



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr.Hany Veberové a soudců Mgr.Marka Bedřicha a JUDr.Jitky Hroudové v právní věci žalobce **ITS 42 s.r.o.**, IČ 27096629, se sídlem v Praze 3, Jeseniova 1164/47, zastoupeného JUDr.Ing.Miroslavem Madejem, advokátem se sídlem v Praze 1, Palackého 11, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, (dříve Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 10.3.2011, č.j.: 2480/11-1200-107143

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

Žalobce se žalobou, doručenou Městskému soudu v Praze dne 3.5.2011, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též žalovaného správního úřadu), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 3. Tímto rozhodnutím byla žalobci pravomocně dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob za období ode dne 1.7.2006 do dne 30.6.2007 ve výši 15.014.000,- Kč a zároveň i penále ve výši 3.002.880,- Kč.

Žalobce v podané žalobě namítl, že napadené rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy a před jeho vydáním došlo k porušení práv žalobce, což mělo vliv na zákonnost rozhodnutí. Podle názoru žalobce i rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 3 (dále též správce daně) ze dne 17.9.2010 je v rozporu s právními předpisy a i v řízení před jeho vydáním došlo k porušení práv účastníka řízení.

Žalobce v podané žalobě namítl, že rozhodnutí žalovaného odvolacího správního úřadu vychází z nesprávného posouzení důkazních prostředků a důkazů, jakož i z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci. Žalovaný ve svém rozhodnutí o zamítnutí odvolání uvádí jako důvod zamítnutí odvolání, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že vynaložené náklady ve výši 58.600.000,- Kč byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši, prokázané žalobcem a že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že vynaložené náklady ve výši 3.960.000,- Kč byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši, prokázané žalobcem.

Žalovaný se tedy ztotožnil s tvrzením prvoinstančního správce daně a vyloučil z nákladů žalobce částku 58.600.000,- Kč, vyfakturovanou společností PROTOTYPE TEAM LTD., zastoupené společností Pavlík a partner plus s.r.o. na základě mandátní smlouvy ze dne 29.12.2006, neboť podle tvrzení správních úřadů žalobce neprokázal skutečné naplnění fakturovaných služeb a konkrétní spojitost nákladů na reklamu s dosahovanými příjmy a ani v odvolacím řízení nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by výše uvedené prokázal. Žalobce má za to, že prokázal veškerá svá tvrzení, neboť všechny důkazní prostředky dokládají, že služba, která je předmětem fakturace od společnosti PROTOTYPE TEAM LTD., byla uskutečněna. Prokázání skutečného provedení reklamy není v moci žalobce, neboť je mimo sféru jeho vlivu a ani žalovaný nemůže toto po žalobci spravedlivě požadovat, pokud prokázal svou povinnost evidencí a prohlášením statutárních zástupců společnosti AUDIT-INVEST LTD., která prováděla audit plnění poskytované služby. Rovněž vyloučení čestných prohlášení těchto statutárních orgánů jako důkazního prostředku s odůvodněním, že čestné prohlášení je institutem obecného správního řízení a užití správního řádu v daňovém řízení je výslovně vyloučeno, se žalobci jeví jako čistě účelové. Podle názoru žalobce žalovanému správnímu úřadu nic nebránilo vyslechnout jako svědky statutární orgány společnosti Pavlík a partner plus s.r.o., nebylo vyhověno ani návrhu žalobce vyslechnout jako svědky zmíněného statutárního zástupce společnosti AUDIT-INVEST LTD. Žalovaný tedy nemá jediný důkaz o tom, že tvrzení žalobce není pravdivé. Žalobce splnil svoji povinnost předložit důkazní prostředky, prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly a na požádání předložil záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo. Podle ustanovení § 31 odst.4 zákona o správně daní a poplatků (ZSDP) může daňový subjekt využít jakýchkoli důkazních prostředků, které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy a proto požadavek správce daně na předložení konkrétní fotodokumentace překračuje rámec vymezený zákonem, který volbu důkazního prostředku ponechává na rozhodnutí daňového subjektu.

Žalobce je názoru, že svou důkazní povinnost podle ustanovení § 31 odst.9 zákona o správě daní a poplatků ohledně realizace dodávky služby splnil a že se v souladu s tímto zákonem důkazní břemeno přesunulo na žalovaného podle ustanovení § 31 odst. 8 písm.c) ZSDP. Prvoinstanční správce daně ani žalovaný však nepředložili žádné důkazní prostředky, z nichž by vyplývalo, že by předmětné služby společnost PROTOTYPE TEAM LTD. neprovedla. Svoji důkazní povinnost tedy nesplnili a postupovali tak v rozporu se zákonem. Správce daně ani žalovaný správní úřad nikdy nevysvětlili, z jakého důvodu přisuzují vyšší důkazní hodnotu konkrétní fotodokumentaci a neprokázali existenci skutečností, kterými by zpochybnili tvrzením žalobce, že předmětné plnění skutečně proběhlo. Žalobce tvrdil, že za důkazem provedení plnění podle uvedené smlouvy je již samotný nárůst jeho obratu, příjmů a následně daňové povinnosti, k nimž došlo po uzavření smlouvy se společností PROTOTYPE TEAM LTD., což si správní úřady mohly podle daňových přiznání daňového subjektu v jednotlivých letech snadno ověřit a všechny takto předložené důkazy a údaje z povinně vedené evidence žalobce vypovídají bez jakýchkoli rozborů a pochybností o tom, že k předmětnému plnění došlo, že výdaje za toto plnění přispěly k udržení a dosažení zisku

žalobce a jsou tedy daňově uznatelné. Správní úřady nereflektovaly skutečnost, že žalobce předložil prohlášení, ověřená notářem a apostilační doložkou, přičemž takto vyhotovené prohlášení získává znaky svědecké výpovědi učiněné před správním úřadem, neboť z něj pro osobu, která toto prohlášení učinila, vyplývají stejné právní důsledky jako v případě svědecké výpovědi. V Evropské unii i mimo ní je naprosto obvyklou praxí, že určité skutečnosti jsou osvědčovány či dokládány formou prohlášení, které je považováno za ekvivalent svědecké výpovědi před správním úřadem a je zcela běžně uznáváno za plnohodnotný důkaz. Proto má žalobce za to, že nelze pominout důkazní hodnotu prohlášení svědka s notářským ověřením podpisu a apostilou a že správce daně svým postupem, kdy nerespektoval ustanovení § 2 odst.2 zákona o správě a daní a poplatků ani zavedenou praxi zemí Evropské unie, vytváří podmínky právní nejistoty pro daňový subjekt. Konstatování, že uvedené skutečnosti nelze ověřit, byť se o to žalovaný ani nepokusil, musí jít k tíži žalovaného a žalovaný tak dopředu vyloučil důkazní prostředky, čímž porušil citované ustanovení § 31 odst.2 ZSDP takovým způsobem, že jeho rozhodnutí je nezákonné.

Pokud jde o druhý obchodní případ, který je předmětem námitek žalobce, žalovaný se ztotožnil s tvrzením prvoinstančního správce daně a vyloučil z nákladů žalobce částku 3.960.000,- Kč, vyfakturovanou společností LITMARK, spol. s r.o. na základě smlouvy o spolupráci a organizačním poradenství ze dne 2.1.2007, neboť podle jeho tvrzení žalobce neprokázal skutečné naplnění fakturovaných služeb a tím neprokázal, že uvedené náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů a ani v odvolacím řízení nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by výše uvedené prokázal. Žalobce má za to, že doklad o tom, že předmětná služba byla poskytnuta, byl předložen žalobcem v podobě deseti kusů CD nosičů, obsahujících studii deseti států - členů Evropské unie, přičemž je fakticky nemožné dokazovat splnění služby, spočívající v provedení studie, předložené na CD. Žalobce prokázal, že tyto studie použil ke své podnikatelské činnosti, studie fakturoval a dosahoval za ně zisku. Povinnost uchovávat původní studie přitom žalobci žádný právní předpis neukládá. Všechny studie obsahují společnou obecnou část, věnovanou úvodu do problematiky, použité terminologie a některých obecným tématům, což společně vytváří teoretický základ k závěrům o tom, že hlavním výstupem jednotlivých studií je závěr, koncipovaný jako popis kvality podnikatelského prostředí v jednotlivých regionech ze všech možných pohledů. Tato část jednotlivých studií se tedy věnuje charakteristice prostředí v jednotlivých zemích v kontextu obecného úvodu a lze jí považovat za nejhodnotnější část jednotlivých studií pro další podnikatelskou činnost daňového subjektu. Předložené studie byly velmi důležitým zdrojem informací pro další poradenskou činnost žalobce, realizovanou v průběhu předmětného zdaňovacího období v rámci uvedených smluv a o poskytování poradenství a poradenské činnosti a v rámci plnění pro společnost Eurovision, s.r.o. i v následujících letech.

Podle názoru žalobce je při hodnocení přínosu těchto studií pro podnikatelskou činnost žalobce třeba vzít v úvahu skutečnost, že v době jejich vzniku nebyly podobné materiály běžně k dispozici a bylo velice obtížné se v dané problematice orientovat a kvalitně poskytovat vysoce odborné poradenské služby. Správce daně ve svém odůvodnění opomněl fakt, že původní verze studie byla vypracována v roce 2007, kdy celá řada informací nebyla veřejně známá a dostupná. Proto má žalobce za to, že nelze hodnotit obsahovou stránku studií, původně zpracovaných v roce 2007, z pohledu úrovně znalostí v roce 2010, která je úplně jiná. Posuzování kvality těchto výstupů jde podle názoru žalobce nad rámec daňové kontroly, neboť zde prvoinstanční správce daně i žalovaný nezpochybňují existenci plnění, ale posuzují obchodně - právní vztah mezi daňovým subjektem a dodavatelem. Cena je věcí dohody mezi smluvními stranami, stejně jako akceptovaná kvalita plnění. Z odůvodnění žalobou

napadeného rozhodnutí není zřejmé, proč prvoinstanční správce daně i žalovaný odvolací správní úřad zpochybňují fakt, že studie přispěly k udržení či dosažení zisku daňového subjektu, když právě nejrozumnější studie a analýzy jsou důležitým nástrojem při poskytování poradenských služeb. Žalobce v rámci své další podnikatelské činnosti předmětné studie stále aktualizoval, čímž se změnila původní podoba studií, dodaných společností LITMARK, proto nebylo možno zajistit původní verzi dodaných studií od společnosti LITMARK, která se také nadále věnuje poradenské činnosti a má k dispozici pouze upravené a aktualizované verze původních studií. Žalobce je přesvědčen o tom, že jím předložené studie na CD nosičích, byť v aktualizované podobě, ale s původními výstupy a s původním datem realizace, jsou dostatečným důkazem o existenci a vlastní realizaci zakázky.

Pokud jde o závěr prvoinstančního správce daně i žalovaného o tom, že poradenská činnost, uvedená v části 1.4 Smlouvy o spolupráci, nebyla dosud dostatečně doložena, pak žalobce má za to, že tato činnost byla logickou a nezbytnou součástí plnění zakázky a její potřebnost vycházela z velmi krátkého časového úseku, v němž došlo k realizaci plnění, což vyžadovalo intenzivní komunikaci a spolupráci mezi žalobcem a dodavatelem. Vzhledem k tomu, že nebylo možno předem určit rozsah služby ani charakter případných dotazů či řešených problémů, nelze zpětně jakkoli obsah a rozsah služby běžnými prostředky doložit. Poradenská činnost byla v souladu s uzavřenou smlouvou nedílnou součástí celkových smluvních služeb, nelze jí vytrhnout z celkového kontextu a nějakým způsobem zvlášť a speciálně dokládat. Posuzováním odborné úrovně předmětných studií i na jejich základě poskytovaných služeb žalovaný i správce daně překročili své kompetence, neboť toto je plně v kompetenci žalobce a nikoli daňových orgánů.

Žalobce namítl, že žalovaný odvolací správní úřad hodnotil jednotlivé důkazní prostředky a důkazy v jejich vzájemné souvislosti nesprávně. Rovněž celá daňová kontrola byla nezákonná. Prvoinstanční správce daně zahájil daňovou kontrolu s žalobcem protokolem o ústním jednání ze dne 9.9.2009, jednalo se o daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za období roku od 1.7.2006 do 30.6.2007 a silniční daně. Prvoinstanční správce daně však neuvedl důvody a podezření, na základě kterých daňovou kontrolu zahajuje, byť by tyto skutečnosti měly být v protokolu o zahájení daňové kontroly jednoznačně uvedeny. Žalobce se domnívá, že pokud se s jeho námitkami správní úřady vypořádaly tím, že se mohl domáhat ochrany proti postupu správce daně při zahájení a v průběhu daňové kontroly, pak jednání žalobce nemůže zakládat zákonnost či nezákonnost postupu daňových orgánů.

Žalobce má za to, že žalovaný správní úřad nikdy řádně nezahájil u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob a silniční daně a proto jsou napadená rozhodnutí podle jeho názoru nicotná.

Nejprve se soud zabýval otázkou pasivní legitimace žalovaného s ohledem na znění zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Žaloba byla podána dne 28.1.2010 proti Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, tedy proti správnímu orgánu, do jehož kompetence spadalo do dne 31.12.2012 rozhodování v této věci. Tato pravomoc však přešla s účinností zákona č. 456/2011 Sb. na Odvolací finanční ředitelství (ustanovení § 1, §§ 5-7 zákona č. 456/2011 Sb., který nabyl účinnosti dnem 1.1.2013).

Podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s.ř.s.), je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla.

Protože v průběhu řízení přešla kompetence na Odvolací finanční ředitelství, považoval soud za žalovaného právě tento správní orgán.

Z obsahu vyjádření žalovaného správního úřadu k obsahu podané žaloby ze dne 18.7.2011 vyplývá, že žalovaný správní úřad má za to, že napadené rozhodnutí je zákonné a že žalobce nebyl zkrácen na svých právech. Žalovaný před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí zkoumal i rozhodnutí správce daně, které posoudil jako rozhodnutí zákonné a tedy vydané v souladu s daňovými předpisy. K jednotlivým žalobním námitkám žalovaný uvedl následující:

Podle názoru žalovaného žalobce neprokázal, že deklarovaná služba – užívání části plochy na závodním vozidle za účelem vystavení reklamy, loga, obchodní značky nebo obchodního jména - byla skutečně poskytnuta deklarovaným pronajímatelem, tj. společností PROTOTYPE TEAM LTD., se sídlem na British Virgin Islands a MP PROTOTYPE TEAM LTD., se sídlem Niue. Tím žalobce neprokázal, že uvedené náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů, jak to žalobci ukládá ustanovení § 24 odst.1 zákona o daních z příjmů. Tvzení žalobce ohledně vyšších dosahovaných příjmů a vyšší daňové povinnosti v souvislosti s vynaloženými náklady na předmětnou službu neprokazuje, že předmětná služba byla realizována, neboť k tomuto tvrzení žalobce nepředložil žádné konkrétní důkazní prostředky, které by prokázaly konkrétní spojitost nákladů na reklamu s dosahovanými příjmy. Z daňových přiznání, navrhovaných žalobcem jako důkazní prostředek, nelze prokázat souvislost předmětných nákladů s dosaženými příjmy, ani žalobce takovou souvislost na konkrétních dokladech nedoložil. Naopak lze dovodit, že vyššími náklady dosáhl žalobce následně nižší daňové povinnosti. Povinností žalobce bylo prokázat skutečnosti, které sám tvrdí v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Žalobce neprokázal, že vynaložené náklady ve výši 58.600.000,- Kč, vyfakturované předmětnými fakturami, byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši prokázané žalobcem.

Pokud jde o předmětnou službu – zmapování podnikatelského prostředí a podmínky pro podnikání v Evropské unii v deseti vybraných členských státech podle specifikace, dohodnuté operativně mezi zadavatelem (žalobcem) a poradenskou firmou LITMARK spol. s r.o. - žalobce neprokázal, že tato služba byla skutečně poskytnuta a neprokázal, že uvedené náklady v celkové výši 3.960.000,- Kč sloužily k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů, jak mu ukládá ustanovení § 24 odst.1 zákona o daních z příjmů. Správce daně i žalovaný měli oprávněné pochyby, zda předmětné studie vůbec byly vyhotoveny v kontrolovaném období společností LITMARK spol. s r.o., zda nebyly vyhotoveny až později - za účelem jejich předložení správci daně v průběhu daňové kontroly. Tyto pochybnosti žalobce v průběhu daňového řízení nevyvrátil a tak neprokázal výši nákladů, vynaložených na předmětnou službu, jak mu ukládá zákon o daních z příjmů. Žalobce nijak neprokázal, že existuje souvislost mezi náklady, vynaloženými na předmětné studie ve výši 3.960.000,-Kč a jeho výnosy. Žalovaný nezpochybnil poradenskou činnost, poskytovanou žalobcem svým klientům v kontrolovaném zdaňovacím období, ale podle jeho názoru žalobce neprokázal, že jeho poradenská činnost byla poskytována na základě poradenské činnosti společnosti LITMARK spol. s r.o. a že předmětné studie představovaly důležitý nástroj při poskytování poradenských služeb žalobcem.

Správce daně prokazuje existenci skutečností, vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí a záznamů, vedených daňovým subjektem. Správce daně zjistil a následně též prokázal skutečnosti, vyvracející věrohodnost

účetnictví žalobce, když byly předloženy aktualizované a nikoli původní studie, proto přechází důkazní břemeno v daném případě na žalobce. Ten však svoje důkazní břemeno neunesl, protože neprokázal oprávněnost zahrnutí předmětné částky ve výši 3.960.000,- Kč do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve zdaňovacím období.

Pokud žalobce argumentoval nálezem Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, sp.zn. I ÚS 1835/07 ohledně zákonnosti zahájení daňové kontroly, žalovaný k tomu uvedl, že je otázkou, zda tento nález lze obecně vztáhnout na všechny případy, v nichž bude při rozhodování aplikována stejná právní norma. Případ žalobce je totiž naprosto odlišný. V případě žalobce se jednalo o zdanění příjmů osoby právnické a nikoli fyzické a ze samotného nálezu vyplývá, že uvedený závěr, učiněný soudci Ústavního soudu v této věci, není jednotný. Naopak Nejvyšší správní soud v několika svých rozhodnutích se k této problematice vyjádřil a dospěl k závěru, že žalobce se mohl za použití zákonných prostředků domáhat ochrany proti případné svévoli správce daně při zahájení a v průběhu daňové kontroly podáním námitek proti postupu správce daně podle ustanovení § 16 odst.4 písm.d) zákona o správě daní a poplatků a podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního úřadu. Žalovaný má za to, že postupoval při zahájení daňové kontroly, v jejím průběhu a při vystavení napadených rozhodnutí v souladu se zákony a proto je námitka žalobce ohledně nicotnosti napadených rozhodnutí bezpředmětná. Nicotný je správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. O takový případ se v dané věci nejedná.

Žalobce využil svého práva a k obsahu vyjádření žalovaného správního úřadu podal dne 31.8.2011 repliku, v níž shrnul, že právní řád České republiky nepochybně nerozděluje fyzické a právnické osoby na způsobilé a způsobilejší podle jejich rezidentury v České republice, Evropské unii či mimo EU a je tedy možno objednat a nakoupit službu od kohokoliv. Otázka možnosti následně prověřit buď přímo dodavatele služeb, sídlícího mimo EU, jím dodané plnění nebo vyslechnout svědka, který není rezidentem EU, nemůže být k tíži daňového subjektu. Jedná se o problematiku státního orgánu, který se o takovou kontrolu pokouší a nelze přenášet povinnosti státních úřadů na soukromé subjekty. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě používá termín „daňový ráj“, který český právní řád nezná. Není jasné, jaký vztah měli mezi sebou dodavatel a auditorská společnost či případná auditorská společnost a konečný zákazník. Podle názoru žalobce jsou tyto námitky irelevantní, neboť pokud se jedná o audit, zadaný poskytovatelem, je z logiky věci zřejmé, že je smluvní vztah právě mezi nimi, což ovšem nevylučuje jeho použití v souladu s daňovými předpisy. Pokud žalovaný správní úřad uvádí řadu okolností jako nejasných, pak žalobce musí konstatovat, že tyto údajně nejasné okolnosti nikdy nebyly v průběhu daňové kontroly konkrétně zpochybňovány, nebylo požadováno jejich doložení či vysvětlení, což bylo nepochybně možné. Předložený důkazný prostředek tak žalovaný správní úřad sice nepřijal, ale následně se ho snaží z hlediska formy i obsahu zpochybňovat.

Z obsahu předloženého spisového materiálu správního úřadu zjistil soud následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:

V rámci protokolu o jednání ze dne 9.9.2009 byla se žalobcem zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období hospodářského roku od 1.7.2006 do 30.6.2007. O uvedeném zahájení byl sepsán protokol z ústního jednání č.j.: 173232/09/003931102710. Téhož dne předložil žalobce správci daně ke kontrole doklady, záznamy a účetní sestavy, vztahující se k předmětu kontroly.

O provedené kontrole byla sepsána Zpráva o výsledku kontroly daně z příjmů právnických osob, která byla s odvolatelem projednána dne 2.9.2010. Na základě uvedené zprávy o kontrole vydal Finanční úřad pro Prahu 3 dne 17.9.2010 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.7.2006 do 30.6.2007, kterým dodatečně vyměřil žalobci daň v částce 15.014.400,- Kč a současně rozhodl o povinnosti žalobce uhradit penále ve výši 3.002.880,- Kč. Správce daně vyloučil odvolateli z daňových nákladů celkovou částku ve výši 58.600.000,- Kč, která mu byla vyfakturovaná za pronájem reklamní plochy podle smluv fakturami dodavatele Pavlík a partner s.r.o. ze dne 1.9.2006 na částku 7.600.000,- Kč, ze dne 1.11.2006 na částku 8.000.000,- Kč, ze dne 1.4.2007 na částku 8.000.000,- Kč a ze dne 15.6.2007 na částku 35.000.000,- Kč. Správce daně dovodil, že daňový subjekt ani na výzvu správce daně neprokázal, že předmětná služba – užívání části plochy na závodním vozidle či závodních vozidlech za účelem vystavení reklamy - byla skutečně poskytnuta deklarovaným pronajímatelem a tím neprokázal, že uvedené náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Správce daně dále vyloučil odvolateli z daňových nákladů částku ve výši 3.960.000,- Kč, která mu byla vyfakturována společností LITMARK spol. s r.o. za smluvní práce podle smlouvy ze dne 2.1.2007 celkem dvanácti fakturami v období od 10.1.2007 do 30.4.2007. Správce daně došel k závěru, že žalobce ani na výzvu správce daně neprokázal, že předmětná služba – zmapování podnikatelského prostředí a podmínek pro podnikání v Evropské unii v deseti vybraných členských státech podle specifikace dohodnuté operativně mezi zadavatelem a poradenskou firmou LITMARK (předběžně Bulharsko, Rumunsko, Finsko, Belgie, Francie, Irsko, Dánsko, Španělsko, Portugalsko a Slovinsko) byla skutečně poskytnuta a neprokázal, že uvedené náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Žalobce v daňovém řízení nepředložil závěrečné výstupy, které měla podle bodu 1.2 smlouvy č.3 o svých zjištěních předložit společnost LITMARK v termínu do 30.6.2007, když předložil pouze studie z období pozdějších.

Proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce prostřednictvím svého zástupce včasné odvolání, v němž namítal (obdobně jako v podané žalobě), že poskytl v daňovém řízení správci daně veškeré důkazní prostředky, které měl k dispozici a prokázal veškerá tvrzení, která nasvědčují tomu, že služba, která byla předmětem fakturace od společnosti PROTOTYPE TEAM LTD. byla uskutečněna a že správce daně nemá jediný důkaz o tom, že tvrzení odvolatele nejsou pravdivá.

O podaném odvolání rozhodl žalovaný odvolací správní úřad žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 10.3.2011, jímž odvolání zamítl a napadené rozhodnutí ze dne 17.9.2010 potvrdil. Z odůvodnění tohoto rozhodnutí vyplývá závěr, že žalobce sice předložil správci daně řadu uvedených důkazních prostředků, ale těmito důkazními prostředky neprokázal, že došlo ke skutečnému poskytnutí fakturovaných služeb a neprokázal, že celkové částky, uvedené ve výroku rozhodnutí správce daně, byly náklady, vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními úřady obou stupňů z hlediska žalobních námitek, uplatněných v podané žalobě a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 s.ř.s.). Vzhledem k tomu, že žádný z účastníků řízení nepožádal výslovně o nařízení ústního jednání, vyjádřili tím žalobce i žalovaný správní úřad souhlas se zamýšleným postupem soudu rozhodnout ve věci samé bez nařízení ústního jednání. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze postupoval podle ustanovení

§ 51 odst. 1 s.ř.s. a o podané žalobě rozhodl, aniž ústní jednání nařizoval. Věc soud posoudil takto:

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného odvolacího správního úřadu, jímž mu byla pravomocně dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob za období ode dne 1.7.2006 do dne 30.6.2007 ve výši 15.014.000,- Kč a zároveň i penále ve výši 3.002.880,- Kč.

Podle ustanovení § 31 odst.9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro rok 2005 (dále jen ZSDP), 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. Podle ustanovení §31 odst. 4 ZSDP jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.) , o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim a podobně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení, provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

Podle ustanovení § 24 odst.1 věta první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2005 (dále jen ZDP), výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

V daném případě šlo tedy především o otázku, zda žalobce v daňovém řízení řádně prokázal výdaje z obchodních transakcí, týkajících se podnikatelských vztahů s obchodními společnostmi Pavlík a partner s.r.o. a LITMARK spol. s r.o. Pokud jde o uplatněné výdaje, vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, leží na straně žalobce důkazní břemeno, je tedy žalobce tím, kdo je povinen prokázat existenci takových výdajů a zároveň prokázat skutečnost, že tyto výdaje měly vliv na jeho zdanitelné příjmy v příslušném zdaňovacím období tak, že tyto byly za jejich pomoci dosaženy, zajištěny nebo udrženy.

Městský soud v Praze považuje za nezbytné dále uvést, že daňová kontrola ve smyslu ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona. Daňový subjekt, u něhož je odváděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníkům správce daně mimo jiné povinnost zejména předložit důkazní prostředky, prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly. Má-li daňový subjekt prokazovat skutečnosti na základě výzvy správce daně, jako k tomu bylo v daném případě, pak je třeba učinit tak procesním postupem. Způsob, jakým správce daně daňové řízení provádí, upravuje část třetí zákona o správě daní a poplatků, označená jako řízení vyměřovací. Takovým řízením je nepochybně též řízení o dodatečném vyměření daně, když dodatečný platební výměr byl vydán podle ustanovení § 46 ZSDP, zahrnutého též do části třetí ZSDP.

O jednotlivých žalobních námitkách, uplatněných žalobcem v podané žalobě, uvážil Městský soud v Praze takto :

Pokud jde o žalobní námitky, vztahující se k závěru daňových orgánů o tom, že posuzované věci nelze jako daňově uznatelný náklad od základu daně z příjmů právnických

osob odečíst náklady žalobcem deklarované služby, spočívající v užívání části plochy na závodním vozidle za účelem vystavení reklamy, loga, obchodní značky nebo obchodního jména, pak odvolací správní úřad v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí dostatečně pečlivě, podrobně a srozumitelně vyjádřil, v jakých konkrétních skutkových a právních okolnostech spatřuje své dokazováním nevyvrácené pochybnosti o tom, zda tato služba byla skutečně poskytnuta deklarovaným pronajímatelem, tj. společností PROTOTYPE TEAM LTD., se sídlem na British Virgin Islands a MP PROTOTYPE TEAM LTD., se sídlem v Niue. Podle názoru správních úřadů žalobce neprokázal, že uvedené náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů, jak to žalobci ukládá ustanovení § 24 odst.1 zákona o daních z příjmů. Soud se ztotožnil se závěrem odvolacího správního úřadu o tom, že aby mohla být jako náležitý důkazní prostředek, osvědčující tvrzení žalobce o provedeném obchodním případě, uznána předložená fotodokumentace, muselo by být z této fotodokumentace zřejmé a nepochybné, že k provedení reklamy došlo v konkrétním místě a čase tak, aby to odpovídalo tvrzení daňového subjektu. Taková situace však v posuzované věci nenastala a žalovaný odvolací správní úřad se s nedostatečnou průkazností předložené fotodokumentace v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal. Dále pokud jde o tvrzení žalobce ohledně vyšších dosahovaných příjmů a vyšší daňové povinnosti v souvislosti s vynaloženými náklady na předmětnou službu, pak i v tomto případě je na místě podle názoru soudu podpořit závěr, k němuž finanční orgány došly, totiž že ani v případě, kdy by tyto skutečnosti byly prokázány žalobcem navrhovanými důkazy o výši jeho příjmů v jiných zdaňovacích obdobích, neprokazuje tato skutečnost sama o sobě, že předmětná služba byla realizována, neboť k tomuto tvrzení žalobce nepředložil žádné konkrétní důkazní prostředky, které by prokázaly konkrétní spojitost nákladů na reklamu s dosahovanými příjmy žalobce. Z daňových přiznání, navrhovaných žalobcem jako důkazní prostředek, totiž nelze prokázat souvislost předmětných nákladů s dosaženými příjmy a stejnou hodnotu má případný závěr o tom, že vyššími náklady dosáhl žalobce následně nižší daňové povinnosti. Žalobce v podané žalobě při své argumentaci opomíjí, ať už záměrně či nevědomky, rozhodující premisu, totiž že bylo povinností žalobce prokázat skutečnosti, které sám tvrdí v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Na základě provedeného řízení má soud za to, že závěr odvolacího správního úřadu o tom, že žalobce jednoznačně, určitě a nepochybně neprokázal, že vynaložené náklady ve výši 58.600.000,- Kč, vyfakturované předmětnými fakturami, byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši prokázané žalobcem a své důvody, na základě nichž k tomuto závěru žalovaný dospěl, dostatečně určitě, srozumitelně a přezkoumatelným způsobem vyjádřil v odůvodnění napadeného rozhodnutí..

Pokud jde o žalobní námitky, týkající se druhé sporné služby, jejíž náklady byly finančními orgány vyloučeny z nákladů, snižujících daňový základ žalobce na dani z příjmů, tj. náklady vynaložené na zmapování podnikatelského prostředí a podmínek pro podnikání v Evropské unii v deseti vybraných členských státech podle specifikace, dohodnuté operativně mezi zadavatelem (žalobcem) a poradenskou firmou LITMARK spol. s r.o., i v tomto případě dospěly finanční orgány k závěru, že žalobce neprokázal, že tato služba byla skutečně poskytnuta a neprokázal, že uvedené náklady v celkové výši 3.960.000,- Kč sloužily k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů, jak mu ukládá ustanovení § 24 odst.1 zákona o daních z příjmů. Oprávněnost pochybností správce daně a následně i žalovaného odvolacího správního úřadu o tom, zda předmětné studie vůbec byly vyhotoveny v kontrolovaném období společností LITMARK spol. s r.o. či zda nebyly vyhotoveny až později za účelem jejich předložení správci daně v průběhu daňové kontroly, vyplývá i ze samotného tvrzení žalobce, když uváděl, že ani on, ani společnost LITMARK již nemá k dispozici původní znění studií, neboť tyto jsou průběžně oběma subjekty upravovány,

doplňovány a pozměňovány. Tyto odůvodněné pochybnosti žalobce v průběhu daňového řízení nevyvrátil, když nedokázal žádným důkazním prostředkem prokázat poskytnutí služby o konkrétním obsahu v konkrétním čase, což jsou – z daňového hlediska – rozhodující atributy pro posouzení, zda se jedná o daňově uznatelný výdaj na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu. Žalovaný odvolací správní úřad v odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně a výslovně uvedl, že žalobce neprokázal, že existuje souvislost mezi náklady, vynaloženými na předmětné studie ve výši 3.960.000,-Kč a jeho výnosy. Žalobce v podané žalobě ve své argumentaci zaměňuje rozhodné okolnosti, protože daňové orgány nezpochybnilly samotnou poradenskou činnost, poskytovanou žalobcem svým klientům v kontrolovaném zdaňovacím období, ale podle výsledků daňové kontroly i podle odůvodnění napadeného rozhodnutí žalobce neprokázal, že jeho poradenská činnost byla poskytována na základě poradenské činnosti společnosti LITMARK spol. s r.o. a že předmětné studie o konkrétním obsahu a vytvořené v konkrétním čase, představovaly důležitý nástroj při poskytování poradenských služeb žalobcem.

Žalobce se mylí ve svých úvahách o přesunu důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně v průběhu daňového řízení. Správce daně prokazuje existenci skutečností, vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí a záznamů, vedených daňovým subjektem. Při této – zákonem formulované a předpokládané činnosti - správce daně zjistil, prokázal a v odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání náležitě popsal skutečnosti, vyvracející věrohodnost účetnictví žalobce, když byly předloženy aktualizované a nikoli původní studie. Z uvedeného důvodu důkazní břemeno v daném případě leží na žalobci, jenž byl povinen prokázat oprávněnost zahrnutí předmětné částky ve výši 3.960.000,- Kč do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů právě v kontrolovaném předmětném zdaňovacím období, což se žalobci žádným důkazním prostředkem nepodařilo.

Nedůvodnými shledal městský soud též žalobní námitky, jimiž žalobce namítal, že již v řízení před správcem daně nebylo vyhověno jeho návrhu na provedení důkazu výsledkem svědků - statutárních orgánů společnosti Pavlík a partner plus s.r.o. a statutárního zástupce společnosti AUDIT-INVEST LTD. Žalovaný odvolací správní úřad se v odůvodnění napadeného rozhodnutí na straně 6 a 7 s uvedenou žalobní a odvolací argumentací vypořádal, když z odůvodnění je zřejmé, byť to není výslovně uvedeno, z jakých důvodů nebylo přistoupeno k provedení svědeckých výpovědí jednatele společnosti Pavlík a partner plus s.r.o., když žalobce zároveň nepředložil správci daně žádný důkazní prostředek, který by prokazoval skutečné naplnění fakturovaných služeb na základě uzavřených smluv. Městský soud v Praze má za to, že neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí lze v posuzované věci považovat za procesní pochybení finančních orgánů, které však s ohledem na všechny další výše uvedené okolnosti posuzované věci nemělo vliv na zákonnost a věcnou správnost vydaného žalobou napadeného rozhodnutí. K tomuto závěru dospěl soud i s ohledem na skutečnost, že pokud jde o navrhované svědecké výpovědi statutárních orgánů společnosti AUDIT-INVEST LTD, žalovaný odvolací správní úřad se v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečně konkrétně tímto důkazním návrhem zabýval a vypořádal. Jestliže zákon o správě daní a poplatků neumožňuje správci daně provedení výsledku svědků v zahraniční, pobývajících na British Virgin Islands, s nimiž Česká republika nemá uzavřenou mezinárodní smlouvu, pak je třeba mít za to, že neprovedení takto navrhovaného důkazu nemůže být procesním pochybením, které by mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Všechny výše uvedené skutečnosti tedy podle názoru Městského soudu v Praze odůvodňují pochybnosti, které měly finanční orgány o správnosti, důvodnosti a

prokazatelnosti žalobcem podaného daňového přiznání. Je třeba opakovaně zdůraznit, že daňové řízení je podle platného právního řádu České republiky ovládáno zásadou, podle níž je to právě daňový subjekt, kdo tvrdí skutečnosti rozhodné pro správné a úplné vyměření daně, a kdo je v daňovém řízení zatížen břemenem tyto rozhodné skutečnosti prokázat. Podle usnesení Ústavního soudu České republiky, sp.zn. IV.ÚS 298/02, dostupného na www.nalus.cz, je prvotní povinností daňového subjektu přiznat a zaplatit daň v zákonem stanovené výši, a pokud tak neučiní, nezbyvá mu než nést následky tohoto svého jednání. Povinností správce daně je činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Povinností ani cílem správce daně, ale není za daňový subjekt vyhledávat všechny možnosti, jimiž by daňovou povinnost daňovým subjektům snížil.

Městský soud v Praze neměl žádné pochybnosti o tom, že žalobou napadené rozhodnutí o odvolání je existující a platné rozhodnutí; nebyly shledány žádné důvody pro to, aby správce daně či soud deklarovaly svým rozhodnutím jeho nicotnost. Nicotným je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí považovat nelze. Takovými vadami jsou například absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy, požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva k něčemu, co v právním smyslu neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí (z rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2005, č.j. 6A 76/2001-06, publikovaného ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 793/2006). Žalobce v podané žalobě nedovozuje nicotnost napadeného rozhodnutí z konkrétních skutečností, pouze konstatuje, že je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů. Městský soud v Praze však neshledal žádné nedostatky odůvodnění napadeného rozhodnutí ani jemu předcházejícího řízení, které by v této věci způsobovaly jeho nicotnost.

Z uvedeného důvodu bylo na žalobci, aby splnění zákonných podmínek pro realizaci snížení své daňové povinnosti prokázal takovým způsobem, který nevzbuzuje pochybnosti o tom, že je možné uvedené konkrétní skutečnosti daňově zohlednit tak, jak zákon stanoví a jak se žalobce v podaném daňovém přiznání domáhal. Účelem dokazování je zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, přičemž je to daňový subjekt, na němž je, aby prokázal správnost údajů, které v daňovém přiznání uvede. Uvedenou zásadu nelze vykládat tak, že správce daně má prokazovat, že údaje uváděné daňovým subjektem jsou správné. Zásadní otázkou pro posouzení oprávněnosti žalobních námitek tak podle názoru soudu zůstává, že žalobce tyto skutečnosti uváděné v daňovém přiznání nedoložil a neprokázal jednoznačným, určitým a pochybnosti nevzbuzujícím způsobem svá tvrzení o částkách, snižujících základ daně, které uplatnil v daňovém přiznání.

Městský soud v Praze závěrem uvádí, že z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání je patrné, že se správní orgány konkrétním jednáním žalobce podrobně zabývaly a toto jednání vyhodnotily z pohledu zákonem stanovených podmínek. Soud po provedeném řízení na základě všech výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že žaloba není důvodná a proto ji podle ustanovení § 78 odstavec 7 s.ř.s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst.1 soudního řádu správního, podle něhož žalobce, který neměl ve věci úspěch nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení a žalovaný správní úřad, jemuž by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů řízení podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení nad rámec

běžných činností správního úřadu nevykázal ani neuplatňoval. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 ustanovení § 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 25.ledna 2013

JUDr. Hana V e b e r o v á ,
předsedkyně senátu