

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Ľubomíra Majerčíka a Mariana Kokeše v právní věci

žalobkyně: **Lékárna Na Údolní s. r. o.**, IČ: 269 55 369
sídlem Údolní 326/11, 602 00 Brno
zastoupená Ing. Tomášem Goláněm, daňovým poradcem
sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ze dne 1. 8. 2024, č. j. 22590/24/5200-11432-711778 a rozhodnutí ze dne 1. 8. 2024, č. j. 22772/24/5200-11432-711778,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 8. 2024, č. j. 22590/24/5200-11432-711778, a rozhodnutí ze dne 1. 8. 2024, č. j. 22772/24/5200-11432-711778, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 18 362,70 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňového poradce Ing. Tomáše Goláně.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Předmětem sporu je prokázání splnění podmínek žalobkyní uplatněných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve zdaňovacích obdobích 2016, 2017 a 2018. Žalobkyně do daňového přiznání zahrnula výdaje, které údajně vynaložila na zprostředkovatelské služby v oblasti prodeje farmaceutických produktů a na zahraniční cesty související s jejím podnikáním.

II. Procesní vývoj věci

2. U žalobkyně zahájil správce daně daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016, 2017 a 2018. Předmětem šetření ze strany správce daně byla otázka naplnění hmotněprávních podmínek uplatněných výdajů.

3. Správce daně žalobkyni za zdaňovací období let 2016 až 2018 doměřil daň z důvodu vyloučení nákladů na zprostředkovatelské a poradenské služby poskytnuté společností Parallel Pharma Limited, se sídlem Compass House 36, East Street, Bromley, Kent (dále „Parallel Pharma“). Za zdaňovací období roku 2016 šlo o částku 7 782 854,13 Kč, za rok 2017 o částku 6 437 383,18 Kč a za rok 2018 o částku 1 637 244,41 Kč.

4. Dále správce daně vyloučil náklady na pracovní cesty zajišťované společností Cesty Světem s. r. o. (IČ: 031 98 847), a to za rok 2016 ve výši 812 401 Kč, za rok 2017 ve výši 514 508,41 Kč a za rok 2018 ve výši 402 285,58 Kč.

5. Za zdaňovací období roku 2017 správce daně rovněž vyloučil náklady na zprostředkovatelské služby poskytnuté panem C. M. ve výši 120 000 Kč. Za zdaňovací období roku 2018 vyloučil náklady na zprostředkovatelské služby poskytnuté panem M. ve výši 3 789 800 Kč, panem P. K. ve výši 312 000 Kč a paní E. K. ve výši 70 000 Kč. Vyloučení nákladů stálo na stejném důvodu, a to, že žalobkyně neprokázala předmět a rozsah zprostředkovatelských činností.

6. Správce daně doměřil daň dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 2. 2023, č. j. 491832/23/3001-51521-709382, ZO 2016 a dodatečnými platebními výměry ze dne 14. 2. 2023, č. j. 492280/23/3001-51521-709382, ZO 2017 a č. j. 492424/23/3001-51521-709382 ZO 2018.

7. V odvolacím řízení žalovaný doplnil dokazování a vydal dvě napadená rozhodnutí – za ZO 2016 (č. j. 22590/24/5200-11432-711778, dále „napadené rozhodnutí 1“) a ZO 2017 a 2018 (č. j. 22772/24/5200-11432-711778, dále „napadené rozhodnutí 2“). V napadeném rozhodnutí 1 žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a v napadeném rozhodnutí 2 změnil výrok tak, že snížil daň z důvodu, že některé správcem daně vyloučené náklady uznal jako daňově účinné. Jednalo se o náklady za zprostředkovatelské služby od dodavatelů – paní K. a pana M. Ve zbytku odvolání zamítl.

8. Žalobkyně podala proti oběma rozhodnutím žalobu.

III. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

9. V prvním okruhu žalobních námitek žalobkyně poukazuje na to, že správce daně požadoval v souvislosti s unesením důkazního břemene příliš vysoký standard. Limity spočívají v tom, že daňový subjekt je povinen prokazovat pouze ty skutečnosti, které uváděl v daňovém

přiznání. Podle žalobkyně spor nespočívá v otázce výkladu přenosu důkazního břemene ani ve výkladu naplnění hmotněprávních podmínek podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Spor ohledně výdajů od společnosti Parallel Pharma, pana K. a společnosti Cesty světem s. r. o. spočívá v otázce kvality odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobkyně poukazuje na skutečnost, že žalovaný především v otázce zprostředkovatelských činností vytvořil rozlišný důkazní standard, který není udržitelný a nemá zákonnou oporu.

10. Z napadených rozhodnutí je patrné, že k unesení důkazního břemene ze zprostředkovatelských služeb paní K. postačilo podání písemného prohlášení, na jehož podkladu žalovaný výdaje uznal. Informační hodnota výslechu pana K. se přitom neliší od výslechů ostatních osob. Žalovaný tak hodnotil stejné důkazní prostředky odlišně v rozporu s § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Žalobkyně namítá, že dokonce u výdajů od dodavatele pana M. k unesení důkazního břemene postačilo, aby žalobkyně poprosila tohoto dodavatele o sdělení kontaktů, avšak tyto osoby žalovaný nevyslechl, přesto výdaje uznal. Zvolené důkazní břemeno je natolik náhodné, že jej žalobkyně nemohla v průběhu nalézacího řízení odhadnout.

11. Žalovaný v případě zprostředkovatelských činností odkazuje převážně na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) týkající se zprostředkovatelské činnosti za specifických okolností. Žalovaný nezjistil žádné konkrétní pochybnosti o tom, že by se zprostředkovatelská činnost neuskutečnila, popřípadě že by ji dokonce popírali obchodní partneři.

12. Žalobkyně se v průběhu odvolacího řízení pokusila žalovanému vysvětlit funkci farmaceutického trhu a nastínit důvody, pro které využívala zprostředkovatelů. Tento trh má svá specifika.

13. Ve vztahu k uplatněným nákladům u společnosti Parallel Pharma žalobkyně nesouhlasí, že doklady vystavené touto společností se jasně nevztahovaly ke konkrétním obchodním případům. Obsahem těchto dokladů je vždy vazba na doklad žalobkyně. Tento stav vyhovuje požadavkům rozsudku NSS ze dne 18. 2. 2022, č. j. 4 Afs 135/2019-29, ve věci *Taejin Czech s. r. o*. Žalobkyně poukázala na nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, kdy v bodě 78 žalovaný vyjevil okruhy dotazů, které předmětem dokazování vůbec nebyly. Žalobkyně tak nemohla napadat povahu těchto dotazů, z nichž část nemá žádnou relevanci k posuzované věci. Nezákonnost se projevila dále tím, že žalovaný v bodě 79 napadeného rozhodnutí 2 konstatuje, že některé otázky byly vyjasněny spárovanými doklady, avšak žalobkyni není jasné, které doklady se podařilo spárovat a jak byly hodnoceny ve vztahu ke skutkovému stavu. Mimoto nově předestřený okruh dokazování měl být žalobkyni sdělen postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

14. Důvodný se jevil i návrh na opětovný výslech pana O. – jednatele společnosti Parallel Pharma. První výpověď byla žalovaným hodnocena jako rozporná, nicméně žalobkyně tvrdí, že zprostředkovatelskou činnost jeho výpověď nevyvrací, neboť spolupráce byla navázána již v roce 2014. Žalovaný však nově uvádí (opět v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu), že pan O. získal licenci až v roce 2015. Svědek však o licenci hovořil ve vztahu k poradenské činnosti, nikoliv zprostředkovatelské. Pan O. byl navíc dotazován na celé období trvání obchodního vztahu s žalobkyní, což nečiní jeho výpověď obecnou či nepravdivou. Od uskutečnění plnění uplynula navíc dlouhá doba (srov. závěry rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 20/2019-46). Správce daně též pokládal zcela obecné otázky.

15. Skutečnost, že u výslechu byl přítomen právní zástupce žalobkyně, nemění nic na tom, že správce daně nepředestřel obsah dokazování tak, jak učinil žalovaný až v napadeném rozhodnutí. Zástupce daňového subjektu neví, kam správce daně dokazování bude směrovat, pokud nepředkládá žádné konkrétní pochybnosti.

16. Závěr, že svědkova tvrzení jsou nepodložená, je nepřezkoumatelný. Správce daně nekontaktoval žádného z tvrzených zprostředkovaných obchodních partnerů. Žalovaný se přitom své povinnosti podle § 92 odst. 2 daňového řádu nezbaví tím, že žalobkyně neiniciovala výzvu podle § 57 daňového řádu na tyto obchodní partnery. Žalovaný je povinen provést úkony k řádnému zjištění skutkového stavu, a to zvláště pokud je obchodní partner jednoznačně identifikovaný (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 5. 2023, č. j. 8 Afs 262/2021-55). Přitom správce daně podobně oslovil společnost Alliance Healthcare s.r.o. ve vztahu k plnění od pana M.

17. Společnost Parallel Pharma přitom kopíruje farmaceutický trh. Zprostředkování se netýkalo pouze kontaktu na konkrétního dodavatele, ale též kontaktu na odběratele. V mnohém dokázala společnost Parallel Pharma zprostředkovat jak nákup, tak prodej produktu. Pan O. pomáhal žalobkyni prorazit na jiné trhy, obchodovat i saturovat její poptávku po některých léčivech.

18. Postup žalovaného nebyl veden zásadou materiální pravdy. Žalovaný fakticky vyžaduje pouze písemné podklady bez ohledu na faktický stav, který odmítl zjišťovat. Žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav, když nejenže nijak neověřil fakturované činnosti u zprostředkovaných obchodních partnerů, ale neprovedl ani svědeckou výpověď pana O., která by pochybnosti odstranila. Žalobkyně přitom obdržela jen jednu výzvu, v níž se tvrzené pochybnosti o společnosti Parallel Pharma týkaly spárování předmětu s výstupem.

19. Co se týče plnění od dodavatele P. K., ten odmítl sdělit konkrétní osoby, s nimiž jednal ve věci zprostředkování obchodních příležitostí pro žalobkyni, což je zcela pochopitelné. Správce daně však mohl využít výzvu k poskytnutí informací podle § 57 daňového řádu a měl ujistit pana K., že dojde k anonymizaci osob, aby se žalobkyně nic nedozvěděla. Tyto osoby stojí mimo důkazní hranici žalobkyně.

20. Ve vztahu k výdajům souvisejícím s pracovními cestami do zahraničí předložila žalobkyně vedle daňových dokladů také programy konferencí a přihlášky. Daňové orgány přitom nezkoumaly konkrétní podklady, které společnost Cesty Světem s. r. o. poskytla. Žalobkyně tvrdí, že jednotlivé doklady nelze přiřadit k více různým cestám. Nesprávnost spárovaných dokladů nicméně žalovaný vytýká žalobkyni, aniž by si u společnosti Cesty Světem s. r. o. správnost účetních případů ověřil. Ve dvou případech přitom žádné rozpory zjištěny nebyly.

21. Žalobkyně navrhla, aby soud zrušil obě napadená rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

22. Žalovaný podle svých slov postupoval v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu a při dokazování hodnotil důkazy podle své úvahy, přičemž posuzoval každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Přihlížel přitom ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Současně správce daně a žalovaný dbali, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

23. Žalovaný uznal, že paní E. K. nebyla schopna ze zdravotních důvodů poskytnout výpověď, což sice neznamenalo naplnění § 96 odst. 2 daňového řádu, avšak tuto skutečnost nemohl správce daně žalobkyni klást k tíži, proto sporné náklady uznal. Dále měl správce daně k dispozici seznam osob ve vztahu k plněním pana M. Vzhledem k blížícímu se konci lhůty pro stanovení daně nepřistoupil k jejich výslechu a sporné náklady uznal. Žalovaný však nesouhlasí s námitkou žalobkyně, že v otázce zprostředkovatelských činností vytvořil rozlišný důkazní standard, který nemá oporu v zákoně. Co se týče námitky, že žalovaný nekonfrontoval třetí osoby u Parallel Pharma, u kterých měl zprostředkovatel zprostředkovat zájemci konkrétní příležitosti, přestože jejich totožnost byla obsahem spisového materiálu od počátku, žalovaný uvedl, že žalobkyně nespecifikuje, které osoby má na mysli.

24. Ve vztahu k plnění od Parallel Pharma žalovaný sdělil, že v průběhu daňové kontroly nekladl dotazy, které by nebyly předmětem dokazování, naopak se jednalo o skutečnosti týkající se průběhu fakturovaných plnění. K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný dodal, že napadená rozhodnutí jsou řádně odůvodněna, je z nich patrné, jaký skutkový stav vzal žalovaný za rozhodný a jak dospěl k závěru o neprokázání daňové účinnosti uplatněných nákladů.

25. Žalovaný též odmítá, že by byl porušen § 115 odst. 2 daňového řádu, když v bodě 71 napadeného rozhodnutí 1 a v bodě 82 napadeného rozhodnutí 2 jako novum uvádí, že činnost nemohla být vykonávána v roce 2014, neboť pan O. získal licenci až v roce 2015. Nejedná se o novum, ale o informaci, která plyne z výpovědi svědka (otázka č. 8), jehož hodnocení je obsahem zprávy o daňové kontrole. Žalovaný se k tomu navíc vyjádřil v bodě 13 seznámení se zjištěnými skutečnostmi a ve výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Pan O. označil konkrétní společnosti jakožto zprostředkované kontakty. K nim však správce daně zjistil, že u dvou žalobkyně navázala kontakt již v roce 2014. Vyjádření svědka se tak jeví jako pochybné. To však je tvrzení uvedené žalovaným nad rámec. Ani obecné jmenování tří společností není pro unesení důkazního břemene dostačující. Tyto společnosti vyplývají ze 163 předložených listin. Lze shrnout, že pan O. jmenoval jen zlomek společností, a to navíc za situace, kdy nebyl získán žádný důkaz, který by prokazoval, že služba byla fakticky poskytnuta. Žalobkyně se domáhala řady výzev podle § 57 daňového řádu, ačkoliv ve vztahu k těmto společnostem se žádné výzvy nedomáhala.

26. V souvislosti s plněními týkajícími se pana K., žalovaný uvedl, že správce daně tohoto svědka vyzval, zda může příkladně identifikovat třetí osoby, které na základě jeho zprostředkovatelských služeb uzavřely s žalobkyní smluvní vztah. Ten však odpověděl, že nikoliv. Po výslechu svědka tak nebylo známo, které konkrétní dodávky přípravků, v jakém objemu a kdy byly zprostředkovány ani na základě jakých podkladů byla zjištěna cena uvedená na dokladech dodavatele. Zákon neumožňuje vyloučit část svědecké výpovědi tak, aby se o ní žalobkyně nedozvěděla. Navíc fakt, že se výslechem pana K. nepodařilo identifikovat osoby, které s žalobkyní uzavřely obchodní vztah, jde při absenci jiných důkazních prostředků k tíži žalobkyni.

27. K nákladům ve vztahu ke společnosti Cesty světem s. r. o. žalovaný uvedl, že správce daně vyzval podle § 57 daňového řádu tuto společnost k poskytnutí informací o sporných nákladech. Správce daně zjistil nesrovnalosti při porovnání předložených dokladů od dodavatelů společnosti Cesty světem s. r. o. a faktur vystavených žalobkyni. Žalovaný uzavřel, že z předložených dokladů nevyplývá faktická účast na předmětných akcích ze

strany žalobkyně. Rozpory mezi doklady pak dokreslovaly oprávněnost pochybností správce daně, žalovaný je však nepovažoval za klíčový důvod pro neuznání těchto nákladů.

28. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl pro nedůvodnost.

V. Ústní jednání

29. Ve věci proběhlo na žádost žalobkyně ústní jednání podle § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále „s. ř. s.“. Soud neprováděl dokazování listinami obsaženými ve správním spise. Neshledal důvod provést jiné důkazní prostředky, stejně tak o to nežádali ani účastníci řízení.

30. Žalobkyně předeslala, že zdravotnictví a farmacie jsou extrémně uzavřený trh s mnoha bariérami na vstupu. Klíčové je know how, k tomu je ale těžké se dostat, neboť vzhledem k vysokým maržím si každý subjekt chrání své znalosti a zkušenosti včetně dodavatelů a odběratelů. Proto také žalobkyně navázala spolupráci se společností Parallel Pharma prostřednictvím pana O. Ten před daňovými orgány vypovídal šest hodin, což je excesivní i pro potřeby správce daně. Správce daně přitom nevznesl jakékoliv konkretizující otázky, pouze si vystavěl hypotézy o tom, že žalobkyně snad neměla prokázat zprostředkovatelskou činnost. Dále žalobkyně setrvala na své žalobní argumentaci a návrhu na zrušení napadených rozhodnutí. Jednatelka žalobkyně soudu připomenula, že napadená rozhodnutí považuje za nespravedlivá. Celý život podniká a platí státu. Kvůli doměřené částce přesahující 11 milionů musela prodat i svůj dům, aby uspokojila finanční úřad.

31. Žalovaný odkázal na napadená rozhodnutí a rovněž setrval na své argumentaci.

VI. Posouzení věci soudem

32. Soud za splnění podmínek pro rozhodnutí ve věci po nařízení ústního jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) obě napadená rozhodnutí žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).

33. Soud se zabýval věcí žalobkyně, které byla doměřena daň z důvodu neprokázání oprávněnosti uplatnění nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, o kterých žalobkyně deklarovala, že je využila na zprostředkovatelskou činnost.

Náklady na zprostředkovatelské služby od společnosti Parallel Pharma

34. Nejprve se soud věnoval spolupráci žalobkyně se společností Parallel Pharma. Ve věci jde o posouzení otázky, zda vůbec nějaké činnosti společnost Parallel Pharma vyvíjela, případně jaké a zda šlo o činnosti směřující k tomu, aby žalobkyně měla příležitost k uzavření smlouvy s třetími osobami o dodávce zboží dle smlouvy o zprostředkování. Žalobkyně tvrdila, že výše uvedená společnost jí měla zprostředkovat obchodní vztahy s odběrateli žalobkyně při nákupu a prodeji farmaceutických výrobků, proto uplatnila jako daňově účinné náklady platby za tuto činnost. Žalobkyně tvrdí, že zprostředkovatelskou činnost společnosti Parallel Pharma prokázala.

35. Jádro sporu spočívá v polemice stran, zda na žalobkyni daňové orgány uplatňovaly nepřiměřeně přísný důkazní standard nad rámec zákona.

36. Žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila daňové doklady – faktury od společnosti Parallel Pharma, které formulovaly předmět plnění obecně výrazy „*reimbursements*“, „*service charges*“, „*contra item*“, „*consultancy (fees)*“, „*company loan*“, „*working capital transfer*“. V nich výše uvedená společnost fakturovala žalobkyni. Dále žalobkyně předložila smlouvu o

zprostředkování z roku 2015 uzavřenou mezi ní a společností Parallel Pharma (č. l. A50 správního spisu). Podle smlouvy se společnost Parallel Pharma zavázala pro žalobkyni vykonávat zprostředkovatelskou a poradenskou činnost, přičemž ve vztahu ke zboží, které měla společnost zprostředkovávat, smlouva uvádí, že je uvedeno v příloze č. 1 smlouvy. V příloze č. 2 měl být zahrnutý výpočet provize. Přílohy nebyly správci daně dodány.

37. Za účelem objasnění skutkového stavu přistoupil žalovaný na návrh žalobkyně k výpovědi svědka pana W. O., jednatele společnosti Parallel Pharma (protokol ze dne 2. 8. 2022, č. j. 3706576/22/3001-60563-712699). Žalovaný uzavřel, že ani výpověď svědka pro unesení důkazního břemene nebyla dostačující, neboť svědek nepopsal, které konkrétní dodávky léčiv v rozhodných obdobích zprostředkoval, jakým způsobem žalobkyni s konkrétním odběratelem nebo dodavatelem propojil ani jak se jeho činnost promítla do následného uzavření určitého obchodu.

38. Žalobkyně v průběhu odvolacího řízení dále doložila faktury od společnosti Parallel Pharma a faktury vystavené žalobkyní pro její odběratele, které bylo možné spárovat, neboť v přijatých fakturách od společnosti Parallel Pharma v kolonce „*Product*“, „*Description*“ nebo „*Reference*“, vyplýval odkaz na konkrétní fakturu žalobkyně, již vystavovala svým odběratelům. Ostatně i žalovaný v napadených rozhodnutích připustil, že předložených 163 listin s fakturami bylo možné tímto způsobem vzájemně propojit, nicméně uzavřel, že „spárování“ účetních dokladů samo o sobě nemusí znamenat, že žalobkyně prokázala faktické uskutečnění zprostředkovatelských a poradenských služeb.

39. Při hodnocení věci soud vycházel z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, dle kterého 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. Z judikatury správních soudů vyplývá, že daňový subjekt může uplatňovat jako daňově účinné pouze ty výdaje, které splňují zákonné podmínky, a to 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Zároveň je v případě pochybností na daňovém subjektu, aby prokázal, že výdaj skutečně vynaložil tak, jak deklaroval na příslušném dokladu ve svém účetnictví (např. rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006 č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111, nebo ze dne 10. 2. 2016, č. j. 6 Afs 15/2015-31). Správce daně může po daňovém subjektu požadovat, aby prokázal, že byl tvrzený náklad v deklarovaném rozsahu fakticky realizován. Daňový subjekt musí prokázat, že transakce se skutečně uskutečnila a že se tak stalo za účelem (a) dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, (b) v tvrzeném rozsahu a (c) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (např. rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018-48).

40. Správce daně nejprve vycházel ze skutečnosti, že předmět fakturace byl označen obecnými výrazy. Ve výzvě ze dne 26. 2. 2021, č. j. 710448/21/3001-60563-712699, podle § 92 odst. 4 daňového řádu správce daně sdělil žalobkyni, že z faktur nebylo možné určit konkrétní zprostředkovatelskou činnost, její rozsah, období poskytování ani způsob výpočtu jednotlivých částek. Navíc označení „*company loan*“ na některých fakturách nenaznačovalo zprostředkovatelskou činnost.

41. Soud dal za pravdu žalovanému v tom, že správce daně konkrétně a důvodně zpochybnil podklady předložené žalobkyní ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Daňové doklady byly pouze obecně vymezeny s předmětem plnění, který nebyl dostatečným

důkazem o tom, že se transakce reálně uskutečnila. Soud k tomu připomíná, že prokazování daňově účinného nákladu je přitom prvotně záležitostí dokladovou, avšak ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo tak, jak uvádí daňový subjekt (obdobně rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68, ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011-121, nebo rozsudek ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48).

42. Prokázání rozhodných skutečností o vynaloženém nákladu dalšími důkazními prostředky tak žalovaný požadoval zcela po právu. Přenos důkazního břemene zpět na daňový subjekt ostatně žalobkyně nesporuje.

43. K jádru sporu soud uvádí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt prokazuje, co sám tvrdí. Setrvalou judikaturu správních soudů k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně shrnul NSS v rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38: „*daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván*. […]. *Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů.* […]. *Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).*“

44. Lze uzavřít, že základní pravidlo dokazování v daňovém řízení je vyjádřeno v § 92 odst. 3 daňového řádu, podle nějž daňový subjekt prokazuje skutečnosti, které uvádí v daňovém tvrzení a dalších podáních. Pro projednávaný případ žalobkyně to znamená, že uplatňuje-li náklady za zprostředkovatelské a poradenské služby, tíží ji důkazní břemeno ohledně jejich skutečného poskytnutí, obsahu, rozsahu, ceny a souvislosti se zdanitelnými příjmy.

45. Konkrétně ke zprostředkovatelským službám lze dovodit, že žalobkyně bude dokazovat poznatky o průběhu těchto služeb zpravidla tak, jak popsal NSS v rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 2 Afs 71/2017-28: „[n]*ejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že unést důkazní břemeno týkající se smluv o zprostředkování může být pro daňový subjekt značně obtížné, ale rozhodně není nemožné. Daňový subjekt by si měl být svého důkazního břemene vědom již v době, kdy ke zprostředkování dochází, a* ***cíleně shromažďovat důkazy, že ke zprostředkování skutečně došlo****. Především tedy je nutné, aby* ***zájemce prokázal, že zprostředkovatel v jeho zájmu ve vztahu ke třetím osobám vůbec jednal*** *(a to ať již ve vztahu přímo k nim či ve vztahu k osobám, o nichž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že na tyto třetí osoby budou působit ve prospěch zájemce). Vzhledem k velmi různorodým způsobům jednání, které zde připadají v úvahu,* ***bude na zájemci, aby si zajistil přiměřené záznamy (příp. svědectví) o jednání zprostředkovatele****; typicky jimi budou záznamy či zprávy zprostředkovatele o provedených jednáních s konkrétními osobami či záznamy o tom, kterým konkrétním osobám či na jaká konkrétní místa (např. těm útvarům oslovovaných právnických osob, které měly na starosti nákup a prodej komodit) byly zasílány podklady s údaji o zájemcem nabízených službách či zboží a co bylo jejich obsahem*. […] *Je však nutné zdůraznit, že takto předložené důkazy musí mít*

konkrétní vazbu na určité zprostředkované obchody, ne sloužit jako modelový příklad, jak by v dané situaci ke zprostředkování dojít mohlo.“ (Pozn: zvýraznění doplněno zdejším soudem.)

46. Nicméně výše uvedené nastavení důkazního břemene formuje též zásada, že i správce daně nemá být absolutně pasivní. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu hodnotí důkazy jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

47. Na jednu stranu daňový subjekt nemůže správci daně účinně vytýkat, že z vlastní iniciativy nevyhledával důkazy svědčící v jeho prospěch. Na druhou stranu NSS zdůraznil, že výše uvedený princip nelze vykládat tak, že správce daně může přehlížet konkrétní poznatky, které se v průběhu dokazování objeví. Správce daně musí řádně zohlednit všechny navržené i provedené důkazy a rovněž skutečnosti, které v řízení vyšly najevo. Srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 480/2019-39, bod 44, který uvádí: „[o]*dpovědnost správce daně za správné zjištění skutkového stavu tak nespočívá v tom, že by správce daně musel bezmezně aktivně pátrat po důkazech, jimiž by odstranil jakékoliv pochybnosti, nýbrž pouze v tom, že musí řádně zohlednit všechny navržené i provedené důkazy a skutečnosti, které v řízení vyšly najevo.*“

48. Povinnost správce daně prověřit důkazní stopu vzniká tehdy, vyplývá-li ze spisu informace, která by mohla objasnit rozhodné skutečnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 5. 2023, č. j. 8 Afs 262/2021-55, body 43-44). Zdejší soud zaujímá stanovisko, že v případě, kdy potenciální zdroj důkazu je dostatečně identifikovatelný, má konkrétní vztah ke sporným transakcím a z již zjištěných skutečností vyplývá, že může disponovat informacemi významnými pro správné stanovení daně, žalovaný je povinen takovou informaci prověřit. Pro existenci relevantní důkazní stopy navíc není nezbytné, aby zamýšlený důkaz sám prokázal všechny podmínky daňové uznatelnosti výdaje. Podle rozsudku NSS ze dne 23. 6. 2022, č. j. 4 Afs 349/2019-68, bod 28, lze důkaz odmítnout pro nadbytečnost zásadně jen tehdy, je-li nějaká skutečnost již nade všechnu rozumnou pochybnost prokázána jinými důkazy a současně je vyloučeno, že by navržený důkaz mohl přispět k objasnění některé otázky významné pro řízení.

49. V nyní projednávané věci žalovaný učinil závěr, že ani svědecká výpověď pana O. neprokázala uskutečnění a rozsah deklarovaných služeb, neboť svědek nepopsal, které konkrétní dodávky léčiv v rozhodných obdobích zprostředkoval, jakým způsobem žalobkyni s konkrétním odběratelem nebo dodavatelem propojil ani jak se jeho činnost promítla do následného uzavření určitého obchodu. S tímto hodnocením se soud v podstatné části ztotožňuje. Je pravda, že rozsah zprostředkovatelských služeb svědek popsal velmi obecně jako „*rozvoj podnikání v oblasti farmaceutických přípravků*“. Vysvětlení, že obchody byly zprostředkovávány telefonicky, osobně nebo elektronickou komunikací, bez další konkretizace samo o sobě neprokazuje uskutečnění zprostředkovatelské činnosti ve vztahu ke konkrétním plněním zachyceným v daňových dokladech.

50. Přesto však soud nemohl přehlédnout, že výpověď pana O. nebyla zcela bezobsažná. Svědek označil společnosti AXICORP, Fischer Pharma a Oripfarm a současně uvedl konkrétní osoby, se kterými měl za tyto společnosti jednat.

51. Soud si je vědom, že šetření u těchto osob by nemuselo v plném rozsahu prokázat správnost fakturované částky, tvrzený podíl na zisku a otázky ohledně nastavení ceny, tedy rozhodné hmotněprávní skutečnosti pro uznání daňového nákladu. To však není důvod, aby žalovaný tento směr dokazování bez odůvodnění pominul. Šetření totiž mohlo přispět alespoň k

otázce faktického uskutečnění zprostředkovatelské činnosti, kterou žalovaný sám označil za stěžejní. Žalovaný přitom v tomto smyslu podrobně neargumentuje směrem, že by výslech těchto osob nemohl být přínosem. Žalovaný navíc opřel své rozhodnutí o tvrzení, že skutková zjištění ohledně nastavení ceny za zprostředkování pro něj nebyla stěžejním důvodem pro neuznání nákladů (srov. bod 92 napadeného rozhodnutí 1 a bod 103 napadeného rozhodnutí 2). Soud nepřehlédl ani možnost, že případné prověření odběratelů mohlo vést k prokázání alespoň některých dílčích plnění. Pokud by však konkrétní odběratel potvrdil, že společnost Parallel Pharma zprostředkovala určitý obchod, a pokud by bylo současně možné určit, jaká část nákladů připadala právě na konkrétní transakci, mohla být daňová uznatelnost odpovídající části výdaje posouzena samostatně.

52. Soud proto dospěl k závěru, že bylo na správci daně, aby ověřil důkazní stopu v podobě označení tří společností a konkrétních fyzických osob, které za ně měly údajně jednat při zprostředkování obchodu, neboť taková informace byla dostatečně určitá a mohlo jí být prokázáno uskutečnění deklarovaných nákladů.

53. Své závěry o neunesení důkazního břemene nicméně postavil žalovaný na tom (bod 92 a 63 napadeného rozhodnutí 1 a bod 103 a 74 napadeného rozhodnutí 2), že „*podstatná byla především skutečnost, že neexistoval žádný relevantní důkaz o tom, že společnost Parallel Pharma pro daňový subjekt skutečně nějakou (zprostředkovatelskou či poradenskou) činnost fakticky vykonala (viz bod [63])*.“ Dále uvedl, že z předložených listin není „*patrno ani co konkrétně měla společnost Parallel Pharma pro daňový subjekt realizovat, tedy v čem konkrétně měly ony služby spočívat. Listiny de facto prokazují jen to, že daňový subjekt řadě různých odběratelů prodával řadu různých léčiv, přičemž faktury [...] obsahují označení daňového dokladu daňového subjektu. Takovéto skutečnosti však nikterak relevantně nevypovídají o faktické realizaci předmětných služeb společností Parallel Pharma.*“

54. Žalovaný tak založil své rozhodnutí mimo jiné na závěru, že neexistuje žádný relevantní důkaz o tom, že společnost Parallel Pharma pro žalobkyni fakticky vykonávala zprostředkovatelskou nebo poradenskou činnost. Současně však odmítl přikládat jakoukoliv pozornost informacím, které v tomto směru vyplynuly ze svědecké výpovědi pana O. a o kterých lze důvodně předpokládat, že by přispěly do dokazování.

55. Potřebu takového vypořádání posiluje přitom skutečnost, že žalobkyně ve vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění ze dne 28. 11. 2022 namítla, že „*Svědek přitom ke každému jednotlivému daňovému dokladu uvedl, čeho se týkal, popřípadě identifikoval i konkrétní třetí osoby. Správce daně nevyvinul ani minimální snahy, aby si existenci plnění u třetích osob ověřil*“. Její vyjádření sice nebylo formulováno jako procesně precizní návrh výslechu konkrétně označených osob, z jeho obsahu však bylo patrné, že žalobkyně další ověření u třetích osob považovala za možný prostředek k prokázání svých tvrzení. Posuzovat její podání pouze podle toho, zda výslovně použila označení „důkazní návrh“ nebo odkázala na § 57 daňového řádu, by bylo nepřiměřeně formalistické. Žalovaný tak přehlédl okolnosti významné pro zjištění skutkového stavu.

56. Žalovaný v bodě 72 napadeného rozhodnutí 1 a v bodě 83 napadeného rozhodnutí 2 k tomu pouze vysvětlil, že „*dle odvolacího orgánu platí, že ani obecné jmenování 3 společností není pro unesení důkazního břemene daňového subjektu dostatečné, resp. nikterak relevantně k unesení tohoto břemene nevede. Ostatně tyto společnosti (a celá řada dalších) vyplývají ze 163 předložených listin. Je tak možno shrnout, že pan O. jen obecně jmenoval nepatrný zlomek společností, včetně kontaktních osob (aniž by na tyto osoby uvedl konkrétní kontakt), vůči kterým měla plnění*

probíhat. To navíc za situace, kdy nebyl získán žádný důkaz, který by prokazoval, že předmětná služba byla fakticky poskytnuta, viz bod [75]. Na okraj pak odvolací orgán v dané souvislosti podotýká, že byť se daňový subjekt v řízení domáhal řady výzev dle § 57 daňového řádu (viz bod [56]), ve vztahu k panem O. jmenovaným společnostem se žádné takovéto výzvy (ani ničeho podobného) nikterak konkrétně nedomáhá."

57. Tato argumentace žalovaného je nepřesvědčivá a kusá. Na jednu stranu tvrdí, že nebyl získán žádný důkaz, který by prokazoval, že předmětná služba byla fakticky poskytnuta, na druhou stranu nepovažuje za účelné provést šetření u těchto třetích svědkem označených osob. Žalovaný přitom nevysvětlil, proč by případné ověření těchto tvrzení nemohlo přispět k objasnění skutkového stavu, což mělo za následek, že předčasně dospěl k závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyně.

58. Žalobkyně nadto předložila 163 listin spárovaných faktur, které vystavila společnost Parallel Pharma a vlastní odběratelské faktury. Tyto spárované daňové doklady představují indicii, že fakturace společnosti Parallel Pharma byla určitým způsobem administrativně navázána na konkrétní prodeje žalobkyně. Z této vazby sice nelze bez dalšího dovodit, že společnost Parallel Pharma uskutečnění těchto prodejů skutečně zprostředkovala. Nicméně ve spojení s výpovědí pana O. vznikla skutková situace, která si vyžadovala podrobnější odůvodnění postupu žalovaného. Pokud žalovaný nepovažoval za potřebné dále ověřovat tvrzení týkající se společností AXICORP, Fischer Pharma a Oripfarm, dopustil se vady řízení spočívající v nedostatečném zjištění skutkového stavu ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu a tento postup způsobil nezákonnost napadených rozhodnutí.

59. Soud naopak označil za nedůvodnou námitku žalobkyně (bod 21 žaloby), že žalovaný vyjevil okruh dotazů, které předmětem dokazování před správcem daně nebyly.

60. Žalovaný vyvodil takový závěr [viz bod 67 napadeného rozhodnutí 1 a bod 78 napadeného rozhodnutí 2], že ani po provedení výslechu nebylo stále známo, „[c]*o bylo konkrétním obsahem poradenských služeb, o jaké farmaceutické služby v rámci poskytovaného poradenství se jednalo, jakou „radu" a kdy daňový subjekt od společnosti Parallel Pharma obdržel. - Které konkrétní dodávky farmaceutických přípravků a jakým způsobem byly zprostředkovány, o jaké farmaceutické přípravky se jednalo, a zda byly tyto přípravky součástí smluvního ujednání. - Které konkrétní transakce byly ve spojitosti s fakturovanými službami a náhradami dokončeny a kdy. - Které konkrétní dodávky, příp. obchodní transakce daňového subjektu byly zahrnuty do základny pro zjištění podílu na zisku. - Jaké náhrady a za co konkrétně byly společnosti Parallel Pharma daňovým subjektem hrazeny, kdy a při jaké příležitosti tyto další výdajové položky vznikly. - Jakým způsobem a zda vůbec daňový subjekt kontroval faktické uskutečnění fakturovaného plnění. - Od čeho se odvíjela cena fakturovaného plnění.*"

61. Soud nesdílí náhled žalobkyně, že by žalovaný zjišťoval okruh otázek, které nebyly předmětem daňového řízení. Žalovaný v rozhodnutí totiž nevytvořil nové skutkové důvody pro doměření daně. Pouze konkretizoval, v jakém rozsahu provedené důkazy neodstranily již dříve sdělené pochybnosti o obsahu, rozsahu, době poskytnutí a ceně deklarovaných služeb. Tyto okolnosti jsou pro posouzení nákladu podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů relevantní. Není tomu tak, že by žalobkyně musela prokazovat každou okolnost přesně tímto slovním vyjádřením.

62. Ve výzvě dne 26. 2. 2021, č. j. 710448/21/3001-60563-712699, správce daně přitom žalobkyni zpravil o tom, že požaduje prokázat skutečný obsah a rozsah předmětných plnění, jejich faktické uskutečnění, období, se kterým souvisí, způsob stanovení fakturované částky a

jejich věcnou souvislost s výnosy. Již z této výzvy tak bylo zřejmé, že není sporná pouze formální existence faktur, nýbrž především to, co bylo jejich skutečným předmětem, v jakém rozsahu byly služby poskytnuty, ke kterým obchodům se vztahovaly a jak byla určena jejich cena.

63. Ani otázka, jak žalobkyně ověřovala faktické uskutečnění služeb, není samostatnou podmínkou daňové uznatelnosti. Může však být pomocnou okolností při hodnocení věrohodnosti obchodního případu. Stejně tak zjištění základu pro podíl na zisku má význam, pokud se i svědek k této okolnosti vyjadřoval a tvrdil, že tímto mechanismem mu byla stanovena odměna (srov. otázku 19 protokolu o výslechu svědka ze dne 2. 8. 2022).

64. Žalovaný tak po žalobkyni nepožadoval nic, co by bylo nad únosnou míru smyslu a účelu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ani neporušil § 115 odst. 2 daňového řádu, pokud z již provedených důkazů a dříve vyjádřených pochybností vyvodil, že uvedené skutkové okolnosti nebyly objasněny.

65. Nelze ani vytýkat žalovanému, že tyto konkrétní okruhy přímo nesměřoval do dotazů vyslýchaným svědkům. Zástupce žalobkyně byl výslechu přítomen a měl možnost klást svědkovi vlastní otázky. Je přitom na žalobkyni, aby předložila důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení a prostřednictvím svého zástupce směřovala své otázky. Námitka, že žalobkyně nemohla předvídat, jaké podrobnosti bude žalovaný později považovat za chybějící, není přesvědčivá.

66. Co se týče hodnocení svědecké výpovědi pana O., pokud jde o společnosti AXICORP, Fischer Pharma a Oripfarm, které pan O. ve své výpovědi označil, soud nepovažuje za zcela přesvědčivou úvahu žalovaného, že uvedení prvních dvou společností zpochybňuje věrohodnost svědka již proto, že žalobkyně s nimi obchodovala od roku 2014, přičemž svědek v té době nedisponoval licencí. Jestliže spolupráce žalobkyně s panem O. podle jeho výpovědi započala již v roce 2014, nelze jen z neexistence licence dovodit, že odpověď byla nepravdivá. Svědek uvedl, že k poskytování služeb zprvu licenci neměl. Svědek sám uvedl, že do doby než licenci získal, zprostředkovával žalobkyni kontakty na základě podílu na zisku (viz odpověď svědka na otázku č. 15). Žalovaný však sám uvedl, že tuto okolnost nepovažoval za nosný důvod svého rozhodnutí.

67. Pokud jde o samotný průběh výslechu, soud neshledal, že by správce daně rezignoval na jeho řádné provedení. Výslech trval přibližně dvě hodiny a čtyřicet pět minut, byl uskutečněn za přítomnosti zástupce žalobkyně a tomuto zástupci bylo umožněno klást svědkovi vlastní otázky. Žalobkyně přitom výslech sama navrhla a jako přímý účastník tvrzeného smluvního vztahu měla nejlepší předpoklady vědět, na které konkrétní obchody, osoby, léčivé přípravky a způsoby určení odměny je třeba se svědka dotázat. Nebylo výlučnou povinností správce daně domýšlet za žalobkyni skutkovou verzi jednotlivých obchodů a postupně ji ověřovat ve vztahu ke každému dokladu.

68. Soud odmítl obecnou námitku žalobkyně, kterou poukázala na odlišné posouzení nákladů od paní E. K., pánů P. K. a C. M. a společnosti Parallel Pharma.

69. V případě pana C. M. žalovaný náklady uznal po předložení jmen osob, s nimiž měl jednat, aniž tyto osoby následně vyslechl. Žalobkyně přitom nově v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi označila J. F. ze společnosti Alliance Healthcare s. r. o. jako osobu, s níž měl pan C. M. v souvislosti se zprostředkováním komunikovat. Žalovaný tento důkaz neprovedl pouze proto, že s ohledem na blížící se uplynutí lhůty pro stanovení daně již výslech nebylo možné uskutečnit. Důsledky této okolnosti však nepřičetl žalobkyni.

Naopak výslovně uvedl, že nemožnost provedení navrženého výslechu nemůže jít v její neprospěch, a náklady na zprostředkovatelskou činnost pana M. proto uznal. Žalobkyně tak v této části polemizuje s procesním postupem a důkazním hodnocením, které pro ni však neměly žádný nepříznivý následek, naopak. Z postupu žalovaného v každém případě nelze dovodit, že pouhé uvedení jména určité osoby vždy postačuje k unesení důkazního břemene. Ani skutečnost, že paní E. K. při jednání nezodpovídala jednotlivé dotazy a předložila písemné prohlášení, sama o sobě neprokazuje, že pro každý obchodní případ bude tento důkazní postup vhodný. Žalovaný navíc nepostupoval tak, že by náklady přiznal pouze na základě čestného prohlášení. Učinil tak, neboť se mu nepodařilo provést výslech svědka, což nemohl žalobkyni přičítat k tíži. Soud tomuto postupu nemá co vytknout.

Náklady na zprostředkovatelské služby od dodavatele P. K.

70. Žalobkyně dále uplatnila jako daňově účinné výdaje ty související se zprostředkovatelskou činností od dodavatele pana P. K. Žalobkyně předložila faktury vystavené panem P. K., nicméně správce daně ve výzvě ze dne 26. 2. 2021 požadoval, aby žalobkyně prokázala konkrétní obsah a rozsah zprostředkovatelských služeb. Správce daně v tomto případě též provedl svědeckou výpověď pana K. dne 19. 10. 2021 (viz protokol, č. j. 4161059/21/3001-60563-712699), přičemž náklady na zprostředkování žalovaný neuznal především proto, že svědek neoznačil konkrétní osobu, s níž jednal ve věci zprostředkování obchodních příležitostí pro žalobkyni. Svědek konkrétně sdělil (viz odpověď na otázku č. 16), že „*zboží jsem musel někde získat, ale jelikož se jedná o mé know-how, nechci sdělovat detaily.*“ Zároveň nepředložil žádné záznamy z jednání, ani nepopsal žádné konkrétnosti o navázání obchodní spolupráce.

71. Soud souhlasí se závěry žalovaného uvedenými v napadených rozhodnutích, že konkrétní obchodní případy vyplývají pouze z daňových dokladů, svědek totiž neuvedl konkrétní informace o svém jednání se třetími osobami, čímž nebylo správci daně umožněno posoudit, zda svědek skutečně prováděl zprostředkování. Za takové důkazní situace pak žalovaný nebyl povinen sám vyhledávat osoby, které by mohly být zainteresovány v obchodních vztazích. Ve vztahu ke zprostředkovatelským službám NSS zdůrazňuje, že daňový subjekt si musí být svého důkazního břemene vědom již v době, kdy ke zprostředkování dochází, a průběžně shromažďovat důkazy (srov. výše citovaný rozsudek s č. j. 2 Afs 71/2017-28). Svědek na otázku správce daně, zda může příkladně identifikovat třetí osoby, které na základě jeho zprostředkovatelských služeb uzavřely s daňovým subjektem smluvní vztah, odpověděl, že nikoliv. V tomto případě tedy nevyvstala žádná důkazní stopa, kterou by žalobkyně navrhla k důkazu nebo kterou by měl správce daně ověřovat.

72. Jak již soud uvedl výše, základní pravidlo rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je koncipováno tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat skutečnosti, které uvádí ve svém daňovém tvrzení. Pro nyní posuzovanou věc to znamená, že uplatňuje-li žalobkyně náklady na zprostředkovatelské a poradenské služby, tíží ji důkazní břemeno ohledně jejich skutečného poskytnutí, obsahu, rozsahu, ceny a souvislosti se zdanitelnými příjmy. „*V zájmu daňového subjektu na druhé straně je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k předmětným zprostředkováním skutečně došlo* [...]" (viz rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 192/2006-122; obecněji též rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245).

73. Za takového stavu po provedeném dokazování nelze přisvědčit žalobkyni, že by prokázala realizaci a rozsah tvrzeného plnění. Žalobkyně předložila pouze daňové doklady a smlouvu

o zprostředkování. Vzhledem k tomu, že ani výslech pana K. nevedl k identifikaci osob, které na základě jeho zprostředkovatelských služeb uzavřely s žalobkyní smluvní vztah, jde při absenci jiných důkazních prostředků důkazní nouze k tíži žalobkyni. Je to totiž primárně daňový subjekt, který prokazuje svá tvrzení. Závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala, že v jejím zájmu se třetími osobami skutečně tento zprostředkovatel jednal, byl tak správný.

74. Na tomto závěru nic nemění, že jednotlivé výstupní doklady určují odběratele, léčiva a jejich množství. Identifikace výsledného prodeje není důkazem činnosti zprostředkovatele (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2007, č. j. 7 Afs 170/2006-118, ve kterém soud uvedl, že daňový subjekt, pokud uplatňuje odpočet na DPH, „*musí v první řadě prokázat, že zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho jako zájemce zprostředkovatelskou činnost. Musí tedy prokázat, že zprostředkovatel jednal způsobem, který mohl objektivně sloužit či o němž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že by měl objektivně sloužit, k zajištění příležitosti k uzavření smluv zájemce se třetími osobami* [...]“). Ačkoli zprostředkovatel faktury potvrdil, nebylo prokázáno, které konkrétní obchody zprostředkoval a v jakém rozsahu.

75. Žalobkyně dále namítá, že pan K. nesdělil konkrétní osoby, jimž měl zprostředkovat obchodní příležitosti, z legitimních důvodů ochrany svého obchodního know-how a že správce daně měl za této situace využít dalších procesních nástrojů, zejména postupů podle § 57 daňového řádu. Této námitce soud nepřisvědčil. Žalovanému zákon nepovoluje zaručit, že odpovědi svědka zůstanou žalobkyni utajeny. Žalobkyně měla podle § 96 odst. 5 daňového řádu právo být výslechu svědků přítomna a klást jim otázky. Povinnost mlčenlivosti se podle § 52 odst. 1 daňového řádu vůči daňovému subjektu nevztahuje na informace použité při správě jeho daní.

76. Pokud tedy svědek relevantní informace nesdělil, sama o sobě tato skutečnost nezbavuje daňový subjekt jeho důkazní povinnosti. Zároveň správce daně neměl povinnost jej opětovně písemně vyzývat ve smyslu § 57 daňového řádu. Ani specifika farmaceutického trhu nemohou v tomto případě kompenzovat absenci důkazů, které náležitě prokazují tvrzené náklady. Jestliže se žalobkyně rozhodla uplatnit náklady na zprostředkování jako daňově účinné, musela již v době uskutečňování těchto obchodních vztahů počítat s tím, že v daňovém řízení, pokud nastane, bude muset být schopna prokázat, že deklarované služby byly skutečně poskytnuty. V posuzované věci přitom správce daně pana K. vyslechl a poskytl mu prostor k vysvětlení charakteru jeho činnosti. Ten však rozhodné skutečnosti, které by dostatečně prokazovaly tvrzení žalobkyně, neuvedl.

77. Soud nepřisvědčil ani námitce poukazující na odlišné posouzení činnosti paní K. Posouzení důkazní situace je vždy závislé na souhrnu důkazů vztahujících se ke konkrétnímu plnění. Skutečnost, že u jiného dodavatele správce daně dospěl k odlišnému skutkovému závěru, sama o sobě nevypovídá o nezákonnosti posouzení činnosti pana K. Navíc ve vztahu k dodavatelce paní K. žalovaný náklady uznal z důvodu, že se mu nepodařilo výslech paní K. provést.

Výdaje na pracovní cesty

78. Ve zdaňovacích obdobích roku 2016, 2017 a 2018 žalobkyně dále uplatnila náklady na základě faktur od dodavatele společnosti Cesty světem s. r. o., které souvisely s pracovními cestami do zahraničí. Tyto náklady daňové orgány vyloučily jako daňově neuznatelné.

79. V průběhu daňového řízení žalobkyně vedle prvotních účetních dokladů předložila také programy některých konferencí a registrační formuláře. Správce daně dále vyzval dle § 57

daňového řádu společnost Cesty světem s. r. o. (výzva č. j. 4955745/20/3001-60563-712699) k poskytnutí informací a předložení dokladů souvisejících s předmětnými spornými náklady daňového subjektu. V odpovědi byly správci daně poskytnuty požadované informace a předloženy (spárované) doklady od dodavatelů společnosti Cesty světem s. r. o. za nakoupené služby, které byly zahrnuty do fakturované částky faktur vystavených žalobkyni.

80. Žalovaný závěr o nesplnění podmínek pro uznání nákladů jako daňově účinných vystavěl primárně na skutečnosti, že z předložených důkazů nevyplynula faktická účast žalobkyně na předmětných akcích. V napadených rozhodnutích žalovaný pak také upozornil na to, že údaje poskytnuté výše uvedenou společností byly natolik nesouladné a rozporné, že tyto pak pouze v této části dokreslují zákonnost úvah uvedených v rozhodnutí správce daně.

81. Žalobkyně k tomuto hodnocení daňových orgánů namítla, že žalovaný závěry vystavěl na nesouladu mezi daňovými doklady vystavenými společností Cesty Světem s. r. o. a jí doložených podkladů k těmto cestám, a že daňové orgány vůbec nezkoumaly konkrétní podklady, které společnost Cesty Světem s. r. o. poskytla. Dále vytkla správci daně, že společnost Cesty světem s. r. o. opětovně nevyzval, aby se na správnost předložených podkladů doptal.

82. Podle soudu je to primárně žalobkyně, která prokazuje oprávněnost uplatněného nákladu i v tom směru, že k uskutečnění došlo a v jakém rozsahu. Ve vztahu k nákladům na zahraniční pracovní cesty proto musela doložit nejen jejich účetní zachycení, ale také to, že se příslušných cest skutečně zúčastnila konkrétní osoba jednající za žalobkyni.

83. Žalobkyně tak nemohla argumentovat, že formuláře na internetových stránkách nevylučují účast žalobkyně na konferencích. Program konference nebo veřejně dostupný registrační formulář může doložit, že se určitá akce konala nebo že se na ni bylo možné přihlásit. Sám o sobě však neprokazuje, že se akce skutečně zúčastnila jednatelka žalobkyně nebo jiná osoba jednající jejím jménem. Mimoto tyto podklady předložila žalobkyně pouze ke dvěma případům, z nichž oba vykazovaly nesrovnalosti. Rozpor byl patrný například ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2017. U faktury č. 171100134 žalobkyně předložila formulář „*Online Registration*“, z něhož nebylo možné určit místo ani dobu konání akce. U faktury č. 171101066 předložila registrační formulář ke konferenci v San Antoniu konané ve dnech 17. až 20. 10. 2017. Ani z tohoto formuláře však nevyplývalo, že se konference skutečně zúčastnila jednatelka žalobkyně nebo jiná osoba za žalobkyni. Údaje na faktuře navíc odkazovaly na odlišná místa a období, konkrétně na Atlantu ve dnech 16. až 18. 10. 2017, případně na San Antonio ve dnech 30. 10. až 1. 11. 2017. Předložené listiny tedy nebyly obsahově souladné ani ve vztahu k místu a době tvrzeného plnění. Žalobkyně přitom mohla svou účast dokládat jakýmikoli relevantními důkazními prostředky, správce daně ji neomezil pouze na prezenční listiny.

84. Soud nepřisvědčil ani požadavku, aby správce daně opakovaně vyzval společnost Cesty světem s. r. o. k potvrzení správnosti její odpovědi. Správce daně ji již podle § 57 daňového řádu oslovil, vyžádal si od ní potřebné informace a obdržel konkrétní odpověď včetně podkladů a jejich přiřazení k fakturám vystaveným žalobkyni. Odpověď nebyla neúplná ani nesrozumitelná v tom smyslu, že by nebylo zřejmé, co společnost Cesty světem s. r. o. správci daně sděluje. Skutečnost, že její obsah byl spárovaný rozporuplně, sama nezakládala povinnost správce daně žádat tuto společnost, aby svou odpověď přehodnotila. Předložené podklady přitom nevypovídaly o tom, že by odpověď společnosti Cesty světem s. r. o. byla

nepoužitelná nebo že její účetnictví bylo nutně vedeno nesprávně. Ukazovaly však, že údaje uváděné na fakturách vystavených žalobkyni neodpovídaly plněním, která společnost podle dokladů nakoupila od svých dodavatelů. Takové zjištění bylo způsobilé dále oslabit průkaznost faktur předložených žalobkyní.

85. Soud však připomíná, že uvedené rozpory nebyly podle napadených rozhodnutí nosným důvodem pro vyloučení nákladů. Žalovaný výslovně uvedl, že je hodnotí pouze podpůrně. Jeho hlavní závěr spočíval v absenci relevantního důkazu o faktické účasti konkrétní osoby za žalobkyni na deklarovaných akcích. I kdyby proto soud od rozporů ve spárování zcela odhlédl, nadále by zůstal zachován samostatný důvod, pro který žalobkyně své důkazní břemeno neunesla.

86. Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že u dvou cest bylo možné fakturu společnosti Cesty světem s. r. o. přiřadit k odpovídajícím dokladům bez zjevného rozporu (viz č. 16010004 a č. 17040034). Takové přiřazení mohlo prokazovat, že společnost Cesty světem s. r. o. nakoupila určité ubytování nebo dopravu a následně je fakturovala žalobkyni. Samo však stále neprokazovalo, kdo konkrétně službu využil, zda se tato osoba zúčastnila tvrzené odborné akce a zda cesta souvisela se zdanitelnými příjmy žalobkyně. Žalovaný tak správně uvedl, že za stěžejní důvod pro neuznání předmětných nákladů považuje to, že z předložených důkazů nikterak nevyplývá faktická účast na předmětných akcích. Tomuto závěru soud přisvědčil, neboť předmětem sporu nebylo samotné konání akcí, ale účast žalobkyně na nich. Jak správně uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí 1 (bod 101) a v napadeném rozhodnutí 2 (bod 113), nevyvstal žádný relevantní důkaz o tom, že se akcí paní B. (jednatelka žalobkyně) či kdokoliv jiný za žalobkyni fakticky účastnil.

VII. Závěr a náklady řízení

87. Krajský soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, zrušil proto podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného 1 a 2 a věc vrátil správnímu orgánu k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení právním názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

88. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem.

89. Ve věci měla plný úspěch žalobkyně, proto má právo na náhradu nákladů řízení. Náhrada nákladů řízení zahrnuje soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu a 1000 Kč za podání návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě podle zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích.

90. Odměna zástupce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (§ 35 odst. 2 s. ř. s.). Je ji však nutno rozdělit podle časového znění advokátního tarifu. Jednalo se o dva úkony právní služby do 31. 12. 2024 (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby), tj. celkem 6 200 Kč. Náklady zastoupení dále sestávají ze dvou režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tj. celkem 600 Kč. Jelikož zástupce je registrovaným plátcem DPH, je třeba k nákladům zastoupení přičíst částku 1 428 Kč, která odpovídá 21% sazbě daně. Do náhrady nákladů právního zastoupení podle advokátního tarifu ve znění od 1. 1. 2025 je nutno zahrnout jeden právní úkon ve výši 4 620 Kč (účast na jednání) a k němu náležející režijní paušál ve výši 450 Kč. Po

přičtení DPH činí odměna advokáta 6 134,70 Kč. Soud proto přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení celkem ve výši 18 362,70 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 15. září 2026

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu