



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudce Mgr. Marka Zimy a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobkyně: **PROSTOR a. s.**, IČO 41188519
sídlem Čimická 317/90, 180 00 Praha 8
zastoupena advokátem JUDr. Vlastimilem Rampulou
sídlem Karlovo náměstí 671/24, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného z 25. 1. 2021, čj. 1110/21/5200-11434-701858

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se domáhá přezkoumání a zrušení shora uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu, který vydal 19. 7. 2019 dva dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období leden 2014 až prosinec 2015. Uvedenými rozhodnutími finanční úřad doměřil žalobkyni daň o částku 5 945 480 Kč a uložil jí povinnost zaplatit penále 1 189 096 Kč.
2. Pro rozhodnutí je podstatné, zda žalobkyně prokázala uskutečnění služeb souvisejících s úklidem veřejných prostor prostřednictvím subdodavatelů, respektive zda finanční orgány měly dostatečné pochybnosti, aby na ni přenesly důkazní břemeno.

II. Obsah správního spisu

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

3. Správce daně zahájil 22. 2. 2017 s žalobkyní daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a 2015 v rozsahu obchodních transakcí uskutečněných se společnostmi Leviata, s. r. o. (dále jen „Leviata“), Liberecká rozvojová agentura LIRA, obecně prospěšná společnost (dále jen „LIRA“), a JC PRO GROUP s. r. o. (dále jen „JC“).
4. Správce daně seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolních zjištění seznámením ze 17. 4. 2019, čj. 535599/19/2403-60562-402780 a čj. 535780/19/2403-60562-402780. Žalobkyně dle správce daně neprokázala, že deklarované služby provedla prostřednictvím uvedených společností a že předložené doklady byly v souladu s faktickým stavem. Tím neprokázala, že by vynaložila náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, které by si ze základu daně mohla odečíst.
5. Správce daně poté podle § 143 a následujících zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, na základě vydaných zpráv o daňové kontrole z 27. 6. 2019, čj. 709948/19/2403-60562-402780 a čj. 709954/19/2403-60562-402780, doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry z 19. 7. 2019, čj. 6281082/19/2008-52524-111613 a čj. 6282033/19/2008-52524-111613, daň z příjmů právnických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 20 % doměřené daně.
6. Proti dodatečným platebním výměrům se žalobkyně odvolala. Argumentovala zcela shodně jako v podané žalobě. Žalovaný napadeným rozhodnutím obě odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. V odvolacím řízení doplnil dokazování a následně se plně ztotožnil se závěry finančního úřadu. Uzavřel, že žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na snížení základu daně.

III. Žalobní argumentace

7. Žalobkyně považuje dodatečné platební výměry i napadené rozhodnutí za nezákonné.
8. Správce daně neuznal náklady spojené s obchodními transakcemi se společnostmi, s kterými žalobkyně uzavřela rámcové smlouvy, přičemž si z dostupných veřejných zdrojů dostatečně zjistila, zda jsou tyto společnosti důvěryhodné. V době uzavření smluv byly všechny vedeny jako spolehliví plátcí DPH. Pro vyhodnocení spolehlivosti není nijak podstatné, zda mají založeny účetní závěrky.
9. Pro prokázání realizace objednaných služeb žalobkyně navrhla provést výslechy jednatelů J. A. a J. Č., oba však odmítli vypovídat, neboť je proti nim vedeno trestní řízení. To nelze klást žalobkyni k tíži. O uskutečnění služeb svědčí i další důkazní prostředky, zejména pak doklady mající souvislost s realizovanými dodávkami služeb.
10. Ač správce daně argumentuje listinami a výslechy z trestního řízení opatřenými z vlastní iniciativy, již si z trestního řízení neopatřil výslechy dalších svědků – zaměstnanců jednoho ze subdodavatelů, které nemohla žalobkyně jako důkaz sama předložit s ohledem na omezení dané trestním řádem. Listiny z trestního řízení navíc nebyly jako důkazy provedeny v daňovém řízení, z něhož má správce daně především vycházet. Hodnotit výpovědi z trestního řízení osob jednajících za subdodavatele v době, kdy nebylo dokazování v rámci trestního řízení ukončeno, není možné a správce daně k těmto listinám neměl přihlížet.
11. Žalobkyně dále namítá, že správce daně při dokazování postupoval účelově, neboť obsah listin získaných od Policie ČR je v rozporu s důkazy získanými v daňovém řízení. K tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) z 30. 1. 2008, čj. 2 Afs

24/2007-119. Žalobkyně nenamítá, že by správce daně dokumenty z trestního řízení nemohl využít. Je však otázkou, jakou váhu takovým dokumentům správce daně přizná právě pro účely daňového řízení, pokud byly získány v rámci řízení trestního, které v žádném případě není řízením, jehož cílem je správné stanovení daňové povinnosti.

12. Dále žalobkyně konstatuje, že nemůže odpovídat za to, jak naloží její subdodavatelé s penězi, které jim zaplatí za odvedenou práci. Žalobkyně proto nechápe, proč způsob nakládání s finančními prostředky, které uhradí za odebranou službu na účet dodavatele, je jí přičítán k tíži. Před samotnou fakturací byly jako podklad oboustranně odsouhlaseny výkazy práce a podepsán předávací protokol prokazující provedení objednaných prací. Bez těchto podkladů nebyl subdodavatel oprávněn daňový doklad vystavit.
13. Správce daně nezpochybňuje dodání prací, pouze vyslovil pochybnosti o tom, že byly pořízeny deklarováním způsobem od společností Leviata, LIRA a JC. Práce a služby tedy provedeny byly a někdo je evidentně musel realizovat. Pro žalobkyni je realizovaly právě uvedené společnosti. Ani správce daně přitom neposkytuje v rámci svých úvah a závěrů žádnou alternativu. V této souvislosti si vystačil pouze s jednoduchým tvrzením, že má pochybnost, že by deklarované služby pro žalobkyni byly provedeny zmiňovanými dodavateli. A to přesto, že žalobkyně předložila v rámci daňové kontroly správci daně všechny dostupné důkazy, které po ní lze spravedlivě na zadokumentování obchodní spolupráce požadovat.
14. Žalobkyně v rámci daňové kontroly prokázala svoje tvrzení formálně bezvadnými daňovými doklady, jak sám správce daně uvádí. Dále bankovními výpisy, kterými prokázala, že provedené práce byly uhrazeny těmito dodavateli. Jako důkazy předložila jednotlivé objednávky, předávací protokoly a pracovní výkazy. Správce daně musí shromáždit důkazy, kterými věrohodnost těchto důkazů předložených žalobkyní vyvrací. Žádný takový důkaz však správce daně nepředložil, pouze plnění zpochybnil, nikoli vyvrátil.
15. Žalobkyně závěrem odkázala na usnesení Soudního dvora EU z 3. 9. 2020, ve věci C-610/19, *Vikingo*, které se sice vztahuje k problematice DPH, nicméně je dle názoru žalobkyně zcela použitelné i v rámci problematiky daně z příjmů právnických osob a dodání služeb. Z toho usnesení totiž vyplývá, že: „pokud je prokázáno, že ve věci v původním řízení došlo k dodání ‚zboží‘ nelze mít za to, že skutečnost, že se řetězec plnění vedoucí k těmto dodáním z ekonomického hlediska nejeví jako smysluplný či náležitě opodstatněný, nebo okolnost, že některý z účastníků tohoto řetězce nesplnil své daňové povinnosti, jsou samy o sobě známkou daňového podvodu“.
16. Na základě uvedeného má žalobkyně za to, že žalovaný pochybil a navrhuje zrušení rozhodnutí žalovaného i prvostupňových rozhodnutí správce daně.

IV. Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný setrval na svém právním názoru a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
18. Žalovaný podrobně popsal rozložení důkazního břemene a břemene tvrzení a odkázal na judikaturu NSS. Zdůraznil, že žalobkyně věcně nebrojí proti jeho závěrům ohledně zjištěných nesrovnalostí. Závěr žalovaného, že výdaje nelze žalobkyni uznat jako náklady dle § 24 odst. 1 ZDP, je totiž vystaven na tom, že žalobkyně nepředložila žádný věrohodný

důkaz, který by osvědčil faktické uskutečnění deklarovaných plnění podle dodavatelských faktur.

19. Správci daně vznikly pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných plnění. Pochybnosti byly důvodné a vydáním výzvy bylo důkazní břemeno přeneseno na žalobkyni, která byla povinna prokázat svá tvrzení, tj. že u uplatněných nákladů byly splněny podmínky § 24 odst. 1 ZDP. Správci daně se tedy podařilo identifikovat zcela konkrétní skutečnosti, na základě kterých hodnotil žalobkyní předložené účetní doklady jako nevěrohodné.
20. Správce daně při dokazování ve vztahu k listinám, které obdržel od Policie ČR, postupoval zcela v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu a příslušnou judikaturou NSS. Neobcházel institut výslechu svědka ve smyslu § 96 daňového řádu a naopak vyhověl návrhu žalobkyně na provedení výslechu. Tyto důkazní prostředky nebyly použity izolovaně, ale byly hodnoceny a posouzeny ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazními prostředky zajištěnými správcem daně a předloženými žalobkyní.
21. Pokud žalobkyně spatřuje pochybení správce daně také v tom, že si neopatřil výslech zaměstnanců chráněné dílny, opomíjí závěry učiněné v napadeném rozhodnutí. Správce daně si totiž tyto listiny z trestního řízení opatřil a dospěl k závěru, že z nich nelze nijak dovodit, že v daných zdaňovacích obdobích dotčení zaměstnanci vypomáhali na zakázkách v Praze.
22. Žalovaný tak setrvává na svém názoru, že žalobkyně nepředložila žádný věrohodný důkaz, který by osvědčil faktické uskutečnění deklarovaných plnění dle dodavatelských faktur. Proto částky, zúčtované do daňově účinných nákladů na jejich základě nelze uznat za prokázané náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP.
23. Závěrem zdůraznil, že žalobkyni byl dán dostatečný časový prostor k tomu, aby zajistila takové důkazní prostředky, jež by přispěly k objasnění věci. Žalobkyně měla možnost se ke všem pochybnostem správce daně vyjádřit a mohla navrhnout důkazní prostředky, kterými by prokázala svá tvrzení, a to jak v průběhu řízení před správcem daně, tak i v průběhu odvolacího řízení.

V. Posouzení důvodnosti žaloby soudem

24. Ve věci samé rozhodl soud bez nařízení jednání, s čímž žalovaný souhlasil výslovně a žalobkyně konkludentně [§ 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].
25. Napadené rozhodnutí přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) a vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu dle § 75 odst. 1 s. ř. s.
26. Žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná.
27. Žaloba není důvodná.
28. Před samotným posouzením žalobních bodů považuje soud za podstatné vyjádřit se k formě, jakou se žalobkyně rozhodla svoji žalobu koncipovat. Do své devatenáctistránkové žaloby totiž doslovně převzala svoji odvolací argumentaci a argumentaci z vyjádření v rámci odvolacího řízení. Obojí navíc v žalobě zopakovala dvakrát, neboť zkopírovala jak text odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za

rok 2014, tak i za rok 2015. Odstavec 11 žaloby je proto naprosto shodný s odstavcem 43, odstavec 12 je v zásadě shodný s odstavcem 44, odstavec 13 s odstavcem 45 atd. Nová argumentace se objevuje pouze v odstavcích 20 až 23 (a shodná v odstavcích 52 až 55) ohledně použití listin z trestního řízení. Dále v odstavcích 36 až 38 (68 až 70), kde žalobkyně uvádí, že žalovaný nerespektoval základní princip základu daně z příjmů, a v závěru žaloby (odstavec 75 a násl.), kde žalobkyně cituje rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci *Vikingo*.

29. Takto pojatá žalobní argumentace nesměřuje proti napadenému rozhodnutí a žalobkyně nijak nereaguje na důvody, na nichž žalovaný své rozhodnutí postavil. Ten přitom jednak podrobně vysvětlil své skutkové závěry i právní posouzení, jednak konkrétně reagoval na žalobkyniny odvolací námitky. Žalobkyně například nadále zdůrazňuje, že se subdodavatelé uzavřela rámcové smlouvy, které správci daně předložila, nijak však nereaguje na pochybnosti, které správní orgány vyjádřily k rámcové smlouvě se společností JC. Smlouva totiž byla podepsána dříve, než společnost vůbec vznikla, přičemž se ve smlouvě objevuje její identifikační číslo, spisová značka, pod kterou je zapsána, a bankovní účet, ačkoliv tyto údaje v době podpisu smlouvy nemohly objektivně existovat (viz bod 61 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně tyto skutečnosti zcela pomíjí. Stejně tak žalobkyně opakuje, že si správní orgány neobstaraly z trestního řízení protokoly o výsleších zaměstnanců jednoho ze subdodavatelů, a přehlíží, že si správce daně tyto protokoly opatřil (viz bod 67 a násl. napadeného rozhodnutí).
30. Žalobní argumentace je navíc z velké části obecná a mívá se s důvody napadeného rozhodnutí, resp. je zcela přehlíží, a to i přesto že žalovaný v odvolacím řízení doplnil dokazování. Je jistě právem žalobkyně takto přistoupit k formulaci žaloby, nicméně tím předurčuje obecnost a podrobnost, s níž soud její žalobu vypořádá. Soud totiž nemůže za žalobkyni její argumentaci domýšlet či vybírat ze zjištěného skutkového stavu to, co její argumentaci podporuje (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS z 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32). Soud na tomto místě předesílá, že má za to, že finanční úřad i žalovaný řádně a dostatečně odůvodnili své závěry. S jejich posouzením se soud ztotožňuje. Za takové situace soud přistoupil k odůvodnění rozsudku tak, že namísto vypořádání všech dílčích žalobních námitek shrne, z jakých důvodů má za to, že finanční orgány postupovaly správně a v souladu se zákonem. Takový postup je zcela v souladu s nároky kladenými na odůvodnění rozsudku [srov. nálezy Ústavního soudu (dále též „ÚS“) ze 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, a z 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a rozsudek NSS z 8. 2. 2021, čj. 5 Afs 87/2018-39; všechna rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná online na <http://nalus.usoud.cz/>, všechna rozhodnutí NSS na www.nssoud.cz].
31. Žalobkyně se domáhala nároku na odpočet daně ve smyslu § 24 a násl. ZDP. Dle § 24 odst. 1 ZDP platí, že *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*

32. Daňové účinné výdaje musí (i) poplatník skutečně vynaložit, a to (ii) v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, (iii) musí je vynaložit ve zdaňovacím období a (iv) za výdaje je považuje zákon (srov. rozsudek NSS z 1. 3. 2010, čj. 5 Afs 74/2009-111).
33. Hlavní argumentace žalobkyně spočívá v tom, že vynaložení výdajů prokázala, zatímco finanční orgány neprokázaly své pochybnosti o těchto výdajích. Rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně upravuje daňový řád následujícím způsobem.
34. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
35. K prokazování vynaložených výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP uvedl NSS v rozsudku z 27. 9. 2017, čj. 1 Afs 170/2017-31: „za situace, kdy jsou údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl (a tedy komu byla částka, kterou daňový subjekt uplatňuje jako daňově účinný náklad, uhrazena), daňový subjekt sice může náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit, musí ovšem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem“ (bod 32). Navazující judikatura doplnila, že pokud má správce daně zásadní a závažné pochybnosti o tom, jak se na výsledku podílel deklarovaný dodavatel příslušného plnění, musí dát daňovému subjektu možnost transakci vysvětlit a předložit ucelený soubor důkazních prostředků svědčících o tom, že uplatněný výdaj byl daňově účinný na podkladě jiných skutkových okolností (srov. rozsudek NSS z 13. 6. 2019, čj. 7 Afs 138/2018-52, bod 19). Ohledně prokazování konkrétních dodavatelů pak judikatura NSS zastává názor, že daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz nepostačuje k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy (srov. rozsudek z 14. 7. 2011, čj. 1 Afs 37/2011-68, bod 52). Není tedy sice zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat (srov. rozsudek ze 4. 5. 2017, čj. 10 Afs 235/2015-72, bod 20).
36. Ze spisového materiálu vyplývá, že žalobkyně měla dle svých tvrzení odebírat služby od společností Leviata, LIRA a JC, jejichž předmětem mělo být provádění údržby zeleně a různé úklidové práce, přičemž žalobkyně měla následně tyto služby dodávat svým odběratelům. Žalobkyně předložila formální doklady, kterými své prvotní důkazní břemeno unesla. Správci daně však vznikly pochybnosti o konkrétních plněních. Ty popsal žalovaný podrobně v napadeném rozhodnutí v odstavcích 32 až 37 a lze je shrnout tak, že deklarovaní dodavatelé neměli dostatečnou personální kapacitu ani vybavení, aby mohli žalobkyní tvrzená plnění zajistit. Správci daně nebylo zřejmé, kdo úklidové služby prováděl, jakými prostředky a jak byli pracovníci dopravováni na místo výkonu práce. Tyto pochybnosti jsou dostatečně vážné a důvodné pro to, aby důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni, která měla povinnost svá tvrzení prokázat jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. obdobné závěry v aktuálním rozsudku NSS z 23. 6. 2022, čj. 7 Afs 53/2020-30, bod 20 a 21).

37. Soud zdůrazňuje, že finanční orgány nemusí výslovně popírat tvrzení daňového subjektu (prokazovat opak), ale postačí, že na základě konkrétních skutečností existují pochybnosti o souladu účetnictví se skutečností (obsáhleji k mechanismu přechodu důkazního břemene srov. např. rozsudky NSS z 19. 11. 2014, čj. 1 Afs 120/2014-34, a z 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-124). Správce daně důkazní břemeno v projednávané věci unesl. Pochybnosti popsal ve výzvách, které zaslal žalobkyni. Bylo poté na žalobkyni, aby tyto pochybnosti vyvrátila, což se jí však nepodařilo. Naopak pochybnosti správce daně postupně narůstaly (srov. zejm. skutečnosti popsané v napadeném rozhodnutí v odstavcích 43 až 49 a 61 až 73).
38. Svědci, které žalobkyně navrhla, uskutečnění plnění nepotvrdili. Naopak z jejich výslechů buď vyplývalo, že plnění neproběhla tak, jak tvrdila žalobkyně (např. protokol o podání vysvětlení jednatele společnosti Leviata – odstavec 46 napadeného rozhodnutí, či protokoly o výsleších bývalých zaměstnanců společností LIRA a JC – odstavec 67 až 69 napadeného rozhodnutí), nebo si na události podrobně nepamatovali a vnitřně si odporovali (především opakovaný výslech jednatele společnosti LIRA a JC – odstavec 53 až 65 napadeného rozhodnutí). Fotografie, které žalobkyně předložila, se týkaly jiného období nebo z nich nebylo zřejmé, z kdy jsou. Ani jiné důkazy faktické uskutečnění plnění neprokázaly.
39. Žalobkyně namítala, že si dostatečně prověřila své subdodavatele a že jí nelze přičítat k tíži, jak nakládali s penězi, které jim uhradila. Taková argumentace se však míjí s důvody napadeného rozhodnutí, neboť v nyní posuzované věci nebylo důvodem neuznání nákladů zapojení žalobkyně do řetězového podvodu (u kterého se obezřetnost daňového subjektu zkoumá), ale neprokázání splnění zákonem předepsaných hmotněprávních podmínek pro úspěšné uplatnění snížení základu daně. Ani jedna ze skutečností, které žalobkyně uváděla, jí nebyla přičítána k tíži, žalovaný ani neuváděl, že by žalobkyně nebyla dostatečně obezřetná při prověřování svých subdodavatelů. Nicméně počínání subdodavatelů (kteří většinu finančních prostředků obratem vybírali z bankovních účtů), nedostatek zaměstnanců a vozidel, jakož i jejich nekontaktnost, absence provozovny a nedostatky ve sbírce listin, vedly dohromady k tomu, že správce daně pojal pochyby o reálném uskutečnění plnění. Takové úvaze nemá soud co vytknout a ztotožňuje se s ní.
40. Soud nezpochybňuje žalobkynino tvrzení, že bylo záležitostí dodavatelů, jak zajistí pracovníky pro provedení úklidových prací. Žalobkyně však opomíjí pro věc podstatnou okolnost, že právě a výlučně na ní leží důkazní břemeno prokázat, že k pracím došlo. Správce daně soustředil celou řadu indicií nasvědčujících důvodnosti svých pochybností, čímž došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Ta se mýlí, domnívá-li se, že byla nucena odstraňovat pochybnosti o tom, jak její dodavatelé zajišťovali pracovníky k provedení prací. Nic takového ze spisu nevyplývá, správce daně požadoval výhradně doložit, že dodavatelé plnění poskytli v deklarovaném rozsahu a čase, což se žalobkyni prokázat nepodařilo.
41. Soud považuje za zcela správný i postup finančních orgánů při obstarání důkazů z trestního řízení. Správce daně získal v souladu s § 58 a § 93 odst. 4 daňového řádu listiny, které jsou součástí trestního spisu. Jednalo se o podání vysvětlení jednatelů dodavatelů a jejich bývalých zaměstnanců, protokolů o výslechů apod. Z těchto důkazních prostředků vyplynul rozpor mezi zjištěními učiněnými správcem daně a daňovými tvrzeními žalobkyně. Veškeré rozpory správce daně podrobně uvedl v napadeném rozhodnutí v odstavci 46 až 73.

42. K žalobní argumentaci, podle níž je třeba vycházet primárně z důkazních prostředků zajištěných v daňovém řízení, a nikoliv v řízení trestním, soud poukazuje na správné vypořádání téže námitky žalovaným, který v odstavci 85 a 86 napadeného rozhodnutí odkazuje na judikaturu NSS, z níž vyplývá, že použití důkazů získaných v trestním řízení pro účely důkazního řízení je zásadně přípustné (srov. rozsudek NSS z 22. 7. 2009, čj. 1 Afs 19/2009-57, č. 1936/2009 Sb. NSS), přičemž to platí i pro záznam o podání vysvětlení před Policií ČR.
43. Je-li žalobkyní namítáno, že daňové orgány nevycházely z kompletního trestního spisu a nepřipustně nahrazovaly výsledky svědků v daňovém řízení přebíráním listin z trestního spisu, soud námitku nepovažuje za důvodnou. Jednak osoby vyslechnuté v trestním řízení již pod hrozbou trestního stíhání v daňovém řízení převážně vypovídají odmítly, jednak trestní spis sloužil správci daně právě k objasnění a odůvodnění vlastních pochybností o správnosti žalobkyniných tvrzení. Pokud měla žalobkyně za to, že trestní spis obsahuje pro ní příznivé listiny, nic jí nebránilo v tom, aby navrhla příslušné doplnění dokazování.
44. Pokud jde o vztah daňového a trestního řízení v téže věci, NSS v rozsudku z 2. 5. 2018, čj. 1 Afs 220/2017-28, zdůraznil, že: *„předmět a kritéria daňového a trestního řízení jsou zcela odlišná, neboť se jedná o specifická řízení s odlišně pojatým rozložením důkazního břemene a s odlišnými cíli. V případě daňového řízení jde o správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, oproti tomu v případě trestního řízení jde o zjištění, zda byla spáchána trestná činnost, kdo ji spáchal a jaká je adekvátní sankce, přičemž cílem trestního řízení je rovněž i upevňování zákonnosti, předcházení a zamezování trestné činnosti, jakož i výchovného působení na občany. V daňovém řízení je důkazní břemeno rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Neprokázaní skutku v trestním řízení pak vede ke zproštění obžaloby, oproti tomu v daňovém řízení neprokázání tvrzených skutečností ovlivňuje daňovou povinnost. Výsledky daňového řízení a trestního řízení ohledně prověřování jedné obchodní transakce tudíž nemusí být nutně shodné“*. Zdejší soud má za to, že správce daně byl oprávněn výsledky provedené před Policií ČR v daňovém řízení použít, jelikož byly splněny všechny zákonem a judikaturou uložené podmínky. Ostatně výsledky provedené před orgány Policie ČR nejsou v rozporu s výsledky dokazování v daňovém řízení, ba naopak poskytují spolu s důkazy z daňového řízení ucelený obraz o tom, že existují vážné a důvodné pochybnosti stran dodání plnění deklarovanými dodavateli.
45. Správci daně přitom nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatelů zdanitelných plnění, nýbrž rovněž také o jeho faktickém uskutečnění v souladu s daňovými doklady (srov. např. výzvu správce daně z 18. 8. 2017, čj. 804571/17/2403-60562-402329, kde na straně 8 dole správce daně uvádí: *„doklady jsou formálně bezvadné, ale neprokazují, že se uvedené práce uskutečnily“* a na str. 9 stejné výzvy: *„ze žádných předložených listin nebylo možné zjistit konkrétní osoby, které deklarované práce prováděly“*). V takovém případě platí, že pokud žalobkyně neodstranila pochybnosti o výše uvedeném (tj. nejen dodavateli, ale též faktickém uskutečnění plnění), nebylo možné jí uznat nárok na snížení základu daně. Správce daně žalobkyni opakovaně se svými pochybnostmi seznámil a dal jí dostatek prostoru, aby k vyvrácení pochybností předložila důkazy. Své povinnosti nedostála.
46. Soud neshledal důvodnou ani námitku, že přístup správce daně je rozporný, pokud výnosy odpovídající službám přijatým od subdodavatelů nezpochybňuje, přičemž bez

posuzovaných nákladů nemohou být výnosy a pokud by je žalobkyně nenakoupila, nemohla by je prodat. Jak žalovaný popsal v odstavci 94 napadeného rozhodnutí, v případě žalobkyně nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví (srov. rozsudek NSS z 12. 7. 2018, čj. 10 Afs 26/2018-46), proto správce daně nebyl povinen zvažovat využití pomůcek a daň byla stanovena dokazováním. Základní podmínkou pro aplikaci tzv. minimálních nutných nákladů je totiž samotné prokázání realizace plnění, k čemuž u žalobkyně nedošlo.

47. Důvodná není ani žalobkynina argumentace poukazující na rozhodnutí Soudního dvora ve věci *Vikingo* a navazující odborný článek. Předně je třeba poukázat na to, že rozhodnutí *Vikingo* se týká výkladu směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, nikoliv daně z příjmů právnických osob. I pokud by se jeho závěry měly na tuto daň vztáhnout, nelze je aplikovat v nyní projednávané věci. V rozhodnutí *Vikingo* totiž Soudní dvůr řešil situaci, v níž nebylo pochyb o tom, že: „*skutečně došlo k dodání zboží nebo poskytnutí služeb, jichž se předmětná faktura týká*“ (srov. bod 46 rozhodnutí). Jak již soud opakovaně popsal výše, v případě žalobkyně bylo zpochybněno i samotné dodání služeb a jejich rozsah. Nejde tedy o případ, kdy by dodání bylo jisté, jen dodavatel nejistý, jak se žalobkyně pokouší soud přesvědčit. Není proto splněna již první z podmínek dle rozsudku NSS čj. 5 Afs 74/2009-111 (viz výše bod 32 odůvodnění) a žalobkyni nebylo možné nárok na snížení uznat.

VI. Závěr a náklady řízení

48. Žalobkyně v řízení před správními orgány obou stupňů neprokázala předmět a rozsah přijatých zdanitelných plnění, ani to, že tato plnění byla v daném rozsahu uskutečněna deklarovanými dodavateli. Soud dospěl k závěru, že se správní orgány žádného pochybení nedopustily a žalobní námitky nejsou důvodné. Žalobu proto výrokem I. zamítl postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
49. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem II. podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný byl ve věci plně úspěšný, avšak nevznikly mu žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

vysokoškolské právnícké vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 7. října 2022

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu