



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry a JUDr. Aleše Korejtky v právní věci

žalobkyně: **Flexipartner, s.r.o.**, IČ 28782844
sídlem třída Míru 60, 530 02 Pardubice
zastoupená daňovým poradcem **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 10. 2019, č. j. 42197/19/5300-22444-712362,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení výše nadepsaného rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „*orgán I. stupně*“ nebo „*správce daně*“) ze dne 29. 6. 2018, č.j. 1314067/18/2801-50525-609400, rozhodnutí ze dne 29. 6. 2018, č.j. 1314225/18/2801-50525-609400 a rozhodnutí ze dne 29. 6. 2018, č. j. 1313780/18/2801-50525-609400, přičemž tato rozhodnutí správce daně potvrdil. Uvedenými rozhodnutími správce daně dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za období listopadu a prosince 2015 a ledna 2016. Důvodem vystavení platebních výměrů byla skutečnost, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění služby zprostředkování tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech přijatých od spol. Sheratan Stav s.r.o. (dále jen „*Sheratan Stav*“).
2. Obsah žalobních námitek je z podstatné části opakováním odvolací argumentace. Námitky je možné vymezit následně.
3. Ad a) Správce daně, resp. žalovaný neunesli své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“). Správce daně v průběhu daňové kontroly nezpochybnil ani neuvedl, zda spol. Sheratan Stav podala za zdaňovací období daňová přiznání či nikoli. Ze spisu přitom plyne, že spol. Sheratan Stav si své daňové povinnosti plnila. Tuto skutečnost však správce daně i žalovaný po celou dobu řízení zamlčovali. Správce daně ani žalovaný nijak nezdůvodnili, proč byl prověřován nárok na odpočet daně pouze za předmětná období.
4. Ad b) Skutkový stav věci nebyl zjištěn dostatečně, především nebyl vyslechnut nový jednatel spol. Sheratan Stav pan M. S. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí plynou pro žalobkyni překvapivé závěry, na které žalobkyně neměla možnost reagovat v odvolacím řízení. Předložené důkazní prostředky nebyly buď vůbec hodnoceny, nebo byly bagatelizovány.
5. Ad c) V další části žaloby žalobkyně namítá, že žalovaný se nikterak nezabýval přesným výpočtem ekonomické smysluplnosti předmětných transakcí i přesto, že v odůvodnění svého rozhodnutí s takovým pojmem pracuje. Žalobkyně pak údajnou ekonomickou smysluplnost dokládá v žalobě řadou tabulek a výpočtů.
6. Ad d) Žalobkyně poukazuje v žalobě i na procesní pochybení, jehož se měl dopustit žalovaný, resp. správce daně, neboť nesprávně vedli spisový materiál. Spisový materiál nebyl úplný, některé listiny v něm chyběly, případně byly náhodně doplňovány. Bankovní výpisy spol. Sheratan Stav, které byly žalobkyni poskytnuty, byly anonymizovány takovým způsobem, že jsou pro žalobkyni nepřehlednými, a tudíž i nepřezkoumatelnými. Na těchto výpisech zcela absentují pohyby na předmětném bankovním účtu. S ohledem na tyto žalobní námitky navrhl žalobkyně, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.
7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě po shrnutí průběhu řízení vysvětlil důvody, jež ho vedly k zamítnutí odvolání proti výše uvedeným rozhodnutím správce daně. Pokud jde o

první žalobní námitku týkající se neunesení důkazního břemene, žalovaný k tomu uvedl, že správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt. Podle ustálené judikatury je správce daně povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Jestliže totiž správce daně unese důkazní břemeno ve vztahu k pochybám o tvrzení daňového subjektu, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt. Správce daně důkazní břemeno unesl. O tom svědčí např. výzva k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2016 a výzva k prokázání skutečností ze dne 14. 6. 2017. Pochybnosti správce daně spočívaly v tom, že předmětná zdanitelná plnění nebyla vykázána v kontrolním hlášení za leden 2016 u spol. Sheratan Stav, rovněž z telefonického hovoru s bývalým jednatelem spol. Sheratan Stav panem D. a konečně také ze skutečnosti, že uvedená společnost měla tzv. virtuální sídlo, nový jednatel pan S. měl adresu trvalého pobytu na obecním úřadě a společnost byla pro správce daně nekontaktní. Nkontaktnost společnosti nebyla žalobkyni dávána k tíži, neboť byla pouze určitým impulsem správce daně zabývat se více předmětnými obchodními transakcemi. Správci daně neplyne z žádného právního předpisu povinnost sdělovat daňovému subjektu důvod daňové kontroly. Daňová přiznání spol. Sheratan Stav nebyla nikdy označena jako důkazní prostředek, byla pouze další skutečností, která vedla správce daně k vydání výzvy k odstranění pochybností. Pokud jde o (ne)hodnocení důkazních prostředků, žalobkyně si protiřečí, když na jiných místech žalobkyně tvrdí, že došlo například k hodnocení uzavřených smluv. Pouhý nesouhlas s hodnocením důkazních prostředků nelze považovat za vadu řízení. Neobstojí ani námitka překvapivosti závěrů napadeného rozhodnutí, neboť ze spisu je zřejmé, že žalobkyně byla seznámena s hodnocením předložených důkazních prostředků. Bylo jí rovněž umožněno, aby se ke zjištění vyjádřila. Nedůvodná je podle žalovaného i námitka nevyslechnutí nového jednatele M. S. Žalobkyně výslech tohoto svědka během daňového řízení nenavrhla a žalovanému ani není zřejmé, co by jeho výslech přinesl, když tento se stal jednatelem společnosti až v době ukončené spolupráce žalobkyně a spol. Sheratan Stav. Žalobkyně neprokázala, že fakticky přijala zdanitelná plnění od spol. Sheratan Stav uvedená na předmětných daňových dokladech. Byť ekonomické opodstatnění není zákonnou podmínkou pro nárok na odpočet daně, může taková skutečnost svědčit o nestandardnosti předmětných obchodních případů. Není podle žalovaného obvyklé, aby racionálně uvažující podnikatel vyplatil 94 % zisku zprostředkovateli obchodu. Pokud jde o v žalobě uvedené tabulky a výpočty, žalobkyně sama uvádí, že se například v případě mzdových nákladů jedná o pouhé odhady a není tak zřejmé, jak by mohl žalovaný jednotlivé náklady vypočítat. Ohledně procesního pochybení žalovaný uvedl, že k rozsáhlejší anonymizaci bankovního účtu byl nucen přistoupit s ohledem na to, že některé údaje na výpisu z bankovního účtu nesouvisely s předmětným obchodním případem. Žalobkyně nijak nekonkretizovala, jaký vliv mělo jí tvrzené nesprávné vedení spisového materiálu na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný tuto námitku dostatečně vypořádal již v napadeném rozhodnutí. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

8. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně rozvinula své tvrzení o výhodnosti předmětného obchodu, resp. spolupráce se spol. Sheratan Stav. Žalobkyně přistoupila na 94 % provizi pro spol. Sheratan Stav, neboť v opačném případě by nerealizovala velkou část svých výnosů a celkový zisk by tak byl mnohem nižší. Pokud by takovou nabídku žalobkyně odmítla, nepostupovala by s péčí řádného hospodáře. Správce daně byl

povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Navíc jednatelé spol. Sheratan Stav a spol. JIROUT REKLAMY jednoznačně potvrdili, že ke zprostředkování došlo, což má prokazovat i mechanismus plateb.

9. Žalobkyně poté zaslala soudu podání nazvané jako reakce na zjištění z konaného nahlížení do spisu. V tomto podání namítala závažné vady ve vedení spisu. Spisový materiál obsahuje podle žalobkyně listiny, které nejsou obsaženy v soupisu písemností, neobsahuje dále řadu písemností, jako například výzvu k odstranění pochybností, emailovou komunikaci mezi žalobkyní a jednatelem spol. Sheratan Stav či kontrolní hlášení uvedené společnosti za leden 2016. V této souvislosti citovala žalobkyně nález Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. IV. ÚS 4141/18, v němž se Ústavní soud zabýval požadavkem existence kompletní, nezměněné a věrohodné spisové dokumentace, jako základního předpokladu řádně vedeného daňového řízení. Žalovaný podle žalobkyně předložil krajskému soudu účelově neúplný spis.
10. Žalovaný se ve vyjádření k replice žalobkyně a podání uvedeného v předchozím bodu tohoto rozsudku především vymezil proti námitce vadně vedeného spisového materiálu. Žalovaný předložil soudu kompletní spisový materiál. Odkazovaný nález Ústavního soudu vychází z jiného skutkového stavu a v tomto případě je zcela nepřipadný. Navíc žalovanému je známo, že zástupce žalobkyně na předmětný nález odkazuje velice často v žalobách proti rozhodnutím žalovaného, ač k tomu není žádný důvod. Pokud jde o namítané chybějící listiny, žalovaný podrobně popsal, kde se tyto údajně chybějící listiny ve spisovém materiálu nacházejí.
11. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů a podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s ust. § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).
12. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) *„Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.“*
13. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *„Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“*
14. Jelikož žalobní námitky jsou z podstatné části opakováním, případně rozšířením odvolací argumentace, považuje krajský soud za vhodné připomenout následující zásady přezkumu správních rozhodnutí.
15. Ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího

uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobců v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivy a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13).

16. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005–130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).
17. Předmětem tohoto řízení je tak přezkum rozhodnutí žalovaného o tom, zda lze v tomto konkrétním případě odepřít žalobkyni nárok na odečet daně z přidané hodnoty z důvodu neprokázání uskutečněných plnění. Na projednávaný případ pak dopadá právní úprava obsažená v zákoně o dani z přidané hodnoty, zejména pak ustanovení § 72 a § 73 citovaného zákona, jež stanovuje podmínky nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Při splnění podmínek stanovených v citovaných ustanoveních je daňovému subjektu nárok na odpočet přiznán.
18. Ze správního spisu plyne, že žalobkyni byla za výše uvedená zdaňovací období doměřena daň z přidané hodnoty, neboť jí nebyl uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z plnění od spol. Sheratan Stav za službu zprostředkování.
19. V nyní projednávaném případě lze, i s ohledem na důvod neuznání nároku na odpočet, za stěžejní považovat otázku, zda žalobkyně dostatečně prokázala uskutečnění zdanitelného plnění v tvrzeném předmětu a rozsahu. Jinými slovy tedy, zda zprostředkovatelská činnost ze strany spol. Sheratan Stav pro žalobkyni se uskutečnila, příp. v rozsahu, v jakém ji žalobkyně tvrdila a jak za toto zprostředkování zaplatila.
20. K uplatnění nároku na odpočet daně totiž nepostačuje předložení, byť formálně bezvadného daňového dokladu. Ke splnění důkazní povinnosti je třeba prokázat, že předmětné zdanitelné plnění bylo uskutečněno způsobem a v rozsahu, v jakém tak daňový subjekt tvrdí. K tomu viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, str. 4 v obdobné věci, kde NSS uvedl: *„Pokud žalobkyně opakovaně namítá, že žalovaný ani městský soud nezpochybnili existenci zdanitelného plnění, lze jí přisvědčit, avšak sama tato skutečnost ještě neznamená, že žalobkyni vznikl nárok na odpočet daně (...) zdanitelné plnění musí být realizováno takovým způsobem a v takovém rozsahu, jak je deklarováno na daňovém dokladu. Neodpovídají-li údaje v daňovém dokladu skutečnosti, neprokazuje tento doklad nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.“* Na základě uvedeného je tedy zřejmé, že namítané řádné plnění daňových povinností formou doložení příslušných dokladů ještě samo o sobě neodůvodňuje automaticky nárok na odpočet daně. V dané věci na uvedeném nic nemění ani skutečnost, že žalobkyně předložila formálně bezvadné doklady (zprostředkovatelská smlouva, faktury).

21. Co se týče namítaného neunesení důkazního břemene ze strany správce daně, žalobkyně především namítá, že se správci daně nepodařilo prokázat ani předestřít vážné a důvodné pochybnosti, které měl mít ohledně plnění přijatých žalobkyní od spol. Sheratan Stav.
22. Takové tvrzení žalobkyně je však v rozporu s tím, co plyne ze správního spisu. Správce daně tyto své pochybnosti konkrétním způsobem uvedl v již zmíněné výzvě k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2016 a výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 6. 2017 (zdanitelná plnění nevykázána v kontrolním hlášení za leden 2016 spol. Sheratan Stav, virtuální adresa uvedené společnosti, trvalý pobyt nového jednatele M. S. na obecním úřadě, nekontaktnost společnosti, nekonkrétní popis poskytovaných zprostředkovatelských služeb). Nutno zdůraznit, že o pochybnostech byl seznamován jednatel žalobkyně i při ústních jednáních u správce daně. To vyplývá z jednotlivých protokolů o ústním jednání. Například z protokolu o ústním jednání ze dne 14. 4. 2016 na str. 2 a 3 je zřejmé, že správce daně jednoznačně specifikoval, na základě jakých skutečností dospěl k pochybnostem o uskutečnění zdanitelných plnění. Tvrzení žalobkyně o tom, že správce daně své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu neunesl, je tak zcela nedůvodné.
23. Naopak má krajský soud s ohledem na uvedené za to, že správce daně dostal své povinnosti „označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné“ zcela v duchu rozsudku NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, na nějž žalobkyně sama v replice odkazovala. Unesením tohoto důkazního břemene tak přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni, která měla prokázat oprávněnost odpočtu daně ze zdanitelného plnění od spol. Sheratan Stav a tím rozptýlit pochybnosti správce daně. Úlohou krajského soudu v tomto řízení není znovu opakovat, co již k problematice důkazního břemene výstižně uvedl žalovaný na téměř dvou stranách napadeného rozhodnutí včetně odkazů na relevantní judikaturu.
24. Nedůvodná je i námitka, že správce daně nesdělil žalobkyni důvod zahájení daňové kontroly. Správce daně totiž žádná taková povinnost nestíhá, jak ostatně vysvětlil žalovaný v bodu 18 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně ani neuvedla, na základě čeho se domnívá, že by správce daně takovou povinnost měl.
25. Jak uvedeno výše, stěžejní otázkou pro toto řízení je, zda žalobkyně v rámci svého důkazního břemene prokázala, že zprostředkovatelská činnost spol. Sheratan Stav byla skutečně vyvíjena tak, jak bylo dle tvrzení žalobkyně ujednáno. Krajský soud musí po přezkoumání věci ve shodě s žalovaným a správcem daně konstatovat, že žalobkyni se v tomto směru důkazní břemeno unést nepodařilo. Především třeba uvést, že ekonomická smysluplnost skutečně není sama o sobě podmínkou pro vznik nároku na odpočet daně. Vzniku nároku na odpočet daně by nebránila ani skutečnost, že zprostředkovatelská činnost byla ve výsledku neúspěšná. Daňový subjekt však musí v obou případech být schopen prokázat, co tato činnost obnášela a zda byla skutečně sjednaným způsobem vyvíjena. Ze správního spisu však plyne, že v tomto směru se žalobkyni, ani za pomoci (výslechu a prohlášení) zprostředkovatele, resp. jednatele spol. Sheratan Stav pana D. nepodařilo prokázat, že zprostředkování bylo vyvíjeno způsobem a v rozsahu, jež žalobkyně tvrdila a které pak bylo promítnuto v jednotlivých daňových dokladech.

