



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Tomáše Langáška a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **WAWEX, společnost s ručením omezeným**, se sídlem Přemyslovská 143, Staré Splavy, zastoupen Mgr. Kateřinou Sigmundovou, advokátkou, se sídlem Jiráskova 614/11, Česká Lípa, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 8. 2017, č. j. 37851/17/5200-11431-711429, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 21. 5. 2019, č. j. 59 Af 48/2017 - 44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 21. 5. 2019, č. j. 59 Af 48/2017 - 44 (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 8. 2017, č. j. 37851/17/5200-11431-711429 (dále „napadené rozhodnutí“).

[2] **Napadeným rozhodnutím** bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Liberecký kraj ze dne 22. 8. 2014, č. j.

1110932/14/2602-24802-505185, kterým byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), z moci úřední žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 6. 2008 do 31. 5. 2009 vyšší o 120 750 Kč, přičemž současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky dodatečně doměřené daně, tj. 24 150 Kč. Žalovaný popsal průběh daňového řízení a vysvětlil, že k doměření daně došlo na základě daňové kontroly u žalobce, v jejímž důsledku nebyly žalobci uznány některé jmenovité nákladové položky (zejm. jmenovité náklady na nákup dlažby a na reklamu a propagaci). Neuznání příslušných nákladových položek žalovaný blíže odůvodnil.

[3] Žalovaný přitom souhlasil se žalobcem, že ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 27. 7. 2012 chybí vyjádření pochybností ohledně daňové účinnosti předmětných dokladů, avšak práva žalobce nebyla krácena, neboť bylo nutné přihlédnout k tomu, že předmětné faktury byly kontrolovány i v rámci daňové kontroly k dani z přidané hodnoty, během níž byly příslušné pochybnosti správcem daně sděleny. Žalobce se nadto k předmětným fakturám následně vyjádřil, přičemž i správce daně se s jednotlivými dalšími důkazními prostředky vypořádal. Pokud žalobce navrhoval provedení výslechu svědka, poukázal žalovaný na to, že žalobce identitu konkrétního svědka neuvedl, ač tak učinit mohl. Žalovaný rovněž měl za to, že zpráva o daňové kontrole měla všechny zákonné náležitosti, zvláště když žalobce nekonkretizoval, které skutečnosti považuje za odporující skutkovému a právnímu stavu; konstatoval tudíž, že zpráva k datu ústního jednání byla plně projednatelná, jelikož žalobce měl možnost vyjádřit se k zhodnocení dokazování a ke skutkovým závěrům správce daně. Vlastního projednání zprávy o daňové kontrole se rovněž zástupce žalobce účastnil. Žalovaný v neposlední řadě neměl za to, že by příslušná úřednice správce daně byla podjatá.

[4] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí **žalobu** ze dne 8. 11. 2017 ke krajskému soudu. Namítal, že řízení bylo zatíženo procesní vadou, čímž došlo k porušení práva na spravedlivý proces. Měl rovněž za to, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena, protože zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána. Poukázal také na to, že předchozí rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci. Žalobce s bližší argumentací nesouhlasil s neuznáním nákladů na nákup dotčené dlažby, a uvedl, že nechápe, proč správce daně neuznal náklady na její pořízení, když obdobné doklady vztahující se k nákupu jiného spotřebního materiálu bez problémů uznal. Měl za to, že za dané situace měl správce daně provést sám z vlastní iniciativy další důkazní prostředky. Žalobce dále nesouhlasil s tím, jak správce daně vyhodnotil náklad na reklamu a propagaci (na závodním a doprovodném vozidle); za stěžejní totiž považoval výpověď svědka J. S., který potvrdil, že reklamní služby byly žalobci poskytnuty. Ostatně na jeho webovém portálu bylo ještě v průběhu daňové kontroly logo žalobce uvedeno. Nesouhlasil rovněž s tím, že ve zprávě o daňové kontrole jsou uvedeny doklady, na základě nichž byly vyloučeny náklady ze základu daně, avšak tyto náklady nebyly obsažené v předchozí výzvě z července 2012, tudíž na ně nemohl žalobce reagovat; příslušnou argumentaci tak žalobce uvedl až v žalobě. Celé řízení tak bylo dle žalobce zasaženo tím, že byl nadměrně zatížen různými požadavky správce daně týkající se nákladů často nepatrné hodnoty. Trval přitom na tom, že si své procesní povinnosti splnil a že učinil příslušné návrhy na dokazování, které však správce daně přehlédln, resp. měl žalobce vyzvat k doplnění návrhů ve vztahu k jeho konkrétním pochybnostem. Měl proto

pokračování

za to, že správce daně selektoval důkazní prostředky v jeho neprospěch. Žalobce trval na tom, že daňová kontrola s ním nebyla ukončena, neboť nedošlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole, která neměla zákonem stanovené náležitosti; nemohlo tak dojít k prodloužení prekluzivní lhůty pro vyměření daně. V rámci ústního jednání mělo podle žalobce docházet k tomu, že do protokolu nebyly zapsány všechny skutečnosti, které během tohoto jednání udály, zejm. slovní útoky na zástupce žalobce. Správce daně ohledně stanovení termínu projednání zprávy porušil svou předchozí praxi, přičemž následně urychleně vydal platební výměr. Daňová kontrola jako taková nemůže obstát ani z toho důvodu, že úřednice správce daně oprávnila k provedení této kontroly sebe samu. Protahování daňové kontroly tak nebylo způsobeno žalobcem, jak mylně tvrdí žalovaný, ale nekompetentností správce daně.

[5] Krajský soud v odůvodnění **napadeného rozsudku** odkázal na předchozí rozsudek tohoto soudu sp. zn. 59 Af 34/2015, který se s podstatnou částí zcela shodné žalobní argumentace již vypořádal. V něm uvedl, že pokud žalobce navrhoval další svědecké výpovědi k prokázání uznatelnosti svých nákladů, měl uvést konkrétní svědky, což však neučinil. Zpráva o daňové kontrole byla podle soudu projednatelná; to, že žalobce nesouhlasil s jednotlivými závěry a hodnoceními ze strany správce daně neznamená, že by zpráva o daňové kontrole neobsahovala zákonné náležitosti. Soud tak neshledal, že by žalobce měl zákonný důvod zprávu o daňové kontrole podepsat. Určení oprávněné úřední osoby bylo otázkou vnitřní příslušnosti v rámci daného orgánu; tudíž nelze jen na základě toho, že úřednice správce daně pověřila sebe samu k provedení daňové kontroly, dovozovat nezákonnost této kontroly. Soud rovněž s ohledem na svůj předchozí rozsudek konstatoval, že v dané věci nedošlo k prekluzi práva doměřit předmětnou daň. Jediným důvod, proč bylo předchozí rozhodnutí zrušeno, byl žalovaný napraven tím, že žalovaný vysvětlil, že výzva ze dne 27. 7. 2012 sice nebyla dostatečně odůvodněna, avšak žalobce byl s konkrétními pochybnostmi ohledně uvedených dokladů seznámen cca o tři měsíce později, tudíž mohl na pochybnosti správce daně ještě v průběhu daňové kontroly reagovat. Soud se rovněž ztotožnil s úvahami správce daně stran neuznání některých daňových dokladů. Stran nákladů za dlažbu soud poukázal na to, že žalobce postupně měnil svá tvrzení stran použití této dlažby. Pokud bylo pravdivé tvrzení žalobce o tom, že dlažba byla použita v jiných bytech, měl k tomuto tvrzení navrhnout důkazní prostředky. V protokolu o místním šetření není zaznamenáno, že by už tehdy žalobce hovořil o dalších bytech. Ohledně neuznání nákladů za reklamu a propagaci soud vysvětlil, že finanční orgány vycházely z několika důkazních prostředků, které podle soudu logicky vyhodnotily. Svědek totiž nedokázal vysvětlit, jak je možné, že na žádné z 61 fotografií ze závodů, jichž se v roce 2008 účastnil, logo žalobce na závodním automobilu nebylo oproti logům jiných subjektů. Správce daně rovněž zjistil, že logo žalobce je na příslušné webové stránce umístěno nově, na archivních stránkách uvedeno nebylo.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost ze dne 10. 6. 2019. V doplnění ze dne 26. 7. 2019 uvedl, že kasační stížnost podává z důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Namítal, že došlo k prekluzi daně, neboť k jejímu stanovení došlo po uplynutí tří let po zahájení daňové kontroly. To, že v mezidobí došlo k vydání platebních výměrů, nemá na danou otázku vliv. Platební

výměry totiž byly vydány nezákonně, neboť podle jeho názoru nedošlo k řádnému ukončení daňové kontroly z důvodu neprojednání zprávy o daňové kontrole. Ta navíc neobsahovala všechny zákonem stanovené náležitosti, zejm. hodnocení příslušných důkazů. Stěžovatel měl rovněž za to, že mu měl být uznán výdaj za nákup dlažby ve výši 10 031 Kč, zvláště když podle protokolu o místním šetření bylo zkonstatováno, že příslušným materiálem byla obložena označená koupelna. Následující závěry správce daně stran jiného dekoru dlažby nelze pro absenci jejich zaznamenání jakkoli ověřit. Rovněž nejsou nijak podchyceny pochybnosti správce daně stran množství této dlažby. Stran nákladů za reklamu a propagaci stěžovatel poukázal na výpověď svědka pana S., který vše potvrdil. Pokud je v tomto směru poukazováno na jeho webové stránky, pak stěžovatel odvětil, že příslušná smlouva nezavazovala k propagaci na těchto stránkách. Stran zbývajících nákladů za zpracování dat a rešerše, za analýzu webové prezentace a za zprostředkování pronájmu stěžovatel namítal, že výzva z července 2012 tyto faktury vůbec neobsahovala; stěžovatel přitom poukazoval na to, že k těmto nákladům předložil příslušnou dokumentaci, přičemž nebylo na místě, aby správce daně posuzoval úplnost poskytnuté služby. Ve vztahu ke skutkovým zjištěním stěžovatel poukázal na to, že správce daně v průběhu ústního jednání v srpnu 2014 marně dohledával „druhou“ smlouvu s panem S. ze dne 24. 3. 2008. Daňová kontrola byla stížena nezákonností spočívající také v tom, že za oprávněnou úřední osobu určila pověřující osoba rovněž samu sebe, což u stěžovatele vzbudilo pochybnosti o podjatosti této úřední osoby. Procesní práva stěžovatele byla porušena i tím, že správce daně neprovedl jím navržené důkazní prostředky. Stěžovatel se dále ohradil vůči tomu, jak správce daně zaprotokoloval jednání ze dne 21. 8. 2014, kdy správce daně nereagoval věcně na námitky zástupce stěžovatele. Správce daně v neposlední řadě rovněž porušil zásady daňového řízení, když vyjádřil pochybnosti ke dvěma stovkám dokladů o daňově uznatelných nákladech týkajících se často i nepatrných hodnot, aniž by to bylo odůvodněno. Stěžovatel mě za to, že se jednalo o snahu vyměřit daň za každou cenu.

[7] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil v podání ze dne 15. 8. 2019, v němž odkázal na napadené rozhodnutí a předchozí rozsudek krajského soudu. Stran daňové prekluze vysvětlil, že daňová kontrola byla v předmětné věci řádně ukončena a že předmětná lhůta byla prodloužena v důsledku vydání dodatečného platebního výměru. Stran výdajů za nákup dlažby poukázal na změny v tvrzeních stěžovatele stran jejího použití. Správce daně je přitom ověřoval, a to i za použití místního šetření, během něhož údajnou dlažbu vyfotografoval, přičemž tyto fotografie porovnával s údaji z internetu. Následné prohlášení nájemce o výměně dlažby vyhodnotil jako nevěrohodné. Stěžovatel neuvedl, ve kterých jiných bytech měla být dlažba použita. Stran vodoinstalačního a topenářského materiálu žalovaný vysvětlil, že zde byla důkazní situace jiná, neboť žalobce předložil řadu dalších důkazních prostředků. Ohledně výdajů za reklamu a propagaci u pana S. žalovaný poukázal na to, že svědek nedokázal vysvětlit zjištěné rozpory. Ve vztahu k námitkám stran neuznání výdajů za automatizované pracování dat a rešerše, za analýzu webové prezentace a za zprostředkování pronájmu žalovaný poukázal na to, že tuto argumentaci stěžovatel vznášá prvně až v kasační stížnosti, což je nepřipustné. Pokud by Nejvyšší správní soud s tímto závěrem nesouhlasil, tak poukázal na výsledky daňové kontroly stran neuznání těchto výdajů. Pokud stěžovatel poukazuje na to, že v daňovém spisu nebyla obsažena smlouva o prodeji reklamních a marketingových práv ze dne 24. 3. 2008, žalovaný vysvětlil, že se jednalo pouze o pochybení správce daně, který ji nemohl během

pokračování

jednání konaného v srpnu 2014 nalézt z důvodu svého přehlédnutí. Žalovaný setrval na stanovisku, že daňová kontrola proběhla v dané věci řádně a že žalobce byl seznámen s jejími závěry během projednání zprávy o daňové kontrole. Měl rovněž za to, že kontrolu provedla oprávněná osoba, zvláště když se stěžovatel vůči příslušné úřednici začal vymezovat až po jejím skončení. Pokud se stěžovatel dovolává toho, že navrhoval provádění dalších důkazních prostředků v podobě výsledku svědků, žalovaný odvětil, že příslušný návrh byl naprosto nekonkrétní. K otázce samotného prověřování jednotlivých nákladů žalovaný setrval na tom, že správce daně nemůže rezignovat na prověřování zanedbatelných nákladových položek a že musel postupovat tak, aby daň z příjmů byla stanovena ve správné výši.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínky řízení obsažené v ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[10] K otázce daňové prekluze s ohledem na tvrzení stěžovatele, že v jeho věci nebyla ukončena daňová kontrola, musí Nejvyšší správní soud odkázat na ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, podle kterého *„Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.“* Citované ustanovení tedy zjevně váže prodloužení lhůty pro stanovení daně na oznámení rozhodnutí o stanovení daně (za tam uvedených okolností), nikoli na řádné ukončení daňové kontroly, na což poukazuje stěžovatel. Pokud v projednávané věci bylo vydáno a oznámeno prvostupňové rozhodnutí správce daně za podmínek upravených v ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, došlo tím ex lege k prodloužení lhůty pro stanovení daně bez ohledu na to, jestli daňová kontrola proběhla v souladu se zákonem či nikoli. Zákonnost daňové kontroly sice může mít vliv na zákonnost následně vydaného rozhodnutí a může tudíž za určitých okolností vést k následnému zrušení takového rozhodnutí správním soudem (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55), avšak i kdyby Nejvyšší správní soud připustil nezákonnost daňové kontroly, resp. její nezákonné ukončení (k této otázce srov. níže), nemůže to odůvodnit závěr, že by prvostupňové rozhodnutí správce daně ze dne 22. 8. 2014 nezaložilo účinky ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.

[11] Stran uznání či neuznání jednotlivých výdajů (nákladů) stěžovatele Nejvyšší správní soud setrává na své rozhodovací praxi, podle níž je nutné zabývat se rozložením důkazního břemene v průběhu daňového řízení.

[12] Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení“*

a dalších podáních.“ Dle odst. 4 téhož ustanovení „prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správce daně v průběhu daňového řízení vyzván.“ Podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu „správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“

[13] Daňový řád přitom v citovaných ustanoveních upravuje otázku rozložení břemene tvrzení a břemene důkazního v zásadě shodně jako dřívější zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) v ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) a § 31 odst. 9 (k tomu viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 65/2012 - 34).

[14] Rozložením důkazního břemene dle zákona o správě daní se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu.

[15] Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Obdobný názor zastává i Ústavní soud, podle něhož „*důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.*“ (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04.)

[16] Doložení účetních dokladů a přiložení příslušných daňových tvrzení proto neumožňuje bez dalšího dospět k nezpochybnitelnému závěru, že tam uvedené skutečnosti odpovídají realitě a že skutečně byly vynaloženy příslušné výdaje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, bod 23). Nejvyšší správní soud připomíná, že daňové tvrzení by zásadně mělo vycházet z účetnictví, tudíž odráží tam uvedené skutečnosti – pokud je účetnictví nesprávné, neúplné, neprůkazné, nesrozumitelné, nemůže být ani daňové přiznání „správné, úplné, průkazné či srozumitelné“. Prokáže-li správce daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V

pokračování

takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků).

[17] Pro účely odvedení daně z příjmů je nutné nejdříve v souladu se zákonem stanovit její základ. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů „[v]ýdaje (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“. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonné podmínky. Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak, anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem (§ 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů).

[18] Jinými slovy, daňový subjekt musí prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také to, že se tak stalo 1) za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014 - 28). Výdaje musí poplatník prokázat způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými a věrohodnými důkazy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). Daňový subjekt zpravidla nesplní tuto důkazní povinnost pouhým předložením byť formálně bezvadného dokladu. Skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, bez dalšího neznamena, že výdaje byly do základu daně zahrnuty oprávněně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008 - 85).

[19] Povinnost daňového subjektu prokázat oprávněnost snížení základu daně odečtením určitých výdajů přitom vyplývá přímo ze zákona a správce daně je oprávněn splnění této povinnosti požadovat (viz § 92 odst. 3 daňového řádu a výše zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008 - 85). Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu (§ 92 odst. 2 daňového řádu), daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je přitom povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů (§ 6 daňového řádu).

[20] Ve vztahu k nákladu ve výši 10 031 Kč za nákup dlažby Nejvyšší správní soud odkazuje na zjištění správce daně popsané ve zprávě o daňové kontrole, z níž vyplývá, že správce daně provedl místní šetření v provozovně, kde se měla tato dlažba dle tvrzení stěžovatele nacházet, avšak s negativním výsledkem. Následně jednatel stěžovatele tvrdil, že předmětná dlažba byla použita v koupelně v bytě v majetku společnosti. V tomto bytě byla zjištěna dlažba, avšak při následném ověřování bylo zjištěno, že se jedná o jiný typ dlažby.

Stěžovatel proto předložil prohlášení nájemce, že dlažba byla v roce 2011 vyměněna. Správce daně proto konstatoval, že předložené důkazní prostředky neprokázaly oprávněnost uplatněného nákladu, tj. spotřebu cca 26 m² dlažby a 80 ks soklu PIRITA ROJO v koupelně o velikosti maximálně 4 m². S těmito závěry se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje. Stěžovatel totiž v průběhu daňového řízení opakovaně měnil svá tvrzení stran použití této dlažby. Následně bylo stěžovateli opakovaně sdělováno (viz protokol o ústním jednání ze dne 4. 4. 2013), že tato dlažba neodpovídá té dlažbě, kterou měl vedenu ve svém účetnictví. S ohledem na následný vývoj daňové kontroly tak stěžovatel nemůže tvrdit, že byl ujistěn o tom, že správce daně tento náklad uznává a že tudíž je pro něj prvostupňové rozhodnutí v tomto směru překvapivé.

[21] Ve vztahu k námitkám stěžovatele stran nákladů za reklamu a propagaci Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že názor stěžovatele ohledně prokázání toho nákladu se opírá jen o svědeckou výpověď poskytovatele služby pana J. S., kterou považuje za „korunní důkaz“. Daňový řád ale neobsahuje ustanovení, které by jeden druh důkazního prostředku (zde výslech svědka – dodavatele služby) preferovalo bez dalšího před všemi ostatními. Naopak stojí na zásadě volného hodnocení důkazů. Svědecká výpověď tak tvoří pouze jeden z důkazních prostředků. Nejvyšší správní soud tak sice nezpochybňuje význam svědecké výpovědi, avšak nemá za to, že jen na základě svědecké výpovědi je vždy bez dalšího prokázáno poskytnutí služby (zde reklamy a propagace) – obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 - 71. Je totiž nutné zvážit i další důkazní prostředky dokládající pochybnosti stran poskytnutí vlastního plnění.

[22] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že svědek J. S. ve své výpovědi dne 24. 7. 2013 potvrdil existenci smluvního vztahu mezi ním a stěžovatelem, jehož předmětem bylo poskytování reklamy, k čemuž doložil příslušnou fotodokumentaci, avšak nebyl schopen vysvětlit, proč na fotografiích zveřejněných na jeho webových stránkách jsou fotografie znázorňující stejné vozidlo, avšak bez příslušné reklamy propagující stěžovatele, a proč byla uzavírána druhá smlouva, která fakticky obsahovala pouze doplněk o tom, že se J. S. zavazuje poskytnout potřebnou dokumentaci o umístění reklamy po celou dobu trvání smlouvy. Poukaz na údajnou reklamu umístěnou na pravém boku doprovodného vozidla, který nebyl na fotodokumentaci zachycen, je podle Nejvyššího správního soudu nedostatečný, neboť sám svědek uvedl, že v souladu s příslušnou smlouvou měla být reklama umístěna nejen na doprovodném vozidle Karosa, ale i na závodním vozidle. Nejvyšší správní soud má za to, že pokud z webových stránek zachycujících vozidlo, které dle tvrzení svědka mělo v inkriminovanou dobu sloužit k propagaci stěžovatele, nevyplývá umístění předmětné reklamy, existují zde pochybnosti stran jejího uskutečnění.

[23] Ve vztahu k výtce stěžovatele stran nezákonného neuznání nákladů za automatizované zpracování dat a rešerše dle faktury č. F 2009072, za analýzu webové prezentace dle faktury č. F2009122 a za zprostředkování pronájmu dle faktury č. F2009142, musí Nejvyšší správní soud odkázat na závěr krajského soudu, který vycházel z příslušné zprávy o daňové kontrole, která se k této otázce vyjádřila na str. 29 – 34 tak, že část těchto nákladů nelze uznat, neboť stěžovatel neprokázal, že by realizoval či jinak využil znalosti získané z deklarované marketingové studie a analýzy trhu, že by byly provedeny práce na jeho webových stránkách deklarované na příslušné faktuře, nebo že by učinil jakékoli

pokračování

kroky týkající se zprostředkování pronájmu. V projednávané věci nešlo o to, zda byly stěžovatelem poptávané služby kvalitní, jak namítá v kasační stížnosti, ale o to, zda stěžovatel prokázal naplnění podmínek dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pro uznání těchto výdajů či nikoli. V tomto směru bylo výše uvedeno, že prvotně je nutné tuto skutečnost prokázat účetnictvím daňového subjektu, resp. příslušnými účetními doklady. Předložení těchto dokladů však automaticky neznamená, že byly splněny podmínky ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů.

[24] Nejvyšší správní soud tak souhlasí s tím, že stěžovateli nelze jako daňově uznatelný výdaj uznat částku 10 400 Kč za provedení analýzy trhu, která dle zjištění správce daně spočívala v pouhém výčtu webových stránek regionálních periodik a regionálních webových prezentací, aniž by se tato analýza jakkoli projevila v ekonomické činnosti stěžovatele a jeho daňově účinných, tj. zdanitelných příjmech. Nejvyššímu správnímu soudu tak není zřejmé, na základě čeho stěžovatel dovozuje, že v dané věci bylo prokázáno splnění podmínek rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005 – 79, podle kterého *„Nejvyšší správní soud je toho názoru, že u daňového subjektu lze náklad na pořízení marketingové studie považovat za daňově uznatelný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pouze v případě, že marketingová studie poslouží k naplňování konkrétního podnikatelského záměru, tj. k rozvoji podnikatelských aktivit či vztahů v rámci zapsaného předmětu podnikání daňového subjektu. Daňový subjekt nutně musí vynaložit určité úsilí k naplnění podnikatelského záměru, a to v přímé souvislosti s provedenou marketingovou studií. Stěžovatelka měla tudíž prokázat, že vyvinula úsilí k naplnění podnikatelského plánu, neboť pouze poté by bylo lze výdaj na zpracování marketingové studie považovat jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, resp. výdaj za tímto účelem vynaložený, což však dostatečně neučinila. Nejvyšší správní soud je tedy toho názoru, že za těchto okolností nelze předmětný výdaj považovat za takový, jež je vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmů, byť z odlišných důvodů, než k jakým dospěl krajský soud.“*

[25] Stejně závěry musí Nejvyšší správní soud i ve vztahu k nákladu za analýzu webové prezentace dle faktury č. F2009122, neboť není zřejmý vztah této analýzy k daňově uznatelným příjmům stěžovatele a jestli došlo vůbec k poskytnutí předmětných služeb. Z obsahu daňového spisu tedy nevyplývá, že by tento výdaj nebyl uznán z důvodu neúplnosti poskytnutých služeb, či jejich kvality a případných vad, ale z toho důvodu, že stěžovatel neprokázal reálné provedení prací uvedených na této faktuře.

[26] Ohledně výdaje ve výši 25 000 Kč dle faktury č. F2009142 za zprostředkování pronájmu Nejvyšší správní soud musí setrvat na tom, že daňová uznatelnost tohoto výdaje nemůže být závislá na tom, zda podnikateli vznikl očekávaný příjem (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64). Správce daně se tedy správně zaměřil na to, zda došlo k započetí podnikatelského záměru, tj. zda kromě uzavření smlouvy o zprostředkování došlo ze strany stěžovatele k učinění dalších kroků vedoucích k započetí jeho podnikatelského záměru stran výběrového řízení u společnosti Tyco Electronics EC Trutnov s. r. o., tj. zda se jej chtěl stěžovatel účastnit přímo osobně, nebo jako subdodavatel společnosti Smurfit Kappa Czech s.r.o., jak by vyplývalo z odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty. K těmto okolnostem se však stěžovatel v průběhu daňového řízení nevyjádřil a

nepředložil příslušné důkazní prostředky. Poukaz stěžovatele na jeho účetnictví je v tomto směru nedostatečný. Stěžovatel tak mohl a měl specifikovat výběrové řízení u společnosti Tyco Electronics EC Trutnov, kterého se měl či chtěl účastnit, jak toto výběrové řízení skončilo a jaké konkrétní kroky učinil ve vztahu k tomuto výběrovému řízení, a k těmto skutečnostem následně měl uvést příslušné návrhy na provedení dokazování. Námitka stěžovatele stran obvyklosti odměny a její výše se tak zcela míjí s předmětem výhrad zjištěných správcem daně.

[27] Nejvyšší správní soud ostatně nemůže přehlédnout ani jistou rozpornost v jednotlivých tvrzeních stěžovatele – nejprve stěžovatel v podání ze dne 19. 11. 2012 tvrdil, že mu byla zprostředkována smlouva z důvodu navýšení zakázek pro firmu Tyco Trutnov, avšak následně v příslušném výběrovém řízení neuspěl, proto zprostředkovanou smlouvu na nebytové prostory zrušil. Z toho by vyplývalo, že stěžovatel uzavřel příslušnou nájemní smlouvu a následně se dohodl na jejím ukončení, což by se pravděpodobně mělo s ohledem na následné vyrovnání předpokládatelných závazků finančního charakteru objevit v jeho účetnictví. V podání ze dne 14. 10. 2013 však začal tvrdit, že se jednalo o uhrazenou zálohu realitní kanceláři, která byla nevratná, a že k pronájmu nebytových prostor nedošlo – z tohoto lze však usuzovat, že předmětná faktura byla zálohová a že k poskytnutí služby co do výsledku nedošlo, resp. že nebyla uzavřena žádnou nájemní smlouva, která měla být realitní kanceláří zprostředkována. Nadto dle zjištění správce daně stěžovatel tuto fakturu ve svém účetnictví nezaevidoval tak, jako by se jednalo o zálohovou platbu.

[28] Ve vztahu k výtce stěžovatele ohledně procesního postupu správce daně u těchto výdajů Nejvyšší správní soud odkazuje na postup správce daně v roce 2012 (výzva ze dne 27. 7. 2012 a protokol ze dne 25. 10. 2012), který se těchto výdajů (faktur) týkal. Ve zbytku se ztotožňuje s příslušnými závěry v napadeném rozsudku.

[29] Nejvyšší správní soud se nemůže ztotožnit ani s výtkami stěžovatele stran špatně vedeného daňového spisu. Jak totiž Nejvyšší správní soud ověřil, součástí předmětného daňového spisu je jak smlouva ze dne 4. 2. 2008, tak i smlouva ze dne 24. 3. 2008. To, že jednu z těchto smluv nemohli pracovníci správce daně najít v průběhu jednání dne 21. 8. 2014, nemůže tímto závěrem otrástit. Nejvyšší správní soud zde připomíná svou rozhodovací praxi, podle níž ne každé procesní pochybení odůvodňuje zrušení správního rozhodnutí (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2014, č. j. 3 As 87/2013 – 31). Nemožnost najít určitou část spisu v průběhu jednání dne 21. 8. 2014 nemůže mít na celkovou zákonnost napadeného rozhodnutí a předchozího daňového řízení jakýkoli vliv.

[30] Pokud stěžovatel brojí proti způsobu projednání zprávy o daňové kontrole, musí Nejvyšší správní soud uvést, že žádné stěžovatelem tvrzené pochybení stran nedostatečného popisu hodnocení jednotlivých důkazů nezjistil. Stěžovatel v tomto směru nadto neuvedl, kterou část konkrétně napadá, resp. který důkaz správce daně nehodnotil tak, jak stěžovatel požaduje. Podpůrně tu Nejvyšší správní soud odkazuje na předchozí části odůvodnění tohoto rozsudku, které z této zprávy o daňové kontrole vychází; pokud by však zpráva o daňové kontrole neměla příslušné náležitosti, nemohl by z ní Nejvyšší správní soud vycházet, stejně jako stěžovatel by proti jednotlivým závěrům nemohl věcně

pokračování

brojit. Nesouhlas stěžovatele s jednotlivými dílčími závěry správce daně nezpůsobuje, že by správce daně tyto závěry do zprávy o daňové kontrole neuvedl.

[31] Nejvyšší správní soud nemá rovněž za to, že by předmětná daňová kontrola byla zatížena vadou spočívající v tom, že paní Ing. S. pověřila mj. sebe samu k provedení předmětné daňové kontroly. To, že pověřila „sebe samu“, totiž ještě neznamená, že je zde bez dalšího založena pochybnost o nepodjatosti takového úřední osoby ve smyslu ustanovení § 77 daňového řádu. Pověření „sebe sama“ k úkonům v rámci daňového řízení totiž u menšího správce daně nemusí být zcela vyloučeno. Nejvyšší správní soud za takové situace nevidí prostor pro to, aby z důvodu „ochrany“ práv daňového subjektu byla pověřující osoba vždy odlišná od osoby pověřené, neboť v některých případech by s ohledem na počet pracovníků u správce daně nemusel být nikdo, kdo by takový úkon mohl provést.

[32] Požadavek stěžovatele na výslech svědků Nejvyšší správní soud považuje za nedůvodný. Jak totiž stěžovatel sám uvádí, svůj návrh na provedení dokazování nijak blíže nevysvětlil a nekonkretizoval, neboť pouze uvedl (jak sám přiznává v kasační stížnosti), že eventuálně navrhuje výslech blíže neurčeného svědka (blíže neurčených svědků). Nelze tedy hovořit o řádném návrhu na provedení dokazování, přičemž je tento procesní postup nutné klást k tíži daňového subjektu (zde stěžovatele) – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014 – 21 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102. Stěžovatel neměl se svými důkazními návrhy vyčkávat na pozdější fázi a měl je uvést ve svých příslušných důkazních návrzích, neboť jej za dané procesní situace tížilo důkazní břemeno.

[33] Nejvyšší správní soud nemá rovněž za to, že by správce daně pochybil při protokolaci prováděné během projednání zprávy o daňové kontrole. Z obsahu příslušného protokolu, který tehdejší zástupce stěžovatele podepsal, vyplývá pouze to, že stěžovatel setrval na svých stanoviscích stran prokázání jím tvrzených skutečností, na což správce daně reagoval tak, že odkázal na obsah zprávy o daňové kontrole. Skutečnost, že tam uvedené závěry neodpovídají právnímu názoru stěžovatele stran jeho daňové povinnosti na dani z příjmů právnické osoby, neznamená, že by správce daně bez dalšího postupoval nezákonně, v rozporu s daňovým řádem.

[34] Nejvyšší správní soud se v neposlední řadě neztotožňuje s výtkami stěžovatele stran údajného porušení zásad daňového řízení. Ze samotného faktu, že se správce daně zaměřil i na výdaje o nižší nominální částce, nelze dovozovat porušení zásad daňového řízení. Na počátku daňové kontroly totiž správce daně nemohl vědět, k jakému výsledku tato kontrola dospěje. Pokud přitom Ústavní soud souhlasí s tím, že daňová kontrola může být zahájena i bez bližšího důvodu (viz stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS -st33/11), a pokud daňový řád v tomto směru nevymezuje, od jaké výše částky může správce daně kontrolovat jednotlivé výdaje daňového subjektu, může být na základě argumentu a fortiori (a maiori ad minus – od většího k menšímu) daňová kontrola zaměřena i na výdaje s nižší nominální částkou, které mohou ve výsledku celkovou daňovou povinnost daňového subjektu ovlivnit pouze minimálně.

[35] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1, 5 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který měl ve věci úspěch, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevynaložil, proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. prosince 2019

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu