



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň Mgr. Heleny Nutilové a Mgr. Kateřiny Bednařikové v právní věci žalobce **LUMEN a.s.**, sídlem v Českých Budějovicích, Nemanická 14/440, zast. Mgr. Jakubem Němcem, daňovým poradcem, sídlem v Kaplici, Tržní 153, proti žalovanému **Odvolacímu ředitelství v Brně**, Masarykova 427/71, o žalobě žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 2. 2017, č.j. 5628/17/5200-11431-711360, **t a k t o :**

Žaloba se z a m í t á.

Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou doručenou dne 10. 4. 2017 Krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 2. 2017, č.j. 5628/17/5200-11431-711360, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za roky 2011 a 2012 a tato prvostupňová rozhodnutí potvrzena.

Nesprávnost napadeného rozhodnutí je spatřována ve vadném posouzení servisních služeb poskytovaných žalobci společnostmi LUMEN INTERNATIONAL a LUMEN SYNERGY. Žalobce je součástí holdingové struktury skupiny LUMEN, kdy činnosti prováděné mateřskou společností svými zaměstnanci jsou konzumovány dalšími společnostmi ve skupině. Kdyby takové služby účtovány nebyly, došlo by ke zkrácení hospodaření mateřské společnosti.

Žalobce namítá, že byla nesprávně hodnocena předložená smluvní dokumentace a kalkulace a rozpis servisních služeb. Vyjadřuje nesouhlas s tím, že ke změně fakturovaných částek za servisní služby došlo účelově se zpětnou platností. K těmto změnám vedly objektivní důvody spočívající ve změně rozsahu poskytovaných služeb oproti původně sjednanému rozsahu. To stalo se poklesem obchodních aktivit v roce 2011 ve srovnání s předchozím rokem snížením výkupných cen elektrické energie z obnovitelných zdrojů. To se projeвило v obratu žalobce.

Nesrovnalosti v daňové evidenci k servisním službám byly hodnoceny účelově, některé činnosti byly předmětem nákladů žalobce v rámci fakturovaných servisních služeb a současně byly žalobcem fakturovány společnosti LUMEN SYNERGY. Tvzení správce daně nemá oporu v předložené smluvní dokumentaci. Žalobce přijímal servisní služby na úrovni manažerského vedení a sám poskytoval jiné služby v oblasti účetnictví apod.

K servisním službám za rok 2012 správce daně odkazuje na rámcovou smlouvu o poskytování servisních služeb z roku 2008. Pro tento rok však byla uzavřena nová servisní smlouva se společností LUMEN INTERNATIONAL, ze které plyne rozsah služeb i jejich kalkulace.

Požaduje se přezkoumat hodnocení předložených důkazů a úsudek, že žalobce neunesl důkazní břemeno.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že na daňovém subjektu je ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů unesení prvotního důkazního břemene předložením účetnictví splňujícího požadavky stanovené zákonem o účetnictví. Důkazní břemeno následně přešlo zpět na žalobce poté, co správce daně identifikoval a prokázal konkrétní skutečnosti, na základě kterých žalobcem předložené důkazy hodnotil jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Žalobce pochybnosti o souladu stavu faktického se stavem formálním nevyvrátil, proto byl žalovaný nucen konstatovat, že žalobce důkazní břemeno neunesl, jestliže nepředložil žádný věrohodný důkaz, jímž by osvědčil faktické uskutečnění předmětných žalobcem tvrzených služeb. Žalovaný v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí, protože žalobní body odpovídají odvolacím námitkám a poukazuje se na to, že žalobce nebyl schopen prokázat uskutečnění předmětných servisních služeb v roce 2011.

Ke službám poskytovaným v roce 2012 se uvádí, že žalobce měl přijímat od obchodní společnosti LUMEN INTERNATIONAL služby shodného popisu, ačkoli měl tyto služby poskytovat obchodní společnosti LUMEN SYNERGY za nižší cenu. Úsudek správce daně o hodnocení důkazů je přezkoumatelným a přesvědčivým způsobem odůvodněn. Z rámcové smlouvy z 20. 12. 2012 není možné seznat konkrétní náplň definovaných činností ani posoudit přiměřenost hodinové náročnosti poskytovaných služeb.

Ze spisů finančních orgánů vplynuly se zřetelem k uplatněným žalobním bodům následující podstatné skutečnosti.

Žalobce dodal přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2011 a 2012. Dne 7. 4. 2014 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za uvedená zdaňovací období.

Po přezkoumání předložených účetních dokladů vydal správce daně dne 19. 12. 2014 výzvu, která mimo jiné pod bodem 4 obsahovala požadavek prokázat, že částky zaúčtované na konkrétní účet služby LITL, LUSY, LUHO v celkové výši 4.800.000 Kč byly náklady vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Současně se podává výčet faktur, které je zapotřebí správci daně předložit. Odůvodnění pochybností, které správci daně vznikly, je obsaženo na straně 7 výzvy.

Ke zdaňovacímu období roku 2012 se vztahuje výzva z 9. 2. 2015. K daným službám se vztahuje bod 10, přičemž pochybnosti správce daně o nákladech žalobce jsou odůvodněny na straně 14 a 15 výzvy.

K výzvě vztahující se k zdaňovacímu období roku 2011 žalobce vedle písemného vyjádření předložil dobropis a daňovou evidenci, cenou kalkulaci v návaznosti na rámcovou smlouvu o poskytování servisních služeb uzavřenou dne 2. 1. 2008 mezi LUMEN INTERNATIONAL a žalobcem. Podle této smlouvy měly být žalobci společností LUMEN INTERNATIONAL poskytovány služby v oboru strategického řízení, finanční kontroly v oblasti systému řízení a jakosti, oblasti obchodu a marketingu, oblasti IT, v oblasti dopravy, obchodní činnosti, administrativní podpory, využití portálu. Cena za tyto služby byla snižena dodatkem č. 1 bez data s účinností od 1. 1. 2011 platným podpisem smluvních účastníků. Dodatek označený č. 1 není nikým podepsán. Takto označené dodatky jsou ve spisové dokumentaci založeny dva a v každém z nich je uvedena jiná hodnota poskytovaných služeb.

Pro účely prokázání nákladů na služby poskytované žalobci společností LUMEN INTERNATIONAL žalobce předložil v odvolacím řízení rámcovou smlouvu o poskytování servisních služeb ze dne 20. 12. 2012. Podle přílohy č. 1 k této smlouvě se jednalo o služby v oboru strategického řízení, obchodu, kontroly pojištění ISO, centrální nákup, finance strategická personalistika, backoffice-fixprice.

Daňové doklady jsou ve spise založeny.

Daňová kontrola byla uzavřena zprávou, ve které se popisují podklady vztahující se k daným službám, vyjádření daňového subjektu a tyto podklady jsou zhodnoceny. Ke konkrétním nákladům za zdaňovací období roku 2011 se uvádí, že z předložených důkazů nevyplývá jakákoli konkretizace poskytovaných služeb, nebyl prokázán přínos a podíl takto uhrazených služeb na vykázaných příjmech. Pro neodstranění pochybností správce daně se argumentuje rozporem plynoucím z odpovědi žalobce, ve které uvedl, že fakturace servisních služeb byla nastavena jako paušalizovaná částka podle tzv. „člověkodní, sazby odpovídající potřebě činností dle určitého rozsahu a v určitých oblastech. Naproti tomu byla předložená kalkulace služeb za měsíc a hodinovou sazbou související s jednotlivou servisní službou. Některé činnosti pak v kalkulaci uvedeny nejsou vůbec. Přijetí konkrétních služeb nebylo prokázáno pochybnosti správce daně, zůstaly neodstraněny a oprávněnost konkrétních nákladů nebyla prokázána. Shodně bylo postupováno při vyhotovení kontrolní zprávy pro zdaňovací období roku 2012, kdy bylo uzavřeno, že žalobce neprokázal jaké konkrétní servisní služby, kým a kdy měly být poskytnuty. Oprávněnost nákladů vynaložených na

služby servisní povahy, které žalobci měla poskytnout společnost LUMEN INTERNATIONAL, nebyla shledána.

Dne 7. 4. 2016 byly vydány dodatečné platební výměry na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za obě zdaňovací období, proti kterým se žalobce odvolal z důvodů odpovídacích žalobním bodům.

Odvolání byla projednána napadeným rozhodnutím, které je odůvodněno tím, že pro uznatelnost daňového nákladu nepostačuje pouze jeho formální doložení, ale je nezbytné prokázat, že plnění bylo skutečně realizováno. Nebyl doložen žádný důkazní prostředek ani specifikace, v čem servisní činnost poskytovaná mateřskou společností měla spočívat. Nebyly předloženy žádné konkrétní výstupy poskytnutých služeb, například analýzy, finanční plány, písemné konzultace, zápisy z porad. Nebylo proto prokázáno, že došlo k věcnému plnění v tvrzeném rozsahu a obsahu. Přijetí servisních služeb od společnosti LUMEN INTERNATIONAL v roce 2012 nebylo rovněž konkretizováno. Smlouva a její příloha obsahuje částku za vypočtené služby, z rámcové smlouvy není patrná konkrétní náplň definovaných činností, jde o obecnou specifikaci, ze které není možno usoudit na přiměřenost hodinové náročnosti služeb.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 75 odst. 2 s.r.s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

V souzené věci jedná se o to, zda žalobce prokázal poskytnutí servisních služeb mateřskou společností. Nepostačuje pouhé účtování o takových službách, ale je nezbytné prokázat, že servisní služby byly reálně poskytnuty. Jestliže reálné poskytnutí takových služeb je prokázáno, pak takto vynaložený náklad daňového subjektu je daňově účinný a proti tomuto nákladu subjekt, který služby poskytl, má z takového vztahu příjem, který se promítne do jeho výnosů. Z hlediska, jak výnosů, tak výdajů nepostačuje vydat formálně bezvadné daňové doklady, ale je nezbytné prokázat, že k plnění fakticky došlo, v jakém rozsahu a v jaké hodnotě.

K prokázání daňového výdaje na servisní služby poskytnuté společností LUMEN INTERNATIONAL žalobce předložil rámcovou smlouvu o poskytování servisních služeb ze dne 2. 1. 2008 spolu s přílohou č. 1. Smlouva obsahuje výčet činností, ve kterých je servisní služba poskytována. Rozsah služeb byl doložen daňovou evidencí, dále je tu dobropis dodavatele služeb, dva dodatky č. 1 k původní rámcové smlouvě a vyjádření žalobce. Tyto důkazy byly finančními orgány hodnoceny a skutkové zjištění o tom, že faktické plnění prokázáno nebylo, má oporu ve spise. K obecně deklarovaným činnostem servisní povahy nebyly doloženy žádné další podklady, které by byly způsobilé osvědčit, že jednotlivé ve smlouvě vyjmenované činnosti se uskutečnily, kdy a v jakém rozsahu. Není-li prokázána fakticita plnění, které se podle přijaté faktury mělo uskutečnit, pak není případná argumentace, že žalobcem tvrzený výdaj byl hodnocen nesprávně, účelově a v jeho neprospěch. Především zůstalo neprokázáno, že služby se reálně uskutečnily, na čemž nemůže nic změnit tvrzení o změně rozsahu takových služeb v souvislosti se snížením výkupních cen elektrické energie z obnovitelných zdrojů. I za předpokladu, že nastane pokles poskytovaných služeb oproti původně dojednanému rozsahu, je zcela nezbytné prokázat, že i takto snížený rozsah služeb byl skutečně žalobci poskytnut, to se však v souzené věci nestalo. Nutno poznamenat, že ke snížení ceny za servisní služby došlo dodatky, které jsou vždy označeny č. 1, znějí na rozdílné částky, avšak absentují podpisy těchto dodatků, přestože se uvádí, že

jejich účinnost nastává právě podpisem těchto dokumentů. Kalkulací ceny v návaznosti na specifikaci servisních činností rovněž není prokázáno, že k plnění fakticky došlo.

Úsudek finančních orgánů o tom, že kalkulace ceny byla provedená dodatečně zpětně, má opodstatnění a tento názor žalovaný přezkoumatelným způsobem objasňuje na straně 13 napadeného rozhodnutí. Poukazuje se na dohadné položky, výpočet měsíčního nákladu ze souhrnné částky a tomuto měsíčnímu nákladu odpovídající specifikaci servisních činností. Žalovaný vysvětlil, co jsou dohadné položky a jakým způsobem se o nich účtuje. I tato okolnost nasvědčuje tomu, že předložená kalkulace nebyla vyhotovena v kontrolovaném zdaňovacím období. I dobropis byl zaúčtován až v roce 2012. Žalovaný poukázal na další nesrovnalosti vyplývající z vyjádření žalobce o způsobu fakturace servisních služeb. Pro všechny tyto důvody nelze než kalkulaci, které se žalobce dovolává, hodnotit jako vyhotovenou zpětně. Úsudek finančních orgánů má oporu v podkladech, které byly žalobcem předloženy.

V poukazu správce daně na nesrovnalosti v daňové evidenci servisních služeb nelze spatřovat žádnou účelovost. Porovnáním daňové evidence k uvedeným službám se specifikací jednotlivých činností a sazeb bylo shledáno, že daňová evidence této specifikaci neodpovídá. Takové zjištění má význam pro hodnocení způsobilosti těchto písemností prokázat žalobcovo tvrzení o přijatých službách. Právě pro rozpory mezi těmito podklady nemohou takové písemnosti obsahující nesrovnalosti prokázat, jaké služby měly být poskytnuty. K prokázání fakticity plnění pouhé předložení smluvní dokumentace nepostačuje. Především zůstalo neprokázáno, jaké služby měl na základě takové smluvní dokumentace žalobce reálně přijmout.

Porovnáním smluv uzavřených mezi žalobcem a společnostmi LUMEN INTERNATIONAL a LUMEN SYNERGY je zjevné, že činnosti žalobci poskytované i činnosti poskytované žalobcem odběrateli se shodují. Nejde tu proto o poskytování rozdílných plnění. Pro věc je však podstatné, že zůstalo neprokázáno, že žalobce tvrzené servisní služby přijal. Jen při prokázání fakticity plnění lze usuzovat na to, že při splnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů půjde o náklad daňově účinný.

Žalobce dále dovozuje, že smluvní dokumentací dostatečně prokázal výdaj vynaložený v roce 2012 na servisní služby poskytované společností LUMEN INTERNATIONAL. Tento právní názor není správný. Správce daně v průběhu daňové kontroly vycházel ze smlouvy z roku 2008, protože jinou smlouvu k dispozici neměl. Sám žalobce uvádí, že smlouva pro rok 2012 byla předložena v odvolacím řízení. Jestliže tato smlouva správci daně předložena nebyla, nemohl správce daně jinak, než vycházet ze smlouvy z roku 2008, kterou jedinou měl k dispozici.

Smlouvu uzavřenou pro rok 2012 žalobce předložil v odvolacím řízení a žalovaný tento důkaz, jakož i přílohu ke smlouvě zhodnotil. To je zjevné ze strany 16 a 17 napadeného rozhodnutí. V těchto písemnostech se podává výčet služeb, které měl žalobce přijmout, pouze v obecné rovině, kdy například uvádí se pojištění, obchod, finance. Dále uvádí se počet hodin vynaložených na tyto činnosti bez další specifikace a výše úhrady za tyto služby. Jak již soud uvedl v předchozí pasáži rozsudku, pouhé předložení bezvadných dokladů a písemné smlouvy nepostačuje k prokázání, že servisní služby byly skutečně přijaty, chybí jakýkoli důkaz o konkrétní realizované službě, datu, kdy byla poskytnuta v jakém rozsahu a za jakou cenu. Žalobce nenabídl finančním orgánům žádný konkrétní důkaz, kterým by bylo možno spolehlivě prokázat, že tvrzené plnění fakticky nastalo. Proto právní názor finančních orgánů

o tom, že žalobce neprokázal, že fakturované plnění skutečně přijal, takové plnění znamenalo přínos do jeho výnosů, je správný. Protože tento výdaj nesplňuje kritéria stanovená v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nestal se uvedený výdaj daňově účinným a bylo nezbytné jej z nákladů žalobce vyloučit. To se ve svém důsledku projevilo při doměření daňové ztráty.

Správce daně hodnotil předložené důkazy v souladu s požadavky § 8 odst. 1 daňového řádu, přičemž zjistil, jsou-li splněny podmínky pro uznatelnost daňových nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K prokázání daňového nákladu nepostačuje pouhé předložení formálně bezvadných dokladů, smluvní dokumentace, daňová evidence a cenová kalkulace, ve kterých údaje o servisních službách jsou označeny obecně. Náklad daňového subjektu se stává daňově účinným výlučně tehdy, přijal-li daňový subjekt tvrzené plnění fakticky. Přitom je nezbytné, aby takto vynaložený výdaj byl přínosem pro příjmy daňového subjektu. Žalobce však nepředložil žádný důkaz, kterým by bylo spolehlivě prokázáno, že jím tvrzené servisní služby skutečně přijal. Nebylo-li prokázáno, že k plnění reálně došlo, pak skutkové zjištění o tom, že žalobce neprokázal, že měl náklady uvedené v žalobě, je správné. Hodnocení důkazů má oporu ve výsledcích dokazování a odpovídá obsahu spisové dokumentace a je logické.

Z ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu je zřejmé, že na daňovém subjektu spočívá důkazní břemeno. Na něm je, aby prokázal správnost jím tvrzených údajů a odstranil pochybnosti, které správci daně vznikly. Žalobci byla pro oba kontrolované roky vydána výzva, ve které bylo zcela jednoznačně specifikováno, jaké pochybnosti o nákladech žalobce vyvstaly. Tyto pochybnosti jsou pak rozvedeny v odůvodnění výzev. Vydáním výzev, které splňují předepsané náležitosti, dostál správce daně své povinnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobci tudíž bylo známo, v čem pochybnosti správce daně spočívají, z jakých důvodů a že právě tyto pochybnosti je zapotřebí odstranit předložením důkazních prostředků. Protože žalobce nenabídl žádný důkazní prostředek způsobilý prokázat, že jím tvrzené služby se fakticky uskutečnily, pak pochybnosti správce daně neodstranil. Vydaným výzvám proto nevyhověl, čímž pochybnosti správce daně přetrvávaly. Jestliže žalobce neprokázal, že plnění fakticky nastalo, pak důkazní břemeno neunesl.

Soud nesdílí názor, že napadené rozhodnutí spočívá na formálních důvodech a nepochopení argumentace žalobce. Byl to naopak žalobce, který dokládal vynaložené výdaje sice formálně bezvadnými daňovými doklady a smluvní dokumentací, ve které se servisní činnosti označují v obecné rovině a nebyl schopen předložit žádný důkaz o tom, že mu byly servisní činnosti skutečně poskytnuty.

Vyžaduje-li správce daně předložit důkazy o tom, že tvrzené služby byly reálně poskytnuty, pak postupuje zcela v souladu s požadavky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v zájmu zjištění, je-li daný výdaj daňově účinný. Jestliže daňový subjekt není schopen prokázat faktické přijetí servisních služeb představujících daňový výdaj, neznamená to, že by správce daně nešetřil jeho práva ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu. Cíle zprávy daní lze jistě dosáhnout tím, že daňový subjekt je způsobilý prokázat, že fakturované plnění a tudíž jeho výdaj skutečně nastal. Je-li podle § 92 odst. 3 daňového řádu povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen v daňovém tvrzení uvést, pak splnění této zákonné povinnosti nelze hodnotit tak, že ta by měla žalobce zatěžovat.

Podanými vysvětleními, uzavřenými smlouvami a kalkulací, zůstalo neprokázáno právě faktické poskytnutí servisních služeb žalobci, v důsledku čehož nebylo možno výdaje na takové služby uznat jako výdaje daňově účinné.

Argumentace nedostatečně zjištěným skutkovým stavem není v daňovém řízení namístě, jestliže toto řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale je na daňovém subjektu, aby prokázal to, co tvrdí v daňových přiznáních za kontrolovaná zdaňovací období, odpovídá skutečnosti. Procesní postavení žalobce bylo posouzeno zcela správně, jestliže žalobce neprokázal, že jím tvrzené servisní služby skutečně přijal, pak je správné právní zjištění o tom, že nebyly splněny podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého je daňový výdaj uznatelný výlučně tehdy, je-li prokázáno, že servisní služby pro žalobce byly skutečně vykonány.

Soud proto uzavřel, že napadené rozhodnutí pro důvody uvedené v žalobě, není vadné. Soud neshledal porušení ustanovení § 5 odst. 3, 8 odst. 1 a 92 odst. 3,4 a 5 písm. c) daňového řádu a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Vzhledem k těmto důvodům krajský soud podle § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. a vychází ze skutečnosti, že úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho obvyklé administrativní činnosti.

Podle § 51 odst. 1 s.ř.s. nebylo třeba k projednání žaloby nařizovat jednání, protože účastníci projevíli s takovým procesním postupem souhlas.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejblíže 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 7. srpna 2017

Předsedkyně senátu:
JUDr. Věra B a l e j o v á v. r.

Za správnost vyhotovení :
Prázdna Jaroslava