



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D., a JUDr. Aleše Korejtky v právní věci

žalobkyně: **VÁŽEME s.r.o.**, IČ 26000806
sídlem Podskalí 78, 565 01 Choceň
zastoupená advokátem JUDr. Jiřím Lukášem
sídlem Komenského 160, 562 01 Ústí nad Orlicí

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2023, č. j. 41499/23/5200-11434-711938

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 14. 3. 2023, č. j. 332524/23/2810-50523-609841, jímž byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen “zákon

o daních z příjmů” nebo “zákon č. 586/1992 Sb.”) doměřena dodatečným platebním výměrem daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019 ve výši 195 700 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 39 140 Kč. Základem pro vydání dodatečného platebního výměru byl závěr správce daně vyplývající ze zprávy o daňové kontrole, kdy správce daně vyloučil z daňových nákladů výdaje za zprostředkování obchodů a služeb od dodavatele EVRO Consultant Servis Inc. se sídlem 8 Cophall, Roseau Walley, 00152 Commonwealth of Dominica dále (dále v textu jen “EVRO”) ve výši 1 030 000 Kč z důvodu neprokázání její daňové účinnosti a ekonomického přínosu pro daňový subjekt v souladu s § 24 odstavec 1 zákona o daních z příjmů. Žalobu odůvodnil žalobce následujícím způsobem.

2. Předně namítl, že hodnocení důkazů, tedy Smlouvy o obchodní spolupráci s EVRO a Smlouvy o obchodní spolupráci se společností VERNUM s.r.o. bylo “*neobjektivní, selektivní a předpojaté*”, správní orgány nesplnily povinnost hodnotit důkazy ve vzájemných souvislostech a přihlížet ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Správní orgány odmítly provádět dokazování smlouvou o obchodní spolupráci s VERNUM s.r.o., vytvářely “*konstrukce*”, které v rozporu s daňovým řádem měly zpochybňovat věrohodnost důkazů předkládaných žalobcem, vadně “*vyložily obsah*” předmětných uvedených smluv. Správní orgány aplikovaly nesprávně uvedenou smlouvu o obchodní spolupráci se společností VERNUM s.r.o. jako smlouvu o zprostředkování, když se jednalo o nepojmenovanou smlouvu ve smyslu ustanovení § 1746 občanského zákoníku. Ze smlouvy vyvodily správní orgány nesprávné závěry, neměly žádné poznatky k hodnocení, že předmětné kontakty uvedené ve smlouvě neměly obchodní význam, hospodářský přínos a ekonomickou hodnotu. Jejich hodnocení o tom, že ze strany poskytovatele neprobíhalo zprostředkování – osobní jednání s kupujícími, toto hodnocení je nepřipadné a nerelevantní. Rovněž byl chybný postup správních orgánů, které smlouvu o obchodní spolupráci se společností VERNUM s.r.o. “*diskvalifikovaly*” z důvodu, že byla předložena pozdě. Rovněž tak byl mylný výklad správních orgánů týkající se druhé smlouvy o obchodní spolupráci s EVRO. Skutečnost převzetí společnosti VERNUM s.r.o. cestou převzetí stoprocentního podílu v této společnosti ze strany společnosti EVRO nebyla pochybná a nebyla správcem daně zpochybňována, proč by tedy tvrzení daňového subjektu mělo být účelové a nepravdivé. Celkem je to “*uměle navozovaná důkazní situace*”, kde se oba správní orgány domáhají dalšího průkazu toho, že smlouva s EVRO věcně nahradila smlouvu s VERNUM s.r.o., přitom nechávají stranou, co je evidentní, a právě o tom svědčí, že po uzavření smlouvy s EVRO žalobci již neúčtovala VERNUM s.r.o. Ve věci se pak jednalo o kontinuálně a průběžně účtované provize z probíhajících obchodů s těmi odběrateli žalobce, na něž kontakty byly poskytnuty, počínaje smlouvou s VERNUM s.r.o. Samozřejmě za předpokladu, že tyto obchody nadále probíhaly i v době smlouvy s EVRO. Podstatné je, že se jednalo o *běžící* provize z poskytnutých kontaktů, přičemž tyto kontakty znamenaly hospodářský přínos, který byl honorován v čase a v závislosti na výtěžku. Závěry týkající se splatnosti závazků z provizních nákladů, které vyvodily správní orgány, jsou nepřezkoumatelné, není s určitostí patrné, jaký jejich výklad je předmětem smlouvy, co vyplývá ze zjištěných faktur a zejména, co je toho výsledkem. Na jedné straně správní orgány smlouvu zpochybňují, z druhé strany obšírněji dovozují její porušování domnělou fakturací v rozporu se smlouvou. Žalovaný odkazuje na zprávu o daňové kontrole, na stranu 18, ze které vyplývá, že podle správce daně úhradu provize ze zprostředkovaného obchodu nelze vázat na zaplacení z tohoto obchodu zájemci, což je zjevný “*právní nonsens*”. Zároveň

současně ujednání smlouvy “za každý uzavřený obchodní případ zvlášť” na stejném místě správce daně suverénně vykládá “za každou skutečnou a ubrazenou dodávku zboží”, což z ničeho právně ani obchodně neplyne. Žalovaný se “podivuje” nad tím, že faktury znějí na “pevnou výši provize”, pohyblivou provizi samo o sobě ovšem těžko lze účtovat fakturou. Tyto výklady nemohou “dost dobře” představovat relevantní zjištění o obsahu smlouvy. Žalobce poté odkázal na článek II, 2. C, podle něhož “provize bude splatná průběžně na základě faktur vystavených poskytovatelem zájemci za každý uzavřený obchodní případ zvlášť, a to do 180 dnů ode dne vystavení faktury za předpokladu, že zájemce obdrží finanční prostředky na svůj účet ze strany odběratelů...”, zbytek je otázka vzájemného informování stran a odsouhlasení konkrétní výše provize. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, navrhl, aby soud žalobu zamítl.
4. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:
5. Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Podle rozsudku NSS ze dne 22.10.2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9 (srov. též rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13) *„povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze 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). Námitku lze vypořádat i tak, že soud v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní a tím – minimálně implicitně – námitku vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění rozhodnutí soudu nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto požadavek by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení. Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry, proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13, dostupný na www.nssoud.cz). Akceptována je odpověď implicitní i Ústavním soudem (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). Obdobně se k této otázce staví i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudky ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50, bod 17). Skutečnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práva na spravedlivý proces. Toto právo nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).“*
6. 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

presvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy – minimálně implicitně – vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce 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 efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008–13). Soud není povinen výslovně reagovat na každé tvrzení obsažené v žalobě (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19 a ze dne 6. 6. 2019, č. j. 7 As 185/2018-37, bod 9).

7. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou –li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: *„Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“*), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
8. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti

se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítka, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na náleží Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6.4.2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlou žalobu zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námítka jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [náleží Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, myslí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat ‚přezkoumatelný‘ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

9. Navíc v této souvislosti je třeba uvést, že je nadbytečné zabývat námitkami účastníků, které nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí soudu (srov. - mutatis mutandis - náleží Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08, bod 24).
10. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).
11. 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 Nejvyššího správního soudu 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).

Ostatně jak konstatoval Ústavní soud v nálezu ze dne 10.11.2020, sp. zn. III.ÚS 1889/20, „úkollem obecného soudu, který vypořádává jednotlivé stížnostní námitky, není na každou z nich reagovat tím způsobem, že zopakuje argumentaci učiněnou jinými orgány veřejné moci v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí, případně ji převypráví „vlastními slovy“. Pokud uplatněné stížnostní námitky nepřesahují rozsah námitek, které tyto orgány ve svých rozhodnutích dostatečně přesvědčivě a logicky vyřešily již dříve a soud vykonávající přezkum se s jejich hodnocením plně ztotožňuje, nedává rozumný smysl, aby již učiněné závěry znovu opakoval.“

12. K soudnímu přezkumu ve správním soudnictví je třeba i pro danou věc uvést, že v rozsudku ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 4037/10 – Fazia Ali v. Spojené království Evropský soud pro lidská práva uvedl, že pojem „úplný přezkum“ však není vykládán doslova a Soud (zde míněno ESLP) se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlídnout ke specifčnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci, něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a odvolací soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy tak nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Soud (ESLP) zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva, jakými jsou např. územní plánování, ochrana životního prostředí či regulace lovu (např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. listopadu 1995, § 47). Při posuzování dostatečnosti soudního přezkumu je podle ESLP nutno posoudit:

- (i) pravomoci příslušného soudního orgánu,
- (ii) oblast, jíž se rozhodnutí správního orgánu týká, a to zejména z pohledu, zda obsahuje posouzení otázek vyžadujících zvláštní odborné znalosti,
- (iii) míru správního uvážení, kterou v dané věci příslušné správní orgány mají,
- (iv) způsob, jakým bylo rozhodnutí přijato, zejména z pohledu záruk, které měli účastníci správního řízení k dispozici, a
- (v) obsah sporu včetně rozsahu soudní žaloby. Soud proto musí přezkoumat právní zakotvení soudního přezkumu jako celek, včetně procesních záruk, které účastníci řízení mají k dispozici, a ověřit, zda byly skutkové okolnosti v řízení jako celku náležitě přezkoumány. Z toho vyplývá, že soud ve správním soudnictví v dané věci nemůže svým rozhodnutím nahradit odborné věcné závěry správních orgánů, k nimž jsou jen tyto povolány z hlediska jejich odborné kompetence.

13. Ze správního spisu vyplývají a mezi účastníky nejsou sporné následující rozhodné skutečnosti:

14. Na základě daňové kontroly daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019, to je za zdaňovací období roku 2019, byly prověřovány odběratelsko - dodavatelské vztahy mezi žalobcem a společností EVRO Consultant Servis Inc. se sídlem 8 Copthall, Roseau Walley, 00152 Commonwealth of Dominica dále (dále v textu jen jako „EVRO“), přičemž správce daně za toto zdaňovací období vyloučil z

daňových nákladů výdaje (náklady) za zprostředkování obchodu a služeb od dodavatele EVRO v celkové výši 1 030 000 Kč z důvodu neprokázání jejich daňové účinnosti a ekonomického přínosu pro daňový subjekt v souladu s § 24 odstavec 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce v rámci unesení svého důkazního břemene předložil za účelem prokázání daňové účinnosti a ekonomického přínosu pro žalobce v souladu s § 24 odstavec 1 zákona o daních z příjmů z důvodu jím vykazovaných výdajů (nákladů) za zprostředkování obchodů a služeb 1 030 000 Kč předložil správci daně Smlouvu o obchodní spolupráci, kterou uzavřel se společností EVRO v postavení poskytovatele a žalobce v postavení zájemce, přičemž předmětem této smlouvy dle bodu II. je projevená ochota poskytovatele poskytnout zájemci seznam kontaktů, kdy za následný prodej produktů (granulátů) a služeb zájemce těmito kontaktům, v množství, které umožňují výrobní a obchodní kapacity zájemce, náleží poskytovateli dohodnutá provize. Provize měla být určena zvláště ke každému druhu produktu (granulátů) a byla stanovena v rozpětí 5–15 % a nebyla stanovena jako provize pevná, ale pohyblivá s odkazem na vývoj trhu s danou komoditou. Přílohou této smlouvy o spolupráci byl seznam kontaktů na pět společností v ní specifikovaných a dvě zahraniční společnosti. Správce daně dospěl ve zprávě o daňové kontrole k závěru, že touto smlouvou a předloženým přehledem tržeb žalobce neosvědčil jako důkazní prostředek tuto smlouvu, který by prokazoval faktické provedení zprostředkování obchodu a služeb včetně předání kontaktů za účelem ekonomického přínosu. K tomuto závěru dospěl správce daně na základě dokazování, a to výsledků svědků J. J., obchodního ředitele společnosti EVRO (protokol o výslechu svědka ze dne 21. 10. 2021), kdy tento svědek nebyl schopen správci daně sdělit, kdy se uskutečnil první kontakt s daňovým subjektem, nevěděl, s jakými parametry uzavřel předmětnou smlouvu a neuvedl žádné konkrétní osoby, se kterými měl jednat ve společnostech, na něž byly předány kontakty, jen obecně a zcela nekonkrétně mluvil o známostech z jeho dřívější činnosti. Nebyl schopen ani uvést a vysvětlit, jakým konkrétním způsobem byla stanovena procentuální výše provize u konkrétních druhů produktů (granulátů), na jejíž základě byla společností EVRO stanovena pohyblivá výše provize u konkrétních obchodních případů. Dále správce daně vycházel z výsledků svědků Ing. M. Š., jednatele společnosti Mürdter Dvořák, lisovna, spol. s r. o., který sdělil, že o spolupráci se společností EVRO nemá žádné informace (tato společnost byla uvedena v příloze číslo 1 zmíněné smlouvy o spolupráci se společností EVRO). K dotazu správce daně tento svědek sdělil, že k možnosti využití činnosti zprostředkovatele mu nic nebylo známo a že tento postup nakupování materiálu přes zprostředkovatele považuje za nestandardní, a že v rámci společnosti neprobíhá, a že žádné provizní faktury pro granulát nejsou hrazeny. Dále vycházel správce daně ze svědeckého výslechu F. P., bývalého zaměstnance společnosti Mürdter Dvořák, lisovna, spol. s r. o., který sdělil, že společnost EVRO mu nic „neříká“, s panem J. se nikdy nesešel a nezná ho. Tento svědek působil v této společnosti jako vedoucí nákupu, v obchodním oddělení, sám tento svědek měl právo uzavírat i smlouvy o zprostředkování, ale vůbec si na žádnou nevzpomněl, tj. že by nějakou takovou smlouvu někdy uzavíral. Správce daně vycházel dále ze zjištění, že žalobce s touto společností a dalšími tuzemskými společnostmi uvedenými v příloze uvedené smlouvy (ITW PRONOVIA s. r. o., SOLLAU CZ s. r. o.) obchodoval již před uzavřením uvedené smlouvy, nejednalo se tedy o nové kontakty a nejednalo se o nové odběratele získané na základě uvedené smlouvy se společností EVRO. Dále správce vycházel ze sdělení společností ITW PRONOVIA s. r. o., SOLLAU CZ s. r. o. a Mürdter Dvořák, lisovna, spol. s r. o., kterými tyto společnosti reagovaly na výzvy správce daně ke splnění povinností ze dne 16. 9. 2021. Z těchto sdělení vyplynulo, že žalobce s těmito společnostmi obchodoval již od dubna roku 2015, respektive

od roku 2016, (s předchůdcem společnosti ITW PRONOVIA, společností TRW – carr s. r. o. od roku 2014), obchodní spolupráce se společností ITW PRONOVIA byla ukončena v září roku 2018 a se společností SOLLAU byla ukončena v říjnu roku 2019. Z těchto vyjádření nevyplývá, že by obchodní transakce byly předmětem zprostředkování provedené třetí osobou, a navíc z nich vyvodil správce daně závěr o tom, že spolupráce s těmito společnostmi probíhala již dříve, než byla uzavřena uvedená smlouva o spolupráci se společností EVRO. Z toho vyvodil správce daně závěr, že z těchto podkladů, a i z těch uvedených svědeckých výpovědí, nevyplývá, že by bylo zapojení společnosti EVRO do obchodních vztahů s žalobcem zřejmé. Na uvedené provedené dokazování reagoval žalobce nově s tím, že v době před uzavřením smlouvy se společností EVRO v letech 2014–2017 probíhala spolupráce se společností VERNUM s.r.o., kterou ještě v roce 2017 vlastnil pan J. a kterou společnost EVRO koupila dne 22. 9. 2017, přičemž spolupráce přešla pod tuto mateřskou společnost na základě nově uzavřené smlouvy. Správce daně popřel věrohodnost této smlouvy s tím, že jednak v této smlouvě není žádná zmínka o návaznosti smlouvy na předcházející smlouvu se společností VERNUM s.r.o., smlouva se společností EVRO byla uzavřena přibližně devět měsíců před datem zápisu o převzetí stoprocentního obchodního podílu ve společnosti VERNUM s.r.o. nástupnickou společností EVRO a souběžná koexistence dvou obchodních smluv v téže věci postrádá jakýkoliv ekonomický smysl, když by negenerovala dvojnásobný obrát, ale pouze dvojnásobné výdaje (náklady) na zprostředkování. Na základě uvedených důkazů dospěl správce daně k závěru, že v případě spolupráce se společností EVRO se jednalo o vytváření fiktivních výdajů na (nákladů) pro žalobce, když nebyly vynaloženy dle § 24 odstavec 1 zákona o dani z příjmů, když k žádnému zprostředkování ve smyslu uzavřené smlouvy o spolupráci se společností EVRO a ani se společností VERNUM s.r.o. prokazatelně nedošlo. Proti rozhodnutí správního orgán prvního stupně podal žalobce odvolání, ve kterém poukazoval zejména na jím předloženou smlouvu se společností VERNUM s.r.o. S touto námitkou se žalovaný vypořádal s odůvodněním, že k této smlouvě nebyla předložena příloha, ze které by bylo zřejmé, jaké kontakty a na jaké konkrétní odběratele se smlouva vztahuje, tato smlouva podle názoru žalovaného nemá žádnou vypovídací hodnotu, není zde uveden žádný odkaz, že by tato smlouva nahrazovala předchozí smlouvu, navíc i v případě této smlouvy o spolupráci se společností VERNUM s.r.o. nebylo prokázáno, že by vůbec došlo k nějakému zprostředkování nebo poskytnutí dalších kontaktů, což vyplývá zejména z výsledku výše zmíněných svědků. Žalovaný poté neuznal i další odvolací námitky, které neuznal důvodnými, zabýval se i otázkou zohlednění esenciálních výdajů, kdy dospěl k závěru, že na tento případ nelze aplikovat koncept esenciálních výdajů a odvolání žalobce zamítl a zmíněný dodatečný platební výměr za rok 2019 potvrdil.

15. Stěžejní otázkou v dané věci bylo, zda žalobce unesl své důkazní břemeno týkající se prokázání daňové účinnosti a ekonomického přínosu pro žalobce jím uplatněných daňových výdajů (nákladů) za zprostředkování obchodů a služeb od dodavatele EVRO v celkové výši 1 030 000 Kč.
16. Podle § 24 odstavec 1 zákona o dani 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.
17. Uplatnit daňový subjekt nemůže však jakékoliv výdaje, ale jen ty, které splňují zákonné podmínky, tedy slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů. Tyto příjmy musí být zdanitelné a jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno. Žalovaný

správně poukázal na rozsudek NSS ze dne 1. 3. 2010, 5 Afs 74/2009–111, který obsahuje výčet jednotlivých podmínek daňové uznatelnosti nákladů ve smyslu § 24 odstavec 1 zákona o daních, přičemž „*Daňová teorie mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky: 1) Výdaje musí poplatník skutečně vynaložit. 2) Výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů. 3) Musí být vynaloženy ve zdaňovacím období. 4) Za výdaje považuje zákon. Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné...*“ (k tomu srov i rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2021, 5 Afs 33/2020–36). K unesení důkazního břemene krajský soud uvádí následující závěry:

18. V daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c/, § 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004–125, dostupný na www.nssoud.cz), tzn. že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS).
19. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
20. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007–84, dostupný na www.nssoud.cz).
21. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č.j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: *„Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).“*
22. V uvedeném ustanovení jsou vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít, znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení.

V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).

23. Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil (za všechny srov. např. instruktivní rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011–92). Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007–119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008–86, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, všechna rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz).
24. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004–99, ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008–68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen 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 proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007–119, č. j. 9 Afs 30/2008–86, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).
25. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.
26. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsaným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 39/2010–124).
27. Stěžejní otázkou v dané věci bylo, zda žalobce unesl své důkazní břemeno v souvislosti

s prokázáním jím uplatňovaných daňových nákladů, tj. výdajů za údajné zprostředkování obchodu a služeb od dodavatele EVRO v celkové výši 1 030 000 Kč. Správce daně a žalovaný opřely zcela důvodně své závěry o neunesení důkazního břemene ze strany žalobce o provedené důkazy, a to zejména o vyjádření společností, které byly uvedeny v příloze číslo 1, Smlouvy o spolupráci se společností EVRO, přičemž se jednalo o portfolio kontaktů společnosti EVRO jako poskytovatele seznamu kontaktů, kdy za následný prodej produktů a služeb zájemce těmto kontaktům, (tj. žalobce) náležela poskytovateli, tj. společnosti EVRO, dohodnutá provize v rozpětí 5 – 15 % (jednalo se o vyjádření společnosti ITW PRONOVIA, společnosti SOLLAU, společnosti Mürdter Dvořák, lisovna), dále se jedná o svědecké výpovědi svědků J. J., obchodního ředitele společnosti EVRO a svědků Ing. M. Š., jednatele společnosti Mürdter Dvořák, lisovna, a svědků F. P., vedoucího obchodního oddělení - nákupu společnosti Mürdter Dvořák, lisovna. Ze všech těchto důkazů vyplynulo, že k žádnému zprostředkování ve smyslu uzavřené smlouvy o spolupráci se společností EVRO ze strany žalobce a ani se společností VERNUM s.r.o. prokazatelně nedošlo, a proto správce daně a žalovaný správně dospěli k závěru, že se jednalo o způsob vytváření fiktivních výdajů (nákladů) pro daný subjekt, tj. pro žalobce, které nebyly vynaloženy v souladu s § 24 odstavec 1 zákona o dani z příjmů. Obsah těchto důkazů žalobce nepopřel ani v žalobě žádnou relevantní žalobní námitkou, krajský soud v podrobnostech odkazuje na část žalovaného rozhodnutí, která se hodnocením těchto důkazních prostředků zabývá (bod 55. až bod 81. žalovaného rozhodnutí). Příkladem lze uvést v této části rozhodnutí například:

*„[59] Do protokolu o výsledku svědka J. J., obchodního ředitele společnosti EVRO, evid. pod č. j. 1569621/21/2809-60564-601337 dne 21. 10. 2021 (dále jen „výslech svědka J.“), nebyl svědek schopen správci daně sdělit, kdy se uskutečnil první kontakt s daňovým subjektem, **nevěděl, jakými parametry uzavřel předmětnou smlouvu [50], neuvedl žádné konkrétní osoby, se kterými měl jednat ve společnostech, na něž byly předány kontakty, obecně a zcela nekonkrétně mluvil pouze o známostech z jeho dřívější činnosti při práci pro jiné společnosti, nákupcích, obchodních zástupcích, jiných obchodnících a lidech, kteří se v této branži pohybují.***

*[60] Svědek J. dále do protokolu neuvedl žádné konkrétní činnosti, které měl vykonávat v součinnosti s konkrétními osobami ze společností, na které byly předány kontakty [52]. Svědek **nebyl schopen uvést ani vysvětlit, jakým konkrétním způsobem byla stanovena procentuální výše provize u konkrétních druhů produktů (granulátu), na jejichž základě byla společností EVRO stanovena pohyblivá výše provize u konkrétních obchodních případů, namísto toho pouze obecně a nekonkrétně uvedl, že vychází ze zkušeností a informací na trhu, k tomu žádné tabulky nejsou a že z praxe ví, jak si která komodita stojí, co daňový subjekt potřebuje a čeho se daňový subjekt potřebuje zbavit a tyto informace má od „plastikářů“.***

*[61] Do protokolu o výsledku svědka J. správce daně položil otázku, v čem spočívalo a jaké konkrétní činnosti zahrnovalo zprostředkování společností EVRO pro daňový subjekt v letech 2017 až 2019. Svědek J. sdělil, že „zjistit, které produkty potřebuje společnost VÁŽEME prodat a pro tyto produkty sehnat **zákazníky, kteří tyto produkty potřebují a tyto dva subjekty na jednání propojit.**“ A dále na dotaz správce daně, zda spočívala veškerá činnost společnosti EVRO k daňovému subjektu pouze v poskytnutí kontaktů, svědek J. sdělil, **„zprostředkování kontaktů a případně obchodu, nikoliv jen poskytování kontaktů“.** V průběhu daňové kontroly však bylo prokázáno (body [47] až [60]), že **k žádnému faktickému poskytnutí zprostředkování obchodu a služeb nedošlo. Svědecká výpověď svědka J. pochybnosti správce daně spíše prohloubila“.***

28. Dále například lze uvést i hodnocení svědecké výpovědi F. P., který působil ve

společnosti Mürdter Dvořák, lisovna, jako vedoucí nákupu, který uvedl, že u „*Měl právo uzavírat i smlouvy o zprostředkování, ale nevybavuje si, že by kdy takovou smlouvu uzavíral.*“ Na dotaz správce daně tento svědek odpověděl, že objednávku vždy zasílal na daňový subjekt, o případné činnosti zprostředkovatele si nemyslí, že by probíhala. Tyto zcela nepochybné a jasné závěry vyplývající z provedení dokazování žalobce v žalobě nenapadl žádnou relevantní námitkou a správce daně a žalovaný z těchto podkladů správně vyvodily závěry o neunesení důkazního břemene žalobce. Žalobce nepopřel ani závěr žalovaného, že žalobce s těmito společnostmi, které byly uvedeny v příloze číslo 1 o změně smlouvy mezi kontakty poskytovatel, tj společnosti EVRO, že s těmito společnostmi žalobce obchodoval již před datem uzavření smlouvy a že tedy se nejednalo o nové kontakty, a tudíž o nové odběratele získané na základě smlouvy o spolupráci se společností EVRO, a že za těchto okolností bylo tak „*již nadbytečné a iracionální vynakládat další prostředky za zprostředkování něčeho, co již předtím bezproblémově a dlouhodobě fungovalo.*“ Žalobce neprokázal, že by jím uplatněné výdaje skutečně měly nějaký ekonomický přínos pro žalobce v souladu s § 24 odstavec 1 zákona o dani z příjmů čárka, přičemž „*jinými slovy, daňový subjekt musí prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také to, že se stalo 1) za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech*“ (srov. například rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014–28).

29. Žalobcem uvedené námitky považuje krajský soud za účelové, které nejsou schopny samy o sobě bez dalšího vyvrátit závěry správce daně a žalovaného, podložené výše zmíněným dokazováním. To se týká zejména hodnocení žalobcem dodatečně předložené smlouvy o obchodní spolupráci se společností VERNUM s.r.o. Žalobce poněkud účelově namítá, že tuto smlouvu správní orgány diskvalifikovaly z toho důvodu, že takzvaně byla předložena pozdě, tj. až na výzvu správce daně. Žalobce však zcela přehlédl, že skutečnosti týkající se aplikace této smlouvy o obchodních vztazích byly předmětem hodnocení správních orgánů (například pod body 77. – 91. žalovaného rozhodnutí), přičemž žalobce zcela opominul podstatné závěry týkající se hodnocení této smlouvy, které jsou pro danou věc relevantní. Je sice pravdou, že žalovaný „*nejprve uvedl*“, že kopie smlouvy o spolupráci se společností VERNUM s.r.o. uzavřená s platností a účinností dnem 6. 1. 2014 mezi žalobcem a společností VERNUM s.r.o. v rozsahu dvou stran byla předložena v rámci vyjádření daňového subjektu k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 9. 2. 2023, avšak na této skutečnosti nepostavil žalovaný závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem. Podstatné je, že ani existence této smlouvy nevyvrátila nějak pochybnosti správce daně týkající se daňové uznatelnosti žalobcem uplatněných výdajů, když jednak správní orgány vycházely z toho, že ke smlouvě nebyla předložena příloha, ze které by bylo zřejmé, jaké kontakty a na které konkrétní dodavatele byla na základě této smlouvy poskytnuta, rovněž i z provedených důkazů, zejména z provedených svědeckých výpovědí nevyplývalo, že by na základě této smlouvy došlo vůbec k plnění dle této smlouvy, tj., že by vůbec došlo ke zprostředkování plnění ze strany žalobce dohodnutým zájemcům, když tito nebyli zde vůbec specifikováni v této smlouvě. Pokud správní orgány použily pojem „zprostředkování“, to samo ještě o sobě neznamená, jak zřejmě se domnívá žalobce, že by z uvedené smlouvy o spolupráci „vyrobily“ smlouvu o zprostředkování. To je zcela zavádějící otázka, která nemá vůbec vliv na hodnocení zákonnosti postupu správních orgánů. Ostatní námitky žalobce považuje krajský soud za účelové, když stěžejní závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem obstál a žalobce v podstatě neuplatnil proti němu žádnou relevantní

námítku, ve které by relevantním způsobem zpochybnil výše uvedené závěry vyplývající zejména ze svědeckých výpovědí, z nichž vyplývá, že v podstatě k žádnému plnění dle uvedených smluv v daném případě nedošlo a jedná se tak skutečně o žalobcem uplatněné fiktivní náklady. V tomto světle považuje krajský soud za čistě spekulativní úvahy žalobce, týkající se teoretických úvah, například o splatnosti závazku „z provizních nákladů“, o způsobu fungování provize, údajné „diskvalifikaci“ smlouvy o obchodní spolupráci se společností EVRO a VERNUM s.r.o., o údajně vadné aplikaci norem civilního práva atd. (část III. a IV. žaloby).

30. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout. (§ 78 odstavec 7 s.ř.s).
31. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odstavec 1 s. ř. s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady řízení podle obsahu spisu nad rámec jeho běžné úřední činnosti 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). 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.

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 19. června 2024

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu