



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Jana Jiráska, Ph.D. v právní věci

žalobce: **VarioMedical, a.s.**
sídlem Mlýnská 326/13, Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29.6.2018, č.j. 30006/18/5200-11431-706871,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 29.6.2018, č.j. 30006/18/5200-11431-706871, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil níže uvedená rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“):

- dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2011 do 31.12.2011 ze dne 27.6.2017, č.j. 3262098/17/3001-51522-705182, kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z příjmů právnických osob v částce 116 660 Kč a dále dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob v částce 248 551 Kč, a současně vznikla žalobci zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně a podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu ve výši 1 % z částky doměřené daňové ztráty, tj. v celkové výši 25 817 Kč;

- dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2012 do 31.12.2012 ze dne 28.6.2017,

č.j. 3263672/17/3001-51522-705182, kterým byla žalobci podle zákona o daních z příjmů a podle

§ 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena daň z příjmů právnických osob v částce 381 140 Kč a dále dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob v částce 585 582 Kč,

a současně vznikla žalobci zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně a podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu ve výši 1 % z částky doměřené daňové ztráty, tj. v celkové výši 82 083 Kč;

- dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2013 do 31.12.2013 ze dne 28.6.2017, č.j. 3263810/17/3001-51522-705182, kterým byla žalobci podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 508 820 Kč a současně vznikla žalobci zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. ve výši 101 764 Kč.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že jeho odvolací námítka týkající se pochybení správce daně při hodnocení důkazů, porušení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a nerespektování § 92 odst. 2 daňového řádu, žalovaný bez podrobnějšího zdůvodnění a vysvětlení správní úvahy zamítl jako neopodstatněné. Podle žalobce byl postup správních orgánů neodůvodněný, nestandardní, účelový, s cílem poškodit žalobce. Svědci v daňovém řízení dostatečně a srozumitelně popsali fungování spolupráce mezi žalobcem a jeho smluvním partnerem FIRST MEDICAL INVEST, LtD. (dále jen „FIRST MEDICAL INVEST“), kterého v České republice zastupoval Mgr. M. V. Nelze souhlasit se žalovaným, že žalobce neprokázal ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že skutečně přijal služby od společnosti FIRST MEDICAL INVEST, a že podrobně nespecifikoval náplň poskytovaných služeb.
3. Žalobce dále uvádí, že kromě výpovědi JUDr. T. K. a Ing. R. H. předložil jako důkaz písemné vyjádření statutárního zástupce společnosti FIRST MEDICAL INVEST, paní Ch. C. van den B., které jasně osvědčuje výpovědi svědků. Podle žalobce správce daně v rozporu se zásadou součinnosti odmítl vyslechnout jako svědka Ch. C. van den B.; až po

jejím výsledku mohly správní orgány hodnotit, zda vůbec a jakou výpovědní hodnotu o skutečnostech rozhodných pro daňové řízení, tento důkaz měl mít. Uvedená osoba mohla poskytnout relevantní informace tvořící součást know-how této společnosti, které by ozřejmily podstatu (předmět a obsah) činností vykonávaných FIRST MEDICAL INVEST a kterými žalobce nedisponoval, a proto je ani nemohl doložit. Žalobci tak nebyla dána možnost splnit jeho důkazní povinnost a správce daně trval na prokázání skutečnosti, kterou žalobce nemohl objektivně sám doložit. Správní orgány se s vyjádřením Ch. C. van den B. ani dostatečně nevypořádaly.

4. Podle žalobce se v praxi Mgr. M. V. nepodařilo zprostředkovat obchod ve všech správcem daně oslovených zdravotnických zařízeních; ta, ve kterých FIRST MEDICAL INVEST, resp. Mgr. M. V., pro žalobce skutečně zprostředkovala obchodní příležitost, jsou zdokumentována v žalobcem předložených písemnostech. Pokud správce daně oslovil i zdravotnická zařízení, do kterých žalobce ve skutečnosti zboží nedodával, nelze odpovědi zdravotnických zařízení považovat za směrodatný a hodnověrný důkaz. Nadto jednotlivá zdravotnická zařízení byla oslovena až po pěti letech, kdy je nutné zohlednit mj. personální změny v nich. Pokud tedy správní orgány k odpovědím jednotlivých zdravotnických zařízení přihlížely, jednaly v neprospěch žalobce, a tím jej poškodily. Nadto ten, kdo se za dané zdravotnické zařízení vyjádřil, nemusel být zrovna osobou, se kterou FIRST MEDICAL INVEST komunikovala, a o těchto osobách se žalobce neměl odkud dozvědět.
5. Pro žalobce bylo podstatné, že ve smyslu smlouvy o zprostředkování došlo k realizaci obchodů a přijetí plateb. Informace tohoto typu (kontakty na jednotlivé osoby v nemocnicích), stejně jako týkající se správy pohledávek, byly součástí obchodního tajemství společnosti FIRST MEDICAL INVEST resp. Mgr. M. V., proto správní orgány nesprávně žádaly od žalobce, aby je prokázal; žalobce tak z objektivních důvodů učinit nemohl.
6. Podle žalobce zdravotnická zařízení sice mohla komunikovat i přímo se zástupci výrobců Johnson&Johnson a DePuy, se zástupcem žalobce Mgr. M. D. S., regionální manažerkou, a MUDr. P. K., statutárním zástupcem žalobce; to však nevyvrací fakt, že FIRST MEDICAL INVEST v těchto zařízeních obchodní příležitost pro žalobce zprostředkovala, resp. že se jednalo o komunikaci po započetí obchodní spolupráce. Podle žalobce písemnými dotazy jednotlivým zdravotnickým zařízením správce daně odňal žalobci možnost klást dotázaným osobám otázky, čímž mu znemožnil se k tomuto důkazu vyjádřit. Vyjádření jednotlivých zdravotnických zařízení tak i z tohoto důvodu nelze použít jako důkaz.
7. Žalovaný nevyhodnotil všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Pokud žalovaný dovodil, že žalobci nebylo známo, u kterých nemocnic měla FIRST MEDICAL INVEST prostřednictvím Mgr. M. V. navazovat a udržovat spolupráci, tak žádný ze svědků v daňovém řízení nikdy netvrdil, že žalobci jako daňovému subjektu nebylo známo, u kterých nemocnic a jakým způsobem měla spolupráce mezi FIRST MEDICAL INVEST a žalobcem probíhat.
8. Svoji argumentaci žalobce rozhojnil v podané replice.

9. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí i jemu předcházející prvostupňová rozhodnutí, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

10. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
11. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

12. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
13. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
14. V posuzované věci je sporné, zda žalobce prokázal, že přijal služby od společnosti FIRST MEDICAL INVEST, a zda tvrzené náklady na tyto služby byly náklady ve smyslu 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný a správce daně dospěli k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal, že tyto náklady vynaložil ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobce je naopak toho názoru, že v daňovém řízení prokázal, že zprostředkovatel FIRST MEDICAL INVEST pro něj skutečně vyvíjel zprostředkovatelskou činnost, tj. že konal způsobem, který objektivně sloužil k zajištění příležitostí k uzavření smluv se třetími osobami, což podle žalobce také prokazují svědecké výpovědi a písemné vyjádření statutárního zástupce FIRST MEDICAL INVEST.
15. Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.
16. Podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.
17. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
18. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k

prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

19. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
20. Dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznamena, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokáže-li správce daně v tomto smyslu takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno a to se přeneso opět na daňový subjekt (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.10.2014, č.j. 9 Afs 48/2013-32).
21. Zároveň platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Správci daně zároveň žádná pravidla nestanoví důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků, přičemž závěry dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky a úvaha správce daně musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřena. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně musí tedy daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Pokud se i přesto skutečnosti tvrzené daňovým subjektem neprokáží, znamená to, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno.
22. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním. V této souvislosti zdejší soud odkazuje například na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12.4.2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72, podle nějž „...pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo...“ (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.4.2008, č.j. 7 Afs 18/2008-48, či ze dne 26.10.2007, č.j. 8 Afs 106/2006-58).
23. V posuzovaném případě správce daně kontrolou nákladů v účetnictví žalobce za jednotlivá kontrolovaná období zjistil, že žalobce zahrnul do daňově účinných nákladů náklady zaúčtované jako provize, zprostředkování a spolupráce, a to ve výši 863 345,40 Kč za rok 2011, ve výši 2 592 304,57 Kč za rok 2012 a ve výši 2 678 247,01 Kč za rok 2013.

24. Na základě výzvy správce daně k prokázání skutečností ze dne 22.6.2015, č.j. 2859067/15/3008-60562-700505, žalobce doložil mj. smlouvu nadepsanou jako „ZMLUVA O SPOLUPRÁCI A MANDÁTE“ ze dne 1.7.2011, uzavřenou se společností FIRST MEDICAL INVEST, a dodatky k této smlouvě ze dne 20.7.2011 a dne 1.1.2012, a to v anglickém a slovenském jazyce (dále jen „smlouva o spolupráci“).
25. V uvedené smlouvě, kterou za žalobce podepsal MUDr. P. K. a za FIRST MEDICAL INVEST Ms. Ch. C. van den B., se FIRST MEDICAL INVEST jako mandatář zavázala vykonávat pro žalobce jako mandanta jeho jménem a na jeho účet úkony a kroky při všech úkonech souvisejících s obchodním zastoupením a se správou a realizací likvidace pohledávek vůči subjektům uvedeným ve smlouvě a jejích dodatcích; jednalo se celkem o 22 nemocnic a zdravotnických zařízení. Dále se FIRST MEDICAL INVEST ve smlouvě o spolupráci zavázala poskytovat informace o praktických zkušenostech z oblasti obchodní činnosti, poskytovat poradenství v oblasti zadávání veřejných zakázek, tendrů a obchodních soutěží, podílet se (participovat) a napomáhat žalobci při zhotovení a zpracování podkladů potřebných pro zapojení se do obchodních veřejných soutěží a veřejných zakázek, vyhledávat obchodní příležitosti za účelem prodeje medicínských a diagnostických systémů a přístrojů, vyvíjet činnosti směřující k tomu, aby mandant uzavřel v rámci své, stejně tak v rámci společné obchodní činnosti, smlouvy na prodej medicínských diagnostických systémů a přístrojů, vykonávat propagační a prezentační činnost, provádět úkony podle potřeby a osobně dohodnutých požadavků, a konečně vykonávat pro mandanta analýzu a průzkum trhu, analýzu a hodnocení subjektů, které mají zájem o služby/zboží mandanta, a analýzu a vypracování postupů poskytnutí služby/zboží.
26. K výzvě správce daně k prokázání skutečností ze dne 16.2.2016, č.j. 586734/16/3008-60562-700505, ve které správce daně po žalobci požadoval doložit a prokázat oprávněnost uplatněných částek do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za jednotlivá zdaňovací období ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to doložením dokladů a písemností prokazujících mandatářem zrealizovanou činnost a mandatářem vystavených faktur dle čl. II bodu 3 smlouvy o spolupráci, žalobce uvedl, že FIRST MEDICAL INVEST zabezpečovala prostor pro obchodní spolupráci pro žalobce, který v roce 2011 v dané oblasti teprve začínal podnikat, dále tyto obchodní aktivity podporovala a zabezpečovala řádnou úhradu pohledávek; všechny tyto procesy si FIRST MEDICAL INVEST realizovala samostatně a velkou část svého know-how udržovala v tajnosti. FIRST MEDICAL INVEST dostala svým závazkům ze smlouvy o spolupráci, a měla tudíž nárok na odměnu ve smlouvě uvedenou. K tomu žalobce doložil faktury od dodavatele a listiny označené jako „Vyhodnotenie spolupráce v zmysle zmluvy o spolupráci a mandáte ze dňa 1.7.2011 a dodatku č. 1 a následných dodatkov“; jedná se o soupisy obsahující vybrané údaje z faktur vydaných žalobcem pro jeho odběratele. V soupisech ve formátu tabulek je vždy uveden odběratel, číslo faktury, částka fakturace, základ daně a DPH, data vystavení, splatnosti a úhrady faktury, uhrazená částka a výpočet odměny.
27. Správce daně při ústním jednání (protokol o ústním jednání ze dne 7.4.2016, č.j. 1596401/16/3008-60562-700505) vyzval zástupce žalobce ke konkretizaci činnosti prováděné společností FIRST MEDICAL INVEST týkající se zabezpečení prostoru pro

obchodní spolupráci, podpory obchodních aktivit a zabezpečení řádné úhrady dodávek. Žalobce k tomu navrhl svědeckou výpověď JUDr. T. K.

28. Jak uvedl správce daně v protokolu o ústním jednání ze dne 31.5.2016, č.j. 2664379/16/3008-60562-700505, dle údajů zapsaných v obchodním rejstříku byl JUDr. T. K. od 29.2.2012 do 24.9.2013 jednatelem žalobce, dne 24.9.2013 byla v obchodním rejstříku obchodní firma žalobce nahrazena názvem a typem společnosti (VarioMedical a.s.) a stejného dne byl JUDr. T. K. zapsán jako člen představenstva žalobce, přičemž v obchodním rejstříku je zapsáno, že jménem společnosti je oprávněn jednat každý člen představenstva samostatně; JUDr. T. K. je tedy statutárním zástupcem žalobce a nejedná se o třetí osobu (svědka) ve smyslu § 22 odst. 1 daňového řádu.
29. JUDr. T. K. při ústním jednání dne 31.5.2016 uvedl, že v době uzavření smlouvy o spolupráci v roce 2011 působil ve společnosti Pharma group, která je mateřskou společností žalobce. FIRST MEDICAL INVEST zastupoval Mgr. M. V., spolupráce začala asi v roce 2011, jejím předmětem bylo vytváření obchodních příležitostí, zprostředkování dodávek zboží od společnosti Johnson&Johnson, FIRST MEDICAL INVEST měla žalobci pomoci proniknout na český trh. Mgr. M. V. znal z dřívější vzájemné spolupráce, ke kontaktu s Ms. Ch. C. van den B. došlo přes Mgr. M. V., který se s ní setkával každého půl roku v Praze, konkrétní detaily smlouvy zabezpečoval Mgr. M. V., který jej o všech jednáních informoval a zval jej na ně. K požadavku na předložení korespondence uvedl, že tam byly nějaké e-maily, ale je to již 5 let. Vše řešil s panem Mgr. M. V., poradenství spočívalo v doporučení, u které nemocnice mají vyvíjet aktivity. Mgr. M. V. např. sdělil, že když sníží cenu, mohou proniknout i s jiným zbožím, a začal a udržoval spolupráci s vybranými nemocnicemi, nesdělil však, jakým způsobem nemocnice vybíral; díky němu stoupal objem obchodu. Spolupráce se vyhodnocovala kvartálně, sumarizovaly se objemy obchodu, výsledky spolupráce z pohledu plateb, toto bylo kontrolováno se společností FIRST MEDICAL INVEST přes Mgr. M. V., případné nesrovnalosti se odstranily. Správa pohledávek znamenala informování o objemu dodaného zboží do konkrétního zařízení, informace poskytoval žalobce společnosti FIRST MEDICAL INVEST, následně se vyhodnocoval na čtvrtletní bázi objem přijatých plateb, konkrétní kroky vedené se správou pohledávek byly obchodním tajemstvím FIRST MEDICAL INVEST. Report o vyhodnocení spolupráce byl zpracován na ekonomickém oddělení žalobce, za jeho vyhotovení byl odpovědný Ing. R. H., report poté JUDr. T. K. konzultoval s Mgr. M. V., výsledkem byla vystavená faktura od FIRST MEDICAL INVEST, platby všech dodavatelských faktur realizoval Ing. R. H.
30. Správce daně následně vyzval k součinnosti jednotlivé subjekty, uvedené ve smlouvě o spolupráci resp. jejich dodatcích, k poskytnutí údajů zejména o tom, co bylo předmětem jejich spolupráce se žalobcem, kdo jednal za žalobce, pokud byl obchodní vztah se žalobcem navázán prostřednictvím třetí osoby (zprostředkovatele a mandátáře), o koho se jednalo a kdo tuto osobu zastupoval, či zda zprostředkovatel oslovil zdravotnické zařízení nebo pověřený pracovník tohoto zařízení oslovil zprostředkovatele.
31. Z odpovědí jednotlivých subjektů, které byly odběrateli žalobce, vyplývá, že k navázání jejich obchodní spolupráce se žalobcem došlo přímo na základě podnětu zástupců Johnson&Johnson a DePuy (výrobců), nebo zástupců žalobce Mgr. M. D. S. a MUDr. P.

K. Ostatní subjekty, které nebyly odběrateli žalobce, nezaznamenaly snahu třetí osoby navázat obchodní spolupráci se žalobcem ve věci dodávek zdravotnických prostředků.

32. Žalobce také navrhl vyslechnout Ing. R. H, který se podle žalobce měl v dotčeném období starat o agendu související se společností FIRST MEDICAL INVEST. Ing. R. H uvedl, že obchodní spolupráce nastala nebo vznikla v roce 2011, kdy měl žalobce zájem o vstup na trh s určitou částí produktového portfolia, jednalo se o totální endoprotézy kolenního a bedrového (kyčelního) kloubu a FIRST MEDICAL INVEST zprostředkovávala tento vstup na trh v České republice. Současně se jednalo o určité obchodní poradenství o strategii vstupu na trh a zabezpečení inkasa pohledávek, které následně vznikly. V rámci této spolupráce měl Ing. R. H. na starost sledovat objem uzavřených obchodů, dodávek zboží do vybraných zdravotnických zařízení, kvartálně postupoval JUDr. T. K. report o rozsahu spolupráce, které pohledávky nebo faktury byly v daném období uhrazeny obchodním partnerem, mimo to se dělala měsíční hlášení o rozsahu obchodních aktivit. Nebyl přítomen jednání žalobce a FIRST MEDICAL INVEST, s Ms. Ch. C. van den B. se nesetkal, nesetkal se ani jinak nekomunikoval s pracovníky FIRST MEDICAL INVEST, Mgr. M. V. zná z předcházejícího zaměstnání, ten zastupoval FIRST MEDICAL INVEST a vykonával činnosti popsané ve smlouvě o spolupráci, Mgr. M. V. informace o tom, kdy a které nemocnice navštívil, nebo kdy a jakým způsobem s jejich zástupci jednal, předával statutárním zástupcům žalobce. Ing. R. H. nevěděl, které nemocnice Mgr. M. V. navštívil, domnívá se, že se jedná o jeho know-how nebo o know-how FIRST MEDICAL INVEST (protokol o výsledku svědka ze dne 7.9.2016 č.j. 3822454/16/3008-60562-700505).
33. Dne 7.9.2016 se uskutečnilo další jednání se žalobcem (protokol o ústním jednání č.j. 3826019/16/3008-60562-700505), jehož se zúčastnil mj. MUDr. P. K., předseda představenstva žalobce, který uvedl, že smlouvu o spolupráci osobně podepsal, že tato byla přínosem pro dlouhodobý obchod v České republice, a že její ukončení znamenalo pro žalobce postupný pokles až zánik obchodu. Dále uvedl, že Mgr. M. V. tragicky zemřel a jeho výpověď není možná. Vzhledem k novým produktům, které mají a chtějí prodávat i do zařízení v České republice, nejsou schopni zabezpečit zprostředkovatelský nebo úvodní vstup do nemocnic s parametry odtajnění know-how jednotlivých subjektů jako poskytování lidí, osob, lékařů, sester, ředitelů, případně lidí mající vliv ve správních radách a dozorčích radách nemocnic; tyto údaje považují zprostředkovatelské společnosti za svoje know-how.
34. Písemností ze dne 13.12.2016, č.j. 4688964/16/3008-60562-700505, správce daně seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, kdy podle správce daně žalobce neprokázal přijetí služeb od FIRST MEDICAL INVEST. Žalobce s uvedeným stanoviskem správce daně nesouhlasil, navrhl výslech Mgr. M. D. S. a vyrozuměl správce daně o tom, že požádal o vyjádření společnost FIRST MEDICAL INVEST.
35. Mgr. M. D. S. vyslechl dožádaný správce daně, Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště v Praze – Modřanech (odpověď ze dne 21.4.2017, č.j. 3555217/17/2012-60561-105213, na dožádání správce daně ze dne 1.3.2017, č.j. 753346/17/3008-60562-700505, jejíž přílohou je protokol o výsledku svědka ze dne 20.4.2017, č.j. 3497521/17/2012-60562-111094). Mgr. M. D. S. uvedla, že pro žalobce v roce 2011 až 2013 pracovala jako regionální manažer, měla na starosti obchod s klíčovými zákazníky, její činností byl prodej

nadstandardních produktů (ortopedického segmentu, endoprotetického segmentu, později vrtaček Madrimet), komunikace se zákazníky, zajištění dodávek produktů koncovému zákazníkovi a kontrola dodání produktů. Věděla, že spolupráce s FIRST MEDICAL INVEST probíhala, ale primárně byla odpovědná za kontakt se zákazníky, kontakty s třetími subjekty byly mimo její kompetenci i zájem. Mgr. M. V. zná, potkala jej, ale nepamatuje si v jaké souvislosti, nebyl podstatný pro její práci, uvedla, že netuší, jaké byly jeho pracovní aktivity pro žalobce.

36. Žalobce dále dne 25.5.2017 doložil vyjádření Ms. Ch. C. van den B., a to v anglickém jazyce včetně úředního předkladu; Ms. Ch. C. van den B. podle žalobce byla v době spolupráce žalobce s FIRST MEDICAL INVEST statutárním zástupcem této společnosti. Uvedená písemnost obsahuje prohlášení, že Mgr. M. V. zastupoval společnost FIRST MEDICAL INVEST v České republice jako její zmocněnec, byl v pravidelném kontaktu s Ch. C. Van den B. a každé čtvrtletí hodnotili a posuzovali uplynulou i budoucí spolupráci, každého půl roku pořádali osobní schůzky v Praze se zástupci FIRST MEDICAL INVEST z jednotlivých zemí. Mgr. M. V. v České republice osobně navštěvoval jednotlivá zdravotnická zařízení a ve svých čtvrtletních zprávách reportoval své aktivity, jeho aktivita vedla k realizaci dodávek do zdravotnických zařízení, které vzájemně posuzovali. Kvůli krátké době spolupráce plně nerealizovali vše, dodávali pouze do některých zdravotnických zařízení, přestože oslovili všechna; upozorňovali žalobce, že pro plánovaný rozběh je potřeba delší časové období, žalobce to nicméně nebral v úvahu a ukončil spolupráci bez udání důvodů. Uvedla, že nebude uvádět další vyjádření k podrobnému způsobu uzavírání mandátní činnosti a spolupráce, neboť se jedná o know-how společnosti, které klientům neposkytují.
37. Správce daně po takto doplněném dokazování uzavřel, že žalobce neprokázal ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů přijetí služeb od FIRST MEDICAL INVEST (zpráva o daňové kontrole ze dne 13.6.2017, č.j. 3113702/17/3008-60562-700505). Žalovaný v napadeném rozhodnutí závěry správce daně potvrdil.
38. Pokud žalobce namítá, že žalovaný zamítl žalobcovy odvolací námitky jako neopodstatněné, a to bez podrobnějšího zdůvodnění a vysvětlení správní úvahy, tak k tomu zdejší soud uvádí, že žalobce tuto námitku žádným způsobem nekonkretizuje. Podle zdejšího soudu napadené rozhodnutí nevykazuje žalobcem tvrzené vady, neboť obsahuje skutkovou argumentaci i hodnotící úvahy, na základě kterých žalovaný rozhodoval. Z napadeného rozhodnutí je zjevné, z jakého skutkového stavu žalovaný vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné okolnosti a jak je následně právně posoudil.
39. Pokud jde o uplatňování nákladů týkajících se zprostředkovatelských služeb, tak jak uvedl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 28.6.2007, č.j. 2 Afs 192/2006-122, na který odkázal také žalovaný v napadeném rozhodnutí, „...Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo.“ (Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72,

dostupný na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že unést důkazní břemeno týkající se smluv o zprostředkování může být pro daňový subjekt značně obtížné, ale rozhodně není nemožné. Daňový subjekt by si měl být svého důkazního břemene vědom již v době, kdy ke zprostředkování dochází, a cíleně shromažďovat důkazy, že ke zprostředkování skutečně došlo. Především tedy je nutné, aby zájemce prokázal, že zprostředkovatel v jeho zájmu ve vztahu ke třetím osobám vůbec jednal (a to ať již ve vztahu přímo k nim či ve vztahu k osobám, o nichž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že na tyto třetí osoby budou působit ve prospěch zájemce). Vzhledem k velmi různorodým způsobům jednání, které zde připadají v úvahu, bude na zájemci, aby si zajistil přiměřené záznamy (příp. svědectví) o jednání zprostředkovatele; typicky jimi budou záznamy či zprávy zprostředkovatele o provedených jednáních s konkrétními osobami či záznamy o tom, kterým konkrétním osobám či na jaká konkrétní místa (např. těm útvarem oslovovaných právnických osob, které měly na starosti nákup a prodej komodit) byly zasílány podklady s údaji o zájemcem nabízených službách či zboží a co bylo jejich obsahem. Důležitá v této souvislosti bude identifikace, s kým a kdy bylo jednáno či komu (kam) a jaké materiály byly zasílány, neboť z této informace bude lze posoudit, zda zprostředkovatel vyvíjel svoji aktivitu ve vztahu k osobám, o nichž se mohl rozumně domnívat, že mohly rozhodovat či (ať již přímo nebo zprostředkovaně) působit na rozhodnutí oprávněné osoby v tom směru, aby zájemce získal příležitost k uzavření smlouvy, a zda tato aktivita byla svojí povahou, rozsahem, obsahem a náklady na ni vynaloženými přiměřená cíli, který jí měl být dosažen. Je však nutné zdůraznit, že takto předložené důkazy musí mít konkrétní vazbu na určité zprostředkované obchody, ne sloužit jako modelový příklad, jak by v dané situaci ke zprostředkování dojít mohlo. Na těchto závěrech Nejvyšší správní soud setrval kupříkladu i ve svém rozsudku ze dne 31.10.2018, č.j. 2 Afs 71/2017-28.

40. V projednávané věci není spornou skutečnost, že žalobce uzavřel a realizoval obchodní vztahy s některými svými odběrateli; jak uvádí i žalovaný na straně 13 napadeného rozhodnutí, správce daně resp. žalovaný neměli a nemají pochybnosti o realizaci obchodních vztahů mezi žalobcem a jeho odběrateli – zdravotnickými zařízeními. Sporné však je zapojení společnosti FIRST MEDICAL INVEST resp. Mgr. M. V. do obchodních vztahů mezi žalobcem a jeho odběrateli.
41. Podle zdejšího soudu nelze přisvědčit žalobci, že svědecké výpovědi (žalobce odkazuje na „výpověď“ JUDr. T. K., dále svědeckou výpověď Ing. R. H. a Mgr. M. D. S.) v kontextu s písemným vyjádřením Ms. Ch. C. van den B. z FIRST MEDICAL INVEST a dalšími žalobcem doloženými důkazy (smlouva o spolupráci, jednotlivé faktury a reporty) prokazují skutečné vynaložení nákladů a jejich význam pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
42. Podle zdejšího soudu není podstatné pouze to, zda žalobce realizoval platby společnosti FIRST MEDICAL INVEST, neboť samotná úhrada plateb není důvodem pro uznání deklarovaných nákladů jako daňově uznatelných. Podstatné je to, za co konkrétně tyto platby měly být vynaloženy a jestli tyto platby lze považovat za náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Klíčové tak v projednávané věci je, jakou činnost (služby) pro žalobce FIRST MEDICAL INVEST prostřednictvím Mgr. M. V. vykonala. Ze smlouvy o spolupráci i z vyjádření statutárního zástupce žalobce JUDr. T. K. a výpovědi Ing. R. H. přitom plyne, že FIRST MEDICAL INVEST prostřednictvím Mgr. M. V. měla pro žalobce vykonávat mj. činnost související se zprostředkováním obchodů,

vyhledávat obchodní příležitosti a zprostředkovávat dodávky zboží zajišťované žalobcem zdravotnickým zařízením.

43. Pokud žalobce argumentuje tak, že se neměl odkud dozvědět o osobách, se kterými Mgr. M. V. komunikoval, že pro žalobce bylo podstatné, že ve smyslu smlouvy o spolupráci došlo k realizaci obchodů a přijetí plateb, a že kontakty na jednotlivé osoby v nemocnicích byly obchodním tajemstvím FIRST MEDICAL INVEST, tak k tomu zdejší soud uvádí, že je na žalobci, aby si zajistil, jakým způsobem činnost zprostředkovatele prokáže, pakliže jemu vyplacené finanční prostředky uplatňuje jako daňově účinné výdaje. Odkazem na obchodní tajemství zprostředkovatele nelze ospravedlnit situaci, kdy žalobce uplatňující daňově účinné náklady nedisponuje ničím, čím by prokázal, že pro něj zprostředkovatel v souvislosti se zprostředkovatelskou činností čehokoliv, za co mu měl žalobce platit, vykonal. Žalobce nadto nejen, že neuvedl, se kterými osobami měl Mgr. M. V. jednat, ale ani ničím neprokázal, že vůbec Mgr. M. V. něco v souvislosti se zprostředkováním obchodních kontaktů a obchodních případů pro žalobce činil. Žalobce tak nedisponoval kupříkladu jakýmkoliv záznamy či zprávami o jednáních zprostředkovatele s osobami, o nichž se mohl rozumně domnívat, že mohly rozhodovat či působit na rozhodnutí oprávněné osoby tak, aby žalobce získal příležitost k uzavření smlouvy; přitom i bez ohledu na to, kdo byl takovou konkrétní osobou, se kterou měl Mgr. M. V. jednat, žalobce nedisponoval ničím, z čeho by plynulo, že Mgr. M. V. vůbec s kýmkoliv takto jednal. Žalobce nedisponoval ani kupříkladu záznamy o tom, že zprostředkovatel komukoliv zasílal podklady s údaji o žalobcem nabízených službách nebo zbožím a co bylo jejich obsahem, nijak neprokázal ani to, kdy takto zprostředkovatel jednal či co konkrétně zasílal. Žalobce ani ničím neprokázal, že by v důsledku činnosti Mgr. M. V. mělo dojít k vytvoření obchodních příležitostí a uzavírání obchodů, nebo že by dokonce v důsledku činnosti Mgr. M. V. stoupal objem obchodů žalobce, jak uvedl při jednání dne 31.5.2016 JUDr. T. K.
44. Vyjádření JUDr. T. K. a svědecké výpovědi Ing. R. H. i Mgr. M. D. S., podrobně vyhodnotil správce daně ve zprávě o daňové kontrole (především str. 22 až 28 a 30 až 31, str. 50 až 56 a 58 až 59, str. 78 až 85 zprávy o daňové kontrole, str. 10 až 11 napadeného rozhodnutí). Pokud jde konkrétně o vyjádření statutárního zástupce žalobce JUDr. T. K. (tedy nikoliv svědeckou výpověď, jak již zdůvodnil správce daně v protokolu o ústním jednání ze dne 31.5.2016, č.j. 2664379/16/3008-60562-700505), ten uvedl, že předmětem spolupráce žalobce a FIRST MEDICAL INVEST bylo vytváření obchodních příležitostí či zprostředkování dodávek zboží nakoupených od společnosti Johnson&Johnson, že FIRST MEDICAL INVEST měla prostřednictvím Mgr. M. V. vykonávat navazování a udržení spolupráce s vybranými nemocnicemi a že díky němu stoupal objem obchodu. JUDr. T. K. neuvedl, u kterých nemocnic a jakým způsobem tato činnost FIRST MEDICAL INVEST pro žalobce měla probíhat, toliko sdělil, že šlo o doporučení, u které nemocnice má žalobce vyvinout aktivitu.
45. Pokud jde o Ing. R. H., ten popsal spolupráci s FIRST MEDICAL INVEST tak, že se jednalo o zprostředkování vstupu žalobce na trh s totálními endoprotézami v České republice a dále o obchodní poradenství o strategie vstupu na trh a zabezpečení inkasa pohledávek. Z jeho výpovědi však nevyplývalo nic, z čeho by bylo možné dovozovat konkrétní předmět a obsah činností poskytnutých žalobci ze strany FIRST MEDICAL

INVEST. Ing. R. H. se neúčastnil žádných jednání zástupců žalobce a FIRST MEDICAL INVEST, nesetkal se a ani jinak nekomunikoval s jejími pracovníky, neměl bližší informace o činnosti Mgr. M. V. pro žalobce. Ing. R. H. sledoval objem uzavřených obchodů, dodávek do vybraných zdravotnických zařízení, a zpracovával přehledy o tom, které pohledávky nebo faktury byly v daném období uhrazeny.

46. Pokud jde o výpověď Mgr. M. D. S., ta uvedla pouze to, že žalobce spolupracoval s FIRST MEDICAL INVEST a že v rámci této spolupráce figuroval i Mgr. M. V., kterého asi potkala, kontakt se třetími subjekty byl mimo její kompetenci a zájem a dále že nevěděla, jaké byly pracovní aktivity Mgr. M. V. pro žalobce, Mgr. M. V. nebyl podstatný pro její práci.
47. Podle zdejšího soudu tedy z vyjádření statutárního zástupce žalobce JUDr. T. K., a ze svědecké výpovědi Ing. R. H. a Mgr. M. D. S., plyne pouze to, že spolupráce žalobce s FIRST MEDICAL INVEST probíhala a že na této spolupráci měl participovat Mgr. M. V., resp. že se jednalo o vytváření obchodních příležitostí či zprostředkování dodávek zboží, navazování a udržení spolupráce s vybranými nemocnicemi a o doporučení, u které nemocnice má žalobce vyvinout aktivitu. Bližší informace o této činnosti však uvedené osoby nesdělily.
48. Pokud se dále jedná o vyjádření zástupkyně FIRST MEDICAL INVEST Ms. Ch. C. van den B., z něj vyplynulo pouze to, že Mgr. M. V. působil na území České republiky jako zmocněný zástupce dotčené společnosti, který zde navštěvoval jednotlivá zdravotnická zařízení a budoval zde aktivní obchodní vztahy, že jeho aktivita vedla k realizaci dodávek do zdravotnických zařízení a že ve svých čtvrtletních zprávách reportoval své aktivity. Z uvedeného vyjádření neplyne, jaké konkrétní obchodní příležitosti a obchodní případy a se kterými subjekty Mgr. M. V. vybudoval a k jakým dodávkám a do kterých zdravotnických zařízení jeho aktivita vedla, ani s kým konkrétně jednal.
49. K předmětnému vyjádření Ms. Ch. C. van den B. správní orgány s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedly, že jím určitá skutečnost může být pouze osvědčena, nikoliv prokázána, a že neprokazuje žalobcova tvrzení. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole také uvedl, že k tomuto prohlášení nebyl doložen žádný důkaz svědčící o tom, že by Mgr. M. V. vykonával na území České republiky činnost směřující ve prospěch žalobce a proto nelze toto vyjádření považovat za důkazní prostředek prokazující obchodní spolupráci žalobce s FIRST MEDICAL INVEST. Žalovaný k tomu také uvedl, že skutečnosti uvedené v tomto vyjádření jsou v rozporu se zjištěním správce daně na základě odpovědí jednotlivých zdravotnických zařízení. Zdejší soud tuto argumentaci považuje za dostatečnou a nesouhlasí se žalobcem, že by se správní orgány s předmětným vyjádřením dostatečným způsobem nevypořádaly.
50. Žalobce k tomu namítá, že uvedené vyjádření je dalším důkazem osvědčujícím výpovědi JUDr. T. K. a Ing. R. H.
51. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

52. Pokud jde o dokazování v daňovém řízení písemnými prohlášeními osob, pak pouze platí, že „čestné prohlášení“ je listinou, která není ze zákona nadána pravdivostí o tom, co je v ní uvedeno, což plyne z ustálené judikatury správních soudů; „*Tvrzení třetí osoby, zachycené v písemné formě bude bezesporu důkazním prostředkem, který musí být správcem daně vyhodnocen. Nicméně ani prohlášení třetí osoby nemůže zpravidla samo o sobě doložit výdaj v určité výši. Na druhou stranu ani první senát, ani žádný jiný senát Nejvyššího správního soudu...nikdy nejudikoval tak, že by správce daně mohl čestné prohlášení bez dalšího vymlčet. Jakkoliv musí správce daně přihlídnout ke všem skutečnostem, které v daňovém řízení vyjdou najevo, neznamená to, že jakékoliv skutečnosti či dokonce tvrzení musí následně zohlednit jako důkazy.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2014, č.j. 9 Afs 139/2013-30). Podle zdejšího soudu správce daně a žalovaný uvedenou listinu hodnotili (str. 28 až 30 a str. 56 až 57 zprávy o daňové kontrole, strana 11 napadeného rozhodnutí) a dospěli ke správnému závěru, že neprokazuje žalobcova tvrzení; toto vyjádření naopak podle zdejšího soudu zapadá do kontextu výše uvedených svědeckých výpovědí resp. vyjádření, neboť i z něho plyne pouze v obecnosti to, že spolupráce žalobce s FIRST MEDICAL INVEST prostřednictvím Mgr. M. V. měla údajně vést k realizaci dodávek do zdravotnických zařízení, nikoliv však již, kdy, s kým a jakým způsobem Mgr. M. V. konkrétně jednal a k jakým obchodům žalobce tato zprostředkovatelská činnost přispěla.
53. Namítal-li žalobce, že žalovaný byl povinen vyslechnout Ms. Ch. C. van den B., tak k tomu zdejší soud uvádí, že podle ustálené judikatury správních soudů správní orgán není vždy automaticky povinen vyhovět všem důkazním návrhům účastníků řízení, musí však přezkoumatelným způsobem vysvětlit, proč takovéto důkazy nebudou provedeny. Uvedené povinnosti žalovaný dostal, když na straně 17 napadeného rozhodnutí vysvětlil, proč by takový výslech byl nadbytečný, a to s ohledem na dostatečná skutková zjištění správce daně, zejména ta, z nichž plyne, že k navázání obchodní spolupráce mezi zdravotnickými zařízeními a žalobcem došlo přímo na základě podnětu zástupců Johnson&Johnson a DePuy (výrobců) nebo zástupců žalobce, jak plyne z informací, které poskytla jednotlivá zdravotnická zařízení.
54. Jestliže žalobce namítá, že Ms. Ch. C. van den B. jako statutární zástupce FIRST MEDICAL INVEST mohla poskytnout relevantní informace tvořící součást její know-how, které by ozřejmily podstatu (předmět a obsah) činností vykonávaných ze strany FIRST MEDICAL INVEST resp. Mgr. M. V. pro žalobce, kterými žalobce nedisponoval a proto je ani nemohl doložit, tak k tomu zdejší soud uvádí, že takto žalobce svůj důkazní návrh na výslech Ms. Ch. C. van den B. v odvolání proti prvostupňovým platebním výměrům neformuloval; žalobce konkrétně netvrdil, že by know-how resp. obchodní tajemství týkající se činnosti FIRST MEDICAL INVEST pro žalobce, které žalobce resp. svědci nemohli sdělit, neboť jeho obsah neznali, měla být v rámci navrhovaného výsledku sdělena a že by tak měla být prokázána dostatečně podrobně mj. zprostředkovatelská činnost, kterou žalobce podle závěrů správce daně nespecifikoval a neprokázal, tedy pro projednávanou věc podstatná skutečnost, s kým konkrétně a jak Mgr. M. V. jednal. Podle zdejšího soudu tedy nelze přisvědčit žalobcem namítanému porušení zásady součinnosti, jehož se měl žalovaný dopustit tím, že výslech Ms. Ch. C. van den B. neprovedl.
55. Pokud jde o vyjádření jednotlivých zdravotnických zařízení, žalobce namítá, že správce daně oslovil i zdravotnická zařízení, do kterých žalobce žádné zboží nedodával, a že

zdravotnická zařízení správce daně oslovil až po cca 5 letech, kdy podle žalobce osoba odpovídající na dotaz správce daně nemusela být zrovna tou osobou, se kterou Mgr. M. V. komunikoval. Dále žalobce vytýká správci daně, že dotazy zasílal bez součinnosti se zprostředkovatelem, a že mu byla s ohledem na písemnou formu dotazů odňata možnost klást dotazovaným osobám otázky a že neměl možnost se k tomuto důkazu vyjádřit.

56. Zdejší soud s těmito námitkami nesouhlasí, neboť správce daně si od zdravotnických zařízení vyžádal poskytnutí údajů postupem souladným s daňovým řádem, konkrétně s § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu, podle něhož mají povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně osoby, které poskytují plnění, které je předmětem daně.
57. Jak již zdejší soud výše uvedl, informaci o tom, zda byly či nebyly obchodními partnery žalobce a zda s ním navázaly obchodní vztah na základě jednání třetí osoby, správce daně zaslal konkrétně těm zdravotnickým zařízením, která byla uvedena ve smlouvě o spolupráci a jejích dodatcích. Žádná z odpovědí přitom neobsahovala informaci o tom, že by se v případě obchodní spolupráce zdravotnického zařízení se žalobcem na této podílela jako třetí osoba FIRST MEDICAL INVEST, resp. Mgr. M. V. Zdravotnická zařízení, která uvedla, že byla odběrateli žalobce, současně uvedla, že k navázání jejich spolupráce se žalobcem došlo přímo na základě podnětu zástupců výrobců nebo zástupců žalobce. Jak upozornil již správce daně, Nemocnice u sv. Anny v Brně poté neuvedla, jakým způsobem došlo k navázání obchodní spolupráce se žalobcem, Nemocnice sv. Zdislavy ve Velkém Meziříčí poté uvedla, že jí není známo, že by k navázání obchodní spolupráce došlo prostřednictvím třetí osoby. Nemocnice, které nebyly odběrateli žalobce, nezaznamenaly snahu třetí osoby navázat obchodní spolupráci se žalobcem při dodávkách ortopedických implantátů. Žádné zdravotnické zařízení ani neuvedlo, že by Mgr. M. V. vykonával osobně návštěvy v jejich zařízeních v rámci budování obchodních vztahů, jak bylo uvedeno ve vyjádření Ms. Ch. C. van den B.
58. Podle zdejšího soudu správce daně nijak nepochybil tím, že oslovil všechny subjekty uvedené ve smlouvě o spolupráci a jejích dodatcích, neboť podle smlouvy o spolupráci se měla činnost FIRST MEDICAL INVEST jako mandátáře týkat mj. právě těchto subjektů. Správní orgány nekladly k tíži žalobce to, že by žalobce některým takto osloveným subjektům nedodával zboží, když dodávání zboží podle zdejšího soudu nebylo podmínkou spolupráce FIRST MEDICAL INVEST se žalobcem ani podmínkou pro nárok FIRST MEDICAL INVEST na odměnu; ostatně ze smlouvy o spolupráci plyne, že odměna mandátáře není stanovena pouze procentuálně z celkového objemu uhrazených faktur, nýbrž i měsíční paušální odměnou.
59. Skutečnost, že správce daně zdravotnická zařízení oslovil až po asi 5 letech od uskutečnění deklarovaných obchodních případů, a kdy v nich proto opravdu mohlo dojít k personálním změnám, jak namítá žalobce, nemůže jít podle zdejšího soudu k tíži správce daně již z toho důvodu, že to byl žalobce, který měl předložit hodnověrné a dostatečně konkrétní důkazy o své spolupráci s FIRST MEDICAL INVEST. Byl to žalobce, kdo měl dostatečně konkrétně uvést, kdy, kde, jakým způsobem a s kým jmenovitě Mgr. M. V. jednal a za tímto účelem si obstarat dostatečné důkazní prostředky, aby uvedenou skutečnost mohl prokázat. Této povinnosti se přitom žalobce nemůže zbavit pouze odkazem na obchodní tajemství FIRST MEDICAL INVEST, resp. Mgr. M. V. Pokud jde o

Mgr. M. V., jeho výslech žalobce nenavrhoval a ostatně, jak uvedl MUDr. P. K. při jednání dne 7.9.2016, Mgr. M. V. (dle jeho tvrzení) zemřel. Jestliže tedy žalobce nesespecifikoval, kterou konkrétní osobu z oslovených zdravotnických zařízení měl správce daně vyslechnout, a pokud jména osob, s nimiž měl Mgr. M. V. jednat, nevyplynula ani z jiných provedených důkazů řízení, není zřejmé, koho měl správce daně vyslýchat jako svědka za účasti žalobce; ostatně takové osoby žalobce nesespecifikuje ani v žalobě. Pokud si tedy za těchto okolností správce daně od zdravotnických zařízení vyžádal poskytnutí údajů postupem podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu, nijak nepochybil.

60. Pokud jde o činnosti týkající se správy pohledávek, ze smlouvy o spolupráci plyne, že FIRST MEDICAL INVEST měla vykonávat pro žalobce úkony a kroky související mj. se správou a realizací likvidace pohledávek vůči subjektům uvedeným ve smlouvě o spolupráci a jejích dodatcích.
61. K výzvě správce daně k prokázání skutečností ze dne 16.2.2016, č.j. 586734/16/3008-60562-700505, žalobce uvedl, že FIRST MEDICAL INVEST mj. zabezpečovala řádnou úhradou pohledávek. JUDr. T. K. při ústním jednání dne 31.5.2016 uvedl, že správa pohledávek znamenala informování o objemu dodaného zboží do konkrétního zařízení, informace poskytoval žalobce společnosti FIRST MEDICAL INVEST, následně se vyhodnocoval na čtvrtletní bázi objem přijatých plateb, konkrétní kroky vedené se správou pohledávek byly obchodním tajemstvím FIRST MEDICAL INVEST. Ing. R. H. vypověděl, že spolupráce spočívala mj. v zabezpečení inkasa pohledávek, které následně vznikly, přičemž v rámci této spolupráce měl Ing. R. H. na starost sledovat objem uzavřených obchodů, dodávek zboží do vybraných zdravotnických zařízení, kvartálně postupoval panu JUDr. T. K. report o rozsahu spolupráce, které pohledávky nebo faktury byly v daném období uhrazeny obchodním partnerem, mimo to se dělala měsíční hlášení o rozsahu obchodních aktivit.
62. Podle zdejšího soudu ani v případě činností souvisejících se správou pohledávek žalobce ničím neprokázal, že je pro něj vykonávala FIRST MEDICAL INVEST; není zřejmé, co konkrétně, v jakém rozsahu měly služby této společnosti v oblasti správy pohledávek pro žalobce obnášet, tyto skutečnosti neplynou ani ze žádného z provedených důkazů. Pokud jde o doložené „Vyhodnotenie spolupráce v zmysle zmluvy o spolupráci a mandáte ze dňa 1.7.2011 a dodatku č. 1 a následných dodatkov“, tak k němu již správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že tyto listiny jsou v podstatě výpočtem odměn podle postupu uvedeného ve smlouvě o spolupráci, a neprokazují, že se na správě pohledávek, které vznikly v obchodním vztahu mezi žalobcem a příslušnými nemocnicemi, podílela a měla vliv další (třetí) osoba, v daném případě FIRST MEDICAL INVEST. Lze souhlasit také se žalovaným, že z výpovědi Ing. R. H. vyplynulo, že se správou pohledávek zabýval spíše on, než společnost FIRST MEDICAL INVEST, resp. Mgr. M. V. Pokud žalobce i zde uvádí, že informace týkající se správy jeho pohledávek byly součástí obchodního tajemství FIRST MEDICAL INVEST, resp. Mgr. M. V., může jít tato skutečnost pouze k tíži žalobce, neboť si i přesto, že výdaje za správu pohledávek hodlal daňově uplatňovat, nezajistil dostatek důkazních prostředků o tom, že mu služby související se správou pohledávek poskytovala právě FIRST MEDICAL INVEST.

63. Ani pokud jde o další činnosti, které měla pro žalobce FIRST MEDICAL INVEST podle smlouvy o spolupráci vykonávat (především poskytování informací o praktických zkušenostech z oblasti obchodní činnosti, poskytování poradenství v oblasti zadávání veřejných zakázek, tendrů a obchodních soutěží, napomáhání při zhotovení a zpracování podkladů potřebných pro zapojení se do obchodních veřejných soutěží a veřejných zakázek, vykonávání propagační a prezentační činnosti, analyzování trhu, hodnocení subjektu se zájmem o zboží), žalobce nejen, že tyto činnosti ničím neprokázal, ale ani nijak blíže nekonkretizoval. Zdejší soud tedy souhlasí se žalovaným, že ani v tomto směru žalobce nedoložil, že by k naplnění smlouvy o spolupráci došlo. Nadto bez ohledu na rozsah služeb, jež měla podle smlouvy o spolupráci FIRST MEDICAL INVEST žalobci poskytovat, z vyjádření samotného žalobce resp. jeho statutárního zástupce JUDr. T. K. a výpovědi zaměstnance žalobce Ing. R. H. vyplynulo, že se mělo jednat (toliko) o navazování a udržování spolupráce se zdravotnickými zařízeními, resp. vytváření obchodních příležitostí a zprostředkování dodávek zboží zdravotnickým zařízením, a poradenství ohledně toho kde měl žalobce vyvíjet aktivitu a ohledně strategie vstupu na určitý trh, a dále o správu pohledávek. Pokud žalobce v žalobě zmiňuje, že služby měly zahrnovat i komunikaci po započetí spolupráce, k tomu nic nedoložil, nijak takovou činnost vykonávanou FIRST MEDICAL INVEST nespecifikoval a neprokázal.
64. Pokud žalobce až v replice doplňuje, že výsledky spolupráce s FIRST MEDICAL INVEST se markantně odrazily v obratu žalobce, když v roce 2012 a 2013 prokazatelně vzrostly dodávky endoprotéz žalobcem do nemocnic a obrat vzrostl o více než 200 % na asi 16 000 000 Kč, a že následné ukončení spolupráce mělo na obrat žalobce negativní dopad, který v roce 2014 klesl na méně než 4 000 000 Kč, tak argumentem o nárůstu obratu nemá zdejší soud za zpochybněné dostatečně odůvodněné závěry správce daně a žalovaného o tom, že nebylo prokázáno, že právě FIRST MEDICAL INVEST skutečně žalobci zajistila zprostředkování jednotlivých obchodních případů, když k navázání obchodní spolupráce mezi zdravotnickými zařízeními a žalobcem došlo přímo na základě podnětu zástupců Johnson&Johnson a DePuy (výrobců) nebo zástupců žalobce, jak plyne z informací, které poskytla jednotlivá zdravotnická zařízení.
65. Zdejší soud tedy uzavírá, že žalobce přesvědčivé důkazy k prokázání svých tvrzení a vyvrácení pochybností správce daně a žalovaného nepředložil. Podle zdejšího soudu správní orgány dostatečným způsobem identifikovaly konkrétní skutečnosti, kterými žalobcova tvrzení a doložené doklady zpochybnily. Byl to tedy žalobce, kdo byl povinen prokázat, že tvrzené služby mu byly poskytnuty, v jakém rozsahu a kým, a o jaké služby se vlastně jednalo; to se však žalobci nepodařilo, žalobce pochybnosti správních orgánů nevyvrátil a ani v žalobě neuvádí žádné konkrétní argumenty či důkazní prostředky, kterými by se tak v případě nákladů vynaložených na služby poskytnuté společností FIRST MEDICAL INVEST stalo. Správní orgány vyhodnotily všechny důkazy ve vzájemných souvislostech. Nelze souhlasit se žalobcem ani v tom že žalovaný důkazy vyhodnotil účelově a že by postup správních orgánů byl nestandardní, arbitrární a tendenční, nebo že by došlo k porušení zásad daňového řízení či že by cílem správních orgánů bylo poškodit žalobce.
66. Na uvedených závěrech o neunesení důkazního břemena žalobcem nemůže nic změnit ani žalobcem uváděný odkaz na potvrzení o neexistenci daňových nedoplatků, ani argument,

že správce daně žalobci vrací daň, resp. žalobci poukazuje na jeho účet nadměrné odpočty DPH. Podle zdejšího soudu z ničeho neplyne, že by v daném případě postupovaly správní orgány „nestandardně“, jak v této souvislosti namítá žalobce.

67. Zdejší soud tedy neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

68. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

Brno 3. prosince 2020

Petr Šebek v.r.
předseda senátu

