



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 v právní věci

žalobce: **LEDOPA GROUP, s.r.o.**
sídlem Žďár nad Sázavou, Jihlavská 1007/2
zastoupen JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem
Advokátní kancelář Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři, s.r.o.
sídlem Praha 8, Sokolovská 49/5

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24.6.2016, č.j. 28388/16/5200-11431-706012,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24.6.2016, č.j. 28388/16/5200-11431-706012, jímž žalovaný zamítl žalobcovu odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) dne 23.9.2015, č.j. 1427915/15/2914-50522-706194, kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 18.2.2011 do 31.12.2011 ve výši 2 005 830 Kč a současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále podle § 251 daňového řádu.
2. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce byl zapojen do čtyř řetězců společností, které vzájemnou fakturací reklamních služeb ekonomicky neodůvodněným způsobem navýšily cenu fakturovaných služeb. Na takové transakce je pak třeba nahlížet jako na transakce osob jinak spojených podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že žalobce uspokojivě rozdíl cen sjednaných mezi těmito osobami nedoložil, došlo ke zvýšení základu daně.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

3. Žalobce ve vztahu k údajnému porušení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů namítá nedostatečně zjištěný skutkový stav, neboť žalovaný neumožnil žalobci unést důkazní břemeno (neprovedl žalobcem navržené důkazy). Nebyl tedy splněn předpoklad pro postup podle citovaného ustanovení.
4. Žalobce setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem a z výše uvedených důvodů se domáhal zrušení napadeného rozhodnutí.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

5. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by napadené rozhodnutí bylo nezákonné. Odkazuje na jeho odůvodnění a vyjadřuje se k jednotlivým žalobním bodům stejně jako v napadeném rozhodnutí. I žalovaný na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem a s ohledem na výše uvedené navrhuje soudu, aby žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

6. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
7. Zdejší soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

8. Žalobce především namítal, že žalovaný neprovedl žalobcem navržené důkazy a nezjistil tedy řádně stav věci.
9. Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů v rozhodném znění je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.
10. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v rozhodném znění se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
11. Daňový subjekt je tedy povinen prokázat svá tvrzení o (1) vynaložení předmětného nákladu (tzn. o faktickém uskutečnění platby), (2) jeho oprávněnosti (tzn. že vynaložená platba odpovídá skutečně realizovanému plnění, které bylo fakturováno) a (3) jeho souvislosti s dosaženými příjmy. Pokud daňový subjekt neunesse své důkazní břemeno, nelze považovat náklad za prokázaný.
12. Podle § 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 (stejná právní úprava byla obsažena i v dříve účinném zákoně o správě daní a poplatků, konkrétně v § 31 odst. 9 tohoto zákona).
13. Podle § 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.
14. Břemeno důkazní tedy leží primárně na daňovém subjektu.
15. Tento institut vyložil například Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 1.6.2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. N 113/37 Sb. NU 463, dostupném na www.nalus.usoud.cz: „*Ve sféře provádění důkazů má informační autonomie odraz v zásadě, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Nicméně, také v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vázících se výlučně k daňové povinnosti subjektu*“.
16. Tím, že žalobce uvedl daňově uznatelné výdaje v daňovém přiznání k dani z příjmů, stíhala jej povinnost prokázat, zda se skutečně jednalo o daňově uznatelné výdaje a v jaké výši. Unesení důkazního břemena se přitom nevztahuje toliko k předložení bezvadných účetních dokladů. Samotný daňový doklad (faktura), byť by obsahoval všechny zákonné náležitosti, nijak neproazuje, že fakticky došlo k uskutečnění platby a k plnění uvedenému na faktuře. Takový doklad nemůže být použit jako důkaz o realizaci

skutečnosti v něm deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. K tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.4.2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72, podle něhož „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, 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“.

17. Důkazní břemeno je sice limitováno co do času a rozsahu zkoumané daně, není však limitováno co do charakteru předkládaných důkazních prostředků, jak je ostatně uvedeno v § 93 odst. 1 daňového řádu, podle něhož je možno v řízení použít všech důkazních prostředků, jimiž lze osvědčit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Toto ustanovení však nelze v žádném případě chápat k tíži daňového subjektu, právě naopak. Je tedy nespornou povinností daňového subjektu prokázat vše, co uvede v daňovém přiznání. Jakým způsobem tak učiní, je přitom zásadně na něm. Jak bylo uvedeno výše, daňový subjekt není ničím omezen v tom smyslu, že by mu bylo uloženo, jaké důkazy či důkazní návrhy v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení předloží. Je přitom zřejmé, že ne vždy k prokázání tvrzení bude postačovat, pokud daňový subjekt předloží toliko doklady, které mu zákon ukládá vyhotovovat a uchovávat. Záleží tedy na daňovém subjektu, jaké doklady ponechá ve své dispozici, vždy však musí být schopen prokázat veškeré skutečnosti, které v daňovém přiznání tvrdí.
18. V daném případě žalobce namítá, že svoje důkazní břemeno unesl, nicméně žalovaný jím navržené důkazy neprovedl.
19. Žalobce do daňového přiznání uvedl jako daňově uznatelné výdaje vynaložené na reklamní služby.
20. Žalovaný však dospěl k závěru, že žalobce byl zapojen do čtyř řetězců společností, které vzájemnou fakturací reklamních služeb ekonomicky neodůvodněným způsobem navýšily cenu fakturovaných služeb. Smluvní vztah tedy vznikl za účelem snížení základu daně. Na takové transakce je třeba nahlížet jako na transakce osob jinak spojených podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů a vzhledem k tomu, že žalobce uspokojivě rozdíl cen sjednaných mezi těmito osobami nedoložil, došlo ke zvýšení základu daně.
21. Podle citovaného ustanovení 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. Spojenými osobami se pro účely zákona o daních z příjmů mj. rozumí osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty /§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů/.
22. Jak vyplynulo z napadeného rozhodnutí, předmětné reklamní služby žalobce obdržel od dodavatele MARTIOFF CZ, spol. s r.o. Správce daně zjistil, že na poskytnutí reklamních služeb se podílely řetězce českých společností (1. žalobce jako odběratel služby – MARTIOFF CZ, spol. s r.o. – PL Trading Corporation, s.r.o. VENDIA s.r.o. – REKLAMAART s.r.o. – I. H. jako konečný dodavatel služby; 2. žalobce jako odběratel

služby – MARTIOFF CZ, spol. s r.o. – PL Trading Corporation, s.r.o. – REKLAMAART s.r.o. – I. H. jako konečný dodavatel služby; 3. žalobce jako odběratel služby – MARTIOFF CZ, spol. s r.o. – Centinder, s.r.o. – REKLAMAART s.r.o. – I. H. jako konečný dodavatel služby; 4. žalobce jako odběratel služby – MARTIOFF CZ, spol. s r.o. – Zanea s.r.o. – REKLAMAART s.r.o. – I. H. jako konečný dodavatel služby). Během těchto řetězců došlo k extrémnímu navýšení ceny (z částek cca 15 000 - 30 000 Kč na cca 380 000 – 970 000 Kč) bez ekonomického opodstatnění. Správce daně zjistil, že cena srovnatelné reklamy na srovnatelných sportovních či kulturních akcích se pohybuje mezi 15 000 Kč a 50 000 Kč. Vzhledem k tomu správce daně žalobce vyzval k doložení rozdílu mezi cenami fakturovanými žalobcovým dodavatelem (MARTIOFF CZ, spol. s r.o.) a cenami sjednanými mezi nezávislými subjekty.

23. Žalobce však rozdíl cen nedoložil.
24. Ing. K., jehož výslech žalobce navrhoval, měl potvrdit, že jako jednatel MARTIOFF CZ spol. s r. o. poskytoval žalobci služby, identifikoval reklamní příležitosti, analyzoval je a tím umožnil zacílit reklamu efektivně.
25. Pokud jde o námitku, že správce daně nedůvodně odmítl vyslechnout tohoto svědka, je podstatné, jakou důkazní hodnotu měly navrhované důkazní prostředky pro doposud zjištěný skutkový stav mít, jinými slovy, co jimi hodlal žalobce prokázat. Pokud správce daně přistoupí k výsledku svědka, pak je tomu tak proto, že svědecká výpověď může sloužit k prokázání skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Důvodem odmítnutí důkazního návrhu pak může být právě okolnost, že navrhovaný důkaz není schopen potvrdit ani vyvrátit tvrzené skutečnosti a není podstatný pro již zjištěný skutkový stav. Jedná se o jeden z legitimních důvodů odmítnutí provedení důkazu, jak již mnohokrát judikoval Ústavní soud (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 29.6.2004, sp.zn. III. ÚS 569/03, a řada dalších). Správce daně tedy není vázán všemi důkazními návrhy daňového subjektu, nicméně pokud k provedení navrhovaného důkazu nepřistoupí, musí být zřejmé, jaké důvody jej k odmítnutí dokazování s ohledem na již zjištěný skutkový stav vedly, čemuž správce daně i žalovaný v daném případě dostáli.
26. Žalovaný neprovedení výsledku navrhovaných svědků (Ing. K. a jednatele dalších dodavatelů v řetězci) odůvodnil jejich nadbytečností. Žalovaný v rámci odvolacího rozhodnutí poukázal v této souvislosti na listinné důkazy, z nichž vyplývá, že reklamní služby byly uskutečněny v rozsahu fotodokumentace a vyhodnocení předložených žalobcem. I. H. byla prvním článkem v řetězci a žalobce zaplatil několikanásobně vyšší částku za totožnou službu, jakou poskytla. Dodavatel MARTIOFF CZ spol. s r. o. toliko dodal reklamní služby zajištěné I. H. v rozsahu, v jakém je nakoupil. Dodavatel MARTIOFF CZ spol. s r.o. toliko zajišťoval zájemce o reklamní akce. To vyplynulo z uzavřené smlouvy a z protokolu o ústním jednání s Ing. K. ze dne 2.8.2013, s nímž byl žalobce seznámen. Pokud šlo o důkazní návrhy na výslech jednatele ostatních článků řetězců, tak i ty žalovaný odmítl pro nadbytečnost provést, přičemž důvody neprovedení srozumitelně vyjádřil na str. 17 napadeného rozhodnutí. Soud se s nimi ztotožňuje a na odůvodnění rozhodnutí odkazuje.
27. Soud se žalovaným souhlasí a ztotožňuje se s tím, že provedení výsledků navržených svědků by bylo v rozporu se zásadou rychlosti, hospodárnosti a procesní ekonomie, neboť byl v souladu se zásadou materiální pravdy dostatečně zjištěn skutkový stav. V daném případě bylo stěžejním zjištěním žalovaného, že došlo k neúměrnému a ekonomicky

neodůvodněnému navýšení ceny v řetězci mezi prvním článkem (I. H.) a posledním článkem (žalobcem). Právě uvedené zjištění by pak podle zdejšího soudu nemohlo zvrátit ani pokud by žalobcem navržený svědci skutečně potvrdili, že jednatel MARTIOFF CZ spol. s r. o. poskytoval žalobci služby, identifikoval reklamní příležitosti, analyzoval je a tím umožnil zacílit reklamu efektivně. Ani takové zjištění by totiž nijak nemohlo odůvodnit tak enormní navýšení ceny za reklamu, k jakému v případě předmětných řetězců došlo. Soud je však především toho názoru, že z listinných důkazů a výpovědi I. H. jednoznačně plyne, že reklamní služby poskytnuté I. H. jsou totožné s těmi, které se dostaly k žalobci. Shodné zjištění ostatně zdejší soud učinil i ve věcech téhož žalobce a žalovaného týkajících se týchž řetězců (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26.1.2018, sp.zn. 62 Af 50/2016). V daném případě rovněž nelze pominout, že v citovaných věcech zdejší soud potvrdil závěr správce daně a žalovaného, že tyto řetězce a obchodní transakce v nich uskutečňované byly zatíženy podvodem na dani z přidané hodnoty. Soud shledal, že se jednalo o řetězce vytvořené účelově, přičemž žalobce věděl nebo mohl vědět, že je součástí podvodného řetězce.

28. Zpochybňoval-li žalobce použití informací získaných formou dožádání od jiných správců daně, nelze s ním souhlasit. 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 (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Správci daně zároveň žádná pravidla nestanoví důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků, přičemž závěry dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky a úvaha správce daně musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřena. Jako důkazy mohou sloužit také výsledky dožádání, pokud jde o jiné v řetězci zapojené společnosti, vyjádření pořadatele akce a dožádanými správci daně poskytnuté listiny. V určitých situacích tedy mohou výsledky dožádání nahradit i výsledky svědků. Daňový subjekt pak musí být s důkazy seznámen a musí mít možnost se k nim vyjádřit, což v nyní posuzovaném případě dodrženo bylo. Nelze tedy souhlasit se žalobcovou námitkou o procesní nepoužitelnosti protokolu o ústním jednání s Ing. K. V daném případě má soud za to, že s ohledem na okolnosti celé věci a skutečnosti, které měl tento svědek potvrdit, nebyl žalobce nijak dotčen na svém právu klást svědkovi otázky.
29. S ohledem na uvedené je tak nepřipadný odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.3.2018, č.j. 7 Afs 378/2017-50, neboť ten dopadá na jinou skutkovou situaci. Zatímco ve věci řešené Nejvyšším správním soudem byly protokoly o svědeckých výpovědích shledány nezákonnými, ve věci nyní posuzované tomu tak nebylo. Navíc v dané věci nemohli navržený svědci neúměrné a ekonomicky neodůvodněné navýšení ceny v řetězci vysvětlit, i kdyby potvrdili vše, co jimi žalobce hodlal prokazovat.
30. Správce daně a žalovaný tak měli dostatečné podklady pro závěr, že žalobce byl zapojen do transakcí osob jinak spojených podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů (tedy řetězců, jejichž účelem bylo snížení daňového základu). Zároveň bylo dostatečně zjištěno, že plnění, které poskytla I. H., bylo totožné s plněním, kterého se dostalo žalobci. Vzhledem k tomu, že žalobce uspokojivě rozdíl cen sjednaných mezi těmito osobami nedoložil, zcela v souladu se zákonem došlo ke zvýšení základu daně.
31. 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.

V. Náhrada nákladů řízení

32. O nákladech účastníků řízení 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 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 8. června 2018

David Raus, v.r.
předseda senátu