



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **MEKR'S, s.r.o.**, se sídlem Anny Letenské 34/7, Praha 2, zastoupen JUDr. Josefem Pavelkou, advokátem se sídlem Na Srážku 2071/6, Praha 4, 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 10. 11. 2016, č. j. 6 Af 2/2014 – 45,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

[1] Finanční úřad pro Prahu 2 vydal dne 18. 6. 2012 dodatečný platební výměr č. j. 193030/12/00251108684, kterým žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 3 355 920 Kč a sdělil mu penále ve výši 671 184 Kč.

[2] Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 18. 11. 2013, č. j. 28650/13/5000 14202-707309, k odvolání žalobce změnilo napadené rozhodnutí v části bankovního spojení a splatnosti vyměřené částky a ve zbytku dodatečný platební výměr potvrdilo.

**II.**

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 10. 11. 2016, č. j. 6 Af 2/2014 – 45, zamítl jako nedůvodnou.

[4] Městský soud nejprve podrobně zrekapituloval skutková zjištění ve věci a předeslal, že se ztotožnil s žalovaným co do provedeného dokazování i právních závěrů, které z něj vyvodil.

Žalobce v žalobě izolovaně poukazoval na nepodstatné části dokazování, případně se omezil na obecná konstatování, která však nemají oporu v celkovém posouzení důkazní situace.

[5] Pokud daňový subjekt uplatňuje výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 zákona č. 86/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), musí si být vědom toho, že jej správce daně může v pochybnostech vyzvat k prokázání oprávněnosti takového postupu. Bylo tudíž na žalobci, aby hodnověrnými důkazními prostředky prokázal daňovou uznatelnost uplatňovaných nákladů, jimiž si snižoval daňový základ.

[6] Žalobce neprokázal daňovou uznatelnost nákladů vynaložených na úklidové práce od společnosti BonyStav s. r. o. Neosvědčil, že by smlouva o dílo umožňovala proplacení víceprací na základě objednávky. Žalobce ani svědek J. T. ve své výpovědi neosvětlili, proč a na základě čeho byly práce prováděny. Uvedený svědek nadto nebyl schopen objasnit, o jaké konkrétní práce se jednalo a nebyl ani schopen uvést, proč za červenec 2007 byla oproti uzavřené smlouvě fakturována zhruba o polovinu nižší částka. Žalovaný proto správně posoudil jeho výpověď jako obecnou a nevěrohodnou. Obecnost svědecké výpovědi vzhledem k plynutí času nelze klást k tíži správci daně. Žalobce si měl být vědom, že jej bude stíhat důkazní břemeno ohledně jím uváděných údajů v daňovém přiznání, a to zejména za situace, kdy se jednalo o značně vysoké částky.

[7] Ohledně neuznání výdajů na plnění poskytovaná společností EVEX spol. s r.o., městský soud uvedl, že není podstatné, že tyto výdaje nevstoupily v této společnosti do nákladů. Podstatné je naopak to, že žalobce neprokázal jejich daňovou uznatelnost. Žalovaný vyvrátil věrohodnost poskytnutých důkazních prostředků zjištěním, že předložené fotografie byly upraveny počítačovým programem a rovněž byly použity v daňových řízeních u jiných daňových subjektů (REALITNÍ DŮM s.r.o. a P. J.). Námitky žalobce k výpovědi svědka M. H. byly toliko obecné. Žalobce neuvedl, jak by měl tento svědek potvrdit vynaložení výdajů na reklamní služby a umístění reklamy na jednotlivé billboardy. Daný svědek potvrdil, že fotografoval nějaké billboardy, nekonkretizoval ale kde, jak a kým byly práce uskutečněny. Při výdaji v celkové výši 5 676 305 Kč měl žalobce podle městského soudu disponovat i jinými důkazy o tom, že se takto rozsáhlá billboardová kampaň uskutečnila a že ji pro žalobce zajistila společnost EVEX. Daňovou uznatelnost tvrzeného výdaje nemohla potvrdit ani obecná komisionářská smlouva ani předložené faktury.

[8] Městský soud dále odmítl námitky týkající se společnosti BETAREA, s.r.o. Důvodem, proč nebyl výdaj na poskytnutí reklamní plochy na dodávkovém vozidle Ford Tranzit uznán, je opětovně neprokázání, že reklama byla na automobilu skutečně umístěna. Správce daně nadto zjistil, že na tomtéž vozidle byla v tomtéž čase umístěna reklama jiné obchodní společnosti. Žaloba byla v části, v níž žalobce poukazuje na hodnocení důkazů v případě společností PORTTEC, s.r.o. a FITMOST, s.r.o., natolik obecná, že k ní soud nemohl zaujmout žádné stanovisko. Žalobcovo tvrzení, že se jeho obrat v důsledku provedené reklamy zvýšil o zhruba 33 miliónů Kč, není podstatné pro závěr o oprávněnosti zahrnutí jednotlivých výdajů do daňového základu. Proto městský soud neprovedl navržené dokazování výkazem zisků a ztrát žalobce za zdaňovací období roku 2007.

[9] Jako obecnou vyhodnotil soud také námitku, že daňová kontrola trvala přes dva roky, čímž byly ztíženy svědecké výpovědi s ohledem na plynutí času a paměť svědků. Žalobce neuvedl, jak konkrétně by tato okolnost měla mít vliv na důkazní situaci. Je pochopitelné, že svědci, kteří vypovídali o událostech šest let starých, si nemohli vybavit veškeré podrobnosti. Ačkoliv žalobce mohl rozhodné skutečnosti prokázat i jinak, např. hodnověrnou fotografickou

pokračování

dokumentací, navrhoval pouze obecné důkazy (výslech jednatele dodavatele namísto konkrétních zaměstnanců, výkazy práce těchto zaměstnanců apod.).

### III.

[10] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[11] Stěžovatel má za to, že daňové orgány nedostatečně vyhodnotily shromážděné důkazy. Toto pochybení nemohl zhojit ani městský soud, který provedl vlastní hodnocení důkazů. Daňový subjekt nemůže předvídat rozsah dokazování, který bude správcem daně vyžadován. Skutečnosti tvrzené daňovým subjektem se prokazují účetnictvím, které je nutno ze zákona vést a archivovat po dobu 5 let. V případě, že správce daně pojme pochybnosti o správnosti účetnictví a bude vyžadovat prokázání tvrzených skutečností dalšími důkazními prostředky, nejsou požadavky na archivaci a rozsah těchto důkazních prostředků stanoveny právními předpisy. Požadavky u jednotlivých obchodních případů budou rozdílné podle toho, k jakému závěru dojde správce daně a podle stěžovatele jsou tudíž nepředvídatelné. Správce daně by proto měl při provádění daňové kontroly postupovat rychle a efektivně. Jinak by mohl strategicky vyčkávat, až se daňový subjekt v důsledku plynutí času dostane do důkazní nouze a nebude schopen svá tvrzení doložit. Městský soud nevzal v potaz, že daňový subjekt má omezené možnosti předvídat, které důkazní prostředky správce daně posoudí jako hodnověrné. Správce daně přitom není, na rozdíl od soudu, nestranný. Své úvahy bude nutně vést takovým směrem, aby státem vybraná daň byla co nejvyšší. Městský soud kriticky zhodnotil vyjádření žalobce, aniž by stejný postoj zaujal k vyjádření žalovaného a rozhodnutím napadeným správní žalobou.

[12] V případě plnění poskytnutého společností BonyStav bylo provedení úklidových prací mimo jiné prokazováno svědeckou výpovědí J. T. Svědek potvrdil, že zkoumané plnění skutečně proběhlo, určil provozovny stěžovatele i počet zaměstnanců, kteří byly vyčleněni pro úklidové práce. Přesto nebyla tato výpověď zhodnocena jako průkazná. Stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, čj. 5 Afs 131/2004 - 45, podle něhož nelze důkazní břemeno pojímat extenzivně a rozšiřovat je i na prokazování skutečností, ohledně kterých taková povinnost stíhá jiný subjekt. Smlouva o dílo nevyžaduje písemnou formu a smluvní strany mohly jednotlivé objednávky sjednávat ústně. V případě úklidových služeb není běžné pořizovat fotodokumentaci jejich provedení a vyžadovat její doložení, stejně tak platí, že úklidové práce nevyžadují odbornou kvalifikaci a fluktuace zaměstnanců je zde vysoká. Možnost prokázat poskytnutí plnění svědeckými výpověďmi pracovníků je proto omezená. Stěžovatel mohl jako důkazní prostředek využít pouze výpovědi osoby odpovědné za obchodní vedení společnosti, která mu plnění poskytla. Stěžovateli nemůže jít k tíži, že společnost BonyStav neměla jednotlivá plnění podrobně zdokumentována. Žalovaný podle stěžovatele nevyvrátil, že úklidové služby byly stěžovateli v deklarované hodnotě poskytnuty a ani neprokázal, že by stěžovatel fakturované částky nezaúčtoval a neuhradil.

[13] Poskytnutí reklamních služeb společností EVEX bylo prokázáno mimo jiné výpovědí M. H., který uvedl, že fotografoval billboardy, na kterých byla v předmětném období umístěna reklama stěžovatele. Pamatoval si, že z reklamy pouštěla červená barva. Skutečnost, že byly obdobné fotografie předloženy též v případě jiných daňových subjektů, nevyvrací, že plnění bylo stěžovateli skutečně poskytnuto. Stěžovateli nemůže jít k tíži, že fotografie zneužily jiné daňové subjekty. Žalovaný ostatně ani netvrdil, že předmětné reklamní plnění bylo místo stěžovateli poskytnuto uvedeným daňovým subjektům.

## IV.

[14] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl, přičemž se plně ztotožnil se závěry městského soudu. V průběhu daňového řízení nedocházelo ke zbytečným průtahům, naopak oba správci daně v řízení činili značné množství úkonů. Daňová kontrola probíhala převážně v době, kdy byl stěžovatel povinen uschovávat účetní doklady. Požadavek na prokázání faktické realizace zdanitelných plnění nebyl pro stěžovatele zatěžující ani překvapující. K zpochybňovanému uskutečnění zdanitelného plnění žalovaný uvedl, že svědek J. T. sice potvrdil, že úklidové práce u stěžovatele probíhaly, ale jeho výpověď neprokázala, že práce byly realizovány v tvrzeném rozsahu. Ani svědek H. nevyvrátil pochybnosti správce daně o realizaci reklamních služeb ve prospěch stěžovatele. Správce daně po stěžovateli požadoval jen ty podklady, které měl v rámci své podnikatelské činnosti běžně uschovávat. Skutečnost, že fotografie vztahující se k posuzovaným plněním byly znehodnoceny jiným subjektem, nešla stěžovateli k tíži, nicméně ztížila jeho důkazní situaci.

## V.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud předesílá, že v řízení před tímto soudem se uplatňuje dispoziční zásada, která spočívá v tom, že soud přezkoumává napadené výroky rozhodnutí v mezích kasačních bodů, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje stěžovatel napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nepřezkoumatelné. Obsah a kvalita žaloby a kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Stěžovatel se v kasační stížnosti převážně zaměřil na obecné výtky vůči způsobu hodnocení důkazů daňovými orgány a proti jejich závěru o neunesení důkazního břemene stěžovatelem, dále polemizoval s rozsahem skutečností, které jsou daňové subjekty v rámci daňové kontroly povinny prokázat, a poukázal na průkaznost požadovaných důkazů v důsledku běhu času.

[18] Obecně platí, že podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Aby mohla být určitá částka daňově uznána, je třeba, aby poplatník tyto výdaje skutečně vynaložil v prokázané výši, aby je vynaložil v souvislosti se snahou o dosažení zdanitelných příjmů a v časové souvislosti s posuzovaným zdaňovacím obdobím. Daňový subjekt musí v případě pochybností správce daně prokázat nejen, že náklad skutečně vynaložil, ale i to, že se tak stalo způsobem deklarovaným na příslušném účetním dokladu. Nejvyšší správní soud (viz např. rozsudek ze dne 10. 5. 2007, č. j. 9 Afs 39/2007 - 47) soustavně konstatuje, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Ne každý uplatněný výdaj proto obстоjí jako výdaj daňově uznatelný.

[19] Vzhledem k tomu, že podstatou posuzované věci je zejména hodnocení důkazů a závěry na jejich základě vyslovené, Nejvyšší správní soud považuje za vhodné se na tomto místě vyjádřit k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, tak jak jej upravuje § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (pozn. NSS - daňový řád upravuje rozložení břemene tvrzení

pokračování

a břemene důkazního v zásadě shodně jako zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a proto lze vycházet též z judikatury vztahující se k předchozímu daňovému procesnímu předpisu).

[20] 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. Jak již bylo uvedeno výše, je nutné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Správce daně nemá s ohledem na § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu povinnost prokázat, že údaje o určitém případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, má však povinnost prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud prokáže uvedené skutečnosti, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému účetnímu případu, popřípadě korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které *de facto* nahradí či doplní zpochybňované účetnictví, a které osvědčí jeho tvrzení (k tomu viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, nebo ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117).

[21] Stěžovatel v kasační stížnosti předně poukázal na to, že účetnictví je nutno vést a archivovat po dobu 5 let, proto by správce daně měl v řízení postupovat co nejrychleji, aby nedošlo ke ztížení důkazní situace daňového subjektu. Daňový subjekt má omezené možnosti předvídat, které důkazní prostředky správce daně posoudí jako věrohodné, pročez správce daně může strategicky vyčkávat, až se daňový subjekt v důsledku plynutí času dostane do důkazní nouze. Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedená tvrzení jsou obecná a nenavázaná na konkrétní skutkové okolnosti daného případu. Z uvedených úvah nelze vysledovat, v jakém směru by měly poukazovat na nezákonnost či nepřezkoumatelnost soudního či daňového rozhodnutí. Nejvyšší správní soud k nim proto nemůže zaujmout konkrétní bližší stanovisko.

[22] Je pravdou, že v důsledku plynutí času dochází k oslabování rozpomínací schopnosti svědků. Tuto skutečnost ovšem nelze klást k tíži správce daně, postupuje-li v zákonných lhůtách pro stanovení, resp. doměření daně dle § 148 daňového řádu. Stěžovatel nenamítal, že by správce daně prováděl dokazování v rozporu s procesními pravidly nebo že by došlo k zániku práva daň doměřit. Nejvyšší správní soud v posuzovaném případě neshledal, že by správce daně postupoval tak, aby mu co nejvíce ztížil povinnost unést důkazní břemeno či účelově prováděl jednotlivé důkazy co nejpozději, aby se stěžovatel dostal do důkazní nouze. Požadavky obou správců daně nebyly ani nikterak nepředvídatelné. Naopak, stěžovateli ozřejmili, v čem spatřují pochybnosti o reálném uskutečnění plnění a umožnili mu prokázat, že se jednotlivá plnění uskutečnila v souladu s předloženými fakturami.

[23] Stejně tak platí, že žádný právní předpis daňovému subjektu neukládá, jakou sumu důkazních prostředků má vést ke každému účetnímu případu, resp. daňovému nákladu, jenž uplatnil při snižování daňového základu. Z logiky věci ale musí dbát na to, aby takový každý konkrétní případ byl věrohodným způsobem schopen prokázat. Je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo je plně odpovědný za to, aby byl s to unést své důkazní břemeno ve vztahu k uplatněným výdajům po celou dobu trvání lhůty pro vyměření, resp. doměření daně, zvláště pokud nedošlo k ukončení daňové kontroly. Jak se ostatně vyjádřil Nejvyšší správní soud

v rozsudku ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012 – 54, nejde jen o to, aby daňový subjekt zajistil archivaci účetních dokladů a smluvní dokumentace, ale uchovával rovněž další důkazní prostředky, jimiž by mohl prokázat faktické přijetí (uskutečnění) zdanitelných plnění od konkrétního daňového subjektu. S ohledem na § 93 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Daňový subjekt musí předvídat, a to zvláště v případech, kdy uplatňuje výdaje ve značné výši, jako tomu bylo v nyní posuzované věci, že prokazování pomocí účetních dokladů nemusí být z pohledu správce daně dostatečné, protože bude třeba přikročit i k provedení důkazů svědčících o faktickém přijetí zdanitelných plnění.

[24] V posuzované věci proběhlo obsáhlé důkazní řízení. Správce daně nabyl mimo jiné pochybnosti ohledně zahrnutí reklamních a propagačních služeb poskytnutých společností EVEX a úklidových služeb poskytnutých společností BonyStav do základu daně podle § 23 a § 24 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel unesl prvotní důkazní břemeno, neboť k výzvě správce daně předložil formálně bezvadné doklady, na jejichž základě uplatňoval snížení daňového základu. Správci daně však vznikly pochybnosti o věrohodnosti těchto dokladů, protože bylo opět na stěžovateli, aby správci daně nabídl další důkazy prokazující faktické uskutečnění deklarovaných plnění.

[25] K účetnímu případu týkajícímu se společnosti Bonystav stěžovatel předložil smlouvu o dílo ze dne 30. 12. 2006, podle které měla jmenovaná společnost zajišťovat správu, údržbu a drobné opravy provozoven stěžovatele za 95 000 Kč měsíčně. Případné vícepráce (mytí oken, úklid po stavebních pracích nebo po malování, drobné opravy budovy) měly být prováděny na základě objednávky stěžovatele za cenu dohodnutou před provedením prací. Správce daně zjistil, že v období únor až červen 2007 společnost BonyStav účtovala stěžovateli za provedené práce uvedenou částku dvakrát (v celkové výši 475 000 Kč). Naopak v červenci 2007 účtovala zhruba poloviční částku oproti ujednání dle smlouvy o dílo. Stěžovatel správci daně nepředložil žádné objednávky či faktury spojené s tvrzeným prováděním víceprací. Svědek J. T., jednatel společnosti BonyStav v posuzovaném zdaňovacím období, si nepamatoval skutečnosti, které by objasnily dvojnásobnou fakturaci poskytnutých plnění. Nevzpomenul si, kdo uzavíral za tuto společnost smlouvu o dílo, kdo vystavoval příslušné doklady (faktury), nepamatoval si jména osob, které prováděly úklidové práce. Na otázku, proč tato společnost fakturovala dvojnásobnou částku, uvedl, že se tak dělo z důvodu probíhající přestavby skladu a s tím souvisejícími vícepracemi. Na otázku, proč za červenec 2007 byla fakturována částka jen 40 000 Kč, odpověděl, že tam již vícepráce nebyly. Nadto se nepodařilo zjistit zaúčtování poskytnutých částek do zdanitelných výnosů na straně společnosti BonyStav, neboť tato společnost se stala nekontaktní a svědek předal veškeré doklady novému jednateři společnosti.

[26] Nejvyšší správní soud k uvedenému konstatuje, že jak žalovaný, tak i městský soud oprávněně uzavřel, že svědecká výpověď ani jiný důkazní prostředek nevyvrátily pochybnosti správce daně o reálném uskutečnění úklidových víceprací založených na duplicitně vystavovaných fakturách. Na věc nemohou mít vliv ani námitky stěžovatele, že smlouvu o dílo netřeba uzavírat v písemné dohodě anebo to, že zhotovitel či objednatel úklidových prací není povinen provedené práce zdokumentovat. Takovou povinnost stěžovatel obecně (resp. z hlediska soukromého práva) neměl, nicméně při vědomí toho, že náklady, bude uplatňovat coby daňově uznatelné, měl si zajistit jejich průkaznost, a to zvláště v případě, kdy provedení konkrétních víceprací mělo být založeno na ústní dohodě, zatímco provedení „běžné“ úklidové činnosti na písemné smlouvě o dílo.

[27] Stěžovatel v tomto směru rovněž namítal, že žalovaný neprokázal, že by stěžovatel fakturované částky nezaúčtoval a neuhradil. Tahle skutečnost nemá na posouzení věci vliv.

pokračování

Nadto platí, že k daňové uznatelnosti nákladu nepostačí osvědčení o převodu peněz mezi poskytovatelem a příjemcem deklarovaného plnění, ale prokázání, že plnění zaznamenaná na vystavených fakturách skutečně proběhla. Jak již bylo řečeno, stěžovateli se nepodařilo prokázat, že společnost BonyStav prováděla úklidové práce v deklarovaném, tedy značně vyšším, rozsahu oproti sjednané smlouvě o dílo.

[28] Druhý ze správcem daně zpochybňovaných účetních případů se týkal společnosti EVEX, se kterou stěžovatel uzavřel dne 6. 6. 2007 obecně koncipovanou komisionářskou smlouvu na sjednávání reklamní inzerce. Stěžovatel v daňovém řízení předložil faktury na služby a materiál, spočívající v pronájmu billboardů a štítových stěn a výrobě PVC plachet za období červen až listopad 2007, v celkové výši 5 676 305 Kč. Bylo potřeba prokázat, že reklamní práce byly jmenovanou společností uskutečněny a že k jejímu provedení stěžovatel vynaložil výdaje, které uplatnil ve spojitosti s předloženými fakturami a komisionářskou smlouvou.

[29] Stěžovatel předložil správci daně fotodokumentaci, z níž mělo vyplývat uskutečnění reklamních prací. Správce daně konstatoval nesrovnalosti asi u pětiny (z 590 ks) fotografií. Některé fotografie se shodovaly s fotografiemi předloženými v rámci daňových řízení u P. J. a společnosti REALITNÍ DŮM, přičemž na fotografiích byla reklama právě těchto subjektů. V rámci totožného období se na témže místě vyskytovaly různé reklamy, příp. byly použity stejné fotografie pro různá období reklamní kampaně (stejní lidé, auta, budovy, silnice, zeleň). Stěžovatel rovněž dodatečně označil některé fotografie různým umístěním, byť se jednalo o stejné místo. Dále správce daně shledal, že některé fotografie byly počítačově upraveny (neostrá nebo příliš ostrá reklama vůči okolí, chybějící stín, nejasná fotka na přímém slunci, viditelné okraje původní reklamy apod.). Správce daně proto zcela oprávněně vyhodnotil předloženou fotodokumentaci jako nevěrohodnou. Jako nestandardní vyhodnotil rovněž tu skutečnost, že peněžní prostředky poukázané na účet společnosti EVEX byly vzápětí vybrány, přičemž z účtu nedocházelo k úhradám dalším dodavatelům. Společnost se následně stala nekontaktní.

[30] Správce daně na návrh stěžovatele vyslechl M. H. Během výslechu uvedl, že prováděl částečnou kontrolu provedených reklamních prací na billboardech pro společnost EVEX a rovněž zprostředkoval pracovníky na výlep billboardů stěžovatele. Nepamatoval si však, jaká reklama byla na jednotlivých billboardech umístěna (svědek potvrdil podobu billboardů stěžovatele až po předložení fotodokumentace správcem daně) a nedisponoval již fotografiemi, které pořídil v rámci své kontrolní činnosti. Nevěděl, zda bylo při focení nastavené datum se zapnutou viditelností, neví, jestli má ještě diář, aby byl schopen zjistit jména pracovníků, které zprostředkoval na výlep billboardů. Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem i žalovaným, že závěry vyplývající z provedeného výslechu nebyly s to zvrátit pochybnosti správce daně o faktické realizaci reklamních služeb v deklarovaném rozsahu a podobě.

[31] Nejvyšší správní soud uzavírá, že městský soud ani žalovaný při hodnocení provedených důkazů nepochybili. Správně došli k závěru, že shromážděné důkazy neprokazují, že k deklarovaným plněním došlo fakticky tak, jak stěžovatel tvrdil v daňových dokladech. Prostému tvrzení daňového subjektu bez doplnění ověřitelnými důkazy nelze přiznat plnou důkazní sílu a vypovídající hodnotu. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje závěry vyslovené v rozsudku č. j. 5 Afs 131/2004-45, na který poukazoval stěžovatel, nicméně v posuzované věci neshledal, že by správce daně neoprávněně přenesl důkazní břemeno na jiný subjekt. Správce daně po stěžovateli požadoval doložit a prokázat jen ty skutečnosti, které se týkaly jeho daňového přiznání.

[32] Zdejší soud považuje v této souvislosti za podstatné i to, že u výslechu byl přítomen stěžovatel. Mohl svědkům klást doplňující otázky a rovněž si z obsahu jejich obecných výpovědí

mohl učinit představu o své stávající důkazní situaci i o tom, že svědci nemají dostatečné povědomí o tom, jak konkrétně probíhala zdanitelná plnění. Z jejich výpovědí nevzešel žádný jednoznačný závěr, na jehož základě by správce daně mohl na uplatňované náklady aplikovat § 24 odst. 1 daňového řádu. Pokud svědecká výpověď nedoloží, jak byl obchodní případ konkrétně realizován a ani to, jaký byl faktický podíl svědka na jeho provedení a uskutečnění, nelze ji přisoudit relevantní vypovídací a důkazní hodnotu.

[33] K dalším kasačním námitkám Nejvyšší správní soud uvádí, že nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že správce daně nepostupuje v daňovém řízení z podstaty věci nestranně, ale naopak s cílem zajistit vybrání daně v co největší částce. I správce daně musí postupovat v souladu se zákonem. Smyslem správy daně je s ohledem na § 2 odst. 1 daňového řádu správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Správce daně má zjistit daň ve skutečné výši s ohledem na jednotlivé daňové předpisy tak, aby nevznikala škoda či újma na straně státu ani samotného daňového subjektu. Měl-li stěžovatel nějaké pochybnosti o postupu správce daně, o tom, že vybočil ze své pravomoci či že byl v jeho věci jakkoliv podjatý, mohl se vůči takovému jednání ohradit. Nejvyšší správní soud ovšem nezaznamenal u obou správců daně žádné vybočení ze zákonného rámce. Na posouzení věci nemůže mít vliv ani přesvědčení stěžovatele, že městský soud k němu, na rozdíl od žalovaného, přistupoval kriticky. Městský soud v řízení primárně posuzuje důvodnost žalobních bodů, nikoliv stanovisko žalovaného k nim.

[34] S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek městského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným. Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[35] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. srpna 2017

Mgr. David Hipšr  
předseda senátu