ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **ELEKTRO S. M. S., spol. s r. o.**, se sídlem Dobrovodská 43, České Budějovice, zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 2, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2011, čj. 1113/11-1200, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 2. 2012, čj. 10 Af 59/2011 – 62,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 2. 2012, čj. 10 Af 59/2011 - 62, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 9. 5. 2011, čj. 1113/11-1200, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku ve výši 14.200 Kč do patnácti dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Sádky 2, Prostějov.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 16. 9. 2008 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006. V jejím průběhu vznikly pochybnosti o správnosti výše daňového základu vykázaného žalobkyní v daňovém přiznání. Pochybnosti správce daně se týkaly nákladů na marketingovou a reklamní činnost prováděnou společností EURO MVGA, a. s. (dále jen „EURO MVGA“), provize za zprostředkování vyfakturované společností ELPIK s. r. o. (dále jen „ELPIK“), výdajů na prezentace na akcích „Air-show“, „Porta 2006“ a „Hurá do Krumlova“ fakturované společností ODMENA-plus, s. r. o. (dále jen „ODMENA-plus“). Platebním výměrem ze dne 21. 9. 2009, čj. 228332/09/077910303594, byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osoba za zdaňovací období roku 2006 a sdělena povinnost platit penále, neboť žalobkyni se dle názoru správce daně nepodařilo rozptýlit pochybnosti týkající se uvedených účetních případů. Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru bylo zamítnuto v záhlaví označeným rozhodnutím žalovaného.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke krajskému soudu, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Na základě výsledků důkazního řízení vedeného správcem daně k otázce daňové uznatelnosti nákladu vynaloženého ve prospěch společnosti EURO MVGA z důvodu její akviziční činnosti dospěl soud k závěru, že sice bylo prokázáno navázání spolupráce s třetími subjekty, avšak stalo se tak za jiných okolností a bylo zpochybněno, že by se jednalo o výsledek akviziční činnosti společnosti EURO MVGA. Jelikož žalobkyně nepředložila v tomto bodě žádné konkrétní důkazy a zůstala pouze v rovině tvrzení, nemohl soud přisvědčit žalobkyni, že ve vztahu k tomuto nákladu unesla důkazní břemeno.

[3] S ohledem na obsah výpovědi zaměstnance společnosti GEMO OLOMOUC spol. s r. o. (dále jen „GEMO OLOMOUC“) nemůže dle krajského soudu obstát tvrzení žalobkyně, že navázání obchodních styků mezi žalobkyní a společností GEMO OLOMOUC je důsledkem zprostředkovatelské činnosti společnosti ELPIK. Částka vyplacená žalobkyní společnosti ELPIK z titulu provize za sjednání obchodu proto není daňově uznatelným nákladem. Žalobkyně neprokázala ani faktické provedení služeb ze strany společnosti ODMENA-plus způsobem a v hodnotě deklarované v daňových dokladech. Není podstatný argument, že žalobkyně náklady za reklamu skutečně vyplatila, neboť vynaložení nákladu není samo o sobě okolností rozhodnou pro posouzení jeho daňové uznatelnosti.

[4] Krajský soud neshledal důvodnou ani procesní námitku žalobkyně opírající se o závazný právní názor předchozího zrušujícího rozsudku téhož krajského soudu čj. 10 Af 47/2010 – 41. Soud dospěl k závěru, že soudem dříve vytknuté procesní pochybení správce daně při projednávání zprávy o daňové kontrole bylo nyní v odvolacím řízení odstraněno.

II.
Argumenty obsažené v kasační stížnosti

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. K účetnímu případu týkajícímu se společnosti EURO MVGA stěžovatelka uvedla, že se krajský soud

nevypořádal s jádrem příslušného žalobního bodu, a proto je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Stěžovatelka obdržela od této společnosti informace o odběratelích, které jí pomohly „otevřít dveře“, neboť bez nich by nebyla schopna relevantním způsobem oslovit vybrané odběratele. Mezi činností společnosti EURO MVGA a zdanitelnými příjmy stěžovatelky existuje nezbytná souvislost ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[6] Stěžovatelka dále popsala vývoj zakázky týkající se multifunkčního centra Dlouhá míle v Praze, jehož investorem byla společnost GEMO OLOMOUC. Společnost ELPIK založili zaměstnanci dřívějšího dodavatele pro tuto stavbu, společnosti ELMA – THERM spol. s r. o. (dále jen „ELMA – THERM“), jež se ocitla v konkurzu. Společnost ELPIK neměla dostatečné možnosti, aby pokryla celou dodávku, a proto se dohodla se stěžovatelkou na přenechání této zakázky. Nabídková cena stěžovatelky byla sestavena tak, že k ceně určené pro stěžovatelku (obsahující i její zisk) byla připočtena odměna za zprostředkování určená pro společnost ELPIK. Zaměstnanci společnosti GEMO OLOMOUC o této dohodě mezi stěžovatelkou a společností ELPIK nic nevěděli, ani nemohli, jinak by za účelem snížení nákladů museli přímo kontaktovat stěžovatelku, a vyřadit tak ze hry společnost ELPIK.

[7] Za nepřezkoumatelný považuje stěžovatelka napadený rozsudek i v části týkající se obchodního vztahu se společností ODMENA-plus, neboť soud se vůbec nevypořádal s otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka totiž v žalobě poukazovala na skutečnost, že odůvodnění rozhodnutí žalovaného se blíží stanovení daně podle pomůcek a že závěry dokazování jsou zcela nelogické, tudíž odůvodnění nekoresponduje výroku. Správce daně prý neuznal prokazatelně poskytnuté služby z důvodů neúměrně vysoké ceny. Služby poskytnuté stěžovatelce však byly násobně větší než služby poskytnuté jiným subjektům. K tomu ostatně navrhovala i důkazy. V daném případě by bylo možno hovořit pouze o zneužití práva. K tomu by však bylo třeba provést náležité dokazování, tedy zjišťování skutečného účelu transakce. V dané věci se však nemůže jednat o zneužití práva, neboť stěžovatelka sledovala legitimní cíl – reklamní služby. Nelze přijmout závěr žalovaného, který stěžovatelce neuznal veškeré náklady na prokazatelně uskutečněné reklamní služby.

[8] Stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.
Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[9] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 30. 5. 2012 navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. K vyplacení provize společnosti EURO MVGA žalovaný uvedl, že provedl v průběhu daňového řízení rozsáhlé dokazování. Z něho vyplynulo, že společnosti, na něž měla společnost EURO MVGA zprostředkovat stěžovatelce kontakt v roce 2006, obchodovaly se stěžovatelkou již v roce 2005 (to je případ společnosti KLS ELKTRO spol. s r. o.). K navázání kontaktu došlo za jiných okolností, nikoliv přičiněním společnosti EURO MVGA. Zástupci těchto společností uvedli, že společnost

EURO MVGA neznají. Ve vztahu k posouzení účetního případu vyplacení odměny společnosti ELPIK za „zprostředkování“ obchodu se společností GEMO OLOMOUC žalovaný opět poukázal na výsledky důkazního řízení. Pravdivost tvrzení stěžovatelky podepřené výslechem jednatele společnosti ELPIK bylo dle žalovaného vyvráceno výpovědí zaměstnance společnosti GEMO OLOMOUC. Dle něho byla zakázka zadána stěžovatelce proto, že ve výběrovém řízení učinila nejlepší nabídku. Žalovaný dále poukázal na nejasnosti týkající se stanovení výše provize, neboť ta je dle stěžovatelky odvozena od výsledné ceny zakázky, která ovšem v době uzavření smlouvy o zprostředkování nemohla být stěžovatelce ani společnosti ELPIK známa.

[10] K odměně za propagaci vyplacené stěžovatelkou společnosti ODMENA-plus žalovaný uvedl, že smlouva o poskytnutí reklamy a propagace na leteckých dnech byla uzavřena se společností ODMENA-plus, avšak propagační materiály a vstupenky na akce Air-show, Porta 2006 a Hurá do Krumlova objednala společnost 1. ck production s. r. o. Z důkazního řízení nevyplynulo, v jakém rozsahu a kým byly propagační služby stěžovatelce poskytnuty. Společnost ODMENA-plus nevede účetnictví a její jednatel vyslechnutý jako svědek odmítl sdělit skutečnosti nutné pro správné stanovení daňové povinnosti. Tyto skutečnosti lze přičíst k tíži stěžovatelky. Námitky týkající se institutu *pluris petitio re* a institutu zneužití práva nebyly v předchozím řízení uplatněny a nadto jsou nepřípadné, neboť správce daně je neaplikoval. O nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pro rozpor výroku a odůvodnění stěžovatelka v žalobě nehovořila.

IV.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., **IV.A.**]. Poté se vypořádal s námitkou zpochybňující interpretaci výsledků důkazního řízení žalovaným a krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., **IV.B.**].

IV.A.
Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

[13] Stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti několik námitek poukazujících na dílčí nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, jestliže se krajský soud zcela opomene vypořádat s některým z řádně uplatněných žalobních bodů (viz např. rozsudek ze dne 1. 6. 2005, čj. 2 Azs 391/2004 – 62, rozsudek ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004 – 74, nebo rozsudek ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 – 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS; všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na www.nssoud.cz). Z rozhodnutí musí být zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, zejména jde-li o argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud nemůže takovou argumentaci jen pro

nesprávnost odmítnout, musí uvést, z čeho její nesprávnost dovozuje. Jinak je rozhodnutí nepřezkoumatelné (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 – 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí naproti tomu nezakládají dílčí nedostatky textu odůvodnění (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 – 75).

[14] Stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že se nevypořádal se stěžejním argumentem založeným na tvrzení, že společnost EURO MVGA poskytla stěžovatelce takové informace o odběratelích, bez nichž by s nimi nebyla schopna navázat obchodní styky. Nejvyšší správní soud v soudním spisu krajského soudu ověřil, že hrubé kontury žalobního bodu s uvedeným obsahem jsou obsaženy na straně 2 a 3 žaloby.

[15] Krajský soud k tomuto žalobnímu bodu uvedl, že dle vysvětlení poskytnutého stěžovatelkou během daňové kontroly měla být přičiněním společnosti EURO MVGA provedena akvizice ve společnostech ROSS Holding a. s. (dále jen „ROSS Holding“), ELPIK a KLS ELEKTRO. Z výslechu svědka M. P. ze společnosti KLS ELEKTRO krajský soud zjistil, že uvedená společnost obchodovala se stěžovatelkou již před rokem 2006. Svědek Roman Stryk, jednatel společnosti ROSS Holding, vypověděl, že se stěžovatelkou začali spolupracovat v době, kdy převzali zakázku od společnosti ELMA – THERM, včetně několika jejích zaměstnanců, kteří dříve objednávali zboží u stěžovatelky a v této spolupráci pokračovali i pod hlavičkou společnosti ROSS Holding. Svědci M. P., Roman Stryk, P. J. (ředitel společnosti ROSS Holding), Ing. Kamil Karafiát (ze společnosti ELPIK) vypověděli, že neznají společnost EURO MVGA, ani jejího jednatele Miloslava Vodrážku. Na základě těchto zjištění přisvědčil krajský soud závěru žalovaného, že k navázání obchodních styků mezi stěžovatelkou a uvedenými společnostmi nedošlo přičiněním společnosti EURO MVGA. Ani na výzvu správce daně nebyly předloženy konkrétní důkazy o poskytování některé z forem akviziční činnosti společností EURO MVGA ve prospěch stěžovatelky.

[16] Výše shrnutá zjištění učiněná krajským soudem a na jejich základě zformulovaný závěr má Nejvyšší správní soud za plně přezkoumatelný. Krajský soud z obsahu správního spisu zachycujícího průběh daňové kontroly zjistil, že provedené výslechy svědků vyvrátily tvrzení stěžovatelky, dle níž navázání obchodních styků se jmenovanými společnostmi mělo být zprostředkováno společností EURO MVGA.

[17] Na nepřezkoumatelnost rozsudku poukazuje stěžovatelka i ve vztahu k účetnímu případu týkajícímu se vyplacení odměny společnosti ODMENA-plus za propagaci. Stěžovatelka tvrdí, že v žalobě poukazovala na to, že odůvodnění nekoresponduje s výrokem, resp. že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud nicméně v žalobě žádný takovýto žalobní bod nenašel, a to ani v náznaku. Krajský soud tak nebyl povinen se touto otázkou zabývat, a proto ani jeho rozsudek nelze považovat za nepřezkoumatelný. Vzhledem k tvrzení stěžovatelky uvedenému v kasační stížnosti, dle níž má soud povinnost z moci úřední zabývat se přezkoumatelností správního rozhodnutí, je vhodné poukázat na právní názor rozšířeného senátu NSS. Rozšířený senát v usnesení ze dne 8. 3. 2011, čj. 7 Azs 79/2009 – 84 (publ. pod č. 2288/2011 Sb. NSS), vyslovil názor, že krajský soud je povinen k vadě řízení (tedy i nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí) přihlédnout i bez námitky pouze tehdy, pokud vada brání přezkoumání rozhodnutí

v rozsahu žalobních bodů. To však není tento případ, neboť v rozsahu stěžovatelkou uplatněných žalobních bodů je rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné.

[18] Stěžovatelce lze dát za pravdu, že již na straně 4 žaloby uvedla, že zjištění učiněná správcem daně o výši zaplacených částek za reklamní služby *„se spíše blíží stanovení daně podle pomůcek a správce daně měl tedy stanovit, jaká je správná výše odměny pro reklamní společnost, kterou měl žalobce zaplatit“*. Z takto formulované věty ovšem nelze dovozovat, že by stěžovatelka spatřovala nezákonnost rozhodnutí správce daně a žalovaného v tom, že daň byla stanovena dokazováním a nikoliv na základě pomůcek. Stěžovatelka totiž v navazující části žaloby tvrdí, že svou důkazní povinnost dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zcela splnila a prokázala oprávněnost zahrnutí shora uvedených nákladů do nákladů daňových. Správce daně naproti tomu své důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků údajně neunesl (s. 4 a 5 žaloby). V tomto spočívala pravá podstata žalobního bodu. Jí se krajský soud beze zbytku zabýval v bodech 26 až 28 svého rozsudku. Krajský soud uzavřel, že nebyly předloženy důkazy o skutečné realizaci reklamní služby, za kterou byla zaplacena odměna. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že napadený rozsudek je přezkoumatelný i v této části.

[19] Námitka je nedůvodná.

IV.B.
Zhodnocení výsledků dokazování v daňovém řízení

[20] Dříve, než se Nejvyšší správní soud vyjádří k hodnocení výsledků dokazování jednotlivých sporných účetních případů, považuje za účelné stručně vyložit rozsah a způsob plnění důkazní povinnosti daňového subjektu a správce daně dle § 31 odst. 8 písm. c) a odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“).

[21] Dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se pro zjištění základu daně odečtou náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

[22] Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že o daňově účinný náklad se dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) náklad byl skutečně vynaložen, 2) náklad byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných výnosů, 3) náklad byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný náklad. Daňový subjekt, který náklad zanese do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudek ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, dále rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 73, rozsudek ze dne 6. 12. 2007, čj. 1 Afs 80/2007 – 60, nebo též rozsudek ze dne 11. 11. 2010, čj. 1 Afs 48/2010 - 72 ve věci *Realitní kancelář NOVA s. r. o.*).

[23] Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese dle § 31 odst. 9 ZSDP daňový subjekt (viz rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, čj. 2 Afs 90/2004 – 70). Z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu pak

vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119 ve věci *EURO PRIM, spol. s r. o.*, část V a), publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 – 86]. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) ZSDP]. *„Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.* (...) *Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*“ [rozsudek ve věci *EURO PRIM*, část V a), shodně též rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 – 86, oba cit. shora; shodně nález sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143)].

[24] Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je 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 bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 – 119 a rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 – 86, oba cit. shora, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 73, resp. ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 – 100 ve věci *Ondřejovická strojírna, spol. s r. o.*, část IV/e a)].

IV.B.1
Provize vyplacená společnosti EURO MVGA

Skutková zjištění ze správního spisu

[25] Pokud jde o plnění poskytnuté stěžovatelkou společnosti EURO MVGA, zjistil zdejší soud ze správního spisu následující skutečnosti. Dne 2. 5. 2006 byla mezi stěžovatelkou a společností EURO MVGA uzavřena zastupitelská smlouva, a to v písemné formě. Nelze z ní ovšem seznat obsah závazku společnosti EURO MVGA, tedy v čem konkrétně měla spočívat její činnost. Ze smlouvy pouze plyne, že se společnost EURO MVGA měla při akviziční činnosti řídit výhradně cenovými a prodejními podmínkami stěžovatelky a nebyla oprávněna uzavírat závazné kupní smlouvy. Stěžovatelka se zavázala vybavit společnost EURO MVGA prodejním a propagačním materiálem včetně vzorků a uhradit ji dvakrát ročně provizi. Dne 5. 1. 2007 vystavila společnost EURO MVGA fakturu č. 2006-1420 na částku 450.000 Kč bez DPH jako náklady za *„práce spojené s marketingovou a reklamní činností na území České republiky za období 05. – 12. 2006 dle smlouvy o zastoupení ze dne 2. 5. 2006 za uskutečněné obchodní případy pro ROSS Holding s. r. o., ELPIK s. r. o. a KLS ELEKTRO spol. s r. o.“*. Jelikož o tomto účetním případu nebyly správcem daně dohledány v podkladech předložených stěžovatelkou žádné podrobnosti prokazující daňovou účinnost tohoto nákladu, byla stěžovatelka vyzvána k prokázání a doložení, že náklady za práce spojené s reklamní a marketingovou činností byly skutečně provedeny tak, jak je uvedeno na předložených dokladech, dále ke sdělení podrobností

o uzavření zastupitelské smlouvy, k objasnění, jakým způsobem byla stěžovatelce společností EURO MVGA prokázána skutečná výše nákladů vzniklých při její činnosti na základě zastupitelské smlouvy a jakým způsobem byla stanovena provize. Správce daně dále vyzval stěžovatelku, aby mu sdělila, zda obchodovala se společnostmi ROSS Holding, ELPIK a KLS ELEKTRO již před 2. 5. 2006.

[26] Stěžovatelka se k výzvě správce daně vyjádřila přípisem ze dne 27. 12. 2008. Uvedla, že začátkem roku 2006 byla stěžovatelka kontaktována zaměstnancem společnosti EURO MVGA panem B. Poté proběhlo jednání s jednatelem této společnosti panem Vodrážkou. Původně se mělo jednat o uzavření smlouvy o poskytování reklamních a marketingových činností. Při jednání se však jednatel společnosti EURO MVGA zmínil, že mohou stěžovatelce poskytnout informace, které společnost EURO MVGA získala při výkonu své činnosti u třetích osob. Dohoda z jednání byla taková, že pokud informace od Vodrážky opravdu povedou k tomu, že na jejich základě bude moci stěžovatelka být ve výhodě před konkurencí a dokáže se prosadit u nových zákazníků, dojde následně k uzavření smlouvy o provádění reklamy. Stěžovatelka se již v roce 2005 neúspěšně pokoušela navázat obchodní vztahy se společností KLS ELEKTRO. Poté, co bezúplatně obdržela informace o této společnosti od společnosti EURO MVGA, přizpůsobila v 1. čtvrtletí roku 2006 svoji nabídkovou strategii vůči společnosti KLS ELEKTRO a prosadila se u ní. Pak byla uzavřena zastupitelská smlouva se společností EURO MVGA. Tato společnost stěžovatelce poskytovala informace o struktuře společností, včetně jmen a popisu náplně práce a kompetencí pro jednání s dodavateli, o dodavatelích společností a cenových hladinách odebíraného sortimentu, platební schopnosti společností a prioritách, kterými se společnosti řídí při výběru dodavatele. Výši provize nebylo možné stanovit předem, neboť nebylo lze odhadnout výši stěžovatelkou realizovaného zisku. Smlouva proto byla formulována obecně s tím, že odměna bude stanovena vždy pro jednotlivý případ. Koncem roku 2006 se stěžovatelka sešla se zástupci společnosti EURO MVGA a dohodli se na přiměřené provizi za poskytnutí informací, které vedly k uzavření obchodů se společností ROSS Holding, ELPIK a KLS ELEKTRO. Výše provize byla navržena stěžovatelkou s tím, že pokud ji bude společnost EURO MVGA akceptovat, nebude stěžovatelka požadovat prokázání výše nákladů na činnosti.

[27] Při místním šetření, které proběhlo dne 8. 12. 2008 u společnosti ROSS Holding, dožádaný správce daně zjistil, že tato společnost nikdy neuzavřela obchodní případ se stěžovatelkou prostřednictvím společnosti EURO MVGA. V účetnictví společnosti nikdy nefigurovala společnost EURO MVGA. Spolupráce se stěžovatelkou byla zahájena tak, že v roce 2006 přebrala společnost ROSS Holding rozpracovanou zakázku BBC GAMA po společnosti ELMA-THERM. Se zakázkou převzala i několik zaměstnanců uvedené společnosti, ti byli později pověřeni objednáváním materiálu. Jelikož ve svém předchozím zaměstnání objednávali materiál na tuto akci od stěžovatelky, tak pod hlavičkou společnosti ROSS Holding v tomto objednávání pokračovali. Tím začaly první obchody mezi stěžovatelkou a společností ROSS Holding.

[28] Dne 12. 1. 2009 provedl dožádaný správce daně výslech pana Františka Fialy, jednatele společnosti ROSS Holding, za účasti pana P. J., výkonného ředitele téže společnosti. Svědek vypověděl, že společnost ROSS Holding neuzavřela se stěžovatelkou žádný obchod prostřednictvím společnosti EURO MVGA, tuto společnost nemá mezi

svými obchodními partnery a nemá ani informace, že by některý ze zaměstnanců společnosti jednal se společností EURO MVGA. Obchodní vztah se stěžovatelkou vznikl asi v září 2006, následně byla uzavřena rámcová kupní smlouva č. 6/2007.

[29] Téhož dne bylo provedeno místní šetření ve společnosti KLS ELEKTRO, při němž bylo zjištěno, že tato společnost začala obchodovat se stěžovatelkou až v březnu 2006, což bylo doloženo přehledem došlých faktur.

[30] Dne 2. 2. 2009 proběhl výslech svědka Ing. Kamila Karafiáta, jednatele společnosti ELPIK. Vypověděl, že mezi společností EURO MVGA a společností ELPIK není žádný obchodní vztah. Se společností EURO MVGA možná jednáno bylo, nicméně žádný výstup z možného jednání v účetnictví není. Na dotaz, kdy a kde toto jednání proběhlo, svědek vypověděl: „*Netušíme, kde by se mohlo cokoliv kde uskutečňovat.*“ K navazujícímu dotazu, jak proběhl první kontakt se společností EURO MVGA, svědek sdělil: „*Netušíme, nevíme, nejsme si vědomi.*“ Na dotaz, kdo koho kontaktoval a zda se znali již dříve, zazněla odpověď: „*Nevíme, nejsme si vědomi.*“ Zřejmě v roce 2006 se svědek seznámil s panem Nebeským, jednatelem stěžovatelky. Ve chvíli, kdy byla založena společnost ELPIK, se s ní kontaktoval a chtěl prodat zboží. Jednání se stěžovatelkou byla zahájena někdy začátkem června 2006.

[31] Dne 10. 2. 2009 byl proveden výslech svědka M. P., zaměstnance společnosti KLS ELEKTRO. Jeho pracovní náplní je nákup materiálu, skladování a závoz na stavby pro společnost KLS ELEKTRO. Svědek vypověděl, že společnost KLS ELEKTRO obchodovala se stěžovatelkou před rokem 2006, v roce 2006 již stěžovatelku znal, na první kontakt si však nepamatuje. Se zbožím stěžovatelky se seznámil buď při osobní návštěvě ve společnosti, nebo návštěvou prodejců stěžovatelky. Stěžovatelku osobně navštívil, jednal s několika osobami. Společnost KLS ELEKTRO byla kontaktována stěžovatelkou, svědek však znal stěžovatelku již dříve. V roce 2006 jednal s prodejci panem K1, panem N., panem K2, panem Nebeským a dalšími. Společnost EURO MVGA ani pana Vodrážku svědek nezná. Objem obchodů před rokem 2006 byl minimální, jednalo se o nákup drobného materiálu, většinou v hotovosti mimo České Budějovice.

[32] Dne 27. 4. 2009 provedl dožádaný správce daně výslech pana Romana Stryka, jednatele společnosti ROSS Holding. Rovněž tento svědek vypověděl, že společnost ROSS Holding neuzavřela žádný obchod se stěžovatelkou prostřednictvím společnosti EURO MVGA. Svědek nezná pana Miloslava Vodrážku. Spolupráce se stěžovatelkou byla navázána tak, že v roce 2006 převzala společnost ROSS Holding rozpracovanou zakázku BBC GAMA po společnosti ELMA - THERM a s ní i několik zaměstnanců této společnosti. Protože tito zaměstnanci ve svém bývalém zaměstnání objednávali materiál na tuto akci od stěžovatelky, tak pod hlavičkou společnosti ROSS Holding v tom pokračovali. Tím začaly první obchody mezi oběma společnostmi.

[33] Při jednání dne 16. 6. 2009 pan B., tehdy již bývalý zaměstnanec společnosti EURO MVGA, sdělil, že doporučil společnosti EURO MVGA stěžovatelku jako klientku, neboť se již delší dobu znal s jejím jednatelem panem Nebeským. Pan B. byl činný v reklamní sféře, nikoliv marketingové, na obchodních případech pro společnosti ROSS Holding, KLS ELEKTRO ani ELPIK se nepodílel. Téhož dne proběhlo u dožádaného

správce daně též jednání s panem Vodrážkou, bývalým jednatelem společnosti EURO MVGA. Ten sdělil, že před uzavřením zastupitelské smlouvy neexistovala žádná spolupráce se stěžovatelkou. Spolupráce spočívala v tom, že stěžovatelka byla ochotna vstoupit do reklamní spolupráce, ale aby získala prostředky na reklamu, bylo jejím prioritním zájmem získání nových klientů v oboru její činnosti. Po vzájemné dohodě bylo vytipováno několik možných subjektů (ELPIK, KLS ELEKTRO a ROSS), o nichž společnost EURO MVGA zajistila „informatiku“. Zastupitelská smlouva byla sepsána z důvodu ochrany zprostředkovatele vůči vytipovaným společnostem. Druhým krokem bylo přímé zprostředkování setkání zástupců zúčastněných společností při různých sportovních akcích. Společnost EURO MVGA neměla nikdy žádný obchodní vztah s vytipovanými subjekty. Tyto kroky byly úspěšné. Mezi stěžovatelkou a společností EURO MVGA existovala ústní dohoda, že při ročním vyúčtování a zjištění zisku z uskutečněných obchodů bude zprostředkovateli přiznána provize. Podkladem pro stanovení částky byl návrh stěžovatelky. Původní záměr získat stěžovatelku jako reklamního klienta byl naplněn, spolupráce trvala dva roky.

[34] Ve svém vyjádření ze dne 25. 8. 2009 ke konceptu zprávy o daňové kontrole stěžovatelka žádná nová tvrzení neuvedla, ani nenavrhla provedení dalších důkazů.

Závěry Nejvyššího správního soudu

[35] Nejvyšší správní soud hodnotí výsledky důkazního řízení následovně. Stěžovatelka předložila správci daně v rámci daňové kontroly fakturu vystavenou společností EURO MVGA, která měla být dle tvrzení stěžovatelky vystavena na základě zastupitelské smlouvy ze dne 2. 5. 2006. Stěžovatelka tvrdila, že obsahem závazku společnosti EURO MVGA bylo poskytnout stěžovatelce informace obchodního charakteru o třetích osobách (potenciálních obchodních partnerech), s jejichž pomocí by mohla s těmito osobami navázat obchodní vztahy. Pravdivost tohoto tvrzení stěžovatelky nemohla být prokázána písemně uzavřenou smlouvou, neboť z jejího obsahu lze i přes absenci výslovně zformulovaného závazku společnosti EURO MVGA dovodit, že společnost EURO MVGA měla vstupovat do přímých jednání s třetími osobami a zprostředkovat uzavření kupních smluv. Smlouva totiž výslovně stanoví, že společnost není oprávněna uzavírat závazné kupní smlouvy, objednávky musí být potvrzeny stěžovatelkou a společnost se musí řídit cenovými a prodejními podmínkami stěžovatelky. Dále stěžovatelka poskytla společnosti EURO MVGA k plnění smluvního závazku prodejní a propagační materiál, včetně vzorků. Tvrzení stěžovatelky o obsahu závazku společnosti EURO MVGA se tak zcela rozchází s obsahem uzavřené smlouvy. Již jen tato skutečnost zakládá a současně odůvodňuje pochybnosti správce daně o správnosti a průkaznosti předložené faktury. Správce daně tak zcela nepochybně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP. Opodstatněnost pochybností správce daně byla podpořena i výsledkem dalšího dokazování (viz níže).

[36] Tvrzení stěžovatelky podporuje pouze vyjádření pana Vodrážky, bývalého jednatele společnosti EURO MVGA. Ten potvrdil, že společnost EURO MVGA poskytla stěžovatelce „informatiku“ o společnostech ELPIK, KLS ELEKTRO a ROSS Holding. Konkrétněji se však nevyjádřil, což je významné z hlediska hodnocení věrohodnosti této výpovědi. Společnost EURO MVGA měla dále přímo zprostředkovat setkání zástupců

zúčastněných společností při různých sportovních akcích. Tato část výpovědi svědka Vodrážky však zůstala v kontextu všech provedených důkazů osamocená, neboť žádný z dalších svědků, ani samotná stěžovatelka neuvedli, že by před navázáním obchodních kontaktů mezi stěžovatelkou a společnostmi ELPIK, KLS ELEKTRO či ROSS Holding došlo k neformálnímu pracovnímu setkání u příležitosti nějaké sportovní akce. Ostatně je více než důvodné pochybovat o tom, že společnost EURO MVGA jakékoliv jednání „přímo zprostředkovala“, neboť žádný z uvedených obchodních partnerů stěžovatelky nepotvrdil, že by společnost EURO MVGA či pana Vodrážku znal.

[37] Z místního šetření provedeného u společnosti ROSS Holding a z výpovědí svědků pana Fialy, jehož výslechu se účastnil i pan J., a pana Stryka, tedy jednatelů uvedené společnosti, vyplynulo, že obchodní vztahy se stěžovatelkou byly navázány díky novým zaměstnancům společnosti ROSS Holding, kteří k této společnosti přešli v souvislosti s převzetím zakázky BBC GAMA od společnosti ELMA-THERM. Tito zaměstnanci ještě za svého působení u společnosti ELMA-THERM objednávali zboží pro zakázku BBC GAMA od stěžovatelky. Poté, co u nového zaměstnavatele získali oprávnění nakupovat materiál, pokračovali v zadávání zakázek stěžovatelce. Tato spolupráce byla následně formalizována uzavřením rámcové kupní smlouvy. Svědci vyloučili, že by společnost EURO MVGA byla jejich obchodním partnerem, a rovněž popřeli, že by znali jejího jednatele pana Vodrážku. Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod pochybovat o věrohodnosti jednatelů společnosti ROSS Holding, jejichž výpovědi se co do obsahu shodují, nadto jsou potvrzeny i výsledkem místního šetření provedeného v účetnictví této společnosti. Soud neshledal ani žádný subjektivní důvod na straně uvedených svědků, pro nějž by měli podat nepravdivou či neúplnou výpověď. Je tedy nepochybné, že k navázání obchodních styků mezi společností ROSS Holding a stěžovatelkou došlo zásluhou bývalých zaměstnanců společnosti ELMA-THERM, kteří začali pracovat ve společnosti ROSS Holding, nikoliv v důsledku činnosti společnosti EURO MVGA.

[38] Tvrzení stěžovatelky a svědka Vodrážky je vyvráceno rovněž skutečnostmi, které správce daně zjistil při místním šetření ve společnosti KLS ELEKTRO a výslechem jejího zaměstnance pana M. P. Pan P. vypověděl, že společnost KLS ELEKTRO obchodovala se stěžovatelkou v menším rozsahu již před rokem 2006. Jednalo se o drobné nákupy materiálu, které byly hrazeny v hotovosti. S touto výpovědí není v rozporu zjištění učiněné při místním šetření, tedy že společnost KLS ELEKTRO obchoduje se stěžovatelkou od března 2006 (viz bod [29] shora). Toto zjištění totiž bylo učiněno na podkladě zápisů v knize došlých faktur. Svědek však uvedl, že zboží odebrané před rokem 2006 bylo hrazeno v hotovosti, k těmto nákupům tak nebyly vystavovány faktury, a proto nemohou být evidovány v knize došlých faktur. Svědek dále uvedl, že se zbožím stěžovatelky se seznámil buď v jejím sídle, nebo u některého z jejích prodejců. Společnost EURO MVGA ani pana Vodrážku svědek nezná.

[39] Nejvyšší správní soud má za to, že výše popsané výsledky dokazování týkající se navázání obchodních styků stěžovatelky se společností KLS ELEKTRO zpochybňují správnost a průkaznost faktury za zprostředkování vystavené společností EURO MVGA. Správnost a průkaznost faktury totiž podporuje pouze výpověď svědka Vodrážky, který je však bývalým jednatelem vystavitele faktury. Naproti tomu svědek P., u něhož soud neshledal žádné subjektivní příčiny, pro něž by měl mít svědek zájem na výsledku tohoto

daňového řízení, popřel, že by navázání spolupráce měla zprostředkovat společnost EURO MVGA.

[40] Tvrzení stěžovatelky a výpověď svědka Vodrážky, jejichž věrohodnost byla vyvrácena důkazy provedenými k tomuto účetnímu případu – provize společnosti EURO MVGA – (jejich obsah je shrnut shora), nepotvrdil ani jednatel společnosti ELPIK Ing. Karafiát. Na způsob navázání kontaktu si již nepamatuje, ani na časové okolnosti. Vypověděl, že společnost ELPIK, která dle údajů obsažených v obchodním rejstříku vznikla dne 30. 5. 2006, byla kontaktována jednatelem stěžovatelky panem Nebeským s nabídkou prodeje zboží. Jednání započala někdy začátkem června 2006. Soud má nadto za značně nepravděpodobné, že by společnost EURO MVGA dokázala o nově vzniklé společnosti (existující sotva pár dní) získat takové informace, které by byly klíčové pro navázání spolupráce mezi společností ELPIK a stěžovatelkou.

[41] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že správnost a průkaznost účetních dokladů předložených stěžovatelkou na podporu jejího tvrzení byla správcem daně důvodně zpochybněna. Důkazní břemeno tak přešlo zpět na stěžovatelku, která ovšem nebyla s to navrhnout provedení věrohodného důkazního prostředku, jímž by prokázala, že společnost EURO MVGA pro ni vyvíjela zprostředkovatelskou činnost. Výsledky důkazního řízení naopak potvrzují důvodnost pochybností o správnosti a průkaznosti předložených účetních dokladů, nikoliv pravdivost tvrzení stěžovatelky.

[42] Jestliže stěžovatelka poukazuje na to, že žalovaný nezohlednil její tvrzení, že k navázání obchodních vztahů se společnostmi ROSS Holding, ELPIK a KLS ELEKTRO došlo v důsledku předání informací o těchto společnostech ze strany společnosti EURO MVGA, je třeba uvést, že povinnost důkazní ve vztahu k této skutečnosti tížila stěžovatelku. Pouhé tvrzení stěžovatelky o tom, jakým způsobem bylo fakticky plněno na základě smlouvy, aniž by takové své tvrzení opřela o důkazy, nemůže v daňovém řízení obstát (viz rozsudek NSS ze dne 7. 3. 2005, čj. 5 Afs 40/2004 – 59, publ. pod č. 1251/2007 Sb. NSS). Jediný důkaz, který byl s to uvedené tvrzení prokázat, byla výpověď svědka Vodrážky, která však byla zcela oprávněně hodnocena jako nevěrohodná. V této souvislosti je třeba poukázat nejen na obecnost a povrchnost jím poskytnutých informací, ale též na to, že se jedná o osobu, která fakturu jménem společnosti EURO MVGA vystavila. Stěžovatelka přitom ani sama nespecifikovala, v jaké podobě jí byly tyto informace předány, zda při osobním setkání (pak by mohla alespoň specifikovat, kde a kdy se jednání uskutečnila) či zda se tak stalo v písemné podobě, což by bylo s ohledem na stěžovatelkou uvedený rozsah údajně poskytnutých informací pravděpodobnější. Je na odpovědnosti daňové subjektu, aby pro tyto případy shromažďoval důkazní prostředky, a to i nad rámec svých běžných obchodních potřeb, neboť jeho tíží povinnost prokázat vynaložení nákladu a jeho daňovou uznatelnost (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 177/2006 – 61). V daném případě by se mohlo jednat o různé listiny, ať již oficiální dokument o předání informací, nebo alespoň rukou psané poznámky apod.

[43] Námitka je nedůvodná.

IV.B.2
Provize vyplacená společnosti ELPIK

Skutková zjištění ze správního spisu

[44] K účetnímu případu vyplacení provize společnosti ELPIK zjistil zdejší soud ze správního spisu následující skutečnosti. Dne 20. 6. 2006 byla mezi stěžovatelkou a společností ELPIK uzavřena smlouva o zprostředkování. Společnost ELPIK se zavázala vyvíjet činnost, na jejímž základě bude moci stěžovatelka uzavřít kupní smlouvu se třetí osobou. Předmětem kupní smlouvy měla být dodávka el. zboží na investiční akci „Multifunkční obchodní centrum Dlouhá míle“. Společnosti ELPIK za tuto činnost náležela provize, jejíž výše byla stanovena jako rozdíl mezi sjednanou kupní cenou v kupní smlouvě uzavřené mezi stěžovatelkou a třetí osobou a cenou, kterou stěžovatelka uvedla jako minimální požadovanou. Tento rozdíl je 2.250.000 Kč. Stěžovatelka se ve smlouvě zavázala společnosti ELPIK sdělit celkovou minimální cenu, za kterou je ochotna uzavřít se třetí osobou kupní smlouvu na druh a množství zboží sdělené společností ELPIK. Dne 23. 11. 2006 byla stěžovatelce vystavena společností ELPIK faktura na částku 2.250.000 Kč bez DPH za zprostředkování.

[45] Jelikož o tomto účetním případu nebyly zjištěny další podrobnosti, vyzval správce daně stěžovatelku, aby doložila, že zprostředkovatelské služby byly skutečně provedeny společností ELPIK tak, jak stěžovatelka dokládá. Dále správce daně požadoval uvést podrobnosti o uzavření smlouvy o zprostředkování a specifikovat, jaký obchod byl na základě zprostředkovatelských služeb provedených společností ELPIK uzavřen, kdy se tak stalo a jaká byla jeho hodnota.

[46] Dne 14. 11. 2008 bylo provedeno u společnosti ELPIK místní šetření, při němž byla dožádanému správci daně předložena faktura této společnosti č. 206600043 na 2.677.500 Kč vč. DPH (provize ze smlouvy o zprostředkování). Faktura je evidována na zakázku „Shopping Center Šestka Praha 6 – Ruzyně“. Na tuto zakázku byly vydány další čtyři faktury, z toho tři na zprostředkování, přijaty byly faktury dvě.

[47] Dne 19. 11. 2008 proběhlo u společnosti GEMO OLOMOUC místní šetření. Správci daně byl předán dokument Vyrovnání dodavatelských položek k datu 31. 12. 06, který zahrnuje účetní případy týkající se stěžovatelky, a dokument Závazky k datu 31. 12. 06, který se týká stěžovatelky.

[48] Dne 12. 12. 2008 provedl dožádaný správce daně výslech svědka Ing. M. B1, zaměstnance společnosti GEMO OLOMOUC. Vypověděl, že společnost GEMO OLOMOUC zahrnula do svého účetnictví nákup zboží od stěžovatelky. Dále uvedl, že neví, zda tento obchod zprostředkovala společnost ELPIK, pouze konstatoval, že tato společnost se na stavbě pohybovala. Konkrétně pro společnost GEMO OLOMOUC poskytovala odborný technický dozor a technickou pomoc nad prováděnými elektromontážními pracemi, max. po dobu dvou měsíců. Původně se předpokládalo, že kompletní dodávku elektro, včetně dodávky svítidel, provede společnost ELMA – THERM. V průběhu stavby však byli nuceni spolupráci se společností ELMA – THERM ukončit, museli převzít zčásti dodavatelský systém této společnosti. To znamená, že určité

části prací a dodávek prováděla společnost GEMO OLOMOUC prostřednictvím společností, které na této stavbě fungovaly a dodávaly materiál i dříve prostřednictvím společnosti ELMA – THERM. Zřejmě mezi nimi byla i stěžovatelka. Osoby zastupující společnost ELPIK byly bývalí zaměstnanci nebo spolupracovníci společnosti ELMA – THERM. Jednání probíhala průběžně v měsících červenec – srpen 2006. Na dodávku svítidel bylo provedeno výběrové řízení a jednou z poptaných společností byla stěžovatelka, která předala nabídku na dodávku svítidel. Na základě výběrového řízení byla jejich nabídka vybrána a následně toto zboží u nich objednáno. Kromě objednávek svítidel dodávala stěžovatelka další elektromateriál na základě celkem 7 objednávek. Svědek nebyl schopen uvést, zda společnost GEMO OLOMOUC znala společnost ELPIK a stěžovatelku již před uvedeným obchodním případem. On osobně poznal tyto společnosti až v průběhu stavby.

[49] Ve svém vyjádření ze dne 27. 12. 2008 stěžovatelka uvedla, že díky spolupráci se společností ELPIK a informacím, které jí byly touto společností poskytnuty, se dokázala stěžovatelka prosadit jako dodavatel pro akci „Multifunkční centrum Dlouhá Míle“ u společnosti GEMO OLOMOUC. Společnost ELPIK měla o uvedeném projektu takové informace, které umožnily být ve výhodě při jednání o výběru hlavního dodavatele svítidel generálnímu dodavateli, tj. společnosti GEMO OLOMOUC. Společnost ELPIK nemohla sama tuto zakázku v hodnotě 10 mil. Kč profinancovat, a tudíž se nemohla jako dodavatel svítidel o tuto zakázku ucházet. Pan Karafiát proto oslovil stěžovatelku a nabídl jí, že pro ni vyvine takové činnosti, které povedou k uzavření smlouvy mezi stěžovatelkou a společností GEMO OLOMOUC. Společnost ELPIK poskytla stěžovatelce informace o požadavcích společnosti GEMO OLOMOUC na zboží, o akceptovatelné cenové hladině dodávky. Dále sdělila, s kým je třeba ve společnost GEMO OLOMOUC jednat, jakou volit taktiku pro vedení obchodního jednání a jaké navrhnout dodací a platební podmínky. Bez informací od společnosti ELPIK by se stěžovatelka vůbec nedozvěděla o možnosti dodávat pro akci „Multifunkční centrum Dlouhá Míle“ a nezískala by ani informace, které byly využity k nabídkovému řízení a měly za následek volbu takové obchodní taktiky, která vyústila v uzavření obchodního vztahu se společností GEMO OLOMOUC (obchodní marže činila 3.562.694,11 Kč). Společně s tímto vyjádřením předložila stěžovatelka správci daně dohodu o započtení pohledávek ze dne 27. 11. 2006, jíž došlo k zániku závazku stěžovatelky uhradit společnosti ELPIK provizi za zprostředkování. Dále předložila přehled ziskovosti faktur týkajících se obchodů se společností GEMO OLOMOUC a objednávku společnosti GEMO OLOMOUC ze dne 3. 7. 2006 na dodávku svítidel dle nabídky ze dne 28. 6. 2006 v hodnotě 10.274.994 Kč bez DPH pro akci „Multifunkční centrum Dlouhá míle“.

[50] Dne 2. 2. 2009 byl proveden výslech svědka Ing. Kamila Karafiáta, jednatele společnosti ELPIK. Svědek vypověděl, že jednání se stěžovatelkou ve věci uzavření smlouvy o zprostředkování byla zahájena začátkem června 2006. Toto jednání proběhlo na stavbě multifunkčního obchodního centra Dlouhá míle. Svědek měl o této stavbě informace ještě z bývalé společnosti ELMA – THERM. Bylo to však nad finanční možnosti společnosti ELPIK, pan Nebeský svědka neustále kontaktoval a chtěl prodat elektromateriál. Při té příležitosti mu svědek poskytl informace, které vedly k tomu, že mohl dodat zboží na stavbu. Výsledkem jednání bylo to, že stěžovatelka dodala zboží na stavbu generálnímu dodavateli – společnosti GEMO OLOMOUC. Společnost ELPIK v tu

chvíli na Dlouhé míli pracovala pro společnost GEMO OLOMOUC, znaly se už dříve. Práce na této stavbě původně prováděla společnost ELMA – THERM, pro kterou svědek pracoval. Poté, co tato společnost začala mít finanční potíže a vstoupila do konkurzu, byla bývalými zaměstnanci jako jedna z mnoha společností založena společnost ELPIK, která v pracích na Dlouhé míli pokračovala. Společnost ELPIK prováděla v té době nějaký engeneering, ne dodávku zboží. Mezi společností ELPIK a společností GEMO OLOMOUC byla smlouva o provedení prací, na dodávku zboží smlouva uzavřena nebyla. Informace, které vedly k dodávce zboží stěžovatelkou společnosti GEMO OLOMOUC, byly poskytnuty panu Nebeskému. Svědek dále uvedl, že bude radši, když společnost GEMO OLOMOUC nebude vědět o předání informací stěžovatelce. Byly to totiž informace, které nebyly normálně veřejně dostupné. Stěžovatelka patřila v roce 2006, kdy společnost ELPIK vznikla, mezi významné dodavatele této společnosti.

[51] Ve svém vyjádření ze dne 25. 8. 2009 ke konceptu zprávy o daňové kontrole stěžovatelka uvedla, že díky informacím od společnosti ELPIK sestavila nabídku předloženou společnosti GEMO OLOMOUC tak, aby ve výběrovém řízení zvítězila. V době uzavření smlouvy byly stěžovatelce známy nabízené ceny a objemy, neboť právě za tímto účelem uzavírala se společností ELPIK smlouvu. Pokud by stěžovatelka zakázku nezískala, či by musela dodatečně ceny snižovat, tak by k peněžnímu plnění vůči společnosti ELPIK nedošlo buď vůbec, nebo v nižších částkách.

Závěry Nejvyššího správního soudu

[52] Zdejší soud má za to, že žalovaný i krajský soud nesprávně vyhodnotili provedené důkazy týkající se nákladu v podobě provize účtované společností ELPIK. Nesprávný závěr žalovaného i krajského soudu je především důsledkem chybného hodnocení výpovědi svědka pana Ing. B1 a v jejím kontextu i hodnocení výpovědi svědka Ing. Karafiáta. Žalovaný i krajský soud vycházeli z toho, že stěžovatelka tvrdí, že dodávka zboží společnosti GEMO OLOMOUC jí byla zprostředkována společností ELPIK, jež se zasloužila o navázání obchodních vztahů. Tak tomu ovšem není. Stěžovatelka nikdy netvrdila, že by se společnost ELPIK přímo podílela na zprostředkování kontaktu mezi stěžovatelkou a společností GEMO OLOMOUC. Takovýto závěr žalovaného nelze dovodit ani z obsahu smlouvy o zprostředkování.

[53] Stěžovatelka po celé daňové řízení setrvávala na svém tvrzení, že společnost ELPIK poskytla stěžovatelce takové informace (jejichž povahu rámcově upřesnila, viz bod [49] shora), na jejichž základě poté zpracovala nabídku, kterou společnost GEMO OLOMOUC akceptovala. S ohledem na peripetie, které doprovázely generálního dodavatele stavby „Multifunkční obchodní centrum Dlouhá míle“ společnost GEMO OLOMOUC a které rámcově popsal ve své výpovědi svědek Ing. B1 i svědek Ing. Karafiát (viz body [48] a [50] shora), je pravděpodobné, že zástupci společnosti ELPIK, kteří na stavbě pracovali jako zaměstnanci předchozího dodavatele svítidel společnosti ELMA – THERM, disponovali detailnějšími informacemi o tomto investičním záměru než jakékoliv třetí osoby. Lze předpokládat, že věděli alespoň to, jaké obchodní podmínky byly sjednány mezi společností GEMO OLOMOUC a společností ELMA – THERM, a tedy byli s to na tomto základě odvodit, jaké podmínky by měl uchazeč o převzetí dodávky po společnosti ELMA – THERM generálnímu dodavateli nabídnout. Stejně tak se jeví jako logické

vysvětlení jednatele společnosti ELPIK, proč se o tuto zakázku nemohla tato společnost ucházet sama (nedostatek finančních zdrojů čerstvě založené společnosti). Za těchto okolností se tedy jeví jako pravděpodobné, že bylo v možnostech společnosti ELPIK dopomoci stěžovatelce ke zpracování konkurenceschopné nabídky, následně předložené společnosti ELMA – THERM. Tvrzení stěžovatelky, podpořená výpovědí svědka Ing. Karafiáta, jednatele společnosti ELPIK, a svědka Ing. B1, zaměstnance společnosti GEMO OLOMOUC, které se navzájem podporují a dokreslují okolnosti, za nichž stěžovatelka získala zakázku od společnosti GEMO OLOMOUC, lze dle soudu považovat za hodnověrné vylíčení průběhu obchodní transakce, jehož reálnost se nezdá být nepravděpodobnou. Soud nikterak nehodnotí korektnost postupu jednotlivých aktérů (např. z pohledu porušení obchodního tajemství, nekalé soutěže), neboť tento aspekt není pro správné stanovení základu daně z příjmů právnických osob rozhodný.

[54] Správce daně se snažil tvrzení stěžovatelky zpochybnit, přičemž se opřel o výpověď svědka Ing. B1 ze společnosti GEMO OLOMOUC, z níž správce daně zjistil, že obchodní vztahy mezi uvedenou společností a stěžovatelkou nebyly navázány přičiněním společnosti ELPIK, nýbrž v důsledku toho, že se stěžovatelka přihlásila do výběrového řízení a v něm uspěla. Dle Nejvyššího správního soudu ovšem tato výpověď nezpochybňuje tvrzení stěžovatelky. Jak soud již shora uvedl, stěžovatelka tvrdila, že společnost ELPIK jí pouze poskytla informace, které pro ni byly účelné při sestavování nabídky pro výběrové řízení, nikoliv že by jí tato společnost obchod svým přímým vystupováním, či dokonce jednáním se společností GEMO OLOMOUC zajistila.

[55] Výpověď svědka Ing. Karafiáta je dle žalovaného i krajského soudu vyvrácena právě vypovědí svědka Ing. B1. Dle Nejvyššího správního soudu tomu tak však není. Výpověď svědka Ing. B1 v žádném ze svých aspektů není v rozporu s výpovědí svědka Ing. Karafiáta, ba naopak obě výpovědi se doplňují a ve svém celku podporují tvrzení stěžovatelky. Byť lze mít k části obsahu výpovědi svědka Ing. Karafiáta jisté výhrady pramenící z úsečných odpovědí na začátku výslechu týkajících se vztahu se společností EURO MVGA (viz bod [30] shora), působí druhá část výpovědi týkající se vztahu se společností GEMO OLOMOUC uceleně, odpovědi jsou konkrétní, spontánní. Svědek odpověděl na všechny dotazy správce daně. Hodnotil-li následně správce daně výpověď svědka jako obecnou, neměl pro toto hodnocení v protokolu o ústním jednání žádný podklad. Z protokolu se totiž nepodává, že by správce daně vyzval svědka k větší konkrétnosti jeho odpovědí, resp. že by svědek nebyl schopen přiměřeně objasnit detaily šetřeného obchodního případu.

[56] Žalovaný dále založil své pochybnosti o pravdivosti předložených písemných dokladů na tom, jak byla ve smlouvě o zprostředkování konstruována výše provize. Dne 20. 6. 2006 byla uzavřena smlouva o zprostředkování, která upravila výši provize způsobem popsaným v bodě [44] shora. Nabídka stěžovatelky adresovaná společnosti GEMO OLOMOUC je však datována až dne 28. 6. 2006, objednávku pak společnost GEMO OLOMOUC vystavila až dne 3. 7. 2006.

[57] Konstrukce výše provize pracuje se dvěma proměnnými (kupní cena a minimální cena požadovaná stěžovatelkou) a jednou konstantou (provize ve výši 2.250.000 Kč). Ovlivnit výši ceny bylo plně v rukou stěžovatelky, neboť ona se hlásila do výběrového řízení a jako nezbytnou náležitost nabídky musela uvést i výslednou cenu. Bylo tedy na

stěžovatelce, aby buď nejprve stanovila svoji minimální cenu a k ní připočetla pevně stanovenou provizi, a tak dostala výslednou nabídkovou cenu, nebo aby nejprve určila výslednou nabídkovou cenu s tím, že z ní bude muset vyplatit společnosti ELPIK pevně stanovenou provizi a teprve zbylá část bude čistým příjmem stěžovatelky. Ze smluvního ujednání o výši provize nelze dovodit, jak činí žalovaný i krajský soud, že výše provize nebyla ve smlouvě stanovena pevně a měla být určena až jako rozdíl dosažené kupní ceny a minimální ceny požadované stěžovatelkou. Ze smlouvy naopak plyne, že provize byla stanovena fixní částkou, což samozřejmě neznamená, že by následně nemohlo dojít v závislosti na výši sjednané kupní ceny ke změně dohody o výši provize. O anachronismu v jednání stěžovatelky, který by zakládal pochybnosti o správnosti a průkaznosti předložených účetních dokladů a na nějž se žalovaný i krajský soud odvolávají, tak nemůže být řeč. Tím spíše ne, že faktura byla společností ELPIK vystavena až dne 23. 11. 2006, tedy dávno poté, co došlo k uzavření kupní smlouvy mezi stěžovatelkou a společností GEMO OLOMOUC, poté, co byla známa výsledná cena dodávky. Faktura přitom byla stěžovatelkou akceptována a závazek zanikl dobrovolným započtením pohledávek na základě dohody. Soud tak uzavírá, že úvahu žalovaného a krajského soudu na téma anachronismu při sjednávání výše provize je v rozporu s obsahem správního spisu (především samotné smlouvy o zprostředkování). Tato úvaha proto nemohla relevantním způsobem zpochybnit pravdivost předložených účetních dokladů.

[58] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že stěžovatelka účetními doklady týkajícími se obchodu se společností ELPIK, stejně jako účetními doklady týkajícími se obchodu se společností GEMO OLOMOUC prokázala přijetí plnění od společnosti ELPIK a tím unesla své prvotní důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 ZSDP. Naproti tomu správce daně provedenými důkazy neunesl své důkazní břemeno ohledně důvodnosti pochyb o pravdivosti předložených účetních dokladů ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP. Závěr krajského soudu i žalovaného, dle nichž stěžovatelka neprokázala existenci plnění ze strany společnosti ELPIK, je v rozporu s provedeným dokazováním, tedy s obsahem správního spisu.

[59] Kasační námitka je důvodná.

IV.B.3
Odměna za reklamní a marketingové služby zajištěné společností ODMENA-plus

[60] V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že stěžovatelka zaúčtovala v příslušném zdaňovacím období do nákladů částku ve výši 3.750.000 Kč na základě 9 faktur vystavených společností ODMENA-plus jako odměnu za provedení prezentace stěžovatelky na akcích AIR-SHOW ve Strakonicích, Jindřichově Hradci, Českých Budějovicích (Hosíně), Soběslavi, Znojmě, Kunovicích a Otrokovicích, na akci Hurá do Krumlova 2006 a na celostátním finále Porta 2006. Odměna za prezentaci na jedné akci AIR SHOW činila 450.000 Kč, odměna za prezentaci na akci Hurá do Krumlova 2006 a na celostátním finále Porta 2006 pak 300.000 Kč za jednu akci. Stěžovatelka doložila k části z uvedených akcí smlouvu o reklamní spolupráci na leteckém dni uzavřenou dne 15. 1. 2006 se společností ODMENA-plus. Společnost ODMENA-plus se touto smlouvou zavázala provést reklamu a propagaci stěžovatelky na akcích AIR-SHOW na letišti

ve Strakonicích, Jindřichově Hradci, Hosíně a Soběslavi. Stěžovatelka měla být v rámci těchto akcí propagována jako reklamní partner umístěním loga stěžovatelky v prostoru akce (podél přistávací dráhy, na stojánce letadel, v prostoru VIP) a na tiskovinách (plakát B2, vstupenky, leták A6), zajištěním prezentace stěžovatelky v prostoru VIP formou loga a materiálů dodaných klientem. Stěžovatelka měla nárok na vstupenky dle dohody a VIP pozvánky v max. počtu 10 ks na každý den. Odměna za tyto služby byla sjednána ve výši 1.800.000 Kč bez DPH. K ostatním akcím byla se společností ODMENA-plus uzavřena jen ústní smlouva (viz protokol o místním šetření u stěžovatelky ze dne 18. 4. 2007).

[61] Stěžovatelka předložila správci daně všechny faktury vystavené společností ODMENA-plus, které zahrnula do svého účetnictví a uplatnila je jako daňově účinný náklad. Předložila též písemnou smlouvu se společností ODMENA-plus na část plnění následně vyfakturovaného touto společností. Ze zprávy o daňové kontrole se podává, že správce daně zpochybnil správnost a průkaznost předložených účetních dokladů zjištěním, že a) totožné smlouvy s ostatními subjekty uzavírala společnost 1. ck production, která též nechala vytisknout plakáty a vstupenky na předmětné akce, b) ostatní subjekty zaplatily za totožný rozsah poskytnutých propagačních služeb podstatně nižší částky. Správce daně proto vyzval stěžovatelku, aby prokázala, že jí byly služby skutečně poskytnuty společností ODMENA-plus a dále že byly poskytnuty v takovém rozsahu, který opodstatňuje sjednání ceny, jež je v porovnání s ostatními subjekty znatelně vyšší. Jelikož ani jedno stěžovatelka neprokázala, nejedná se dle správce daně o daňově uznatelný náklad. Žalovaný ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že se stěžovatelce nepodařilo prokázat rozsah služeb, které jí byly poskytnuty, ani *kým* byly tyto služby poskytnuty (s. 16 rozhodnutí, třetí odstavec, zvýraznění přidal NSS). Obdobně krajský soud v rozsudku uvedl, že „*žalobce* [tedy stěžovatelka – pozn. NSS] *neprokázal faktické provedení služeb tak, jak deklaroval a za cenu, kterou uplatnil do daňových nákladů*“ (bod 27). Skutečnost, že byla ve prospěch stěžovatelky na uvedených akci provedena reklamní a propagační činnost, zpochybněna nebyla.

[62] Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že správce daně neuznal prokazatelně poskytnuté služby z důvodů neúměrně vysoké ceny (*zvýraznila stěžovatelka*). Stěžovatelka navrhla provedení výslechu svědků, kteří měli prokázat, že stěžovatelce byly poskytnuty reklamní služby ve větším rozsahu než ostatním subjektům finančně podporujícím uvedené akce. Tyto důkazy však nebyly provedeny. Žalovaný prý konstatoval, že reklamní služby sice byly poskytnuty, avšak z důvodu přehnané ceny je *en bloc* neuznal. Takovýto postup je však nezákonný. V úvahu by snad přicházel jen institut zneužití práva, k tomu však správce daně žádné dokazování nevedl.

[63] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že právě uvedená námitka se zcela míjí s podstatou rozhodnutí správce daně a žalovaného. Oba totiž v prvé řadě zpochybňují samotnou skutečnost poskytnutí reklamních služeb ze strany společnosti ODMENA-plus. Jako *další* důvod pak použili dle nich naprosto nereálnou cenu za reklamní služby, kterou tvrdí stěžovatelka (viz bod [61] shora). Tohoto druhého důvodu se pak dotýká též problém stěžovatelkou navržených a žalovaným neprovedených důkazů, které měly osvědčit rozsah akcí a rozsah prezentace stěžovatelky na těchto akcích. Stěžovatelka míří ve své stručné kasační stížnosti jen na druhý důvod, tedy na výši ceny, kterou údajně měla společnosti ODMENA-plus platit. Nezpochybňuje však vůbec závěry žalovaného a krajského soudu,

podle nichž neprokázala poskytnutí služeb společností ODMENA-plus. Naopak, vychází z naprosto chybné teze, že tato otázka je v řízení nesporná. V takovémto případě však Nejvyšší správní soud není oprávněn se sám z vlastní iniciativy touto prvou otázkou zabývat. Posouzení problému výše ceny za situace, kdy není jasné, komu měla být tato údajná cena placena, by pak již bylo povýtce akademickou úvahou.

[64] Námitka je nedůvodná.

V.
Závěr a náklady řízení

[65] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná (viz bod [58]shora), a proto zrušil rozsudek krajského soudu (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). Již krajský soud měl v řízení o žalobě zrušit rozhodnutí žalovaného pro vady řízení, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí, a proto, že některé závěry žalovaného jsou v rozporu s obsahem spisu. Nejvyšší správní soud tedy na základě § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému.

[66] Pokud Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí krajského soudu a současně i rozhodnutí žalovaného, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 As 61/2008 – 98).

[67] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Řízení o žalobě skončilo neúspěchem žalovaného, který tak nemá právo na náhradu nákladů řízení. Naopak úspěšná stěžovatelka právo na náhradu nákladů řízení má. Náklady řízení v tomto případě tvoří soudní poplatky, odměna zástupce a jeho hotové výdaje (§ 57 odst. 1 s. ř. s.).

[68] V řízení před krajským soudem byla stěžovatelka zastoupena advokátem JUDr. Eugenem Zálišem, jehož odměna se stanoví dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif, dále též jen „AT“). Sazba za jeden úkon právní služby činí dle § 7 ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu 2.100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč za jeden úkon právní služby. Stěžovatelce vznikly v řízení před krajským soudem tyto náklady:

Soudní poplatek	2.000 Kč
Převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) AT]	2.100 Kč + 300 Kč
Sepis žaloby [§ 11 odst. 1 písm. d) AT]	2.100 Kč + 300 Kč
Celkem	6.800 Kč

[69] V řízení před Nejvyšším správním soudem byla stěžovatelka zastoupena jiným advokátem (JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským). Úkon právní služby poskytnutý JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, nelze považovat za účelně vynaložený náklad. Stěžovatelka byla zastoupena advokátem již v řízení před krajským soudem (úkon převzetí a přípravy zastoupení JUDr. Zálišem byl soudem uznán) a ze spisu se nepodávají žádné objektivní důvody opodstatňující změnu zastoupení. Bylo by vůči žalovanému nespravedlivé, aby soud do výše náhrady nákladů řízení započetl i úkon právní služby, který nebyl objektivně nezbytný. Tytéž závěry je třeba vztáhnout i na další úkon právní služby poskytnutý v řízení o kasační stížnosti, a to doplnění kasační stížnosti na výzvu soudu. Zástupce stěžovatelky totiž podal nejprve pouze blanketní kasační stížnost, kterou posléze na výzvu soudu doplnil o její důvody. Úkon spočívající v podání kasační stížnosti byl soudem uznán, avšak vzhledem k tomu, že kasační stížnost by měla být již při svém podání perfektní, nelze následné odstraňování jejích vad kvalifikovat jako další úkon právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, který by měl soud při vyčíslení náhrady nákladů řízení zohlednit. Stěžovatelce tak v řízení o kasační stížnosti vznikly pouze tyto náklady řízení:

Soudní poplatek	5.000 Kč
Sepis kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) AT]	2.100 Kč + 300 Kč
Celkem	7.400 Kč

[70] Celková výše nákladů řízení stěžovatelky tak činí 14.200 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen uhradit stěžovatelce do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. srpna 2012

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu