



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Martina Láníčka a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **H2 Medical s. r. o.**  
sídlem Fialova 917/14, 787 01 Šumperk  
zastoupen advokátem Mgr. Martinem Blaško, LL. M.  
sídlem Olbrachtova 1334/27, 710 00 Ostrava – Slezská Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 10. 2018, č. j. 45295/18/5200-11434-707603

takto:

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

Odůvodnění:

*Vymezení věci*

[Zadejte text.]

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 13. 12. 2018 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno k odvolání žalobce rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 8. 12. 2016, a to dodatečný platební výměr č. j. 2036850/16/3109-50522-807041, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů za zdaňovací období roku 2013 ve výši 1 463 000 Kč a zároveň stanoveno penále ve výši 292 600 Kč.
2. Žalobce předně namítl, že rozhodnutí prvostupňového správce daně i napadené rozhodnutí byla vydána nezákonně a jsou nepřezkoumatelná, protože předmětný dodatečný platební výměr nemá zákonem stanovené náležitosti, když konkrétně neobsahuje odůvodnění, ačkoli nikdy nebyla účinně projednána a předána Zpráva o daňové kontrole. V rámci projednání zprávy zástupce žalobce využil svého práva a odmítl odůvodněně podepsat a převzít zprávu o daňové kontrole, když důvody pro odepření podpisu uvedl přímo do protokolu o projednání zprávy. Správce daně však důvody žalobce pro odepření podpisu nepovažoval za důvodné. Zpráva o daňové kontrole byla žalobci následně doručena téhož dne jako dodatečný platební výměr, tedy 11. 12. 2016. Žalobce předmětnou zprávu o daňové kontrole nepovažuje za řádný podklad pro odůvodnění dodatečného platebního výměru a namítá tak jeho neplatnost a nepřezkoumatelnost. Žalovaný se k odvolání žalobce nezabýval věcným obsahem zprávy o daňové kontrole a důvody pro odepření podpisu.
3. Dále žalobce namítl, že při získávání informací ze strany Švýcarské konfederace dle Smlouvy o zamezení dvojího zdanění je nutné respektovat nejen omezení dle čl. 26 uvedené smlouvy, ale také vnitrostátní omezení ve Švýcarsku. Jasně legislativní omezení v přístupu k informacím ve Švýcarsku bylo a je velmi zásadní pro celé daňové řízení, když lze dospět k závěru, že svědecká výpověď zástupce společnosti Heres Holding AG, p. Groba, by byla zásadním důkazním prostředkem v předmětném řízení. Výslech však proveden správcem daně nebyl.
4. Žalobce dále namítl, že dle platné a účinné smlouvy o zamezení dvojího zdanění a navazujícího aplikačního protokolu nebylo možné v rámci výměny informací žádat o informace za období před 1. 1. 2014; tedy pokud správce daně zaslal za období roku 2013, tedy kontrolované období, mezinárodní dožádání, jedná se o zcela formální úkon správce daně, když měl a musel vědět, že žádné informace mu nemohou být poskytnuty. Takový úkon byl tedy zcela nadbytečný a v jeho důsledku došlo k prekluzi práva na vyměření daně, když daňová kontrola byla zahájena dne 26. 8. 2014, dodatečný platební výměr byl vydán dne 11. 12. 2016 a napadené rozhodnutí až 11. 10. 2018, přičemž předmětné mezinárodní dožádání, které mělo stavět lhůtu pro stanovení daně, bylo odesláno dne 13. 2. 2015 a přijato 15. 4. 2016.
5. Podle žalobce aplikací právního názoru správce daně, resp. žalovaného, týkajícího se důkazního břemene žalobce může být zpochybněna velmi významná část nákladů uplatňovaných daňovými subjekty jako nákladů daňově účinných. Žalobce má za to, že náklady na služby nakoupené od společnosti Heres Holding AG řádně prokázal a má nárok na jejich daňové uplatnění podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Žalobce v daňovém řízení doložil ucelenou obchodní a účetní dokumentaci, která potvrzuje ucelený řetězec navazujících důkazů o realizaci transakce.
6. Pro účely posouzení využitelnosti dodaných služeb měl být podle žalobce zadán znalecký posudek, jehož úkolem by bylo ocenění know-how tak, jak je v takových případech obvyklé.

Shodu s prvopisem potvrzuje

[Zadejte text.]

7. Žalobce namítl porušení § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) a § 92 odst. 2 a 5 písm. c) daňového řádu.
8. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. K námitce prekluze práva stanovit daň pouze uvedl, že tuto námitku neshledává důvodnou, když v posuzovaném případě počala lhůta pro stanovení daně běžet v souladu s § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) dne 1. 7. 2014; dne 26. 8. 2014 byla zahájena daňová kontrola a počala tak běžet znova tříletá lhůta pro stanovení daně. V období od 13. 2. 2015 do 15. 4. 2016 došlo ke stavění lhůty pro stanovení daně v důsledku odeslání mezinárodního dožádání. Konec běhu lhůty by připadl na 29. 10. 2018, jelikož však žalobou napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 16. 10. 2018, k prekluzi práva stanovit daň nedošlo.
9. K otázce důkazního břemen žalovaný odkázal na relevantní judikaturu a konstatoval, že se žalobce ocitl v důkazní nouzi. Správce daně přitom dostal důkaznímu břemenu ve vztahu k prokázání svých pochyb o správnosti, věrohodnosti, úplnosti a průkaznosti účetních dokladů. Ve zbytku se vyjádřil shodně s napadeným rozhodnutím.

### *Zjištění z obsahu správních spisů*

10. Ze správních spisů soud zjistil, že správce daně zahájil protokolem ze dne 26. 8. 2014 u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013.
11. Dne 6. 10. 2014 zaslal správce daně žalobci výzvu k prokázání skutečností týkajících se provedení konzultačních a asistenčních přijatých od společnosti Heres Holding AG na základě Smlouvy o poradenské činnosti podepsané dne 3. 6. 2013 a dle přijatých faktur č. 2013060006 v částce 1 000 000 Kč, č. 2013070006 v částce 1 000 000 Kč, č. 2013090011 v částce 2 000 000 Kč, č. 2013010014 v částce 2 000 000 Kč a č. 201311001 v částce 1 7000 000 Kč. Správce daně vyzval žalobce, aby předložil konkrétní důkazní prostředky prokazující zejména, ke kterým projektům byla služba poskytnuta, jaké bylo zadání a zaměření služby v rámci projektu, která osoba službu poskytla a která osoba poskytnutou službu přijala, forma, v jaké byla služba poskytnuta a uskutečnění služby (dokumentace, zápisy, korespondence, objednávky apod.). Výzvu správce daně odůvodnil tím, že ověřuje daňovou účinnost nákladů na konzultační a poradenské služby podle § 24 odst. 1 ZDP, a to vzhledem k obecné formulaci obsahu a nespecifikaci služeb na přijatých fakturách.
12. Podáním doručeným správci daně dne 10. 11. 2014 žalobce správci daně sdělil, že služba byla poskytnuta na základě uzavřené Smlouvy o poradenské činnosti podepsané dne 3. 6. 2013 a sloužila k poskytování služeb pro společnost MARTEK MEDICAL a. s., k čemuž se vztahují výnosy v celkové výši 10 140 000 Kč, tj. úhrn částek faktur vydaných na společnost MARTEK MEDICAL a. s. za poskytnuté služby. Služba byla přitom definována Smlouvou o poradenské činnosti. Službu poskytla společnost Heres Holding AG, tj. zástupce společnosti pan H. R. G., službu přijala společnost MARTEK MEDICAL a. s., tj. zejména Ing. P. W. Co do formy byla služba poskytnuta zejména prostřednictvím České pošty nebo osobně prostřednictvím zástupců společnosti Heres Holding AG, a to na CD, USB nebo v tištěné podobě. Co se týče místa poskytnutí služby, žalobce uvedl, že pošta byla doručována zejména na adresu sídla žalobce nebo při osobním předání především na osobních schůzkách v Praze. Přílohou sdělení žalobce zaslal materiály

Shodu s prvopisem potvrzuje

(plnění) včetně podepsaných předávacích protokolů od příjemce služby. Korespondenci si žalobce neuchoval.

13. Ze spisu dále vyplývá, že žalobce byl výzvou ze dne 19. 5. 2016 opětovně vyzván k prokázání skutečností – doložení důkazních prostředků a prokázání, že služby přijaté od společnosti Heres Holding AG na základě smlouvy ze dne 3. 6. 2013 byly provedeny tímto dodavatelem a že vynaložené náklady byly oprávněnými náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Na to žalobce reagoval podáním došlým správcí daně dne 29. 6. 2016, ve kterém k tomuto uvedl, že základní vyjádření a listinné důkazní prostředky již předložil v dosavadním řízení, že závazky za přijatá plnění byly řádně uhrazeny bankovními převody. Přijatá plnění od společnosti Heres Holding AG jednoznačně sloužila k dosažení, zajištění a udržení zcela konkrétních zdanitelných příjmů ve výši 10 140 000 Kč.
14. Dne 4. 10. 2016 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole daně z příjmů za předmětné zdaňovací období roku 2013. V něm správce daně shrnul, že žalobce nedoložil důkazní prostředky osvědčující provedení plnění ze strany Heres Holding AG a neprokázal oprávněnost uplatnění daňových výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Konstatoval, že samotným předložením listin – faktur, smlouvy o poradenské činnosti a dodatkem k této smlouvě – není prokázáno, zda k plnění skutečně došlo a kdo a v jakém rozsahu plnění provedl. Vzhledem k výši sjednané odměny ve smlouvě bylo postupováno nestandardně, když ve smlouvě není jednoznačně identifikován zástupce konzultanta. Předmětem smlouvy je závazek konzultanta (Heres Holding AG) poskytovat poradenské služby žalobci, nikoliv jakékoli třetí osobě, což je v rozporu s tvrzením žalobce, že k uzavření smlouvy došlo na základě definování požadavků odběratelem žalobce; smlouva žádné konkrétní definované oblasti neobsahuje. Žalobce nepředložil žádný důkazní prostředek k tvrzení, že zadání požadovaných služeb dopředu bylo společnosti Heres Holding AG předáno. Pokud žalobce předložil předávací protokoly pro odběratele, tyto nemohou být důkazním prostředkem o předání zadání dodavateli; není zřejmé, zda a jaké konkrétní zadání bylo dodavateli předáno. Jestliže žalobce předložil ke svým tvrzením o předání zadání dodavateli dopředu kopie podacích lístků z roku 2013, tyto osvědčují pouze to, že žalobce byl ve spojení s dodavatelem, nikoliv, co bylo obsahem zásilek. Navíc korespondence směřovala od žalobce k dodavateli, přičemž žalobce byl příjemcem služeb a měl přijímat nikoli odesílat korespondenci. Co se týče mezinárodního dožádání, v odpovědi na žádost o poskytnutí informací švýcarská finanční správa nepopřela existenci smlouvy mezi Heres Holding AG a žalobcem a že byla vystavena faktura, nicméně s ohledem na znění čl. 26 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Švýcarskem nebyly poskytnuty bližší informace. K samotnému plnění žalobce předložil předávací protokoly mezi ním a svým odběratelem společností MARTEK MEDICAL a.s. Jednak tyto listiny neprokazují dodání plnění tvrzeným dodavatelem žalobce a jednak z nich ani není možné zjistit, kdo materiály vypracoval či z jakých zdrojů bylo čerpáno. Materiál neobsahuje jedinou zmínku o tom, že jej vypracoval a poskytl Heres Holding AG.
15. Dodání plnění deklarovaným dodavatelem neprokazuje ani sdělení švýcarské advokátní kanceláře LINDEMANN RECHTSANWALTE, neboť tato pouze potvrdila existenci smluvního vztahu mezi žalobcem a Heres Holding AG a že probíhalo pravidelné poskytování měsíčních služeb, za něž byly placeny poplatky, a to do konce roku 2013. Z toho ovšem nelze dovodit, jaké konkrétní služby byly poskytovány, tvrzení advokátní kanceláře je obecné.

16. Dne 25. 10. 2016 zaslal žalobce své vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. V tomto vyjádření mj. uvedl, že nesouhlasí se zhodnocením stávajících důkazních prostředků, přičemž uvedl, že základní vyjádření a listinné důkazy již předložila. Dále uvedl, že pokud má správce daně dále pochybnosti, tak „*daňový subjekt jednoznačně trvá na provedení svědeckých výpovědí všech osob, které jsou dle správce daně zásadní pro další prokazování.*“
17. Dne 5. 12. 2016 byla projednána zpráva o daňové kontrole, kterou zástupce žalobce odmítl podepsat s tím, že zásadní důvody pro odepření podpisu vyjmenoval v bodech 1 – 5, které jsou zaznamenány na straně 4 protokolu – vyjádřil nesouhlas s jednotlivými závěry správce daně uvedenými ve zprávě o daňové kontrole.
18. Dne 8. 12. 2016 byl správcem daně vydán dodatečný platební výměr, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů za zdaňovací období roku 2013 ve výši 1 463 000 Kč a zároveň stanoveno penále ve výši 292 600 Kč. Tento dodatečný platební výměr byl žalobci doručen dne 11. 12. 2016.
19. K odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru rozhodl žalovaný dne 11. 10. 2018 napadeným rozhodnutím. V něm se ztotožnil se závěry prvostupňového správce daně, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ve věci prokázání tvrzení o přijetí plnění od dodavatele Heres Holding AG, když součástí žalobcovy důkazní povinnosti žalobce bylo nejen přijetí plnění jako takového, ale i jednoznačné ztotožnění dodavatele uvedeného v dokladech; neprokázal faktické uskutečnění služeb deklarovaným dodavatelem. Pokud žalobce navrhl k důkazu zpracování znaleckého posudku, považoval to žalovaný za neefektivní a nevhodné, neboť by nevedlo k prokázání toho, kdo plnění poskytl a komu bylo určeno. K navrhovanému důkazu výsledkem svědka H. G. žalovaný uvedl, že prioritně bylo na žalobci, jaké důkazní prostředky použije, nic žalobci nebránilo, aby výslech svědka navrhl již v průběhu prvostupňového řízení, ovšem za předpokladu, že by sám zajistil jeho účast na jednání správce daně, s ohledem na omezené možnosti mezinárodního dožádání v daném zdaňovacím období. Žalovaný zároveň nemohl zmírnit nerovnováhu mezi příjmy a výdaji uznáním tzv. minimálních výdajů, neboť podmínkou pro tento postup je, že se musí jednat o výdaje, u nichž nejsou žádné pochybnosti správce daně o dodávce jako takové; lze tak tedy postupovat pouze v případě, že je zřejmé, že služby byly skutečně poskytnuty, je znám jejich rozsah a kdo je vykonal.

### *Posouzení věci krajským soudem*

20. Krajský soud předně připomíná, že ve věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 5. 11. 2019, kterým napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí prvostupňového správce daně zrušil při závěru o uplynutí lhůty ke stanovení daně.
21. Tento rozsudek byl však ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2021, č. j. 6 Afs 259/2019-41, ve kterém kasační soud uzavřel, že v projednávané věci bylo napadené rozhodnutí vydáno v rámci běhu lhůty ke stanovení daně. Tímto závěrem je krajský soud ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán, a proto se touto otázkou již nadále nezabýval.
22. Krajský soud následně po vrácení věci k dalšímu řízení přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí, vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu, přičemž vycházel ze skutkového a

[Zadejte text.]

právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

23. Ve věci rozhodl soud u jednání dne 18. 1. 2022, ke kterému se žalobce nedostavil.
24. V této souvislosti soud rekapituluje, že ústní jednání bylo nařízeno na 18. 1. 2022 na 9.30 hodin v místnosti č. 212 pobočky krajského soudu v Olomouci. Předvolání k tomu jednání bylo zástupci žalobce doručeno dne 10. 12. 2021.
25. Dne 18. 1. 2022 v 9.23 hodin (tedy 7 minut před plánovaným začátkem jednání), kontaktoval zástupce žalobce telefonicky oddělení správního soudnictví Krajského soudu v Ostravě, pobočky v Olomouci s tím, „že se ráno probudil s teplotou a žádá o odročení jednání, svou neúčast omlouvá, přičemž písemnou omluvu se žádostí o odročení zasílá současně do DS soudu“. Uvedeného dne skutečně byla do datové schránky soudu v 10. 18 hodin doručena žádost zástupce žalobce o odročení jednání, ve kterém tento pouze stručně konstatoval, že se ústního jednání nemohl zúčastnit z důvodu zdravotní indispozice a že žádá o odročení jednání; zároveň sdělil soudu pro futuro termíny, které by neměly být kolizní.
26. Krajský soud konstatuje, že žalobcovu žádost o odročení ústního jednání nemohl i s ohledem na její obsah považovat za včasnou. Jestliže se, jak zástupce žalobce uvedl, tento „probudil ráno s teplotou“, lze přinejmenším s ohledem na plánovaný čas začátku ústního jednání předpokládat, že se probudil dříve, než v 9.23 hodin (soudu je z úřední činnosti známo, že cesta osobním motorovým vozidlem trvá z Ostravy, kde je sídlo advokátní kanceláře Mgr. Blaško, do Olomouce trvá minimálně 1h) a tudíž, cítil-li se zástupce žalobce po probuzení zdravotně indisponován, měl soud kontaktovat bez prodlení a nikoliv až několik minut před nařízeným jednáním.
27. Za uvedeného stavu krajský soud pozdní žádosti žalobce o odročení ústního jednání nevyhověl a jednal v jeho nepřítomnosti.
28. Žalovaný u ústního jednání setrval na svém stanovisku prezentovaném již v průběhu řízení.
29. Krajský soud se ohledem na obsah žalobních námitek zabýval nejprve otázkou usnesení důkazního břemene žalobcem, potažmo správcem daně, neboť ať už jsou žalobní námítky formulovány jakkoli, směřuje žaloba v zásadě do otázky posouzení, zda žalobce unesl své důkazní břemeno ohledně prokázání přijetí plnění deklarovaným dodavatelem, potažmo otázky usnesení důkazního břemene správcem daně ohledně pochybností o správnosti, věrohodnosti, úplnosti a průkaznosti účetních dokladů.
30. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
31. Z ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyplývá, že *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.*
32. Obecně lze uvést, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že

Shodu s prvopisem potvrzuje

důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86).

33. Pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, a podaří se mu prokázat, že existuje „pochybnost“, aktivuje se opět důkazní břemeno daňového subjektu. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
34. Z hlediska unesení důkazního břemene je nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by mu daňovou povinnost snížil.
35. Krajský soud se z hlediska posouzení otázky unesení důkazního břemene žalobcem, potažmo prokázání důvodných pochybností správcem daně zcela ztotožňuje s tím, jak uvedené otázky posoudil žalovaný. K tomu krajský soud považuje za potřebné zdůraznit, že primární pochybnosti správce daně byly vyjádřeny v jeho výzvě z 6. 10. 2014, kdy správce daně vyzval žalobce, aby předložil konkrétní důkazní prostředky prokazující zejména, ke kterým projektům byla služba poskytnuta, jaké bylo zadání a zaměření služby v rámci projektu, která osoba službu poskytla a která osoba poskytnutou službu přijala, forma, v jaké byla služba poskytnuta a uskutečnění služby (dokumentace, zápisy, korespondence, objednávky apod.), přičemž výzvu

správce daně odůvodnil tím, že ověřuje daňovou účinnost nákladů na konzultační a poradenské služby podle § 24 odst. 1 ZDP, a to vzhledem k obecné formulaci obsahu a nespecifikaci služeb na přijatých fakturách. Krajský soud má za to, že s ohledem na značnou míru obecnosti žalobcem předložených účetních dokladů lze považovat takto

správcem daně vyjádřené pochybnosti za zcela dostatečné. Uvedenou výzvou tak bylo aktivováno opět důkazní břemeno žalobce o jím tvrzených skutečnostech. Je přitom již z odpovědi žalobce na uvedenou výzvu zcela zřejmé, že žalobce již v té době nedisponoval žádnými relevantními důkazními prostředky, neboť i skutečnosti uvedené v citované odpovědi byly pouze ve značně obecné formě, což platí i o obsahu žalobcem k odpovědi správci daně přiložených listin.

36. Nadto, pochybnosti vyjádřené správcem daně ve výzvě ze dne 6. 10. 2014 nelze posuzovat izolovaně; z obsahu správních spisů je zjevné, že správce daně činil úkony k odstranění pochybností v součinnosti s žalobcem. O tom svědčí také opakovaná výzva k prokázání skutečností ze dne 19. 5. 2016; správce daně tak dal žalobci opakovaně příležitost k předložení důkazních prostředků k prokázání tvrzení o tom, že předmětné plnění bylo skutečně dodáno, a to deklarovaným dodavatelem.
37. Správce daně následně veškeré své pochybnosti shrnul v rámci seznámení se zjištěnými skutečnostmi a následně ve zprávě o daňové kontrole. Z tam vyjádřených skutečností krajský soud zdůrazňuje zejména zcela správné závěry správce daně, že samotným předložením listin – faktur a smlouvy o poradenské činnosti žalobce neprokázal, zda k předmětnému plnění skutečně došlo a kdo a v jakém rozsahu plnění provedl. S ohledem na obsah zjištění lze přitom souhlasit s tím, že žalobce nepředložil žádný důkazní prostředek k tvrzení, že zadání požadovaných služeb dopředu bylo společnosti Heres Holding AG předáno (zde se krajský soud ztotožňuje s posouzením, že pokud žalobce předložil předávací protokoly pro odběratele, tyto nemohou být důkazním prostředkem o předání zadání dodavateli; není zřejmé, zda a jaké konkrétní zadání bylo dodavateli předáno a jestliže žalobce předložil ke svým tvrzením o předání zadání dodavateli dopředu kopie podacích lístků z roku 2013, tyto osvědčují pouze to, že žalobce byl ve spojení s dodavatelem, nikoliv, co bylo obsahem zásilek).
38. Nikoliv nepodstatné z hlediska posouzení unesení důkazního břemene žalobcem je, že k samotnému plnění žalobce předložil předávací protokoly mezi ním a odběratelem společností MARTEK MEDICAL a.s. Tyto listiny totiž nejsou s to prokázat dodání plnění deklarovaným dodavatelem žalobci. Krajský soud přisvědčuje také závěru, že dodání plnění deklarovaným dodavatelem neprokazuje ani sdělení švýcarské advokátní kanceláře LINDEMANN RECHTSANWALTE, neboť tato pouze potvrdila existenci smluvního vztahu mezi žalobcem a Heres Holding AG a že probíhalo pravidelné poskytování měsíčních služeb, za něž byly placeny poplatky, a to do konce roku 2013. Z toho ovšem nelze dovodit, jaké konkrétní služby byly poskytovány, tvrzení advokátní kanceláře je obecné.
39. Z uvedeného vyplývá nedůvodnost námitky žalobce stran porušení § 92 daňového řádu, neboť správce daně i žalovaný posoudili věc s ohledem na obsah tvrzení žalobce a jím předložené důkazy zcela správně.
40. Nedůvodná je také námitka neprovedení výslechu svědka H. G. Především, ve shodě s žalovaným, krajský soud zdůrazňuje, že je primárně věcí daňového subjektu, jakým způsobem přistupuje k zajištění jím prováděných transakcí (ať už ve vztahu k přijatým či dodaným plněním), tedy je na žalobci, aby zvolil takové prostředky, které v případné kontrole správnosti a úplnosti přiznané daně obstojí. V té souvislosti je namísto opakovaně zdůraznit obecnost smluv uzavíraných žalobcem, zejména co do předmětu plnění, ale také co do způsobu dodání zadání dodavateli a následně plnění dodavatelem žalobci.

Nedostatky v dokumentaci žalobce nemohou následně vést k tomu, aby v případě pochybností vzniklých v rámci daňové kontroly se žalobce domáhal zajištění důkazu prostřednictvím správce daně. Nebyl-li schopen žalobce prokázat svá

tvrzení jinak (z důvodu rezignace na zajištění potřebných účetních dokladů reálně vypovídajících o předmětných plněních), bylo na něm, aby vlastními silami zajistil možnost výslechu osoby, jež měla jednat za jeho dodavatele. O to více to platí za situace, kdy, jak správně připomněly daňové orgány, byla možnost mezinárodní výměny informací v rozhodném zdaňovacím období mezi ČR a Švýcarskem značně omezená. Žalovaný proto nepochybil, jestliže odmítl provést výslech navrhovaného svědka.

41. Pokud se týče návrhu na provedení důkazu znaleckým posudkem, ani v tomto bodě soud neshledal žalobu důvodnou. Krajský soud sdílí názor žalovaného, že uvedeným důkazem by nebylo možné prokázat to podstatné pro posouzení věci, tj. že žalobci bylo dodáno předmětné plnění jím deklarovaným dodavatelem.
42. Jako nedůvodnou posoudil krajský soud také námitku týkající se ukončení daňové kontroly. Ze správního spisu, jakož i z žalobních tvrzení vyplývá, že žalobce byl řádně seznámen s výsledky kontrolních zjištění a k těmto se řádně, nadto v prodloužené lhůtě vyjádřil. Nesouhlas žalobce s posouzením jednotlivých otázek správcem daně, tak jak jsou prezentovány ve Zprávě o daňové kontrole nelze kvalifikovat jako důležitý důvod pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Nadto, ve smyslu § 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu žalobce v této fázi řízení již nemohl navrhopvat další doplnění kontrolních zjištění.
43. Krajský soud dále připomíná, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, SbNSS č. 3720/2018, „*Projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navrzení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 téhož zákona). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit.*“ Žalobce přitom ani v žalobě nesnesl žádné argumenty, pro které by bylo možné se domnívat, že postupem správce daně by mohl být dotčen na svých právech právě nemožností brojit proti náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil.

#### ***Závěr a náklady řízení***

44. Na základě uvedeného tedy krajský soud shledal žalobu nedůvodnou, neboť daňové orgány správně posoudily žalobcem uplatňované výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP jako daňově neuznatelné. Proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
45. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho činnosti žádné náklady nevznikly.

[Zadejte text.]

**Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 18. ledna 2022

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje