



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové, v právní věci žalobce **TechDraw Office s.r.o.**, IČ 27160556, se sídlem Plzeň, Farského 2569/6, zastoupeného Mgr. Janem Knobloch, advokátem se sídlem Plzeň, Beoettingerova 26, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 23.3.2012, č.j. 2046/12-1200-400933,

t a k t o:

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků řízení n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadené rozhodnutí.

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále také „žalovaný“) ze dne 23.3.2012, č.j. 2046/12-1200-400933 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Plzni (dále jen prvoinstanční orgán“) ze dne 31.12.2008, č.j. 150443/11/138511402859 (dále jen prvoinstanční rozhodnutí“), kterým byla žalobci dodatečně vyměřena na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008 daňová povinnost a sděleno penále.

II. Žaloba.

Žalobce žalobu odůvodnil pěti žalobními body.

V prvním žalobním bodu, označené slovy „*Cateringové vybavení od společnosti LES CATERING s.r.o.*“ žalobce namítal, že v rámci této akce zahrnul žalobce do daňově účinných nákladů též náklady za cateringové vybavení od společnosti LES CATERING s.r.o. v celkové hodnotě 25.000 Kč, když se jednalo o mobiliář zapůjčený za účelem prezentace výrobků. Tyto skutečnosti žalobce prokazoval e-mailovou korespondencí se zástupci společnosti LES CATERING s.r.o. Jednalo se výhradně o náklad za účelem provedení prezentace výrobků žalobce, když na zapůjčeném mobiliáři byly rozmístěny prezentované výrobky. S tímto tvrzením se ztotožnil i žalovaný. Tento však uvedl, že akce prezentace souvisela i s pohoštěním účastníků akce a nelze tak jednoznačně rozlišit a prokázat výši výdajů souvisejících se samotnou propagací. Žalobce konstatoval, že pohoštění účastníků odlišil od nákladů na prezentaci výrobků, když občerstvení účastníků žalobce neuplatnil jako náklad daňově účinný. Tedy žalobce rozlišoval náklady, které s propagací souvisely a které nikoliv, resp. náklady daňově účinné a neúčinné, což v rámci správního řízení též prokazoval jednotlivými listinnými důkazy. Žalobce tak nadále trvá na svém tvrzení, tedy že se ohledně částky ve výši 25.000 Kč jedná o náklad daňově účinný.

Ve druhém žalobním bodu, označeném slovy „*E-osa company*“, žalobce namítal, že v rámci tohoto bodu napadeného rozhodnutí žalovaný nepřisvědčil žalobci, že náklad ve výši 60.000 Kč je nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu, když uvedl, že žalobce žádným způsobem neprokázal, že se žalobce zúčastnil jednání společnosti EOSA a že poskytl pomoc při komunikaci v angličtině. Žalobce konstatoval, že účast na jednání se společností EOSA a pomoc při komunikaci v angličtině prokazoval, a to svědeckými výpověďmi a současně e-mailovou korespondencí. Jednotliví svědci k této skutečnosti jednoznačně uvedli, že se skutečně jednalo o zajišťování komunikace v anglickém jazyce, když tyto služby poskytla společnost TechDraw Holding a.s., když jednatelka žalobce neovládala anglický jazyk. Společnost TechDraw Holding a.s. tak činila pro žalobce v anglickém jazyce reporty prodeje, účastnila se schůzek, spolupracovala při společných obchodních krocích mezi E-osa company, TechDraw Office s.r.o., Partner Czech s.r.o. a dalšími členy. Žalobce uvedl, že má za to, že prostřednictvím provedených důkazů (svědecké výpovědi i e-mailová korespondence) plně prokázal, že dané služby byly poskytnuty a jedná se tak o náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu.

Ve třetím žalobním bodu, označeném slovy „*Analýza provozu Lhota*“, žalobce namítal, že ani v tomto bodě se žalovaný neztotožnil s tvrzením a důkazy předkládanými žalobcem, když uvedl, že tyto nesvědčí tomu, že byla daná analýza zpracována, neboť neobsahovala konkrétní zhodnocení dosavadního systému plnění objednávek a z vyhodnocení stávajícího stavu nevyvodila konkrétní závěry, popř. nedoporučila určité postupy do budoucna. Uvedl, že nelze danou analýzu provozu Lhota označit za analýzu. Žalobce konstatoval, že služby byly společností TechDraw Holding a.s. poskytovány ve formě ústních podání, telefonickými konzultacemi a též formou osobního dohledu. V rámci těchto služeb došlo k vyhodnocení 3 měsíčního provozu a zvážení nových možností v oblasti řízeného

nákupu a logistiky pro zvýšení obrátu a maximálního profitu. Tyto skutečnosti prokazovaly též e-mailové přípisy, když tyto jsou ve spojitosti s provedenými výsledky zaměstnanců TechDraw Holding a.s. Mezi žalobcem a TechDraw Holding a.s. nebylo nikdy sjednáno, že musí být vypracována písemný dokument. Žalobcem předložený materiál tak sloužil pouze jako souhrn postupu při poskytování daných služeb, když však jednotlivosti byly řešeny ústní formou. Je nutno zdůraznit, že naše legislativa neobsahuje definici pojmu „analýza“, kterou by například definoval jako písemný výstup rozboru určitého případu. Žalobce nikdy nepožadoval na společnosti TechDraw Holding a.s. konkrétní písemné výstupu studií (ve fakturacích označováno za „analýzy“) a pro větší operativnost nakládání předanými doporučeními, byla jednotlivá doporučení a rozborů předávány v ústní formě.

Ve čtvrtém žalobním bodu, označeném slovy „*Analýza provozu F6*“, žalobce namítal, že v rámci této poradenské činnosti byly žalobci poskytnuty rady za účelem optimalizace skladových zásob, zajištění skladby zákazníků a vyčíslení rentability provozu. Součástí bylo hodnocení stávajícího nevyhovujícího stavu a návrh nových postupů práce. Podkladem pro tyto byly účetní doklady. Tyto služby poskytla TechDraw Holding a.s., a to na osobních schůzkách za účasti paní L. H. a paní Z. R., když důležitost byla kladena na okamžité vyhodnocení situace a nalezení řešení a jeho následné zavedení do praxe. Tyto skutečnosti byly žalobcem prokázány předloženou e-mailovou korespondencí a současně výsledky svědků. K daným e-mailům žalovaný uvedl, že neobsahují analýzu a ani z obsahu nelze dovodit, že by směřovaly k realizaci deklarované služby. S tímto však žalobce nesouhlasí, když má za to, že skutečnosti plynoucí z jednotlivých e-mailů ve spojitosti s provedenými výsledky potvrzují tvrzení žalobce. Taktéž výsledek paní Š. prokázal, že společnosti TechDraw Holding a.s. předávala obrátovou předvahu, tabulky a výstupy z účetnictví, čímž bylo potvrzeno, že spol. TechDraw Holding a.s. skutečně poskytovala služby žalobci tak, jak žalobce od počátku tvrdí a tak, jak bylo prokázáno dalšími důkazy ve správním řízení.

V pátém žalobním bodu, označeném slovy „*Analýza náklad spojených s expedicí ze skladu Plzeň*“, žalobce namítal, že v rámci optimalizace nákladů spojených s provozem skladu v Plzni, si žalobce objednal u spol. TechDraw Holding a.s. poradenské služby, a to ve formě telefonických konzultací a osobních jednáních. Poskytnutí služeb prokazoval žalobce ve správním řízení výsledky svědků a též předloženými e-mailovými korespondencemi. Listina, která byla předložena jako „analýza“ však nesloužila jako výstupní a závěrečná zpráva, ale jen jako podklad k informacím, které byly odvolateli v rámci poradenských služeb poskytnuty. Stejně však jako u výše označených poradenských služeb (bod 3 a 4) žalovaný neuvěřil žalobci, když opakovaně uvedl, že se jedná o účelové jednání s ohledem na dokazování ve věci. Pole žalovaného, ale výpovědi neosvědčili provedení fakturovaných prací společností TechDraw Holding a.s. v deklarovaném rozsahu, když uvádí, že podle jeho uvážení, se nejednalo o konkrétní analýzu souvislosti mezi náklady, cenou produkce, ziskem a objemem produkce s členěním na fixní a variabilní náklady a neobsahuje ani jiné analýzy. Žalobce konstatoval, že má za to, že poskytnutí služeb stran společnosti TechDraw Holding a.s. zcela prokázal předložením listinných důkazů a též provedenými výsledky svědků, když tyto důkazy ve své souvislosti se vzájemně doplňují a tvoří ucelený celek, který potvrzuje skutečnosti tvrzené žalobcem. Žalobce tak má za to, že dané služby mu byly poskytnuty tak, jak byly objednány, a TechDraw Holding a.s. je řádně poskytl podle zadání. Za uvedené služby žalobce uhradil smlouvenou odměnu, když má za to, že se jedná o částku, které byla oprávněně zahrnuta do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Žalobce dále uvedl, že k uvedenému, konkrétně k nákladům vynaloženým na zpracování tzv. „analýz“ od společnosti TechDraw Holding a.s. dále uvádí, že je třeba si uvědomit strukturu vedení společnosti žalobce, když v řídicí struktuře žalobce je pouze jeden pracovník. Tedy některé služby zajišťoval žalobce prostřednictvím společnosti TechDraw Holding a.s., která dané služby zajišťovala prostřednictvím svých pracovníků. Současně je nutné též uvést, že společnost TechDraw Holding a.s. je jediným společníkem žalobce a udílí žalobci pokyny a žalobce tak v podnikatelské činnosti řídí. Co se týče jednotlivých porad, které jsou interně označovány jako „analýzy“ viz. bod. 3) - 5), uvádí žalobce, že se jedná o poradenské služby, když tyto jsou vždy poskytovány ústně, formou osobních či telefonických porad, avšak nejedná se o klasický „finanční či jiné analýzy“ tak jak uvádí žalovaný. Mezi žalobcem a TechDraw Holding a.s. nebylo nikdy sjednáno, že tyto poradenské služby budou ve formě písemné. Podle tohoto společnost TechDraw Holding a.s. též postupovala. Tyto skutečnosti byly v rámci správního řízení potvrzeny, když byly provedeny listinné důkazy (e-mail) a také výslechy svědků (zaměstnanců TechDraw Holding a.s. a jednatelky žalobce), když takto byl zcela systém poradenských služeb potvrzen. Jednotlivé poradenské služby byly žalobci poskytnuty za účelem přestěhování provozu z Farského 6, když měl být prodiskutován jak účel stěhování, tak i následně zhodnocení efektu přestěhování. Tedy stav před i po realizaci samotného stěhování. Nelze se tedy ani ztotožnit se závěry prvoinstančního orgánu ani s žalovaným, že jednání - tj. právní obrana v daném správním řízení je jen účelová obrana, když skutečnosti tvrzené jsou potvrzeny nejen výpověďmi svědků, ale též listinnými důkazy, z kterých je patrné i datum a čas jejich vzniku a nemohly být účelově připraveny pro správní řízení.

III.

Vyjádření žalovaného

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Ve vyjádření k žalobě k prvnímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že součástí pronajatých věcí od společnosti LES CATERING s.r.o. byly i předměty jako např. ohřívací vany, kávovar, sklo, porcelán, tj. předměty, které jednoznačně souvisely se zabezpečením pohoštění účastníků dané akce, tedy s reprezentací žalobce, přičemž výdaje (náklady) vynaložené na reprezentaci nelze ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, uznat za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Za situace, kdy částka fakturovaná společností LES CATERING s.r.o. zahrnovala i odměnu za zapůjčení takovéhoho mobiliáře a nebyla prokázána výše takto vynaložené částky, nelze částku fakturovanou společností LES CATERING s.r.o. uznat za daňový výdaj, neboť nebylo prokázáno, že v plné výši ji lze považovat za výdaj (náklad) sloužící k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný nepochybně tvrdí žalobce, že výdaje (náklady) na občerstvení a zapůjčení cateringového vybavení byly realizovány při příležitosti společenské akce konané pro zákazníky žalobce, s níž byla spojena prezentace výrobků žalobce. Podle názoru žalovaného by však žalobce musel jednoznačně rozlišit a prokázat výši výdajů (nákladů) přímo a bezprostředně související s propagací jeho výrobků a výši výdajů (nákladů) souvisejících s reprezentací. K tomu však v případě služeb v podobě zapůjčení mobiliáře fakturovaných společností LES CATERING s.r.o. nedošlo a žalobce tak neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání daňové účinnosti předmětného výdaje (nákladu). To, že žalobce vyloučil z daňově účinných nákladů náklady na občerstvení,

na věci nic nemění, neboť za výdaje (náklady) vynaložené na reprezentaci je třeba považovat i výdaje související ze zabezpečení občerstvení, tzn. v daném případě výdaje (náklady) na zajištění mobiliáře používaného k poskytování občerstvení.

Ke druhému žalobnímu bodu uvedl, že dalším sporným výdajem (nákladem) je částka ve výši 60.000 Kč fakturovaná společností TechDraw Holding a.s., která je v dokladech předložených žalobcem prezentována jako spolupráce při tvorbě webové prezentace, sdílení informací o obratech skupin zboží v rozsahu 60 hodin. V průběhu daňového řízení bylo toto tvrzení o obsahu fakturované služby žalobcem korigováno, a to tak, že se jednalo o pomoc při komunikaci v angličtině. Jako důkaz svého tvrzení žalobce uvádí svědecké výpovědi a e-mailovou korespondenci mezi žalobcem a pracovníky společnosti TechDraw Holding a.s. Žalovaný zdůraznil, že žalobce žádnými důkazními prostředky neprokázal základní předpoklad pro daňovou uznatelnost sporného výdaje (nákladu), a to jeho souvislost se zdanitelnými příjmy žalobce a neprokázal ani své tvrzení ohledně pomoci při komunikaci v angličtině právě v rozsahu 60 hodin. V žalobě, podobně jako v odvolání proti prvoinstančnímu rozhodnutí, žalobce pouze tvrdí, že poskytnutá služba byla prokázána svědeckými výpověďmi. Svědecké výpovědi nesou pouze v obecné rovině a nelze je hodnotit jako důkazy vypovídající o konkrétních jednáních či překladech, při kterých společnost TechDraw Holding a.s. pomáhala žalobci při komunikaci v angličtině, a nejsou vypovídající ani ve vztahu k rozsahu takovéto pomoci. Rovněž důkaz v podobě e-mailové korespondence nelze akceptovat, neboť je z ní patrné, že probíhala v prosinci 2008, přičemž fakturovaná služba se týká období od 1.5. do 30.11.2008, a není tudíž zřejmá souvislost této e-mailové komunikace se službami údajně poskytovanými v období měsíců předcházejících.

Ke třetímu žalobnímu bodu uvedl, že společnost TechDraw Holding a.s. fakturovala žalobci poradenské služby označené jako Analýza provozu Lhota ve výši 276.000 Kč v objemu 276 hodin. V žalobě, obdobně jako v odvolání proti napadenému platebnímu výměru, žalobce uvádí, že v rámci poradenských služeb došlo k vyhodnocení 3 měsíčního provozu Lhota a zvážení nových možností v oblasti nákupu a logistiky. Žalobce jako důkaz daňové účinnosti poradenských služeb uvádí e-mailovou korespondenci a výsledky svědků. Žalobce dále namítá, že předložený písemný materiál sloužil jako souhrn postupu při poskytování daných služeb, že nebyl dohodnut konkrétní písemný výstup dané zakázky, naopak pro větší operativnost nakládání s předanými doporučeními byla jednotlivá doporučení a rozborů předávány v ústní formě a dále doplňuje, že naše legislativa neobsahuje definici pojmu „analýza“. Žalovaný konstatoval, že znovu zdůrazňuje, že z obsahu žalobcem zmíněného důkazního prostředku v podobě e-mailové korespondence nevyplývá, že by směřovala k realizaci deklarované služby v rozsahu a obsahu uvedeném na příloze k předmětné faktuře týkající se poskytnutí poradenských služeb v oblasti Analýzy provozu Lhota. Rovněž svědecké výpovědi nelze osvědčit jako důkazní prostředek o poskytnutí deklarované služby, neboť jsou zcela nekonkrétní a nevypovídají nic o tom, jakým způsobem byla fakturovaná analýza či rozborů a doporučení prováděny. Pro uznání výdajů (nákladů) z hlediska daňového není rozhodující, jakou formou je služba poskytována, nýbrž je rozhodující, zda je prokázáno, že služba byla skutečně poskytnuta, a to v rozsahu, v jakém je fakturována. Daňový subjekt by si měl být vědom toho, že pokud jsou služby poskytovány ústní formou, je jeho důkazní pozice v tomto ohledu složitější a měl by disponovat takovými důkazními prostředky, které by bezpochyby prokázaly, že se služby fakticky uskutečnily, a to v rozsahu, v jakém jsou vyúčtovány. K námitce žalobce, že naše legislativa neobsahuje definici pojmu „analýza“, žalovaný uvádí, že toto tvrzení nezpochybňuje, a opětovně zdůrazňuje, že žalobcem musí být

prokázáno, za co konkrétně vynaložil výdaje (náklady) uplatněné v základu daně, že mu bylo poskytnuto plnění v deklarovaném rozsahu a že mu poskytnuté plnění sloužilo k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů, což v daném případě dle názoru žalovaného nenastalo.

Ke čtvrtému žalobnímu bodu žalobce uvedl, že společnost TechDraw Holding a.s. fakturovala žalobci poradenské služby označené jako Analýza provozu F6 ve výši 154.000 Kč v objemu 154 hodin. V žalobě, obdobně jako v odvolání proti napadenému platebnímu výměru, žalobce uvádí, že v rámci poradenské činnosti byly žalobci poskytnuty rady za účelem optimalizace skladových zásob, zajištění skladby zákazníků a vyčíslení rentability provozu. Součástí bylo hodnocení stávajícího nevyhovujícího stavu a návrh nových postupů práce. Podkladem pro tyto služby byly účetní doklady. Služby poskytla společnost TechDraw Holding a.s., a to na osobních schůzkách za účasti paní L. H. a paní Z. R. Žalobce jako důkaz daňové účinnosti poradenských služeb uvádí e-mailovou korespondenci a výsledky svědků, kdy konkrétně zmiňuje výpověď paní Š., která předávala společnosti TechDraw Holding a.s. výstupy z účetnictví. Žalovaný uvedl, že ke zmíněné e-mailové korespondenci znovu opakuje, že z jejího obsahu nelze dovodit, že by směřovala k realizaci deklarovaných služeb, a to právě v rozsahu a složení uvedeném na předmětné faktuře. K výsledkům svědků žalovaný uvádí, že ani jeden ze svědků se konkrétně nevyjádřil k obsahu fakturované služby, ke způsobu její realizace ani neuvedl, jaká doporučení byla na základě analýzy přijata. Ke zmiňovanému výsledku paní Š. je nutné uvést, že tato osoba vykonávala pro žalobce účetní práce a společnosti TechDraw Holding a.s. pouze předávala výstupy z účetnictví. Svědkyně se však na zpracování analýz nepodílela a nic o nich nevěděla. Proto žalovaný výše zmíněné důkazní prostředky s podrobným odůvodněním uvedeným v napadeném rozhodnutí neosvědčil jako důkaz o realizaci poradenské služby označené jako Analýza provozu F6. Nebylo tak v daňovém řízení prokázáno, za jaké konkrétní plnění a v jakém rozsahu žalobce vynaložil částku ve výši 154.000 Kč a že vynaložených výdaj (náklad) sloužil k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů žalobce.

K pátému žalobnímu bodu žalobce uvedl, že společnost TechDraw Holding a.s. fakturovala žalobci poradenské služby označené jako Analýza nákladů spojených s expedicí ze skladu Plzeň ve výši 105.000 Kč v objemu 105 hodin. Žalovaný konstatoval, že se neztotožňuje s tvrzením, že listinné důkazy a výsledky svědků tvoří ucelený celek, který potvrzuje skutečnosti tvrzené žalobcem, když dle žalovaného nejsou dostatečně průkazné ve vztahu k rozsahu a obsahu poskytnutých služeb a k tomu, jakým způsobem sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. Žalovaný se na straně 8 a 9 odůvodnění rozhodnutí vypořádal s předloženými listinnými důkazními prostředky - komentář z 12.4.2010 a další komentář bez označení data, dokument nazvaný „Analýza nákladů spojených s expedicí ze skladu“, který dle žalobce nesloužil jako výstupní a závěrečná zpráva, ale jen jako podklad k informacím, které byly v rámci poradenských služeb poskytnuty. Výpovědi svědků žalovaný zhodnotil rozhodnutí jako obecné a nic neříkající o realizaci předmětné služby a některé i jako vzájemně si odporující. S dalším důkazním prostředkem zmiňovaným v žalobě v podobě e-mailové korespondence se žalovaný vypořádal v druhém odstavci na straně 12 napadeného rozhodnutí, když konstatoval, že tato korespondence obsahuje jen běžné provozní věci a nikoliv informace svědčící o realizaci předmětné služby v deklarovaném rozsahu 105 hodin. K argumentaci žalobce k ústní formě poskytování fakturovaných poradenských služeb, žalovaný odkázal na druhý odstavec na straně 11 napadeného rozhodnutí a zdůraznil, že samotná forma poskytování předmětných

služeb nebyla důvodem pro neuznání částky ve výši 105.000 Kč za daňový výdaj (náklad). Tímto důvodem byl fakt, že žalobcem nebyl v průběhu celého daňového řízení předložen takový důkazní prostředek, který by prokazoval, že deklarovaný počet hodin poradenství byl žalobci skutečně poskytnut, když nebyl předložen takový důkazní prostředek, který by vypovídal o tom, jaká osoba, kdy a v jakém počtu hodin poradenství daňovému subjektu poskytovala a nebylo tak dle žalovaného prokázáno, že fakturovaný počet hodin poskytnutého poradenství odpovídal skutečnosti. Fakt, že částka fakturovaná za deklarované služby byla žalobcem uhrazena, není důkazem o tom, jaké plnění a v jakém rozsahu bylo žalobci poskytnuto. Přitom prokázání těchto skutečností je základní podmínkou pro uznání uplatňovaných výdajů (nákladů) za daňově účinné. Ani poukazování na organizační strukturu žalobce a jeho řízení mateřskou společností není bez dalšího dostačující k prokázání uskutečnění fakturovaných služeb. K žalobní námitce, že předmětnou službu žalobce prokázal výpověďmi svědků a doložil ji listinnými důkazy, z kterých je patrné datum i čas jejich vzniku, a proto nelze mít jeho jednání za účelové, žalovaný pouze opakuje, že jak listinné dokumenty, tak svědecké výpovědi jsou dle názoru žalovaného obecné, nekonkrétní, nevypovídající o tom, jaké konkrétní rady, analýzy a doporučení týkající se přestěhování provozu, kdy, kým a v jakém rozsahu byly žalobci poskytnuty a proto nemohou být způsobilé k prokázání realizace předmětné poradenské služby v rozsahu 105 hodin. K námitkám žalobce žalovaný dále poukazuje na to, že obsah listinných dokladů, na jejichž základě byly sporné výdaje (náklady) vyúčtovány nekoresponduje stvrzením daňového subjektu uváděným v průběhu daňové kontroly, a to, že součástí poskytnutých služeb byly ústní konzultace týkající se přestěhování provozu z Farského 6, když z předložených listinných dokladů nic takového nevyplývá a jinými důkazními prostředky nebyl dostatečně konkrétně prokázán obsah tvrzených ústních konzultací a zejména rozsah takto poskytnutého poradenství.

IV.

Vyjádření účastníků při jednání.

Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

V.

Posouzení věci soudem.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

Soud neshledal důvodným první žalobní bod.

Podle § 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů se 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.

Na základě 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. Totéž stanoví i daňový řád v § 92 odst. 3, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které

je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Ze žalobcem předložené e-mailové komunikace vyplývá, že součástí předmětného mobiliáře bylo „*pro občerstvení: stoly – rozměr 100x200 cm, bílý ubrus, sukénka, květinová dekorace – počet kusů 4, ohřívací vany – počet kusů 2, kávovar – počet kusů 1, sklo a porcelán pro 80 osob*“. Jak žalobce v žalobě potvrdil, o část fakturované částky na „*pohoštění účastníků*“ neponížil svůj daňový základ. Žalobce tak učinil v souladu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. t) věta první zákona o daních z příjmů, podle kterého za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary. Vzhledem k tomu však, že fakturovanou částku v části ve výši 25.000 Kč za „*zapůjčení cateringového vybavení*“, již žalobce neponížil o náklad na shora uvedený mobiliář, bezprostředně související s pohoštěním, ponížil svůj daňový základ neoprávněně i o část výdajů na reprezentaci. Žalobci jistě nic nebránilo v tom, aby se obrátil na svého dodavatele s žádostí o dodatečné rozúčtování fakturované částky tak, aby bylo zřejmé, jaká část z částky ve výši 25.000 Kč připadá na mobiliář bezprostředně související s pohoštěním. Pokud tak však žalobce neučinil či jinak neprokázal, jaká část fakturované částky nebyla vynaložena na mobiliář bezprostředně související s pohoštěním, nebylo možné snížení daňového základu o celou částku ve výši 25.000 Kč akceptovat. Ve vtahu k celé této částce totiž žalobce neprokázal, ač to bylo na základě ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 3 daňového řádu, jeho povinností, že by se jednalo o daňově uznatelný výdaj.

Soud neshledal důvodnými ani druhý až pátý žalobní bod.

K obecným námitkám žalobce o tom, že v těchto případech „*je třeba si uvědomit strukturu vedení společnosti, když v řídicí struktuře žalobce je pouze jeden pracovník*“, „*některé služby zajišťoval žalobce prostřednictvím pracovníků společnosti TechDraw Holding a.s.*“, „*společnost TechDraw Holding a.s. je jediným společníkem žalobce a udílí žalobci pokyny a žalobce tak v podnikatelské činnosti řídí*“, „*se jedná o poradenské služby, když tyto jsou vždy poskytovány ústně, formou osobních či telefonických porad*“, „*mezi žalobcem a společností TechDraw Holding a.s. nebylo nikdy sjednáno, že tyto poradenské služby budou ve formě písemné*“, je nezbytné konstatovat, že žádná z těchto skutečností nezbavuje žalobce povinnosti ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů konkrétním způsobem tvrdit a následně také prokázat, co bylo předmětem jednotlivých poskytnutých služeb, a že se v těchto případech jednalo o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

K obdobnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2.3.2011, č.j. 8 Afs 19/2010-125 (dostupný na www.nssoud.cz), ve kterém uvedl, že „*ani v případě poskytování služeb nemateriální povahy, ze kterých mohou, ale nemusí vzejít hmatatelné výstupy, daňový subjekt není zbaven povinnosti prokázat oprávněnost uznatelnosti nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Obecně lze uvést, že i uskutečňování poradenských a manažerských činností a jejich souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů může být prokázáno nějakým hmatatelným výstupem či konkrétním výsledkem činnosti, za kterou byly uplatňované výdaje hrazeny, např. výsledkem revize nájemních smluv, výsledným hodnocením účetnictví daňového subjektu, obchodní (mailovou) korespondencí či jinými obchodními dokumenty, potvrzeními o uskutečňování cest apod.*“

Dále je nezbytné uvést, že ač se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí velice podrobně zabýval jednotlivými tvrzeními žalobce a vyhodnocením jednotlivých důkazů ve vztahu k naplnění podmínek pro daňovou uznatelnost žalobcem deklarovaných výdajů, žalobce tyto závěry v žalobě nijak konkrétním způsobem nezpochybňoval.

Žalobce se v žalobě omezil ve své podstatě pouze na strohou konstataci, že „poskytnutí služeb“ bylo prokázáno „předloženými e-mailovými komunikacemi“ a „svědeckými výpověďmi“. Žalobce však již pominul, že žalobci nebylo žalovaným vytýkáno pouze to, že nebylo prokázáno, jaké služby byly žalobci ve skutečnosti poskytnuty, resp. že byly poskytnuty v podobě, ve které byly fakturovány popřípadě žalobcem tvrzeny, nýbrž také to, že žalobce neprokázal, že se v případě těchto služeb týkalo o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Již z tohoto důvodu nemohla být žaloba shledána důvodnou, neboť bylo-li napadené rozhodnutí opřeno o dva závěry a žalobce zpochybňoval pouze jeden závěr, i v případě důvodnosti jeho námitek by zde zbýval druhý důvod, který by poskytoval oporu zákonnosti napadeného rozhodnutí. Bez ohledu na tuto skutečnost soud neshledal důvodnými ani žalobcem uplatněné námitky.

Fakturou č. 200807 byla žalobci za „managerské řízení společnosti, E-osa company, EOSA eCollaboration Platform – spolupráce na tvorbě webové prezentace, EOSA Benchmarking – sdílení informací o obratech skupin zboží, EOSA – srovnání s ostatními společnostmi v rámci Evropského sdružení, počet hodin 60, sazba 1 000,00 Kč“ fakturována částka ve výši 60.000 Kč. Přes tuto skutečnost žalobce v žalobě tvrdí, že se jednalo o „účast na jednání se společností EOSA a pomoc při komunikaci v anglickém jazyce“, či o „zajišťování komunikace v anglickém jazyce“ nebo o „reportingy prodeje, účast na schůzkách, spolupráce při společných obchodních krocích E-osa company, TechDraw Office s.r.o., Partner Czech s.r.o. a dalšími členy“.

K těmto žalobním tvrzením je nezbytné uvést, že jsou zcela obecná a nekonkrétní. Nelze z nich vůbec zjistit, co konkrétní mělo být předmětem poskytnutých služeb, tj. jakých konkrétních jednání se poskytovatel účastnil, v čem konkrétně měla spočívat pomoc při komunikaci v cizím jazyce, jaké reportingy prodeje byly poskytnuty, o jaké společné obchodní kroky se mělo jednat. Proč by uvedené mělo být poskytnuto v rozsahu 60 hodin, není také zřejmé. Na tomto místě je nutné uvést, že nebylo-li tvrzení žalobce dostatečně určité, nemohlo být toto neurčité tvrzení žalobcem ani prokázáno.

Přes tuto skutečnost byly v daňovém řízení provedeny důkazy výsledkem žalobcem navržených svědků. Jak vyplývá z protokolů o výpovědi těchto svědků, žádný ze svědků neuvedl, co konkrétní mělo být předmětem poskytnutých služeb, a proč bylo fakturováno poskytnutí služby v rozsahu 60 hodin. Výpovědi svědků byly zcela obecné a nekonkrétní. Nebylo ani vysvětleno, proč bylo fakturováno něco jiného, než bylo žalobcem tvrzeno. Žalobcem předložená e-mailová komunikace se pak týkala jiného než fakturovaného období.

Fakturou č. 2008010 byla žalobci za „managerské řízení společnosti, Analýza provozu Lhota, Kontrolní systém plnění objednávek z log. areál Lhota, Minimalizace rizik spojená s držením a pohybem zásob, Metodika kontroly využití logistiky, počet hodin 276, sazba 1 000,00 Kč“ fakturována částka ve výši 276.000 Kč.

Ač žalobce v žalobě tvrdí, že služby byly poskytovány „*ve formě ústních podání, telefonickými konzultacemi a též formou osobního dohledu*“, konkrétní obsah těchto služeb ve vazbě na rozsah fakturovaných hodin nebyl svědeckými výpověďmi ani e-mailovou korespondencí nijak osvědčen. Výpovědi svědků byly zcela obecné a nekonkrétní, stejně tak jako předložená e-mailová komunikace.

Fakturou č. 2008010 byla žalobci dále za „*managerské řízení společnosti, Analýza provozu F6, Optimalizace skladových zásob, Skladba zákazníků, Vyčíslení rentability provozu, počet hodin 154, sazba 1 000,00 Kč*“ fakturována částka ve výši 154.000 Kč.

I k této deklarované službě je nezbytné na podkladě jednotlivých protokolů o svědeckých výpovědích tak e-mailové komunikace konstatovat, že konkrétní obsah těchto služeb ve vazbě na rozsah fakturovaných hodin nebyl svědeckými výpověďmi ani e-mailovou korespondencí nijak osvědčen. Výpovědi svědků byly zcela obecné a nekonkrétní, stejně tak jako předložená e-mailová komunikace. Taktéž skutečnost, že svědkyně Š. předávala dodavateli „*obratovou rozvahu, tabulky a výstupy z účetnictví*“, nevypovídá nic o tom, jaké konkrétní fakturované služby a v jakém rozsahu byly žalobci ze strany jeho dodavatele ve skutečnosti poskytnuty.

Fakturou č. 2008001 byla žalobci za „*managerské řízení společnosti, Analýza nákladů spojených s expedicí ze skladu Plzeň, Kalkulace nákladů na vyskladňování jednotlivých komodit zboží, Kalkulace nákladů spojených s příjmem jednotlivých komodit zboží, Kalkulace nákladů spojených s dopravou, Porovnání s náklady s případnou expedicí ze Lhoty, počet hodin 105, sazba 1 000,00 Kč*“ fakturována částka ve výši 105.000 Kč.

Ač žalobce v žalobě tvrdí, že služby byly poskytovány „*ve formě telefonických konzultací a osobních jednáních*“, konkrétní obsah těchto služeb ve vazbě na rozsah fakturovaných hodin nebyl svědeckými výpověďmi ani e-mailovou korespondencí nijak osvědčen. Výpovědi svědků byly zcela obecné a nekonkrétní, stejně tak jako předložená e-mailová komunikace. Nebylo prokázáno, co konkrétně bylo obsahem telefonických konzultací a osobních jednání, ani že služby byly poskytnuty v rozsahu deklarovaných 105 hodin.

Nad rámec uvedeného je nezbytné uvést, že je možné, aby služby byly ze strany mateřské společnosti dceřiné společnosti poskytovány žalobcem tvrzenou formou. Pokud se však daňový subjekt rozhodne o výdaje vynaložené na získání těchto služeb ponížít svůj daňový základ, musí být připraven poskytnutí služeb v tvrzeném rozsahu jednoznačně prokázat. Označí-li daňový subjekt za svědky zaměstnance mateřské společnosti, kteří měli služby jménem mateřské společnosti poskytovat, musí být tito svědci schopni zcela konkrétním způsobem pospat, co konkrétně pro dceřinou společnost, kdy a v jakém rozsahu vykonali. To žalobcem navržení svědci schopni nebyli. Žalobce se tak vinou mateřské společnosti dostal do důkazní nouze, kterou neodvrátil předložením jiných důkazů.

VI.

Rozhodnutí soudu.

Soud neshledal žádný ze žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VII. Náklady řízení

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. 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. Soud nepřiznal žalovanému požadovanou náhradu za použití automobilu na cestu z Brna k jednání soudu ani náhradu za stravné, v celkové výši 3.093 Kč. Soud má za to, že ze strany žalovaného, resp. České republiky, se nejedná o důvodně vynaložený náklad vůči žalobci.

Cestu žalovaného a jeho účast na jednání soudu je nutné řadit k výkonu běžné úřední činnosti, kdy žalovaný má v rámci své organizační struktury zřízeno samostatné oddělení, jehož pracovníci se zúčastňují soudních jednání a před soudem hájí zákonnost napadených rozhodnutí. Je přitom zřejmé, že tyto náklady v případě Odvolacího finančního ředitelství nově vznikají teprve s účinností od 1.1.2013, kdy došlo na základě zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ke změně organizační struktury daňové správy České republiky. Dříve existující a na regionální úrovni působící finanční ředitelství byla z rozhodnutí státu nahrazena jediným centrálním Odvolacím finančním ředitelstvím se sídlem v Brně, které vykonává působnost odvolacího orgánu pro celé území České republiky. Pokud stát přistoupil k takto rozsáhlé reformě organizační struktury daňové správy, nepochybně si měl být vědom důsledků, které touto změnou vyvolal. Konkrétně vznik nákladů na provoz takového systému spojeného s nutností vynakládáním cestovních výdajů na cestu zaměstnanců k jednotlivým krajským soudům. Tyto náklady jsou tak důsledkem nikoli toho, že žalobce podal žalobu a trval na soudním jednání, nýbrž důsledkem rozhodnutím České republiky o právě takovém rozčlenění výkonu státní správy. Náklady z tohoto rozhodnutí vznikající tak není možné přenášet na účet neúspěšného účastníka řízení. Mezi vynaložením požadovaných nákladů a podáním žaloby tak není dána bezprostřední příčinná souvislost.

Ústavní soud v nálezu ze dne 11.6.2009, sp.zn. II. ÚS 851/07, uvedl, že „*Náklady řízení plní dvě významné funkce. Jde o funkci preventivní a o funkci sankční. Přístup k soudnímu řízení bez nutnosti jakýchkoliv výdajů s sebou nese riziko jeho zneužívání (zbytečného či svévolného souzení, sudičství). Proti takovým případům by měla právní úprava nákladů řízení působit preventivně. Účastník řízení, který svým protiprávním jednáním (např. porušením povinnosti vyplývající ze smlouvy, nerespektováním vlastnického práva jiného subjektu apod.) zapříčinil, že druhá strana musí bránit svá práva v soudním řízení, zásadně ponese sankci v podobě povinnosti nahradit náklady řízení, které takto vzniknou (Winterová, A. a kol.: Civilní právo procesní. 5. aktualizované vydání doplněné o předpisy evropského práva. Linde Praha, 2008. str. 331).*“ Ústavní soud dále uvádí, že „*Soud rovněž musí brát v úvahu okolnosti, které vedly k soudnímu sporu, k postojům účastníků v něm apod.*“.

Ve vztahu k závěru Ústavního soudu o preventivní a sankční funkci nákladů řízení je vhodné uvést, že žaloba byla podán již dne 25.5.2012, tj. v době, kdy žalobce vznik těchto nákladů objektivně nemohl ani předvídat. Žalovaným požadované náklady řízení tak objektivně nemohly plnit Ústavním soudem předvídanou funkci.

Vzhledem k tomu, že soud nepřiznal žalovanému požadovanou náhradu nákladů řízení, rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 9. října 2013

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová