



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, PhD. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **ROBOTHERM spol. s r. o.**, IČO 48027430
sídlem Sokolohradská 645, 583 01 Chotěboř
zastoupený advokátem JUDr. Milanem Wachtlem
sídlem Masarykovo náměstí 1279, 500 02 Hradec Králové

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 4. 2018, č. j. 17793/18/5200-11431-706481, a č. j. 17778/18/5200-11431-706481,

takto:

- I. Žaloby **se zamítají**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 4. 2017, č. j. 852378/17/2905-50523-602809 (dále jen „platební výměr 2012“), doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012

vyšší o částku 1 027 520 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 205 504 Kč.

2. Dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 4. 2017, č. j. 852883/17/2905-50523-602809 (dále jen „platební výměr 2013“), doměřil správce daně žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 vyšší o částku 1 018 400 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 203 680 Kč.
3. Dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 4. 2017, č. j. 853045/17/2905-50523-602809 (dále jen „platební výměr 2014“), doměřil správce daně žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 vyšší o částku 824 600 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 164 920 Kč.
4. Odvolání žalobce proti platebnímu výměru 2012 a platebnímu výměru 2014 žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 4. 2018, č. j. 17793/18/5200-11431-706481 (dále jen „napadené rozhodnutí I“), zamítl, přičemž platební výměr 2012 a platební výměr 2014 potvrdil.
5. Na základě odvolání žalobce proti platebnímu výměru 2013 žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 4. 2018, č. j. 17778/18/5200-11431-706481 (dále jen „napadené rozhodnutí II“), rozhodl tak, že platební výměr 2013 změnil v částce doměřené daně na částku 723 710 Kč a v částce penále na částku 144 742 Kč. Žalovaný se neztotožnil se stanoviskem správce daně o neoprávněnosti nezaúčtování zbývajících částky (ve výši 61 500 EUR, tj. 1 551 337,50 Kč) související s dodáním zařízení (indukční ohříváče v počtu 2 kusů) za celkovou cenu 410 000 EUR dle kontraktu č. Z12037 do zdanitelných výnosů a nepotvrdil tedy správcem daně provedené zvýšení základu daně o částku 1 551 338 Kč.
6. Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí I a napadenému rozhodnutí II (dále společně jako „napadená rozhodnutí“) dvě samostatné žaloby, v nichž se domáhá zrušení těchto rozhodnutí, jakož i jim předcházejících platebních výměrů a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Z důvodu, že napadená rozhodnutí byla vydána na základě téže daňové kontroly, předmětem soudního přezkumu je v obou případech vyměření daně z příjmů a žalobní námitky se také v obou věcech do značné míry překrývají, spojil Krajský soud v Brně usnesením ze dne 18. 12. 2019, č. j. 31 Af 50/2018-91, obě věci ke společnému řízení.

II. Obsah žalob

7. Jelikož se obsah žalob do značné míry překrývá, žaloby se v rozsahu žalobních námitek neliší (liší se pouze v podpůrných argumentech rozporujících některá dílčí tvrzení žalovaného), provede soud jejich společné shrnutí.
8. Žalobce namítá, že byl daňovými orgány diskriminován při prokazování výdajů a nákladů u služeb nehmotné povahy, neboť žalovaným zvolený výklad § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), je příliš omezující. Standardní účetnictví žalobce bylo posouzeno jako nedostatečné, aniž by to bylo prokázáno.
9. Správce daně neprokázal, že by faktury za **servisní práce od společnosti A.D. HAUSNER SYSTEMS Ltd.** (dále jen „ADHS“) neodpovídaly skutečnosti. Své tvrzení zakládá toliko na sdělení společnosti Metalced N.V. (dále jen „MTC“), prostřednictvím níž žalobce svá zařízení dodává koncovým zákazníkům a která koncovým zákazníkům odpovídá za záruční opravy. Žalobce navrhl provedení zjištění, zda koncoví zákazníci požadovali takovou opravu a v jakém rozsahu, daňové orgány však tento důkazní návrh odmítli.

Nebylo tedy prokázáno, zda u cílových zákazníků byly či nebyly provedeny opravy. Uskutečnění služeb mohla prokázat výpověď A. P., ředitele společnosti ADHS, kterou však daňové orgány neprovedly se zavádějícím a nepravdivým odůvodněním.

10. **Potřeba účasti techniků a hostesek na veletrhu METALCED VAKSHOW v listopadu 2012**, která byla žalobci fakturována společností ADHS, jež zájmy žalobce na veletrhu zastupovala, byla žalobcem řádně a logicky vysvětlena. I přesto, že správce daně nepovažoval listinné důkazy předložené žalobcem za dostatečné, svévolně odmítl provést žalobcem navržené svědecké výpovědi.
11. Žalobce prokázal, že jako nabyvatel licence platí **licenční odměnu poskytovateli licence**, tj. společnosti ADHS. Není jasné, proč se správce daně domnívá, že i další prodej zařízení, které v sobě zahrnuje licencované prvky, by měl být spojen s dalším poskytováním licence. Chráněné licenční know-how bylo použito při zhotovení výrobku žalobce. Dotazy provedené správcem daně u společnosti MTC byly irelevantní, neboť ta jako dovozce zařízení nijak neprofituje z konstrukčního know-how, využívaného pouze žalobcem při vlastní výrobě. Správce daně směřuje softwarovou licenci s obecnou licencí poskytnutou v předmětném případě. Co se týče výpočtu licenčních poplatků, i přes ne zcela přesnou specifikaci v licenční smlouvě o něm nebyly mezi stranami smlouvy rozpory, konstrukce správce daně není důvodná. Požadavek vázanosti licenčních poplatků na vývoz výhradně do Belgie, uvedený správcem daně, je nejasný a nedůvodný, když smlouva není teritoriálně omezena. Správci daně nepřísluší hodnotit technickou problematiku týkající se vlastního předmětu licence.
12. Co se týče **prodeje zboží žalobcem společností ADHS (jednalo se o dodávky dílů a zřízení pro společnost MTC)**, žalobce správci daně vysvětlil důvod nižších marží. Zboží bylo vázáno na objednávku, zaslanou společností MTC žalobci. V objednávce se vyskytují katalogové ceny. Správce daně se nijak nezabýval dalším osudem zboží. To bylo řádně dodáno objednateli, pouze žalobce realizoval dodávku zprostředkovaně přes svého obchodního partnera. Správce daně zpochybnil nutnost zapojení společnosti ADHS do obchodů žalobce. Správce daně však zcela pominul vývoj vztahů mezi oběma subjekty, ekonomickou historii i situaci žalobce jako menšího specializovaného domácího výrobce, pro něhož bylo v období počínající ekonomické krize prakticky nemožné vyvážet bez cizí pomoci své výrobky na náročné evropské trhy. Postup i hodnocení případu správcem daně je excesivní, zasahující do volné obchodní soutěže a spolupráce obchodních společností.
13. Náklady, které byly předmětem daňové kontroly, jsou daňově uznatelnými, byly prokázány řádně archivovanými doklady a byly o nich vedeny záznamy v účetnictví. Správce daně bez přiměřeného odůvodnění neprovedl důkazy opakovaně navržené žalobcem, postupoval v rozporu s § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a tento postup nevedl ke správnému zjištění a stanovení daně. Daňové orgány postupovaly jednostranně a konstruovaly takovou situaci, jako by žalobce v podstatě žádné výdaje neměl.

III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný ve svých vyjádřeních odkazuje na napadená rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Dodává, že tvrzení žalobce, že **servisní opravy** byly prováděny obchodní společností ADHS u koncových zákazníků společnosti MTC, je účelové. V daňovém řízení žalobce naopak tvrdil, že se jednalo o záruční opravy provedené v servisech

náležících společnosti MTC. Argumentace žalobce, že daňové orgány neprověřovaly požadavky a rozsah oprav u koncových zákazníků, je neopodstatněná. Žalobce sice uvedl pět adres v Belgii, kde měly být opravy provedeny, nepředložil ale žádnou bližší specifikaci těchto oprav. Rámcovými servisními smlouvami nemohlo být prokázáno faktické provedení předmětných služeb. Z odpovědi ze dne 19. 8. 2016 je zřejmé, že zahraniční správce daně rozhodně skutečnosti u společnosti MTC prověřoval, jedná se o dostatečný důkazní prostředek. Provedení výsledku A. P. by bylo nadbytečné, žalobce nespécifikoval konkrétní skutečnosti, které měly být výsledkem prokázány, ani okruh otázek, ke kterým by se měl svědek vyjádřit, výsledek nebyl potřebný ke zjištění skutkového stavu věci.

15. Výsledky žalobcem navržených svědků by nemohly **prokázat faktickou účast a prezentaci žalobce na veletrhu** za situace, kdy žalobce nepředložil žádné jiné důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. Navíc ani zde žalobce nespécifikoval, jaké skutečnosti by měly být výpověďmi svědků prokázány. Žalobce nepředložil žádné smlouvy, listiny či propagační materiály, které by byly na veletrhu prezentovány.
16. Žalobce ani nedoložil, co bylo podkladem pro **vyčíslení licenčních poplatků**, které měly být předmětem plnění dle faktury ze dne 14. 12. 2012 od společnosti ADHS. Žalobce měnil svá tvrzení, avšak daňovými orgány zjištěné rozpory v žalobcem tvrzeném způsobu výpočtu licenčních poplatků nevyvrátil. Tvrzení, že zjištěné rozpory měly být dány tím, že fakturované částky měly být poníženy o částky za dopravu, balné apod. jsou ničím nepodložené. Pochybnosti daňových orgánů o způsobu výpočtu licenčních poplatků a o tom, co bylo podkladem pro jejich výpočet, žalobcem vyvráceny nebyly. K posouzení otázky, zda daňové doklady a vyčíslené částky licenčních poplatků jsou ve správné výši, zda souvisí s dodáním zařízení společnosti MTC a zda je u žalobcem předložených daňových dokladů, které měly být podkladem pro vyčíslení daných licenčních poplatků, je dána souvislost s fakturací těchto licenčních poplatků, daňové orgány nepotřebovaly odborné znalosti, kterými by samy nedisponovaly.
17. Daňové orgány disponovaly dostatečnými skutkovými zjištěními pro závěr, že **zapojení společnosti ADHS do obchodů mezi žalobcem a společností MTC** postrádalo ekonomický smysl. Nebylo prokázáno, že by v těchto vztazích společnosti ADHS vyjma fakturace vyvíjela jakoukoliv činnost. Není zřejmé, v čem měla spočívat výhodnost realizace transakcí před společností ADHS, když při prodeji shodného zboží přímo společnosti MTC dosahoval žalobce marže více než 200 %, zatímco v těchto případech pouze 1,6 %. Skutková zjištění zavdávají důvodné pochybnosti o tom, zda se posuzované obchodní případy fakticky uskutečnily žalobcem deklarovaným způsobem. Bylo prokázáno, že předmětné částky za dodání zboží společnosti MTC měly být zobrazeny ve výnosech žalobce ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů s tím, že zisk z předmětných realizovaných operací se měl reálně projevit zvýšením majetku žalobce, který jej realizoval bez přispění společnosti ADHS.
18. Výsledek jednatele žalobce Mgr. T. P. nebyl žalobcem navržen v daňovém řízení. Statutární orgán daňového subjektu nemůže vystupovat v procesním postavení svědka. Výpověď jednatele by představovala toliko další tvrzení žalobce.

IV. Další stanoviska účastníků řízení

19. V podaných replikách žalobkyně uvádí, že setrvává na svých návrzích a dodává, že požadavek na provedení svědecké výpovědi A. P., který mohl prokázat mechanismus

podmínek rámcové servisní smlouvy, tj. způsob, jakým byly služby realizovány a vysvětlit z pozice ředitele společnosti ADHS, jejíž faktury byly správcem daně napadeny, okolnosti servisní činnosti (tedy vyvrátit správcem daně tvrzenou účelovost), byl zcela relevantní. Cílem dokazování samozřejmě nebyla samotná rámcová smlouva, protože o ní nebylo sporu. Vyžadovat předem konkrétní okruh otázek je požadavek excesivní a nadbytečný. Žalobcem navržené svědkové jsou odpovědní pracovníci, kteří se podíleli na veletrhu a organizovali jej, je tedy relevantní, aby o takové akci svědčili. Správce daně od počátku účast na akci zpochybňoval a navržené svědci měli proto účast na akci a odůvodněnost výdajů potvrdit. Ve vyjádření žalovaného je uveden jiný důvod pro odmítnutí svědeckých výpovědí než v napadeném rozhodnutí. Není pravdou, že by žalobce měli v průběhu daňového řízení svá tvrzení. Nebyly dány důvody pro zpochybnění licenčních poplatků jako takových, postup daňových orgánů je tedy nezákonný. Pochybnosti správce daně v otázkách zapojení společnosti ADHS do transakcí probíhajících mezi žalobcem a společností MTC jdou nad rámec daňového řízení. Daňové doklady byly zcela v pořádku.

20. Při ústním jednání dne 4. 2. 2020 účastníci řízení setrvali na svých stanoviscích uvedených v písemných podáních. Jednatelé žalobce T. P. a B. P. pak v rámci svých účastnických výpovědí přiblížili konkrétní okolnosti spolupráce žalobce se společností ADHS, poukázali na historii vztahů mezi nimi a dosavadní obchodní spolupráci.

V. Posouzení věci krajským soudem

21. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
22. **Předmětem sporu mezi stranami** jsou otázky, zda žalobcem vynaložené náklady 1) na servisní služby od společnosti ADHS, 2) na účast hostesek a techniků na mezinárodním veletrhu v Belgii, 3) na licenční poplatky společnosti ADHS je možno považovat ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů za náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelným příjmů, resp. zda žalobce splnění podmínek uvedených v citovaném ustanovení dostatečně prokázal; a dále, zda žalobcem vykázané výnosy související s prodejem zboží společnosti ADHS byly vykázaný v souladu s § 18 odst. 1 a § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
23. K rozdělení důkazního břemene je třeba poukázat na znění § 92 daňového řádu, dle kterého „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].

24. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným 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; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95; všechny zde citované nálezy Ústavního soudu jsou dostupné na <http://nalus.usoud.cz/>).
25. Důkazní břemeno správce daně k prokázání důvodnosti jeho pochyb neznamena, že by správce daně měl prokazovat, že se žalobcem tvrzené skutečnosti neodehrály vůbec nebo že se odehrály za zcela odlišných okolností. Správce daně pouze musí prokázat, že nastaly určité skutečnosti, a následně musí náležitě zdůvodnit, proč má za to, že tyto skutečnosti zásadním způsobem zpochybňují daňovým subjektem předkládané formální doklady. Správce daně tedy není povinen prokázat byt jen jediný případ, kdy žalobce určitý obchodní případ nezohlednil ve svých evidencích nebo kdy jej žalobce v evidencích vykázal chybně.
26. Otázkou, zda správce daně své důkazní břemeno skutečně unesl, se bude soud podrobněji zabývat dále, nicméně již s ohledem na výše uvedené je nutno odmítnout názor žalobce, že by správce daně v nyní projednávané věci neunesl své důkazní břemeno z důvodu, že neprokázal, že žalobcem předložené faktury za předmětná plnění neodpovídají skutečnosti. Takový požadavek z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nevyplývá. Co se týče obecných východisek pro rozložení důkazního břemene, z nichž správce daně i žalovaný při posuzování věci vycházeli, považuje soud v obecné rovině jejich myšlenkové postupy za zcela správné.

V.A.

K daňové uznatelnosti žalobcem uplatněných nákladů za plnění od společnosti ADHS

27. Dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

28. Otázka, co vše musí být prokázáno pro uznání nákladu dle § 24 zákona o daních z příjmů, již byla rovněž judikaturou Nejvyššího správního soudu zodpovězena. Příkladem lze poukázat na rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, v němž vyslovil právní názor, že „*daňově uznatelnými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů budou výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů.*“ V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, dále poukázal na to, že „*pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý výdaj poplatníkem uplatněný totiž musí obstat jako výdaj daňově uznatelný. Na jednu stranu neobstojí výdaj, který poplatník sice prokáže, nebude však mít souvislost s jeho podnikatelskou činností, na druhou stranu se může jednat o výdaj, který s podnikáním sám o sobě souviset bude, poplatník však neprokáže, že jej skutečně vynaložil. [...] Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků [zákon č. 337/1992 Sb.] dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.*“ Z rozsudku ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004-70, plyne, že povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese poplatník. Proto pokud tento daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází. Vzniknou-li tedy správci daně pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění ovlivňujícího základ daně a daň, je ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, součástí důkazního břemene daňového subjektu i povinnost prokázat uskutečnění tohoto plnění (obchodního případu, vynaloženého nákladu) nejen po formální stránce daňovým dokladem (fakturou, výdajovým pokladním dokladem), ale také po stránce faktické, tj. povinnost prokázat, že se plnění skutečně realizovalo (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008-48, či ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37).
29. Ve shodě s výše uvedeným se vyjadřuje také odborná literatura (viz PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 617. ISBN 978-80-7400-517-6), která zdůrazňuje, že zákon o daních z příjmů vychází z předpokladu, že ekonomické subjekty, zejména podnikatelské, se chovají ekonomicky racionálně. Podnikatel své daňově relevantní příjmy a výdaje váže k takovým aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl, tedy jsou prováděny za účelem dosažení zisku (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 27/2009-59 a ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73). Sama skutečnost, že daňový subjekt určitou částku skutečně zaplatil, ještě neznamená, že se jedná o daňově uznatelný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a neprokazuje ani, co bylo skutečným předmětem odměňované činnosti. Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoli výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky, tj. v první řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, a jeho vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno. Nejvyšší správní soud mimo jiné v rozsudku ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31 poukázal na to, že nejen pro případ posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, nýbrž i pro případ posouzení daňově účinných nákladů v rámci daně z příjmů právnické osoby „*je třeba trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal vynaložení výdaje jednoznačným způsobem, uvedl a dokázal okolnosti tohoto výdaje,*

a to včetně prokázání, který subjekt byl dodavatelem plnění, za které daňový subjekt poskytl úhradu, kterou uplatňuje jako daňově účinný náklad, přičemž může jít o dodavatelský subjekt odlišný od subjektu uvedeného na předložených dokladech“.

30. Aby tedy žalobce mohl nárokovat daňovou uznatelnost vynaložených nákladů, musel by unést důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že náklady skutečně vynaložil v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a deklarovaná plnění byla fakticky realizována deklarovaným způsobem. Žalobce k prokázání daňové uznatelnosti nákladů uvedených v daňových přiznáních předložil správci daně listinné podklady, které po formální stránce na první pohled mohly podporovat jeho tvrzení. Bezpochyby tedy splnil své prvotní důkazní břemeno. Daňové orgány však po posouzení těchto důkazů naplnily dikci § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když vznesly dostatečně konkrétní pochybnosti o průkaznosti těchto důkazů, přičemž své závěry podpořily i předložením jiných, z vlastní činnosti (resp. mezinárodním dožádáním) získaných důkazů. Pochybnosti vzbuzovaly zejména zjevné nestandardnosti, které doprovázely obchodní spolupráci mezi žalobcem a společností ADHS. Jedná se především o skutečnosti, že žalobce hradil společnosti ADHS faktury, aniž by přesně věděl, za jaké konkrétní plnění mu je fakturováno či zda toto plnění skutečně ve prospěch žalobce proběhlo; zaměstnanec žalobce disponoval účtem subjektu, který byl v určitých případech dodavatelem žalobce, v určitých případech jeho odběratelem a zároveň poskytovatelem know-how; žalobce bez ekonomicky racionálního důvodu poskytoval někdy plnění svému odběrateli (který plnění přímo u žalobce objednal) přes prostředníka, ačkoliv se tímto postupem sám připravoval o zisk; žalobce argumentující více než dvacetiletou spoluprací se společností ADHS neměl povědomí o předmětu činnosti této společnosti. V podrobnostech se soud k uvedeným a dalším pochybnostem vyjádří u jednotlivých sporných plnění, nicméně v souhrnu soud ve shodě se žalovaným konstatuje, že s ohledem na charakter a závažnost pochybností důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce. Bylo proto na žalobci, aby veškeré daňově relevantní skutečnosti prokázal jinak než pouhými formálními doklady, které správci daně předložil.
31. Zároveň však soud musí zdůraznit, že v daňovém řízení netíží daňový subjekt pouze břemeno důkazní, nýbrž již břemeno tvrzení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 Afs 44/2016-40). Daňový subjekt musí správci daně tvrdit veškeré skutečnosti rozhodné pro posouzení, zda je konkrétní výdaj daňově účinný. Musí proto především popsat, v čem přesně spočívalo plnění, kterého se výdaj týká, aby správce daně mohl posoudit, zda byl tento výdaj skutečně vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Soud přitom považuje za nutné zdůraznit, že u většiny sporných obchodních případů žalobce ani nebyl schopen deklarovat konkrétní předmět a způsob realizace tvrzeného plnění. V těchto případech žalobce neunesl již břemeno tvrzení. Logicky pak nemohl unést ani břemeno důkazní, neboť v rámci svého důkazního břemene měl navrhnout provedení důkazů k prokázání svých tvrzení. Jestliže tvrzení ohledně konkrétního předmětu posuzovaných plnění a jejich realizace vůbec neuváděl, nebylo co prokazovat. Daňový subjekt se nemůže zbavit svého břemena tvrzení navržením důkazů s tím, nechť si všechny daňově relevantní skutečnosti zjistí správce daně sám. Je to daňový subjekt, kdo žádá o snížení základu daně o určitý výdaj, a je proto na něm, aby v první řadě tvrdil, že pro tento postup jsou splněny zákonné podmínky (tj. mimo jiné, že tento výdaj vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů).

V.A.1.

K realizaci servisních služeb společností ADHS

32. Správce daně nepovažoval za prokázanou realizaci servisních služeb fakturovaných společnostmi ADHS žalobci. Přestože žalobce správci daně zpočátku tvrdil, že záruční servis zařízení prováděla společnost ADHS „zřejmě“ u společnosti MTC, následně předložil seznam pěti adres autoservisů a STK, ve kterých měly být záruční opravy společností ADHS provedeny. Neuvedl však, v čem opravy spočívaly ani na základě jakých ujednání, resp. komunikace jakých subjektů, byly provedeny. Na základě mezinárodního dožádání správce daně zjistil, že společnost MTC byla sama odpovědná za údržbu a opravy zařízení dodaných žalobcem. V případě, že bylo opravované zařízení v záruce, náklady na výměnu dílů účtovala přímo žalobci. V posuzovaném období roku 2012 však žádné takové faktury nebyly v evidenci společnosti MTC zahrnuty. Mimo to společnost MTC uvedla, že veškeré obchodní transakce probíhaly přímo mezi ní a žalobcem. Na správcem daně zjištěné skutečnosti reagoval žalobce předložením rámcové servisní smlouvy ze dne 9. 5. 2007 uzavřené mezi žalobcem a společností ADHS na realizaci záručních oprav na základě dílčích výzev žalobce, či v odůvodněných případech společnosti MTC. Dle rámcové smlouvy měl být součástí fakturace soupis provedených prací s počtem odpracovaných hodin, termíny oprav a rozpis použitých náhradních dílů. Žádné dokumenty obsahující takové informace však žalobcem předloženy nebyly. V rámci ústního jednání pak jednatelé žalobce v rámci svých účastnických výpovědí de facto potvrdili skutečnosti zjištěné správcem daně na základě mezinárodního dožádání, a sice že všechny opravy zařízení dodaného žalobcem prováděla výlučně společnost MTC, která také za tyto práce fakturovala žalobci. Jednatel žalobce při jednání před soudem rovněž potvrdil, že v posuzovaném období neobdržel od společnosti MTC žádnou fakturu za záruční servis a dodal, že z toho důvodu není divu, že přijal faktury za toto plnění od společnosti ADHS.
33. Výše uvedené skutečnosti dle názoru zdejšího soudu samy o sobě zakládají důvodné pochybnosti o tom, zda vůbec, potažmo jakým způsobem, jakým subjektem a v jakých případech byly servisní služby u žalobcem dodaných zařízení provedeny. Faktickou realizaci deklarovaného plnění nemohly prokázat žalobcem předložené dokumenty, sestávající toliko z faktury, seznamu adres autoservisů a STK a rámcové smlouvy. Zaujal-li žalobce také při ústním jednání před soudem stanovisko, že veškeré servisní opravy prováděla u zařízení společnost MTC, není zřejmé, z jakého důvodu bez dalšího přijal fakturaci těchto prací ze strany společnosti ADHS, aniž by se zajímal, v čem tyto opravy spočívaly, jakým subjektem byly fakticky vykonány, kým a u koho bylo jejich provedení vyžádáno. Sám žalobce totiž žádný požadavek na provedení oprav neobdržel. Ostatně takto provedená fakturace ani nesplňuje podmínky žalobcem předložené rámcové servisní smlouvy. Dále je provedená fakturace v rozporu s tvrzením společnosti MTC o tom, že veškerou komunikaci stran předmětného zařízení směřuje vždy výlučně právě na žalobce.
34. Na základě výše uvedeného lze shrnout, že kromě formálních dokladů předložených žalobcem nic nenasvědčuje tomu, že by společnost ADHS skutečně prováděla servisní služby u zařízení vyráběných a dodávaných žalobcem. Ostatně sám žalobce žádné konkrétní skutečnosti vypovídající o faktické realizaci servisní služeb netvrdil, natož aby ji prokázal. Zdejší soud tedy dává za pravdu daňovým orgánům, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění plnění, jež mu bylo fakturováno jako servisní služby provedené společností ADHS, v důsledku čehož nesplnil podmínky pro daňovou uznatelnost vynaložených nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť se v důsledku vlastní nedostatečné obezřetnosti dostal do důkazní nouze. Hodlá-li daňový subjekt uplatňovat daňové výhody, musí vynaložit přiměřené úsilí pro to, aby byl před správcem daně schopen splnění podmínek pro její přiznání prokázat. Takové prokázání

však nemůže spočívat ve spoléhání se na korektnost a serióznost jeho obchodního partnera, jímž fakturovanou službu daňový subjekt automaticky považuje za poskytnutou, aniž by zjišťoval, v čem tato služba spočívala, kdy a jak byla poskytnuta apod. Už vůbec se pak žalobce nemůže dovolávat nedostatečně zjištěného skutkového stavu ze strany správce daně, když on sám správci daně nepředložil nic, co by skutečnému provedení oprav nasvědčovalo, ba dokonce správci daně neuvedl žádná tvrzení o tom, v čem fakturované opravy měly konkrétně spočívat. Nebylo úkolem správce daně prokazovat, zda koncoví zákazníci požadovali opravu zařízení dodávaného žalobcem a v jakém rozsahu, jak se mylně domnívá žalobce. Soud znovu zdůrazňuje, že je to žalobce, kterého tíží důkazní břemeno ve vztahu k jím uplatňovaným nákladům. Vysloví-li správce daně důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaného plnění, přechází důkazní břemeno zpět na žalobce. A tak se v projednávané věci také stalo. Zjištění, jimiž disponoval správce daně, byla dostatečná pro vyslovení důvodných pochybností o realizaci servisních služeb fakturovaných žalobci. Bylo tedy na žalobci, aby tyto pochybnosti správce daně vyvrátil.

35. Zdejší soud se rovněž ztotožňuje s daňovými orgány v jejich závěru o nadbytečnosti provedení svědecké výpovědi ředitele společnosti ADHS A. P. Dle tvrzení žalobce by měla výpověď tohoto svědka prokázat mechanismus realizace záručních oprav a samotných výzev k jejich naplnění a v důsledku toho uskutečnění deklarovaných služeb. Žalovaný uvedl, že důvodem pro odmítnutí provedení výsledku svědka bylo mimo jiné „neupřesnění okruhu otázek, ke kterým se měl svědek vyjádřit“ žalobcem. Tuto úvahu je však nutno korigovat. Není povinností daňového subjektu formulovat otázky pro svědka, jak by mohla úvaha žalovaného naznačovat. Zdejší soud má však za to, že žalovaný chtěl vyjádřit pouze skutečnost, že důkazy lze provádět pouze k prokázání konkrétních tvrzení daňového subjektu (jak rozvedl soud výše). Jestliže žalobce vůbec neuvedl, v čem přesně měla fakturovaná služba spočívat (který konkrétní výdaj se vztahoval ke které konkrétní opravě, v čem tato oprava spočívala, kdy a kde byla provedena, na základě jakého závazku žalobce tuto službu proplatil apod.), neexistovalo konkrétní tvrzení daňového subjektu, které by bylo možné svědeckou výpovědí prokazovat. Tímto směrem vedl své úvahy také žalovaný, když poukazoval na to, že žalobce nespecifikoval žádné konkrétní skutečnosti, krom fungování podmínek rámcové smlouvy, které by měly být svědkem uvedeny. Ani v rámci žalobního návrhu na provedení výsledku svědkem žalobce neuvedl, co konkrétně by měl tento výsledek ve vztahu ke konkrétním plněním prokazovat. Žalobce neuvedl, že by svědek měl mít např. konkrétní informace o jednotlivých záručních opravách fakturovaných žalobci, potažmo jaké. Mechanismus spolupráce mezi společnostmi ADHS a žalobcem nastavený v rámcové smlouvě není žalovaným ani soudem jakkoli zpochybňován, a proto jej nebylo třeba prokazovat. Co se týče prokazování předmětného plnění, v daňovém řízení bylo navíc nade vše pochybnost prokázáno, že se plnění, tak jak bylo žalobcem deklarováno, neuskutečnilo, neboť sám žalobce i MTC potvrdili, že veškeré záruční opravy prováděl pouze MTC, koncoví zákazníci o žalobci ani ADHS vůbec nevěděli, a nemohli tak po ADHS požadovat provedení záruční opravy. Další dokazování k tomuto plnění by proto bylo nadbytečné. Z výše uvedených důvodů neshledal ani zdejší soud důvod pro provedení výsledku svědka.

V.A.2.

K účasti hostesek a techniků na mezinárodním veletrhu METALCED VAK – SCHOW v Belgii

36. Ohledně nákladů vynaložených žalobcem ve prospěch společnosti ADHS za jeho prezentaci na veletrhu METALCED VAK – SCHOW v Belgii vyslovil správce daně pochybnosti vzhledem k absenci jakýchkoli dokumentů, vyjma faktury, svědčících o tom, že společnost žalobce byla skutečně na tvrzeném veletrhu v zastoupení společnosti ADHS prezentována. K plnění, jež bylo žalobci fakturováno, žalobce toliko uvedl, že společnosti ADHS předal propagační materiály, ale správci daně je již předložit nemůže, přičemž žádné písemné podklady k uskutečněné transakci nemá. Žalobcovo tvrzení o nutnosti prezentace na veletrhu z důvodu snížení odbytu v zemích Beneluxu jednak neprokazuje faktickou prezentaci žalobce uskutečněnou společností ADHS, jednak neodpovídá ani údajům v účastnictví žalobce. Veškerá aktivita žalobce směřující k prokázání deklarovaného plnění, zůstala toliko v rovině tvrzení, a to ještě tvrzení zcela obecného. Žalobce netvrdil, natož aby prokazoval, v čem konkrétně prezentace společnosti v Belgii měla spočívat, jaký měl být její průběh, jaké osoby byly do prezentace zapojeny. Prezentaci žalobce na veletrhu nenásvědčovaly ani webové stránky žalobce, na kterých svou účast např. na Mezinárodním strojírenském veletrhu v Brně běžně zveřejňoval.
37. Zdejšímu soudu se především jeví jako vysoce nepravděpodobné, resp. ekonomicky zcela iracionální, aby žalobce vynaložil za prezentaci své společnosti částku 168 366 Kč, která jistě není zanedbatelná, a nepovažoval přitom za nutné upravit si podmínky pro takovou prezentaci předem smluvně, či vytvořit objednávku na tuto službu, nekladl společnosti ADHS žádné konkrétní požadavky na prezentaci, ani nepožadoval po společnosti ADHS vyhotovení fotodokumentace z veletrhu, či nějaké zprávy/protokolu o uskutečnění tohoto plnění a jeho konkretizaci, resp. nebyl schopen dohledat jakoukoli komunikaci proběhnuvší o tomto plnění mezi ním a společností ADHS, či např. doklady svědčící o výrobě propagačních materiálů za účelem prezentace na předmětném veletrhu.
38. Nelze než zopakovat, že je na žalobci, aby si s patřičnou mírou obezřetnosti zajišťoval důkazy, jimiž bude schopen prokázat úplnost, pravdivost a správnost svých tvrzení. Tvrdil-li žalobce daňovou uznatelnost určitých výdajů, zcela oprávněně po něm správce daně požadoval prokázání jak skutečného vynaložení těchto výdajů, tak skutečné realizace plnění odpovídající těmto výdajům. Povšechné tvrzení o tom, že bylo realizováno bez uvedení jakýchkoli konkrétních informací o realizaci, není prokázáním skutečností, nutným pro odstranění pochybností správce daně, resp. pro uznání výdaje jako daňově účinného.
39. Vzhledem k tomu, že k předmětnému plnění žalobcem nebyly tvrzeny žádné konkrétní skutečnosti vypovídající o jeho skutečné realizaci, když žalobce ani sám netvrdil, v čem dané plnění konkrétně spočívalo, neměl správce daně ani žalovaný důvod k provádění svědeckých výpovědí žalobcem navržených osob A. P., ředitele společnosti ADHS, a R. J. G. (pozn. soudu: ač žalobce v některých vyjádřeních, podobně jako jednatel žalobce při jednání soudu, hovoří o R. G., důkazní návrh směřoval na R. J. G.), zprostředkovatele. Principem dokazování je osvědčení žalobcem tvrzených skutečností. Neuvedl-li však žalobce žádné konkrétní tvrzení stran předmětného plnění, neexistuje nic, co by mělo být dokazováno (tj. předmět důkazu tvrzený navrhovatelem důkazu). Ze stejného důvodu nepřistoupil k provedení výslechů navrhovaných osob ani zdejší soud.
40. Nadto zdejší soud uvádí, že plnění deklarovaná žalobcem nepovažuje svou povahou za natolik obtížně zachytitelná, aby mohla prokazována toliko svědeckými výpověďmi (*a contrario* rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 As 66/2018-34). Pro unesení důkazního břemene žalobce ve vztahu k realizaci zdanitelných plnění tedy

nemůže postačovat laxní přístup žalobce jakožto daňového subjektu omezujícího svou aktivitu před správcem daně na obecná tvrzení o realizaci fakturovaného plnění doplněného odkazem na třetí osoby, které mají „veškeré podstatné skutečnosti“ správci daně prokázat. Přestože mu není zákonem stanovena konkrétní povinnost dokumentace objednávaných plnění, žalobce si měl při vědomí toho, že vynaložené náklady bude uplatňovat jako daňově uznatelné, zajistit průkaznost jím hrazených plnění, a to zvláště v případě kdy realizace těchto plnění byla pravděpodobně založena na ústní dohodě (žalobce dle vlastního tvrzení „*smluvní písemný vztah se společností ADHS nedohledal*“). Žalobce by si měl přinejmenším ve chvíli, kdy vynakládá určitý výdaj, být vědom toho, za co jej vynakládá, a být také schopen předmět plnění konkretizovat, nikoli jen odkázat na třetí osoby, které by dle jeho tvrzení měly o tomto plnění vědět víc, než sám žalobce, jakožto objednatel, příjemce a ten, kdo plnění financuje a zároveň tvrdí, že danou částku vynakládá na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

V.A.3.

K licenčním poplatkům za know-how společnosti ADHS

41. Správce daně dále zpochybnil daňovou uznatelnost nákladů uplatněných žalobcem v souvislosti s tvrzenou úhradou licenčních poplatků společností ADHS za know-how poskytnuté touto společností žalobci. Předně nelze souhlasit s námitkou žalobce o nejasnosti a nedůvodnosti požadavku vázanosti licenčních poplatků na vývoz do Belgie, uvedeného správcem daně. Nejedná se totiž o „požadavek“ správce daně, ale o textaci předmětných faktur, znějících „*na licenční poplatky za zařízení vyrobená dle námi předaného know-how a dodané do Belgie*“. Nelze tedy vyčítat správci daně, že pro prokázání uskutečnění deklarovaného plnění neakceptoval faktury vystavené žalobcem pro české a maďarské společnosti. K věrohodnosti tvrzení žalobce o splnění podmínek pro daňovou uznatelnost uplatněných nákladů nepřispěla ani skutečnost, že žalobce správci daně jako podklad pro vyčíslení licenčních poplatků předložil nejprve dvě faktury z roku 2012 vystavené vůči belgické společnosti MTC a čtyři faktury vystavené vůči společností z Česka a z Maďarska, následně správci daně předložil čtyři faktury z roku 2012 vystavené vůči společnosti MTC, avšak neshodující se s původně předloženými fakturami, a pět faktur pro rok 2013. Zcela jistě to tedy nebyl žalovaný, kdo v posuzované věci měnil svá tvrzení a vyzýval žalobce k odlišným skutečnostem. Byl to žalobce, kdo do prokazování realizace tvrzeného plnění vnášel zjevné nesrovnalosti o tom, které faktury byly podkladem pro fakturaci licenčních poplatků a jak k určení výše ceny licenčních poplatků docházelo.
42. Neunesení nejen důkazního břemene, ale již břemene tvrzení, zdejší soud spatřuje v neschopnosti žalobce vysvětlit správci daně jednoznačný způsob výpočtu výše licenčních poplatků. Licenční smlouvou sjednaná cena ve výši 16 % z fakturované ceny za zařízení vyrobená dle předmětného know-how neodpovídala vyčíslení licenčních poplatků uvedenému na fakturách. Na toto zjištění správce daně reagoval žalobce tvrzením o odečtení částky za balení, dopravu a vybrané náhradní díly od ceny zařízení, které fakturoval svým zákazníkům, přičemž 16% licenční poplatek byl vypočítáván teprve z této upravené částky. Žalobce však toto tvrzení nijak nedoložil. Nepředložil žádné doklady o dopravě, balení a náhradních dílech, které by potvrdzovaly, že cena zařízení, k nimž se měly vztahovat žalobcem předložené faktury, skutečně činila jím uváděnou částku a nikoliv částku uvedenou na předmětných fakturách. Pokud by správce daně

akceptoval ničím nepodložené tvrzení žalobce, bylo by v podstatě lhostejno, jaké faktury žalobce jako podklad pro výpočet licenčních poplatků předloží, neboť jakýkoli rozdíl mezi výší licenčních poplatků dle licenční smlouvy a fakturovanou výší licenčních poplatků by mohl být odůvodněn povšechným tvrzením o „*potřebě odečíst [neznámo jaké] náklady za dopravu, balení a vybrané náhradní díly*“.

43. K výše uvedenému zdejší soud dodává, že ostatně i sám žalobce při ústním jednání před soudem uznal pochybení spočívající v nedostatečné konkretizaci určení výše licenčních poplatků v licenční smlouvě. Zdejší soud však na rozdíl od žalobce spatřuje v tomto pochybení důvod pro neuznání nákladů jako daňově účinných, neboť z dokladů žalobcem předložených není možno ani ověřit skutečnou výši těchto nákladů. Uvádí-li žalobce, že je podstatné, že o výpočtu licenčních poplatků nebyly mezi ním a společností ADHS rozpory, s takovým tvrzením nelze souhlasit v případě, kdy takto vynaložené náklady hodlá žalobce uplatňovat jako náklady vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a je tedy povinen splnit zákonné požadavky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, resp. § 92 odst. 3 daňového řádu. Správci daně nebyly žalobcem předloženy podklady, na základě kterých by bylo možno (ani formálně) osvědčit pravdivost údajů uvedených žalobcem v daňovém přiznání.
44. Zdejší soud považuje za důvodnou pouze námitku žalobce směřující proti argumentaci správce daně, vycházející z jakéhosi předpokladu dalšího poskytování licence žalobcem jeho odběrateli, založené na informacích z mezinárodního dožádání, že 1) společnost MTC nikdy neobdržela licenční právo od žalobce, 2) dvě softwarové licence, licence Windows a licenční klíč „anděl“ potřebné pro chod zařízení jsou již zahrnuty v ceně zařízení, a 3) žádné jiné licence nejsou pro dodaná zařízení požadovány. Uvedené argumenty správce daně jsou pro účely posouzení fakticity deklarovaného plnění irelevantní, neboť nijak nesouvisí s fakturovanou službou. Licenční poplatky fakturované společností ADHS se dle žalobcem doložených dokumentů měly vztahovat toliko na know-how uplatňované žalobcem při vývoji a výrobě komponentů zařízení. Toto know-how je vyrobením zařízení konzumováno a není důvod spolu s výrobkem odběrateli zařízení poskytovat i předmětnou licenci. Licence je udělována pro využití know-how při výrobě zařízení, nikoliv pro užívání zařízení, pro které toto know-how není vůbec potřeba. Skutečnost, že odběrateli žalobce nebyla žádná odpovídající licence poskytnuta, proto sama o sobě nemůže nijak vyvrátit možnost, že pro samotnou výrobu zařízení žalobce licenci k poskytnutému know-how potřeboval. Přestože výše uvedené úvahy daňových orgánů nejsou správné, lze je považovat za toliko nadbytečné bez vlivu na zákonnost napadeného rozhodnutí. Zbylé odůvodnění daňových orgánů o tom, proč nebyly naplněny podmínky pro uznatelnost nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, považuje soud za případné a zcela se s ním ztotožňuje.

V.B.

K vykázaným výnosům žalobce v souvislosti s prodejem zboží společnosti ADHS

45. Předmětem daně z příjmů jsou ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů všechny příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem bez ohledu na právní důvod těchto příjmů, není-li zákonem o daních z příjmů stanoveno jinak. Dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Základem zahrnutí výnosů do zdanitelných příjmů je skutečnost, zda, kdy a v jaké výši vznikla daňovému subjektu povinnost zahrnout

konkrétní uskutečněné plnění do zdanitelných výnosů dle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

46. Správce daně vznesl pochybnosti o správnosti a úplnosti žalobcem vykázaných výnosů u dodávek zařízení společnosti ADHS, když fakturace testovacích zařízení byla vždy s místem dodání v Belgii. Správce daně poukázal na skutečnost, že v případech, kdy žalobce dodával předmětná zařízení přímo společnosti MTC, činila jeho marže okolo 200 %. V případech, kdy zařízení bylo společnosti MTC dodáváno prostřednictvím společnosti ADHS, činila jeho marže asi 1,6 %. Zdejší soud považuje opět za nutné upozornit na prvotní vyjádření žalobce k těmto pochybnostem, jež se značně liší od vyjádření následných. Při ústním jednání dne 5. 2. 2016 žalobce správci daně sdělil, že rozdíl v prodejní ceně je způsoben délkou objednávacího termínu, který v případě společnosti ADHS činí cca dva měsíce, zatímco v případě společnosti MTC dva týdny. V následných vyjádřeních v rámci řízení před správcem daně trval na této verzi, přičemž také uváděl, že takový obchodní vztah zajišťoval jistotu odbytu zboží. Následná argumentace žalobce, včetně účastnických výpovědí jednatelů nasvědčují spíše variantě, že důvodem pro nastíněný třístranný obchod byly dlouhodobé zavedené vztahy mezi žalobcem a společností ADHS, která podle žalobce v období počínající ekonomické krize umožnila žalobci vývoz jeho výrobků do evropských zemí, který by se jinak žalobci nepodařil, s tím, že obchody se společností MTC byly spíše obchody ADHS a žalobce fungoval primárně jako výrobce zařízení.
47. Jakkoli soud nevylučuje, že v obecné rovině popsany třístranný vztah mezi žalobcem, společností ADHS a společností MTC mohl skutečně existovat a mít pro žalobce jistou racionalitu, nemůže odhlédnout od skutečné vůle stran při realizaci dílčích plnění. Jak vyplývá z ustálené judikatury, správní orgány, potažmo soudy, jsou povinny mimo jiné s ohledem na zásadu materiální pravdy (srov. § 8 odst. 3 daňového řádu) přihlížet ke skutečnému obsahu posuzovaného právního jednání rozhodného pro správné stanovení daně, je-li zastřeno stavem formálně právním (v takovém případě se jedná o simulované právní jednání zakrývající skutečný stav; srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, čj. 1 Afs 73/2004-89; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005-136; či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010, čj. 1 Afs 11/2010-94). Nasvědčují-li faktické a ekonomické aspekty posuzovaného vztahu jinému, než daňovým subjektem deklarovanému účelu, je třeba při určení daňové povinnosti vycházet ze skutečností objektivně zjištěných, nikoli formálně předložených.
48. Vzhledem k pochybnostem vysloveným správcem daně a žalovaným nelze splnění výše uvedené povinnosti žalobcem konstatovat. Prokázání deklarovaných plnění nenasvědčovalo žádné faktické ani ekonomické aspekty posuzovaného vztahu zjištěné správcem daně. O pochybnostech svědčí skutečnost, že 1) společnost MTC zasílala objednávky zařízení vždy výlučně žalobci, se společností ADHS v obchodní spolupráci nebyla; 2) společnost MTC vždy odebírala zboží přímo od žalobce, a to za cenu uvedenou na objednávce, i když jí bylo fakturováno společností ADHS; bylo-li však předtím fakturováno žalobcem společností ADHS, fakturovaná částka společnosti ADHS byla několikanásobně nižší, než v případech, kdy žalobce fakturoval přímo společnosti MTC; 3) kyperská společnost ADHS měla založen bankovní účet v České republice u banky ČSOB a.s., na který byly zasílány veškeré platby za dodání zboží společnosti MTC, a ke kterému měl dispoziční právo (a jehož zakladatelem byl) zaměstnanec žalobce Ing. Pavlík.

Žalobce správci daně neposkytl žádné věrohodné vysvětlení ekonomické úlohy společnosti ADHS v daném třístranném obchodu. Žalobcem dodatečně předložená rámcová kupní smlouva nemůže bez dalšího prokázat faktické uskutečnění konkrétních, žalobcem tvrzených třístranných obchodů. Nebyla jakkoli zjištěna, tvrzena ani prokázána jakákoli skutečná aktivita společnosti ADHS v rámci tvrzeného třístranného obchodu. S výjimkou toho, že některé transakce proběhly přes společnost ADHS, a tedy s minimálním ziskem pro žalobce, se od sebe transakce směřující od žalobce ke společnosti MTC svým průběhem ani podmínkami nijak nelišily. Žalobce tedy dle svých tvrzení *de facto* „daroval“ společnosti ADHS marži, kterou v jiných transakcích vůči společnosti MTC inkasoval sám, aniž by uvedl jakýkoli logický a ekonomicky racionální důvod tohoto jednání. Nutno podotknout, že společnost MTC byla stálým zákazníkem žalobce, nebyl tedy dán objektivní důvod k tomu, aby zařízení vyrobené žalobcem bylo této společnosti dodáváno přes jakéhosi zprostředkovatele.

49. I přesto, že veškerá argumentace žalobce je založena na tvrzení o dlouholeté, fungující spolupráci se společností ADHS trvající od roku 1995, žalobce uvádí, že neměl povědomost o tom, s kým a jak byla obchodní jednání se společností ADHS vedena. Stejně tak nedokázal uvést žádné bližší okolnosti stran dispozičního oprávnění jeho zaměstnance k bankovnímu účtu společnosti ADHS, resp. vztahu tohoto zaměstnance k této společnosti. Přestože transakce mezi žalobce a ADHS dosahovaly miliónů korun, žalobce nebyl schopen popsat, ani doložit způsob, jakým mezi subjekty probíhala komunikace, způsob nastavování cen. Roli společnosti ADHS v tvrzeném třístranném obchodu se žalobci ani zdaleka vysvětlit nepodařilo. Při jednání se správcem daně žalobce uvedl, že „předpokládá“ že se společnost ADHS zabývá obchodní činností. Nevědomost žalobce o předmětu činnosti této společnosti je jednou z nestandardností uvedeného obchodního případu, která podporuje pochybnosti o správnosti žalobcem vykázaných výnosů.
50. Zjištění správce daně i dle názoru zdejšího soudu zavdávají důvodné pochybnosti o faktické realizaci žalobcem tvrzeného plnění vůči společnosti ADHS, které žalobce svými tvrzeními nevyvrátil. Naopak všechna zjištění nasvědčují tomu, že společnost ADHS ve skutečnosti plnění společnosti MTC neposkytla, že toto plnění poskytl společnosti MTC přímo žalobce na základě obdržené objednávky, přičemž sjednanou cenu za prodané zařízení obdržel v plné výši, když měl prostřednictvím svého zaměstnance i přístup k bankovnímu účtu společnosti ADHS, „přes kterou“ obchod formálně vykazoval. Faktický stav posuzované věci tedy vypovídal o existenci skutečností nasvědčujících tomu, že částky fakturované společností ADHS společnosti MTC měly být v kontrolovaných zdaňovacích obdobích zahrnuty do zdanitelných výnosů žalobce v souladu s § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
51. Důkazní návrhy žalobce na výslech svědků A. P. a R. J. G. (pozn. soudu: ač žalobce v některých vyjádřeních, podobně jako jednatel žalobce při jednání soudu, hovoří o R. G., důkazní návrh směřoval na R. J.G.), jež žalobce vznesl teprve v řízení před žalovaným, považuje soud ve shodě s žalovaným opětovně za nadbytečné. Vzhledem k tomu, že k předmětnému plnění mezi žalobcem a společností ADHS nebyly žalobcem tvrzeny žádné konkrétní skutečnosti vypovídající o jeho skutečné realizaci, neměl žalovaný, a nemá ani soud, důvod k provádění svědeckých výpovědí žalobcem navržených osob. Nadto v posuzované věci bylo bez jakýchkoli pochybností prokázáno, že objednávky zařízení byly zasílány u všech transakcí společností MTC přímo žalobci. Netvrdí-li

žalobce, v čem konkrétně měla zprostředkovatelská činnost společnosti ADHS ve sporovaných transakcích spočívat, nemohou jím navržené důkazy prokázat (respektive fakticky nahradit) jeho chybějící tvrzení.

52. Zdejší soud podotýká, že provedeným hodnocením zvoleného postupu žalobce není nijak nezákonně omezována jeho svoboda podnikání, či spolupráce obchodních společností. Spatřuje-li žalobce v postupu správce daně omezení svého podnikání, pak je nutno zdůraznit, že kroky správce daně plně odpovídají požadavkům daňového řádu a zákona o daních z příjmů. Jedná se tedy o omezení uskutečněné na základě zákona a v jeho mezích.
53. Lze shrnout, že žalovaný opatřil jasné důkazy o tom, že skutečným obsahem formálně vykázaných třístranných obchodů byly pouze transakce mezi žalobcem a MTC, v rámci nichž byl skutečný výnos žalobce vyšší o částky 4 743 497,77 Kč v roce 2012, 2 910 942,86 Kč v roce 2013 a 4 339 589,39 Kč v roce 2014.

VI. Shrnutí a náklady řízení

54. S ohledem na výše učiněné závěry vyplývající ze zjištěného skutkového stavu lze shrnout, že žalovaný nepochybil, pokud z důvodů uvedených v napadeném rozhodnutí neuznal žalobcem uplatněné náklady na plnění od společnosti ADHS a zvýšil v posuzovaných zdaňovacích obdobích základ daně žalobce o částky formálně fakturované společnosti MTC společností ADHS. Daňové orgány postupovaly v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu a prokazatelným a přezkoumatelným způsobem zjistily, že žalobce nesplnil požadavky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a výnosy vykázané v daňových přiznáních uvedl v rozporu s § 18 odst. 1 a § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
55. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
56. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl na věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 4. února 2020

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu