



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Jana Ferfeckého a Mgr. Martina Bobáka ve věci

žalobkyně: **PROSTOR a. s.**, IČO: 41188519
sídlem Čimická 317/90, Praha 8
zastoupené advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, Prostějov

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2021, č. j. 37209/21/5200-11434-701858

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

Odůvodnění:
I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se svou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „**správce daně**“), a to dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 ze dne 13. 8. 2020, č. j. 6342161/20/2008-52521-109899 (dále též „**dodatečný platební výměr**“). Tímto rozhodnutím správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů vyšší o částku 8 733 540 Kč a současně uložil zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 1 746 708 Kč.
2. K doměření daně došlo na základě výsledků daňové kontroly zahájené Finančním úřadem pro Karlovarský kraj (dále rovněž jako „**správce daně**“) dne 12. 11. 2018, která vyústila v závěr o neuznání nákladů ve výši celkem 45 965 900 Kč jako daňově účinných podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „**ZDP**“). Jednalo se o náklady dle faktur od společností JC PRO GROUP s.r.o. (dále jen „**JC PRO**“) a GROUND FLOOR s.r.o. (dále jen „**GROUND FLOOR**“) za služby spočívající v dodání úklidových prací a faktur společnosti Agentura HERA, s.r.o. (dále jen „**HERA**“) za služby reklamy a inzerce. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění deklarovaných dodávek v rozsahu a v částkách uvedených na vystavených fakturách.
3. Žalovaný pak tyto závěry zcela potvrdil. S odkazem na zprávu o daňové kontrole poukázal na řadu pochybností a nesrovnalostí identifikovaných správcem daně, od nestandardního působení dodavatelů žalobce (jejich jednatele např. okamžitě vybírali prostředky přijaté od žalobkyně na bankovní účet, nezakládali účetní závěrky do sbírky listin, společnosti byly pro správce daně původně nekontaktní), pochybnosti o možnosti dodavatelů JC PRO a GROUND FLOOR realizovat sjednané úklidové práce ve sjednaném rozsahu (absence personálu, mechanizace, jiný předmět činnosti apod.), po pochybnosti ohledně data uzavření rámcové smlouvy se společností JC PRO (datovaná před vznikem společnosti) či pochybnosti o skutečném rozsahu a významu reklamy prováděné přes zaměření žalobkyně na Prahu v mimopražských oblastech, resp. rozpory ve výpovědích jednatelů dodavatele reklamy. Žalovaný se vypořádal i s jednotlivými odvolacími námitkami žalobkyně, jež se prakticky shodují s námitkami uplatněnými nyní v její žalobě.

II. Žaloba

4. Žalobkyně proti napadenému rozhodnutí brojila správní žalobou, v jejímž úvodu poukázala na to, že jí správce daně vyčítal obecné reakce a tvrzení, zatímco sám paušalizuje údajnou nemožnost dodat předmětné služby deklarovanými dodavateli a aniž by sám své závěry vztáhnul na jednotlivá plnění obsažená v účetních dokladech. Zdůraznila též, že její podnikatelská činnost je založena na využívání subdodavatelů, pokud není schopna práce (úklid komunikací apod.) zajistit vlastními silami. Dodala, že se svými dodavateli uzavřela rámcové smlouvy, přičemž si také z dostupných veřejných zdrojů ověřovala, zda jsou tyto společnosti důvěryhodné. V době uzavření smluv byly všechny vedeny jako spolehliví plátcí DPH.
5. O realizaci objednaných služeb podle žalobkyně svědčí předložené důkazní prostředky v podobě rámcových smluv, objednávek, předávacích protokolů apod. a dále výpovědi obchodního ředitele žalobkyně M. N. a v případě dodavatele JC PRO i J. Č., jednatele této Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

společnosti. Svědek Č. potvrdil spolupráci se žalobkyní v podobě úklidových prací, vyjádřil se ke způsobu fakturace, využívání svých subdodavatelů či vozovému parku společnosti. Žalobkyně dále namítala, že pokud ve vztahu k zaměstnancům využívaným touto společností z chráněné dílny na Liberecku správce daně argumentoval listinami a výsledky z trestního řízení opatřenými z vlastní iniciativy, již si z trestního řízení neopatřil výsledky dalších svědků – těchto zaměstnanců. Jiné listiny z trestního řízení pak 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. Obsah listin získaných od Policie ČR je podle žalobkyně v rozporu s důkazy získanými v daňovém řízení. K tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119. Žalobkyně nepochybnila, že by správce daně dokumenty z trestního řízení nemohl využít. Je však otázkou, jakou váhu takovým dokumentům přizná právě pro účely daňového řízení.

6. Ke správcem daně identifikované nesrovnalosti ohledně data podpisu rámcové smlouvy s JC PRO žalobkyně namítala, že se jednalo o zjevnou písařskou chybu a místo data 22. 7. 2015, kdy tato společnost ještě neexistovala, mělo být uvedeno datum 22. 8. 2015. Předmětné pochybení tak nijak nevyvrací to, že v roce 2016 JC PRO deklarované služby žalobkyni poskytla. Nedůvodným je rovněž argument správce daně ohledně data fakturace předcházejícího datu předávacích protokolů (v rozporu s tím, co žalobkyně i svědek Č. uváděli), neboť data uvedená na fakturách jen deklarují údaje spojené s příslušným kalendářním měsícem. Obdobně údajný rozpor v tvrzeních svědka Č. o tom, že faktury vystavovala účetní, přestože je jako vystavující uveden on sám, je snadno vysvětlitelný, neboť reálně mohla faktury vystavovat účetní. Provádění prací žalobkyně svými zaměstnanci řádně kontrolovala, odpovědným byl svědek N.
7. Ke spolupráci se společností GROUND FLOOR žalobkyně namítla, že to, že zástupce této společnosti F. B. odmítl v rámci daňového řízení vypovídat, jí nelze klást k tíži a automaticky z toho dovozovat, že deklarované služby jí poskytnuty nebyly. Zdůraznila, že 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. To měl na starosti svědek N., který se správci daně vyjádřil.
8. Dále žalobkyně konstatovala, že nemůže odpovídat za to, jak její dodavatelé nakládali s lidskými zdroji či uhrazenými finančními prostředky, popřípadě za to, že jsou nekontaktní. Žalobkyně svým dodavatelům platila na bankovní účet a provedení plateb správce daně nepochybnil; nevysvětlil také, jak jinak by práce byly provedeny a uhrazeny.
9. Ke službám reklamy od společnosti HERA žalobkyně zdůraznila, že provedení reklamních služeb bylo doloženo předloženými důkazními prostředky, a to v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Poskytnutí služeb potvrdil i jednatel HERA M. H.
10. Tuto i ostatní výpovědi ohledně dalších dodávek správce daně hodnotil jako nekonkrétní, sám ovšem svědkům žádné konkrétní dotazy nepoložil. Přesto svědci potvrzovali spolupráci se žalobkyní. Ta proto navrhla opakování svědeckých výsledků Č., B. a H. a tento návrh správce daně nedůvodně neakceptoval.
11. Žalobkyně dále zdůraznila, že správce daně nepochybněval dodání prací, pouze vyslovil pochybnosti o tom, že byly pořízeny deklarovaným způsobem. Práce a služby tedy Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

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. Tak je tomu přesto, že žalobkyně předložila v rámci daňové kontroly správci daně všechny dostupné důkazy, které po ní lze spravedlivě na zadokumentování obchodní spolupráce požadovat. Správce daně musí shromáždit důkazy, kterými věrohodnost těchto důkazů předložených žalobkyní vyvrací. Žádný takový důkaz však správce daně nepředložil, pouze plnění zpochybnil. Nijak nadto nezohlednil, že jím vyloučené náklady na subdodávky se nutně promítnou i ve výnosech; ty přitom na rozdíl od nákladů nevyloučil.

12. Žalobkyně závěrem odkázala na usnesení Soudního dvora Evropské unie (SDEU) z 3. 9. 2020, ve věci C-610/19, *Vikingo*, které se sice vztahuje k problematice DPH, nicméně ohledně problematiky prokázání postavení osoby dodavatele je dle názoru žalobkyně zcela použitelné i v rámci problematiky daně z příjmů právnických osob a dodání služeb.
13. Žalobkyně navrhla, aby soud napadené i prvostupňové rozhodnutí zrušil.

III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě především odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že jeho jednotlivé závěry žalobkyně ve skutečnosti nijak věcně nezpochybňuje. Připomněl současně, že neuznání nákladů bylo vystavěno na tom, že žalobkyně nepředložila žádný věrohodný důkaz, který by osvědčil faktické uskutečnění deklarovaných plnění podle dodavatelských faktur. Toto důkazní břemeno jí tížilo poté, co správci daně vznikly důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných plnění. V rámci daňového řízení přitom nestačí pouze něco tvrdit, ale žalobkyně je povinna svá tvrzení podle § 92 odst. 3 daňového řádu řádně prokázat. Této povinnosti však nedostála, neboť nepředložila věrohodné důkazy prokazující faktické uskutečnění deklarovaných plnění v rozsahu a v částkách dle předmětných dodavatelských faktur od dodavatelů JC PRO a GROUND FLOOR.
15. K totožnému závěru je nutné dospět také v případě nákladů zaúčtovaných na základě faktur vystavených společností HERA. Předložené důkazní prostředky ani výpověď M. H. nebyly způsobilé prokázat uskutečnění reklamních prezentací v souladu s předloženými fakturami a smlouvami. Nebyly například doloženy zápisy z průběhu jednání se zástupci dodavatele společnosti HERA, nabídky společnosti HERA na prezentaci žalobce na jednotlivých akcích a ani její cenové nabídky, případné porovnání cenových parametrů alternativních poskytovatelů reklamních služeb nebo racionální zdůvodnění strategie v oblasti reklamy. Navíc uzavřené smlouvy o reklamní činnosti jsou zcela vágní, a byť konečným odběratelem jeho služeb byl veřejný sektor v Praze, reklama dle předložených smluv a daňových dokladů probíhala ve většině případů mimo Prahu (např. také v Turecku). Žalobkyně byla povinna vynaložení nákladů prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a prokázat veškeré okolnosti, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet důvěryhodný obraz o celé transakci. Správce daně je oprávněn požadovat předložení kvalitních a jednoznačných důkazních prostředků, které prokáží, že reklamní služby byly poskytnuty deklarovaným dodavatelem v deklarovaném rozsahu. Přestože sjednané úplaty za reklamní služby dosahovaly značných hodnot, rozsah plnění uvedený ve smlouvách doložen nebyl.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

16. Žalovaný odmítl i námitku dožadující se zohlednění vyloučených nákladů i ve vztahu k výnosům, k nimž nutně směřovaly (doktrína tzv. esenciálních výdajů). I zde odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a zdůraznil, že pouhé zúčtování tržeb v účetní evidenci ještě neznamená, že je tímto zcela automaticky prokázána daňová účinnost veškerých zúčtovaných nákladů a jejich vazba na zúčtované výnosy. V tomto případě není možno identifikovat takové konkrétní příjmy, kterých by žalobkyně nemohla dosáhnout bez vynaložení předmětných nákladů. Dále žalovaný připomněl, že esenciální výdaje je možné zohlednit jen, pokud je prokázána faktická realizace plnění a jen v rámci stanovení daně dle pomůcek, tj. pokud byla zpochybněna „podstatná část účetnictví“. To se ve věci nestalo, jelikož neuznaná částka nákladů činí jen 20,6 % celkových nákladů.
17. 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. Neobcházel institut výsledku svědka ve smyslu § 96 daňového řádu a naopak vyhověl návrhu žalobkyně na provedení výsledku. Tyto důkazní prostředky nebyly použity izolovaně, ale byly hodnoceny a posouzeny ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazními prostředky zajištěnými správcem daně a předloženými žalobkyní. 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 opatřil a dospěl k závěru, že z nich nelze nijak dovodit, že dotčení zaměstnanci vypomáhali na zakázkách v Praze. Žalovaný se rovněž již v napadeném rozhodnutí vypořádal s návrhy žalobkyně na opakované výsledky svědků.
18. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

IV. Doplnění žaloby

19. V podání doručeném soudu dne 30. 1. 2023 žalobkyně rozvedla svou argumentaci stran pochybností ohledně služeb přijatých od subdodavatelů JC PRO a Ground Floor – zdůraznila, že své důkazní břemeno řádně unesla a nelze jí vytýkat pochybnosti na straně uvedených subdodavatelů. Taktéž řádně prokázala realizaci reklamy od společnosti HERA, což potvrzují jak předložené smlouvy, tak fotodokumentace a výslech M. H. Rozvedla, že daňové orgány nadto skutkový stav zjistily nedostatečně, zejména pokud neprovedly opakované výsledky svědků, a to v návaznosti na vývoj daňového řízení a konkretizaci jednotlivých zjištění. Kromě toho, identifikované pochybnosti žalobkyně nevnímá jako daňově relevantní, jelikož jí je pouze vytýkáno, že plnění nemohli poskytnout dodavatelé uvedení na daňových dokladech (nejasnosti se dle ní týkaly totožnosti dodavatelů žalobkyně). Pro účinnost daňového výdaje je ovšem tato skutečnost nerozhodná, pokud je nesporné, že žalobkyně výdaje za předmětné služby vynaložila a ty byly provedeny.

V. Průběh jednání ve věci

20. Na jednání konaném dne 6. 2. 2023 soud nejprve stručně vymezil předmět řízení a shrnul obsah spisového materiálu a argumentaci obou stran. Ty převážně setrvaly na argumentaci uvedené výše.
21. Žalobkyně poukázala na rozsáhlost svého portfolia a potřebu subdodavatelů (kteří byli schopni zařídit potřebné cizí pracovníky). Poukazovala též na nejasnost (nepřezkoumatelnost) napadeného rozhodnutí, pokud jde o závěr, co je vlastně v dané věci zpochybňováno (poukázala na to, že v související věci DPH kasační soud v rozsudku ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022 - 239, vycházel z toho, že byli zpochybňováni

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

dodavatelé žalobce, nikoli rozsah plnění). Dále připomněla, co vše již správci daně předložila, a ptala se, jakými jinými prostředky mohla vynaložení nákladů reálně prokázat. V této souvislosti také zdůraznila, že v důsledku postupu daňových orgánů jí také není úplně zřejmé, jak by stejné skutečnosti prokazovali její odběratelé jako Pražské služby, a.s. či proč v případě jiných dodavatelů (jako PK Holding CZ s.r.o. či Mobile group s.r.o.) ke zpochybnění nákladů nedošlo, jakkoli i zde existovaly objednávky a faktury obdobného obsahu (v těchto případech takové podklady daňovým orgánům stačily).

22. Žalovaný opakovaně zdůraznil, že po celou dobu daňové orgány zpochybňovaly rozsah a hodnotu prací dle daňových dokladů, nešlo jen o neprokázání dodavatele. Připomněl též, že rozsudek zdejšího soudu ve věci DPH (sp. zn. 11 Af 40/2021) byl výše citovaným rozsudkem zrušen pro částečnou nepřezkoumatelnost; závěry žalovaného ohledně prací úklidu a údržby tak kasační soud nezpochybnil a některé další i přímo potvrdil. Dokazování u DPH a daně z příjmů má též jiné zákonnosti.
23. Soud ve věci provedl dokazování:
- citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 92/2022, konkrétně jeho body 1 a 68, pokud jde o skutkový poznatek, že v rovině DPH nebyl žalobkyni uznán nárok na odpočet u prací úklidu a údržby z důvodu neprokázání totožnosti dodavatelů;
 - modelovým příkladem počtu subdodavatelů za období březen 2016, předložený žalobkyní, z něhož se podává pracovní předpoklad v rozsahu 449-549 pracovníků, při 84 vlastních pracovnících žalobkyně. Na straně 15 je pak uveden seznam 22 odběratelů žalobkyně a 20 subdodavatelů (nešlo tedy jen o společnosti JC PRO a Ground Floor).
24. Oproti tomu soud neprovedl dokazování:
- daňovým spisem k DPH za zdaňovací období v roce 2016, konkrétně kontrolními hlášeními dodavatelů žalobkyně
 - objednávkami a fakturami, vč. příloh, k měsíci březnu 2016 vztahujícími se k obchodním případům dodavatelů PK Holding CZ s.r.o. či Mobile group s.r.o.,
- neboť jejich provedení nebylo potřebné pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí; v případě uvedených obchodních případů nadto ani jeden ze subjektů nebyl součástí posuzovaných transakcí (viz též dále).

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

25. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
26. Podstatou projednávané věci je posouzení daňové uznatelnosti nákladů na úklidové a reklamní služby, jak byly deklarovány na fakturách dodavatelů žalobkyně. Nejprve ale soud považuje za důležité předeslat, že žalobkyně v podané žalobě *de facto* jen zopakovala námitky, které již uplatnila v průběhu daňového řízení. V doplnění žaloby sice svou argumentaci dále rozvedla zejména o odkazy na judikaturu, stále však setrvala převážně Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

v obecné rovině, aniž by konkrétně reagovala na zjištění a závěry daňových orgánů (tj. konkrétně vyvracela jejich pochybnosti apod.). Zdejší soud rovněž připomíná, že pokud žalobkyně neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vůči závěrům správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 - 128). Soud za dané situace zdůrazňuje, že se ztotožnil s argumentací, kterou již dříve uvedl správce daně a žalovaný.

VI.1 K rozložení důkazního břemene

27. Pokud jde o základní otázku rozložení důkazního břemene a role správce daně, soud připomíná, že podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že *„výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně se odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy“*. Je to tedy nepochybně poplatník, kdo prokazuje existenci a výši výdajů snižujících základ daně (daňové účinných výdajů). V souladu s § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy; srov. např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86. Nicméně existence (byť i formálně bezvadných) účetních dokladů, tj. například pokladničních dokladů či faktur, sama o sobě ještě zpravidla neproazuje, že operace, která je jejich předmětem, se uskutečnila na dokladech deklarovaným způsobem; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, a obdobně taktéž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99.
28. Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů; v tomto ohledu jej tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu: *„Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem skutečně probíhaly, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neplné, neprůkazné či nesprávné“*; srov. již výše uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 a č. j. 9 Afs 30/2008 - 86. Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá tvrzení korigoval. Jinými slovy, bylo na žalobkyni, aby vyvrátila pochybnosti správce daně a prokázala faktické vynaložení výdajů v deklarovaném rozsahu, a nikoli na správci daně, aby zcela vyvracel, že byla plnění realizována, jak nyní žalobkyně namítá.
29. Je to ostatně žalobkyně, kdo si nárokuje daňové uznání výdajů, proto je naprosto logické, že musí prokázat jejich faktické uskutečnění, resp. prokázat, že jde o náklady daňově uznatelné. Daňový subjekt přitom nese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že předmětný výdaj (náklad) v daném zdaňovacím období skutečně vynaložil a že tento Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

výdaj souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, č. 794/2006 Sb. NSS). Sporné skutečnosti daňový subjekt zpravidla prokazuje jinými důkazními prostředky než účetními doklady (viz rozsudek téhož soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73).

VI.2 Správcem daně identifikované pochybnosti

30. Soud s odkazem na obsah spisového materiálu připomíná, že žalobkyně ke svým tvrzením o odebrání služeb úklidu a údržby od společností JC PRO a Ground Floor, jež měla dále dodávat svým odběratelům (např. Pražské služby a.s.), předložila jen formální doklady (faktury, objednávky, předávací protokoly), kterými unesla své prvotní důkazní břemeno. Totéž platí i ve vztahu k tvrzením o odebrání reklamních služeb od společnosti HERA, k nimž dále předložila určité reklamní materiály a fotodokumentaci z některých reklamních akcí.
31. Následně to byl správce daně, který musel unést své důkazní břemeno, aby tyto podklady zpochybnil. Soud zdůrazňuje, že zjištění a nesrovnalosti identifikované správcem daně byly poměrně robustní a byly založeny nejen na formálním zpochybnění daňových dokladů a dalších listinných dokumentů, ale na celé řadě zjištění vycházejících jednak z provedených svědeckých výpovědí, vlastního šetření správce daně (informací o pohybech na bankovních účtech, o počtu zaměstnanců či vozidel dodavatelů žalobkyně atd.), jednak z informací z trestního řízení vedeného ve věci možného krácení daně a legalizace výnosů z trestné činnosti Národní centrálou proti organizovanému zločinu, a to mj. i ohledně činnosti žalobkyně.
32. Tyto pochybnosti byly správcem daně shrnuty ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 4. 12. 2019, č. j. 1003751/19/2403-60562-203762, jež měla celých 31 stran a jejíž obsah není třeba nyní v úplnosti opakovat (podstatné části odůvodnění výzvy pak byly převzaty jak do zprávy o daňové kontrole ze dne 3. 8. 2020, č. j. 737376/20/2403-60562-203762, tak do odůvodnění napadeného rozhodnutí; viz zejména body 28-53, pokud jde o úklidové služby, a 59-64 k reklamním službám). V obecné rovině k těmto závěrům soud uvádí, že správce daně a potažmo žalovaný k jednotlivým plněním (resp. nákladům) nepřistupovali paušálně v tom smyslu, že by nebylo zřejmé, jakých daňových dokladů (konkrétních výdajů) se jejich závěry týkají (jak žalobkyně namítala ve své žalobě). Zpráva o daňové kontrole obsahuje tabulky, z nichž jsou dotčené daňové doklady jak u úklidových, tak i reklamních služeb zřejmé. Na to již ostatně upozorňoval žalovaný. Pakliže správní orgány předešlely skutečnosti a tomu odpovídající skutkové závěry, týkající se vždy určitých skupin daňových dokladů, nesvědčí to o nepřipustně paušálním přístupu, pouze to vyplývá z podstaty identifikovaných pochybností, jež jsou širšího charakteru. Ostatně ani sama žalobkyně v průběhu daňového řízení neusilovala o prokázání realizace jednotlivých plnění, ale činila tak šířeji, přičemž v žalobě i jejím doplnění též setrvala v obecné rovině. Této námitce tak soud nemohl přisvědčit.
33. Blíže pak soud shrnuje, že v případě úklidových služeb poskytovaných dle tvrzení žalobkyně společnostmi JC PRO a Ground Floor, správci daně vznikly pochybnosti ohledně rozsahu a hodnoty prací provedených deklarovanými dodavateli, jež plynuly především z toho, že dodavatelé neměli dostatečnou personální kapacitu ani vybavení, aby mohli žalobkyni tvrzená plnění zajistit. Správci daně nebylo zřejmé, kdo úklidové služby prováděl (oba dodavatelé fakturovali tisíce hodin měsíčně za pomocné úklidové práce, ačkoli neměli žádné zaměstnance, resp. v případě JC PRO šlo o několik zaměstnanců, kteří

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

měli pracovat v rámci vymezených chráněných pracovních míst v Ch. a L.), jakými prostředky (v podstatné míře byly fakturovány práce mechanizace, aniž by tyto společnosti mechanizací disponovaly) a jak byli pracovníci dopravováni na místo výkonu práce (pro pořádek lze doplnit, že později u JC PRO vyšel najevo pronájem přepravních prostředků). Dále správce daně poukázal na nesoulad mezi datem uzavření rámcové smlouvy mezi žalobkyní a JC PRO, jež byla uzavřena před vznikem této společnosti, popřípadě tvrzeními žalobkyně a svědků o průběhu kontroly prací a fakturace, neboť předávací protokoly byly v případě obou dodavatelů podepisovány o den později, než bylo datum vystavení faktur. Správce daně též upozornil, že oba dodavatelé byli původně nekontaktní, přičemž realizaci deklarovaných služeb dostatečně neosvědčili ani později vyslechnutí zástupci obou společností: jednatel Ground Floor F. B. odmítl v daňovém řízení z důvodu vedení trestního stíhání vypovídat, jednatel JC PRO J. Č. pak dle správce daně vypovídal obecně, v jeho tvrzeních byly rozpory; pochybnosti správce daně tak nerozptýlil.

34. U reklamních služeb poukázal správce daně zejména na rozpory mezi výpověďmi jednatelů společnosti HERA. M. R. vypověděl, že žalobkyni nezná a na službách pro ni se nepodílel, přestože na všech smlouvách se žalobkyní byl jeho podpis (uvedl, že zná jen z televize dřívějšího předsedu představenstva žalobkyně J. K.). Druhý z jednatelů M. H. pak sice spolupráci se žalobkyní potvrdil, nicméně se dle M. R. se věnoval jen obchodní stránce věci (samotné reklamní akce měl vždy na starost svědek R.). Svědek H. přitom v rozporu s tím uvedl, že měl žalobkyni na starost zcela, vč. organizace a zajištění vlastní reklamy. Jeho výpověď nadto byla obecná, stejně tak ani fotodokumentace a další předložené materiály nebyly s to prokázat uskutečnění reklamních prezentací v souladu s vystavenými fakturami a smlouvami. Správce daně současně nerozuměl tomu, jaký význam mohly mít pro žalobkyni kulturní a sportovní akce mimo Prahu, jestliže se věnuje zvláště službám pro veřejný sektor v Praze.

VI.3 Povaha a důvodnost pochybností u prací úklidu a údržby

a) základní úvahy

35. Městský soud má za to, že těmito významnými pochybnostmi správce daně své důkazní břemeno unesl. V této souvislosti lze poukázat i na skutkově související případy žalobkyně řešené zdejším soudem zejména v rozsudku ze dne 7. 10. 2022, č. j. 11 Af 17/2021 - 92 (daň z příjmů za zdaňovací období 2014 a 2015)¹ a dále též v rozsudku ze dne 17. 3. 2022, č. j. 11 Af 40/2021 - 103 (daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2016 – prosinec 2017), v nichž dospěl ohledně z části totožných obchodních případů ke stejným závěrům. Jakkoli se tyto případy vždy netýkaly právě a jen obchodních vztahů řešených v nynější věci, resp. téhož druhu daně, jsou nepochybně relevantní i pro nyní projednávanou věc. To i přesto, že rozsudek sp. zn. 11 Af 40/2021 byl Nejvyšším správním soudem zrušen rozsudkem č. j. 8 Afs 92/2022 - 239. Důvodem zrušení zde byla „jen“ nepřezkoumatelnost části rozsudku zdejšího soudu, jak zdůrazňoval i žalovaný; některé závěry, pokud jde o použitelnost listin z trestního řízení či pochybnosti ohledně reklamních plnění společnosti HERA, kasační soud potvrdil.
36. Bylo tak na žalobkyni, aby prokázala faktické uskutečnění (vynaložení) předmětných výdajů v rozsahu, způsobem a v hodnotě deklarované na daňových dokladech. Podle

¹ Pozn. soudu: kasační stížnost žalobkyně proti němu byla po vyhlášení nynějšího rozsudku zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2023, sp. zn. 9 Afs 187/2022.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

soudu však žalobkyně ve své odpovědi na výzvu ze dne 27. 12. 2019, v rámci vyjádření ke kontrolním zjištěním ani v odvolacím řízení pochybnosti nijak nerozptýlila. Relevantně je nevyvrací ani v nyní podané žalobě a i po jejím doplnění vznáší sice obsáhlé, avšak v zásadě jen obecné (a ryze právní) námitky, aniž by konkrétně reagovala na skutková zjištění daňových orgánů a zevrubné vypořádání dřívějších námitek v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

37. V souvislosti s nárokovánými náklady za práce úklidu a údržby soud, stejně jako žalovaný, nijak nezpochybňuje obchodní model využívající při nedostatku vlastní pracovní síly služeb subdodavatelů. Stejně tak nijak nezpochybňuje, že v konečném důsledku musely být práce pro odběratele žalobkyně nějak provedeny (neboť jejich provedení jako takové skutečně *a priori* zpochybněno nebylo). Existují však zřejmé pochybnosti, že tyto práce byly pro žalobkyni provedeny společnostmi JC PRO a Ground Floor v tom rozsahu (zejména počtu hodin či použití mechanizace) a hodnotě, v jaké byly deklarovány. Již žalovaný podrobně rozebral, že ani rámcové smlouvy, objednávky, předávací protokoly rozsah a obsah prací neprokazují (samy vykazují formální rozpory, nehledě na další zjištění správce daně).
38. V této souvislosti soud považuje v návaznosti na doplnění žaloby (jeho části III. a VI.) a námitky při ústním jednání za důležité zdůraznit, že daňové orgány nutně nezpochybňovaly, že práce úklidu a údržby nebyly vůbec provedeny uvedenými subdodavateli, ale zpochybnily jejich rozsah, obsah a v důsledku toho tak i hodnotu prací, jež tito dodavatelé žalobkyni poskytli – pochybnosti se tak v podstatné míře týkaly i faktického provedení prací (jeho rozsahu) a není pravdou, že se omezovaly jen na identitu dodavatelů. Soud v tomto ohledu považuje napadené rozhodnutí za srozumitelné a jednoznačné. Žalovaný se takto vyjádřil v bodě 38, 57, 58, 82, 86, 87 či 89 napadeného rozhodnutí (obdobně např. bod 70 k reklamním službám), stejně k tomu přistupoval již správce daně (srov. str. 12 a 19 výzvy k prokázání skutečností, či str. 52 zprávy o daňové kontrole).
39. Skutečnost, že daňové orgány své pochybnosti vztahovaly k určitým dodavatelům (a současně nezpochybňovaly finální provedení prací pro odběratele žalobkyně), nečiní jejich závěry rozpornými, potažmo nepřezkoumatelnými. Nějaké práce předmětní dodavatelé provést mohli, sporné bylo, zda mohli provést práce způsobem, v rozsahu a hodnotě dle daňových dokladů. Přestože práce mohl provést ještě někdo další, popřípadě sama žalobkyně, jež by to pak také měla náležitě osvětlit (viz též níže), nelze vyloučit ani to, že dílo provedly předmětné společnosti, avšak v daleko menším rozsahu, nebo ještě jiným způsobem. Vzhledem k povaze předmětných plnění je totiž nutné rozlišovat existenci výsledku určitých prací (který nemusí být zpochybněn) a rozsahu prací, jež k němu fakticky vedly. Daňové orgány přitom požadovaly prokázat ne výsledek prací, ale pouze jejich deklarovaný rozsah (ovlivňující pak i jejich hodnotu) od deklarovaných dodavatelů (skutečnost, jestli případně měly zpochybnit i konečné poskytnutí prací odběratelům žalobkyně je z tohoto pohledu irelevantní). Pochybnosti ohledně rozsahu, hodnoty prací a identity dodavatelů jsou v tomto ohledu spojitě nádoby, neboť mohou být vysvětleny buď existencí jiného dodavatele, jenž by deklarované práce poskytl, nebo tím, že společnosti JC PRO a Ground Floor práce při stejném výsledku realizovaly v menším rozsahu nebo v rozsahu stejném, avšak s využitím dalších subdodavatelů (což by muselo být v řízení řádně objasněno).

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

40. Soud tak nutně neshledává rozpor mezi těmito východisky a náhledem Nejvyššího správního soudu na povahu pochybností správce daně u DPH, jak se tento podává z rozsudku sp. zn. 8 Afs 92/2022, bodů 1 a 68. Jakkoli kasační soud hovořil v souvislosti s těmito pracemi jen o zpochybnění dodavatelů, nelze z toho bez dalšího dovozovat, že by rozsah a hodnotu provedených prací (právě ve spojení s pochybnostmi stran totožnosti dodavatelů) považoval za zcela nespornou (přínejmenším v tomto ohledu své případné závěry blíže nerozvedl, přestože zdejší soud i žalovaný poukazovali i na pochybnosti ohledně faktického rozsahu plnění, nejen totožnosti dodavatelů). I kdyby snad kasační soud skutečně považoval rozsah plnění za nesporný, respektive akcentoval právě otázku totožnosti dodavatelů a na tomto základě v bodě 68 připustil aplikovatelnost závěrů rozsudku Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*, zdejšímu soudu není zřejmé, jak tento závěr zpochybňuje zákonnost nyní napadeného rozhodnutí.
41. V první řadě je tomu tak proto, že se poukazovaný rozsudek týkal odlišného druhu daně, což znamená, že vychází z jiných zákonných předpokladů, případně i odlišně zaměřeného dokazování. Žalobkyně by nadto (i ohledně sporné identity dodavatelů) beztak musela osvětlit celé pozadí transakcí a pochybnosti správce daně jasně vyvrátit (např. tím, že práce provedl jiný subjekt). V této souvislosti a v návaznosti na doplnění žaloby (jeho bod VI.) soud zdůrazňuje, že žalobkyni nic nebránilo upravit svá tvrzení ohledně okolností vynaložení předmětných výdajů, dokonce mohla označit i jiné skutečné dodavatele. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (shrnuté např. v rozsudku ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019 - 43) vyplývá, že není zcela vyloučeno, aby byl výdaj daňovému subjektu uznán, pokud ten prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu. Musí však prokázat skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.
42. Daňové orgány v tomto žalobkyni nebránily, ta ovšem svá tvrzení nijak nekorigovala a nepředestřela žádný alternativní a věrohodný obraz dotčených transakcí. Pouze ze skutečnosti, že práce musely být nějak provedeny, dle soudu nelze automaticky dovozovat uznání výdaje jako daňově účinného, aniž by byly vyvráceny pochybnosti o skutečném rozsahu a hodnotě prací, jež žalobkyně dle zpochybněných daňových dokladů přijala (tomu přitom zcela konvenuje i žalobkyní citovaná judikatura, např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68, ze dne 14. 11. 2019, č. j. 10 Afs 163/2018 - 64, a zejména ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013 - 31, v němž kasační soud rovněž poukázal na výjimečnost takového přístupu, jenž klade vyšší požadavky na daňový subjekt).

b) dílčí námitky

43. K poukazu žalobkyně na zjevnou chybu v číslici data uzavření rámcové smlouvy o provádění údržby zeleně a úklidových prací ze dne 22. 7. 2015, namísto 22. 8. 2015 mezi žalobkyní a společností JC PRO (jež vznikla až v srpnu 2015), závěry ohledně daňových dokladů této společnosti nebyly založeny jen na této skutečnosti, ale i na dalších zjištěních. I kdyby tak soud odhlédl od možné písařské chyby, stále by zde zůstaly nezodpovězené otázky ohledně skutečného rozsahu provedených úklidových služeb, jak byly společností JC PRO deklarovány, a to například z pohledu personálního zajištění či zajištění mechanizace (srov. výše). Kromě toho ovšem soud považuje za nepravděpodobné, aby jednatele obou společností (za žalobkyni K. F. a za JC PRO J. Č.) ignorovali údaj o datu uvedený přímo u jejich podpisů, který byl nadto dopsán rukou (patrně při podpisu Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

smlouvy). Pouhá písarská chyba tak podle soudu tuto nesrovnalost (podpis smlouvy před vznikem a založením společnosti vč. uvedení IČO) nevysvětluje – předmětné datum podpisu smlouvy totiž znamená, že nelze s jistotou říci, kdy byla smlouva uzavřena, popřípadě může svědčit pro účelové vytvoření smlouvy (a i kdyby k chybě skutečně došlo, na závěrech soudu by to stejně nemohlo ničeho změnit). V této souvislosti již správce daně např. na str. 29 zprávy o daňové kontrole případně poukázal na to, že žalobkyně nebyla schopna předložit žádné podklady ohledně jednání se společností JC PRO (emailovou komunikaci, pozvánku k pohovoru apod.), přestože sama o důkladných pohovorech se subdodavatelí hovořila. Na str. 37 zprávy pak poukázal na to, že některé objednávky byly datovány již dnem 27. 7. 2015.

44. Soud rovněž nerozumí tvrzení žalobkyně, že data vystavení faktur byla nepochybně vztahována k příslušnému měsíčnímu období, a proto byly faktury datovány dříve než předávací protokoly, na základě nichž měly být teprve vystaveny. Datum vystavení daňového dokladu totiž nemusí mít s konkrétním datem uskutečnění zdanitelného plnění nic společného, datum vystavení by z povahy věci mělo odpovídat tomu, kdy byla faktura reálně vytvořena. Tato nejasnost tak společně s tvrzením svědka Č., že faktury za společnost JC PRO vystavovala účetní, ačkoli je tam uveden sám, jen zapadá do celkového kontextu zjištění správce daně.
45. Totéž lze říci i o výpovědích jednatele JC PRO J. Č. a obchodního ředitele a také člena představenstva žalobkyně M. N.. Svědek Č. potvrdil spolupráci se žalobkyní jen v ryze obecné rovině, například nebyl schopen říci nic bližšího k tomu, jak on sám sháněl pracovníky, kteří měli fakturované práce provést – hovořil o Moldavanech a Ukrajincích, jež měl obstarat subdodavatelsky, nicméně si nepamatoval jména svých dodavatelů ani pracovníků a uvedl jen, že je platil hotově. Ve zbytku soud odkazuje na podrobné zdůvodnění správních orgánů. K žalobkyní odkazované výpovědi M. N. je potřeba nejprve říci, že ten byl vyslechnut jen v rámci trestního řízení, a to v pozici obviněného. V daňovém řízení jako svědek vyslechnut nebyl, byl ostatně členem představenstva žalobkyně, jež se v daňovém řízení vyjadřovala (vyjadřoval se za ní i M. N.). Ani z jeho výpovědi v trestním řízení ovšem nejsou zřejmé žádné bližší skutečnosti, jež by průkazně osvědčovaly rozsah provedených prací. M. N. o spolupráci žalobkyně s JC PRO vypovídal jen v obecné rovině – uvedl sice, jak probíhalo objednání prací a že vyhotovení prací dle objednávek kontroloval, nicméně tak sám nečinil vždy, kontrolu prováděly i jiné osoby. Ani tato výpověď tak nebyla s to potvrdit přesný rozsah provedených prací a především nemohla vyvrátit závažné pochybnosti identifikované správcem daně.

c) použití podkladů z trestního řízení

46. V této souvislosti soud k další námitce nepřipustného použití podkladů z trestního řízení uvádí, že její podstatě úplně nerozumí. Žalobkyně v žalobě na jednu stranu brojila proti použití podkladů ze souběžně vedeného trestního řízení (aniž by takové podklady specifikovala), na straně druhé se dovolávala výpovědi M. N. a současně namítala, že si daňové orgány od orgánů činných v trestním řízení nevyžádaly protokoly o výpovědích zaměstnanců společnosti JC PRO v rámci chráněné dílny (původně šlo o zaměstnance Liberecké rozvojové agentury LIRA, obecně prospěšné společnosti). Posledně uvedené soud vnímá již jako zcela absurdní, neboť tyto protokoly si správce daně obstaral, což již žalovaný žalobkyni náležitě vysvětlil (bod 99 napadeného rozhodnutí).

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

47. Přesto soud pro pořádek uvádí, že přebíráním listin z trestního řízení správce daně nijak neobcházet dokazování v rámci daňového řízení, zejména pak výsledky svědků. Daňový řád obecně v § 93 odst. 2 použití podkladů z jiných řízení umožňuje, podle soudu tak byl správce daně oprávněn podklady z trestního řízení použít. Všichni tři klíčoví jednatele dodavatelů (J. Č., F. B. a M. H.) nadto byli správcem daně za účasti zástupce žalobkyně vyslechnuti, resp. byli k výsledku předvoláni (další důležitá výpověď M. R. pak byla převzata z jiného daňového řízení). Za podstatnou pak soud považuje tu skutečnost, že podklady z trestního řízení vůbec nestojí izolovaně a závěry z nich učiněné nejsou nijak v rozporu s výsledky dokazování v daňovém řízení – to ostatně tvořilo základ pro skutková zjištění daňových orgánů, podklady z trestního řízení nelze považovat za klíčové. Všechny podklady společně přitom poskytují ucelený obraz o tom, že existují vážné a důvodné pochybnosti stran rozsahu a skutečné hodnoty plnění. Soud uzavírá, že správce daně postupoval zcela v souladu s východisky rozsudku kasačního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS. V návaznosti na doplnění žaloby pak soud dodává, že použitelnost podkladů z trestního řízení v související věci DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2016 ostatně potvrdil i Nejvyšší správní soud, a to např. včetně použitelnosti úředních záznamů o podání vysvětlení (srov. již citovaný rozsudek sp. zn. 8 Afs 92/2022, bod 71 a násl. a judikaturu tam citovanou).
48. Soud přitom samozřejmě nepřehlédl, že jednatel druhého z dodavatelů, společnosti Ground Floor, F. B. vyslechnut nebyl, jelikož odmítl vypovídat. Tuto skutečnost však musela žalobkyně vzít jako fakt a snažit se svá tvrzení prokázat jiným způsobem. Jinak řečeno, odmítnutí svědecké výpovědi jednatelů jejich dodavatelů ji jistě nemůže být kladeno k tíži, nicméně to neznamena, že by snad mohla být její tvrzení považována za prokázaná.

d) rozsah důkazního břemene daňového subjektu

49. Obecně jistě platí, že žalobkyně též nemůže být bez dalšího činěna odpovědnou za to, jak její dodavatelé pracují s lidskými zdroji, zda jsou kontaktní či jak vybírají prostředky z bankovních účtů (více či méně ihned po připsání plateb žalobkyně na účet). Tyto skutečnosti však jen dokreslují pochybnosti o skutečném pozadí obchodních vztahů mezi žalobkyní a jejími dodavateli, resp. o způsobilosti dodavatelů práce v nasmlouvaném rozsahu také skutečně provést. Soud zároveň musí odmítnout, že by platby na bankovní účty probíhaly zcela transparentním způsobem, jak žalobkyně tvrdí v doplnění žaloby (bod 29), neboť identifikované pochybnosti transparentnost těchto plateb jistě snižují. Zaplacení finančních částek ostatně samo o sobě nijak nedokládá podstatu takového výdaje – jeho daňovou uznatelnost. Ani bezhotovostní forma úhrady ze strany žalobkyně neprokazuje daňovou uznatelnost deklarovaného výdaje. Pro daňovou uznatelnost totiž nepostačuje samotné vynaložení určitého výdaje, neboť takový výdaj musí také souviset s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů (např. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 169/2019).
50. Přestože byly částky zaplacený dodavatelům žalobkyně uvedeným na daňových dokladech a zjevně v návaznosti na tyto doklady, nijak to neprokazuje věcnou souvislost s realizací předmětných prací – není prokázáno, že částky byly hrazeny za práce provedené právě v deklarovaném rozsahu a hodnotě. Soud připomíná, že daňový subjekt je povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to i v tvrzeném rozsahu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013 - 40, či ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 - 35). Vysvětlení těchto rozporů přitom nebylo Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

úkolem správce daně, ale žalobkyně (obecně si lze představit řadu důvodů, proč by žalobkyně svým dodavatelům částky na bankovní účet posílala, a to včetně důvodů nelegálních).

51. K argumentaci týkající se „přičitatelnosti“ pochybností ohledně způsobilosti subdodavatelů žalobkyně (JC PRO a Ground Floor) předmětné práce realizovat, rozvedené v části II. doplnění žaloby, soud uvádí, že správce daně po žalobkyni nutně nepožadoval, aby za své dodavatele prokazovala, přesně jak a prostřednictvím koho předmětné práce skutečně realizovali – požadoval pouze prokázání skutečného rozsahu a hodnoty prací. Obecně je jistě věcí dodavatele daňového subjektu, jak zajistí plnění zakázky. Pokud však existují zřejmé pochybnosti ohledně personálního i materiálního vybavení dodavatele, jež se přímo vztahují k realitě provedení prací, aniž by uskutečnění prací dle daňových dokladů (jejich rozsahu a hodnoty) vyplývalo z jiných důkazních prostředků, jsou tyto pochybnosti nepochybně relevantní. K žalobkyni odkazované judikatuře, pak soud dodává, že citované závěry nelze vytrhávat z kontextu té které konkrétní věci – v nynější věci tak nejde o případ, kdy by o realizaci prací (o jejich provedení dle dokladů vystavených společnostmi JC PRO a Ground Floor) nepanovaly žádné pochybnosti, a nejasnosti by se týkaly jen předchozí fáze, tj. např. působení případných subdodavatelů společností JC PRO a Ground Floor, jako tomu bylo v rozsudku kasačního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142.
52. I další žalobkyní citovaný rozsudek ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 112/2006 - 53, se (ovšem na půdorysu DPH) týkal pochybností ohledně přijetí zdanitelného plnění dodavatelem daňového subjektu od jeho subdodavatele, nikoli následného přijetí plnění vlastním daňovým subjektem. V nynější věci se pochybnosti týkaly působení přímých dodavatelů žalobkyně, a ta by tak měla být schopna prokázat, v jakém rozsahu jí tito dodavatele práce poskytli. Byla to totiž žalobkyně, kdo se dovolával jednání právě s JC PRO a Ground Floor a kdo trval na tom, že právě tito dodavatelé poskytli práce v deklarovaném rozsahu a deklarované hodnotě. Z tohoto důvodu chtěly daňové orgány po žalobkyni tomu odpovídající podklady; nežádaly přitom nic, čím by žalobkyně nemohla vůbec disponovat. Poznatky správce daně se nadto netýkaly jen dodavatelů žalobkyně (a v žádném případě nebyly postaveny jen na tom, že by dodavatelé byli nekontaktní či že by měli nedostatek vlastních zaměstnanců).
53. Žalobkyně se odvolávala také na to, že si z dostupných veřejných zdrojů ověřovala, zda jsou její dodavatelé důvěryhodní (byli např. vedeni jako spolehliví plátcí DPH). To ovšem na výše uvedeném nic nemění, jelikož ani konstatování dobré víry žalobkyně by nemohlo zvrátit závěr o neprokázání přesného rozsahu a skutečné ceny pořízených prací, nehledě na to, že žalobkyně k úvodním fázím jednání nepředložila žádné podklady (komunikaci s jednateli, zápisy z jednání apod.), přestože podnikatelská činnost standardně zanechává určitou stopu. V této souvislosti také nelze nepřipomenout, že každý daňový subjekt, který vstupuje do obchodních vztahů, musí jako profesionál zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit určité výdaje (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 - 35).
54. To jistě neznamená, že by měl daňový subjekt svou činnost zaměřovat primárně na shromažďování důkazních prostředků, vůči čemuž žalobkyně brojí v doplnění žaloby (viz též jí citovaný rozsudek kasačního soudu ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020 - 66), přesto platí, že případné nároky by měly být dostatečně dokladovány. Soud, stejně jako Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

daňové orgány, přitom po žalobkyni nepožaduje, aby detailně všechny práce mapovala či měla přesný přehled o případných zahraničních dělnících u svých dodavatelů, nicméně v případě důvodných pochybností o reálném rozsahu poskytnutých prací lze jistě případné nedostatky v tomto směru (jako je absence konkrétních pracovníků) zohlednit. Na žalobkyni není v žádném případě kladeno nepřiměřené důkazní břemeno. Argumentací, že dodavatelé využívali cizince, žalobkyně sice vysvětluje (omlouvá) nedostatek informací o nich či nemožnost je případně předvolat jako svědky, nicméně z takového vysvětlení jednoduše nelze nijak dovodit, že služby byly skutečně poskytnuty a především v jakém rozsahu se tak stalo.

55. Ptá-li se žalobkyně, jak jinak, než předložením smluv, objednávek, faktur a předávacích protokolů (a to i ve vztahu ke svým konečným odběratelům) či doložením úhrady, mohla provedení prací prokázat, soud v první řadě zdůrazňuje, že není jeho úkolem (stejně jako to není ani úkolem daňových orgánů) žalobkyni přesně radit, jak má svá tvrzení doložit. Přesto není pravdou, že by jiné důkazní prostředky žalobkyně navrhnout nemohla – lze si představit, že provedení deklarovaných prací deklarovanými dodavateli mohla prokázat především prostřednictvím svědeckých výpovědí (ať už jednatelů svých dodavatelů, což se jí nepodařilo, nebo i jiných osob, včetně případných dělníků), podrobnějších podkladů z předávání jednotlivých prací, či podkladů k případným pracovníkům svých dodavatelů.
56. Soud proto odmítá, že by žalobkyně byla v obdobné situaci, jaká byla řešena v jí odkazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 - 60. Žalobkyně se zřejmě skutečně nacházela v důkazní nouzi a předložila veškeré písemné podklady, jež měla k dispozici, nicméně vzhledem k intenzitě pochybností nelze tyto podklady na rozdíl od uvedeného případu označit za dostatečné (i o nich samotných ostatně panovaly dílčí pochybnosti, viz výše). Žalobkyně měla předložit takové důkazní prostředky, z nichž by vyplýval reálný rozsah a obsah prací; pokud toho nebyla schopna, bylo neuznání nákladů oprávněné. Na tom nemění nic ani skutečnost, že odběratelé žalobkyně (jako Pražské služby a.s.), resp. jiní její dodavatelé (např. Mobile group) disponovali obdobnými podklady, jako tomu je u společností JC PRO a Ground Floor, aniž by byly tyto obchodní případy zpochybněny. V první řadě, předmětem tohoto řízení je pouze oprávněnost nákladů za práce od posledně uvedených společností a není na soudu, aby správci daně či žalovanému určoval, jaké další případy snad měly být zpochybněny. Soud se může jen domnívat, že dostatečné pochybnosti v tomto případě vznikly pouze u JC PRO a Ground Floor, přestože dodavatelů žalobkyně bylo mnohem víc a způsob dokladování transakcí byl stejný či obdobný. Závěry daňových orgánů ostatně nebyly postaveny (jen) na nedostatečnosti předložených podkladů, ale na konkrétních pochybnostech, za nichž tyto nemohly obstát (za jiné situace by obstát mohly). Samotná podobnost v dokladování tak bez dalšího o ničem nevypovídá (soud proto v daném směru ani neprováděl další dokazování). Právě řečené v zásadě platí i pro konečné odběratele žalobkyně, u nichž nebylo sporné, že práce v konečném důsledku přijali (ty musely být nějak realizovány, přičemž nebylo zpochybněno, že je nemohla provést žalobkyně). Zpochybněna byla předchozí fáze (subdodavatelé) a i v duchu žalobkyní citovaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je otázkou, zda lze za takové situace tyto pochybnosti vůbec přičítat i konečným odběratelům, kteří jednali jen se žalobkyní (srov. výše).
57. Již jen pro úplnost pak soud ve shodě s jedenáctým senátem zdejšího soudu dodává, že úspěšnou nemohla být ani argumentace poukazující na rozhodnutí SDEU ve věci *Vikingo*.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

To se totiž týkalo výkladu směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, nikoliv daně z příjmů právnických osob. SDEU nadto v dané věci řešil situaci, v níž nebylo pochyb o tom, že skutečně došlo k dodání zboží nebo poskytnutí služeb, jichž se předmětná faktura týká. Jak již soud opakovaně popsal výše, v případě žalobkyně byl zpochybněn i samotný rozsah a obsah provedených služeb.

e) zohlednění faktických výdajů

58. Konečně, pokud byl zpochybněn i rozsah a hodnota prací, nemůže být dán ani prostor pro zohlednění možných faktických výdajů žalobkyně. Obdobně jako ve věci sp. zn. 11 Af 17/2021 tak soud neshledal důvodnou námitku, že přístup správce daně vykazuje rozpory, pokud shodně s náklady nebyly vyloučeny i výnosy odpovídající službám přijatým od subdodavatelů a následně fakturovaným odběratelům žalobkyně (týkalo se tedy jen úklidových prací). I touto námitkou se již zabýval žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí (body 89-95) a žalobkyně na argumentaci žalovaného (např. stran relevance jím uplatněné judikatury) nijak nereagovala. Soud tak v podrobnostech odkazuje na závěry žalovaného, s nimiž se ztotožňuje. Považuje však za důležité zdůraznit, že žalobkyní přiznané příjmy od jejích odběratelů nebyly nijak zpochybněny a žalobkyně netvrdí, že by snad služby v požadovaném rozsahu svým dodavatelům neposkytla.
59. Jestliže se touto argumentací žalobkyně domáhá zohlednění tzv. esenciálních výdajů, soud ve shodě se žalovaným uvádí, že případné minimálně nutné výdaje (které musely být vynaloženy pro realizaci deklarovaných výnosů) lze zohlednit jen výjimečně. Je tomu pouze v režimu stanovení daně podle pomůcek a jen tehdy, pokud není pochyb o existenci předmětných výdajů – sporná může být jejich výše (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 169/2019, nebo ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 205/2020 - 45 a další). Ani jedna z těchto podmínek není v projednávané věci splněna.

VI.4 Důvodnost pochybností u reklamních služeb

60. Prosté opakování námitek a jejich značná obecnost se projeví i ve vztahu k reklamním službám údajně pořízeným od společnosti HERA. To platí i pro doplnění žaloby (část IV.), v němž žalobkyně sice obsáhleji, ale stále jen obecně odkazovala na existenci smluv, fotodokumentaci či výslech M. H., aniž konkrétně reagovala na identifikované rozpory.
61. Žalobkyně v této souvislosti argumentovala tím, že pro rozvoj své podnikatelské činnosti potřebuje zajistit informovanost široké veřejnosti o své existenci a o rozsahu poskytovaných služeb. Toto v pravdě banální zdůvodnění účelu reklamy žalovaný zpochybnil již poukazem na to, že žalobkyně poskytuje služby prakticky jen pro velké společnosti veřejného sektoru (Pražské služby a.s., Dopravní podnik hlavního města Prahy, a.s.), a to navíc jen v Praze. Polemizoval přitom s tím, jaký smysl by proto mělo propagování žalobkyně široké veřejnosti mimo Prahu, např. i v Turecku. Žalobkyně na tuto zcela srozumitelnou a racionální úvahu nijak nereagovala, nevysvětlila, na jaký potenciální segment zákazníků cílila, jaká byla její reklamní strategie. Především ale žalobkyně nijak neprokázala přesný rozsah a cenu reklamy. Ta bez dalšího není zřejmá ani z předložených podkladů v podobě fotodokumentace a dalších listinných podkladů. V potřebné míře z nich totiž nevyplývá, zda realizovaná reklama skutečně odpovídala stavu deklarovanému na daňových dokladech, kdy byly mnohdy jen předloženy fotografie, aniž bylo vždy zřejmé, čeho se akce týká (tj. přesný termín, místo apod.), rovněž smlouvy o poskytnutí reklamy mají obsah plnění vymezen značně obecně. V případě některých reklamních akcí nebyly předloženy žádné bližší podklady (k tomu v podrobnostech srov. Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

těž bod 66 napadeného rozhodnutí a zprávu o daňové kontrole). V tomto ohledu nelze nepoukázat na závěry rozsudku sp. zn. 8 Afs 92/2022, kde se přesně těmito otázkami, byť na podkladě daně z přidané hodnoty, zabýval kasační soud (bod 85. a násl.). Dané závěry platí zvláště ve světle pochybností spojených s rozpory mezi výpověďmi jednatelů HERY M. H. a M. R., jenž spolupráci se žalobkyní popřel (ačkoli na smlouvách byly jeho podpisy). Jelikož ani v tomto ohledu žalobkyně nepředestřela žádná konkrétní tvrzení, nezbyvá než odkázat na odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i vše výše uvedené – jí předložené podklady v žádném případě netvoří logickou soustavu vzájemně se doplňujících a navazujících důkazů, jak žalobkyně namítá v doplnění žaloby. Ve vztahu k tomuto doplnění pak soud ještě dodává, že primárně nevnímal jako problematickou skutečnost, že reklamní plnění obsahovala jen název či logo žalobkyně, ale řádné prokázání rozsahu (a s tím spojené hodnoty) reklamy a její relevancí pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

62. Vzhledem k popsaným úvahám nebylo na místě ani opakování výsledků pánů Č., B. a H. Vzhledem k tomu, že soud nemá co dodat k tomu, co již na tutéž námitku dříve uvedl žalovaný, především odkazuje na bod 101. napadeného rozhodnutí. Z tvrzení žalobkyně ani obsahu správního spisu dle soudu nevyplývají žádné nové skutečnosti, jež by bylo namíste opětovně svědecky ověřit (svědky s nimi konfrontovat), popřípadě skutečnosti, jež by indikovaly, že by snad svědci nově vypovídali (F. B.), resp. že by vypověděli něco nového a relevantního pro jiné posouzení věci (J. Č. a M. H.). Soud v této souvislosti pouze zdůrazňuje, že správce daně J. Č. i M. H. kladl i konkrétní otázky ohledně okolností obchodních vztahů jejich společností se žalobkyní (např. včetně dotazu na subdodavatele JC PRO apod.); nejednalo se o žádné paušální otázky, jež by pro posouzení věci nemohly přinést nic podstatného. Předchozích výsledků se nadto vždy účastnil zástupce žalobkyně, který mohl svědkům klást otázky podle své úvahy (což také činil). Jestliže proto nyní žalobkyně vytýká správci daně, že svědkům nekladl jiné (konkrétnější) otázky, lze se ptát, proč tak již neučinil její zástupce. V návaznosti na část V. doplnění žaloby a tam citovanou judikaturu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2020, č. j. 1 Afs 376/2019 - 38) soud dodává, že kromě toho, že správce daně už u prvních výsledků kladl zcela konkrétní dotazy, nelze tvrdit, že by snad dokazování bylo v době výsledků na samém počátku a zjištění správce daně se později nějak významněji vyvíjela – citované rozhodnutí tak na projednávanou věc přímo nedopadá.

VII. Závěr a náklady řízení

63. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
64. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

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 nejbližze 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 právnické 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 6. února 2023

Mgr. Martin Lachmann v. r.

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.