ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **PROSTOR a.s.**, se sídlem Čimická 317/90, Praha 8, zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 1. 2021, č. j. 1110/21/5200-11434-701858, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 10. 2022, č. j. 11 Af 17/2021-92,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hl. město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal dne 19. 7. 2019 dva dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 a 2015 v celkové výši 5 945 480 Kč. Současně jí uložil zákonnou povinnost uhradit penále v celkové výši 1 189 096 Kč. Učinil tak z důvodu, že žalobkyně neprokázala, že by nakoupila služby od společností 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“). Správce daně přihlédl k tomu, že žalobkyní předložené doklady, jež měly prokazovat vynaložení nákladů k zajištění úklidových služeb, jež poskytovala svým odběratelům, byly v rozporu s faktickým stavem. Proto uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že by vynaložila náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalovaný v odvolacím řízení doplnil dokazování a poté odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Žalobkyně rozhodnutí napadla žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud"), který žalobu zamítl. Městský soud identifikoval řadu námitek, z nichž drtivá většina byla převzata z odvolání a jeho doplnění. Dospěl k závěru, že taková argumentace nesměřuje proti napadenému rozhodnutí a míjí se s rozhodovacími důvody. Proto městský soud shrnul důvody, pro které má za to, že jsou závěry správních orgánů správné. Dále se vypořádal s body, které nebyly doslovnou kopií odvolání. Především poukázal na rozložení důkazního břemene. Žalobkyně předložila formálně bezvadné doklady od společností Leviata, LIRA a JC. Tím unesla prvotní důkazní břemeno. Správce daně následně zpochybnil konkrétní plnění, neboť dospěl k závěru, že deklarovaní dodavatelé neměli dostatečnou personální a materiální kapacitu k zajištění úklidových služeb. Nebylo zřejmé, kdo úklidové služby prováděl, jakými prostředky a jak byli pracovníci dopravováni na místo výkonu práce. Tyto pochybnosti městský soud shledal dostatečně vážnými pro to, aby dospěl k závěru, že důkazní břemeno přešlo na žalobkyni. Žalobkyně měla svá tvrzení prokázat jinak než svým účetnictvím. Žalobkyně navrhla výslech svědků, kteří však její tvrzení nepotvrdili. Dále předložila fotografie, z nichž však nebylo zřejmé, z jakého období pocházejí, či se týkaly jiného období.

[3] K tvrzení žalobkyně, že si své dodavatele dostatečně prověřila a není odpovědná za to, jak její dodavatelé nakládají s penězi, tedy například jak rychle vybírají v hotovosti obdržené platby, poukázal městský soud na to, že v nynější věci se nevede spor o její zapojení do podvodného řetězce, a proto se nezkoumá míra její obezřetnosti. Zdůraznil však, že okolnosti jako nedostatek zaměstnanců a vozidel dodavatelů či jejich nekontaktnost, absence provozovny a nedostatky ve sbírce listin vedly k tomu, že správce daně pojal pochybnosti o deklarovaných plněních. Městský soud poukázal na to, že žalobkyně nebyla povinna prokazovat, že její dodavatelé měli personální i materiální zázemí, nýbrž že skutečně poskytli služby, jež žalobkyně následně uplatnila jako daňové náklady.

[4] Správce daně získal postupem podle § 93 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), listiny, které jsou součástí trestního spisu. Konkrétně se jednalo o podání vysvětlení jednatelů dodavatelů a jejich bývalých zaměstnanců, protokoly o výsleších apod. Tyto důkazní prostředky prokázaly rozpor mezi tvrzeními žalobkyně a zjištěními správce daně. Žalobkyně tvrdila, že správce daně má primárně vycházet z důkazů zjištěných v daňovém a nikoliv v trestním řízení. Městský soud však odkázal na vypořádání téže námitky žalovaným. Neobstála ani námitka, že správce daně nepřípustně nahradil výslechy osoby v daňovém řízení částí trestního spisu. Městský soud konstatoval, že tyto osoby před správcem daně odmítly vypovídat, avšak trvaly pochybnosti správce daně, které objasnil právě trestním spisem. Soud také nepřisvědčil námitce neúplnosti trestního spisu. Pokud měla žalobkyně za to, že spis obsahuje důkazy pro ni příznivé, mohla navrhnout doplnění dokazování.

[5] Závěrem městský soud uvedl, že v této věci nebyl prostor pro aplikaci tzv. minimálních nutných nákladů, neboť žalobkyně neprokázala realizaci plnění. Stejně tak žalobkyni nepřitakal v argumentaci rozsudkem Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr") ze dne 3. 9. 2020, *Vikingo,* C-610/19. Tento rozsudek se totiž zabývá jednotným systémem daně z přidané hodnoty. Nadto, i kdyby byl věcně použitelný, pak skutkově na nynější věc nedopadá, neboť se zabývá situací, kdy nebylo pochyb o poskytnutí deklarovaných služeb.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatelka zaprvé namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, kterou spatřuje v tom, že se soud nevypořádal s částí její argumentace. Jestliže daňové řízení tvoří jeden celek a žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně, nelze jí vytýkat, že žalobní námitky odpovídaly obsahu odvolání. Městský soud také zcela přehlíží doplnění žaloby, v němž žalobkyně rozhojnila své důvody a doplnila je o judikaturu. Stěžovatelka následně obsáhle citovala či parafrázovala judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) a Ústavního soudu. Námitku uzavřela tím, že městský soud nepodrobil argumentaci žalovaného vlastní kritické úvaze.

[8] Dále zpochybnila závěry ohledně odůvodněnosti pochybností správce daně. V žalobě poukázala na to, že zpochybnění totožnosti dodavatele nepředstavuje relevantní důvod pro vyloučení nákladů s poukazem na rozsudek Soudního dvora ve věci *Vikingo*, přičemž tuto argumentaci precizovala a rozvedla v doplnění žaloby. Městský soud uvedl, že správce daně pojal pochyby o reálném uskutečnění plnění a že bylo zpochybněno i dodání služeb a jejich rozsah. Tento závěr je však v rozporu s obsahem spisu. Na podporu svého tvrzení stěžovatelka cituje zprávu o daňové kontrole, z níž plyne, že správci daně vznikly pochybnosti o dodavateli, nikoliv o rozsahu plnění. Jestliže by žalovaný měl pochybnosti také o rozsahu, měl ji s nimi podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit a vyzvat ji k prokázání, že se úklidové a jiné práce uskutečnily.

[9] Stěžovatelka tvrdí, že správní orgány neunesly své důkazní břemeno. Městský soud se jejími námitkami, které uplatnila v žalobě a následně rozvedla v doplnění, zabýval pouze obecně. Soud se mýlí v tom, že správce daně měl pochybnosti o konkrétních plněních. Stěžovatelka unesla své břemeno předložením účetnictví. Správce daně následně neprokázal dostatečné pochybnosti, aby důkazní břemeno přešlo zpět na stěžovatelku. Výklad městského soudu je zavádějící. Aby pochybnosti byly považovány za důvodné a vedly k opětovné aktivaci důkazního břemene daňového subjektu, musí být skutkově podloženy provedenými důkazy a musí se vztahovat k relevantním skutečnostem. Tak tomu ovšem v posuzovaném případě nebylo. Nadto pochybnosti o neprokázání přijetí plnění právě od deklarovaného dodavatele nemohou vyústit v odepření daňově účinného nákladu, když takovou podmínku ustanovení § 24 odst. 1 zákon o daních z příjmů nestanoví. I kdyby taková podmínka existovala, neměl správce daně dost indicií na to, aby důkazní břemeno začalo opět tížit stěžovatelku. Stěžovatelka má za to, že její případ je skutkově podobný rozsudku NSS ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021-74, *KOLASOL*. Tento případ se sice týká daně z přidané hodnoty, avšak závěry ohledně prokazování deklarovaného dodavatele považuje stěžovatelka za přenositelné na nynější věc.

[10] Žalovaný klade stěžovatelce k tíži nekontaktnost jejích dodavatelů. Z ní bez dalšího neplyne, že by uvedené služby neposkytli. Pokud jde o virtuální sídlo, může vzbudit prvotní zájem správce daně, avšak samo o sobě nic nedokazuje. Pokud správce daně vyžadoval předložit konkrétní jména pracovníků, pak je takový požadavek nepřípustný, což potvrzuje rozsudek NSS ve věci *KOLASOL*. Skutečné poskytnutí služeb je totiž v nynější věci nesporné. Ostatně odběratelé za tyto práce stěžovatelce platili a ta je

zahrnula do svých výnosů. Tvrzení městského soudu, že tyto služby nebyly poskytnuty, nedává smysl. Navíc není běžné, aby stěžovatelka od obchodních partnerů požadovala jmenné seznamy pracovníků, kteří budou práci fakticky vykonávat. Městský soud také přehlíží, že stěžovatelku netížilo důkazní břemeno ohledně toho, jak její dodavatelé realizují objednané služby. Logicky nemůže odstranit takové pochybnosti správce daně. Z výpovědi svědka Černého navíc plyne, že dodavatelé využívali různé osoby především z Ukrajiny a Moldavska, popřípadě osoby pracující takzvaně „načerno". Stěžovatelka stěží může znát přesnou identitu takových osob.

[11] Pokud jde o to, že jednatelé dodavatelů činili hotovostní výběry z účtů, nemá taková skutečnost pro nynější věc relevanci. Nelze přehlížet, že práce vykonávali zahraniční pracovníci. Ti pravděpodobně preferovali platbu v hotovosti. Nezveřejnění účetních závěrek dodavatelů ve sbírce listin také samo o sobě nemá relevanci. Nemůže bez dalšího vyvolat pochybnosti o tom, že předmětné služby poskytli uvedení dodavatelé. Stěžovatelka tak má za to, že daňové orgány neunesly své důkazní břemeno. Městský soud se tedy mýlí, pokud dovodil opak a ztotožnil se s jejich závěry. Pro tato vytýkaná pochybení měl napadené rozhodnutí zrušit. Jeho závěry jsou však nepřezkoumatelné, neboť je vypořádal zcela povrchně.

[12] K listinám získaným z trestního spisu městský soud uvedl, že „*svědci, které žalobkyně navrhla, uskutečnění plnění nepotvrdili. Naopak z jejich výslechů vyplývalo, že plnění neproběhla tak, jak tvrdila žalobkyně, nebo si na události podrobně nepamatovali a vnitřně si odporovali*". Toto tvrzení je zavádějící, neboť správní orgány vyslechly Jiřího Černého, který jednal za dodavatele LIRA a JC, a M. N. Oba svojí výpovědí potvrdili stěžovatelčina tvrzení. Výpověď Jakuba Apka, jednatele Leviata, byla zřejmě vedena snahou eliminovat vlastní trestněprávní odpovědnost. Není tedy žádná záruka, že jeho vysvětlení je pravdivé. To zvláště za situace, kdy je v příkrém rozporu s výpovědí M. N., který vypovídal jak v daňovém, tak v trestním řízení. V obou případech vypovídal shodně. Podané vysvětlení tak nemůže být zdrojem pochybností, zvláště když stěžovatelka neměla možnost při tomto úkonu klást panu Apkovi jakékoli otázky. K tomu stěžovatelka odkázala na rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2018, č. j. 7 Afs 267/2018-37. Navíc trvá na tom, že výpovědi svědků v daňovém řízení nelze nahradit listinnými důkazy z trestního řízení. Městský soud se také mýlí v tom, že záznam o podání vysvětlení je způsobilý důkazní prostředek v daňovém řízení, když v trestním řízení je jeho použití velmi limitováno. V daňovém řízení je podání vysvětlení považováno za nezpůsobilý důkaz podle § 79 odst. 3 daňového řádu. Vystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje zpravidla přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost jeho výpovědi, neboť se svědek k rozhodným otázkám vyjádří v logice náhledu jak správce daně, tak daňového subjektu, a oba tyto náhledy lze následně konfrontovat a vyhodnotit. To v daném případě nepřichází do úvahy. Proto je zcela nepřípustné, aby byly výslechy svědků v daňovém řízení nahrazovány přebíráním listin z trestního řízení, *nota bene* úředními záznamy o podání vysvětlení. Na tom nemůže změnit nic ani okolnost, že svědci v daňovém řízení odmítali vypovídat.

[13] Stěžovatelka se následně obsáhle věnovala totožnosti dodavatele jako podmínce pro uznatelnost nákladu podle § 24 zákona o daních z příjmů. Závěry správních orgánů byly postaveny na závěru, že stěžovatelka neprokázala, že služby jí poskytly právě společnosti Leviata, LIRA a JC. K tomu se vztahují i závěry Soudního dvora z rozsudku ve

věci *Vikingo*, byť se zabýval problematikou DPH. Aplikovatelnost tohoto rozsudku na nynější věc však městský soud popřel.

[14] Městský soud v bodě 35. uvedl, že „*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*“. Stěžovatelka však nebyla správcem daně vyzvána k tomu, aby prokázala, jaký jiný dodavatel služby poskytoval. Daňové orgány své závěry vystavěly na tom, že nebyla prokázána totožnost deklarovaných dodavatelů Leviata, LIRA a JC. Stěžovatelce nebylo umožněno vést dokazování tímto směrem. Městský soud se tak odchyluje od závěrů daňových orgánů, neboť o alternativním dodavateli se dokazování nevedlo. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů musí být splněny podmínky, že (i) náklad nastal, (ii) byl vynaložen v souvislosti s dosažením, udržením či zajištěním zdanitelných příjmů a (iii) je daňově uznatelný. Z toho je patrné, že prokázání totožnosti dodavatele nespadá vůbec mezi zákonné podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pro daňovou uznatelnost nákladu. Sám městský soud podmínky vypočítává v bodě 32., avšak ani on mezi ně neřadí totožnost dodavatele. Je tak otázkou, z čeho takovou povinnost stěžovatelky dovodil.

[15] Podle stěžovatelky je nesporné a rozhodující, zda služby byly poskytnuty a zda za ně zaplatila. Čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod brání jakémukoli výkladu daňového práva hmotného, který by vymezoval kritéria pro uznatelnost daňově účinné položky nad rámec zákona. Tento závěr potvrzuje také doktrína. Své argumenty stěžovatelka podpořila odkazem na fungování systému daně z přidané hodnoty, v němž osoba dodavatele rovněž není podstatnou podmínkou pro uznání nároku na odpočet.

[16] Stěžovatelka navrhla, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval k namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, že městský soud nemá povinnost reagovat na každou dílčí námitku. Nepřezkoumatelnost není naplněním subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak má být přezkoumávané rozhodnutí odůvodněno, ale je objektivní překážkou, která brání napadené rozhodnutí přezkoumat. Městský soud se zabýval většinou stěžovatelčiných námitek a z rozsahu kasační stížnosti plyne, že stěžovatelka nesouhlasí s právním posouzením a polemizuje se závěry městského soudu. Proto rozsudek nemůže být nepřezkoumatelný.

[18] Žalovaný odmítá stěžovatelčino tvrzení, že městský soud nesprávně vymezil okruh pochybností. Stěžovatelčino tvrzení, že správce daně a žalovaný zpochybnili pouze totožnost deklarovaného dodavatele, se míjí s nosnými důvody napadeného rozhodnutí. Závěr žalovaného, že náklady nelze stěžovatelce uznat jako účelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je totiž vystavěn na tom, že stěžovatelka nepředložila žádný věrohodný důkaz, který by osvědčil faktické uskutečnění deklarovaných plnění podle dodavatelských faktur (viz bod 113 napadeného rozhodnutí). Nikoli jak tvrdí stěžovatelka, že „*důvody doměření daně tak spočívaly výlučně v (údajně)*

neprokázané totožnosti deklarovaných dodavatelů". V tomto ohledu jsou navíc irelevantní stěžovatelčiny odkazy na judikaturu v oblasti DPH. Žalovaný trvá na tom, že stěžovatelka věrohodně nedoložila nic, čím by osvědčila faktické uskutečnění deklarovaných plnění podle doložených faktur.

[19] Pokud stěžovatelka namítá, že ji správce daně neseznámil s okruhem pochybností v té šíři, jíž se nakonec zabýval, a proto ji měl s pochybnostmi v tomto rozsahu seznámit podle § 115 odst. 2 daňového řádu, jde o nepřípustnou námitku, neboť ji neuplatnila v žalobě. Nadto je tato námitka fakticky nesprávná, neboť s tímto s okruhem pochybností ji seznámil žalovaný v odvolacím řízení.

[20] Žalovaný konstatoval, že pochybnosti správce daně byly důvodné a zpochybnily doklady předložené stěžovatelkou. Tím na ni přešlo důkazní břemeno. Stěžovatelka důkazní břemeno neunesla. Pokud jde o svědecké výpovědi, nepotvrdily stěžovatelčina tvrzení. Naopak podklady z trestního spisu je vyvrátily. Žalovaný dále rekapituloval celou řadu nesrovnalostí zjištěných správcem daně.

[21] Co se týče použitelnosti listin z trestního řízení v daňovém řízení, shoduje se žalovaný s městským soudem. Žalovaný je přesvědčen, že požadavky judikatury splnil, zejména dal stěžovatelce procesní prostor seznámit se s listinami získanými z trestního spisu a vyjádřit se k nim. Žalovaný odmítá, že by správce daně nahradil svědecké výpovědi uvedenými listinami. Naopak, svědky navržené stěžovatelkou vyslechl. Listiny z trestního řízení byly následně hodnoceny v souvislosti s jinými důkazy, nikoliv izolovaně. Jestliže měla stěžovatelka za to, že trestní spis obsahuje listiny pro ni příznivé, mohla je navrhnout jako důkaz.

[22] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

IV. A) K nepřezkoumatelnosti

[24] Stěžovatelka městskému soudu vytýká nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelná jsou taková rozhodnutí, z nichž není zřejmé, jakými úvahami se soud při hodnocení skutkových a právních otázek řídil (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Nepřezkoumatelný je také rozsudek, opřený o skutečnosti v řízení nezjišťované či zjištěné v rozporu se zákonem (rozsudek NSS ze dne 4. 12 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů je i takový rozsudek, jehož odůvodnění si vnitřně odporuje (rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76). Stěžovatelka v kasační stížnosti opakovaně upozorňuje

na to, že rozvedla svoji argumentaci v doplnění žaloby, avšak městský soud se s ní nevypořádal. V prvé řadě NSS není zřejmé, jaké doplnění žaloby má stěžovatelka na mysli. Po zevrubném prostudování spisu městského soudu nalezl NSS pouze doplnění návrhu na přiznání odkladného účinku. Pokud jde o obecný poukaz na nepřezkoumatelnost, neshledal NSS tuto námitku důvodnou. Ostatně rozsah kasační stížnosti a hojnost stěžovatelčiných námitek svědčí o tom, že stěžovatelka je s to s jeho závěry věcně polemizovat. Tato námitka tedy není důvodná.

[25] Městský soud také zcela správně podrobněji nereagoval na ty stěžovatelčiny námitky, které beze změny pouze kopírovaly odvolací argumentaci, a nepolemizovaly tak fakticky s napadeným rozhodnutím žalovaného. Tuto skutečnost ověřil také NSS porovnáním obsahu žaloby a odvolání. Tyto námitky vypořádal již žalovaný v napadeném rozhodnutí. Sluší se připomenout, že stěžovatelka v postavení žalobkyně měla formulovat dostatečně určitě a konkrétně žalobní body. Pokud tak neučinila, nelze městskému soudu vytýkat, že věc posoudil obecně, přičemž se ztotožnil s žalovaným a současně blíže posoudil pouze ty námitky, které věcně polemizovaly s napadeným rozhodnutím.

[26] Co se týče námitky ohledně rozsahu pochybností a potřeby postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu, je třeba přitakat žalovanému, že žalobkyně tuto skutečnost nenamítla v žalobě, ač tak učinit mohla. Jde tedy o nepřípustnou námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

IV. B) K pochybnostem správce daně ohledně uznatelnosti nákladů

[27] K uznatelnosti nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů musí daňový subjekt prokázat, že 1) náklad byl skutečně vynaložen, 2) náklad byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) náklad byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný náklad. Daňový subjekt, který náklad zanese do účetnictví a následně do daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tak, jak deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60). Jestliže má správce daně pochybnosti o fakticitě nákladu zaneseného v účetnictví, je nutno dát daňovému subjektu příležitost prokázat faktické vynaložení deklarovaného nákladu jinými prostředky. K závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, tedy nelze dospět pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, „*pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely*“ (viz rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46).

[28] Pokud jde o rozložení důkazního břemene, platí, že daňový subjekt podle § 92 odst. 3 daňového řádu *prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Správce daně poté 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*. Důkazní břemeno správce daně spočívá v prokázání toho, že „*o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochybnosti, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným nebo nesprávným*“. (rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2021,

č. j. 8 Afs 24/2019-44). Jestliže správce daně unese důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby svá tvrzení podložil dalšími důkazy, nikoli pouze účetnictvím.

[29] Dále považuje NSS za klíčové zrekapitulovat, jaké pochybnosti vznikly správci daně a žalovanému ohledně služeb, které stěžovatelce poskytli její dodavatelé. Podle přijatých faktur měly společnosti Leviata, LIRA a JC pro stěžovatelku zajišťovat úklid komunikací a zeleně na Praze 3, 5, 10, 13 a 16, pomocné práce při úklidu těžko přístupných míst a sběr kusového odpadu na Praze 4 a 6, čištění chodníků na Praze 7, sekání trávy v oblasti Lužiny na Praze 13, mytí a desinfekci košů na Praze 10, 13, 15 a 16, pomocné úklidové práce při mytí a luxování autobusů MHD v depu Řepy a Klíčov v Praze a čištění osobních vozů v depu železniční stanice Vršovice. Stěžovatelka následně tyto služby fakturovala příjemcům těchto služeb. Je však třeba připomenout, že samotná realizace zakázek stěžovatelky s jejími odběrateli a s tím související fakturace jejích služeb bez dalšího neprokazuje, že sama tyto služby obdržela od třetích osob, konkrétně od deklarovaných dodavatelů, a to v deklarovaném rozsahu.

[30] U společnosti Leviata správce daně zjistil, že jednatel společnosti Jakub Apko měl trvalý pobyt na adrese Magistrátu města Liberec, společnost měla v obchodním rejstříku uvedený nejširší možný rozsah činnosti a nezveřejňovala účetní závěrky ve sbírce listin v obchodním rejstříku. Z registru vozidel dále správce daně zjistil, že Leviata nebyla vlastnicí ani provozovatelkou jediného vozidla. Podle sdělení České správy sociálního zabezpečení (dále též „ČSSZ“) Leviata nikdy nebyla přihlášena jako zaměstnavatel. Vůči správci daně byla následně nekontaktní. Z toho, že neprovozovala žádné vozidlo a nezaměstnávala žádné zaměstnance, správce daně dovodil, že je nepravděpodobné, aby tato společnost fakticky poskytla uvedené služby. Z listin předložených stěžovatelkou nebylo možné zjistit bližší informace o poskytnutí těchto služeb.

[31] U společnosti LIRA správce daně zjistil, že taktéž nezveřejňuje účetní závěrky ve sbírce listin v obchodním rejstříku. Společnost provozovala jeden traktor, dvě vozidla typu SUV a jedno menší osobní vozidlo, k tomu navíc tři motorky. Na výzvu správce daně společnost nereagovala. Správce daně od ČSSZ zjistil, že společnost zaměstnávala 17 zaměstnanců v roce 2014 a 20 zaměstnanců v roce 2015. Ti měli adresy trvalého pobytu v Liberci a okolí. Z dohod o vymezení chráněného pracovního místa (dále jen „dohody“) správce daně zjistil, že v roce 2014 byl počet zaměstnanců vymezen na max. 17 zaměstnanců a v roce 2015 na 15 zaměstnanců s místem výkonu práce v Liberci a Chrastavě a s určením druhu práce *„obsluha šicích a vyšívacích strojů, obsluha ostatních stacionárních strojů a zařízení, pomocní manipulační pracovníci (kromě výroby), odborní asistenti v administrativě, a to v prostorách přizpůsobených osobám se zdravotním postižením“*. S ohledem na to, že LIRA zaměstnávala osoby se zdravotním postižením s uvedeným druhem práce a pracovním místem, pojal správce daně důvodné pochybnosti o skutečném poskytnutí uvedených služeb společností LIRA, a to v Praze.

[32] Ke společnosti JC správce daně zjistil, že vznikla až v roce 2015 a jejím jednatelem byl Jiří Černý jako v případě LIRA. Z registru vozidel správce daně zjistil, že JC nakoupila jedno SUV od společnosti LIRA a jednu motorku. Společnost JC předložila správci daně shodné listiny jako stěžovatelka. Od ČSSZ správce daně zjistil, že pro společnost JC pracovalo 18 zaměstnanců s trvalým pobytem v Liberci a okolí. Podle dohod byl počet zaměstnanců vymezen na max. 17 s místem práce v Liberci a Chrastavě a na shodných adresách jako v případě společnosti LIRA. Druh práce byl vymezen jako *„odborní asistenti*

v administrativě, ostatní manipulační pracovníci, obsluha šicích a vyšívacích strojů, obsluha ostatních stacionárních strojů“ a dále s počtem zaměstnanců max. 2 v Chrastavě s druhem práce jako „*ostatní uklízeči a pomocníci*“ v prostorách pracoviště zaměstnavatele přizpůsobených osobám se zdravotním postižením. S ohledem na počty zaměstnanců a místo výkonu práce v Praze správce daně pojal důvodné pochybnosti o tom, že JC skutečně dodala uvedené služby.

[33] Z výše uvedeného je zřejmé, že daňové orgány nepostavily své závěry na pouhém zpochybnění identity deklarovaných dodavatelů, jak tvrdí stěžovatelka. Pochybnosti správce daně byly založeny na tom, že uvedení dodavatelé fakticky nemohli poskytnout deklarované služby. Správce daně tím zpochybnil, že by uvedené služby stěžovatelce poskytla třetí osoba.

[34] Poukaz stěžovatelky na rozsudek Soudního dvora ve věci *Vikingo* není příléhavý, neboť ten se týká problematiky DPH. Totéž platí o rozsudku NSS ve věci *KOLASOL*. Stěžovatelka se navíc mýlí v tom, že jediným důvodem postupu správce daně a žalovaného bylo, že neprokázala totožnost „deklarovaných dodavatelů“. Naopak, pochybnosti správce daně byly založeny na tom, že fakturovaná plnění nebyla vůbec poskytnuta. Je třeba připomenout, že náklad je daňově účinný, jestliže byl skutečně vynaložen na konkrétní plnění za účelem dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Daňový subjekt však musí vynaložení nákladu prokázat jednoznačně a transparentně, „*tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci*“ (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 30/2007-73). Stěžovatelčiny námitky týkající se vývoje judikatury k otázce prokazování totožnosti „deklarovaného dodavatele“ u DPH a další argumentace principy odpočtů DPH se tedy míjí s podstatou nyní projednávané věci.

[35] Pochybnosti správce daně byly dostatečně konkrétní. Skutečnosti jako nedostatky ve sbírce listin v obchodním rejstříku, trvalý pobyt jednatele či široké živnostenské oprávnění jsou sice spíše marginálního charakteru a samy o sobě by stěží mohly založit důvodné pochybnosti správce daně o tvrzeních daňového subjektu. Mohou však sloužit jako prvotní indicie. Naproti tomu pochybnosti o materiálním a personálním zázemí (v kombinaci s personálním propojením LIRA a JC) skutečně zásadně zpochybňují tvrzení stěžovatelky, že jí daná plnění byla poskytnuta. Nelze tak přisvědčit stěžovatelčině námitce, že správce daně a žalovaný založili důvody neuznání nákladů jako daňově účinných pouze na neprokázané totožnosti deklarovaných dodavatelů. Proto není důvodná ani námitka, že to byl městský soud, kdo nesprávně vymezil okruh pochybností, jestliže je zřejmé, že tento okruh vymezily již daňové orgány.

[36] Pokud jde o nekontaktnost dodavatelů a výběry hotovosti z účtů jednateli dodavatelů, má stěžovatelka pravdu, že jí nemohly být přičítány k tíži, neboť je mohla stěží znát, natož ovlivnit. Samy o sobě by tedy také nemohly odůvodnit závěr o tom, že stěžovatelčiny náklady nebyly daňově účinné. Tato skutečnost, podobně jako formální nedostatky v obchodním rejstříku, mohly nicméně vzbudit prvotní zájem správce daně.

[37] Stěžovatelka namítla, že správce daně po ní vyžadoval uvedení konkrétních pracovníků, kteří práce vykonávali. Tento závěr je však vytržen z kontextu, neboť správce daně konstatoval, že jména konkrétních pracovníků nelze z dokladů vyčíst. Jinými slovy, že z podkladů předložených stěžovatelkou nelze zjistit nic, co by podporovalo její

skutkovou verzi, a že se uplatněné náklady jevily jako pouhá abstraktní vydání peněz, u nichž není dána souvislost se zdanitelnými příjmy (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68). Stěžovatelce lze přitakat v tom, že ji netížilo důkazní břemeno ohledně prokázání, jak měli její dodavatelé práce poskytnout. Jestliže však správce daně konstatuje pochybnosti o reálném základu ekonomické transakce, pak může zohlednit také absenci konkrétních pracovníků, kteří by mohli služby realizovat. Tím na daňový subjekt neklade nepřiměřené důkazní břemeno. Skutečnost, že dodavatelé využívali cizince, vysvětluje absenci přehledu pracovníků či nemožnost je případně předvolat jako svědky, avšak stěžovatelka pomíjí, že z takového vysvětlení nelze nijak dovodit, že služby byly skutečně poskytnuty.

[38] Pokud jde o tvrzení, že měla být zohledněna specifika uvedených služeb, má NSS za to, že tomuto požadavku správní orgány i krajský soud dostály. Z provedeného dokazování a podkladů opatřených z trestního řízení totiž plyne, že skutečné poskytnutí služeb správce daně ověřoval. Námitka, že pokud by služby nebyly poskytnuty, stěžovatelka by za ně neplatila, není s to potvrdit daňovou účinnost uskutečněných nákladů, jak NSS uvedl výše.

IV. C) K využití podkladů z trestního řízení

[39] Podle § 93 odst. 1 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 a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci*. Podle § 93 odst. 4 daňového řádu [o]*rgány veřejné moci a osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny za podmínek podle § 58 na vyžádání správce daně listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání; ustanovení § 96 odst. 3 se použije obdobně. Vyžaduje-li to účel řízení, může si správce daně vyžádat úřední ověření předložené kopie*. Podle § 58 odst. 1 daňového řádu [o]*rgány veřejné moci a osoby uvedené v § 57 a § 57a jsou povinny poskytnout bezúplatně na vyžádání správce daně stanovené údaje nebo dokumenty, a to v rozsahu nezbytném pro správu daní*.

[40] Podle ustálené judikatury NSS lze v daňovém řízení použít jako důkaz také listiny zachycující výpověď osoby v trestním řízení. Jak NSS konstatoval v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, lze v daňovém řízení použít jako důkaz také protokol o svědecké výpovědi. Za tímto účelem je třeba splnit následující podmínky: „*V první řadě musí být pořízeny* ***nezávisle*** *na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny* ***v souladu se zákonem*** *(tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny* ***daňovému subjektu zpřístupněny****, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily*“ (zvýraznil nyní NSS). Pro účely dokazování v daňovém řízení je třeba preferovat důkazy pořízené právě v tomto řízení, a to s ohledem na zásadu bezprostřednosti (rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57, č. 1936/2009 Sb. NSS). Současně platí, že výslech

určitých osob proveditelný v daňovém řízení nelze nahradit pouze záznamem o svědecké výpovědi z trestního řízení (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012-62).

[41] Obdobně jako městský soud i nyní NSS konstatuje, že výše uvedené podmínky plynoucí z judikatury byly v nynější věci splněny. Nelze shledat, že by správce daně záměrně vytvořil situaci, kdy by důkazy z trestního řízení byly jedinými důkazy v nynější věci a tvořily stěžejní podklad jeho rozhodnutí. Stěžovatelka byla s podklady získanými z trestního spisu seznámena a měla možnost na ně reagovat. Žalovaný také zajistil výslechy svědků, jak stěžovatelka navrhla. Pokud svědek odmítl vypovídat, nelze tuto skutečnost žalovanému vyčítat.

[42] Jakub Apko, jednatel společnosti Leviata, odmítl před správcem daně vypovídat s tím, že by mohl způsobit trestní stíhání sobě nebo osobám blízkým (viz protokol o výslechu svědka ze dne 24. 1. 2018, č. j. 47386/17/2403-60562-402329). Jiří Černý, jednající za společnosti LIRA a JC, nejprve také odmítl vypovídat před správcem daně, protože už byl v jiné věci týkající se uvedených společností trestně stíhán (viz protokol o výslechu svědka ze dne 7. 3. 2018, č. j. 188380/18/2403-60561-404938). Když později na žádost stěžovatelky v daňovém řízení vypovídal, potvrdil sice spolupráci společností LIRA a JC se stěžovatelkou, ohledně faktického uskutečnění deklarovaných plnění však byla jeho výpověď nejasná a neurčitá (viz protokol o výslechu svědka ze dne 21. 8. 2020, č. j. 795721/20/2403-60561-404938).

[43] Pokud jde o užití úředního záznamu jako důkazního prostředku, je třeba rozlišovat, v jakém řízení má být použit (rozsudky NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017-31, či ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71). Podle § 137 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů, nelze záznam o podání vysvětlení použít jako důkazní prostředek v řízení řídícím se správním řádem. Toto omezení však neplatí v jiných typech řízení, což ostatně konstatoval v NSS v rozsudku ze dne 16. 6. 2016, č. j. 9 Afs 56/2016-39: „V*zhledem k tomu, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení (§ 93 odst. 1, věta první, zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů), dokazoval i úředním záznamem o podaném vysvětlení, který navrhla žalobkyně. Důkaz svědeckou výpovědí získanou v daňovém řízení však zcela oprávněně považoval za závažnější* […].“

[44] Co se týče přípustnosti použití záznamu o podání vysvětlení v trestním řízení před soudem pouze se souhlasem státního zástupce a obžalovaného, pak je třeba připomenout, že daňové řízení není řízením o trestním obvinění. Proto na něj nemusí být použity všechny standardy trestního řízení. Záznam o podání vysvětlení je tak v zásadě použitelný, avšak správce daně by s ohledem na zásadu bezprostřednosti dokazování měl vždy upřednostnit svědeckou výpověď a nenahradit ji pouze záznamem o podání vysvětlení z trestního řízení. Správní orgány mají s ohledem na zásadu volného hodnocení důkazů povinnost posuzovat důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, jakož i z hlediska jejich relevantnosti a věrohodnosti (rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, č. 1702/2008 Sb. NSS).

[45] NSS proto uzavírá, že správce daně ani žalovaný nepochybili, když za daných okolností vycházeli z obsahu úředních záznamů o podání vysvětlení či z protokolů

o výslechu osob získaných v trestním řízení, jelikož při tom dbali stanovených podmínek. Stěžovatelčina námitka, že správce daně se má k úřednímu záznamu chovat obdobně jako soud v trestním řízení, tak není důvodná. Argumentace, že nemohla svědkům klást otázky, by mohla být úspěšná, pokud by se tímto způsobem daňové orgány vyhýbaly provedení téhož důkazu v rámci probíhajícího daňového řízení (rozsudek NSS ze dne 6. 1. 2009, č. j. 7 Afs 99/2007-62), což se nestalo. Správce daně dokumenty získané od Policie ČR zaslal stěžovatelce dne 17. 10. 2018 sdělením, č. j. 915506/18/2403-60562-402780, s tím, aby se s nimi seznámila, popřípadě se k nim vyjádřila, což využila a zareagovala vyjádřením ze dne 22. 11. 2018.

IV. D) K vyloučení odpovídajících výnosů

[46] V poslední námitce stěžovatelka zpochybňuje argumentaci městského soudu uvedenou v bodě 46. napadeného rozsudku jako mimoběžnou s její žalobní argumentací. Stěžovatelka v bodech 68–70 žaloby uvedla, že správce daně měl při vyloučení nákladů upravit základ daně také o korespondující výnosy. Předně je třeba zopakovat, že původ služeb a náklady spojené s jejich pořízením tak, jak byly deklarovány ve stěžovatelčině účetnictví, byly zpochybněny. Stěžovatelka měla příležitost svá tvrzení prokázat jiným způsobem, což se jí nepodařilo. Správce daně a žalovaný vyhověli jejím důkazním návrhům na výslech svědků. Podle rozsudku NSS ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008-116, však platí, že „[n]*eprokázal-li daňový subjekt, od koho nabyl zboží a jakou částku za ně zaplatil a v konkrétním případě nebylo možno tyto informace získat ani aktivitou správce daně, nejedná se o daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1* [zákona o daních příjmů]. *Uvedené platí i tehdy, pokud existence zboží a jeho následný prodej, včetně výše takto vytvořeného zisku, nejsou sporné*“. Správce daně tedy neměl povinnost automaticky vyloučit výnosy získané v rámci této obchodní transakce. Takový postup by nedával smysl, neboť by fakticky umožnil daňovým subjektům zkusit náklady do účetnictví zahrnout a daňově je uplatnit. Jestliže by správce daně měl při neprokázání daňové účinnosti nákladů automatickou povinnost vyloučit též korespondující výnosy, výsledná daňová povinnost daňového subjektu by byla nulová. Takový postup je proti smyslu zákonných ustanovení, jichž se stěžovatelka v žalobě dovolávala (§ 23 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů).

[47] Závěry městského soudu je však třeba korigovat v tom, že stěžovatelka se svou námitkou skutečně nedomáhala přímo použití pomůcek. Jeho úvaha však není zcela mimoběžná, neboť v případě nemožnosti prokázat náklady dokazováním se použití pomůcek na první pohled nabízí.

V. Závěr a náklady řízení

[48] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek městského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[49] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka ve věci úspěšná nebyla, a proto jí nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné

náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu NSS náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 3. března 2023

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu