplývá, že žalobce nemohl mít postaveno na jisto, zda se mu podařilo unést své důkazní břemeno či nikoli a rovněž bylo žalobci uvedeným postupem znemožněno realizovat řádně právo na odvolání. V této souvislosti soud také poznamenává, že ze strany žalobce se nejedná o účelovou námitku, neboť žalobce po celou dobu daňového řízení aktivně spolupracoval s daňovými orgány.

V uvedeném postupu žalovaného spatřuje soud vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti soud tedy napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost spočívající v nesprávném vyhodnocení naplnění podmínek zprostředkovatelské smlouvy a oprávněnosti vyplacení provize zprostředkovatelské společnosti NUMERO CZ s.r.o. a vady řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. spočívající ve skutečnosti, že v řízení došlo k porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které

mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 věty první a § 78 odst. 4 s.ř.s.). V dalším řízení bude pak správní orgán podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem, který byl vysloven v tomto zrušujícím rozsudku. O zrušení prvostupňového rozhodnutí nebylo v daném řízení rozhodováno, neboť vytýkané vady řízení se týkají pouze rozhodnutí žalovaného, případně se dají stejně jako uvedená nezákonnost odstranit v rámci odvolacího řízení.

Žalobce měl v projednávané věci plný úspěch, a proto soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. a ustanovení § 110 odst. 2 s.ř.s. uložil žalovanému povinnost zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24.3.2010, č.j. 15 Ca 60/2008-38, v celkové výši 7 760,- Kč, která se skládá z částky 2 000,- Kč za zaplacený soudní poplatek při podání žaloby, z částky 4 200,- Kč za dva úkony právní služby poskytnuté zástupcem JUDr. Jiřím Dvořákem v původním řízení před krajským soudem po 2 100,- Kč (za převzetí věci a podání žaloby dle vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb), z částky 600,- Kč za s tím související dva režijní paušály po 300,- Kč a z částky 960,- Kč odpovídající DPH z uvedených částek kromě soudního poplatku. V řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24.3.2010, č.j. 15 Ca 60/2008-19 a v novém řízení před krajským soudem již žádný další úkon ze strany žalobce nebyl učiněn. Soud nepřiznal náhradu nákladů řízení žalobci za úkon právního zástupce JUDr. Jiřího Dvořáka spočívající v poradě s klientem, neboť ze strany žalobce nebylo nijak doloženo, že by došlo k poradě právního zástupce s žalobcem přesahujícím rámec přípravy jednání ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku lze podat **kasační stížnost** do dvou týdnů po jeho doručení z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 soudního řádu správního.

Kasační stížnost se podává u Krajského soudu v Ústí nad Labem a rozhoduje o ní Nejvyšší správní soud. Kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem, což neplatí, má-li sám stěžovatel vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Ústí nad Labem dne 15. srpna 2011

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Továrová