



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **DETAIL CZ, s. r. o.**, se sídlem Žižkova 771, Žirovnice, zastoupená JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2018, čj. 55461/18/5200-11435-712083, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 12. 2020, čj. 62 Af 18/2019-47,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podstatou nyní projednávané věci je otázka, zda se žalobkyni podařilo vůči daňovým orgánům prokázat, že přijala úklidové služby od Družstva BIVAS a společnosti BUILDING COMPANY, s. r. o. (dále „BUILDING COMPANY“). Žalobkyně náklady na tyto služby v daňovém přiznání uplatnila jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[2] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále „správce daně“) vydal 21. 2. 2017 dva dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob. Prvním výměrem,

čj. 261881/17/2910-50522-711255, byla žalobkyni za zdaňovací období roku 2012 doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 355 300 Kč a současně jí byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 71 060 Kč. Druhým výměrem, čj. 261980/17/2910-50522-711255, byla žalobkyni za zdaňovací období roku 2013 doměřena daň vyšší o částku 311 030 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 62 206 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Krajský soud v Brně výše uvedeným rozsudkem žalobu žalobkyně zamítl. Nesouhlasil s žalobní námitkou, že správce daně překročil zákonné meze důkazního břemene. V této souvislosti uvedl, že daňový subjekt je povinen prokázat skutečnosti, které sám tvrdí, což v projednávané věci znamenalo prokázat, že přijatá plnění v podobě úklidových služeb byla fakticky uskutečněna a že se tak stalo v rozsahu a výši, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Dle krajského soudu proto správce daně nepochybil, vyzval-li žalobkyni při jednání 22. 4. 2015, aby popsala konkrétní okolnosti poskytování úklidových služeb. Ztotožnil se také se závěry daňových orgánů, že realizaci úklidových prací neprokázaly ani svědecké výpovědi zaměstnanců Družstva BIVAS. Pracovníci označení žalobkyní totiž sdělili, že v Žirovnici, tj. v místě výkonu podnikatelské činnosti žalobkyně, buď vůbec nepracovali (S. M.), anebo neprováděli úklidové práce, ale pracovali na strojích (A. S. a S. S.).

[4] Daňové orgány se dle krajského soudu také dostatečně vypořádaly s čestnými prohlášeními J. V. [vedoucí výroby společnosti DETAIL PRODUKT, s. r. o. (dále „DETAIL PRODUKT“), již žalobkyně pronajímala výrobní a kancelářské prostory v Žirovnici] a Ing. P. M. (obchodní referentka žalobkyně), jakož i se souvisejícím důkazním návrhem na provedení jejich výslechu. Dotčené osoby sice v prohlášeních uvedly, že S. M. potkávaly ve společnosti, kde prováděla úklidové práce, avšak ani toto tvrzení z pohledu krajského soudu nepostačovalo k prokázání faktického uskutečnění úklidových služeb. S. M. totiž v rámci výslechu uvedla, že u žalobkyně nepracovala. Rovněž svědecká výpověď V. V. (bývalého předsedy Družstva BIVAS) dle krajského soudu neprokázala realizaci úklidových prací tímto družstvem. V této souvislosti soud poukázal na rozpory ve výpovědích a dále na skutečnost, že se zčásti lišila také uváděná jména pracovníků, kteří měli úklidové práce provádět. Správce daně proto dle krajského soudu nepochybil, pokud se v situaci, kdy žalobkyně potřebné doklady o obchodní spolupráci sama nepředložila, pokoušel získat tyto doklady přímo od vedení Družstva BIVAS. Soud též upozornil, že žalovaný neuvedl, že by Družstvo BIVAS nereagovalo na výzvy, jak namítala žalobkyně. Virtuální charakter sídla Družstva BIVAS byl dle krajského soudu toliko jednou z okolností, k níž daňové orgány přihlédly.

[5] Pokud jde o BUILDING COMPANY (nástupkyně Družstva BIVAS), tato společnost prováděla v roce 2013 stejné práce jako uvedené družstvo v roce 2012. Krajský soud připomněl výpověď jednatele žalobkyně, z níž vyplynulo, že nemá jmenný seznam pracovníků provádějících úklid, ani si nepamatuje, s kým konkrétně z uvedené společnosti jednal. Obchodní spolupráce byla navázána přes pracovníky, kteří pro žalobkyni pracovali ve výrobě, přičemž jednatel nevěděl, zda byla sepsána smlouva o provádění úklidových prací. K výzvě správce daně sice byl posléze předložen seznam pracovníků, správce daně však u příslušné okresní správy sociálního zabezpečení ověřil, že pracovníci označení v seznamu byli u BUILDING COMPANY zaměstnáni až od 4. 12. 2014 (nikoli

pokračování

tedy v roce 2013). Z uvedeného dle krajského soudu vyplynulo, že BUILDING COMPANY nemohla pro žalobkyni úklidové práce prostřednictvím označených osob realizovat.

[6] Krajský soud pak zdůraznil rozpory plynoucí z výpovědi I. B. (jednatele BUILDING COMPANY). Ten v rámci výpovědi uvedl, že obchodní spolupráci navázal s žalobkyní pravděpodobně přes webové stránky úřadu práce, jednal pouze s jednatelem žalobkyně (v jejích prostorách), úklidové práce probíhaly dle uzavřené smlouvy a nebyly vystavovány žádné objednávky. Doplnil, že úklidové práce byly prováděny subdodavatelsky společnostmi BSD SERVICE, s. r. o. (dále „BSD SERVICE“), a přefakturovány mezi společnostmi TENVOL, s. r. o. (dále „TENVOL“), BSD SERVICE, BUILDING COMPANY a žalobkyní. K tomu krajský soud konstatoval, že TENVOL sídlí na virtuální adrese, neplní daňové povinnosti, nepodává daňová přiznání, pro správce daně je nekontaktní a od 7. 8. 2012 není plátcem daně z přidané hodnoty (dále „DPH“). Označené subdodavatelské společnosti nadto nevykazovaly zaměstnance, kteří by mohli úklidové práce vykonávat, anebo je nevykazovaly v počtu odpovídajícím fakturovanému rozsahu. Dle krajského soudu tak nebylo v průběhu řízení prokázáno, že by kterákoli z uvedených společností skutečně pro žalobkyni úklidové práce prováděla. K námitce žalobkyně, že doložila přijetí úklidových prací tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech, krajský soud konstatoval, že daňové orgány v předchozím řízení v dostatečné míře identifikovaly pochybnosti ohledně toho, zda jí byly úklidové práce skutečně poskytnuty. K tvrzení, že bez úklidových prací by nebylo možné pracovat na strojích a v kancelářích, krajský soud uvedl, že tento fakt v obecné rovině nezpochybňuje. V projednávaném případě však žalobkyně nedoložila žádné doklady prokazující skutečnou realizaci předmětných úklidových prací a neprokázala tak, že by jí byl úklid poskytnut označenými (či jinými) dodavateli a v deklarovaném rozsahu a výši.

[7] Na argumentaci žalobkyně, že BSD SERVICE disponovala potřebným počtem pracovníků (s poukazem na doplněný seznam), krajský soud reagoval tak, že správce daně se podobným jmenným seznamem (byť méně detailním) zabýval již ve zprávě o daňové kontrole. Na základě informací od příslušné okresní správy sociálního zabezpečení přitom zjistil, že osoby na něm uvedené byly zaměstnanci BSD SERVICE až od 1. 10. 2013.

[8] Krajský soud nepřisvědčil ani tomu, že by žalobkyni měly být uznány alespoň části nákladů na úklidové práce. Minimálně nutné (tzv. esenciální) náklady lze podle krajského soudu uznat toliko v případě, kdy z dokazování plyne, že služba (zboží) byla dodána, je znám její rozsah a kdo ji dodal. V posuzovaném případě však existují důvodné pochybnosti již o samotné fakticitě plnění, které nebyly rozptýleny. Žalobkyně totiž neprokázala, že úklidové práce pro ni realizovali deklarovaní (či jiní) dodavatelé prostřednictvím jimi zajištěných pracovníků a ani žalobkyní přímo identifikovaní pracovníci.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších vyjádření účastníků

[9] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítla, že hodnocení svědeckých výpovědí krajským soudem je nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění, neboť krajský soud pouze přepsal obsah sdělení svědků, v podstatných otázkách odkázal na obsah rozhodnutí žalovaného či na zprávu o daňové kontrole a bez dalšího konstatoval, že se s hodnocením daňových

orgánů ztotožňuje. To je dle stěžovatelky patrné např. z bodů 43 a 55 odůvodnění napadeného rozsudku.

[10] Dále stěžovatelka namítla, že pokud správce daně i krajský soud dospěli k závěru, že úklid prováděn být musel (a sama v tomto ohledu nedisponovala pracovníky), měly jí být přiznány alespoň objektivní minimální náklady nutné na úklid. V této souvislosti stěžovatelka odkázala na tzv. doktrínu esenciálních nákladů plynoucí z judikatury Nejvyššího správního soudu.

[11] Stěžovatelka rovněž upozornila na nezákonné hodnocení výpovědí svědků. Měla za to, že žalovaný záměrně upozadil ty výpovědi, jež potvrzovaly její skutkovou verzi, a oproti tomu nadhodnotil výpověď svědkyně S. M. Krajský soud dle stěžovatelky pochybil, neboť dokazování pokládal za řádně provedené. Rozsah důkazního břemene, vymezený správcem daně, žalovaným i krajským soudem, stěžovatelka hodnotila jako nepřiměřený a rozporný s § 92 daňového řádu. Konkrétně v této souvislosti namítla, že správce daně postavil svou argumentaci o nedoložení realizace úklidových služeb na tvrzení svědkyně M. a další průběh daňového řízení pak již úzce zaměřil na zjišťování konkrétních fyzických osob (pracovníků), které měly úklid provádět. Dále stěžovatelka uvedla, že pokud byl rozpor mezi výpověďmi svědkyň S. M. a A. S. v tom, zda svědkyně M. skutečně vykonávala úklid, měl být proveden také výslech navrhovaných svědků Ing. P. M. a J. V., jejichž prohlášení ve prospěch vlastní verze reality předkládala. Postup správce daně, který svědecké výpovědi uvedených osob odmítl provést pro nadbytečnost, nebyl dle stěžovatelky zákonný. Stěžovatelka zpochybnila také hodnocení výpovědí svědků V. V. a I. B. krajským soudem, který jejich výpovědím nepřihodil hodnotu důkazu, přestože oba (shodně s jednatelem stěžovatelky) ve spojitosti s listinnými důkazy a dalšími svědky potvrdili poskytnutí úklidových služeb Družstvem BIVAS a BUILDING COMPANY. Dle stěžovatelky tak krajský soud i daňové orgány nezákonně upřednostnily dílčí nepřesnosti ve výpovědích uvedených svědků nad logickým a v úplnosti popsáním obsahem spolupráce.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nepokládal rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný. V této souvislosti uvedl, že přezkoumatelnost rozsudku nelze hodnotit pouze na základě dvou víceméně náhodně vybraných odstavců, ale je třeba konfrontovat celé odůvodnění s uplatněnými žalobními body.

[13] K námitce, že stěžovatelce měla být uznána v souvislosti se spornými úklidovými pracemi přinejmenším poměrná část uplatněných nákladů jako položka snižující základ daně z příjmů, žalovaný zdůraznil, že podle § 24 zákona o daních z příjmu se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. V daném případě však vůbec nebylo postaveno najisto, že by stěžovatelka nějaké nutné náklady v souvislosti s provedením tvrzených úklidových prací musela vynaložit, jaký rozsah prováděných prací by při zvažování takových nákladů přicházel v úvahu, ani to zda tyto náklady již nebyly zahrnuty např. v nákladech na mzdové prostředky jejích zaměstnanců. Stěžovatelkou tvrzené náklady pak neměly ani přímou souvislost s jí poskytovanými plněními, tedy nejednalo se o nákup zboží, které by následně prodala či o subdodávku stavebních prací, které byly nepochybně provedeny. V případě stěžovatelky tak nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť nebylo vyloučeno stanovení daně dokazováním.

pokračování

Nebyl proto ani prostor pro zohlednění esenciálních nákladů. Pokud krajský soud v bodě 60 rozsudku uvedl, že u stěžovatelky úklid prováděn být musel, pouze tím vyjádřil, že ve výrobně autodílů z povahy věci musejí být úklidové práce prováděny. Ani tato zmínka ale neznamená, že by měl stěžovatelce vzniknout v souvislosti s úklidovými pracemi nárok na uznání jakýchkoli nákladů. Krajský soud totiž zmíněný bod uzavírá tak, že ve věci je podstatné, že stěžovatelka nijak neprokázala přijetí úklidových služeb od deklarovaných dodavatelů, nebo že vůbec byly tyto služby poskytnuty tak, jak tvrdila. V takové situaci je však zcela předčasné konstruovat jakoukoli logickou vazbu tvrzených nákladů na výnosy stěžovatelky.

[14] K námitce, že správce daně měl po stěžovatelce požadovat prokázání skutečností nad rámec zákonných mezí důkazního břemene, se žalovaný plně ztotožnil s vyslovenými závěry krajského soudu. Uvedl, že důkazní břemeno, které na stěžovatelce leželo, se vztahovalo k prokázání běžných okolností poskytování úklidových služeb. Dále připomněl, že u žádné z označených osob nebylo prokázáno, že u stěžovatelky úklidové práce skutečně prováděly. Žalovaný označil za nedůvodnou rovněž námitku spočívající v tom, že nebyly provedeny svědecké výpovědi Ing. P. M. a J. V. Jejich výpovědi měly ověřit, že viděli u stěžovatelky S. M. provádět úklid, nicméně skutkový stav vztahující se k provádění úklidových služeb jmenovanou byl dostatečně zjištěn. Sama totiž popřela, že by u stěžovatelky úklidové či jiné práce prováděla. Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že došlo k nesprávnému hodnocení výpovědí svědků V. V. a I. B. Připomněl, že obsah výpovědi svědka V. byl v rozporu s ostatními zjištěnými skutečnostmi, přičemž písemnosti, na které odkazoval, byly pro správce daně objektivně nedosažitelné. Výpověď svědka B. pak byla v rozporu se stěžovatelčinými tvrzeními, a to mj. v tom, které osoby měly úklidové práce provést.

[15] V replice se stěžovatelka ohradila proti tvrzení žalovaného, že náklady na úklidové služby mohly být zahrnuty již v nákladech na mzdové prostředky jejich zaměstnanců i proti interpretaci bodu 60 rozsudku krajského soudu ze strany žalovaného. Zdůraznila, že otázka, kdo fakticky vykonával úklidové práce ani to, že úklid nebyl v náplni práce stěžovatelčiných zaměstnanců, nebyla v daňovém řízení spornou, resp. daňové orgány ji nikterak nezkoumaly. Sporným učinily pouze to, zda předmětné práce byly vykonávány dodavateli, kteří byli uvedeni na předložených daňových dokladech. Z bodu 60 rozsudku podle stěžovatelky plyne, že úklid musel být prováděn. Krajský soud pak nesprávně vázal možnost uznat esenciální náklady jen na stanovení daně podle pomůcek. Na rozdíl od žalovaného stěžovatelka nespátřuje rozdíl mezi subdodávkami stavebních prací a úklidovými službami. Daňové orgány nikdy nezpochybovaly spojitost úklidu s poskytnutým plněním v podobě pronájmu výrobních a kancelářských prostor ani samotné výnosy za tato plnění. Žalovaným zmíněná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, podle kterých je uplatnění doktríny esenciálních nákladů možné jen při naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, jsou podle stěžovatelky judikaturním vybočením, neboť nejsou v souladu se závaznými závěry nálezu Ústavního soudu z 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 (N 85/41 SbNU 105), z něhož plyne, že nelze jednoduše vycházet ze zájmu státu na vybrání daně, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Nepřesvědčivé a neudržitelné jsou proto závěry vyjádřené v bodě 22 rozsudku NSS z 29. 7. 2021, čj. 9 Afs 320/2019-28. Ve zbytku stěžovatelka v podstatě jen zopakovala své námitky týkající se rozsahu důkazního břemene.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Předně Nejvyšší správní soud poukazuje na skutečnost, že v podstatě shodnými kasačními námitkami stěžovatelky se již zabýval v rozsudku z 23. 3. 2022, čj. 6 Afs 29/2021-38. V tehdejší věci daňové orgány (stejně) stěžovatelce doměřily DPH za zdaňovací období měsíců leden 2012, březen až prosinec 2012 a leden až prosinec 2013, neboť neprokázala přijetí zdanitelných plnění od Družstva BIVAS ani od BUILDING COMPANY spočívajících v provedení úklidových prací ve výrobních prostorách v Žirovnici. V nyní projednávané věci proto Nejvyšší správní soud přiměřeně přebírá závěry uvedeného rozsudku, v němž již vypořádal veškeré kasační námitky, jež stěžovatelka uplatnila i v nynější věci. Jedinými výjimkami je otázka, zda měly být stěžovatelce uznány alespoň esenciální náklady za úklidové služby, neboť tento institut nelze v případě uplatňování nároku na odpočet DPH aplikovat, a dále námitka, že stěžovatelka nedisponovala žádnými pracovníky pro provádění úklidu (a tato otázka nebyla v předchozím řízení vůbec řešena), jež Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 6 Afs 29/2021-38 posoudil jako nepřipustnou, neboť ji stěžovatelka poprvé uplatnila až v kasační stížnosti.

III.1 Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu

[18] Stěžovatelka nejprve uplatnila námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu, kterou spatřuje v tom, že soud toliko přepsal obsah sdělení svědků, v podstatných otázkách pouze odkázal na obsah rozhodnutí žalovaného či na zprávu o daňové kontrole a připojil souhlasný komentář. Stěžovatelka má pravdu v tom, že krajský soud v napadeném rozsudku na rozhodnutí žalovaného a zprávu o daňové kontrole skutečně odkazuje. To jej však samo o sobě nečiní nepřezkoumatelným. Je totiž zjevné, že krajský soud odkazy do rozsudku doplnil především z důvodu přehlednosti, aby i čtenáři, který nemá detailní znalost skutkového stavu věci, bylo zřejmé, co konkrétního soud posuzuje a kde má přezkoumávaný závěr odraz v dřívějším rozhodnutí žalovaného, resp. ve zprávě o daňové kontrole. Nepřezkoumatelný by rozsudek byl v tom případě, pokud by z něj nebylo možné seznat, a to ani při zohlednění celkového kontextu důvodů, jaký názor krajský soud zaujal ve vztahu ke skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci (usnesení rozšířeného senátu NSS z 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29). Takovými nedostatky však napadený rozsudek v projednávané věci netrpí, neboť krajský soud v něm, kromě vysloveného souhlasu se závěry správce daně a žalovaného, uvedl také konkrétní důvody, které jej k vyslovení těchto závěrů vedly. Jinými slovy, krajský soud v rozsudku dostatečným způsobem vyjevil, jaký názor ve vztahu ke skutkovým a právním otázkám důležitým pro rozhodnutí projednávané věci zaujal, a proto jeho rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná závěry vyslovené již v rozsudku z 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, a sice že „je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a tímž

pokračování

nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se soublasnou poznámkou.“

III.2 Šíře důkazního břemene daňového subjektu

[19] Stěžovatelka dále zpochybňuje šíři důkazního břemene, a to nejen v obecné rovině, ale především ve vztahu k hodnocení konkrétních důkazů provedenému v nyní projednávané věci.

[20] Hmotněprávní podmínky pro posouzení nákladů jako daňově uznatelných z hlediska daně z příjmů právnických osob jsou vymezeny v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle jehož věty první 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*. Daňový subjekt tedy musí prokázat, že určité náklady skutečně vynaložil, v jaké výši je vynaložil a že je vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Judikatura zároveň dovodila, že nejen pro případ posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, nýbrž i pro případ posouzení daňově účinných nákladů v rámci daně z příjmů právnické osoby *„je třeba trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal vynaložení výdaje jednoznačným způsobem, uvedl a dokázal okolnosti tohoto výdaje, a to včetně prokázání, který subjekt byl dodavatelem plnění, za které daňový subjekt poskytl úhradu, kterou uplatňuje jako daňově účinný náklad, přičemž může jít o dodavatelský subjekt odlišný od subjektu uvedeného na předložených dokladech. ... za takové nestandardní situace nelze nicméně rezignovat na zjišťování skutkového stavu tak, aby byl objasněn průběh celé transakce“* (rozsudek NSS z 27. 9. 2017, čj. 1 Afs 170/2017-31, body 30 a 32).

[21] Prokazování daňové uznatelnosti nákladů, stejně jako prokazování nároku na odpočet DPH, je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, jak vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky z 27. 9. 2022, čj. 2 Afs 190/2020-42, bod 29, či 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73). Proto ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nákladu podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, není-li zároveň prokázano, že k uskutečnění plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Nejsou tedy rozhodné formální náležitosti předloženého účetnictví, ale stav faktický.

[22] V prvé řadě tedy musí být prokázano samotné uskutečnění plnění. I pro účely daně z příjmu proto obecně platí závěry usnesení Ústavního soudu z 29. 9. 2004, č. j. III. ÚS 365/04: *„Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní 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 hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“* (obdobně např. rozsudek NSS z 18. 12. 2019, čj. 4 Afs 334/2019-30, bod 20). Pro účely prokazování daňové uznatelnosti nákladů uvedené závěry rozpracoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku

z 26. 3. 2020, čj. 10 Afs 255/2018-39, body 21 až 23, na něž přílehuavě odkázal krajský soud v bodě 24 nyní napadeného rozsudku. Podstatná je tedy nejen souvislost nákladů s podnikáním i dosaženým výnosem, ale zohlednit je třeba také další podmínku stanovenou v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že náklad byl skutečně vynaložen.

[23] Daňový řád v § 92 odst. 3 stanoví, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Správce daně oproti tomu podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že unese-li správce daně důkazní břemeno ve vztahu k pochybnostem o správnosti, věrohodnosti či průkaznosti daňového dokladu, který daňový subjekt předkládá jako primární důkazní prostředek, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal, že k dodání plnění došlo tak, jak bylo deklarováno, popř. musí svá tvrzení korigovat (např. rozsudek NSS z 6. 6. 2022, čj. 8 Afs 204/2020-35, bod 18).

[24] Přesně ve shora popsaném duchu se dokazování odehrálo i v nyní projednávané věci. Správce daně pojal (a náležitě doložil) pochybnosti ohledně faktického provedení (včetně rozsahu a výše) poskytnutých úklidových služeb, a proto vyzval stěžovatelku k tomu, aby svá tvrzení prokázala a pochybnosti vyjasnila. Pochybnosti na straně správce daně spočívaly mj. v tom, že Družstvo BIVAS a BUILDING COMPANY neměly v kontrolovaných zdaňovacích obdobích takový počet zaměstnanců, jaký byl potřebný k provádění úklidových prací, což správce daně dovedl nejen z údajů založených ve sbírce listin veřejného (obchodního) rejstříku, ale především z informací od místně příslušných správců daně a okresní správy sociálního zabezpečení. Správce daně proto stěžovatelku vyzval, aby doložila a prokázala, že skutečně přijala plnění v podobě úklidových služeb od dodavatelů uvedených na daňových dokladech a v deklarovaném rozsahu a výši. Správce daně hodnotil vše, co stěžovatelka uvedla (především jmenné seznamy pracovníků, kteří měli úklid provádět), stěžovatelka nebyla nijak limitována v tom, jaké konkrétní listiny předloží či jaké jiné důkazní návrhy uplatní. Takové pojetí důkazního břemene Nejvyšší správní soud nepovažuje za nezákonné, naopak má za to, že je zcela v souladu se shora uvedenými východisky plynoucími z daňového řádu a z judikatury správních soudů.

III.3 Hodnocení svědeckých výpovědí

[25] Dále stěžovatelka v kasační stížnosti poukazovala na nadhodnocení výpovědi svědkyně S. M., přílišné zaměření dokazování na zjišťování konkrétních fyzických osob (pracovníků) provádějících úklid a dále neprovedení důkazu výsledkem navrhovaných svědků Ing. P. M. (obchodní referentka stěžovatelky) a J. V. (vedoucí výroby DETAIL PRODUKT), kteří v čestných prohlášeních shodně uvedli, že svědkyni S. M. potkávali ve společnosti, kde prováděla úklid. K tomu Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že k zaměření dokazování na pracovníky, kteří měli provádět úklid, vedlo to, že z podkladů shromážděných správcem daně vyplynulo, že ani Družstvo BIVAS ani BUILDING COMPANY neměly dostatek pracovníků k tomu, aby úklidové práce realizovaly v rozsahu a výši dle daňových dokladů předložených stěžovatelkou. Za takové

pokračování

situace se správce daně zcela správně zaměřil právě na otázku, zda byl úklid skutečně prováděn, zda jej prováděly stěžovatelkou označené osoby, případně kdo jiný úklid prováděl. Nepravdivé je proto tvrzení stěžovatelky v replice, že otázka, kdo fakticky vykonával úklidové práce, nebyla v daňovém řízení spornou. Z bodu 68 rozhodnutí žalovaného, vzpomínaného stěžovatelkou v replice, pak výslovně plyne, že bylo jen na ní, jak se s vyvrácením věrohodnosti daňových dokladů vyrovná, nebyla tedy vázána výctem uvedeným ve výzvě k prokázání skutečností z 24. 6. 2015.

[26] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že byla v rámci dokazování přílišně nadhodnocena výpověď svědkyně S. M. Jak v této souvislosti zcela správně upozornil již krajský soud, v řízení nebylo prokázáno provádění úklidu ani jednou z osob označených stěžovatelkou či tehdejším předsedou Družstva BIVAS V. V., ačkoli ze strany uvedeného družstva měly úklid provádět asi čtyři osoby ve dvanáctihodinových směnách (dle jednatele stěžovatelky), resp. pět až šest osob s pracovní dobou 8,5 hodiny (dle předsedy Družstva BIVAS). Správce daně podpořil své závěry také dalšími zjištěními a neomezil se pouze na svědecké výpovědi (např. údaji od okresní správy sociálního zabezpečení nebo informacemi vyplývajícími ze smluvní dokumentace). Sama S. M. přitom v rámci výpovědi uvedla, že u stěžovatelky nikdy neuklízela a v Žirovnici, kde měl úklid probíhat, nebyla.

[27] Závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou v souvislosti s přijatými plněními by nadto obstál i za situace, že by výpověď svědkyně S. M. k dispozici nebyla. I bez ní by totiž přetrvaly pochybnosti o skutečné realizaci úklidových služeb a tyto pochybnosti by zůstaly nevyvráceny. Ani další vyslechnutí svědci nepotvrdili provádění úklidových prací, a vzhledem k fakturovanému rozsahu těchto prací nebylo možné, aby veškerou činnost zastala pouze jediná osoba. K neprovedení výslechu navrhovaných svědků Ing. P. M. a J. V. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem poukazuje na skutečnost, že výslech uvedených osob měl sloužit pouze k prokázání toho, že úklid prováděla svědkyně M., ta to však sama popřela. Případné výpovědi navrhovaných svědků by tak nemohly na závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně faktické realizace úklidových prací, nic změnit. Jejich neprovedení tudíž nemohlo ovlivnit zákonnost vydaných dodatečných platebních výměrů ani rozhodnutí žalovaného.

[28] Pokud stěžovatelka závěrem zpochybňuje hodnocení výpovědí svědků V. V. a I. B. (tedy bývalého předsedy Družstva BIVAS a jednatele společnosti BUILDING COMPANY) krajským soudem, který dle stěžovatelky spolu s daňovými orgány nezákonně upřednostnil dílčí nepřesnosti v jejich výpovědích, Nejvyšší správní soud opakuje, že podstata pochybností správce daně spočívala v tom, zda úklidové práce skutečně proběhly, zda proběhly tak, jak bylo uvedeno v daňových dokladech, a zda v tomto ohledu deklarovaní dodavatelé disponovali dostatečným množstvím pracovních sil. Z obsahu správního spisu je v této souvislosti patrné, že správce daně prověřil veškerá tvrzení, která měla (byť sebemenší) potenciál vyvrátit pochybnosti (zejména veškeré seznamy pracovníků, ať je v řízení předložila stěžovatelka či jiné osoby). Výsledek byl ale takový, že pracovníci jako svědci v rámci svých výpovědí buď sami uvedli, že úklid neprováděli, anebo správce daně prostřednictvím příslušné okresní správy sociálního zabezpečení zjistil, že uvedené osoby nebyly u dodavatelů či subdodavatelů stěžovatelky zaměstnány v průběhu kontrolovaných zdaňovacích období, případně pouze

po nepatrnou část z celkové doby dvou let. Tyto rozhodné okolnosti v napadeném rozsudku potvrdil rovněž krajský soud. Nejvyšší správní soud proto pouze doplňuje, že ať už stěžovatelka z výpovědí svědků V. V. a I. B. dovozuje cokoli, ze zprávy o daňové kontrole, z rozhodnutí žalovaného, jakož i z rozsudku krajského soudu je zřetelně patrné, že ani výpovědi těchto svědků by nebyly způsobilé prokázat faktické poskytnutí úklidových služeb deklarovanými (či jinými) dodavateli, tedy okolnost, ve vztahu k níž především stěžovatelku tížilo důkazní břemeno. S takovým hodnocením krajského soudu pak Nejvyšší správní soud bez výhrad souhlasí a neshledává na něm nic nezákonného.

[29] Na uvedeném závěru, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno o faktickém uskutečnění úklidových služeb, a to především z důvodu četných zásadních rozporů mezi provedenými důkazy, nemohla nic změnit ani případná skutečnost, že sama nedisponovala žádnými pracovníky pro provádění úklidu. Právě proto tato otázka nebyla a ani nemusela být v předchozím řízení řešena. Závěry správce daně ani žalovaného nejsou postaveny na argumentaci, že stěžovatelka provedení úklidových prací zajistila vlastními zaměstnanci. Zmínka žalovaného v jeho vyjádření ke kasační stížnosti toliko poukazuje na případné pochybnosti, nikoli na existující skutečnosti.

III.4 Uplatnění doktríny esenciálních nákladů

[30] V souvislosti s otázkou (ne)unesení důkazního břemene dále stěžovatelka v kasační stížnosti, stejně jako před tím v žalobě, namítla, že v případě neuznání skutečných nákladů na sporné plnění měly daňové orgány daň stanovit podle pomůcek a tyto náklady uznat alespoň v rozsahu tzv. esenciálních nákladů. Daňové orgány ani krajský soud se s touto otázkou nevypořádaly v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, neboť přesto, že správce daně i krajský soud dospěli k závěru, že úklid prováděn být musel, esenciální náklady na úklid jí neuznaly. Žalovaný i krajský soud nemožnost uznání alespoň esenciálních nákladů shodně zdůvodnili tím, že v posuzovaném případě existují důvodné pochybnosti již o samotné fakticitě plnění, které nebyly rozptýleny.

[31] Jak Nejvyšší správní soud podrobně rozvedl již výše, pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný náklad skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za náklad vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K tomu je třeba prokázat nejen existenci uplatněného nákladu, ale i jeho daňově relevantní účel, tj. že náklad sloužící ke snížení daňového základu musí být vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[32] Z hlediska uznání daňově relevantního nákladu, a to i v podobě esenciálních nákladů, je nicméně rozhodující prokázání, že deklarovaný náklad skutečně nastal (byť např. v jiné výši anebo rozsahu). Význam této podmínky plyne z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek z 28. 4. 2022, čj. 8 Afs 315/2019-53, bod 30 a tam citovaná rozhodnutí).

[33] V tomto ohledu je třeba korigovat nesprávné vyjádření žalovaného v bodě 75 jeho rozhodnutí, převzaté i krajským soudem do bodu 78 jeho rozsudku, že minimálně nutné náklady lze aplikovat toliko v případě, kdy z dokazování plyne, že služba (zboží) byla dodána, je znám její rozsah a kdo ji dodal. V takovém případě by totiž bylo možné

pokračování

považovat náklady za prokázané na základě provedeného dokazování, tj. daňový subjekt by unesl své důkazní břemeno (srov. bod 16 rozsudku NSS čj. 9 Afs 320/2019-28 či body 61 a 62 rozsudku NSS z 11. 11. 2020, čj. 1 Afs 205/2020-45), na což poukázala stěžovatelka v žalobě i kasační stížnosti. Nicméně toto vyjádření nezakládá nezákonnost rozhodnutí, neboť daňové orgány i krajský soud aplikovaly podmínky pro uznání esenciálních nákladů fakticky správně, jak je podrobně rozvedeno dále.

[34] V projednávané věci daňové orgány i krajský soud na základě zjištěného skutkového stavu zpochybnily, že se stěžovatelkou tvrzené úklidové práce ze strany Družstva BIVAS a BUILDING COMPANY vůbec uskutečnily. Neunesení důkazního břemene se tak netýkalo pouze prokázání jejich rozsahu anebo výše uplatněných nákladů, nýbrž samotné existence skutečnosti, která by měla být posuzována. K tomuto závěru jednoznačně dospěl správce daně, žalovaný (bod 75 jeho rozhodnutí) i krajský soud (body 60, 64, 66, 76, 78 a 79 napadeného rozsudku). Tuto pochybnost se stěžovatelce nepodařilo odstranit ani nyní v kasační stížnosti. Nic na tom nemění ani obecné zmínky správce daně, že nějaký úklid mohl (případně byl) proveden, a krajského soudu, že ve výrobně autodílů z povahy věci úklidové práce musejí být prováděny. Daňové orgány i krajský soud svá rozhodnutí opřely o skutečnost, že stěžovatelka neprokázala samotné uskutečnění úklidových prací. Je proto logické, že se nezabývaly spojitostí úklidu s poskytnutým plněním v podobě pronájmu výrobních a kancelářských prostor. K tomu je třeba pro úplnost dodat, že byť v daňovém řízení nebyl zpochybněn samotný pronájem a z něho plynoucí výnosy, nelze z této skutečnosti automaticky dovozovat, že se muselo uskutečnit i sporné plnění spočívající v přijetí úklidových služeb od Družstva BIVAS a BUILDING COMPANY.

[35] Související kasační námitky tento závěr nevyvrací, neboť se v převážné míře zakládají na důkazně nepodloženém tvrzení o objektivní nemožnosti realizace pronájmu bez zajišťování úklidových prací stěžovatelkou. Faktické uskutečnění úklidových prací pak neprokazuje ani skutečnost, že se stěžovatelka jako pronajímatelka k jejich zajištění zavázala v nájemní smlouvě. I ta je totiž „pouhým“ formálním důkazem, jež neprokazuje skutečnou realizaci plnění (viz body [21] a [22] výše). Stěžovatelka rovněž odkazuje na rozsudek NSS z 31. 5. 2017, čj. 2 Afs 160/2016-38, z něž dovozuje, že jí měly být uznány alespoň esenciální náklady za objektivně nutně uskutečněné úklidové práce. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že v tehdy projednávané věci bylo prokázáno, že samotné plnění (dodání stavebního materiálu) bylo uskutečněno, sporné bylo pouze to, kým, v jakém rozsahu a za jakou částku (viz body 2 a 31; shodně rozsudek NSS čj. 1 Afs 205/2020-45, bod). Tak tomu však v nyní projednávané věci nebylo, neboť sporným bylo již samotné uskutečnění úklidových prací. Z toho důvodu je nepřipadný odkaz na bod 30 uvedeného rozsudku, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že *„jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout“*. Nad rámec uvedeného je pak podle Nejvyššího správního soudu nutné zásadně rozlišovat mezi dodáním stavebního materiálu, bez něž nebylo možné provést primární stavební práce na jedné straně, a úklidovými pracemi, jež v žádném případě nelze považovat za služby, jichž je nevyhnutelně třeba a bez nichž by z povahy věci stěžovatelka nemohla dosáhnout vůbec žádných výnosů, tzn., bez jejichž provedení by nebylo možné výrobní a kancelářské prostory vůbec pronajímat, na straně druhé. V tomto ohledu jsou

úklidové práce srovnatelné s reklamními službami (rozsudek NSS čj. 10 Afs 255/2018-39, bod 30). Stejně tak nelze úklidové služby v kontextu nyní projednávaného případu srovnávat s nepochybným pořízením automobilů za účelem jejich dalšího prodeje (srov. rozsudek NSS z 28. 1. 2021, čj. 2 Afs 375/2018-42, na nějž stěžovatelka také odkazovala na podporu své argumentace).

[36] Z posouzení skutkového stavu nyní projednávané věci tak nelze dospět k závěru o propojení nepochybných výnosů za pronájem výrobních a kancelářských prostor s tvrzenými avšak neprokázanými náklady na úklidové služby. V tomto ohledu vyznívá v neprospěch stěžovatelky její odkaz v replice na bod 26 rozsudku NSS ze 14. 4. 2021, čj. 2 Afs 78/2020-37, podle nějž *„[p]ovinnost správce daně respektovat tzv. esenciální výdaje však předpokládá prokazatelnost na straně příjemce, což v případech, kde takový názor byl judikaturou zastáván, vždy spočívalo v prokázaném užití materiálu či prací, bez nichž by předmět příjmu vůbec neexistoval, či neexistoval alespoň zčásti. Jistě by toto pravidlo o nezbytnosti uznání tzv. esenciálních výdajů bylo použitelné i v obchodních transakcích, kde by ovšem musel být prokázán další prodej zboží po skutkové stránce (příkladmo si lze představit prodej do obchodu, v němž by fakticky v určité době bylo konkrétní zboží prodáváno)“.*

[37] Jelikož pochybnosti o faktickém uskutečnění úklidových prací a tedy existenci uplatněných nákladů nadále přetrvávají (přestože stěžovatelka měla k jejich odstranění dostatek příležitostí), Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu plně ztotožňuje s dosavadními závěry daňových orgánů a krajského soudu. Kvůli neprokázání uskutečnění úklidových prací, k nimž stěžovatelka uplatnila náklady podle § 24 odst. 1 daňového řádu, tak nebyly ve věci dány podmínky pro uplatnění tzv. esenciálních nákladů, které lze zohlednit pouze tehdy, není-li pochyb o uskutečnění plnění, avšak nelze např. prokázat jeho skutečný rozsah či výši nákladů. Existují-li totiž tak zásadní a daňovým subjektem nevyvrácené pochybnosti o samotném uskutečnění tvrzeného plnění, že jej (resp. související náklady) nelze při dokazování vůbec zohlednit, bylo by absurdní pro neprůkaznost dokazování na toto zpochybněné plnění automaticky uplatňovat tzv. esenciální náklady. Ačkoliv se to může zdát stěžovateli jako nespravedlivé a stanovená daň jako nesprávná, je třeba vzít v potaz, že tuto situaci si zapříčinila sama vlastní neopatrností při výběru obchodních partnerů, resp. nepředestřením přehledného a důvěryhodného obrazu o celé transakci (srov. rozsudek čj. 9 Afs 320/2019-28, body 16 a 22).

[38] K uvedenému pouze na okraj Nejvyšší správní soud dodává, že si je vědom předložení (ve své judikatuře nejednotně posuzované) otázky ohledně uplatňování esenciálních nákladů v případě zatemnění části účetnictví rozšířenému senátu NSS usnesením z 6. 4. 2022, čj. 8 Afs 296/2020-106. Konkrétně byla k zodpovězení předložena otázka: *Je třeba stanovit daň náhradním způsobem v souladu s § 98 daňového řádu, tj. dle pomůcek či sjednáním daně, jestliže je zpochybněn pouze určitý konkrétní náklad či druh nákladu, pokud zbývající nepochybněné náklady nejsou dostatečné k dosažení konkrétního zdanitelného výnosu, přestože je správcem daně zpochybněna pouze marginální část celkového účetnictví?* Tato otázka však nebyla v nyní projednávané věci podstatou sporu. Tou byla naopak samotná existence tvrzených nákladů, což je však podmínka pro uplatnění esenciálních nákladů, jež nebyla předložením výše uvedené otázky rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu nikterak zpochybněna (rozsudek NSS z 18. 11. 2020, čj. 1 Afs 206/2020-39, bod 60, ve spojení s usnesením o postoupení čj. 8 Afs 296/2020-106, body 26 a

pokračování

27). Pro nyní projednávanou věc tedy nejsou budoucí závěry rozšířeného senátu v dané věci rozhodné, a proto Nejvyšší správní soud nepřistoupil k přerušení řízení podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s.

[39] Až v replice stěžovatelka, částečně v reakci na vyjádření žalovaného, namítla, že krajský soud nesprávně vázal možnost uznat esenciální náklady jen na stanovení daně podle pomůcek, a že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu obsahující stejný závěr jsou judikaturním vybočením, neboť nejsou v souladu se závaznými závěry nálezu Ústavního soudu z 18. 4. 2006, sp. zn. II ÚS 664/04. V samotné kasační stížnosti ani v jejím doplnění stěžovatelka tyto námitky ani jejich základ neuplatnila, neboť se k této otázce nikterak nevyjádřila. Námitky jsou tak opožděné (§ 106 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a Nejvyšší správní soud se jimi proto nemohl zabývat.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] Na základě výše uvedených skutečností dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[41] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, jenž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti měl, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nadto náhradu ani nepožadoval.

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

V Brně 21. února 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu