



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Petry Venclové, Ph. D., a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry v právní věci

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

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2023, č. j. 42115/23/5200-11434-711938,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2023, č. j. 42115/23/5200-11434-711938, jímž byla ve spojení s rozhodnutím Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 14. 3. 2023, č. j. 332524/23/2810-50523-609841, podle zákona

č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále též „zákon o daních z příjmů“ či „zákon č. 586/1992 Sb.“), doměřena žalobci daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 ve výši 427 500 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 85 500 Kč, když orgány finanční správy vyloučily 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 v textu jen „EVRO“), z důvodu neprokázání jejich daňové účinnosti a ekonomického přínosu pro žalobce. 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 smluv. Správní orgány nesprávně posoudily uvedenou smlouvu o obchodní spolupráci se společností VERNUM, s. r. o., jako smlouvu o zprostředkování, když se jednalo o nepojmenovanou smlouvu ve smyslu § 1746 odst. 2 občanského zákoníku. Ze smlouvy vyvodily správní orgány nesprávné závěry, neměly žádné poznatky odůvodňující závěr, že kontakty uvedené ve smlouvě neměly obchodní význam, hospodářský přínos a ekonomickou hodnotu. Fakt, že ze strany poskytovatele neprobíhalo zprostředkování – osobní jednání s kupujícími, je irelevantní. Rovněž byl chybný postup správních orgánů, které smlouvu o obchodní spolupráci se společností VERNUM, s. r. o., „*diskvalifikovaly*“ z důvodu, že byla předložena pozdě. Taktéž byl mylný výklad správních orgánů týkající se druhé smlouvy o obchodní spolupráci s EVRO. Tvzení žalobce o převzetí společnosti VERNUM, s. r. o., společností EVRO nebylo zpochybněno, a proto není žalobci zřejmé, proč bylo hodnoceno jako účelové a nepravdivé. Celkově je to „*uměle navozovaná důkazní situace*“, kdy se oba správní orgány domáhají dalšího průkazu toho, že smlouva s EVRO věcně nahradila smlouvu s VERNUM, s. r. o., přitom nechávají stranou to, co je evidentní, resp. svědčí o tom, 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 je jejich výklad předmětné smlouvy, co vyplývá ze zjištěných faktur a zejména, co je toho výsledkem. Na jedné straně správní orgány smlouvu zpochybňují, z druhé strany obsírněji dovozují její porušování domnělou fakturací v rozporu se smlouvou. Žalovaný odkazuje na zprávu o daňové kontrole (na stranu 18), z níž vyplývá, že úhradu provize ze zprostředkovaného obchodu nelze vázat na zaplacení z tohoto obchodu zájemci, což je zjevný „*právní nonsens*“. Přitom současně ujednání smlouvy „*za každý uzavřený obchodní případ zvlášť*“ na stejném místě správce daně suverénně vykládá „*za každou skutečnou a uhrazenou 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. Ze všech výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah žalobou napadeného rozhodnutí navrhl, aby soud žalobu zamítl.
4. Krajský soud v řízení vedeném podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:
5. Předně soud zdůrazňuje, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument. Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do širě 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), případně i s akceptací odpovědi implicitní - tzn., že na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí [„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“ (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68)]. Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok jeho rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. nález ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08, bod 24), 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. Takový postup je vhodný zejména u obsáhlých podání, která v zásadě ulpívají na detailech a formálních námitkách, jež nemohou mít vliv na konečný závěr soudu o důvodnosti návrhu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 8/2019–56, a ze dne 4. 8. 2023, č. j. 10 Afs 12/2021–75, bod 50). Jiný postup by ohrožoval funkčnost orgánů veřejné moci, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly (k tomu srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 9 As 413/2018–43, bod 21). Z výše uvedených důvodů proto např. soud není povinen reagovat na košatou a obsáhlou žalobu stejně košatým a obsáhlým rozsudkem (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015–48, bod 35, popř. rozsudky téhož soudu ze dne 5. 2. 2021, č. j. 5 As 140/2019–93, bod 41, a ze dne 5. 3. 2021, č. j. 5 As 267/2019–106, bod 66). Implicitně lze samozřejmě vypořádat i důkazní návrhy účastníků řízení (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2019, sp. zn. III. ÚS 35/19, bod 62, či rozsudky

Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2017, č. j. 9 Ads 225/2016–61, body 42 a 44, a ze dne 11. 7. 2019, č. j. 5 Ads 213/2018–25, bod 18).

6. Lze tedy shrnout, že (jak výstižně konstatoval Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 27. 9. 2022, č. j. 2 As 272/2020–81, bod 26) „*obecně není dána povinnost soudu posoudit všechny námitky vznesené v řízení a ty obsáhle vyvrátit; jeho úkolem je uchopit obsah a smysl přednášené argumentace a vypořádat se s ní*“. Současně platí, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou správně vyřčené, a proto bude soud tam, kde se závěry správních orgánů shodně, na tyto odkazovat, event. je stručně shrne. Soud přitom není povinen hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány (podobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013–128, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014–88), resp. soud není povinen vše znovu převyprávět „vlastními slovy“ (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20).
7. Ze správního spisu vyplývají a mezi účastníky nejsou sporné následující rozhodné skutečnosti:
8. V rámci kontroly daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018, to je za zdaňovací období roku 2018, byly prověřovány odběratelsko - dodavatelské vztahy mezi žalobcem a společností EVRO, přičemž správce daně za toto zdaňovací období vyloučil z daňových nákladů výdaje (náklady) za zprostředkování obchodu a služeb od dodavatele EVRO z důvodu neprokázání jejich daňové účinnosti a ekonomického přínosu pro daňový subjekt. Žalobce předložil za účelem prokázání daňové účinnosti a ekonomického přínosu těchto výdajů smlouvu o obchodní spolupráci, kterou uzavřel se společností EVRO, přičemž předmětem této smlouvy dle bodu II. je projevená ochota poskytovatele (EVRO) poskytnout zájemci (žalobci) seznam kontaktů. Za následný prodej produktů (granulátů) a služeb zájemce těmto 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 tuzemských společností a dvě zahraniční společnosti. Správce daně tuto smlouvu a předložený přehled tržeb žalobce neosvědčil jako důkazní prostředek, 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 žalobcem, 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, tento postup nakupování materiálu přes zprostředkovatele považuje za nestandardní, v rámci společnosti neprobíhá a žádné provizní faktury pro granulát nejsou hrazeny. Dále vycházel správce daně ze svědeckého výsledku F. P., bývalého zaměstnance společnosti Mürdter Dvořák, lisovna, spol. s r. o., který vypověděl, že společnost EVRO mu nic „neříká“, s panem J. se nikdy nesetkal 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 s 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. (dále též „ITW PRONOVIA“), SOLLAU CZ, s. r. o. (dále též „SOLLAU“), a Mürdter Dvořák, lisovna, spol. s r. o. (dále též „Mürdter Dvořák, lisovna“), 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 provedeného třetí osobou, naopak z nich vyplývá, že spolupráce s těmito společnostmi probíhala již dříve, než byla uzavřena uvedená smlouva o spolupráci se společností EVRO. Z provedených důkazů dle správce daně nevyplývá, že by bylo zapojení společnosti EVRO do obchodních vztahů s žalobcem zřejmé. Na uvedené provedené dokazování reagoval žalobce novým tvrzením, 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 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 existence dvou obchodních smluv v téže věci postrádá jakýkoliv ekonomický smysl, když by negenerovala dvojnásobný obrat, ale pouze dvojnásobné výdaje (náklady) na zprostředkování. Na základě uvedených skutečností dospěl správce daně k závěru, že v případě spolupráce se společností EVRO se jednalo o vytváření fiktivních výdajů (nákladů) pro žalobce, resp. výdajů, které nebyly vynaloženy dle § 24 odstavec 1 zákona o dani z příjmů, neboť 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, v němž 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 výslechu výše zmíněných svědků. Žalovaný poté neuznal důvodnými i další odvolací námitky, zabýval se též otázkou zohlednění esenciálních výdajů, přičemž dospěl k závěru, že v tomto případě nelze aplikovat koncept esenciálních výdajů.

9. Stežejní 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 2 250 000 Kč.
10. 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.
11. Daňový subjekt však nemůže uplatnit jakékoliv výdaje, ale jen ty, které splňují zákonné podmínky, tedy slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů. 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 je považuje zákon.
12. Dále platí, že 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), 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, č. j. 31 Ca 62/2002–25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS).
13. 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).
14. 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. Nejvyšší správní soud již mnohokrát vyslovil, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek č.j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu není povinností správce daně 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).

15. 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.
16. 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). 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).
17. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neproказuje, 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. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007–119, č. j. 9 Afs 30/2008–86, č. j. 1 Afs 39/2010–124, event. náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).
18. 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.

19. 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 popsáním 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).
20. 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 (jednalo se o vyjádření společnosti ITW PRONOVIA, společnosti SOLLAU, společnosti Mürdter Dvořák, lisovna), dále se jednalo o svědecké výpovědi svědků J. J., obchodního ředitele společnosti EVRO, Ing. M. Š., jednatele společnosti Mürdter Dvořák, lisovna, a svědka 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, a proto krajský soud v podrobnostech odkazuje na část žalovaného rozhodnutí, která se hodnocením těchto důkazních prostředků zabývá (bod 54. až bod 91. žalovaného rozhodnutí). Příkladem lze uvést v této části rozhodnutí například:

„[58] Do protokolu o výslechu 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, s jakými parametry uzavřel předmětnou smlouvu [53], 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.

[69] Svědek J. dále do protokolu neuvedl žádné konkrétní činnosti, které měl vykonávat v součinnosti s konkrétními osobami ze společností, na které byly předány kontakty [55]. Svědek nebyl schopen uvést ni 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.

[70] Do protokolu o výslechu 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 [54] až [69]), že k žádnému faktickému poskytnutí zprostředkování obchodu a služeb nedošlo. Svědecká výpověď svědka J. pochybnosti správce daně spíše prohloubila.“

21. Dále například lze uvést i hodnocení svědecké výpovědi F. P., který působil jako vedoucí nákupu ve společnosti Mürdter Dvořák, lisovna, a který uvedl, že „měl právo uzavírat i smlouvy o zprostředkování, ale nevybavuje si, že by kdy takovou smlouvu uzavíral“. Na dotaz správce daně tento svědek dále 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 s těmito společnostmi, které byly uvedeny v příloze číslo 1 zmíněné smlouvy mezi kontakty poskytovatele (tj. společnosti EVRO), obchodoval již před datem uzavření smlouvy a že se tedy 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. Daňový subjekt přitom musí prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také to, že se tak 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014–28).
22. 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 byla předložena pozdě, resp. 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 92 až 101 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 pochybnosti správce daně týkající se daňové uznatelnosti žalobcem uplatněných výdajů, když jednak správní orgány vycházely z toho, že nebyla předložena příloha ke smlouvě, ze které by bylo zřejmé, jaké kontakty a na které konkrétní dodavatele byla na základě této smlouvy poskytnuta, rovněž i z provedených důkazů (zejména ze 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 neznámá, jak se zřejmě domnívá žalobce, že by z uvedené smlouvy o spolupráci „vyrobily“ smlouvu o zprostředkování. 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 námitku, jíž by relevantním způsobem zpochybnil výše uvedené závěry vyplývající zejména ze svědeckých výpovědí, dle kterých k žádnému plnění podle uvedených smluv nedošlo a jedná se tak skutečně o fiktivní náklady. V tomto světle považuje krajský soud za čistě spekulativní úvahy žalobce týkající se splatnosti závazku „z provizních nákladů“, způsobu fungování provize, údajné „diskvalifikace“ smlouvy o obchodní spolupráci se společností EVRO a VERNUM, s. r. o., údajné vadné aplikace norem civilního práva atd. (část III. a IV. žaloby).

23. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odstavec 7 s. ř. s).
24. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá tedy na náhradu nákladů řízení právo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario). Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady přesahující rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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. prosince 2024

JUDr. Petra Venclová, Ph. D. v. r.
předsedkyně senátu