



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **M. G.**, zastoupeného Mgr. Zdeňkem Rumplíkem, advokátem se sídlem Osvobození 51, Slavičín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2015, č. j. 19668/15/5200-10421-706486,

t a k t o:

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územního pracoviště ve Valašských Kloboukách (dále jen „správce daně“), dodatečný platební výměr ze dne 4. 7. 2014, č. j. 1416154/14/3311-05700-703676. Tímto rozhodnutím

byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 a uložena zákonná povinnost uhradit penále v příslušné výši.

Dne 6. 12. 2012 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011 (viz protokol č. j. 45969/12/306930702443). Správce daně v rámci této kontroly zjistil, že žalobce jako agentura práce zahrnul do daňově účinných nákladů mj. částky dle dodavatelských faktur od společnosti UNIVERSUM 2000 spol. s r. o., se sídlem Revoluční 1056, Praha 1 (dále jen „společnost UNIVERSUM“) za práce (služby) v podobě tzv. personálního leasingu. Celkem se za zdaňovací období roku 2011 jednalo o částku ve výši 4 054 115,80 Kč. Správce daně zpochybnil daňovou uznatelnost těchto nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a na základě výsledků daňové kontroly přistoupil ke zvýšení základu daně z příjmů fyzických osob o částku 1 838 172,10 Kč a k vydání dodatečného platebního výměru (dne 4. 7. 2014 pod č. j. 1416154/14/3311-05700-703676), kterým žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob ve výši 258 300 Kč a uložil mu zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 51 660 Kč. Odvolání podané proti tomuto rozhodnutí žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 6. 2015, č. j. 19668/15/5200-10421-706486, jako nedůvodné zamítl a prvostupňový dodatečný platební výměr potvrdil.

II. Obsah žaloby

Žalobce v podané žalobě nejprve podrobně shrnul obsah napadeného rozhodnutí, které pokládal za vydané v rozporu se zákonem. Žalobce zpochybnil unesení důkazního břemene na straně žalovaného, kdy namítal, že žalovaný užívá v napadeném rozhodnutí dva termíny, a to „je povinen doložit“ a „je povinen prokázat“, přičemž ustanovení § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zná pouze termín „prokázat“ a jako důkazní prostředky je možné dle § 93 daňového řádu použít všechny podklady ověřující skutečný stav věci. Žalobce a společnost UNIVERSUM realizovali v roce 2010 (*pozn. soudu: správně v roce 2011*) obchodní případ na základě dokladů, a to smlouvy o dílo, faktur s přílohami - přehledy výkonů za jednotlivé měsíce a jmenovitými přehledy. Jiné doklady pro realizaci obchodů neměli k dispozici a právní předpisy žádné jiné doklady ani nevyžadovaly. Dle názoru žalobce proto žalovaný nemohl v roce 2012 vyžadovat další doklady, které by rozptýlily důvodné pochybnosti správce daně. Pokud měl správce daně pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti podkladů, nesl důkazní břemeno dle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Tvrzení žalovaného o neunesení důkazního břemena ze strany žalobce nebylo oprávněné, neboť realizace konkrétní činnosti byla vedle předložení dokladů potvrzena i svědecky. Bylo tedy věci žalovaného, aby věrohodně, v souladu se základními zásadami podnikání, zdůvodnil, proč výdaje spojené s vedením „databáze“ osob průběžně školených a připravených k vyslání k uživatelům, nebylo možné zcela nebo alespoň z části považovat za uznatelné výdaje.

Žalobce taktéž poukázal na rozpory v napadeném rozhodnutí. Žalovaný na jednu stranu tvrdil, že náklady musí mít přímou a bezprostřední vazbu na podnikatelskou činnost žalobce a žalobci se nepodařilo „rozptýlit“ důvodné pochybnosti. Na druhou stranu se pak zabýval ekonomickou stránkou případu a v závěru pro jistotu uvedl, že žalobce neprokázal, že k proškolení vůbec došlo. Potom však dle názoru žalobce není zřejmé, proč žalovaný

pouze nekonstatoval, že k proškolení nedošlo, a naopak složitě zdůvodňoval, proč dle jeho názoru žalobce neunesl důkazní břemeno. Podle žalovaného bylo společností UNIVERSUM vybráno a proškoleny 84 osob, z nichž 59 k žalobci nenastoupilo. Žalobce upozornil, že všech 84 osob ovšem bylo proškoleny stejným způsobem; proškolení 25 osob, které k žalobci nastoupily, bylo dle žalovaného v pořádku, resp. k tomuto proškolení žalovaný neměl žádné výhrady. K proškolení 59 osob, které k žalobci nenastoupily, však žalovaný výhrady měl, resp. tvrdil, že tyto osoby nebyly proškoleny vůbec. Dle názoru žalobce tak žalovaný mohl argumentovat, že celá částka 4 054 115,80 Kč byla do nákladů uplatněna neoprávněně, neboť k žádnému proškolení nedošlo. Nemohl však tvrdit, že osoby, které pro žalobce pracovaly, proškoleny byly a osoby, které pro žalobce nepracovaly, proškoleny nebyly. Žalovaný mohl mít pochybnosti o tom, zda žalobce musel mít připraveny osoby pro případné objednávky uživatelů. Jelikož však není odborníkem na podnikání agentur práce, nemohl pouze na základě svých pochybností tvrdit, že žalobce „databázi“ těchto osob mít nemusel.

Za neudržitelný a při běžném podnikání nerealizovatelný žalobce dále pokládal názor žalovaného, že do nákladů může daňový subjekt uplatnit pouze takový náklad, který má přímou a bezprostřední vazbu na jeho podnikatelskou činnost. Dle názoru žalobce by agentura práce měla reagovat na objednávky uživatelů, kteří potřebují konkrétní profese pro zajištění své podnikatelské činnosti. Jelikož uživatelé požadují přidělení pracovníků ihned, agentury práce udržují průběžně „databáze“ osob, které proškolují, aby tyto mohly ihned nastoupit k uživateli. Při tomto způsobu podnikání proto může dojít k situaci, že některé profese nakonec nebudou požadovány, a tyto osoby proto byly proškoleny, aniž by je agentura práce využila.

Žalobce rovněž namítal, že žalovaný neuvedl, proč u žalobce ekonomickou stránku případu buď zohlednil, nebo nezohlednil, ale pouze konstatoval, že žalobce by musel jednoznačně prokázat, s jakým záměrem byly náklady vynaloženy. Žalobce však v předcházejícím řízení žalovanému vysvětlil, že vedl databázi osob připravených na přidělení k uživatelům. Proto konstatování žalovaného, že žalobce vynaložil náklady na proškolení 59 osob bez toho, aby si je např. zavázal k úhradě souvisejících nákladů nebo k budoucí povinnosti pro něj pracovat, dle žalobce potvrzuje skutečnost, že žalovaný nepochopil fungování agentury práce. Vzhledem k tomu, že žalovaný není podnikatelem a nemá potřebné odborné znalosti, měl si dle názoru žalobce podle ustanovení § 96 odst. 1 písm. a) daňového řádu ustanovit znalce, neboť rozhodnutí ve věci záviselo na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá. Při svém rozhodování měl dále žalovaný vzít v úvahu, že v roce 2011 činily výnosy žalobce 8 890 863 Kč a náklady 8 817 723 Kč. Částka 1 622 370 Kč, kterou žalovaný neuznal jako oprávněný náklad, činila 18 % celkových nákladů. Dle žalobce tak podnikání s 18 % rizikem nebylo možné považovat za neracionální a neekonomické, jak tvrdil žalovaný. Ze všech výše uvedených důvodů proto žalobce navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný setrval na svých závěrech vyslovených v napadeném rozhodnutí, na které v plném rozsahu odkázal. Současně ve svém vyjádření k podané žalobě k jednotlivým žalobním námitkám uvedl následující. K namítané neudržitelnosti názoru, že lze uplatnit jen

náklad, který má přímou a bezprostřední vazbu na podnikatelskou činnost, žalovaný odkázal na znění ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a dále citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 82. Dle názoru žalovaného z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, stejně jako z odborné literatury (Pelc, V.: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 642), vyplývá, že „mezi vynaloženými výdaji a podnikatelskou činností daňového subjektu musí existovat jasná vazba, přičemž neuznatelné jsou takové výdaje, které zřetelně neodpovídají ekonomicky racionálnímu (přiměřenému) chování, tj. nedávají z ekonomického hlediska smysl. Tato zcela konkrétní souvislost uplatňovaných výdajů s dosaženými příjmy musí být v daňovém řízení bezpečně prokázána daňovým subjektem (...). Daňovou uznatelnost stěžovatelem deklarovaných nákladů je třeba posuzovat vzhledem k obsahu jeho podnikatelské činnosti“.

Pokud se jedná o rozsah a rozložení důkazního břemene při správě daní, dle žalovaného je daňové řízení založeno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost jednak daň přiznat (břemeno tvrzení) a rovněž povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Břemeno důkazní nastává na straně daňového subjektu tehdy, vyjádří-li správce daně pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, který je pak povinen skutečnosti prokázat. Žalovaný v této souvislosti také odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37. V nyní projednávané věci přitom správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že žalobce v průběhu daňového řízení nepředložil takové důkazní prostředky, které by prokazovaly, že k poskytnutí služeb u osob, které nenastoupily k žalobci do pracovního poměru, skutečně došlo a že byly uskutečněny na fakturách uvedeným dodavatelem, v uvedeném množství a termínu.

K námitce žalobce, že žalovaný neuvedl, proč zohlednil či nezohlednil ekonomickou stránku žalobcova případu, žalovaný připomněl, že se ekonomickou stránkou případu zabýval, a to na str. 8 napadeného rozhodnutí. Povinnost přihlížet k ekonomické podstatě případu vyplývá dle žalovaného také z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011 - 69. Bylo však na žalobci, aby osvětlil svůj podnikatelský záměr, zejména přesvědčivě prokázal, jaký konkrétní přínos měl přinést výběr a proškolení 59 osob, které nakonec u žalobce nenastoupily do pracovního poměru. Žalovaný se vyjádřil také k požadavku žalobce na ustanovení znalce a uvedl, že znalci přísluší hodnotit toliko otázky skutkové, nikoli právní. Závěrem proto žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že žalovaný výslovně souhlasil s rozhodnutím o věci samé bez jednání, a žalobce ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení výzvy nevyjádřil nesouhlas s takovým projednáním věci, ačkoli byl poučen o tom, že nevyjádří-li svůj nesouhlas, bude se mít za to, že souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.

Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

V posuzované věci je mezi účastníky řízení předmětem sporu skutečnost, že žalobce do daňově uznatelných nákladů zahrnul mj. i částky z přijatých faktur od dodavatele, společnosti UNIVERSUM, za tzv. personální leasing. Žalobce v této souvislosti v podané žalobě namítal především neudržitelnost právního názoru žalovaného, že do nákladů může být daňovým subjektem uplatněn pouze takový náklad, který má přímou a bezprostřední vazbu na jeho podnikatelskou činnost s tím, že dle žalobce není takový názor v běžném podnikání realizovatelný. Žalobce taktéž polemizoval s rozsahem důkazního břemene na straně žalobce a žalovaného a dále žalovanému vytýkal, že neuvedl, proč zohlednil či nezohlednil ekonomickou stránku případu žalobce. Žalobce připomněl, že žalovaný není podnikatelským subjektem, a tedy nedokáže objektivně posoudit, zda se v případě žalobce jednalo o racionální podnikatelskou taktiku. Proto měl dle názoru žalobce ustanovit znalce dle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

Krajský soud na úvod podotýká, že pokud se jedná o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, je dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (srovnej např. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, či rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, oba dostupné na www.nssoud.cz). Avšak existence (byť i formálně bezvadných) účetních dokladů, tj. např. pokladničních dokladů či faktur, sama o sobě ještě zpravidla neproazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, a obdobně taktéž již rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99, oba dostupné na www.nssoud.cz). Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů, v tomto ohledu jej však tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem skutečně probíhaly, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neplné, neprůkazné či nesprávné*“ (srovnej již výše uvedené rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, oba dostupné na www.nssoud.cz). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá tvrzení korigoval.

Daňový subjekt pak bude sporné skutečnosti zpravidla prokazovat jinými důkazními prostředky než účetními doklady (opět srovnej již výše uvedené rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86; shodně však též např. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupné na www.nssoud.cz). Jak v této souvislosti Nejvyšší správní soud vyslovil ve svém rozhodnutí ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 39/2011 - 109: *„Vynaložení výdajů lze osvědčit i jiným způsobem než účetním dokladem. Pokud tedy daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jedná se však o krajní situaci, kdy daňový subjekt nedodržel obvyklý způsob uplatnění výdaje, předpokládaný zákonem. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí jednoznačně a transparentně prokázat vynaložení výdaje, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. [...] V případě zjištěných nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu důkazní břemeno leží na jeho straně. Správce daně je pouze povinen nestranně vyhodnotit důkazní prostředky předložené daňovým subjektem a tvrzení ohledně shledaného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují rozpory, nemohou zhojit předchozí nedostatky. Správce daně má totiž právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností“* (pozn.: zvýraznění podtržením doplněno krajským soudem).

Dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro účely stanovení základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Daňový subjekt přitom nese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že předmětný výdaj v daném zdaňovacím období skutečně vynaložil a že tento výdaj souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, dostupný na www.nssoud.cz).

Daňový subjekt jistě může činit nesporným, že určité služby byly uskutečněny. Tato skutečnost ovšem sama o sobě ještě nevede k uznatelnosti jím uplatněného nákladu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v již výše citovaném rozhodnutí ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 39/2011 - 115, daňový subjekt *„musí totiž prokázat, že vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením nesprávnosti účetních dokladů. I v situaci, kdy je samotné porřízení zboží nebo služeb daňovým subjektem nepochybné, pak správce daně v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nemusí výdaj uznat“* (pozn.: zvýraznění podtržením doplněno krajským soudem).

V posuzovaném případě správce daně při daňové kontrole zjistil, že žalobce zahrnul do daňově účinných nákladů mj. i částky z přijatých faktur od společnosti UNIVERSUM za provedené práce v jednotlivých měsících, a to za tzv. personální leasing. V roce 2011 se jednalo celkem o částku 4 054 115,80 Kč. Vzhledem k tomu, že v odpovědi na dožádání místně příslušný správce daně společnosti UNIVERSUM sdělil, že uvedená společnost nesídlí

na adrese uvedené v obchodním rejstříku, se správcem daně nespolupracuje a na vydané výzvy nereaguje, nepodařilo se z těchto důvodů zaúčtování faktur vystavených pro žalobce ověřit. Správce daně proto výzvou ze dne 30. 4. 2013, č. j. 679777/13/3311-05400-705344, vyzval žalobce k prokázání a doložení, kterých konkrétních osob se položky dle jednotlivých přehledů přiložených k fakturám od společnosti UNIVERSUM týkaly, a že náklady v uvedené výši byly vynaloženy v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V reakci na tuto výzvu žalobce uvedl (viz protokol ze dne 1. 7. 2013, č. j. 683983/13/3311-05400-702443), že spolupráce se společností UNIVERSUM probíhala v letech 2010 a 2011 podle „Zmluvy o dielo“ ze dne 11. 10. 2009 (dále jen „smlouva o dílo“), v jejímž čl. II. (Předmět plnění) odst. 2 byla uvedena následující specifikace služby – vyhledávání a poskytování pracovníků, zabezpečení přezkoušení zájemců o práci před jejich nástupem, obstarání certifikátů a potřebných zkoušek, zařízení vstupních školení, školení BOZP, poskytování poradenské a informační služby. Žalobce zároveň uvedl, že v těchto otázkách jednal s jednatelem společnosti UNIVERSUM, PhDr. Z. R., Ph.D.

Žalobce předložil také jmenné seznamy osob (tzv. „Menovité přehledy výkonů“), které měly projít nábořem společnosti UNIVERSUM, navazující na „Přehledy výkonů za jednotlivé měsíce“, na kterých byly vyčísleny fakturované částky. Evidenci o proškolených osobách (datum, jméno pracovníka, platnost školení a průkazu) žalobce nedisponoval. Následnou výzvou ze dne 18. 9. 2013, č. j. 1539668/13/3311-05400-702443, správce daně žalobce vyzval, aby vlastními doklady (např. osobními kartami nebo jinými obdobnými evidencemi) prokázal, kteří pracovníci měli na jeho náklady projít výběrem a školením prostřednictvím společnosti UNIVERSUM; a aby prokázal a doložil, že předmětné práce byly vynaloženy v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že byly skutečně provedeny, že byly provedeny společností UNIVERSUM a jakým způsobem probíhalo právní poradenství (prokázání faktického uskutečnění).

V odpovědi na výzvu ze dne 3. 10. 2013 žalobce uvedl, že vzhledem k tomu, že od 1. 5. 2013 nemá žádné zaměstnance, nemůže předložit žádné dokumenty (průkazy apod.), neboť tyto byly při ukončení pracovního poměru vráceny příslušným zaměstnancům. Žalobce byl přesvědčen, že veškeré své povinnosti splnil předložením dokumentů již na základě předchozích výzev správce daně a že veškeré výdaje byly vynaloženy v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením jeho zdanitelných příjmů. K tomu žalobce navrhl vyslechnout jako svědka bývalého jednatele společnosti UNIVERSUM, PhDr. Z. R., Ph.D. Svědecká výpověď PhDr. Z. R., Ph.D. se uskutečnila v rámci mezinárodní spolupráce na Daňovém úřadě Trenčín dne 21. 1. 2014. Svědek svou výpověď (za účasti zástupce žalobce) potvrdil vystavení faktur a uskutečnění fakturovaných plnění. Vzhledem k tomu, že jmenovaný již nebyl jednatelem společnosti UNIVERSUM a doklady odevzdal novému jednatele, nemohl svá tvrzení doložit důkazními prostředky.

Kontrolou přehledů výkonů a jmenovitých přehledů výkonů za jednotlivé měsíce (případně z evidence docházky jednotlivých pracovníků v jednotlivých podnicích) správce daně získal ucelený přehled o tom, kdy měla být která konkrétní osoba vybrána a proškolená společností UNIVERSUM a v jakém podniku a od kdy do kdy pracovala, popř. že s ní žalobce pracovní právní vztah neuzavřel a u žádné společnosti nepracovala. Jména jednotlivých osob správce daně získal také na základě výzev k poskytnutí informací dle

ustanovení § 93 odst. 4 a § 58 daňového řádu od jednotlivých společností – odběratelů žalobce, konkrétně společností Moravské potravinářské strojírný, a. s., Šmeral Brno a.s., ZETOR KOVÁRNA, s.r.o., KLIMA a.s. Práce jiných osob, ani práce pro jiné odběratele nebyly v roce 2011 dle předloženého účetnictví žalobce fakturovány.

Správce daně pak svá zjištění, která jsou předmětem sporu v nyní posuzované věci, rozdělil do dvou bodů. Jednak (ad 1) namátkovou kontrolou zjistil rozpory týkající se dodavatelské faktury od společnosti UNIVERSUM ze dne 4. 4. 2011 č. 201106, dle které žalobce zahrnul do daňové účinných nákladů částku 1 790 Kč za prodloužení jeřábnického průkazu zaměstnance Z. K. Z. v březnu 2011 [bod 6a) zprávy o daňové kontrole – str. 18]. Z. K. pracoval pro žalobce od 2. 9. 2010 do 24. 9. 2010. V roce 2011 již pro žalobce nepracoval, nenastoupil ani po absolvování kurzu.

V tomto bodě krajský soud nepřisvědčil námitkám žalobce, ale naopak se ztotožnil se závěry finančních orgánů obou stupňů, že žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, že by k poskytnutí služby v případě uvedeného pracovníka skutečně došlo způsobem uvedeným na předmětné faktuře, v deklarovaném rozsahu a termínu. Žalobce v předcházejícím řízení ani v podané žalobě nezpochybnil zjištění správce daně, že Z. K. pro žalobce (a uživatele Klima a.s.) pracoval pouze v měsíci září 2010 a v roce 2011 (v době, kdy mělo proběhnout školení) již pro něj nepracoval. Tato skutečnost nepochybně zakládala důvodné pochybnosti a správce daně jejich vyjádřením unesl důkazní břemeno, které přešlo zpět na žalobce. Bylo tedy na žalobci, aby správci daně, resp. žalovanému, transparentním způsobem prokázal vynaložení tohoto nákladu způsobem deklarovaným na faktuře. Žalobce však kromě formálních listin v podobě smlouvy o dílo a faktur s přílohami - přehledy výkonů za jednotlivé měsíce a jmenovitými přehledy výkonů v průběhu řízení nedoložil k osobě Z. K. žádné důkazní prostředky prokazující tvrzení žalobce, že ke školení skutečně došlo právě v uvedeném termínu, a zda a proč se tak stalo v březnu roku 2011, kdy jmenovaný pro žalobce po dobu více než 5 měsíců nepracoval. Žalobce tak kromě výše uvedených dokladů nenabídl finančním orgánům žádné tvrzení ani důkazní prostředky (např. záznam o uskutečnění školení, kopii průkazu apod.), které by osvědčovaly přijetí dané služby, a tedy neprokázal oprávněnost zahrnutí tohoto nákladu do daňově uznatelných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V souladu se shora citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz např. rozhodnutí ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 39/2011 - 115, dostupné na www.nssoud.cz) žalobce neprokázal, že uvedený náklad vynaložil právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předloženého účetního dokladu, a přes zjištěné a shora popsání rozpory následně správci daně nenabídl žádné relevantní tvrzení, doložené konkrétními důkazy, kterým by uvedený rozpor odstranil.

Správce daně dále v rámci daňové kontroly (ad 2) zjistil, že žalobce do daňově uznatelných nákladů zahrnul také náklady na školení a přípravu pracovníků, kteří však v roce 2011 nebyli nikterak spojeni s činností žalobce [viz bod 6b) zprávy o daňové kontrole – str. 18 až 21]. Celkem mělo být v roce 2011 „vybráno a proškoleno“ 84 osob, z toho 59 osob k žalobci do pracovního poměru vůbec nenastoupilo (viz jmenný seznam těchto osob na str. 19 a 20 zprávy o daňové kontrole). Na jednu osobu, která se žalobcem pracovní poměr uzavřela, tak připadaly minimálně dvě osoby, které (jak žalobce tvrdil) s ním „z různých

důvodů pracovní smlouvu neuzavřely“. Takto vynaložené náklady neměly dle správce daně racionálně-ekonomické zdůvodnění a jejich vynaložení nemohlo obstát z pohledu zdravého podnikání a účinně dosahovaného zisku z takovéto ekonomické činnosti. Správce daně dále ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že pokud „výběr a proškolení“ těchto osob proběhlo tak, jak bylo deklarováno, mohly se tyto „kvalifikované“ osoby (s platnými osvědčeními apod.) podílet na dosahování zdanitelných příjmů jiných daňových subjektů, příp. mohly vykonávat činnost jako OSVČ. Z účetnictví žalobce však nevyplývalo, že by předmětné náklady byly komukoliv přefakturovány. Dle správce daně svědčilo proti argumentaci žalobce také to, že některé osoby v roce 2011 takto neuzavřely pracovní smlouvu opakovaně, např. J. B. a A. P., kteří měli být v dubnu 2011 proškoleni a v květnu 2011 teprve získání a proškolení, přičemž pracovní smlouvu neuzavřeli ani v dubnu ani v květnu. Stejně tak R. K. a M. K. měli být získání a školení v únoru 2011 a dále školení v březnu 2011, přesto u žalobce nenastoupili.

Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí k tomuto bodu uvedl, že žalobce v průběhu řízení předložil pouze takové důkazní prostředky, kterými neprokázal, že by k poskytnutí služeb u těchto osob skutečně došlo a že byly uskutečněny na fakturách uvedeným dodavatelem, v uvedeném množství a termínu. Žalobce kromě faktur, smlouvy o dílo a přehledů nepředložil žádné důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, např. prvotní doklady jako záznamy o uskutečněných školeních, kurzech, kopie průkazů či evidence objednávek na konkrétní odborné požadavky, na jejichž základě měla probíhat konkrétní školení. Žalobcem navržený svědek (bývalý jednatel společnosti UNIVERSUM – PhDr. Z. R., Ph.D.) sice v rámci své svědecké výpovědi provedení služeb a spolupráci se žalobcem potvrdil, ale toliko formálně, bez doložení potřebných důkazních prostředků a bez znalosti, o jaké konkrétní pracovníky a jaká školení se jednalo. Žalovaný se pak kromě výše uvedených skutečností zabýval také ekonomickou stránkou případu, kdy podotkl, že v praxi je možné, že ne každý podnikatelský záměr přinese očekávané výsledky a že podnikatel bude muset (z nejrůznějších důvodů, často na jeho vůli nezávislých) odstoupit od uskutečňování svých podnikatelských záměrů. V takových případech pak nelze daňové subjekty za neuskutečnění jejich podnikatelských záměrů sankcionovat tím, že vynaložené náklady nebudou pokládány za náklady daňové. Daňový subjekt však musí jednoznačně prokázat, s jakým záměrem byly tyto náklady vynaloženy. V daném případě tedy bylo na žalobci, aby osvětlil svůj podnikatelský záměr, zejména přesvědčivě prokázal, jaký konkrétní přínos pro něj představoval výběr a proškolení 59 osob, které u něj nakonec do pracovního poměru vůbec nenastoupily. Žalovaný doplnil, že pro uplatnění nákladů jako nákladů daňových sice není *a priori* důležitá úspěšnost či neúspěšnost v konečném důsledku, ale rozhodující je to, zda vynaložení finančních prostředků bylo uskutečněno s reálným cílem dosáhnout zisku. Žalobce tak měl prokázat, k jakým účelům byly dané osoby vybrány a proškoleny, když s ním neuzavřely pracovněprávní vztah a pro žádného odběratele nepracovaly. Žalobce však tyto skutečnosti nijak neprokázal. Těžko tedy je možno konstatovat, že se na straně žalobce jednalo o racionální podnikatelskou taktiku, když vynaložení nákladů na výběr a proškolení určitých osob nebylo vázáno na uzavření pracovněprávního vztahu se žalobcem, potažmo na požadavky odběratelů žalobce. Žalovaný uzavřel, že žalobce tak neprokázal, že k výběru daných osob a jejich proškolení vůbec došlo, neboť nebyly doloženy žádné důkazní prostředky týkající se jednotlivých školení; a nebyl prokázán ani záměr žalobce, že dané osoby mohly být získány a proškoleny pro budoucí

použití u odběratelů. Žalobce tak neunesl důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost zahrnutí takto vynaložených nákladů do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Žalobce pak v návaznosti na shora uvedený obsah napadeného rozhodnutí v podané žalobě namítal rozpornost závěrů žalovaného, který na jednu stranu tvrdí, že vynaložené náklady musí mít přímou a bezprostřední vazbu na podnikatelskou činnost žalobce s argumentací, že v daném případě náklady vynaložené na školení 59 osob, které k žalobci nenastoupily do pracovního poměru, neměly racionálně-ekonomické zdůvodnění a jejich vynaložení neobstojí z hlediska jejich schopnosti sloužit k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (výnosů) žalobce, neboť nebylo uskutečněno s reálným cílem dosáhnout zisku; na druhou stranu však žalovaný „pro jistotu“ dovodil, že žalobce neprokázal, že by k výběru daných osob a jejich proškolení vůbec došlo, neboť v průběhu daňové kontroly nebyly doloženy žádné důkazní prostředky, které by uskutečnění školení těchto osob prokazovaly. Ač tedy všech 84 osob bylo proškoleny stejně, proškolení 25 osob, které k žalobci nastoupilo, žalovaný nezpochybnil, avšak v případě proškolení 59 osob, které k žalobci nenastoupily, dospěl k závěru, že tyto vůbec proškoleny nebyly.

K žalobcem namítané rozpornosti závěrů žalovaného obsažených v odůvodnění napadeného rozhodnutí krajský soud uvádí, že žalovaný oproti prvostupňovému správci daně v odůvodnění napadeného rozhodnutí zpochybnil, zda skutečně došlo k poskytnutí služeb, a to ze strany společnosti UNIVERSUM, v deklarovaném rozsahu (množství) a čase u 59 osob, které v roce 2011 nebylo možné spojit s činností žalobce, neboť k němu nenastoupily do pracovního poměru. Tyto závěry žalovaný opíral o skutečnost, že žalobce v průběhu daňového řízení mimo formální doklady - faktury, smlouvu o dílo a přehledy nepředložil správci daně žádné důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, např. záznamy o konkrétních uskutečněných školeních, kurzech, kopie průkazů či evidence objednávek na konkrétní odborné požadavky, na jejichž základě měla probíhat konkrétní školení. Rovněž výpověď svědka, bývalého jednatele společnosti UNIVERSUM, PhDr. Z. R., Ph.D., sice potvrdila provedení služeb, avšak toliko formálně, bez doložení konkrétních důkazních prostředků a bez znalosti konkrétních okolností poskytování předmětných služeb. Nutno podotknout, že takto vyslovené závěry žalovaného zcela odpovídají shora citované judikatuře Nejvyššího správního soudu, která (v souladu s rozložením důkazního břemene v daňovém řízení – viz odůvodnění tohoto rozsudku výše) ukládá žalobci povinnost, aby správci daně jednoznačně a transparentně prokázal vynaložení daňových výdajů (nákladů), a tedy uvedl a prokázal veškeré okolnosti týkající se těchto výdajů (nákladů), které by zároveň vytvářely souladný, přehledný a důvěryhodný obraz o sporných transakcích. Tomuto požadavku však žalobce (a již to bylo uvedeno výše) dostál pouze formálním způsobem.

Přes shora uvedené skutečnosti však žalovaný v odvolacím řízení nepřistoupil ke změně výroku odvoláním napadeného dodatečného platebního výměru a k vyloučení daňově uznatelných nákladů z důvodu neprokázání poskytnutí služeb společností UNIVERSUM u všech 84 osob, tedy i těch, které k žalobci do pracovního poměru nastoupily (v důsledku čehož by došlo ke zvýšení základu daně o celou částku fakturovanou společností UNIVERSUM v roce 2011 za služby tzv. personálního leasingu dle smlouvy o dílo). Žalovaný tak nepochybně zvolil přístup ve prospěch žalobce, pokud i bez doložení

konkrétních důkazních prostředků pokládal tyto náklady ve shodě se správcem daně za náklady vynaložené, a dále věcně hodnotil a posuzoval, zda byly ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. Žalovaný tak hodnotil ekonomickou stránku daného případu, přičemž konstatoval, že se v případě nákladů vynaložených na školení 59 osob, které k žalobci nenastoupily do pracovního poměru, nemohlo jednat o racionální podnikatelskou taktiku, neboť vynaložení nákladů na výběr a proškolení těchto osob nebylo vázáno na uzavření pracovněprávního vztahu se žalobcem, potažmo na požadavky jeho odběratelů. Žalovaný se neztotožnil s tvrzením žalobce, že se jednalo o neuskutečnění jeho podnikatelského záměru, a v této souvislosti uvedl, že ačkoli pro uplatnění nákladů jakožto nákladů daňových není *a priori* důležitá úspěšnost či neúspěšnost daného záměru, v tomto případě bylo rozhodující, že se žalobci nepodařilo prokázat, že by vynaložení předmětných finančních prostředků bylo uskutečněno s reálným cílem dosáhnout zisku.

Žalobce však s těmito závěry nesouhlasil. V podané žalobě namítal, že názor žalovaného odvolacího orgánu, že do nákladů může daňový subjekt uplatnit pouze takový náklad, který má přímou a bezprostřední vazbu na jeho podnikatelskou činnost, není udržitelný a při běžném podnikání není ani realizovatelný. Žalobce poukázal na skutečnost, že žalovaný má jiný názor na fungování a provozování agentury práce, která reaguje na objednávky uživatelů, kteří potřebují určité konkrétní profese k zajištění své podnikatelské činnosti. Uživatelé přitom ve většině případů požadují přidělení pracovníků hned, a proto agentury práce udržují průběžné „databáze“ osob, které průběžně proškolují, aby tyto mohly v případě potřeby nastoupit k uživateli. Běžně se tedy stane, že některé profese nebudou požadovány, a i když dojde k proškolení osob, agentura práce je nevyužije. Dle žalobce se jedná o běžné riziko tohoto podnikání a neuskutečnění jeho podnikatelského záměru, k čemuž však žalovaný ve své rozhodovací činnosti nepřihlédl.

Ani takto uplatněné žalobní námitky krajský soud neshledal důvodnými. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zohlednil ekonomickou stránku daného případu a vyložil, z jakých důvodů dospěl k závěru, že v posuzované věci neměly vynaložené náklady na školení 59 osob racionální ekonomické zdůvodnění a jejich vynakládání neobstojí z hlediska účinně dosahovaného zisku z podnikatelské činnosti žalobce. Krajský soud se ztotožňuje s hodnocením finančních orgánů obou stupňů, že pro uplatnění nákladů jakožto nákladů daňových není v konečném důsledku důležitá úspěšnost či neúspěšnost konkrétního záměru, ale rozhodující je skutečnost, zda vynaložené náklady byly uskutečněny s reálným cílem dosáhnout zisku (slovy zákona: za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů). V daném případě tedy měl žalobce uvedenou vazbu prokázat, k jakým účelům byly dané osoby vybrány a školeny, když se žalobcem vůbec neuzavřely pracovněprávní vztahy a pro žádného odběratele (uživatele) nepracovaly (nadto v rozsahu, kdy na jednu osobu, která pro žalobce v roce 2011 skutečně činnost vykonávala, připadaly minimálně dvě další osoby, které se žalobcem „z různých důvodů“ smlouvu neuzavřely). Žalobce však v tomto ohledu žádná tvrzení ani důkazy nepředložil, ani netvrdil, v čem konkrétně měl spočívat jeho podnikatelský záměr. Tvrzení žalobce o nutnosti udržovat určitou „databázi“ osob připravených k přidělení odběratelům (uživatelům) neodpovídá předmětu činnosti žalobce, vykonávané na základě povolení Ministerstva práce a sociálních věcí dle ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů,

k tzv. přímému zaměstnávání, při kterém agentura práce dočasně přiděluje své vlastní zaměstnance k výkonu práce u konkrétních odběratelů (uživatelů). Opakované vynakládání nákladů na proškolení osob, které ani nebyly vlastními zaměstnanci žalobce a nelze je v roce 2011 jakkoli s činností žalobce spojit, tedy nebylo dle krajského soudu možné pokládat za racionální chování a přístup odpovídající ekonomické realitě. V tomto ohledu pak není podstatný ani vzájemný poměr mezi celkovou výší nákladů a výnosů, jichž měl žalobce v příslušném zdaňovacím období dosáhnout.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, že žalovaný, jelikož není podnikatelem, nedokázal objektivně posoudit, zda vynaložení nákladů na proškolení určitých osob bez vazby na uzavření pracovně právního poměru mohlo být racionální podnikatelskou taktikou, a proto měl podle § 95 odst. 1 daňového řádu (*pozn.: v žalobě bylo chybně uvedeno, že se jedná o ustanovení § 96 odst. 1 daňového řádu*) pro posouzení této otázky ustanovit znalce. Krajský soud k této námitce konstatuje, že v nyní projednávané věci bylo klíčové, zda žalobce do daňové účinných nákladů dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů po právu zahrnul částky za provedené služby, a tedy se jednalo o hodnocení naplnění zákonných podmínek ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Posouzení takové otázky bylo zcela v kompetenci správce daně, resp. žalovaného, a tedy ustanovení znalce v tomto ohledu nebylo třeba. Znalci nadto přísluší hodnotit toliko otázky skutkové, nikoli otázky právní.

V. Závěr a náklady řízení

Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 21. prosince 2016

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu