



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **Weatherfold Consulting Czech s.r.o.**, IČO 28291310
Pod Hrádkem 190/12, Nové Dvory, 674 01 Třebíč
zastoupený Mgr. Robertem Scigielem, advokátem
sídlem Senovážná 996/6, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2016, č. j. 41736/16/5200-11431-706871

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu

pro Kraj Vysočina (dále též „správní orgán I. stupně“ či „prvostupňový správce daně“) - dodatečné platební výměry, dle kterých byla doměřena daň z příjmů právnických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“):

- dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ze dne 21. 8. 2015, č. j. 1364796/15/2912-50521-704170, kterým byla doměřena daň vyšší o 1 808 800 Kč oproti poslední známé dani a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 361 760 Kč,
- dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 ze dne 21. 8. 2015, č. j. 1364809/15/2912-50521-704170, kterým byla doměřena daň vyšší oproti poslední známé dani o 1 890 690 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 378 138 Kč,
- dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ze dne 21. 8. 2015, č. j. 1364841/15/2912-50521-704170, kterým byla doměřena daň vyšší oproti poslední známé dani o 1 244 310 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 248 862 Kč,
- dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ze dne 21. 8. 2015, č. j. 1364829/15/2912-50521-704170, kterým byla doměřena daň vyšší oproti poslední známé dani o 1 328 860 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 265 772 Kč.

2. Předmětné dodatečné platební výměry byly odůvodněny zprávami o daňových kontrolách ze dne 20. 8. 2015, č. j. 1142098/15/2912-60561-702910 a č. j. 1321305/15/2912-60561-702910. Prvostupňový správce daně v rámci daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, neboť nepředložil takové důkazy, které by prokázaly skutečné realizování tvrzených plnění. Nemělo být prokázáno, že zaúčtované náklady dle zkoumaných faktur od společností Weatherfold Consulting Ltd., sídlem Francis Rachel Street 22, Victoria, Mahé, Seychelles (dále jen „Weatherfold Ltd.“) a AKARO s.r.o., Brněnská 2386/68, 586 01, Jihlava (dále jen „AKARO“, vymazána z obchodního rejstříku dne 22. 3. 2018), jsou nákladem ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že došlo k věcnému plnění v tvrzeném rozsahu a obsahu. Tyto výdaje měly být v rozporu s ust. § 23 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů zahrnuty neoprávněně do daňově účinných nákladů. Žalovaný v rámci odvolacího řízení dospěl ke shodným právním závěrům jako prvostupňový správce daně a odvolání jako nedůvodná zamítl.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce pokládal napadené rozhodnutí žalovaného za nezákonné pro nesprávné právní posouzení věci, jakož i pro nesprávné zjištění skutkového stavu. Předně namítal, že unesl břemeno tvrzení, neboť předložil racionální verzi skutkového stavu a opřel ji o důkazy. Žalovaný se měl nesprávně vypořádat s navrhovanými důkazy, popř. navrhované důkazy vůbec neprovedl z důvodu zamítnutí vypracování znaleckého posudku a nesprávně interpretovaného výslechu L. N.
4. Žalobce uvedl, že se zabývá podnikatelskou činností spočívající v propagaci klientů formou webové služby český telefonní seznam, přičemž není vlastníkem webové domény, skrze

kteřou je jeho podnikatelská činnost provozována. K tomuto využívá služeb společnosti Weatherfold Ltd. Žalobce také využíval společnost AKARO a to zpočátku na roznos letáků, které propagovaly službu poskytovanou žalobcem. Jelikož se nedostavil zamýšlený efekt této služby, došlo ke změně obsahu smlouvy a společnost AKARO dále vykonávala činnost spočívající v kontrole a aktualizaci klientských databází žalobce. Obě tato plnění byla úplatná a úzce souvisela s podnikatelskou činností žalobce, jednalo se tedy o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. Žalobce tvrdil, že byt' danou službu ve formě webové stránky a webové databáze potřebuje k výkonu své podnikatelské činnosti, nebude ji, náhledem žalovaného, moci nikdy uplatnit ve formě nákladu k zajištění a udržení příjmu ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, z důvodu neunesení důkazního břemene plynoucího z charakteru poskytované služby a složitosti obstarání důkazních prostředků.

5. Žalobce souhlasil s žalovaným, že v dané věci nesl důkazní břemeno. Z rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 4. 1999 sp. zn. 15 Ca 12/99, však plyne, že na základě dokazování musí být nepochybně prokázáno, že služby poskytnuty nebyly, aby mohl správce daně neuznat výdaj za daňově účinný ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, což z dokazování za žádných okolností neplyne. Není sice přítomen žádný přímý důkaz, že by tvrzená služba byla poskytována společností Weatherfold Ltd., existuje však uzavřený logický kruh nepřímých důkazů: 1) není v možnostech a schopnostech žalobce ani jeho zaměstnanců provozovat webovou stránku, 2) mezi žalobcem a subjektem, který předmětné služby poskytuje, je uzavřena smlouva o poskytnutí takové služby a za 3) žalobce má faktický přístup k poskytované službě. Pokud je na základě takového kruhu nepřímých důkazů možno ustát tíži důkazního břemene v trestním řízení ze strany obžaloby, měly by prokázané skutečnosti dostačovat v daňovém řízení. Stejně tak měly být věrohodně prokázány výdaje za služby poskytnuté společností AKARO a podpořené výpovědí L. N.
6. Úvahy ohledně unesení důkazního břemene podpořily také závěry plynoucí ze znaleckého posudku prof. Ing. V. S., CSc. LL.M, č. 2444/2015 zaevidovaného pod č. j. 434255/15,. Z posudku vyplývá, že dané plnění odpovídá fakturaci, což jednoznačně svědčí tvrzením žalobce.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal zejména na podrobné odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
8. Žalobce v předmětném řízení neprokázal ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uskutečnění předmětných plnění od deklarovaných dodavatelů (AKARO, Weatherfold Ltd.), jakožto nákladu (výdaje) na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalovaný má za to, že žalobní body jsou nedůvodné, neboť v řízení bylo postupováno v souladu se zákonem, žalovaný vypořádal všechny odvolací námítky a jeho rozhodnutí netrpí vytýkanými nesprávnostmi a nezákonnostmi.

IV. Obsah nařízeného jednání před soudem

9. V rámci jednání před soudem účastníci setrvali na svých dosavadních procesních stanoviscích. Soud provedl důkaz žalobcem navrženými print screeny z internetové stránky Český telefonní seznam – s uvedením textu: „Český telefonní seznam, hledat České společnosti a služby, obecní úřad Straškov-Vodochody“ a „Alza cz a.s. a Alza – umělé květiny, dekorace a prodej“. Soud zamítl provést důkazní návrh žalobce listinou v anglickém jazyce nadepsanou: „Domain Name Registration Process“. Dále soud zamítl návrh žalobce na zadání vypracování revizního znaleckého posudku na téma hodnocení plnění poskytovaného společností Weatherfold Consulting Ltd.

V. Posouzení věci krajským soudem

10. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
11. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.
12. Meritem sporu v dané věci je posouzení, zda žalobce prokázal, že náklady od společností Weatherfold Ltd. a AKARO jsou daňově uznatelnými náklady ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
13. Zdejší soud se v nyní řešené věci v podstatě ztotožnil s právním hodnocením podaným žalovaným v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Na argumentaci žalovaného pak soud výslovně odkazuje též vzhledem k obsahové podobnosti odvolacích a žalobních námitek.
14. Z žalobcem namítaných skutečností lze dovodit, že brojí proti postupu daňových orgánů při hodnocení důkazů v proběhnuvším daňovém řízení, zejména v otázce, zda žalobce prokázal, že jím uplatněné výdaje jsou výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj., že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
15. Podle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP 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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.
16. Podle ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
17. Podle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud 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.

18. Podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
19. V tomto ohledu je nutné zaměřit se nejprve na zkoumání otázky unesení důkazního břemene. Soud v dané souvislosti zdůrazňuje, že správce daně je s ohledem na koncepci důkazního břemene daňového subjektu oprávněn v rámci daňové kontroly vyzvat daňový subjekt k prokázání jeho tvrzení.
20. Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou Nejvyššího správního soudu, ze které vyplývá, že dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; neunesení důkazního břemene daňovým subjektem neznamena, že správce daně má povinnosti relevantní důkazy sám vyhledávat (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, sp. zn. 1 Afs 54/2004, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS, ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 5 Afs 147/2004, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, a ze dne 14. 7. 2008, sp. zn. 8 Afs 70/2007). Ústavní soud k tomu dále doplnil, že správce daně není oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/1995, č. 133/1996 Sb.). V daňovém řízení tedy stíhá břemeno tvrzení a navazující břemeno důkazní daňový subjekt. To znamená, že je na daňovém subjektu, aby prokázal skutečnosti, které tvrdí správci daně ve svém daňovém přiznání. Žalobce tedy jako daňový subjekt musel zvolit vhodné důkazní prostředky k tomu, aby rozhodné skutečnosti správci daně prokázal. V tomto směru soud odkazuje na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, sp. zn. 5 Afs 70/2005, podle něhož: „(...) Důkazním břemenem se obecně rozumí procesní odpovědnost účastníka řízení za to, že za řízení nebyla prokázána jeho tvrzení a že z tohoto důvodu muselo být rozhodnuto o věci samé v jeho neprospěch. Protože mezi správcem daně a daňovým subjektem neexistuje rovné postavení, zákon o správě daní a poplatků rozložil důkazní břemeno v daňovém řízení a zcela jednoznačně vymezuje ohledně jakých skutečností tíží důkazní břemeno daňový subjekt (...) a ohledně kterých skutečností tato povinnost prokazovat existenci relevantních tvrzení stíhá správce daně (...) Přitom je nutno při vymezení rozsahu prokazovaných skutečností brát v potaz, že § 31 odst. 9 (předchozího daňového řádu) nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí daňový subjekt sám. Důkazní břemeno tedy není „putovním“ instrumentem, který by bylo ohledně zákonem stanovených skutečností možno libovolně a nahodile přenášet kdykoli v řízení z daňového subjektu na správce daně a naopak.“
21. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, má ovšem některé výjimky. Pro posuzovaný případ je relevantní výjimka obsažena ve výše citovaném ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, přičemž dále dle ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

22. Zdejší soud dále taktéž vychází z toho, že: „Správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Pokud tedy správce daně zjistí některou skutečnost, která zpochybňuje údaje uvedené daňovým subjektem, přechází důkazní povinnost na daňový subjekt a ten je povinen navrhnout či označit důkazy, které správcem daně zpochybněné tvrzení prokáží.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2005, sp. zn. 4 As 1/2003, publ. pod č. 542/2005 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, sp. zn. 3 Afs 12/2003, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS).
23. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž má prioritně daňový subjekt povinnost dokazovat vše, co sám tvrdí. Každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Pokud se jedná o prokazování nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, k této otázce se již Nejvyšší správní soud opakovaně vyjadřoval. V tomto ohledu lze odkázat například na rozsudek Nejvyššího správního soudu 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 ZDP 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, bylo Nejvyšším správním soudem dále judikováno, 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 ZDP, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo; jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospěl k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004-70, pak plyne, že základní podmínkou daňové uznatelnosti nákladu (výdaje) je, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu totiž 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 ustanovení § 31 odst. 9 ZDP 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. rozsudek ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008-48).
24. Uvedené závěry jsou plně aplikovatelné v daňovém řízení, které stojí na naprosto odlišných zásadách a východiscích, než právo trestní (na které poukazuje žalobce), ve kterém je nutné pro odsouzení obžalovaného jednoznačně prokázat skutek, který mu je kladen za vinu, a proto nelze v dané věci argumentovat závěry trestního řízení.

25. Správce daně přitom v posuzovaném případě v průběhu daňové kontroly pojal důvodnou pochybnost o uskutečnění služeb (v podrobnostech krajský soud odkazuje na spisový materiál a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, str. 3 až 6 a 11 až 18, přičemž lze zdůraznit vysokou výši nákladů v řádech desítek milionů Kč za vytvoření a spravování webových stránek žalobce uhrazenou společností Weatherfold Ltd.), jak byly deklarovány na přijatých fakturách, tedy o tom, zda žalobcem předložené doklady jsou věrohodné, průkazné, správné a úplné. Důkazní břemeno o tom, že provedení služeb deklarovaných v předložených dokladech ve skutečnosti proběhlo tak, jak je v nich zaznamenáno, se proto přesunulo zpět na žalobce. Proti přechodu důkazního břemene na žalobce tento ničeho nenamítá, resp. s tímto se ztotožňuje (viz 4. strana žaloby). Bylo tedy na něm, aby svá tvrzení prokázal předložením dalších důkazních prostředků, jimiž mohl vyvrátit kvalifikovaně vyjádřené a prokázané pochyby správce daně.
26. Ze spisového materiálu vyplývá, že ve věci nákladu „na správu webu“ žalobce k prokázání svých tvrzení předložil smlouvu uzavřenou se společností Weatherfold Ltd., jejímž předmětem bylo dodání a kompletní vedení databáze potencionálních klientů, vyhledávání vhodných zákazníků a vytvoření, provozování a údržba internetové prezentace včetně poskytování rad a pokynů týkajících se fungování projektu. Cena za služby byla ve smlouvě dohodnuta na 80 EURO za každého aktivního klienta k poslednímu dni každého čtvrtletí (tj. cca 666 Kč za měsíc). Z dalších informací od Policie ČR (informace od pobočky Interpolu v Praze) vyplývá, že vlastníkem společnosti Weatherfold Ltd. byl, prostřednictvím další právnické osoby, Attila Levente Herceg, (který je od 16. 12. 2008 jediným společníkem žalobce, a v letech 2008 až 2014 byl i statutárním orgánem), a že společnost Weatherfold Ltd. na adrese svého sídla fakticky nesídlí. Žalobce měl za řešená zdaňovací období (roky 2010 až 2013) zaplatit za služby spojené se správou dané webové stránky téměř 32 milionů Kč. Z výše uvedeného (stejně jako z dalších skutečností zachycených ve spise) vyplynulo, že žalobce formálně popsal, jak měly dané transakce probíhat, tj. v rámci své podnikatelské činnosti měl využít společnost Weatherfold Ltd., která pro něj vytvořila a spravovala webové stránky. Kromě smlouvy, kterou měl s posledně uvedenou společností podepsat, však fakticky nepředložil takové důkazní prostředky, které by osvědčily jeho tvrzení, zejména s ohledem na rozsah služeb a na subjekt, který je měl provést. S tímto dílčím závěrem (vyličeným na str. 3 a 5 a zejména na str. 13 a 14 žalobou napadeného odvolacího rozhodnutí) se krajský soud s ohledem na výši ceny za poskytnutá plnění jevící se ve vztahu k daným službám jako značně disproporční (téměř nulová vypovídající hodnota informací uvedených na daných stránkách), ztotožňuje. V dané fázi řízení (před vypracováním dále uvedeného znaleckého posudku) nebyl žalobcem poskytnut věrohodný obraz, který by dané transakce odůvodňoval, resp. žalobce do této chvíle neunesl své břemeno tvrzení k prokázání oprávněnosti nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
27. V dané věci byl následně vypracován znalecký posudek prof. Ing. V. S., CSc., LL.M. Z něj lze vyčíst (str. 29 posudku) názor znalce, že forma i obsah poskytovaných služeb na daných webových stránkách je značně prostá a nepřiliš přínosná (navíc byly detekovány jednoznačné problémy při vyhledávání). Dále znalec uvedl, že pokud by žalobce v daných obchodních vztazích vystupoval jako přeprodejce, pak by výše provize odpovídala tržním zvyklostem, přičemž znalec zdůraznil, že nepřezkoumával oprávněnost objemů a datování

plateb, neboť k tomu neměl žádné informace (str. 32 posudku). Ve znaleckém posudku je dále uvedeno, že se znalci nepodařilo žádným způsobem ověřit, kolik položek se v databázi nachází, byl nalezen pouze seznam zákazníků seřazených abecedně pod písmy A až 4 v počtu 300. Web <http://ceskytelefonniseznam.com> je nepoužitelný pro většinu uživatelů. Znalec dále uvedl, že doména ceskytelefonniseznam.cz nemohla v letech 2010 a 2011 s největší pravděpodobností plnit účel specifikovaný v žalobcem předložené smlouvě. Plnění, které bylo poskytováno na doméně ceskytelefonniseznam.com formálně vyhovuje textu faktur, praktická využitelnost služby je ale velice malá a je otázkou, zda pro inzerty nebo návštěvníky stránek měla služba nějaký přínos. Zda jsou znalci zjištěné služby poskytovány společností Weatherfold Ltd., není možné zjistit. Žalobce se vůči znaleckému posudku neohradil, znalci neposkytl informace týkající se objemu plateb, vlastnické struktury, doložení počtu zákazníků apod., tedy údaje v dispoziční sféře žalobce. K otázce žalobcem požadovaného revizního posudku (jak v řízení před správcem daně, tak i v soudním řízení) soud plně odkazuje na závěry žalovaného uvedené na str. 17 a 18 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Z daného znaleckého posudku není možno najít žádnou oporu pro žalobcova tvrzení o rozsahu plnění a o osobě poskytovatele. Žádost žalobce o revizní posudek se jeví jako zcela účelová. K tomu lze doplnit, že žalobce požadoval doplnění informace o potenciální hodnotě webových stránek, která byla co do kvality ustanoveným znalcem kvalifikovaná jako „nepoužitelná pro většinu běžných uživatelů“. Svědek L. N., který byl jednatelem společnosti AKARO, odhadl cenu webových stránek v řádu desetitísíců Kč (což samo o sobě nedokazuje její reálnou hodnotu, nicméně opět se úvahy nutně stáčí k zcela zjevně nepřiměřené ceně). Žalobce znalci neposkytl potřebnou součinnost, neboť nepředložil údaje nutné pro posouzení všech znalci zadaných otázek. Ustanovený znalec pak rozsah subjektů umístěných v databázi odhadoval na 1 000 (reálně bylo zjištěno 300), žalobce tvrdil 10 000.

28. Jak krajský soud přdestřel výše, součástí povinností daňového subjektu při prokazování, že byly naplněny podmínky § 24 zákona o daních z příjmů, je i prokázání toho, že službu, za kterou byl příslušný výdaj vynaložen, poskytl daňovému subjektu dodavatel uvedený na příslušné faktuře, a to v rozsahu, termínu, čase a místě na faktuře uvedených. Tento požadavek potvrzuje i konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, nebo ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73). V rozsudku ze dne 25. 10. 2012, č. j. 7 Afs 71/2012-52, pak Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval, že „[p]okud nebylo prokázáno, že sporné plnění bylo realizováno v předestřenému rozsahu a deklarovanými subdodavateli, jak uvádějí stěžovatelem předložené faktury, je nutno dospět k závěru, že stěžovatel nedostal své zákonné povinnosti (neunesl důkazní břemeno). Takové neprokázané náklady pak nelze považovat za daňově účinné ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je tomu tak proto, že daňově účinnými náklady jsou jen náklady ve výši prokázané poplatníkem. V této věci tomu tak nebylo (skutečné poskytnutí subdodavatelských prací uvedenými subdodavateli v rozsahu deklarovaném spornými fakturami nebylo prokázáno).“ S tímto názorem se zdejší soud plně ztotožňuje a uzavírá, že žalobce rozsah a stejně tak dodavatele navázaného na konkrétní poskytnutí služeb neprokázal. Žalobce fakticky tvrdil, že nemá znalostní ani personální prostředky pro tvorbu a spravování webových stránek (což rozporováno v dané věci nebylo), a proto měl uzavřít smlouvu se společností Weatherfold Ltd. (samotná existence smlouvy také rozporována není, nicméně se ve světle skutečností plynoucích ze spisového materiálu jedná pouze o formální důkaz). Skutečnost,

že webová stránka existuje a žalobce k ní má faktický přístup pak bez dalšího nemůže prokazovat přijetí služby od tvrzeného dodavatele, stejně tak ani její rozsah (samotná existence webových stránek zpochybněna nebyla, jednalo se o pochybnosti plynoucí z nejasností ohledně výše plateb a službě jako takové, zejména s ohledem na samotný rozsah a konkrétního dodavatele těchto služeb). Ze soudem provedených důkazů uvedených v části IV. odůvodnění tohoto rozsudku nevyplývají žádné skutečnosti, které by vyvrátily závěry správních orgánů týkající se důvodu pro neuznání žalobcem uplatněných nákladů. Ohledně funkčnosti a využitelnosti předmětných webových stránek rozsáhle a odborně pojednává shora citovaný znalecký posudek. Soud zamítl provést důkaz žalobcem předloženou listinou v anglickém jazyce nadepsanou: „Damian Name Registration Process“, kterou hodlal prokázat, že provozovatel domény nemusí být nutně její vlastníkem, či ten, kdo ji registruje. Tato skutečnost však podle obsahu správního spisu i vyjádření zástupkyně žalovaného u nařízeného jednání není mezi účastníky řízení sporná. Uvedená skutečnost by ani nijak žalobci v unesení důkazního břemene nepřispěla.

29. Ze spisového materiálu dále vyplývá, že žalobce neměl unést břemeno důkazní ve vztahu k nákladům za služby od dodavatele společnosti AKARO. Žalobce k poskytnutí předmětných služeb uvedl, že činnost společnosti AKARO spočívala v tom, že pan L. N. poskytoval poradenství v záležitostech snížení chybovosti databáze, především telefonicky, neboť se fyzické obcházení potenciálních klientů ukázalo jako zdlouhavé a fakticky nerealizovatelné, pomohl k efektivnější činnosti poskytnutím manuálu pro call centrum, vyřadil z databáze nevhodné cílové adresáty a nevhodné cílové skupiny. Podklady nebyly předloženy, neboť společnost AKARO měla povinnost podklady zničit a její drogově závislý zaměstnanec K. V. ukradl po skončení pracovního poměru PC s veškerými daty a zálohami. Správci daně tedy vznikly pochybnosti zejména o rozsahu poskytnuté služby a také samotném dodavateli, zda nějaké služby žalobci poskytl, zejména s ohledem na to, že se měla lišit služba původně uvedená ve smlouvě mezi společností AKARO a žalobcem. Dále ze spisu vyplynulo, že insolvenční správce sdělil správci daně, že nevlastní žádné doklady společnosti AKARO a z toho důvodu nebylo možné ověřit účetnictví této společnosti. V řízení byl vyslechnut L. N. (jednatel společnosti AKARO od 16. 11. 2006 do 23. 10. 2012), z jehož výpovědi vyplynulo, že spolupráce probíhala zřejmě v roce 2010 a že původní záměr v zajištění rozesílky letáků se v průběhu spolupráce změnil. Dále odkázal na podaná vysvětlení na Policii ČR, ve kterých sdělil, že *společnost AKARO na základě databáze od daňového subjektu oslovila část klientů formou propagačních materiálů, zaslaných poštou. Většina zásilek se vrátila jako nedoručitelná a společnost AKARO konstatovala, že za takovéto situace není schopna zakázku dokončit. Navrhla proto daňovému subjektu provedení aktualizace celé databáze, která byla tvořena řádově statisíci kontakty. Práce na databázi měla trvat 6 měsíců a podíleli se na ní brigádníci z řad studentů. Výsledným výstupem byla aktualizovaná databáze, software potřebný k jejímu ovládní, webová prezentace a manuál k oslovování klientů v call centrech. Po předání databáze společnost AKARO zlikvidovala veškeré údaje k této databázi, včetně softwaru.* Vytvořená databáze byla dle samotného svědka jím oceněna v řádech desetitisíců Kč. Vše bylo údajně zpracováno tak, aby databázi mohl spravovat i laik (přesto obchodní společnost Weatherfold Ltd. byla dle žalobce nadmíru potřebná, což opět podporuje závěry stran neunesení důkazního břemeno ohledně plnění poskytnutých společností Weatherfold Ltd.). Nebyly doloženy žádné doklady či důkazy, které by potvrzovaly skutečnosti uvedené p. N. (např. ohledně plnění

prováděných studenty, brigádníky). Tato zjištění vyplývají z obsahu správních spisů a jsou podrobněji rozvedeny na str. 6 a 9 žalobou napadeného odvolacího rozhodnutí.

30. Samotná svědecká výpověď vykazuje značnou obecnost. Svědek uvedl, že vystavil předmětnou fakturu dne 31. 1. 2011, jednat s žalobcem měl svědek v Brně a za žalobce jednal občan maďarské národnosti, na jeho jméno si svědek nevzpomněl. Lze konstatovat, že L. N. uvedl, že se plnění uskutečnilo „zřejmě“ v roce 2010, na což usuzoval pouze dle data na faktuře. Nebyl však prokázán rozsah tvrzeného plnění, neboť jak žalobce, tak ani L. N. nebyli sto předložit jakýkoliv relevantní důkaz o těchto tvrzeních. Vzhledem k obecné výpovědi pana Nováka tak jednoznačně nelze usuzovat ve světle shora popsanych zjištěných skutečností o rozsahu tvrzeného plnění. V této rovině se jedná o důkazní nouzi žalobce, který si měl být vědom jeho povinnosti unést nejenom břemeno tvrzení, ale taktéž břemeno důkazní. Uvedl-li, že bylo smluvní povinností společnosti AKARO zničit dokumenty, software apod., lze, mimo pochybnosti o reálné existenci těchto dokladů s ohledem na výše uvedené, takový postup hodnotit jako zcela absurdní z hlediska prokazování dané služby z pohledu daňového. Pokud i přesto bylo zapotřebí uvedené dokumenty a software zničit, měl si žalobce o jejich existenci a rozsahu, spolu s poskytovatelem, pořídit zástupné důkazy, které by výše uvedené osvědčily. Tak tomu však v dané věci nebylo. Soud tak konstatuje, že i kdyby společnost AKARO v nějakém obchodním vztahu se žalobcem byla, nebyl vzhledem k důkazní nouzi žalobce prokázán zejména její rozsah, a proto náklad na tvrzenou službu ze strany společnosti AKARO nemohl být daňově uznán, a to ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
31. Krajský soud uzavírá, že nesouhlasí s názorem žalobce, že by požadavek správce daně na prokázání toho, že ten který dodavatel poskytl určité konkrétní služby překračoval rozsah jeho důkazního břemene. Správce daně požadoval prokázat výhradně to, že daná služba byla poskytnuta deklarovaným dodavatelem a že byla žalobci předána v konkrétním rozsahu, tj. skutečnosti mající přímý vztah k žalobci samotnému. Argument žalobce, že objektivně neměl možnost prokázat tvrzené, pokládá soud za irrelevantní, a to zejména s ohledem na absenci jakýchkoliv kontrolních mechanismů ve vztahu k unesení důkazního břemene (zejména tvrzená smluvní povinnost společnosti AKARO zničit veškeré dokumenty a software). Jak již bylo uvedeno, žalobce měl povinnost vhodným způsobem prokázat naplnění podmínek § 24 zákona o daních z příjmů. Toto své důkazní břemeno žalobce nemůže přenášet na správce daně, který jednoznačně prokázal existenci důvodných pochybností ohledně daných služeb, resp. nákladů za dané služby. Nebylo přitom povinností správce daně prokazovat, že služba byla poskytnuta jinak, než je uvedeno na fakturách; ostatně předmětné faktury o poskytnutí služby prakticky nic nevypovídají. Správce daně nebyl povinen ani provádět jakékoli další dokazování z vlastní iniciativy, neboť plně postačilo prokázání shora uvedených pochybností, čímž se důkazní břemeno přeneslo zpátky na žalobce (což žalobce nijak nenapadá), který jej, s ohledem na výše uvedené závěry, neunesl. Za dané situace proto není možné žalovanému vyčítat nedostatečně zjištěný skutkový stav, neboť to byl právě žalobce, kdo měl předložit takové důkazy, které by jednoznačně osvědčily jeho tvrzení.

VI. Závěr a náklady řízení

32. Krajský soud na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji výrokem I. tohoto rozsudku podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

33. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl postupem ve smyslu ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož platí, že nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 3. 1. 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu