



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: X
sídlem X
zastoupen advokátem JUDr. Tomášem Těmínem, Ph.D.
sídlem Karlovo náměstí 559/28, Praha 2

proti

žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 7. 2019, č. j. X

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 7. 2019, č. j. X, se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 3. 2018, č. j. X, tak, že doměřená daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 byla snížena nikoli o 247 060 Kč, nýbrž nově o 176 960 Kč a současně bylo sníženo související penále z 2 470 Kč na 1 769 Kč.

2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že dne 27. 6. 2017 byla ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za r. 2015, kdy převažující činností žalobce bylo poradenství v oblasti dotační problematiky, zahájena s žalobcem daňová kontrola, v jejímž průběhu byl žalobce vyzván k prokázání skutečností, ohledně nichž vznikly správci daně pochybnosti. Daňová ztráta byla následně správcem daně doměřena dokazováním, neboť žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění částek v souhrnné výši 232 060 Kč do daňových nákladů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a neupravil daňovou ztrátu o částku 15 000 Kč dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný původně částečně potvrdil postup správce daně rozhodnutím o odvolání ze dne 13. 11. 2018, č. j. X, toto rozhodnutí však bylo pro vady řízení zrušeno Krajským soudem v Ústí nad Labem – pobočkou v Liberci, proto bylo nyní v odvolacím řízení rozhodnuto opětovně. Žalovaný po shrnutí relevantní právní úpravy a judikatury, kde zdůraznil zejména povinnost daňového subjektu prokázat svá tvrzení a vyvrátit důvodné pochybnosti správce daně ohledně tvrzených skutečností, reagoval na jednotlivé odvolací důvody. Uvedl, že správce daně ve výzvě k odstranění pochybností vyjádřil konkrétní poznatky, z nichž jsou patrné vzniklé pochybnosti, zda uplatněné náklady byly vynaloženy v souvislosti s podnikatelskou činností žalobce a v jakém rozsahu a zda vůbec byly deklarované služby realizovány. Nebyly prokázány fakturované služby v deklarovaném rozsahu za deklarovanou cenu a v deklarovaném čase. Výzvou přešlo důkazní břemeno na žalobce, přičemž skutečnost, že správce daně hodnotil důkazy jinak než žalobce, není vadou řízení.

3. Žalovaný dále uvedl, že pokud jde o částku 120 000 Kč za služby dodavatele X X (průzkumy, monitoring evropských agentur), která byla zahrnuta do daňových nákladů, žalobce neprokázal, že tyto náklady měly přímou spojitost s jeho zakázkami a souvisely s jeho podnikatelskou činností. Žalobce je součástí skupiny spojených osob dle § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů a z jeho vyjádření ke kontrolním zjištěním vyplynulo, že nakoupené služby od spřízněné společnosti X byly využity ostatními společnostmi ve skupině. Intenzitu pochybností prohlubuje i personální propojení mezi osobami provádějícími transakci. Bylo na žalobci, aby si opatřil dostatečné důkazy k prokázání svých tvrzení týkajících se vynaložení nákladů. Pokud jde o částku 107 060 Kč za konzultační služby a odborné poradenství, žalobce dle žalovaného nepředložil žádné

důkazní prostředky ke svému tvrzení, že náklad dle faktury X byl nákladem na konzultaci zaměstnankyně X ohledně administrace projektu X. Rozsah, realizaci a konkretizaci deklarované služby tedy žalobce neprokázal. Vzhledem k tomu, že fakturyv, X, X, X a X identifikovaly s nimi související služby pouze obecně, požadoval správce daně prokázání, jak sloužily tyto náklady k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. Z žalobcem předložených smluv nelze seznat souvislost příjmů žalobce s náklady dle přijatých faktur. Smlouvy neprokazují faktické uskutečnění plnění. Ani z předložených výkazů práce není zřejmé, jaký byl skutečný rozsah poskytnutých služeb, jaká byla cena za hodinu práce, nebo kolik času zhotovitel žalobci účtoval. Nesprávnost či neúplnost vedení účetnictví jde plně k tíži žalobce.

4. Pokud jde o faktury X, X, X, X a X v souhrnné výši 50 100 Kč, žalovaný uvedl, že síla pochybností správce daně ve vztahu k výdajům dle těchto faktur není dostatečná k tomu, aby došlo k přechodu důkazního břemene zpět na žalobce. V rozsahu částky 50 100 Kč tedy neměla být daňová ztráta správcem daně snížena. K částce 5 000 Kč zahrnuté do daňových nákladů za služby vykonané v souvislosti s přípravou dotační žádosti s názvem „Prázdniny za humny“ žalovaný uvedl, že žalobce předběžně unesl své důkazní břemeno, když doložil správci daně příslušné formální doklady. Správce daně následně nezjistil dostatečně vážné důvodné pochyby, které by vyvracely tvrzení žalobce. Nenastala tak podmínka to, pro aby důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce. V rozsahu částky 5 000 Kč bylo proto rozhodnutí správce daně změněno a daňová ztráta byla o tuto částku žalovaným navýšena. Stejně tak byla daňová ztráta žalovaným navýšena o 15 000 Kč, o něž žalobce snížil zdanitelné výnosy, když účtoval o opravném daňovém dokladu vystaveném společností SeeJay Radio s.r.o. Také v tomto případě žalobce své důkazní břemeno předběžně unesl a síla pochybností správce daně nebyla dostatečná.

II. Žaloba

5. Žalobce v podané žalobě uvedl, že žalovaný se dle jeho názoru neřídil závazným právním názorem zdejšího soudu, neboť nebylo provedeno doplnění dokazování. Žalovaný rozhodl relativně krátce po rozhodnutí správního soudu, nezhojil vytýkané vady, neumožnil žalobci uplatňovat jeho práva a neprovedl navrhované výslechy svědků, čímž byla porušena zásada materiální pravdy. Žalobce odkázal na svou žalobu ve věci 59 Af 45/2018 a uvedl, že v podstatných otázkách se jeho pozice nezměnila. Dle žalobce správní orgány při rozhodování nevzaly v potaz specifika podnikatelské činnosti žalobce spočívající v zajištění komplexních služeb týkajících se dotačního poradenství. To zahrnuje dotační audit včetně vyhledání vhodných dotačních titulů, přípravu a zpracování projektů pro získání dotace z Evropských strukturálních fondů, administraci spočívající ve zpracování monitorovacích zpráv a zajištění dohledu nad realizací projektu. Správní orgány se nezabývaly důležitostí vyhledávací a monitorovací činnosti pro žalobcovo podnikání, monitoring evropských tendrů byl přitom novým podnikatelským záměrem žalobce. V budoucnu se žalobci či jeho propojeným osobám podařilo evropské zakázky získat, k čemuž bezesporu přispěla i popisovaná činnost. Pro uznání vynaložených výdajů je podstatné pouze to, jestli podklady získané za fakturované služby byly způsobilé přinést žalobci zisk, zisku však nemuselo být

reálně dosaženo. Žalovaný nepřipustně zasahuje do podnikatelského svobodného rozhodování žalobce. Cílem správních orgánů je co nejvíce vybrat na dani. Žalobci není zřejmé, na základě jaké metodiky správce daně rozporuje právě nyní řešené výdaje, čímž porušuje zásadu legitimního očekávání a princip právní jistoty, jak jej vykládá Ústavní soud a Nejvyšší správní soud.

6. K částce 120 000 Kč vynaložené na služby společnosti X, X, žalobce sdělil, že uvedená společnost prováděla průzkumy a monitoring evropských agentur s cílem vyhledat a nashromáždit informace o aktuálně probíhajících tendrech, na jejichž základě by měl žalobce možnost nabídnout účast v těchto tendrech svým klientům, poskytnout jim dotační poradenství, popřípadě žádost o dotaci zpracovat a administrovat. Výstupy z provedeného monitoringu byly zveřejněny na webových stránkách žalobce, čímž byly nabízeny širokému okruhu potencionálních klientů. Monitoringem získané materiály byly způsobilé přinést žalobci zdanitelný příjem. Ujednání o ceně za dodávku služeb mezi žalobcem a společností X, s.r.o. ve výši 20 000 Kč měsíčně bylo zcela transparentní a jednání žalobce bylo racionální. Správním orgánům nepřísluší určovat cenotvorbu v podnikatelském sektoru, svým postupem porušují zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí dle čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, podle nějž se vynaložené výdaje nemusí vždy reálně projevit v příjmech daňového poplatníka. Je nutné respektovat věcnou a časovou souvislost příjmů a výdajů, kterou lze spatřovat v tom, že monitoringem byly vyhledány otevřené a právě probíhající tendry, jichž se klienti žalobce mohli případně účastnit.
7. Žalovaný vnímá legální a transparentní koncernové spojení jako negativní a podezřelý jev a považuje žalobce za daňového podvodníka. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2010, č. j. 2 Afs 180/2006-75, personální propojení mezi určitými osobami samo o sobě nemá zpravidla bez dalšího daňové následky. Může pouze signalizovat zvýšenou míru nebezpečí v tom smyslu, že tyto propojené daňové subjekty budou vytvářet umělé skutkové okolnosti tak, aby optimalizovaly svoji daňovou zátěž. V případě žalobce však nebyly vytvořeny žádné umělé skutkové okolnosti, výstup od dodavatele je zřetelný a má potenciál k praktickému využití. Volba dodavatele ze stejné skupiny je přirozený a racionální krok. Vzájemné vztahy mezi společnostmi ve skupině jsou upravené vnitřní směrnici, což je žalobci dáváno k tíži. Není přitom rozhodné, na základě kterého dokumentu je spolupráce mezi subjekty uzavřena, podstatné je, že daný závazek spolupráce mezi subjekty existuje. Žalovaný ignoruje oblast soukromého práva a pokouší se o vlastní účelové definice soukromoprávních institutů.
8. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, je účetnictví vedené v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, věrohodným, úplným, průkazným a správným přehledem o hospodaření daného subjektu. Žalovaný v řízení několikrát uvedl, že účetnictví žalobce je formálně i obsahově v pořádku. Žalovaný skáče mezi tím, že vynaložené náklady žalobce nemají přímou souvislost s jeho zakázkami, činností a

příjmy,

a tím, že obviňuje žalobce, že předmětné náklady vůbec nevynaložil. Není jasné, jak se vypořádává s obranou žalobce a napadené rozhodnutí je proto minimálně v konkrétních částech nepřezkoumatelné. Není zřejmé, jaké důkazy a v jakém rozsahu by postačovaly k prokázání tvrzení žalobce a proč v rámci řízení žalovaný neprovedl navrhované výslechy statutárních orgánů či zaměstnanců žalobce i druhé společnosti.

9. K neuznaným výdajům dle faktur v celkové výši 56 960 Kč žalobce uvedl, že faktura F15006

na částku 2 000 Kč je daňově uznatelným výdajem, jelikož tato částka byla žalobci fakturována

za konzultační služby týkající se poradenství v oblasti IT technologií. Při podávání jednotlivých dotačních žádostí je zapotřebí použít určitou aplikaci. V případě, kdy tento software nefunguje správně, nemůže žalobce vypracovávat a podávat jednotlivé dotační žádosti a musí se obrátit

na specialistu, který problém vyřeší. Z povahy této činnosti vyplývá, že se nedokladuje, objednávka se činí ústně. Pokud nefunguje systém používaný pro dosahování, zajišťování a udržování zdanitelných příjmů, nelze těchto příjmů dosahovat. K fakturám vystaveným žalobci za odborné poradenství žalobce uvedl, že disponuje pouze určitým počtem stálých zaměstnanců. V případě, kdy je nutné zpracovat více zakázek naráz, musí žalobce využívat služeb různých subdodavatelů, kteří dané zakázky pro jeho klienty zpracují, případně žalobci poskytnou konzultační služby z důvodu složitosti oblasti, které se daná zakázka týká.

10. K otázce důkazního břemene žalobce uvedl, že správní orgány byly podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu povinny prokázat své pochybnosti. K objasnění souvislostí mezi fakturami

a dosažením zdanitelných příjmů žalobce předložil podklady získané na základě poskytnutí služeb. Pokud správce daně dospěl k závěru o neprokázání poskytnutí služeb v deklarovaném rozsahu a za deklarovanou cenu, měl svoji úvahu důkladně a přezkoumatelně odůvodnit,

což se nestalo. Žalovaný žalobci znemožňuje dokazování, přitom nedostatek důkazů je jediným jeho argumentem proti žalobci. Žalobce proto navrhuje provést výslechy jednatele žalobce

a dřívějšího jednatele společnosti X, X daném případě došlo k porušení zásady zákazu zneužití správního uvážení, což vede k nezákonnosti napadeného rozhodnutí. K tomu žalobce odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 31/08, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, sp. zn. 6 A 25/2002.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný v písemném vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Dále odmítl tvrzení žalobce, že se neřídil závazným právním názorem krajského soudu. Uvedl, že krajský soud se s žalovaným neztotožnil v případě posouzení daňové uznatelnosti pěti faktur v celkové výši 50 100 Kč, žalovaný proto žalobci náklady dle těchto faktur uznal. Žalovaný neměl

také žádný důvod pokračovat v dokazování. Žalobce ignoruje odůvodnění předchozího rozhodnutí krajského soudu, kde soud konstatoval neunesení důkazního břemene žalobce ohledně zbylých nákladů. K částce 120 000 Kč za služby od X, X žalovaný uvedl, že přestože vyhledávací a monitorovací činnost může být pro podnikání žalobce důležitá, trvá na

že nebyly prokázány fakturované služby v deklarovaném rozsahu, za deklarovanou cenu a v deklarovaném čase. Žalovaný odkázal na správní judikaturu týkající se uplatňování výdajů

a prokazování jejich vynaložení. Žalobce dle něj nedoložil, jak využil jím předložené materiály pro svou podnikatelskou činnost, komu dalším tyto materiály nabídl. Žalobce si ani nevzpomněl, že by došlo k jeho účasti v nějakém evropském tendru. Pouhé tvrzení, že jejich prostřednictvím získal orientaci v prostředí tendrů, nepostačuje k prokázání, že předmětné výdaje jsou daňově účinné dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nebyl předložen žádný důkazní prostředek, kterým by žalobce prokázal, že vynaložené náklady za průzkumy, monitoring evropských agentur a online marketing měly přímou spojitost s jeho zakázkami a souvisely s jeho podnikatelskou činností. Ani skutečná realizace služby nebyla dostatečně podložena takovými důkazními prostředky, které by spolehlivě doložily a prokázaly, jakým způsobem byla fakticky provedena a v jakém rozsahu byly služby poskytnuty mimo jiné i v souvislosti se získáváním jeho zdanitelných příjmů v kontrolovaném zdaňovacím období. Se závěrem o neunesení důkazního břemene žalobce se ztotožnil i krajský soud.

12. Daňové orgány dle žalovaného nezasáhly do soukromoprávních poměrů, pokud se žalobce tázaly na způsob stanovení konkrétní fakturované částky, která se měla odvíjet od kvality a kvantity odvedené práce. Žalovaný s odkazem na žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu setrvává na stanovisku, že personální propojení je v daňové sféře rizikový faktor, který může vést k záměrné optimalizaci daňové povinnosti. Taková personální propojenost daňových subjektů může totiž ve spojení s dalšími okolnostmi v určitých případech představovat skutečnost, která prohloubí již existující pochybnosti správce daně stran deklarovaných obchodních případů. Správce daně ani žalovaný nebyli povinni žalobce poučovat, jaké konkrétní důkazní prostředky má předložit. K faktuře X uvedl, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky prokazující rozsah, realizaci a konkretizaci deklarované služby, navíc žalobce mění svá tvrzení. K dalším neuznaným fakturám vystaveným za odborné poradenství a konzultační služby žalovaný uvedl, že z žalobcem předložených smluv není zřejmá souvislost s obsahem předmětných faktur. Není prokázáno uskutečnění obchodních vztahů mezi žalobcem a dodavatelem poradenských služeb. Ačkoli žalobce nebyl omezen ve volbě důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení, žádné důkazní prostředky prokazující rozsah a přijetí služeb nepředložil.

13. Ze spisového materiálu není zřejmé, že by správce daně ve stejných skutkových případech rozhodoval odlišně. Žalobce k námitce porušení principu právní jistoty a zásady legitimního očekávání nekonkretizoval, o jakých obchodních transakcích, které byly v minulosti v pořádku, hovoří. Správce daně unesl důkazní břemeno k prokázání důvodnosti pochyb ohledně žalobcem předloženého účetnictví, žalobce naopak neprokázal oprávněnost uplatnění nákladů v souvislosti s nákupem služeb od X, X a s nákupem odborného poradenství a konzultačních služeb od různých dodavatelů. Žalovaný poukázal

na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle níž spočívá těžiště dokazování v řízení před správními orgány a rozhodnutí správních orgánů nelze zpochybňovat v řízení před soudem uplatňováním dříve nenavrhaných důkazů. Žalobcem v řízení před soudem navržené výsledky svědků jsou snahou o nepřípustné pokračování v nalézacím řízení a o přenesení dokazování do řízení před soudem. Jednatel žalobce by navíc nemohl vystupovat v pozici svědka. Hodnocení důkazů předložených žalobcem v rámci řízení je v napadeném rozhodnutí podrobně rozvedeno a žalovaný se přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi stěžejními námitkami žalobce. Správní úvaha žalovaného byla v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu v napadeném rozhodnutí vyjádřena v logických návaznostech na skutková zjištění, z nichž při rozhodnutí o odvolání žalovaný vycházel. Skutečnost, že žalovaný hodnotí důkazy rozdílně od žalobce, nelze shledat nezákonným postupem.

IV. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

14. Z předloženého spisového materiálu soud zjistil, že dne 27. 6. 2017 byla s žalobcem zahájena daňová kontrola týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2015. Výzvou ze dne 19. 10. 2017 byl žalobce vyzván k prokázání skutečností, o nichž vznikly správci daně v rámci daňové kontroly pochybnosti, mj. k prokázání toho, jak sloužily výdaje ve výši 120 000 Kč na služby společnosti X, X a výdaje dle jednotlivých faktur za konzultační služby a odborné poradenství k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce, který byl současně vyzván k předložení podkladů prokazujících rozsah a přijetí fakturovaných služeb. K tomu žalobce předložil dne 10. 11. 2017 své vyjádření, které doplnil důkazními prostředky. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 25. 1. 2018, žalobce se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil podáním z 21. 2. 2018. Zpráva o daňové kontrole byla projednána dne 12. 3. 2018. Na základě jejích závěrů byl dne 15. 3. 2018 vydán dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu, který byl na podkladě odvolání žalobce poprvé přezkoumán rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 11. 2018, č. j. 50701/18/5200-11431-702498. Toto rozhodnutí však bylo pro vady řízení zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 23. 5. 2019, č. j. 59 Af 45/2018-42, a věc byla vrácena k dalšímu řízení žalovanému. Dne 11. 7. 2019 vydal žalovaný shora popsané nové rozhodnutí v odvolacím řízení, které je nyní napadeno podanou žalobou.

V. Posouzení věci krajským soudem

15. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
16. K projednání věci nařídil soud ústní jednání, k němuž se dostavil pouze žalobce, který setrval na svém dosavadním stanovisku. Dokazování soud neprováděl, neboť toho pro posouzení věci nebylo třeba. Obsahem správního spisu, jehož součástí je také interní směrnice žalobce

a spojených osob ze dne 10. 1. 2011, se ve správním soudnictví dokazování neprovádí, obsah předchozí žaloby žalobce je soudu z jeho činnosti znám, je ostatně v podstatném rozsahu obdobný nyní projednávané žalobě. Výslech jednatele žalobce a dřívějšího jednatele společnosti Inboox CZ, s.r.o. soud neprováděl z důvodů popsanych níže.

17. Na prvním místě soud konstatuje, že podaná žaloba obsahuje v podstatném rozsahu shodné námitky jako žaloba ve věci sp. zn. 59 Af 45/2018, o níž zdejší soud rozhodl shora zmíněným rozsudkem tak, že pro vady řízení zrušil předchozí odvolací rozhodnutí žalovaného. Nové námitky žalobce uplatnil ve vztahu k postupu žalovaného po zrušení jeho předchozího rozhodnutí ze strany soudu, včetně nerespektování závazného právního názoru soudu.
18. Soud k tomu uvádí, že žádné ustanovení právního předpisu nezakazuje žalovanému znovu rozhodnout relativně rychle po zrušení jeho původního odvolacího rozhodnutí. Rychlost rozhodování je zpravidla vnímána jako pozitivní jev, v daném případě ani nelze hovořit o tom, že by žalovaný rozhodl rychle na úkor kvality rozhodnutí či práv žalobce. Žalovaný nebyl povinen před vydáním nového odvolacího rozhodnutí vyzývat žalobce k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť dokazování a nedospěl oproti správci daně k odlišnému právnímu názoru, který by ovlivnil rozhodnutí v neprospěch žalobce. Žalovaný naopak měnil odvoláním napadené rozhodnutí správce daně výhradně ve prospěch žalobce. V porovnání s jeho původním odvolacím rozhodnutím je nyní napadené rozhodnutí pro žalobce ještě příznivější.
19. Pokud je žalovanému vytýkáno, že neprovedl navrhované výsledky svědků, které žalobce navrhl vyslechnout také v řízení před soudem, je tato námitka nedůvodná, neboť dle obsahu předloženého správního spisu žalobce žádné takové důkazní návrhy v průběhu daňového řízení nevznesl. V tomto ohledu dává soud rovněž za pravdu žalovanému, že nelze připustit, aby žalobce, který v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno, resp. neuplatnil důkazní návrhy výsledkem svědků, přenášel dokazování do fáze řízení před soudem, a zpochybňoval tak rozhodnutí žalovaného vycházející z žalovanému ke dni vydání napadeného rozhodnutí známého stavu. Úloha správního soudu je totiž primárně přezkumná, nikoli nalézací.
20. Nejvyšší správní soud k této otázce v rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, uvedl, že: „je třeba respektovat specifickou povahu daňového řízení (viz např. rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. 5 Afs 44/2008). Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto povinen navrhopvat již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních orgánů tedy i v předmětné věci nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopvat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení

před soudem nemůže, a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí.“
[rozhodnutí NSS dostupná na www.nssoud.cz] Krajský soud nemá důvod se od těchto závěrů odchýlovat, proto uzavírá, že žalobce měl své důkazní návrhy uplatnit v daňovém řízení, nikoli až v řízení před soudem. Soud proto jednatele žalobce a společnosti X, X jejichž výsledek žalobce navrhl, nevyslychal.

21. Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.
22. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odstavce 5 písm. c) téhož ustanovení prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
23. Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se věnuje obsáhlá judikatura správních soudů. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, shrnul, že „daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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 „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit.

rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost

a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119)“.

24. V daném případě správce daně výzvou ze dne 19. 10. 2017 vyjevil žalobci své pochybnosti, čímž v souladu se správní judikaturou přechází důkazní břemeno zpět na žalobce, který však své důkazní povinnosti nedostál. Předmětná výzva se v bodech 1 a 2 včetně jejich odůvodnění omezuje v podstatě na konstatování, že žalobcem předložené doklady nejsou způsobilé prokázat vztah uplatňovaných výdajů k příjmům žalobce, popřípadě prokázat uskutečnění a rozsah poskytnutých služeb. Tyto závěry obsažené ve výzvě svědčí v podstatě o tom, že žalobce nedostál ani svému prvotnímu důkaznímu břemenu dle § 92 odst. 3 daňového řádu, když původně předloženými doklady ve vztahu k částkám 120 000 Kč za služby od X, X a 56 960 Kč dle šesti faktur za odborné poradenství a konzultační služby neprokázal v rozsahu plynoucím z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů svá tvrzení, zejména ohledně vztahu jednotlivých výdajů k příjmům žalobce. Tento vztah nebyl z původně předložených dokladů s ohledem na charakter žalobcem odebíraných služeb zcela zřejmý. Tomu pak odpovídá stručnost výzvy správce daně v uvedených bodech, kde nejsou popisovány skutečnosti např. zpochybňující pravost předložených faktur či výši fakturovaných částek, ale je zde pouze konstatováno, že faktury či interní směrnice předložené žalobcem nepostačují k prokázání žalobcových tvrzení.
25. S tímto závěrem se krajský soud ztotožňuje ve vztahu k uplatněné částce 120 000 Kč za průzkumy a monitoring, v jejímž případě nebyl ani po předložení faktur a následně i výstupu poskytnuté služby (na flash disku) zřejmý vztah těchto výdajů k dosažení příjmů žalobce. Pakliže žalobce sdělil, že hlavním předmětem jeho činnosti v předmětném zdaňovacím období bylo dotační poradenství a zpracovávání dotačních žádostí pro klienty, nebylo na první pohled zřejmé, že by žalobce k dosahování příjmů v tomto oboru potřeboval uskutečnění provedeného monitoringu ze strany společnosti X, X I žalobce ostatně popisoval situaci tak, že se pokusil nabídnout novou službu, tedy jakési poskytnutí přehledu nabízených dotačních programů, která se u klientů X, X nemohly prokázat, jak žalobce k dosažení svých příjmů využil nakoupené služby od X, X správce daně na tuto skutečnost žalobce správně výzvou upozornil. Soud pak souhlasí se závěrem žalovaného, že žalobce ani následně přímý a bezprostřední vztah těchto výdajů ke svým alespoň potenciálním příjmům neprokázal.
26. Je třeba dát žalobci za pravdu, že z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového subjektu. Postačí totiž, aby se jednalo o výdaje vynaložené za účelem dosažení příjmů. Tento závěr je ostatně

vyjádřen

i v existující judikatuře správních soudů, na niž žalobce poukazoval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73). Žalobce byl nicméně povinen prokázat, že objednaný monitoring posloužil k naplňování konkrétního podnikatelského záměru, k jehož dosažení vynaložil žalobce určité úsilí, a to v přímé souvislosti s provedeným monitoringem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005-79).

27. Žalobce v daném případě předložením flash disku s výstupy monitoringu prokazoval, že mu služba byla poskytnuta, nicméně nedoložil, jakým způsobem s výstupy naložil. Žalobce byl s ohledem na shora uvedené povinen prokázat, že se alespoň pokusil za použití výstupů předmětného monitoringu dosáhnout příjmů. Žalobce však nenavrhl důkazní prostředky, které by ozřejmily, že např. oslovoval klienty s nabídkou služeb, které by využívaly výsledků provedeného monitoringu. Důkazní břemeno v tomto směru tížilo žalobce, přičemž soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že žalobce toto břemeno neunesl, když není zřejmé, zda

a jak využil žalobce služby poskytnuté společností X za účelem dosažení příjmů. Stanovisko žalobce pak nepodporuje ani jeho vyjádření, že výstupy provedeného monitoringu využily také další subjekty s žalobcem spojené v rámci koncernu. To vzbuzuje pochybnosti v tom směru, zda nedošlo k záměrné optimalizaci daňové povinnosti v koncernu tím, že si žalobce uplatnil náklady za služby, které byly reálně využity jinými spojenými osobami. Na toto riziko žalovaný upozornil důvodně.

28. Dalším nákladem, jehož uplatnění podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů žalovaný neakceptoval, byla částka 56 960 Kč za konzultační služby a odborné poradenství. Tato částka sestává z menších dílčích částek zachycených na celkem šesti předložených fakturách. Soud akceptuje, že dokud měl správce daně k dispozici pouze tyto ohledně charakteru služby velmi obecně označené faktury, bez dalšího žalobci sdělil, že povaha přijatých služeb, a tedy ani vztah uplatněných nákladů k příjmům žalobce, nejsou prokázány. Žalobce se nicméně na výzvu k prokázání skutečností ze dne 19. 10. 2017 vyjádřil a k některým fakturám předložil další listiny, jimiž hodlal uskutečnění výdajů i jejich vztah ke svým příjmům prokazovat.

29. Pokud jde o výdaj dle faktury X, žalobce se omezil na tvrzení, že faktura byla vystavena za konzultaci jeho zaměstnankyně ohledně administrace projektu X, resp. konzultaci s IT technikem ohledně zaučení práce s informačním systémem. Důkazní prostředky nad rámec předmětné faktury žalobce nenavrhl ani nepředložil. S ohledem na to, že to byl žalobce, koho tížilo důkazní břemeno k prokázání jeho tvrzení, přičemž samotná faktura rozsah, obsah

a realizaci služby, jakož i její vztah k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce, neprokazuje, ztotožňuje se soud se závěrem žalovaného o neprokázání tohoto fakturovaného výdaje.

30. K fakturám X, X, X a X soud uvádí, že také v těchto případech neunesl žalobce své důkazní břemeno. Předmět fakturované činnosti byl na fakturách specifikován velmi obecně, bez návaznosti na konkrétní zakázky zpracováváné žalobcem pro konkrétní

klienty. Další důkazní prostředky vztahující se k jednotlivým výdajům buď žalobce nepředložil vůbec (X), nebo předložil smlouvy se svými odběrateli, popřípadě jim vystavené faktury, které však nelze propojit s uplatněnými náklady žalobce vyfakturovanými jeho dodavateli. I v případě nákladů uvedených na výše označených fakturách má tedy soud za to, že žalobce neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu.

31. Obdobnou situaci jako v předchozích případech shledává soud u nákladů na fakturu X. Také zde byl předmět činnosti dodavatelky specifikován zcela obecně a ani předložený výkaz práce jej dostatečným způsobem nespecifikoval. Dle tvrzení žalobce měla být činnost dodavatelky, na niž byl náklad vynaložen, vztažena k zakázce žalobce pro společnost X. Faktura dodavatelky ani příslušný výkaz práce však uvedenou společnost nezmiňují, obsah předložené smlouvy žalobce se X nelze propojit s ve výkazu práce deklarovanou činností dodavatelky žalobce. Také v tomto případě tedy soud konstatuje, že žalobce neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu.
32. K závěrům ohledně neunesení důkazního břemene žalobcem ve shora specifikovaném rozsahu dospěl zdejší soud již ve svém rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 59 Af 45/2018-42, neboť z žalobcem předložených dokladů nelze složit ucelený obraz ozřejmující, v jakém rozsahu byly žalobci deklarované služby poskytnuty, v čem konkrétně služby spočívaly či jakým způsobem sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. Uvedeným rozsudkem krajský soud zrušil tehdy napadené rozhodnutí žalovaného, neboť uzavřel, že v případě nákladů v souhrnné výši 50 100 Kč dle faktur X, X, X, X a X se žalobci vždy alespoň smlouvou s jeho odběratelem či fakturou vystavenou odběrateli podařilo prokázat, že pracoval na určité zakázce, a současně bylo možno práci na konkrétní zakázce prostřednictvím předložených výkazů práce propojit s činností dodavatelky žalobce. Soud měl tedy za to, že v případě nákladů dle pěti uvedených faktur žalobce unesl své prvotní důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu, přičemž žalovaný neprokázal důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti žalobcem uplatněných důkazních prostředků.
33. V nyní napadeném rozhodnutí žalovaný ve shodě se závazným právním názorem krajského soudu konstatoval, že ve vztahu k nákladům dle zmíněných pěti faktur neshledal dostatečně silné pochybnosti, které by způsobily přechod důkazního břemene zpět na žalobce, a proto žalobci náklady ve výši 50 100 Kč uznal. Ohledně nákladů ve výši 120 000 Kč za služby společnosti X a 56 960 Kč dle šesti faktur za konzultační služby a odborné poradenství žalovaný setrval na svém původním rozhodnutí, které krajský soud v tomto rozsahu nezpochybnil. Námitka žalobce, že žalovaný v rozporu s § 78 odst. 5 s. ř. s. nerespektoval závazný právní názor zdejšího soudu, je z uvedených důvodů nedůvodná.
34. K dalším žalobním námitkám soud uvádí, že žalovaný se s odvolacími námitkami vypořádal, odůvodnění napadeného rozhodnutí koneckonců strukturoval právě podle jednotlivých odvolacích důvodů, k nimž se postupně vyjadřoval. Důvody rozhodnutí žalovaný dostatečným způsobem sdělil, soud nepovažuje výsledné řešení za nepředvídatelné či porušující princip právní jistoty. Rozhodnutí žalovaného je

přezkoumatelné, soud neshledal vybočení z mezí správního uvážení či porušení čl. 2 odst. 3 Ústavy nebo čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Orgány finanční správy postupovaly v mezích vytyčených zejména daňovým řádem, dle něž byly oprávněny mj. vést daňovou kontrolu, volně hodnotit důkazy a doměřit žalobci daň. Svým postupem jistě neurčují cenotvorbu v podnikatelském sektoru. Je na žalobci, aby si v průběhu realizace své obchodní činnosti počínal takovým způsobem, jímž si zajistí adekvátní důkazní prostředky, které bude moci uplatnit v procesu budoucí eventuálně vedené daňové kontroly. Soudu např. není zřejmé, z jakých důvodů by nebylo možno dokladovat služby poskytnuté IT technikem. Rovněž je věcí žalobce, aby byl v průběhu daňového řízení dostatečně aktivní a uplatnil své důkazní návrhy před skončením daňového řízení.

VI. Závěr a náklady řízení

35. Ze všech shora uvedených důvodů soud zamítl podanou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou.
36. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, 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. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, jemuž náklady řízení nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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.

Liberec 13. května 2020

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu