



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Jiřího Lifky a Mgr. Kamila Tojnera v právní věci žalobce: **EUTRAIN s. r. o.**, IČ: 25560328, se sídlem Pod Altánem 9/105, 100 00 Praha 10, zastoupen JUDr. Jiřím Matznerem, Ph.D., LL.M., proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 28. 11. 2012, č. j. 17811/12-1200-106947,

t a k t o :

- I. Žaloba s e z a m í t á .
- II. Žádný z účastníků n e m á p r á v o na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 28. 11. 2012, č. j. 17811/12-1200-106947, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, č. j. 485602/11/010517109251, ze dne 6. 10. 2011, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 10. Dodatečným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 332 430 Kč. Dodatečný platební výměr byl vydán na základě výsledku daňové kontroly zahájené dne 16. 2. 2010.

Žalobce v žalobě namítl, že napadené rozhodnutí i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně spočívá na nesprávném hodnocení důkazů, jež vedlo ve svém důsledku k nesprávnému závěru o skutkovém stavu věci.

Podle žalobce byly základním předmětem dokazování v rámci daňové kontroly žalobcem vyplacené smluvní odměny společnosti ARGÓ Czech MEDIA s. r. o. (dále

„společnost ARGÓ“) na základě mandátní smlouvy ze dne 30. 12. 2005 a jejich uplatnění jako nákladu na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Žalobce prokazoval tyto náklady řádnými účetními doklady (průkaznými účetními záznamy), zápisy v účetních knihách a řádnou účetní závěrkou za předmětné zdaňovací období. Žalobce byl vyzván správcem daně k doložení oprávněnosti těchto nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. S ohledem na smluvní vztah a z něho plynoucí povinnosti žalobce nepředpokládal, že by nebyl schopen doložit oprávněnost nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jednak z mandátní smlouvy vyplývala povinnost dokumentace činnosti společnosti ARGÓ a jednak měla tato činnost přímou souvislost s činností žalobce. Tuto skutečnost sdělil žalobce správci daně a vysvětlil mu též důvod svého předpokladu, tj. že žalobce generoval stále větší obrát a tím i zisk, přičemž k tomu využíval všech informací, které si byl schopen samostatně či dodavatelsky zajistit. Toto tvrzení doložil též řádnými účetními závěrkami. Dále žalobce navrhl jako další důkazní prostředky výslech svědků, zejména jednatele společnosti ARGÓ pana F., likvidátorky společnosti ARGÓ JUDr. V. a účetní společnosti ARGÓ. Výslech posledně jmenované svědkyně potvrdil skutečnost, že účetnictví společnosti ARGÓ bylo též vedeno řádně, což dokládají též žalobcem předložené důkazní prostředky (podklady pro fakturaci). Provedení služeb bylo v souladu se zákonem o účetnictví průkazným způsobem zaúčtováno společností ARGÓ do výnosů. Z toho plyne, že v dané fázi řízení bylo na správci daně, aby v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“), prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů uplatněných daňovým subjektem. Této povinnosti podle žalobce žalovaný nedostál.

Správce daně v napadeném rozhodnutí provádí hodnocení důkazních prostředků předložených žalobcem, včetně svědeckých výpovědí JUDr. V. - likvidátorky smluvního partnera a paní Vr. - účetní smluvního partnera. Ze všech účetních záznamů předložených žalobcem provádí hodnocení pouze pokladních dokladů, mandátní smlouvy ze dne 30. 12. 2005 a faktur vystavených společností ARGÓ. U pokladních dokladů žalovaný konstatuje, že nejsou důkazem poskytnutí tvrzených služeb a osvědčují pouze pohyb peněžních prostředků. U mandátní smlouvy žalovaný konstatuje, že není důkazním prostředkem k prokázání daňově uznatelných nákladů, jelikož sama o sobě neprokazuje poskytnutí služby. U faktur vystavených společností ARGÓ žalovaný mimo jiné konstatuje, že tento důkazní prostředek sám o sobě neprokazuje, že společnost ARGÓ poskytla žalobci služby. Žalobce však předložil v rámci daňové kontroly též další důkazní prostředky z účetnictví, zejména zápisy v účetních knihách, a to jak v hlavní knize, tak též v pomocných knihách - kniha pohledávek, a dále účetní závěrku. Všechny tyto účetní záznamy osvědčují úplnost, průkaznost a srozumitelnost účetnictví žalobce.

V případě svědecké výpovědi JUDr. V. žalovaný konstatuje, že výpověď svědkyně nepotvrdila tvrzení dodavatele. Současně však konstatuje, že provedení odborných prací dle mandátní smlouvy zpochybňuje také skutečnost, že svědkyně ve své výpovědi uvedla, že zaměstnanci společnosti ARGÓ pracovali v dělnických profesích jako truhláři. Takovýto závěr žalovaného je však v rozporu s kontextem výslechu svědkyně a hlavně je v rozporu s výsledkem klíčové svědkyně paní Vr.. Z výslechu JUDr. V. je zjevné, že z titulu likvidátorky neměla konkrétní znalost o činnosti společnosti ARGÓ v předmětném zdaňovacím období, jelikož v tomto období nebyla likvidátorkou. V daném případě se vyjadřovala k ukončení pracovního poměru zaměstnanců v roce 2009, což prý byli truhláři. V žádném případě se nevyjadřovala k tomu, kdo ve společnosti ARGÓ zajišťoval služby na základě mandátních smluv. Z výslechu svědkyně paní Vr., která jediná měla zkušenosti s fungováním společnosti ARGÓ v předmětném zdaňovacím období naopak vyplývá, že v letech 2007 a 2008 byl

jedním ze zaměstnanců obchodní manažer pan K. a že pan F. - jednatel společnosti - spolupracoval externě s panem H.. Na další otázku správce daně ohledně obchodních aktivit společnosti ARGÓ v letech 2007 a 2008 paní Vr. odpověděla, že kromě výroby nábytku a truhlářství to byla též reklamní činnost, a dále to byl průzkum, který pan F. prováděl sám nebo s panem H.. Žalovaný tak učinil chybný závěr o důkazním prostředku výsledku JUDr. V., že z něho vyplývá pochybnost o provedení předmětných prací na základě mandátní smlouvy, protože společnost měla v roce 2009 pouze zaměstnance v dělnických profesích. JUDr. V. totiž odpovídala na obecnou otázku, zda jako likvidátorka zjišťovala či ověřovala provedení plnění společnosti ARGÓ vůči žalobci. Její celá odpověď zněla: „*Nezjišťovala, neověřovala, neboť jsem neměla důvod a jednalo se o faktury vydané v roce 2007 a 2008, které byly zaplacené. Neměla jsem důvod. Zaměstnanci skončili pracovní poměr v první polovině roku 2009 a byli to všechno lidé v dělnických profesích - truhláři, neboť společnost vyráběla nábytek.*“. Z položené otázky a z odpovědi svědkyně je zjevné, že svědkyně jako likvidátorka neměla pochybnost o provedených pracích a o jejich zaúčtování v účetnictví společnosti ARGÓ, a že v době, která následovala až po předmětném zdaňovacím období (v polovině roku 2009) měla společnost ARGÓ již jen zaměstnance v dělnických profesích. Svědkyně se tak vůbec nevyjadřovala k předmětnému zdaňovacímu období, ani se nevyjadřovala k tomu, jaké činnosti ve společnosti ARGÓ prováděl její jednatel pan F..

V případě výsledku svědkyně paní Vr. žalovaný pouze konstatuje, že svědkyně do protokolu uvedla, že faktury pro společnost ARGÓ vystavovala na základě podkladů od jednatele společnosti pana F.. Dále žalovaný konstatuje, že svědkyni nejsou další podrobnosti a skutečnosti známy a že její výpověď je v rozporu s tvrzením dodavatele. Rozpor shledává v tom, že žalovaná uvedla, že výsledky činnosti společnosti ARGÓ byly v písemné tištěné podobě, když prohlásila: „byl to stoh papírů, nezajímalo mě to, tak jsem tomu nevěnovala pozornost“. Z těchto důvodů žalobce hodnotí svědeckou výpověď, že neprokazuje, že práce na základě mandátní smlouvy byly společností ARGÓ fakticky provedeny. Podle žalobce je takové hodnocení obsahu výpovědi svědkyně chybné. Podle žalobce výsledek této svědkyně prokázal, že:

- společnost ARGÓ fakturovala (měla výnosy) od jiných společností za služby – činnosti označené jako průzkum;
- platby v hotovosti byly u společnosti ARGÓ v předmětném zdaňovacím období běžné a byl sdělen (prokázán) též důvod hotovostních plateb;
- účetní záznamy společnosti ARGÓ byly průkazné, jelikož byly mimo jiné vystavovány na základě skutečností sdělených osobou odpovědnou za obsah účetního záznamu, což byl jednatel společnosti pan F.;
- ve společnosti v předmětném zdaňovacím období působil též obchodní manažer, a práce na základě mandátních smluv prováděl pan F. zpravidla sám nebo spolupracoval externě s panem H..

Pokud jde o hodnocení důkazních prostředků označených jako „fakturační podklady a e-mailová korespondence“, správce daně popisuje jednak jejich obsah, jednak konfrontaci svědkyně paní Vr. s předmětnými fakturačními podklady, která fakturační podklady poznala a prohlásila za autentické a uvedla, jakým způsobem předala tyto podklady žalovanému. Dle popisu žalovaného nedokázala pouze odpovědět, proč byla částka za měsíce listopad a prosinec vyšší, nežli v mandátní smlouvě uvedená částka. Předložené důkazní prostředky žalovaný hodnotí tak, že neobsahují žádné skutečnosti, které by prokazovaly skutečné provedení deklarovaných prací dle mandátní smlouvy, nejsou důkazem uskutečnění těchto prací a neprokazují, že náklad byl vynaložen v souladu s ustanovením § 24 zákona o daních z příjmů. Žalovaný se však vůbec nezabýval tím, že předmětné fakturační doklady obsahují

skutečnosti, které svědčí průkaznosti účetnictví společnosti ARGÓ a jejích účetních záznamů, zejména vystavených faktur. Z fakturačních podkladů je patrné, že účetní záznamy společnosti ARGÓ související s prováděním služeb pro žalobce byly opatřovány podpisovým záznamem osoby odpovědné za obsah účetního záznamu. Uvedenými důkazními prostředky tak bylo prokázáno, že též zápisy v účetních knihách společnosti ARGÓ jsou prováděny průkazným způsobem, včetně účtování o výnosech z předmětných prací dle mandátní smlouvy.

Žalobce proto navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že během daňové kontroly zahájené dne 16. 2. 2010 byl žalobce mimo jiné vyzván, aby prokázal, jaké konkrétní služby, zaúčtované na účet 518 050, a tím uplatněné do daňově účinných nákladů, od společnosti ARGÓ fakticky přijal a jakým konkrétním způsobem byly vynaloženy ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o daních z příjmů“), za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti ve smyslu § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ve zdůvodnění výzvy správce daně mimo jiné uváděl, že mu byly žalobcem předloženy přijaté faktury od společnosti ARGÓ a pokladní doklady o jejich úhradě v hotovosti, čímž žalobce formálně prokazoval výši nákladů vynaložených na smluvní odměny vyplývající z mandátní smlouvy, kterou uzavřel dne 30. 12. 2005 se společností ARGÓ. Tyto důkazní prostředky však neprokazují, jaké byly konkrétní požadavky žalobce coby mandanta, o jaké konkrétní materiály se jednalo, kdo konkrétně se podílel na plnění předmětu mandátní smlouvy, jaké byly konkrétní výstupy smluvené spolupráce, takže neprokazují faktické naplnění mandátní smlouvy, ani výši odměny, která dle mandátní smlouvy činí maximálně 150 000 Kč, není paušální, ale je závislá na objemu požadovaných prací.

Žalobce dále předložil jako důkazní prostředek o dosažených příjmech za kontrolované období mandátní smlouvy uzavřené dne 29. 9. 2004 se společnostmi PRECHEZA a.s., Lovochemie, a.s., DEZA, a.s., AGROFERT HOLDING, a.s., jako mandanty. Žalobce však opět nepředložil žádný konkrétní důkazní prostředek, ze kterého by bylo zřejmé, že služby fakturované společností ARGÓ sloužily ke splnění smluvených povinností žalobce vůči výše uvedeným smluvním partnerům, a tedy že tyto výdaje byly vynaloženy v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Podle žalovaného se žalobní argumentace záměrně zabývá nepodstatnými otázkami, cituje žalovaného neúplně, vytrhuje různá hodnocení žalovaného ze souvislostí, neadekvátně zveličuje význam jedné svědecké výpovědi. Žalovaný proto odkázal stran hodnocení provedených důkazů na obsah napadeného rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Ze správního spisu vyplynuly následující pro věc podstatné skutečnosti:

Dne 16. 2. 2010 zahájil Finanční úřad v Uherském Brodě jako původní správce daně žalobce protokolem č. j. 13115/10/338931703415 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a roku 2008. Výsledky kontrolního zjištění zaznamenal původní správce daně ve zprávě o daňové kontrole č. j. 62048/10/338931703415. K projednání zprávy o kontrole u původního správce daně nedošlo, neboť žalobce požádal o provedení úkonu projednání zprávy o daňové kontrole u místně příslušného správce daně,

kterým se stal po změně adresy sídla žalobce Finanční úřad pro Prahu 10. Nový správce daně převzal od původního správce daně zprávu o daňové kontrole č. j. 62048/10/338931703415, doplnil ji dne 22. 8. 2011 o vyjádření žalobce a přiřadil jí č. j. 461693/11/010936108900.

Zpráva o kontrole obsahovala na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2008 šest kontrolních nálezů. Na základě této zprávy o kontrole byl vystaven dodatečný platební výměr. V rámci řízení o odvolání žalobce bylo posléze doplněno dokazování též o výsledcích svědků.

S ohledem na obsah žalobních námitek lze, pokud jde o obsah správního spisu, konstatovat následující:

V rámci daňové kontroly vyšlo najevo, že žalobce snížil základ daně z příjmů ve zdaňovacím období roku 2008 o částku ve výši 1 560 000 Kč na základě přijatých faktur č. 20080011, č. 20080028, č. 20080030, č. 20080056, č. 20080063, č. 20080065, č. 20080066 (u žalobce evidovaných pod č. 080017, č. 080029, č. 080039, č. 080065, č. 080066, č. 080077 a č. 080078) od dodavatele společnosti ARGÓ, jež měly představovat výši smluvní odměny vyplacené na základě mandátní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností ARGÓ dne 30. 12. 2005. Faktury kromě odkazu na tuto mandátní smlouvu, případně označení předmětu plnění „průzkum“ neobsahovaly žádné bližší označení poskytnutého plnění.

Žalobce předložil v rámci kontroly správci daně výše uvedené faktury, pokladní doklady o jejich úhradě v hotovosti a mandátní smlouvu uzavřenou mezi žalobcem (mandant) a společností ARGÓ (mandatář) dne 30. 12. 2005. V bodu 1.2 této mandátní smlouvy bylo uvedeno, že mandatář zajistí ve prospěch mandanta úkony související se zpracováním podkladů a tištěných a elektronických materiálů dle požadavků mandanta v oblasti vztahů ČR k Evropské unii, dohled a verifikaci zpracovaných dat, koordinaci spolupráce se zákazníky mandanta v oblasti zpracování propozic a přípravy materiálů pro jednání mandanta před Evropskou komisí a s lobbistickými skupinami, úkony při úpravě materiálu dodaných objednatelem do formy požadované mandantem, při testování vhodnosti připravovaných produktů a při účasti na procesu tvorby propagačních a podpůrných materiálů. Dle bodu 6. Mandátní smlouvy náleží mandatáři odměna ve výši maximálně 150 000 Kč, nejedná se o paušální částku, ale její výše je závislá na objemu požadovaných prací uvedených v bodě 1.2 mandátní smlouvy. V odměně nejsou zahrnuty ostatní výdaje vynaložené mandatářem ve spojení s předmětnou záležitostí (cestovní náhrady atd.).

Dále žalobce předložil mandátní smlouvy uzavřené mezi ním a společnostmi AGROFERT HOLDING, a.s., PRECHEZA, a.s., Lovochemie, a.s. a se společností DEZA, a.s. Předmětem těchto smluv bylo zajišťování činnosti související s poradenskou a konzultační činností v oblasti vztahů k Evropské unii, poradenskou a konzultační činností v oblasti získávání grantů a účasti v podpůrných programech ČR a EU.

Správce daně posléze vyzval žalobce k prokázání skutečnosti, jaké konkrétní služby fakticky přijal na základě faktur od dodavatele ARGÓ a jak byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobce na výzvu reagoval písemností evidovanou pod č. j. 60591/10, v níž uvedl, že převažujícím předmětem jeho činnosti je činnost organizačních a ekonomických poradců zaměřená především na problematiku EU a v jejím rámci na dodržování pravidel hospodářské soutěže a implementaci základních nařízení EU. Na základě služeb poskytnutých od společností ARGÓ je žalobce schopen dosahovat svých příjmů, neboť předmět jeho ekonomické činnosti spočívá v předávání zpracovaných a

vyhodnocených informací získaných na základě uzavřené mandátní smlouvy jeho klientům. Dle vyjádření žalobce lze oprávněnost a efektivnost vynaložených nákladů dokumentovat souhrnnými údaji o fakturaci klientům a o fakturaci společnosti ARGÓ za jednotlivé roky. Podle žalobce tyto výdaje jednoznačně dokládají, že náklady za přijaté služby od společnosti ARGÓ byly využity více než efektivně, a proto o jejich daňové uznatelnosti nemůže být pochyb. Zároveň žalobce uvedl, že je problematické přiřadit jednotlivé služby ke konkrétním vydaným fakturám, neboť některé informace jsou využity opakovaně, jiné nejsou využity vůbec. Žalobce dále v odpovědi na výzvu uvedl, že v roce 2007 měl uzavřenu rámcovou mandátní smlouvu se společnostmi AGROFERT HOLDING, a.s., PRECHEZA a.s., Lovochemie, a.s. a společností DEZA, a.s., na základě kterých prováděl fakturaci. Vzhledem k tomu, že žalobce nezaměstnává žádné specializované pracovníky, zabezpečuje si služby potřebné k naplnění předmětu mandátní smlouvy dodavatelsky. Žalobce měl za tímto účelem uzavřenou mandátní smlouvu se společností ARGÓ. Předmětem této smlouvy jsou činnosti, které zabezpečí žalobci dostát závazkům vůči svým klientům.

Po seznámení s výsledky daňové kontroly původním správcem daně zaznamenaném v protokolu o ústním jednání č. j. 71725/10/338931703415 ze dne 11. 10. 2010 žalobce ve svém vyjádření uvedl, že s výsledky uvedenými ve zprávě o kontrole nesouhlasí. Dne 25. 10. 2010 bylo původnímu správci daně doručeno písemné vyjádření žalobce, které bylo zaevidováno pod č. j. 74929/10. Žalobce uvedl, že naplnění mandátní smlouvy uzavřené mezi ním a společností ARGÓ lze potvrdit dotazem na dodavatelskou firmu. Zároveň uvedl, že je společnost ARGÓ v likvidaci a její bývalý jednatel je nedosažitelný. Žalobce dále uvedl, že dokázání jednotlivých konkrétních plnění brání skutečnost, že podklady byly v převážné většině dodávány elektronickou formou. Jejich předložení však není možné z důvodu odcizení počítače. Jejich existenci lze však jednoznačně ověřit u odesílatele, tj. u společnosti ARGÓ. Přílohou vyjádření žalobce bylo Usnesení Policie ČR č. j. ORPO-10626-9/TC-2008-12 ze dne 16. 12. 2008, kterým bylo rozhodnuto ve věci podezření ze spáchání trestného činu týkajícího se poškození motorového vozidla zn. JEEP GRAND CHEROKEE WH, SPZ 3Z181122 (rozbití skleněné výplně levých zadních dveří motorového vozidla) a následného vniknutí do vozidla a odcizení tašky s notebookem zn. Dell E6400 a odcizení datové karty O2.

Žalobce dále v tomto vyjádření navrhl provedení svědecké výpovědi JUDr. V., likvidátorky společnosti ARGÓ, a bývalé účetní této společnosti, paní Vr., s tím, že ve společnosti ARGÓ existují podklady v elektronické či papírové podobě, které dokazují konkrétní předmět plnění, a tudíž oprávněnost nákladů fakturovaných společností ARGÓ.

V průběhu odvolacího řízení byly provedeny výslechy navržených osob.

Likvidátorka společnosti ARGÓ, JUDr. V., uvedla ve své výpovědi, že likvidátorkou společnosti ARGÓ byla jmenována 2. 2. 2009, před tímto datem neměla o této společnosti žádnou povědomost. Z listin dostupných v rámci likvidace bylo zřejmé, že společnost měla v letech 2007 a 2008 cca 7 – 8 zaměstnanců. V podkladech, jež jí byly v rámci likvidace společnosti poskytnuty, nenalezla žádné listiny, jež by potvrzovaly skutečné provedení fakturovaných služeb v roce 2007 a 2008 pro společnost žalobce (např. objednávky, výsledky v podobě studií, rozborů apod.). Jediným dokladem byla samotná mandátní smlouva a smlouva o dílo z roku 2005. Na dotaz zástupce žalobce, zda svědkyně zjistila z pozice likvidátorky, zda bylo fakticky plněno vůči společnosti žalobce ze strany společnosti ARGÓ, svědkyně opakovaně uvedla, že z podkladů, jež má k dispozici, takovou skutečnost nezjistila, neboť má k dispozici pouze faktury a doklady o platbách v hotovosti. Na dotaz, zda tuto skutečnost (faktické plnění) ověřovala u zaměstnanců společnosti či u účetní, svědkyně

vypověděla, že nikoliv, neboť k tomu neměla důvod – šlo o faktury vydané v roce 2007 a 2008, které byly zaplacené. Zaměstnanci nadto skončili pracovní poměr v první polovině roku 2009 a byli to všichni lidé v dělnických profesích – truhláři.

Bývalá účetní společnosti ARGÓ, B. Vr., ve své výpovědi uvedla, že jednatel společnosti pan F. jí jako účetní zadával příkazy k fakturaci, všechny faktury podepisoval sám. Někdy faktury vystavoval i on sám osobně. Na dotaz, kolik zaměstnanců a jakých profesí měla společnost ARGÓ svědkyně vypověděla, že jich bylo asi 6 – asistentka, tři truhláři, obchodní manažer, externě spolupracoval na živnostenský list pan H.. Zaměstnanci se však často měnili. Společnost v roce 2007 a 2008 byla činná ve výrobě nábytku, v truhlářství, reklamní činnosti a dále se též zabývala „průzkumem“, který pan F. dělal sám nebo s panem H.. Na dotaz, kdo a na základě jakých podkladů vystavoval faktury za služby společnosti žalobce, svědkyně uvedla, že faktury vystavovala ona na základě podkladů od pana F., smlouvy a další podklady měl u sebe právě pan F.. Také to byl on, kdo fakturované práce prováděl. Na dotaz, jak bylo kontrolováno skutečné provedení prací, svědkyně vypověděla, že jí jako účetní bylo pouze sděleno, co má fakturovat, na jakou firmu, v jaké částce. Jiné skutečnosti jí nebyly známy. Na dotaz zástupce žalobce, zda společnost ARGÓ fakturovala i jiným společnostem činnost označenou jako „průzkum“, svědkyně uvedla, že ano, šlo o cca 5 společností. Na dotaz, zda viděla někdy výsledek takového průzkumu, sdělila, že viděla – šlo o stoh papírů, ale vzhledem k tomu, že ji to nezajímalo, nevěnovala tomu větší pozornost. Dle výpovědi svědkyně peněžní transakce probíhaly převážně v hotovosti, protože pan F. měl obstavené účty. Finanční částky od žalobce přijímala buď ona osobně od účetní žalobce, ale většinou proběhlo předání peněz mezi jednatelem obou společnostmi.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí k těmto důkazním prostředkům konstatoval, že pokladní doklady, podle kterých měl žalobce na základě mandátní smlouvy vyplatit společnosti ARGÓ odměnu za úkony uvedené v bodu 1.2 mandátní smlouvy, osvědčují pouze pohyb peněžních prostředků, ale nejsou důkazem poskytnutí tvrzených služeb. Poskytnutí služby je třeba prokázat předložením relevantních důkazních prostředků o jejich faktickém plnění. Takové důkazní prostředky však žalobce při daňové kontrole ani v odvolacím řízení nepředložil.

Ani mandátní smlouva ze dne 30. 12. 2005 sama o sobě neprokazuje, že společnost ARGÓ poskytla žalobci fakturované služby. Uzavřením smlouvy se společnost ARGÓ pouze zavázala, že poskytne za úplatu služby sjednané v této smlouvě. Předložená smlouva není důkazním prostředkem k prokázání daňově uznatelných nákladů.

Pokud jde o faktury vystavené společností ARGÓ, ani ty neprokazují, že společnost ARGÓ skutečně poskytla fakturované služby. Samotná faktura není důkazem uskutečnění dodávky zboží či poskytnutí služby, neprokazuje, že náklad byl vynaložen v souladu s ustanovením § 24 zákona o daních z příjmů.

Svědecká výpověď likvidátorky společnosti ARGÓ podle žalovaného přinesla zjištění, že JUDr. V. nemá k dispozici žádné důkazní prostředky, které potvrzují skutečné provedení fakturovaných služeb v roce 2007 společností ARGÓ žalobci. Svědecká výpověď JUDr. V. nepotvrdila tvrzení žalobce, že společnost ARGÓ provedla pro žalobce práce na základě mandátní smlouvy. Provedení odborných prací dle mandátní smlouvy zpochybňuje také skutečnost, že svědkyně ve své výpovědi uvedla, že zaměstnanci společnosti ARGÓ pracovali v dělnických profesích jako truhláři, neboť společnost ARGÓ vyráběla nábytek.

Svěddecká výpověď paní B. Vr., bývalé účetní společnosti ARGÓ podle žalovaného rovněž nepřinesla žádné bližší podrobnosti o uskutečňovaných plněních, neboť jí vždy panem F. bylo sděleno, co má fakturovat, na jakou firmu a v jaké částce. Svědkyně uvedla, že výsledky činnosti společnosti ARGÓ byly v písemné tištěné podobě, což je však v rozporu s tvrzením žalobce, že výsledky od společnosti ARGÓ byly v elektronické podobě a byly uloženy na zcizeném notebooku, proto je nelze doložit.

Městský soud v Praze napadené rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“) přezkoumal v rozsahu žalobních bodů, přičemž podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu, a shledal, že žaloba není důvodná.

V projednávané věci je spornou otázka, zda žalobce prokázal splnění podmínek pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů, podle něhož platí, že 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.

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu přitom daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Podstatou žalobních námitek je přesvědčení žalobce, že sporné náklady dostatečně prokázal na základě formální stránky, předaných materiálů i výpovědí svědků. Městský soud v Praze ve shodě se žalovaným toto přesvědčení nesdílí.

Pokud jde o rozsah důkazní povinnosti daňového subjektu ve vztahu k ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je třeba připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2008, čj. 8 Afs 97/2006 - 86 (www.nssoud.cz), v němž bylo uzavřeno, že daňový subjekt je povinen prokázat svá tvrzení o (1) vynaložení předmětného nákladu (tzn. 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 žalobce poukazuje na předložené účetní doklady a dovozuje, že unesl své důkazní břemeno stran těchto skutečností obsahem věrohodného, průkazného, správného a úplného účetnictví, bylo tedy na žalovaném, aby obsah těchto předložených dokladů vyvrátil, je třeba podle názoru soudu zdůraznit následující:

Jak již bylo uvedeno, je to primárně daňový subjekt, kdo prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Podle § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně prokazuje

- a) oznámení vlastních písemností,
- b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce,
- c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,
- d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti,

e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

K rozložení důkazního břemene správce daně a daňového subjektu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 37/2008-71 uvedl k obdobné úpravě, která byla obsahem § 31 odst. 8 a 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, že *"daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb.ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky - (...) zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení zákona o správě daní a poplatků v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.*

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení § 31 odst. 9 a odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen "zákon o účetnictví") či jiné povinné záznamy či evidence. Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je - zjednodušeně řečeno - hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. ... Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je 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. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího

správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz).“

Jinak řečeno, podmínkou unesení důkazního břemene daňového subjektu prostřednictvím obsahu účetnictví je jeho průkaznost ve vztahu ke skutečnostem, jež je daňový subjekt povinen prokazovat podle § 92 odst. 3 daňového řádu. Ve vztahu k dokazování rozhodných skutečností podle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů, tedy skutečnosti, zda došlo k vynaložení předmětného nákladu (tzn. faktickém uskutečnění platby), jeho oprávněnosti (tzn., že vynaložená platba odpovídá skutečně realizovanému plnění, které bylo fakturováno) a zejména jeho souvislosti s dosaženými příjmy, je obsah účetnictví zpravidla pouze omezeně průkazný. Jak konstatoval v této souvislosti Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku č. j. 8 Afs 80/2008 - 85 ze dne 31. 3. 2009, existence účetních dokladů, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Prokázání faktické existence deklarovaného nákladu přitom leží pouze na daňovém subjektu. Tento závěr ostatně vyplývá již z mnohem staršího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, podle něhož nemohou být doklady vystavené existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi samy o sobě zpravidla použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li i jinak prokázáno, že k jejímu uskutečnění skutečně došlo. Konečně též dle již zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 8 Afs 97/2006 ze dne 29. 1. 2008 samotný daňový doklad, byť by obsahoval všechny zákonné náležitosti, nijak neprokazuje, že fakticky došlo k uskutečnění platby a k plnění uvedenému na faktuře.

V případě žalobce byla průkaznost předkládaných účetních dokladů značně snížena ještě tím, že podle názoru soudu nesplňovaly v materiálním smyslu náležitost účetního dokladu podle § 11 odst. 1 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Podle tohoto ustanovení je účetním dokladem průkazný účetní záznam, který obsahuje mj. obsah účetního případu. Za průkazný a jednoznačný popis obsahu účetního případu nelze považovat blíže nespecifikovaný poukaz na plnění podle mandátní smlouvy, která sama nemá jasně stanovený předmět plnění, popřípadě neurčitý popis typu „průzkum“ apod. Z takového popisu obsahu účetního případu nelze účetní případ jednoznačně identifikovat a rozeznat, zda šlo o plnění, jež bylo ve věcné a časové souvislosti užito k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Za těchto okolností správce daně oprávněně vyzval žalobce k prokázání tvrzených skutečností rozhodných z hlediska uplatnění ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů dalšími důkazními prostředky nad rámec obsahu účetnictví, neboť z předložených účetních dokladů nijak nevyplýval obsah poskytnutých plnění a jejich věcný a časový vztah k žalobcem tvrzeným plněním ve prospěch jeho smluvních partnerů, z nichž mu plynul příjem. Jediné, co z předložených účetních dokladů vyplývalo, bylo skutečné vynaložení nákladů na tato blíže nespecifikovaná plnění. Ostatní dvě rozhodné skutečnosti však z těchto dokladů nikterak nevyplývaly. Žalobce nebyl schopen předložit v řízení jediný důkaz svědčící jednak o konkrétním předmětu jednotlivých plnění, jednak o tom, k jakému účelu bylo toto plnění z hlediska plnění žalobce vůči dalším subjektům použito. Obsah čl. 1.2 mandátní smlouvy přitom předpokládal, že mandatář (tedy společnost ARGÓ) zajistí ve prospěch žalobce úkony související se zpracováním podkladů a tištěných a elektronických materiálů dle požadavků žalobce v oblasti vztahů ČR k Evropské unii (šlo tedy o činnosti předpokládající nějaký konkrétní materiální výstup konkrétního obsahu), koordinaci spolupráce se zákazníky mandanta v oblasti zpracování propozic a přípravy materiálů pro jednání mandanta před Evropskou komisí a s lobbistickými skupinami (tedy činnost, o níž musí existovat nějaký

hmotný doklad), úkony při úpravě materiálu dodaných objednatelem do formy požadované mandantem, při testování vhodnosti připravovaných produktů a při účasti na procesu tvorby propagačních a podpůrných materiálů (rovněž činnosti, jež předpokládají nějaký hmotný výstup).

Žalobce ostatně nebyl schopen specifikovat ani v rovině tvrzení, co mělo být konkrétním předmětem plnění podle uzavřené mandátní smlouvy – jak vyplývá z výše uvedené rekapitulace obsahu správního spisu, žalobce v průběhu daňové kontroly pouze zcela neurčitě uváděl, že na základě služeb poskytnutých od společnosti ARGÓ je schopen dosahovat svých příjmů, neboť předmět jeho ekonomické činnosti spočívá v předávání zpracovaných a vyhodnocených informací získaných na základě uzavřené mandátní smlouvy jeho klientům. Zároveň žalobce uvedl, že je problematické přiřadit jednotlivé služby ke konkrétním vydaným fakturám, neboť některé informace jsou využity opakovaně, jiné nejsou využity vůbec. Lze nepochybně souhlasit s tím, že každá plnění poskytnuté společností ARGÓ nemusela korespondovat s jedním konkrétním plněním žalobce vůči jeho smluvním partnerům, zásadní však je, že žalobce ani v rovině tvrzení, natož v rovině důkazní, nebyl schopen obsahově identifikovat ani jediné plnění přijaté od společnosti ARGÓ a zároveň nějak věcně a časově vymezit jeho vztah k plnění poskytnutému kterémukoliv z jeho smluvních partnerů.

O skutečnostech rozhodných z hlediska aplikace ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pak nepřinesly žádného relevantního zjištění ani výsledky obou osob, jež žalobce zmiňuje, tedy likvidátorky společnosti ARGÓ a její bývalé účetní.

Likvidátorka společnosti ARGÓ výslovně, a to dokonce na dotaz zástupce žalobce, uvedla, že v podkladech, jež jí byly v rámci likvidace společnosti poskytnuty, nenalezla žádné listiny, které by potvrzovaly skutečné provedení fakturovaných služeb v roce 2007 a 2008 pro žalobce. Její výpověď tak nepřinesla z hlediska skutečností, jež měl žalobce prokazovat, vůbec nic. Lze souhlasit se žalobcem v jeho námitce vůči hodnocení žalovaného, že výpověď této svědkyně zpochybnila provedení odborných prací dle mandátní smlouvy tím, že svědkyně uvedla, že zaměstnanci společnosti ARGÓ pracovali v dělnických profesích jako truhláři. Tato skutečnost skutečně z výpovědi této svědkyně nevyplývá, neboť svědkyně pouze konstatovala, že zaměstnanci, kteří skončili pracovní poměr za jejího působení v první polovině roku 2009, byli truhláři. Tuto část výpovědi skutečně nelze vztáhnout k období roku 2007 a 2008, v němž svědkyně ve společnosti ARGÓ nepůsobila, a jak sama uvedla, o poměrech ve společnosti jí nic nebylo známo. Tato dílčí a zcela marginální nesprávnost hodnocení obsahu výpovědi svědkyně však nic nemění na správnosti závěru žalovaného, že z výsledku této svědkyně nebylo zjištěno nic, co by i jen vzdáleně svědčilo o skutečném obsahu plnění poskytnutých společností ARGÓ žalobci a o vztahu těchto plnění k dosažení či udržení příjmů žalobce.

Totéž platí i o výpovědi bývalé účetní společnosti ARGÓ. Ohledně konkrétního předmětu jednotlivých plnění nebyla schopna vypovědět ničeho bližšího s tím, že činnost „průzkumu“, která byla předmětem fakturace, měl konat jednatel F. sám nebo s panem H., který spolupracoval „na živnostenský list“; faktury vystavovala na základě pokynů od jednatele F., který jí vždy pouze sdělil, co má fakturovat, na jakou firmu, v jaké částce. Jiné skutečnosti jí nebyly známy. Na dotaz zástupce žalobce, zda viděla někdy výsledek takového „průzkumu“, sdělila, že viděla stoh papírů, ale vzhledem k tomu, že ji to nezajímalo, nevěnovala tomu větší pozornost. Z obsahu této výpovědi tedy opět nelze usoudit na jediný konkrétní obsah poskytnutého plnění, jeho uskutečnění a vztah k žalobcovým příjmům. O

tom, že nějaká plnění v podobě „průzkumů“ patrně v hmotné podobě existovala, svědkyně ostatně vypovídala v souvislosti s tím, že konzultační činnost společnost ARGÓ poskytovala i jiným společnostem. Není tedy zřejmé, zda onen konkrétní výsledek činnosti, který svědkyně viděla, byl plněním určeným pro žalobce, či pro jinou společnost. I v případě této svědkyně lze přisvědčit žalobci v tom, že obsahu její výpovědi skutečně není přiléhavý závěr žalovaného, že výsledky činnosti společnosti ARGÓ byly podle svědkyně v písemné tištěné podobě, což je však v rozporu s tvrzením žalobce, že výsledky od společnosti ARGÓ byly v elektronické podobě a byly uloženy na zcizeném notebooku, proto je nelze doložit. Z výslechu svědkyně skutečně nevyplývá, že by všechny výsledky činnosti společnosti ARGÓ měly být v písemné podobě, a tudíž je vyloučeno tvrzení žalobce o ztrátě materiálů v elektronické podobě. Jde však opět o zcela marginální pochybení, které nic nemění na správnosti závěru žalovaného, že výsledek této svědkyně nijak neprokázal skutečné poskytnutí plnění podle jednotlivých faktur.

Za těchto okolností soud shledal hodnocení důkazních prostředků, jak je provedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, za zcela přiléhavé.

S ohledem na to soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci nebyl úspěšný (§ 60 odst. 1 s.ř.s. *a contrario*), žalovanému žádné náklady řízení podle § 57 odst. 1 s. ř. s. nevznikly.

P o u č e n í : 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 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.

V Praze dne 17. února 2017

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Beranová