26. Žalovaný v bodu 55 napadeného rozhodnutí popsal jednotlivé body, které zejména ve svém souhrnu svědčily o nestandardní obchodní spolupráci žalobkyně a spol. Sheratan Stav. Vyzdvihnout v tomto případě lze jak enormně vysokou procentuální výši provize za zprostředkovatelskou činnost, tak i rozporuplné svědecké výpovědi p. D., p. J. a tvrzení žalobkyně. Pokud jde o výši provize, zde opět platí, že nikde není stanoveno, v jaké výši se má taková typická provize pohybovat. Již z logiky věci však plyne, že z ekonomického hlediska nelze příliš shledat smysl u obchodního modelu, kde cena za zprostředkování obchodu několikanásobně převyší zisk z toho plynoucí. V tomto případě spol. Sheratan Stav za své údajné zprostředkovatelské služby inkasovala v běžném obchodním modelu těžko uvěřitelných 94 % zisku žalobkyně. Žalobkyně se sice, jak v rámci žaloby, tak později i repliky k vyjádření žalovaného, pokoušela popsat i za pomoci vytvořených tabulek výhodnost takového obchodu a tím i zprostředkovatelské služby. V daňovém řízení, ani nyní v řízení před soudem však žalobkyně nevysvětlila, v čem konkrétně byla činnost zprostředkovatele spol. Sheratan Stav tak jedinečná a svým způsobem pro žalobkyni exkluzivní, že přistoupila na již zmíněnou značnou výši procentuální provize, a rovněž tak, že by se bez spol. Sheratan Stav předmětný obchod nemohl nikdy uskutečnit.
27. Krajský soud si je vědom toho, že prokazování zprostředkovatelské činnosti může z povahy věci činit určité obtíže. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 21. 8. 2019, č. j. 2 Afs 56/2018-30, bod 10: *„Poskytnutí zprostředkovatelských služeb jako zdanitelného plnění bývá v praxi velmi často předmětem sporů. Příčinou je zpravidla obtížná uchopitelnost (popsatelnost a kvantifikovatelnost) tohoto typu plnění a to, že zprostředkování bývá nezřídka nástrojem k vytváření fiktivních nákladů či zdanitelných plnění vyvádějících od subjektu, který za zprostředkování údajnému zprostředkovateli platí, finanční prostředky, aniž by za ně dotyčný subjekt ve skutečnosti obdržel adekvátní protiplnění.“* O to více je však na daňovém subjektu, aby si při uzavření spolupráce se zprostředkovatelem zajistil, že bude schopen v budoucnu takovou zprostředkovatelskou činnost náležitě prokázat, neboť jak uvedeno výše, předložení formálně bezvadných dokladů k tomu nepostačuje. NSS v bodu 12 citovaného rozsudku dále uvedl, že *„Je však třeba, aby ten, kdo za zprostředkovatelskou činnost zaplatil, prokázal, že činnost byla sjednaným způsobem zprostředkovatelem skutečně vyvíjena. Je zjevné, že k takovému prokázání bude obvykle třeba jisté součinnosti samotného zprostředkovatele – typicky toho, aby byl schopen přiměřeně konkrétně ukázat, v čem jeho činnost spočívala, vůči komu směřovala a kdy se odehrávala.“*
28. Žalobkyně měla možnost prokázat, že jí spol. Sheratan Stav poskytla zprostředkovatelské služby zejména v rámci ústního jednání, kde by jednoznačně uvedla, co bylo onou jedinečnou či specifickou vlastností spol. Sheratan Stav, bez níž by se žalobkyni samotné nepodařilo navázat obchodní vztah se spol. JIROUT REKLAMY. To se však žalobkyni nepodařilo. Popsat tuto jedinečnou úlohu ve zprostředkování uvedeného obchodu se nepodařilo ani za pomoci výsledku zprostředkovatele – spol. Sheratan Stav. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí dopodrobna zabýval jednotlivými rozpory a trhlinami ve výpovědích osob jednajících za žalobkyni, spol. Sheratan Stav a spol. Jirout reklamy. Jisté není možné po daňových subjektech, resp. po osobách za ně jednajících požadovat, aby si s delším časovým odstupem v rámci výpovědí pamatovaly například podrobné okolnosti určité obchodní spolupráce. V tomto případě však byli žalobkyně, zprostředkovatel a spol. JIROUT REKLAMY dotazováni obecně ke vzniku

spolupráce a zejména k jejímu obsahu. Rozpory ve výpovědích jsou však takového charakteru, že odůvodňují pochybnosti o takové tvrzené spolupráci mezi žalobkyní a spol. Sheratan Stav. Soud v této souvislosti upozorňuje, že peněžní objem zprostředkovaných obchodů u žalobkyně nebyl nikterak zanedbatelný ve vztahu k jejímu celkovému obratu, což by jinak mohlo odůvodnit nejen paměťové nedostatky a možné rozpory v bližším popisu okolností navázání a průběhu obchodní spolupráce.

29. Žalobkyně například nijak věrohodně nevysvětlila, proč nemohla navázat spolupráci se spol. JIROUT REKLAMY sama, resp. co jí v tom bránilo. Sama totiž uvedla, že se pokoušela se spol. JIROUT REKLAMY obchodovat, ale pak jí oslovil jednatel spol. Sheratan Stav a nabídl zprostředkování obchodu. Za věrohodné bez dalšího soud nepovažuje, že by se racionální podnikatel připravil o 94 % zisku z předmětné obchodní spolupráce. Zvláště pak za situace, kdy se navázání přímé spolupráce se spol. JIROUT REKLAMY nejeví jako něco těžko dosažitelného. Je podle soudu obecně známo, že zprostředkování má smysl zejména tam, kde přímé navázání spolupráce mezi společnostmi A a B je z různých důvodů obtížné (např. společnost B je zahraniční právnickou osobou s jinou obchodní kulturou; zprostředkovatel má nadstandardní obchodní vztahy se společnostmi atp.). O nic takového se však v tomto případě nejednalo. Kromě toho, že žalobkyně nebyla schopna vysvětlit, proč se spol. JIROUT REKLAMY nenavázala sama spolupráci, ani jednatel spol. Sheratan Stav se nebyl schopen relevantně vyjádřit ke spolupráci s žalobkyní. Jeho svědecká výpověď se nesla spíše v neurčité rovině toho, že si již bližší okolnosti nevybavuje. Nebyl si ani jist, zda žalobkyni oslovil on, či k navázání spolupráce došlo jiným způsobem. S ohledem na provizi, jež spol. Sheratan Stav tato spolupráce měla přinést, a kterou jistě není možno hodnotit jako standardní, se jeho výpověď jeví jako nevěrohodná. Dále od jednatele spol. JIROUT REKLAMY nezaznělo ničeho o tom, proč se spolupráce mezi ním a žalobkyní mohla uskutečnit toliko za účasti zprostředkovatele spol. Sheratan Stav. Lze proto mít spíše za to, že úloha spol. Sheratan Stav v obchodní spolupráci mezi žalobkyní a spol. JIROUT REKLAMY nedávala zásadní smysl a již vůbec ne s vědomím výše provize za takové zprostředkování. Na tom nic nemůže změnit ani tvrzení žalobkyně o tom, že i šestiprocentní podíl ze zisku byl při objemu zakázek pro ni důležitý a ekonomicky výhodný.
30. Pokud jde o předložené tabulky a výpočty údajné ekonomické výhodnosti předmětných transakcí a další tvrzení žalobkyně, nebylo povinností správce daně ani žalovaného tuto údajnou výnosnost z předložených tabulek kalkulovat. Žalovaný správně a logicky poukázal na to, že i s doloženým účetnictvím nemohl být schopen obdobné tabulky vytvořit, neboť samotné účetnictví, resp. účetní doklady, příp. účetní výkazy k vytvoření takových tabulek nepostačují. Detailní kalkulační nákladové postupy nemohly být finančním orgánům známy. Nadto, i tak spolu s tabulkami soud nad rámec vyhodnocení námitek považuje za neodpovídající úvahu o ekonomické výhodnosti předmětného obchodu, neboť žalobce v tabulkách pomíjí tzv. náklady obětované příležitosti (*opportunity costs*), tedy to, že s výdělkem sníženým na nízkých 6 % žalobce fakticky přišel o možnost využít reklamní čas na LCD tabulích pro jinou výdělečnou činnost s běžným ziskem. To v jeho kalkulacích nijak zmíněno není, přičemž ziskově založený subjekt tento náklad, resp. chybějící výnos jistě nemůže pominout. V podáních žalobkyně nezaznělo, že by nemohla uvedený reklamní čas na LCD tabulích jinak využít.

31. S ohledem na to je krajský soud ve shodě s žalovaným v tom, že žalobkyně, byť předložila formálně bezvadné daňové doklady, nenaplnila podmínku pro nárok na odpočet daně, tj. neprokázala, že se předmětné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdila.
32. Pokud jde o další námitky procesního charakteru, ani ty neshledává krajský soud za důvodné. Především se nelze jakkoli ztotožnit s námitkami žalobkyně, že v daňovém řízení nebyla vůbec vznesena otázka, v čem spočívala činnost spol. Sheratan Stav. Takové tvrzení je zcela v rozporu se svědeckými výpověďmi, jejichž protokoly jsou založeny ve správním spisu. Například pod otázkou č. 8 protokolu o výslechu svědka D. byl tento dotázán, „*v čem měla spočívat obchodní spolupráce mezi společnostmi Flexipartner a Sheratan Stav*“. V rámci výslechu svědka následovaly další obdobné dotazy na činnost spol. Sheratan Stav a její spolupráci s žalobkyní. Svědek D. však nebyl schopen vysvětlit konkrétně svoji činnost pro žalobkyni, kromě toho, že se jednalo o zprostředkování obchodu. Nedůvodné jsou i námitky stran nehodnocení některých listinných důkazů. Ze správního spisu plyne, že správce daně i žalovaný hodnotili všechny předložené důkazy, jako například písemnou smlouvu o zprostředkování, nicméně jádrem sporu zde bylo faktické prokázání zdanitelného plnění. To se žalobkyni prokázat nepodařilo. Nelze správci daně klást k tíži nevyslechnutí svědka S. jako nového jednatele spol. Sheratan Stav, když ani soudu není zřejmé, jaká skutková zjištění by jeho výslech přinesl. Přitom p. S. se stal jednatelem spol. Sheratan Stav až později, v době, která již nebyla předmětem daňové kontroly. Není tak zřejmé, jak by mohl právě nový jednatel uvedené společnosti vnést světlo do obchodních transakcí, se kterými neměl nic společného. Jeho bližší angažovanost nebyla ani konkrétně tvrzena.
33. V souvislosti se změnou v osobě jednatele spol. Sheratan Stav soud zmíní ještě další okolnost, která příliš nenasvědčuje náležité úrovni způsobu podnikání a obchodního vedení této společnosti. Jednatel spol. Sheratan Stav pan D. totiž při výslechu finančními orgány mimo jiné uvedl, že účetnictví společnosti, resp. účetní doklady již nemá, nemůže se k nim vyjadřovat, neboť je předal novému jednatele. Toto tvrzení má jistě svůj formální smysluplný základ, avšak jen do té míry, že zcela pomíjí to, že jednatel může být o právu činen odpovědným za veškeré kroky, které učinil po dobu výkonu své funkce. Pokud jednatel takto „ztratí“ jakoukoli možnost z dokladů čerpat, nemá k dispozici ani například kopie některých podkladů, nesvědčí to o jeho prozíravosti a poté i důvěryhodnosti. Tato skutečnost je další důvodem pro to, aby jak soud, tak finanční orgány k hodnocení výslechu bývalého jednatele přistupovali velmi obezřetně. Výpověď to nečiní příliš důvěryhodnou. Soud toto však nepřičítá žalobkyni a nejedná se o jakkoli zásadní podkladovou úvahu pro rozhodnutí.
34. Dále namítala žalobkyně nesprávně vedený správní spis. Krajský soud však neshledal, že by správní spis neobsahoval některé listiny nebo byl jinak netransparentně veden. Ostatně ani žalobkyně netvrdila konkrétně v čem takové údajné pochybení žalovaného (které však soud nezjistil) mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Pokud jde o namítanou absenci výzvy k odstranění pochybností, tato listina je součástí spisu. Krajský soud souhlasí s žalobkyní citovanými závěry nálezu Ústavního soudu stran řádného vedení správního spisu, v nyní projednávaném případě však k žádným takovým pochybením v daňovém řízení nedošlo. Způsob vedení spisu správcem daně a žalovaným tak vyhoví požadavkům kompletní, nezměněné a věrohodné spisové dokumentace, jež je základním předpokladem řádně vedeného daňového řízení. Za

objasnitelné a přijatelné vysvětlení má soud i tvrzení žalovaného, proč správce daně přistoupil k rozsáhlé anonymizaci bankovního účtu spol. Sheratan Stav. Soud přijímá vysvětlení, že důvodem byla skutečnost, že na předmětném bankovním výpisu figurovaly údaje i jiných subjektů než jen žalobkyně. Navíc, vzhledem k podstatě a běžnému obsahu výpisu z bankovního účtu, i v situaci, kdy by správce daně tyto údaje neanonymizoval, nemohla by taková skutečnost ničeho změnit na daňově relevantních závěrech. Obsah bankovního výpisu nebyl jediným důkazem či důkazem rozhodným.

35. Po provedeném přezkumu, s ohledem na uvedené závěry, je soud proto nucen konstatovat, že žalobu nepovažuje za důvodnou. Jelikož žaloba nebyla shledána důvodnou, krajský soud ji dle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
36. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná. Žalovanému náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

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). Připadne-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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice, 17. března 2021

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu