



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. Hany Ptáčkové a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce:



sídlem 

zastoupen advokátem Mgr. Martinem Zástěrou
sídlem nám. Jiřího z Poděbrad 1554/6, Praha 3

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2018, č. j. 50701/18/5200-11431-702498

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 11. 2018, č. j. 50701/18/5200-11431-702498, se zrušuje pro vady řízení a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Martina Zástěry.

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. 331620/18/2602-50523-505713, tak, že doměřená daňová ztráta za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 byla snížena nikoli o 247 060 Kč, nýbrž nově o 227 060 Kč a současně bylo sníženo související penále z 2 470 Kč na 2 270 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 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. V bodu 4 výzvy byla vyjádřena pochybnost, zda byl základ daně snížen oprávněně. Nebyly prokázány deklarované služby 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 XX (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 XX 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 15006 byl nákladem na konzultaci zaměstnankyně **XX** ohledně administrace projektu KHK III. Rozsah, realizaci a konkretizaci deklarované služby tedy žalobce neprokázal. Vzhledem k tomu, že faktury identifikovaly s nimi související služby pouze obecně, požadoval správce daně prokázání, jak sloužily tyto náklady k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. Žalobce sice ve vyjádření sdělil, kterých projektů se náklady týkaly, nicméně pokud předložil smlouvy jako důkazní prostředky, nelze z nich seznat souvislost s obsahem 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. 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 pro to, 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 shrnul dosavadní průběh řízení, načež uvedl, že žalovaný se žádným způsobem nevypořádal s odvolacími námitkami žalobce ani s dalšími skutečnostmi významnými pro rozhodnutí. Správní orgány nevzaly v potaz specifika podnikatelské činnosti žalobce, který se zabývá zajišťováním komplexních služeb v oblasti dotačního poradenství. Žalobce pro své klienty zejména zajišťuje celkové vyhotovení dotačních žádostí a navazující služby po získání dotace. Při své činnosti musí za účelem oslovení klientů vyhledávat určité dotační programy, které budou klientům vyhovovat. Správní orgány se nezabývaly tím, jak důležitá je pro žalobce vyhledávací a monitorovací činnost. Dle správních orgánů žalobce nepředložil dostatek důkazů k prokázání toho, jak s materiály získanými na základě objednaných a uhrazených služeb dále nakládal v rámci své podnikatelské činnosti a jestli byla dána přímá spojitost mezi těmito získanými podklady a materiály s konkrétními zakázkami. Je zřejmé, že žalobce musí nejprve vynaložit určité náklady k tomu, aby zajistil dostatečně širokou nabídku pro své stávající i budoucí klienty. Podstatné je, jestli podklady získané za fakturované služby byly způsobilé přinést žalobci zisk. Rozhodnutí objednat tyto služby bylo manažerským rozhodnutím, což nemusí nutně znamenat, že se jednalo o rozhodnutí správné, které vedlo k dosažení zisku.

6. K částce 120 000 Kč vynaložené za služby dodané žalobci společností [REDACTED] žalobce uvádí, že společnost Inboox CZ prováděla průzkumy a monitoring evropských agentur s cílem vyhledat a nashromáždit informace o aktuálně probíhajících tendrech. Na základě těchto získaných informací by měl žalobce možnost nabídnout účast v těchto tendrech svým klientům, poskytnout jim dotační poradenství, popřípadě žádost o dotaci zpracovat. Výstupy z provedeného monitoringu byly zveřejněny na webových stránkách žalobce, čímž byly nabízeny širokému okruhu potenciálních klientů, kteří projevovali zájem a vstupovali do jednání o spolupráci. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 132/2008 je klíčové, že musí být dán bezprostřední vztah mezi výdajem a zdanitelným příjmem, který má být díky tomuto výdaji získán. Jasná vazba je v tomto případě dána tím, že provedeným monitoringem získal žalobce přehled o velkém množství probíhajících tendrů. Svým klientům následně mohl nabídnout služby jako zpracování dotačních žádostí nebo související poradenství. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku konstatuje, že uznatelné [REDACTED] nejsou [REDACTED] takové [REDACTED] výdaje, které neodpovídají ekonomicky racionálnímu, tedy přiměřenému, chování. Cena za služby byla mezi žalobcem a Inboox CZ sjednána dohodou. Z charakteru předaných materiálů vyplývá, že je třeba na těchto výstupech pracovat dlouhodobě. Daný produkt nemůže vzniknout bezprostředně po zahájení prací, neboť s jeho vytvořením se pojí náročná vyhledávací či překladatelská činnost. Správním orgánům, které jsou oprávněny konat jen v mezích zákona, nepřísluší určovat cenotvorbu v podnikatelském sektoru.
7. Žalobce dále poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 44/2003, dle něhož se vynaložené výdaje nemusí vždy reálně projevit v příjmech daňového poplatníka. Věcná a časová souvislost příjmů a výdajů je v případě žalobce dána jednoznačně. Monitoringem byly vyhledány aktuálně otevřené tendry, jichž se klienti žalobce mohli případně účastnit. Žalobce i Inboox CZ jsou členy jedné skupiny společností, jelikož mají stejné společníky. Správní orgány vnímají zákonné a legitimní spojení společností jako podezřelé. Je přitom třeba dodržovat zásadu presumpce neviny. Žalobce poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 180/2006, kde bylo konstatováno, že 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. Volba dodavatele v rámci koncernu je zcela přirozený jev. Vzájemné vztahy mezi společnostmi jsou upraveny vnitřní směrnici, což šetří čas i náklady zainteresovaných subjektů. Není rozhodné, na základě kterého dokumentu je spolupráce mezi subjekty uzavřena, je podstatné, že závazek spolupráce mezi subjekty existuje. Pokud bylo žalobci vyčítáno neunesení důkazního břemene, žalobce poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 24/2007, dle něhož je účetnictví vedené v souladu se zákonem o účetnictví věrohodným, úplným, průkazným a správným přehledem o hospodaření daného subjektu. Správce daně

neprokázal důvodné pochyby ohledně účetních záznamů žalobce, jelikož veškeré formálně bezvadné faktury lze přiřadit ke konkrétním výsledkům poskytnutých služeb.

8. K částce 107 060 Kč žalobce uvádí, že faktura [REDACTED] 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 aplikaci „Benefit7“. V případě, kdy tento software nefunguje správně, nemůže žalobce vypracovávat a podávat jednotlivé dotační žádosti a musí se obrátit na specialistu, který problém vyřeší. Ze samotné povahy této činnosti však vyplývá, že běžné, jednorázové činnosti tohoto typu se podrobně nedokladují. Není možné zpětně dokázat to, že software v určitém období byl nefunkční a následně došlo k jeho opravě. Negativní skutečnosti tohoto typu se nedokazují. Žalobce má za to, že předloženou fakturou a předávacím protokolem unesl své důkazní břemeno. K fakturám vystaveným žalobci za odborné poradenství žalobce uvádí, 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. Takové poradenství probíhá zpravidla ústně a jeho výstupem je právě zpracovaná dotační žádost. Je-li žalobci vytýkáno, že z faktur a smluv předložených žalobcem nevyplývá skutečný rozsah poskytnutých služeb, cena za hodinu práce a počet odpracovaných hodin, žalobce uvádí, že žádná taková ujednání nejsou obligatorní v rámci vzájemné spolupráce mezi dvěma subjekty. Cena za poskytované služby může být sjednána jednorázově, nemusí odrážet počet odpracovaných hodin za určitou cenu.
9. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 30/2007 ve spojení s nálezem Ústavního soudu II. ÚS 664/04 je možné připustit, že i nedostatky v obsahu účetních dokladů je možno dodatečně jiným způsobem zhojit. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správním orgánům v tomto případě vznikly pochybnosti o tom, zdali bylo účelem vynaložených výdajů na konkrétní konzultační služby a odborné poradenství skutečně dosažení zdanitelných příjmů, vynaložení výdajů nebylo zpochybněno. Žalobce má možnost vyvrátit pochybnosti odvolacího orgánu ohledně domnělé nesprávnosti a neúplnosti vedení účetnictví. Ve většině případů je pro unesení důkazního břemene dostačující předložení účetnictví daňového subjektu. K pochybnostem správce daně žalobce doložil podklady, které získal na základě poskytnutých služeb. Správce daně nikdy neprovedl analýzu průměrné ceny za poskytované služby dodavateli žalobce, a proto nemá na základě čeho posuzovat ekonomickou racionalitu takového výdaje. Svoji úvahu při volném hodnocení důkazů musí správce daně důkladně odůvodnit. Napadené rozhodnutí není odůvodněno natolik, aby bylo přezkoumatelné. Rozhodování v těchto případech je výrazně na správním uvážení konkrétního orgánu, nesprávné správní uvážení způsobuje nezákonnost celého rozhodnutí. Obě rozhodnutí jsou zcela nekritická, svévolná a účelová. Dochází k porušení zásady zákazu zneužití správního uvážení. K tomu žalobce poukazuje

na judikaturu
i Nejvyššího správního soudu týkající se správního uvážení.

Ústavního

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný v písemném vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Uvedl, že se plně vypořádal s odvolacími námitkami, přičemž poukázal na judikaturu, dle níž není třeba výslovně odpovídat na každou námitku a lze akceptovat i odpovědi implicitní. K částce 120 000 Kč za služby od Inboox CZ žalovaný uvedl, že přestože vyhledávací a monitorovací činnost může být pro podnikání žalobce důležitá, trvá na tom, 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.
11. 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. Žalovaný dále poukázal na odlišnosti daňového a trestního řízení. K faktuře F15006 uvedl, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky prokazující rozsah, realizaci a konkretizaci deklarované služby, navíc žalobce mění svá tvrzení. K fakturám vystaveným za odborné poradenství žalovaný uvádí, že z žalobcem předložených smluv není zřejmá souvislost s obsahem předmětných faktur. Není prokázáno uskutečnění obchodních vztahů mezi žalobcem a dodavatelem poradenských služeb. Není pravdivé tvrzení, že správce daně nezpochybnil vynaložení výdajů, když nemohl ověřit rozsah, realizaci a konkretizaci deklarovaných služeb. Ačkoli žalobce nebyl omezen ve volbě důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení, žádné důkazní prostředky prokazující rozsah a přijetí služeb nepředložil.

12. Žalovaný nikdy neposuzoval ekonomickou racionalitu deklarovaných výdajů, neměl tedy ani důvod provádět analýzu průměrných cen za poskytované služby. 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 **XX** a s nákupem odborného poradenství a konzultačních služeb od různých dodavatelů. 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

13. 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. 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 přezkoumán napadeným rozhodnutím žalovaného.

V. Posouzení věci krajským soudem

14. 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 je důvodná.
15. 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.

16. 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.
17. 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 č. 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, č. 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 č. 1 Afs 39/2010 - 124, či č. 2 Afs 24/2007 - 119)“ [rozhodnutí NSS dostupná na www.nssoud.cz].
18. V daném případě nahlíží soud na otázku unesení a přechodu důkazního břemene mezi účastníky poněkud odlišně od žalovaného. Ten vycházel z toho, že poté, co žalobce předložením účetních záznamů unesl své prvotní důkazní břemeno, správce daně výzvou ze dne 19. 10. 2017 vyjevil žalobci své pochybnosti, čímž v souladu se správní judikaturou přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce, který své důkazní povinnosti v této fázi již nedostál. Soud nicméně poukazuje

na to, že 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 nejsou zcela nesprávné, svědčí však v podstatě o tom,

že žalobce nedostál ani svému prvotnímu důkaznímu břemenu dle § 92 odst. 3 daňového řádu, když původně předloženými doklady 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.

19. 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 hlavním předmětem činnosti žalobce 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 XXX. I žalobce ostatně popisoval situaci tak, že se pokusil nabídnout novou službu, tedy jakési poskytnutí přehledu nabízených dotačních programů, která se u klientů nechytla. Protože účetní záznamy a faktury, z nichž plynul vznik nákladů vůči společnosti XXX, nemohly prokázat, jak žalobce k dosažení svých příjmů využil nakoupené služby od XXX, správce daně na tuto skutečnost žalobce správně výzvou upozornil. Soud se pak ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobce ani následně přímý a bezprostřední vztah těchto výdajů ke svým alespoň potenciálním příjmům neprokázal.

20. Je třeba souhlasit se žalobcem, 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 (srov. např. 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).

21. 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 nenavrhл 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 XXX 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.

22. Dalším nákladem, jehož uplatnění podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů žalovaný neakceptoval, byla částka 107 060 Kč za konzultační služby a odborné poradenství. Tato částka sestává z menších dílčích částek zachycených na celkem jedenácti 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.
23. Pokud jde o výdaj dle faktury F15006, žalobce se omezil na tvrzení, že faktura byla vystavena za konzultaci jeho zaměstnankyně ohledně administrace projektu KHK III, resp. konzultaci s IT technikem ohledně zaučení práce s informačním systémem. Důkazní prostředky nad rámec předmětné faktury žalobce nenavrhл 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.
24. K fakturám XXX, F XXX, F XXX a XXX 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 zpracovávané žalobcem pro konkrétní klienty. Další důkazní prostředky vztahující se k jednotlivým výdajům buď žalobce nepředložil vůbec (XXX), 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.

25. V případě nákladů na fakturách [XX], [XX], [XX], [XX], [XX] a [XX] žalobce v reakci na výzvu správce daně k prokázání těchto nákladů předložil faktury vystavené odběratelům, pro něž zpracovával zakázky, popřípadě i smlouvy s těmito odběrateli, a dále také předávací protokoly – výkazy práce vystavené dodavatelkou žalobce, která poskytovala služby, na něž měly být uplatněné náklady vynaloženy. Obdobnou situaci jako v předchozích případech shledává soud u nákladu na faktuře [XX]. Také zde byl předmět činnosti dodavatelky specifikován zcela obecně a ani předložený výkaz práce jej dostatečným způsobem nespécifikoval. Dle tvrzení žalobce měla být činnost dodavatelky, na niž byl náklad vynaložen, vztažena k zakázce žalobce pro společnost [XX]. Faktura dodavatelky ani [XX] 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.
26. Jinak však soud hodnotí náklady dle faktur [XX], [XX], [XX], [XX] a [XX]. Činnost dodavatelky žalobce byla na těchto fakturách rovněž popsána zcela obecně. K nim žalobcem doložené výkazy práce ovšem předmět činnosti dodavatelky specifikovaly, obvykle i s uvedením klienta žalobce či názvem žalobcem zpracovávané zakázky, na níž se dodavatelka svou prací podílela. K tomu navíc žalobce doložil jím vystavené faktury odběratelům, pro něž na výkazech práce označené zakázky zpracovával, popřípadě i smlouvy s těmito odběrateli. Přestože ne všechny žalobcem předložené smlouvy korespondují doloženým výkazům práce, v případě nákladů na shora uvedených pěti fakturách se žalobci vždy alespoň smlouvou s odběratelem či fakturou vystavenou odběrateli podařilo prokázat, že pracoval na určité zakázce, a současně lze práci na konkrétní zakázce prostřednictvím předložených výkazů práce propojit s činností dodavatelky žalobce. S ohledem na to dospěl soud k závěru, že v případě nákladů dle faktur [XX], [XX], [XX], [XX] a [XX] žalobce unesl své prvotní důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu, když předloženými listinami dostatečně prokázal vynaložení těchto nákladů v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením svých příjmů.
27. V takovém případě pak bylo na správci daně, resp. žalovaném, aby v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodně zpochybnil věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobcem uplatněných důkazních prostředků a tyto své pochyby prokázal. To se však v daném případě nestalo, neboť správní orgány se v předmětném daňovém řízení omezily na tvrzení, resp. hodnocení, že žalobce vynaložení jím uplatňovaných nákladů v souladu s § 24 odst. 1 daňového řádu neprokázal. V tomto duchu byla učiněna výzva k prokázání skutečností ze dne 19. 10. 2017, nicméně ani po předložení shora zmiňovaných faktur, smluv a výkazů práce správce daně a žalovaný své stanovisko nezměnili. Dle názoru soudu však v případě nákladů na pěti uvedených fakturách měli žalobci sdělit a prokázat konkrétní skutečnosti důvodně zpochybňující uplatnění těchto nákladů v souladu se zákonem.
28. 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. Správní orgány svým postupem neurčují cenotvorbu v podnikatelském sektoru, měly by však za účelem přehlednosti a logiky věci důsledně rozlišovat, zda zpochybňují samotné uskutečnění

služby, či pouze výši nákladu na daňovém subjektu dodanou službu nebo vztah nákladu k příjmům daňového subjektu. Porucha softwaru není negativní skutečností, kterou by žalobce neměl možnost prokázat. Mohl tak učinit např. navržením výsledku IT technika. Dodávku služby lze skutečně sjednat jednorázově za pevně stanovenou cenu, přičemž soud žalobci nepřičítá k tíži, že na výkazech práce či fakturách není uvedena cena za hodinu práce či počet odpracovaných hodin.

VI. Závěr a náklady řízení

29. Vzhledem k tomu, že část žalobních námitek shledal soud důvodnou, zrušil postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného pro vady řízení a věc mu podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení, a to bez jednání v souladu s § 51 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.
30. V dalším řízení je žalovaný vysloveným právním názorem soudu vázán dle § 78 odst. 5 s. ř. s. Buď tedy bude vynaložení uvedených nákladů v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením příjmů žalobce považovat za prokázané a akceptuje je, nebo vynaložení těchto nákladů dle zmíněných pěti faktur důvodně zpochybní a své pochybnosti v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu podepře důkazními prostředky.
31. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V souzeném případě byl žalobce úspěšný, proto mu soud proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení.
32. Ty byly tvořeny zaplaceným soudním poplatkem za žalobu dle příslušné položky sazebníku soudních poplatků ve výši 3 000 Kč, odměnou právního zástupce za 2 úkony právní služby v celkové výši 6 200 Kč [2 úkony právní služby po 3 100 Kč dle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu], náhradou hotových výdajů ve výši 600 Kč (2 x 300 Kč za 2 úkony právní služby dle § 13 odst. 1, odst. 3 advokátního tarifu) a 21 % DPH z odměny a náhrady advokáta ve výši 1 428 Kč. Celkem tak náhrada nákladů řízení činí 11 228 Kč. Odměnu a náhradu za další poradu advokáta s klientem přesahující jednu hodinu soud žalobci nepřiznal, neboť její konání a délku soud nepovažoval za prokázanou, když byla doložena pouze záznamem v kalendáři samotného zástupce žalobce.

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 23. května 2019

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu