



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka ve věci

žalobce: **BRICOL-M, spol. s r.o.**
sídlem Mikulovská 225, 691 42 Valtice
zastoupený Ing. Mgr. Miroslavem Šperkou, LL.M., advokátem
sídlem Jurečkova 643/20, Ostrava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16.5.2017, č.j. 20357/17/5200-11431-706012,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16.5.2017, č.j. 20357/17/5200-11431-706012, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18.7.2016, č.j. 3282615/16/3008-50521-706496, kterým správce daně žalobci doměřil za zdaňovací období od 1.1.2011 do 31.12.2011 daň z příjmů právnických osob
o 2 452 520 Kč vyšší; současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20% z doměřené daně, a ze dne 18.7.2016, č.j. 3282658/16/3008-50521-706496, kterým správce daně žalobci doměřil za zdaňovací období od 1.1.2012 do 31.12.2012 daň z příjmů právnických osob
o 1 745 150 Kč vyšší; současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20% z doměřené daně.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že doložil rozdíl mezi prodejní cenou sjednanou s BRICOL s.r.o. a prodejní cenou mezi nespojenými osobami, a to „Studii o transferových cenách Posouzení převodních cen mezi společnostmi BRICOL – M spol. s r.o. a společnostmi BRICOL s.r.o. v roce 2011 a 2012“ (dále jen „Studie“). Podle žalobce se žalovaný s tímto klíčovým důkazním prostředkem nevypořádal; pouze poukázal na body studie, s nimiž se neztotožnil, aniž by sám předložil takovou analýzu, která by vyvracela stanoviska ve Studii a v doplňujících vyjádřeních. Podle žalobce správce daně neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), neboť neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost důkazních prostředků.
3. Žalobce poukazuje na to, že i v rámci skupiny velkoobtěratelů je nutné transakce mezi žalobcem a slovenskou sesterskou společností BRICOL s.r.o. odlišit. Jedná se o specifické, svým charakterem výjimečné transakce, v nichž má žalobce roli objednatele zboží a nikoli standardního dodavatele. Jediná služba, která je žalobcem pro BRICOL s.r.o. vykonávána, je zajištění společného nákupu zboží. Vzhledem k vyššímu množství odebraného zboží je dodavatelem žalobci stanovena nižší cena, a tudíž dojde na straně žalobce ke snížení nákladů na nákup zboží. Veškeré další obchodní aktivity jsou v kompetenci BRICOL s.r.o. Když žalobce nakoupí zboží, tak část je určena pro žalobce a část pro BRICOL s.r.o., přičemž tyto části jsou dodány zvlášť. Žalobce tak nemá žádné náklady na skladování zboží určeného pro BRICOL s.r.o., výklad a náklad zboží, jeho administraci, propagaci apod. Žádné tyto náklady, které jsou svojí povahou provozními, ve vztahu k posuzovaným transakcím nevznikají. Uvedené vyplývalo i ze Studie, která se zabývala odlišnou hodnotou marže při prodeji spojeným osobám a třetím stranám.
4. Podle žalobce správce daně pochybil, neboť (v rozporu s metodikou vyplývající ze směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy) bral nesprávně v úvahu celkové provozní náklady žalobce, tj. i náklady žalobce na maloobchod. Žalobce podrobnou argumentací dovozuje, že správce daně nesprávně přiřadil posuzované transakci podíl na všech nákladech, včetně položek, které vůbec s velkoobchodem

nesouvisejí anebo se nevztahují k posuzované transakci. Stejně tak podle žalobce správce daně nesprávně, v rozporu s výkazy zisků a ztrát za roky 2011 a 2012, stanovil výši tržeb za prodej zboží a nákladů za prodané zboží. Výkazy zisků a ztrát přitom byly ověřeny auditorem, správce daně je však vůbec nezohlednil.

5. Žalobce má dále za to, že předložením analýzy nákladů ze dne 6.5.2016 prokázal výši nepřímě přiřaditelných nákladů na posuzovanou transakci, a tudíž bylo na správci daně prokázat ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost důkazních prostředků předložených žalobcem. To však podle žalobce správce daně neučinil a nevysvětlil, proč má žalobcův výpočet za nelogický; v tomto směru chybí úvahy správce daně. Podle žalobce ani žalovaný toto pochybení neodstranil.
6. Podle žalobce se žalovaný vyjádřil účelově; uvedl, že z nákladů na služby byl žalobcem zvolen pouze účet 518.206, přitom podrobná analýza předložená správci daně dne 6.5.2016 uvádí dalších 6 položek nákladů na služby. Žalobce nesouhlasí se závěrem správce daně a žalovaného, že jeho analýza posuzované transakce je nevěrohodná. Přitom sám správce daně vycházel z údajů, které jsou v rozporu s účetními závěrkami žalobce.
7. Žalobce dále namítá, že prokázal, že došlo k vynaložení nákladů v souvislosti s IT službami poskytovanými žalobci ze strany BRICOL s.r.o. Pokud žalovaný tvrdí, že žalobce k některým nákladovým položkám důkazní prostředky nepředložil, tak tyto položky správce daně nezpochybňoval.
8. Na své argumentaci žalobce setrval v podané replice, v níž zopakoval i svoji argumentaci, kterou zaslal správci daně v průběhu daňové kontroly, odkázal na správnost vlastního alokačního klíče a výpočtu předloženého správci daně dne 6.5.2016. Nad rámec argumentace obsažené v žalobě žalobce namítá, že závěr žalovaného, že dvě pracovnice vystavovaly faktury za zboží, se neopírá o dostatečné skutkové důvody; žalobce tvrdí, že na daňových dokladech jejich podpisy nejsou a z ničeho neplyne, že by tyto osoby daňové doklady skutečně vystavovaly.
9. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí i rozhodnutí prvostupňová zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, i u jednání, které ve věci proběhlo.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

10. Žalovaný odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a argumenty v něm uvedené, na nichž setrvává. Připouští, že žalobce má pravdu v tom, že v napadeném rozhodnutí je nesprávně uvedeno, že na základě alokačních klíčů je z nákladů na služby zvolen pouze účet 518.206, tato skutečnost nemá vliv na správnost výpočtu. Podle žalovaného se jedná o chybu v psaní, neboť ve skutečnosti bylo zvoleno celkem 6 položek, jak uvádí žalobce. U těchto položek však byly náklady rozpočítány pouze na tři zaměstnance, což vedlo ke stanovení alokačního klíče ve výši 3,35 %. Přitom bylo prokázáno, že na činnosti žalobce se podílely dvě další osoby, které vystavovaly faktury za zboží, avšak náklady na tyto osoby ve výpočtovém vzorci alokačního klíče zohledněny nebyly. Tento postup pak žalobce v průběhu daňového řízení nevysvětlil, přestože má vliv na výši použitého alokačního klíče u 11 položek. Žalovaný v této souvislosti poukazuje též na to, že u více než 55 položek byl

použit alokační klíč 0%. Z důvodů řady nesrovnalostí nebyla žalobcem při výpočtu ziskovosti podle žalovaného prokázána ekonomická přiměřenost navrhovaných alokačních klíčů coby koeficientů upravujících použité hodnoty nákladů souvisejících s prodejem zboží společnosti BRICOL s.r.o.

11. Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním postoji setrval během celého řízení před soudem, i u jednání, které ve věci proběhlo.

III. Posouzení věci

12. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
13. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
14. Mezi účastníky řízení je sporu o to, zda byl vysvětlen a doložen rozdíl mezi cenami, jaké žalobce sjednal se svým velkoodběratelem BRICOL s.r.o. (slovenská obchodní společnost), a cenami, jaké by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb.,
o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Správce daně zjistil, že žalobce tomuto odběrateli prodával zboží s nižší průměrnou přírážkou než jiným odběratelům. Žalobce po celou dobu daňového řízení i řízení před zdejším soudem zjištěný rozdíl odůvodňuje tím, že transakce s BRICOL s.r.o. jsou specifické tím, že jediná činnost, kterou žalobce pro BRICOL s.r.o. vykonává, spočívá v tom, že zajišťuje de facto společný nákup; žalobce má tudíž v rámci těchto transakcí nižší pořizovací ceny a při prodeji zboží BRICOL s.r.o. mu vznikají, na rozdíl od transakcí s jeho jinými odběrateli, velmi nízké provozní náklady.
15. Podle § 23 odst. 7 bodu 5 zákona o daních z příjmů liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.
16. Výše citované ustanovení zákona o daních z příjmů je odrazem mezinárodně zakotvených pravidel týkajících se oceňování a zdaňování transakcí mezi spojenými osobami, jež vyplývají ze směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Základním principem plynoucím ze směrnice OECD přitom je, že spojené osoby by měly stanovit převodní ceny v souladu s principem tržního odstupu, čemuž odpovídá také jejich povinnost v rovině daňové doložit, že jejich ceny by byly sjednány ve stejné výši i v případě, kdy by byly sjednávány ve vztazích s nezávislým daňovým subjektem. Tento princip je pak reflektován v zákonné úpravě a příslušných metodických pokynech týkajících se převodních cen (pokyn D-332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky a pokyn D-334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami). Je dále zakotven (vztaheno k posuzované věci) ve smlouvě mezi

Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, konkrétně v čl. 9, podle něhož mimo jiné platí, že jestliže jsou spojené osoby ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které sjednaly nebo jim byly uloženy a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou jakékoliv zisky, které by, nebýt těchto podmínek, byly docíleny jedním z podniků, ale vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.

17. O tom, že na transakce mezi žalobcem a BRICOL s.r.o. je třeba pro účely daně z příjmu nahlížet jako na transakce mezi spojenými osobami, sporu není; oba subjekty mají stejného jednatele Ing. P. D., který zároveň vlastní většinový podíl v obou společnostech. Ceny za zboží, které žalobce prodával BRICOL s.r.o., tedy musely být stanoveny ve výši odpovídající principu tržního odstupu, tedy ve stejné výši, ve které by byly sjednány mezi žalobcem a nezávislým odběratelem za srovnatelných podmínek; k určení takové ceny (tzv. ceny referenční) slouží jednotlivé metody pro zjištění převodních cen ve smyslu směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy.
18. V případě, že se jedná o transakce mezi spojenými osobami, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. *„Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost... referenční (obvyklá) cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z rozmezí ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007 – 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS).“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.1.2013, č.j. 1 Afs 101/2012-31). Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je pak na daňovém subjektu zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlit.
19. Správce daně v průběhu daňové kontroly řízení zjistil, že rozdíl průměrného procenta přírážky při prodeji BRICOL s.r.o. a nejnižšího procenta při prodeji zboží ostatním nezávislým odběratelům v roce 2011 činí 7,91721 %, což odpovídá částce 1 956 466,60 Kč (7,91721% z 24 711 566,37 Kč - objem prodeje s BRICOL s.r.o.) a v roce 2012 činí 5,11004%, což odpovídá částce 1 028 345 Kč

poskytl jednatel žalobce. Zpracovatel Studie dále sám připustil, že došlo k tomu, že srovnával dva obsahově odlišné ukazatele – čistou distribuční marži pro velkoobchod zboží s hrubými maržemi za obě zdaňovací období. Tento postup odůvodnil tím, že dospěl k závěru, že náklady související s výkonem funkce „logistické centrum“, tj. centrum sdílených služeb, ve kterém žalobce vykonává pro BRICOL s.r.o. funkci vyřízení objednávky, jsou tak nízké, že je možné přistoupit ke srovnání čisté distribuční marže u srovnatelných subjektů s hrubou distribuční marží u žalobce. K dotazu správce daně, proč nezahrnul do výpočtu i náklady na zaměstnankyně, které vystavovaly faktury za zboží dodané BRICOL s.r.o. (N. V. a K. D.), zpracovatel Studie uvedl, že to není otázka na něj, nýbrž na žalobce. Pokud jde o doklady, které zpracovatel Studie použil pro tvorbu alokačních klíčů, stejně jako pokud jde o použitou výši tržeb, tak k tomu zpracovatel Studie uvedl, že vycházel z informací od žalobce. K obsahu svědecké výpovědi a v návaznosti na to ani k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění v odvolacím řízení, které obsahovalo vyhodnocení svědecké výpovědi, ze dne 15.3.2017, č.j. 11107/17/5200-11431-706012, se žalobce nijak nevyjádřil.

24. Podle zdejšího soudu správce daně prokázal, že zpracovatel Studie vycházel z dat, jež neodpovídala účetnictví žalobce, a nesprávně nezohlednil údaje, jež je třeba při použití transakční metody čistého rozpětí pro stanovení srovnatelné ceny použít.
25. Správce daně proto výpočet provedený zpracovatelem a předložený žalobcem pro nevěrohodnost správně neakceptoval a stanovil výši tržeb a určil zjištěný rozdíl ve výši tržeb v roce 2011 v částce 6 829 550 Kč a v roce 2012 v částce 4 490 889 Kč. Vyšel přitom z údajů týkajících se společností, jež použil i zpracovatel ve Studii, a použil stejnou metodu (přitom čerpal také z účetnictví žalobce a skladové evidence). Správce daně do výpočtu hrubé distribuční marže žalobce vůči BRICOL s.r.o. zahrnul veškeré zboží prodané žalobcem této společnosti (zpracovatel Studie do výpočtu zboží s kódem 9000 a vyšší do svého výpočtu nezahrnul). Dle metodiky zpracované ve Studii se tržní průměřenost zjišťuje pomocí finančního ukazatele „PLI“ a nikoli pomocí hrubé distribuční marže. Aby byla hodnota tohoto ukazatele „PLI“ (EBIT/Sales) zjištěná z údajů srovnatelných společností srovnatelná s údaji o žalobci, upravil správce daně obchodní marže poměrem, jakým se podílí náklady na prodané zboží odběrateli BRICOL s.r.o. na celkových nákladech na prodané zboží. Úpravy byly provedeny pro účely porovnání ziskovosti. Správce daně při výpočtu vycházel z účetnictví žalobce (k tomu zdejší soud odkazuje na str. 20 a str. 96 a 97 zprávy o daňové kontrole).
26. K výpočtu správce daně se žalobce několikrát vyjádřil a závěry správce daně zpochybňoval, popsal mechanismus nákupní činnosti mezi oběma společnostmi (tento text je obsažen i v replice k vyjádření žalovaného ze dne 20.4.2018), nicméně správce daně dospěl k závěru, že žalobce nevysvětlil rozdíl mezi hodnotou jím vykázaných tržeb z provozní oblasti z transakcí se spojenou osobou a hodnotou tržeb tržně průměřených zjištěných výpočtem z údajů nezávislých společností. K argumentu žalobce odkazujícímu na rozdíl mezi maloodběrateli a velkoodběrateli správce daně uvedl, že vždy zahrnoval pouze velkoodběratele a že obecné tvrzení žalobce o tom, že vystupuje vůči BRICOL s.r.o. jako distributor s omezenými funkcemi, žalobce nijak konkrétně (např. v procentech) nedoložil. Správce daně poukázal na to, že žalobce v průběhu daňového řízení předložil dokonce tři různé varianty vyčíslení výše nákladů, že nesprávně vyčísлил náklady spojené s dopravou a manipulací se zbožím, které bylo prodáváno BRICOL s.r.o., že nedoložil

krácení nákladů na internet atd. (k tomu zdejší soud odkazuje na str. 22 až 23, str. 33 až 39, str. 99 až 113 zprávy o daňové kontrole).

27. Podle zdejšího soudu správce daně prokázal, že se cena mezi žalobcem a BRICOL s.r.o. lišila od ceny, jaká by byla sjednána mezi nezávislými subjekty, a žalobce zjištěný rozdíl uspokojivě nevysvětlil (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.1.2011, č.j. 7 Afs 74/2010 – 81, č. 2548/2012 Sb. NSS). Protože žalobce své důkazní břemeno neunesl, byl správce daně oprávněn upravit základ daně.
28. Žalobcovy námitky směřující proti správcem daně provedenému výpočtu odpovídají tvrzením, která již uplatnil v průběhu daňového řízení; žalobce tvrdí, že alokační klíč zvolený správcem daně není vhodný, neboť zahrnuje jak náklady žalobce na velkoobchod, tak na maloobchod. Dále odkazuje na výpočet, který předložil dne 6.5.2016 a který podle něj správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nezpochybnil. Zároveň žalobce odkazuje na správnost jím předložené Studie.
29. Pokud jde o vyjádření žalobce ze dne 6.5.2016 doplněné tabulkou, které se týkalo zdaňovacího období roku 2011, správce daně zjistil, že hodnota tržeb v ní uvedená neodpovídá účetnictví žalobce, že žalobce použil pro stanovení alokačního klíče hodnotu prodaného zboží BRICOL s.r.o. bez prodaných obalů a palet, což správce daně ověřil i ve skladové evidenci. Pokud jde o přiřazení nákladů souvisejících s činností vykonávanou pro BRICOL s.r.o. zaměstnanci žalobce, kdy žalobce ke třem pracovním pozicím přiřadil objem nákladů v %, který je dle žalobce konstruován na základě skutečně stráveného času těchto pracovníků na činnostech pro BRICOL s.r.o., tak to nebylo prokázáno žádnými podklady. Správce daně dále poukázal na nelogičnosti obsažené ve výpočtech žalobce (k tomu zdejší soud odkazuje na str. 33 až 37 zprávy o daňové kontrole). Není tedy důvodná námitka, že by se správce daně vyjádřením žalobce ze dne 6.5.2016 nezabýval a že by tudíž pochybil i žalovaný, pokud údajné pochybení správce daně nenapravil.
30. Námitce, že žalovaný nesprávně uvedl, že z nákladů na služby byl zvolen pouze účet 518.206, zdejší soud přisvědčuje, nicméně s ohledem na skutečnost, že správce daně prokázal pochybnosti o věrohodnosti a správnosti žalobcem předkládaných výpočtů nákladů, jak bylo výše shrnuto, nemůže mít toto pochybení žalovaného mít vliv na správnost závěrů správce daně uvedených ve zprávě o daňové kontrole.
31. Namítá-li dále žalobce, že činnost týkající se BRICOL s.r.o. se v nákladech promítla v jiné výši a jiným způsobem, než jak odpovídá závěrům správce daně, tak, jak již bylo výše uvedeno, žalobcem postupně předložené tři verze výpočtu nákladů správce daně zpochybnil. Pokud tuto námitku žalobce rozvedl u jednání zdejšího soudu tak, že na transakcích s BRICOL s.r.o. se kupříkladu nepodíleli obchodní zástupci a další pracovníci marketingu a že k tomu v daňovém řízení navrhoval dokazovat výpověďmi svědků (jednotlivých pracovníků), tak toto tvrzení neodpovídá obsahu správního spisu. Žalobce kromě již zpochybněných výpočtů nákladů správci daně nenavrl konkrétní důkazní návrhy na výsledky svědků k tomu, kolik zaměstnanců a jakým způsobem se podílelo na transakcích s BRICOL s.r.o. a s ostatními velkoobchodními partnery; není tedy pravdou, že správce daně odmítl k této otázce vyslechnout navržené svědky. Ostatně tyto svědky nedokázal žalobce označit ani u jednání zdejšího soudu. Pokud tedy žalobce navrhl, aby zdejší soud dokazoval výsledky svědků k otázce nákladů na realizaci transakcí s BRICOL s.r.o., které

údajně měly být správcem daně odmítnuty, tak takové dokazování by bylo s ohledem na dostatečná skutková zjištění správce daně a dostatečný procesní prostor, který měl žalobce k dispozici v daňovém řízení, nadbytečné. Konkretizoval-li žalobce poprvé až v doplnění žaloby k námitce zahrnutí nákladů na zaměstnance, že dvě pracovnice (N. V. a K. D.), s nimiž počítal správce daně, se na fakturaci dodávek pro BRICOL s.r.o. nepodílely, tak toto tvrzení neodpovídá podkladům, které žalobce správci daně zaslal dne 6.5.2016, neboť v nich je založena kopie faktury č. 42136184 vystavené pro BRICOL s.r.o., v níž je uvedeno „vystavila: D. K.“, a dále kopie knihy skladových pohybů, kde je u položky „doklad Vytvoril“ uvedeno „x“. Nadto také tato okolnost byla předmětem výsledku zpracovatele Studie a jak již bylo uvedeno, žalobce se v tomto směru v rámci odvolacího řízení, ani dříve, nijak nevyjádřil.

32. Stejně tak pokud u jednání zdejšího soudu žalobce zdůraznil vliv činnosti obchodních zástupců ve vztahu k nezávislým odběratelům na cenu zboží, která se dodávek pro BRICOL s.r.o. netýkala, tak nic konkrétního v tomto směru v průběhu daňové kontroly žalobce netvrdil, ani nedoložil.
33. Pokud jde o námitku, že správce daně uváděl nesprávnou výši tržeb, tak ani tato námitka není důvodná; byl to naopak žalobce, který v průběhu daňové kontroly vyčíslil nesprávnou výši tržeb. Správce daně při stanovení výše tržeb vycházel z žalobcova účetnictví (účet 604), (str. 33 až 34, 37 a 110 zprávy o daňové kontrole). Že by v účetnictví byly chyby, žalobce netvrdí.
34. Argumentuje-li žalobce, že správcem daně provedený výpočet je nesprávný, tak zdejší soud v úvahách a postupu správce daně žádné pochybení neshledává. Pokud jde o výpočet žalobce, ten správce daně relevantně zpochybnil. Žalobce ničím neprokázal své tvrzení o objemu nákladů, jež přiřadil k transakcím týkajícím se BRICOL s.r.o. ani to, že provozní náklady odpovídaly jím tvrzené výši. Soudní řízení má pouze přezkumnou úlohu ve vztahu k nosným skutkovým zjištěním a závěrům správce daně a žalovaného, které jsou logické a věcně správné, opírající se o dostatečné argumenty, které žalobce nevyvrátil. Správce daně vycházel jednak z účetnictví žalobce a z údajů předložených žalobcem, které nebyly zpochybněny, a přitom respektoval, že se jedná o transakce mezi velkoodběrateli.
35. Dále je mezi účastníky řízení sporu o to, zda žalobce prokázal, že výdaje za práce a služby od BRICOL s.r.o. v rámci zdaňovacího období roku 2011 a 2012 uplatnil v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce za zdaňovací období roku 2011 uplatnil na základě faktury č. FP-1837/11 ze dne 31.12.2011 jako daňově uznatelné náklady výdaje v celkové výši 6 078 608, 25 Kč za služby od BRICOL s.r.o. na základě „Zmluvy o poskytování služieb pre rok 2011“. Za zdaňovací období roku 2012 žalobce uplatnil na základě faktury č. FP-1667/12 ze dne 28.12.2012 jako daňově uznatelné náklady výdaje v celkové výši 4 694 023,3 Kč za služby od BRICOL s.r.o. na základě „Zmluvy o poskytování služieb pre rok 2012“.
36. Podle § 24 odst. 1 ZDP 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.
37. O daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 ZDP se jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 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. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do

účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu. Daňové řízení je přitom postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (§ 92 odst. 5 písm. c/ daňového řádu). Unese-li správce daně své důkazní břemeno je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal.

38. K prokázání výdajů na jednotlivé položky služeb od BRICOL s.r.o., jejichž předmětem bylo poradenství, „vypracování marketingu“, manažerské služby spojené se zabezpečením dodávek, reklamní služby, analýza obchodní strategie, zavedení organizační struktury, školení zaměstnanců a vypracování směrnic a manuálů (k tomu zdejší soud v podrobnostech odkazuje na str. 41 až 80 a str. 113 až 123 zprávy o daňové kontrole), žalobce v daňovém řízení předložil účetní doklady, svá vyjádření, printscreeny, z nichž některé obsahovaly seznamy souborů, které však správci daně poskytnuty nebyly, dále písemnosti označené jako „body plánu“, které jsou výtiskem tří stran prezentace „Cíl, Účel, Produkt“ s obecným popisem. Žalobce dále předložil opisy emailové komunikace, sestavy a grafické znázornění obratu v ČR za období let 2007 až 2015, printscreeny, které obsahovaly interní komunikaci a opisy emailů, z nichž některé prokazovaly pouze spolupráci se zaměstnancem společnosti „ABRA“, jež byla dodavatelem softwaru žalobce, či řešení problému s podnikovým software, dále printscreeny ze softwaru BRICOL s.r.o., zachycující seznam skriptů a popis toho, co skript dělá, printscreeny zachycující výstup z e-shopu žalobce, printscreeny obsahující grafické a tabulkové statistiky přístupů a grafické a tabulkové výstupy označené „Sortiment-skladové karty“, „Sortiment-skladové karty bez 0003“ a „Sprava karet kdo kolo karet založil“. K výdajům za službu spočívající v „analýza dat a skladových zásob pro inventuru a skladov na“ žalobce doložil opis emailové komunikace mezi pracovníky žalobce a printscreen obrazovky, na němž je uveden seznam skladových položek, výstupy z podnikového software a opisy emailové komunikace mezi pracovníky v roce 2015. Správce daně dospěl k závěru, tyto důkazní prostředky neprokazují uskutečnění fakturovaného plnění, neboť se například netýkají kontrolovaných zdaňovacích období, neplyne z nich jasná vazba na předmět plnění nebo neobsahují údaje, které by se týkaly žalobce.
39. Zdejší soud se s tímto hodnocením ztotožňuje. Výše uvedené důkazní prostředky předložené žalobcem neprokazovaly tvrzení žalobce; nebylo z nich zjevné, co bylo faktickým obsahem služby poskytnuté žalobci BRICOL s.r.o., jakým způsobem byly deklarované služby v tvrzeném rozsahu žalobci poskytnuty, jaké práce byly reálně provedeny a v čem spočívaly. Správce daně přitom uznal částečně oprávněnost výdaje ve výši 44 039 Kč, k němuž byly doloženy doklady k nákupu letenek, opisy emailové komunikace a zápis z jednání v Moldavsku, a byl doložen nákup zboží jak pro žalobce, tak pro BRICOL s.r.o. Správce daně proto jako daňově uznatelnou část tohoto výdaje uznal

částku ve výši poloviny uplatněného výdaje, tedy 22 020 Kč. Stejně tak správce daně jako daňově účinnou uznal část výdaje na „parada predajcov a testy predaja“, kdy se jednalo dle předložených dokladů o náklady související s běžnou poradou obchodního oddělení obou společností (žalobce a BRICOL s.r.o.), proto správce daně uznal adekvátní část uplatněných nákladů, které nesl žalobce; je tedy zřejmé, že správce daně se podrobně žalobcem uplatněnými výdaji zabýval.

40. Pokud jde o náklady na poskytnutou službu „Vypracovanie SMA marketingu a zavedení do praxe“, k tomu žalobce doložil printscreeny, které dokládají výstup z karty naplánované úlohy se seznamem 13 položek a výstup z karty „aktivity“ se seznamem 19 emailových položek. Pokud jde o písemnost „Plán na zavedení Synergického marketingu pro firmu Bricol-M s.r.o.“ ze dne 3.6.2014, ta byla vypracována Business Success, spol. s r.o., nikoli BRICOL s.r.o. Pokud žalobce uvedl, že pro tuto společnost zpracoval podklady, ničím toto své tvrzení nedoložil. Žalobce odkazoval na seminář, které se měl konat dne 30.11.2011, avšak dle účetnictví žalobce byla služba objednána u Business Success, spol. s r.o. dne 20.12.2011 a vyfakturována byla dne 24.1.2012. Pokud jde o žalobcem předložené emaily, ty dokládají komunikaci mezi zaměstnancem žalobce a zaměstnanci Business Success, spol. s r.o.
41. K položce nákladů „Nakup pozemkov pre sirsiu prodejnu – analyza“ ve zdaňovacím období roku 2011, žalobcem předložil printscreen obsahující seznam souborů, které obsahují běžné písemnosti související s nákupem nemovitosti. Podle žalobce se jednalo o podklad pro rozhodnutí o realizaci investice do pozemků. Správce daně však poukázal na to, že tyto náklady představují součást pořizovací ceny hmotného majetku ve smyslu § 47 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Součástí ocenění dlouhodobého majetku je cena, za kterou byl majetek pořízen, a zejména náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku. Podle § 25 odst. 1 písm. a) ZPD nelze za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 tohoto zákona, včetně splátek úroků a půjček spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich ocenění. Na uvedeném hodnocení neshledává zdejší soud žádnou nesprávnost; ostatně žádné konkrétní argumenty žalobce ve vztahu k závěrům správce daně v žalobě ani neuplatňuje.
42. Namítá-li v této souvislosti žalobce, že měl za to, že konkrétní položky (jež měly být obsahem služby od BRICOL s.r.o. dle faktur č. FP-1837/11 a č. FP-1667/12), které správce daně nepochybně, byly uznány, tak zdejší soud mu za pravdu nedává. Ze správního spisu plyne, že při ústním jednání se správcem daně žalobce specifikoval jednotlivé „položky“, tedy co mělo být předmětem deklarovaných služeb, a k tomu předkládal své důkazní prostředky. Tvrzení a důkazní prostředky správce daně vyhodnotil a se svými pochybnostmi a závěry žalobce seznámil ve výsledku kontrolního zjištění, přičemž žalobci byla stanovena lhůta k vyjádření; žalobce tak věděl, které uplatněné náklady správce daně nemá za prokázané a jak správce daně hodnotil důkazní prostředky, kterými žalobce prokazoval výdaje dle faktur č. FP-1837/11 a č. FP-1667/12 za ostatní služby od BRICOL s.r.o.; žalobce byl povinen prokázat své tvrzení a oprávněnost uplatnění výdajů dle zmiňovaných faktur.

43. Správce daně podle zdejšího soudu tedy dospěl ke správnému závěru, že žalobce své důkazní břemeno neunesl. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by mohla mít za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

44. O nákladech účastníků řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšným byl žalovaný, tomu však podle obsahu soudního spisu nevznikly v řízení o žalobě žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Proto zdejší soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 26. září 2019

David Raus v.r.
předseda senátu

