

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Ondřeje Mrákoty a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **PPK REAL s.r.o. v likvidaci,** se sídlem Opletalova 27, Praha 1, zastoupen JUDr. Pavlem Kačírkem, advokátem, se sídlem Zenklova 66/230, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2017, č. j. 3 Af 17/2014 - 60,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 3. 2014, č. j. 5304/14/5000-14202-701607, zamítl odvolání žalobce (dále jen „stěžovatel“) a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 4. 2013, č. j. 2262311/13/2001-24901-100795 (dále jen „dodatečný platební výměr“). Dodatečným platebním výměrem byla stěžovateli dle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 ve výši 5 710 400 Kč a byla mu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 1 142 080 Kč.

[2] Žalovaný na základě výsledků daňové kontroly z daňově účinných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyloučil náklady stěžovatele dle faktur od dodavatele Hartford Personnel Development, s. r. o., č. FP25190019, FP25190153, FP25190182 a FP25190183 s odkazem na služby dle mandátní smlouvy ze dne 30. 11. 2008

ve výši celkem 3 327 000 Kč, od dodavatele Software Point, s. r. o., č. FP25190003, 14, 26, 42, 58, 66, 82, 98, 111, 127, 143, 164 a 181 s odkazem na služby dle mandátní smlouvy ze dne 18. 12. 2008 ve znění jejího dodatku ze dne 31. 8. 2009 ve výši celkem 21 520 500 Kč a od dodavatele RELAX STUDIO MÁJA, s. r. o., č. FP25190025, 43, 57, 69, 84, 99, 116, 137, 140, 141 a 170 s odkazem na služby dle rámcové smlouvy o zprostředkování služeb ze dne 22. 9. 2008 včetně jejího dodatku ze dne 12. 10. 2009 ve výši celkem 3 705 000 Kč. Žalovaný uvedl, že *„není sporu o tom, že práce fakturované předmětnými fakturami byly provedeny, ale spornou otázkou zůstává, zda uskutečněné náklady ve fakturovaném množství a částce je možno posoudit ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů*“. Na uvedených fakturách nebyly uvedeny konkrétní výkony (služby), které měli dodavatelé stěžovatele provést a přes výzvy správce daně stěžovatel charakter výdajů, resp. obsah jednotlivých výkonů (služeb), neprokázal.

[3] Stěžovatel proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobou, kterou Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[4] Městský soud konstatoval, že výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou daňově uznatelné pouze tehdy, pokud daňový subjekt prokáže jejich skutečné vynaložení, jakož i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů tak, jak je deklarováno na příslušném účetním dokladu. Z dotčených faktur plyne, že byly vystaveny na základě smluv uzavřených mezi stěžovatelem a třetími subjekty (jeho dodavateli), ale nelze z nich (ani ze smluv, na základě nichž byly vystaveny) zjistit, co konkrétně bylo obsahem dodávek zboží či služeb, za které byly vystaveny. Nelze proto ani jednoznačně dovodit, zda byly výdaje na uhrazení předmětných faktur skutečně výdaji vynaloženými za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů stěžovatele ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tuto nejistotu nevyvrátily ani další provedené důkazy. Důkazy přitom byly podle názoru městského soudu správními orgány hodnoceny objektivně, a to jak jednotlivě, tak v jejich souhrnu. Městský soud rovněž dospěl k závěru, že ačkoli byla vyjádření podaná Michalem Holzbachem (býv. jednatel Hartford Personnel Development, s. r. o.) a Alešem Večeřou (býv. jednatel Software Point, s. r. o.) při místních šetřeních nesprávně žalovaným označena za důkazní prostředek (srov. § 79 odst. 3 daňového řádu), neměla tato vada za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného.

[5] Dále městský soud shledal předvolání jednatele stěžovatele z důvodu, že může objasnit obchodní transakce týkající se nyní posuzované věci, nezákonným; podle městského soudu se nejednalo o nezbytný případ dle § 25 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 5. 12. 2012, č. j. 52 Af 32/2012 – 53). Městský soud nicméně dovodil, že s ohledem na skutečnost, že stěžovatel nebyl zbaven možnosti hájit si svá práva v daňovém řízení, neměl tento nesprávný postup správce daně za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé.

[6] Městský soud rovněž konstatoval, že zpráva o daňové kontrole obsahuje zhodnocení všech provedených důkazů; správce daně se ke každému provedenému důkaznímu prostředku vyjádřil. Městský soud vyhodnotil zhodnocení provedené ve zprávě

o daňové kontrole jako dostatečné, přičemž tato zpráva splňuje obsahové a formální požadavky kladené na ni v § 88 daňového řádu.

II. Podstatný obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Stěžovatel napadl rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[8] Stěžovatel namítl, že městský soud přistoupil k hodnocení věci zcela formálně a bez kvalifikovaného seznámení se s obsahem jednotlivých dokumentů, které stěžovatel předložil. Dle názoru stěžovatele řešil městský soud zcela v jeho neprospěch otázky související s důkazním břemenem, jakož i další námitky týkající se daňového řízení, a to na základě neúplně zjištěného skutkového stavu.

[9] Stěžovatel uvedl, že trvá na tom, že je zásadní rozdíl mezi tím, že správce daně své závěry opřel o absolutní zpochybnění existence příslušných zdanitelných plnění, a tím, že žalovaný tyto údajné pochybnosti vztáhl k tomu, že stěžovatel (pouze) kvalifikovaně neprokázal daňovou uznatelnost uskutečněných plnění. Stěžovatel v této souvislosti namítl, že je nepřijatelný závěr, který k této žalobní námitce přijal městský soud s odkazem na zásadu *in dubio mitius*. Stěžovatel rovněž trvá na tom, že také ze zahrnutí příslušných výdajů správcem daně na řádek 20 dodatečného platebního výměru (a nikoli na řádek 40) plyne, že správce daně tyto výdaje vyloučil nikoli jako daňově neuznatelné, ale jako fiktivní. Pochybnost správce daně (i kdyby byla ve vztahu ke stěžovateli srozumitelným způsobem vznesena, což stěžovatel stále odmítá) nemohla být vztažena k pouhé uznatelnosti takto realizovaných výdajů, ale musela by být vztažena k jejich reálné fakticitě. Pokud pak bylo stěžejní otázkou to, zda dotčené výkony byly realizovány či nikoli, trvá stěžovatel na tom, že jejich realizaci správci daně prokázal, což bylo potvrzeno rovněž výslechy svědků Bohumila Průchy (býv. jednatel RELAX STUDIO MÁJA, s. r. o.) a Michala Holzbacha (býv. jednatel Hartford Personnel Development, s. r. o.). Stěžovatel s odkazem na zprávu o daňové kontrole nadále trvá na tom, že hodnocení důkazů, z nichž vycházel správce daně, podstatně ovlivnilo jeho závěry.

[10] Stěžovatel dále trvá na tom, že v daňovém řízení předložil kompletní účetnictví a důkazní prostředky k tvrzeným údajům v daňovém přiznání. Správce daně měl tyto důkazní prostředky osvědčit, ledaže by je zpochybnil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 7 Afs 67/2011 – 60). Správce daně však nevyjádřil žádné relevantní pochybnosti, a proto důkazní břemeno nemohlo přejít zpět na stěžovatele. To se nemohlo stát ani sdělením správce daně, že má pochybnosti, které vznikly údajně proto, že předměty smluv a faktur, které stěžovatel předložil k prokázání výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jsou formulovány příliš obecně. Podle stěžovatele je nesprávný závěr městského soudu k jeho námitce, že správci daně vznikly pochybnosti až po více než roce od zahájení daňové kontroly. Stěžovatel s odkazem na oznámení o provedení příslušných procesních úkonů, jakož i na protokoly o výslechu svědků ze dnů 27. 2. 2012 a 1. 3. 2012, trvá na tom, že takto byly uskutečněny pouze výslechy svědků Průchy a Holzbacha, kteří plně potvrdili tvrzení stěžovatele ohledně fakticity ověřovaných plnění.

[11] Stěžovatel považuje za vadný také závěr městského soudu ohledně postupu správce daně dle § 25 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelovy legitimní ochranné postupy spolu s obranou proti výzvám, které nebyly odůvodněny jasně formulovanými pochybnostmi správce daně, byly správcem daně nesprávně vyhodnoceny jako obstrukční postupy stěžovatele. Na základě uvedeného má stěžovatel za to, že postup správce daně výrazně ovlivnil zákonnost samotného řízení a jeho výsledek.

[12] Stěžovatel nesporuje závěr městského soudu, že zpráva o daňové kontrole obsahuje zhodnocení všech provedených důkazů a že správce daně se ke každému provedenému důkaznímu prostředku vyjádřil a uvedl, jaké poznatky z něj získal. Stěžovatel ovšem namítá, že pokud zpráva o daňové kontrole skutečně obsahuje vyhodnocení všech provedených důkazů, pak pouze takto formulovaný závěr městského soudu jen *„potvrzuje důvodnost námitky stěžovatele, že správce daně stěžovatelem předložené důkazy svému hodnocení nepodrobil a své závěry formuloval výlučně na základě jakéhosi zcela selektivního výběru pouze takových důkazů, které svědčí pro závěry správce daně formulované zcela v neprospěch stěžovatele, kdy takto navíc do svého hodnocení zahrnul též důkazy, které byly získány nezákonně (viz výslechy osob provedené v jakémsi režimu vyhledávací činnosti, navíc dožádaným správcem daně atd.).“* Stěžovatel proto opakovaně s odkazem na § 8 odst. 1, § 88 odst. 1 a § 92 odst. 7 daňového řádu namítá, že správce daně hodnotil pouze jakési jím *„vyselektované“* důkazy, přičemž zpráva o daňové kontrole neobsahuje zdůvodnění závěru, proč další důkazy navržené stěžovatelem nebyly provedeny. Správce daně tedy podle názoru stěžovatele nepostupoval v souladu s § 88 odst. 1 daňového řádu a § 92 odst. 7 daňového řádu. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu, který se týká námitky nezákonných důkazů, neboť dle jeho názoru hodnocení důkazů správcem daně významně ovlivnilo závěry formulované v dodatečném platebním výměru, a to v neprospěch stěžovatele.

[13] Stěžovatel uzavřel, že městský soud jako legitimní potvrdil stav, kdy doměření daně v likvidačním rozsahu pro stěžovatele bylo provedeno na základě neúplně zjištěného skutkového stavu a víceméně jako odezva na postup stěžovatele v daňovém řízení, který správce daně vyhodnotil jako obstrukční. Správní orgány (ani městský soud) přitom nezhodnotily skutečnost, že stěžovatel fakturované výkony (služby) získal v přímé časové souvislosti a s přiměřeným ziskem prodal svým odběratelům, kteří za ně řádně zaplatili. Popsaným jednostranným a v neprospěch stěžovatele vedeným řízením správní orgány nenaplnily cíl správy daní formulovaný v § 1 odst. 2 daňového řádu (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 – 46).

[14] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[15] Žalovaný v prvé řadě odkázal na své rozhodnutí, svá dosavadní vyjádření ve věci, na napadený rozsudek městského soudu a obsah spisového materiálu.

[16] Dle žalovaného byl dostatečné zjištěn skutkový stav věci a stěžovatel neunesl své důkazní břemeno. Jednotlivé důkazy byly správními orgány hodnoceny objektivně, a to jak jednotlivě, tak v jejich vzájemném souhrnu.

[17] K námitce nezákonnosti některých provedených důkazů žalovaný uvedl, že vyhledávací činnost je správce daně oprávněn provádět i bez uvědomění daňového subjektu, jestliže je takový postup účelný či nezbytný (srov. § 78 daňového řádu). Dále konstatoval, že získaná vysvětlení v rámci provedených místních šetření od Michala Holzbacha, Aleše Večeři a Milana Šarmana (tj. zástupců dodavatelských společností) nelze použít jako důkazní prostředek (viz § 79 odst. 3 daňového řádu). K tomu zopakoval závěry městského soudu, který uvedené nepovažoval za vadu, jež by založila nezákonnost rozhodnutí žalovaného.

[18] Žalovaný má rovněž za to, že bylo zjevné, jaké má správce daně pochybnosti ohledně nákladů vynaložených stěžovatelem a jakým způsobem měl stěžovatel tyto pochybnosti odstranit.

[19] Podle názoru žalovaného stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání. Stěžovatelem předložené důkazní prostředky nebyly dostatečným podkladem pro prokázání uznatelnosti uplatněných výdajů. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neodstranil vzniklé pochybnosti, nebylo možné uplatněné výdaje v daňovém přiznání uznat za daňově uznatelné podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[20] K předvolání jednatele stěžovatele podle § 25 odst. 2 daňového řádu stěžovatel odkázal na závěry městského soudu, se kterými se ztotožňuje.

[21] Žalovaný neshledal důvodnou ani námitku stěžovatele týkající se obsahových náležitostí zprávy o daňové kontrole. Konstatoval k tomu, že ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, jaké důkazní prostředky byly hodnoceny, přičemž správce daně se ke každému důkaznímu prostředku vyjádřil a uvedl, jaké poznatky z něj získal.

[22] Žalovaný konstatoval, že jím učiněné závěry v žalobou napadeném rozhodnutí odpovídají obsahu spisového materiálu.

[23] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí vzešlo (§ 102 s. ř. s.); stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[25] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadený rozsudek městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[26] Kasační stížnost není důvodná.

[27] Ze správního spisu vyplynulo, že dne 27. 4. 2011 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009.

[28] Při kontrole správce daně zjistil, že stěžovatel zaúčtoval daňově uznatelné náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přičemž však podle názoru správce daně neprokázal, že se jednalo o výdaje vynaložené v souvislosti se získáním jeho příjmů. Stěžovatel konkrétně neprokázal u přijatých faktur od společnosti Hartford Personnel Development, s. r. o., Software Point, s. r. o., a RELAX STUDIO MÁJA, s. r. o., zda náklady na fakturované výkony (služby) mohou být považovány skutečně za výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, případně u těchto faktur nebyly vyvráceny pochybnosti správce daně, zda byly fakturované výkony (služby) skutečně provedeny a stěžovatelem převzaty.

[29] Správce daně proto výzvou ze dne 23. 5. 2012, č. j. 280071/12/001932101096, stěžovatele vyzval ke konkretizaci jednotlivých dodávek na základě vystavených faktur od společností Hartford Personnel Development, s. r. o., Software Point, s. r. o., a RELAX STUDIO MÁJA, s. r. o., neboť na základě předložených faktur a smluv, podle nichž byly uvedené faktury vystaveny, vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda činnosti uvedené ve fakturách a ve smlouvách (tj. např. zjištění technické a poradenské činnosti v oblasti stavebnictví, zajištění poskytnutí reklamních služeb, sběr dat, informací a legislativních podkladů využitelných při přípravě variantních návrhů dodavatelských smluv, poradenská spolupráce) byly pro stěžovatele skutečně provedeny. Tyto pochybnosti vznikly s ohledem na skutečnost, že předmět vystavených faktur a smluv byl vymezen příliš obecně a neplyne z něj, co konkrétně jednotlivé společnosti stěžovateli poskytly nebo dodaly, přičemž doposud stěžovatelem předložené dokumenty tyto pochybnosti nevyvrátily. Stěžovatel na tuto výzvu reagoval přípisem ze dne 18. 6. 2012, v němž vyslovil, že pochybnosti správce daně byly uvedeny pouze obecně, stěžovatel nerozumí tomu, na co má reagovat, a trvá na tom, že všechny potřebné podklady již předložil. Správce daně následně stěžovateli zaslal další výzvu ze dne 3. 10. 2012, č. j. 502314/12/001932101096, v níž opětovně vyzval stěžovatele k prokázání skutečností, k nimž byl již jednou vyzván; tuto výzvu podrobněji rozvedl. Stěžovatel reagoval přípisem ze dne 17. 10. 2012, č. j. 529108/12/001930108095, v němž uvedl, že pochybnosti vznikly správci daně až rok po zahájení daňové kontroly, přičemž opětovně tvrdil, že nebyly sděleny ve srozumitelné podobě. Dále stěžovatel konstatoval, že pro předložení dalších podkladů neshledává žádný důvod. Správce daně následně zaslal stěžovateli přípis ze dne 30. 10. 2012, č. j. 502346/12/001932101096, v němž mu sdělil, že správci daně vznikly pochybnosti krátce po zahájení daňové kontroly, a to po předložení požadovaných dokladů, přičemž tyto pochybnosti přetrvávají i po provedení svědeckých výpovědí, a proto byl stěžovatel opětovně vyzýván k prokázání skutečností, o kterých správci daně vznikly pochybnosti. Správce daně před ukončením daňové kontroly stěžovatele ještě jednou vyzval přípisem ze dne 20. 12. 2012, č. j. 630670/12/001932101096, k prokázání skutečností, které uvedl v daňovém přiznání na kontrolovanou daň a zdaňovací období. Stěžovatel přes tyto opětovné výzvy správce daně nedoložil žádné důkazní prostředky.

[30] Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 9. 4. 2013, č. j. 1143719/13/2001-05402-101096 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), správce daně konstatoval, že stěžovatel neprokázal, že náklady v celkové výši 28 552 500 Kč byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, čímž porušil § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel tedy měl podle správce daně v souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů upravit základ daně o výše uvedenou částku na řádku 20 řádného přiznání k dani z příjmů právnických osob.

[31] Podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 tohoto ustanovení zvyšuje o částky neoprávněně zkracující příjmy.

[32] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů 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.

[33] Daňová teorie mezi daňově účinné (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky:

- Výdaje musí poplatník skutečně vynaložit.
- Výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných (daňově účinných) příjmů.
- Musí být vynaloženy ve zdaňovacím období.
- Za výdaje je považuje zákon.

[34] Jak přitom konstatoval zdejší soud např. v rozsudku sp. zn. 5 Afs 74/2009, smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 větě první: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně.

[35] Výdaje musí být daňovým subjektem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, a to nejen přesvědčivým tvrzením, ale rovněž řádnými věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení, správce daně je v pozici vrchnostenské, zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít. Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene mezi obě strany, a to § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Důkazní břemeno ležící na správci daně je užší a okruh těchto případů je přesně vymezen § 92 odst.

5 daňového řádu. Širší důkazní povinnost má daňový subjekt podle § 92 odst. 3 daňového řádu. Právě daňový subjekt je totiž tím, kdo má detailní vědomost o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích. K prokázání svých tvrzení má k dispozici celou škálu důkazních prostředků (§ 93 daňového řádu).

[36] V projednávané věci stěžovatel prokázal, že výdaje v tvrzené výši vynaložil, dále však bylo jeho povinností prokázat, že výdaje na tyto výkony (služby) vynaložené sloužily k získání zdanitelných (daňově účinných) příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákon o daních z příjmů. K prokázání splnění této podmínky bylo ovšem z povahy věci třeba, aby stěžovatel tvrdil a prokázal, jaké konkrétní výkony (služby) mu byly na základě smluv s jeho dodavateli poskytnuty. Pouze na základě posouzení konkrétních výkonů lze totiž dovodit souvislost mezi výdaji stěžovatele a jeho příjmy.

[37] Je tedy třeba korigovat závěr městského soudu, že žalovaný *„si v napadeném rozhodnutí protiřečí v otázce posouzení fakticity výdajů, ale s ohledem na zásadu in dubio mitius vycházel městský soud z toho, že stěžovatel uskutečnění výdajů prokázal“*. Zásada *in dubio mitius* (v případě pochybností má být soudem rozhodováno mírněji) se v projednávané věci vůbec neuplatní, neboť se jedná pouze o otázku rozdělení a unesení důkazního břemene. Byť lze přisvědčit námitce stěžovatele, že je zásadní rozdíl v tom, zda výdaje byly fakticky uskutečněny či byly fiktivní, nemá výše uvedené pochybení městského soudu vliv na správnost jeho rozhodnutí. Není totiž pochyb o tom, že stěžovatel v řízení neprokázal, že se jedná o výdaje splňující podmínky daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (viz odst. 33, 34).

[38] Mandátní smlouva, kterou stěžovatel uzavřel s Hartford Personnel Development, s. r. o., dne 30. 11. 2008, vymezuje v čl. I. předmět smlouvy tak, že je jím závazek mandatáře zařizovat pro mandanta vybrané záležitosti týkající se zajištění technické činnosti a poradenskou činnost v oblasti stavebnictví. V rámcové smlouvě o zprostředkování služeb, kterou stěžovatel uzavřel dne 9. 10. 2009 s Hartford Personnel Development, s. r. o., je předmět smlouvy definován jako zajištění poskytnutí reklamních služeb s odkazem na specifikaci jednotlivých dílčích plnění v telefonických či e-mailových objednávkách. Ve smlouvě o poskytování poradenských služeb, kterou stěžovatel uzavřel s Hartford Personnel Development, s. r. o., dne 8. 10. 2009, je předmět smlouvy vymezen jako 1) sběr dat, informací a legislativních podkladů využitelných při přípravě variantních návrhů dodavatelských smluv, 2) poradenská spolupráce a součinnost při přípravě smluvních dokumentů a podkladů obchodního i technického charakteru, průběžné poradenství na základě sběru a vyhodnocování dat, aktuálních informací, monitoringu zpráv, legislativy, technických a finančních analýz a předpokládaných trendů využitelných při optimalizaci řešení rozsahu dodávky, cenových parametrů a finančního zajištění.

[39] V mandátní smlouvě, kterou stěžovatel uzavřel se Software Point, s. r. o., dne 18. 12. 2008, ve znění jejího dodatku ze dne 31. 8. 2009, je její předmět vymezen jako sledování stanovisek, výkladových materiálů, judikatur a jejich shromažďování z oblasti daňové a finanční, poskytování poradenství v oblasti softwaru a jeho využití pro přípravu průběžných analýz a jako další činnosti, na kterých se obě smluvní strany dohodnou a které jsou předmětem činnosti mandanta.

[40] Obdobně je předmět vymezen rovněž ve smlouvě, kterou stěžovatel uzavřel s RELAX STUDIO MÁJA, s. r. o., dne 22. 9. 2008, ve znění jejího dodatku ze dne 12. 10. 2009, jako poskytování reklamních služeb.

[41] V objednávkách stěžovatele je pak uváděn nijak neupřesněný odkaz na předchozí ústní ujednání a ve fakturách jsou jednotlivá plnění definována opět jen zcela obecně jako např. *„spolupráce dle mandátní smlouvy“*, *„zprostředkování reklamních služeb“*, *„za konzultace“*, *„za provedené služby“*, *„za administrativně technické práce“* apod.

[42] Svědci Holzbach a Průcha odmítli uvést, jaké konkrétní výkony (činnosti) dodavatelé stěžovateli poskytli (odkazovali např. na smluvní povinnost mlčenlivosti, know how atd.).

[43] Předložil-li stěžovatel v průběhu daňové kontroly správci daně smlouvy uzavřené se společnostmi Hartford Personnel Development, s. r. o., Software Point, s. r. o., a RELAX STUDIO MÁJA, s. r. o., faktury na základě těchto smluv vystavené a účetnictví, nelze než konstatovat, že samotné předložení daňových dokladů daňovým subjektem (v projednávané věci stěžovatelem) nevede bez dalšího k unesení důkazního břemene (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 42/2011 – 111). Existence formálně bezvadných dokladů totiž sama o sobě nemůže vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně poskytnutých výkonů (činností) stěžovateli uvedenými společnostmi, tedy zda výdaje za tyto služby byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73). V uvedeném směru bylo břemeno důkazní ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu na straně stěžovatele.

[44] Stěžovatel přitom v průběhu daňového řízení (jakož i v řízení před městským soudem a v kasační stížnosti) ani netvrdil, o jaké konkrétní výkony (služby) se jednalo. Za této situace skutečně nelze dovodit, že výkony (služby), které měly uvedené společnosti stěžovateli poskytnout, skutečně souvisely s podnikatelskou činností stěžovatele a že náklady na ně případně vynaložené sloužily ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů k dosažení, zajištění a udržení příjmů stěžovatele. K takovémuto závěru by bylo možno dospět pouze za situace, v níž by bylo známo, o jaké konkrétní výkony (služby) se vlastně jednalo. Správce daně měl tedy důvodnou pochybnost o tom, zda náklady vynaložené stěžovatelem byly vynaloženy za účelem získání zdanitelných příjmů a tyto opakovaně srozumitelně stěžovateli předestřel.

[45] Bylo na stěžovateli, aby prokázal svá tvrzení uplatněná v daňovém přiznání, případně aby odstranil pochybnosti správce daně, tedy prokázal, jaké konkrétní výkony (služby) mu byly skutečně poskytnuty, na základě čehož by si následně správce daně mohl učinit úsudek o tom, zda výdaje stěžovatele za tyto výkony (služby) byly výdaji na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Jestliže tak stěžovatel neučinil a pouze uváděl, že pro předložení dalších důkazů neshledává důvod, nelze než s ohledem na výše citovanou judikaturu konstatovat, že důkazní břemeno neunesl (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 42/2011 – 111).

[46] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že v kasační námitce, která se týká závěru městského soudu o nezákonnosti provedených důkazů a jejich hodnocení, stěžovatel neuvádí, v čem konkrétně bylo jejich hodnocení učiněno v jeho neprospěch; touto námitkou se tedy mohl zdejší soud vypořádat pouze v obecné rovině. Není totiž povinností soudů domýšlet konkrétní argumentaci stěžovatele a k tomu vyhledávat důkazy (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Azs 18/2004 - 37, publ. pod č. 312/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 1. 2006, č. j. 1 Azs 112/2004 - 61, ze dne 17. 7. 2014, č. j. 4 Azs 96/2014 - 3, či ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Azs 266/2016 - 31).

[47] Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem městského soudu, že podle § 92 odst. 2 daňového řádu je správce daně oprávněn sám aktivně vyhledávat důkazní prostředky (provádět vyhledávací činnost ve smyslu § 78 daňového řádu). V rámci toho pak správce daně provádí místní šetření (§ 78 odst. 3 daňového řádu). Správce daně tedy byl oprávněn provést místní šetření, a to i na základě dožádání jiného správce daně (§ 17 odst. 1 daňového řádu). Správce daně ani nepochybil, pokud stěžovatele (jeho právního zástupce) k místnímu šetření (a podání shora uvedených vysvětlení) nepřizval, resp. mu podání jejich vyjádření předem neoznámil, neboť § 79 daňového řádu neposkytuje daňovému subjektu právo obdobné právu podle § 96 odst. 5 daňového řádu. Vysvětlení podaná Michalem Holzbachem, Alešem Večeřou a Milanem Šarmanem (býv. jednatel RELAX STUDIO MÁJA, s. r. o.) v rámci uskutečněných místních šetření ovšem nebylo možné podle. § 79 odst. 3 daňového řádu použít jako důkazní prostředek. Z napadeného rozhodnutí žalovaného je přitom zjevné, že vysvětlení, které podal Milan Šarman, nebylo v souladu s § 79 odst. 3 daňového řádu vyhodnoceno jako důkazní prostředek. Žalovaný ovšem pochybil, pokud vysvětlení podaná Michalem Holzbachem a Alešem Večeřou při místních šetřeních naopak jako důkazní prostředek vzal. Toto dílčí pochybení žalovaného však nemohlo mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, neboť tato vysvětlení nepřinesla pro posouzení věci žádné relevantní poznatky, neboť Michal Holzbach v něm pouze uvedl, že již není jednatelem Hartford Personnel Development, s. r. o., a že předal kompletní účetnictví. Aleš Večeřa pak rámci vysvětlení pouze sdělil, že neví, kde se nachází faktické sídlo společnosti Software Point, s. r. o., ani kde je uloženo její účetnictví.

[48] Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožňuje s městským soudem ohledně hodnocení, že ani případné nezákonné předvolání jednatele stěžovatele, jehož účast nebyla ve smyslu § 25 odst. 2 daňového řádu nezbytná, k ústnímu jednání nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí správních orgánů. Stěžovateli byl totiž v průběhu řízení před správními orgány dán dostatečný prostor k tomu, aby mohl dostatečně hájit svá práva. Nadto ze správního spisu nevyplynulo, že by se k některému ústnímu jednání jednatel stěžovatele vůbec dostavil, případně ozřejmil obsah smluv uzavřených s výše uvedenými společnostmi. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelova práva nemohla být nijak zkrácena.

[49] K námitkám týkajícím se obsahu zprávy o daňové kontrole a způsobu hodnocení důkazů zdejší soud konstatuje, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly předkládal správci daně smlouvy uzavřené se společnostmi Hartford Personnel Development, s. r. o., Software Point, s. r. o., a RELAX STUDIO MÁJA, s. r. o., faktury vystavené na základě těchto smluv a jím vedené účetnictví. Po zhodnocení těchto důkazních prostředků správce daně uzavřel, že z nich není jasno, jaké konkrétní služby byly stěžovateli poskytnuty, a proto nebylo možné říci, zda se skutečně jedná o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a

udržení zdanitelných příjmů. Správce daně tedy hodnotil všechny důkazy předložené stěžovatelem, přičemž dospěl k závěru, že na základě provedených důkazů nebyly odstraněny jeho pochybnosti o výdajích na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nejvyšší správní soud přitom v této souvislosti zdůrazňuje, že ani v kasační stížnosti stěžovatel nekonkretizuje, k jakému jím předloženému důkaznímu prostředku či důkaznímu návrhu údajně neměly správní orgány přihlédnout.

[50] Nejvyšší správní soud uzavírá, že správní orgány dostatečně zjistily skutkový stav věci. Nelze přitom hovořit o tom, že by postup správních orgánů byl ryze formální, resp. by při hodnocení důkazů postupoval v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší správní soud tedy námitky stěžovatele shledal nedůvodnými.

IV. Závěr a náklady řízení

[51] Ze všech uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[52] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věty první ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení; žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 14. března 2018

Mgr. Ondřej Mrákota
předseda senátu