



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Kateřiny Štěpánové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **PROSTOR, a.s.**, se sídlem Čimická 317/90, Praha 8, zastoupené 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 15. 10. 2021, č. j. 37209/21/5200-11434-701858, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 2. 2023, č. j. 18 Af 23/2021-74,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal dne 13. 8. 2022 dodatečný platební výměr. Žalobkyni neuznal za zdaňovací období roku 2016 náklady ve výši celkem 45 965 900 Kč, doměřil jí daň z příjmů právnických osob ve výši 8 733 540 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále v celkové výši 1 746 708 Kč.

[2] Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala daňovou účinnost výdajů ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále

jen „ZDP“), a to ve vztahu k úklidovým a údržbovým službám od společností JC PRO GROUP, s. r. o. (dále jen „JC“) a GROUND FLOOR, s. r. o. (dále jen „Ground Floor“) a ve vztahu k nákladům za reklamu a inzerci od společnosti Agentura HERA, s. r. o. (dále jen „Hera“).

[3] Žalovaný v odvolacím řízení odvolání žalobkyně zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

[4] Finanční orgány dovodily, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, konkrétně neprokázala, že došlo k faktickému uskutečnění deklarovaného plnění v rozsahu a v částkách dle dodavatelských faktur od deklarovaných dodavatelů.

[5] Žalobkyně neúspěšně brojila proti rozhodnutí žalovaného u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“); ten její žalobu napadeným rozsudkem zamítl. Uvedl, že žalobkyně zopakovala námitky uplatněné v daňovém řízení, které pouze rozvedla obecnými judikaturními odkazy. Městský soud se ztotožnil s argumentací finančních orgánů. Shrnul judikaturu k rozložení důkazního břemene, poukázal na správcem daně identifikované pochybnosti a detailně se vyjádřil k jejich povaze a důvodnosti jak u úklidových a údržbových prací, tak u reklamních služeb.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a další podání účastníků řízení

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu obsáhlou kasační stížností, kterou založila na důvodech dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Jednotlivé kasační námitky lze shrnout do následujících okruhů.

[8] Stěžovatelka namítá jiné vady řízení. Domnívá se, že městský soud nepřípustně svůj rozsudek „vylepšil“. V poznámce pod čarou k bodu 35 rozsudku odkázal soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu vydaný až po vynesení napadeného rozsudku (napadený rozsudek městského soudu byl vyneseno po ústním jednání dne 6. 2. 2023; v dotčené poznámce pod čarou městský soud zmiňuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2023). Tento postup ve stěžovatelce vzbudil pochyby o skutečném datu vynesení rozsudku a považuje jej za „jinou vadu řízení“.

[9] Stěžovatelka zpochybňuje rovněž otázku rozsahu a hodnoty přijatého plnění. Konkrétně má za to, že pochybnosti správce daně o rozsahu a hodnotě přijatého plnění jsou ve skutečnosti pochybnostmi o identitě skutečného dodavatele, příp. nejsou s rozsahem plnění v příčinné souvislosti. Je přesvědčena, že předmětem soudního přezkumu měla být pouze otázka identity skutečného dodavatele; rozsudek městského soudu, který zkoumal i rozsah a hodnotu plnění, je proto nepřezkoumatelný.

[10] Další stěžovatelčina námitka se týká unesení důkazního břemena. Správní orgány podle ní neunesly ani břemeno tvrzení, ani důkazní. Zdůrazňuje, že bylo povinností správce daně zjistit skutkový stav, vyvracet tvrzení daňového subjektu, resp. na základě zjištěných důkazů s dostatečnou mírou pravděpodobnosti stanovit, jak se skutkový děj ve věci odehrál.

pokračování

Měl prokázat, že skutkový stav popsany žalobkyní byl jiný, než tvrdila. Poukazuje též na nález Ústavního soudu Slovenské republiky (ze dne 12. 10. 2022, č.j. I. ÚS 259/2022-37), podle něhož správce daně nemůže spoléhat na stav *non liquet*, avšak musí tvrzení daňového subjektu vyvracet, resp. z důkazního řízení musí vzejít jeho vlastní verze skutkového děje. Povinnost správce daně vyvracet tvrzení daňového subjektu a uzpůsobit tomu důkazní řízení plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2020, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111. Nejvyššímu správnímu soudu stěžovatelka navrhuje, aby se v případě, že by tomuto názoru nechtěl přisvědčit, obrátil na rozšířený senát. Stěžovatelka zdůrazňuje, že učinila maximum pro unesení svého důkazního břemene, a klade si otázku, jak měla prokázat služby ve formě úklidu, které jsou fakturovány v hodinách a jejichž počet v měsíci se počítal v desítkách tisíc. Nesouhlasí s posouzením městského soudu, který mj. uzavřel, že tuto otázku měli prokázat jednotliví dělníci, jejichž jmenovité seznamy ale stěžovatelka neměla nikdy k dispozici. Připomíná, že se jednalo o osoby, s nimiž „normální člověk nechce a nemá důvod udržovat žádné styky“.

[11] Stěžovatelka se rovněž obsáhle (i odkazem na judikaturu citovanou v doplnění žaloby) věnuje otázce totožnosti dodavatele jako podmínce pro uznatelnost nákladu podle § 24 ZDP. Především, že identita dodavatele mezi hmotněprávní podmínky uznatelnosti nákladu nepatří. Tou je pouze existence příčinné souvislosti mezi získáním plnění a zaplacenou částkou/vzniklým závazkem. V případě, že by s jejím názorem nechtěl Nejvyšší správní soud souhlasit, měl by se obrátit na rozšířený senát. Stěžovatelka je přesvědčena, že nelze mít pochyby o rozsahu plnění a identitě dodavatele za situace, kdy ohledně každého přijatého plnění vyjma faktury existují i smlouvy, objednávky, mapové a technické podklady a předávací protokoly. Tytéž podklady se vztahují také ke každému plnění, které stěžovatelka fakturovala svému odběrateli (zejm. Pražské služby, a. s.). Jedná se o obvyklou praxi v oboru. Na uvedenou provázanost stěžovatelka upozorňovala, avšak žalovaný ani městský soud, tuto námitku nevypořádali. Napadený rozsudek je i proto nepřezkoumatelný. Stěžovatelka hodlala demonstrovat nevypořádání této námitky přímo odkazem na čísla listu daňového spisu, který žalovaný předložil v soudním řízení. Při nahlížení dne 27. 3. 2023 však zjistila, že byl spis vrácen žalovanému. Vyjadřuje tak podivení nad tím, jak bude Nejvyšší správní soud napadený rozsudek přezkoumávat, resp. jak osvědčí, že v nynější věci rozhoduje při držení stejného spisu, jak jej měl k dispozici městský soud. Stěžovatelka návazně odkázala na čísla listu přílohového spisu obsahující listiny z trestního spisu.

[12] Konečně stěžovatelka vytýká žalovanému, resp. městskému soudu, že nezohlednili celý trestní spis, konkrétně faktury s přílohami tvořící účetnictví stěžovatele. Ty má na rozdíl od městského soudu za klíčové. Stěžovatelka považuje pro absenci celého trestního spisu napadené rozhodnutí žalovaného, potažmo městského soudu, za nepřezkoumatelné.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyzdvihl, že městský soud věc posoudil správně a vypořádal se náležitě se všemi žalobními námitkami. Se závěry soudu se ztotožňuje. Jeho rozsudek je přezkoumatelný. Vyjádřil se k jednotlivým kasačním námitkám.

[14] Námitku, že městský soud nepřípustně „vylepšil svůj rozsudek“ poznámkou pod čarou k jeho bodu 35, má za účelovou. Odkaz městského soudu na skutkově související

případ stěžovatelky řešený v rozsudcích č. j. 11 Af 17/2021 - 92 a 11 Af 40/2021 - 103, v nichž dospěl ohledně části totožných obchodních případů ke stejným závěrům, tj. že správce daně unesl důkazní břemeno, jak byl potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 187/2022 - 55, nepovažuje za vadu řízení. Městský soud rozsudkem kasačního soudu nijak neargumentuje.

[15] Žalovaný na rozdíl od stěžovatelky nepovažuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný z důvodu, že žalovaný i městský soud posuzovali otázku rozsahu a hodnoty plnění, byť se ve skutečnosti mělo jednat o pochyby o identitě původce přijatého plnění. Stěžovatelka nepředložila žádný věrohodný důkaz, který by osvědčil faktické uskutečnění deklarovaného plnění v rozsahu a částkách dle dotčených dodavatelských faktur od deklarovaných dodavatelů.

[16] Dle žalovaného městský soud v bodě 56 napadeného rozsudku, minimálně *implicite*, vypořádal námitku stěžovatelky, že žalovaný nehodnotil provázanost, podobnost a obvyklost v oboru.

[17] Žalovaný je přesvědčen, že městský soud rovněž dostatečně zdůvodnil, proč neprovedl dokazování spisem k DPH pro rok 2016. To nebylo potřebné pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. Ani jeden z posuzovaných obchodních případů (či subjektů) nebyl součástí posuzovaných transakcí. Stejně tak absence celého trestního spisu nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Jedná se o účelovou námitku. Stěžovatelka se naopak před daňovými orgány i městským soudem bránila použití podkladů z trestního řízení pro nezákonnost, kdežto nyní v kasační stížnosti tvrdí, že absence celého trestního spisu způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Podklady z trestního spisu navíc nestojí izolovaně a závěry nejsou v rozporu s výsledky dokazování v daňovém řízení.

[18] Stěžovatelkou předestřený výklad rozložení důkazního břemene považuje žalovaný za „inovativní“. Správce daně není povinen prokazovat, jak se ve skutečnosti odehrál účetní případ, o jehož souladu s předloženými daňovými doklady má pochybnosti; tuto povinnost má výhradě daňový subjekt. Odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111, je nepřiléhavý, resp. citace z něj jsou vytržené z kontextu. V nynější věci byl zjištěný skutkový stav odlišný, pochybnosti správce daně byly robustní a zcela důvodné; důkazní břemeno bylo přeneseno na stěžovatelku, která jej neunesla. Žalovaný předložil důvody, proč jsou nepřiléhavé i jiné odkazy stěžovatelky na judikaturu Nejvyššího správního soudu. O otázce prokázání skutečného dodavatele u daně z příjmu právnických osob je dle žalovaného jasno. Není sice zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním odkladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat; identita skutečného dodavatele je pro daňovou uznatelnost relevantní.

[19] V replice ze dne 24. 5. 2023 stěžovatelka vyjádřila přesvědčení, že v nynější věci je daňový spis jen „vykuchanou částí kontrolního spisu“. Z listiny č. 2 daňového spisu vyplývá, že dožádaný finanční úřad prováděl jednu celistvou kontrolu daně z příjmu za zdaňovací období 2014 až 2016 a DPH za období 2014 až 2017. Na základě této kontroly správce daně shromáždil velice obsáhlý spis, který byl uměle rozčleněn na jednotlivé daně a jednotlivá

pokračování

období, se vzájemnými odkazy. Tyto spisy měl k dispozici správce daně i žalovaný, nikoli správní soudy. V soudním řízení došlo k rozdělení spisů. Městský soud tak dostal spis neúplný, který neumožňoval provést soudní přezkum v plné šíři. Příkladem je písemnost na č. 34 daňového spisu, která pro seznání s jejím celým obsahem vyžaduje mít k dispozici spis k DPH, či písemnost č. 10 odkazující na organizační směrnici, která stanovuje pravidla pro zajištění subdodávek a ukazuje, proč a jak odcházelo mj. k vystavování předávacích protokolů a výkazů práce s dodavateli. Tento důkaz však není součástí aktuálního spisu, nachází se u spisu k DPH. Městský soud pochybil, pokud nedokazoval daňovým spisem k DPH za zdaňovací období roku 2016. Dále stěžovatelka rozhojňuje svou argumentaci k důkaznímu břemenu.

[20] V doplnění vyjádření ze dne 1. 9. 2023 má žalovaný námitku „nekompletním spisem“ za nepřipustnou. V kasační stížnosti stěžovatelka poukazovala pouze na to, že městský soud již vrátil spis správnímu orgánu, nyní replikou z 24. 5. 2023 však vznáší obsahově jinou námitku, která nemá předobraz ani v žalobě. Námitku má rovněž za nedůvodnou, neboť městský soud vysvětlil, proč neprovedl dokazování daňovým spisem k DPH za zdaňovací období 2016, objednávkami a fakturami vč. příloh. Tyto podklady se vztahovaly k obchodním případům jiných dodavatelů stěžovatelky. Provedení důkazu celým daňovým spisem k DPH tak nebylo potřebné pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. Námitku má rovněž za nekonkrétní. Zdůrazňuje, že daňový spis se člení na jednotlivé části dle povahy jednotlivých řízení a postupů při správě daní. Samostatná část spisu proto musí být vedena pro každé jednotlivé daňové řízení, tedy pro každou daň a zdaňovací období či zdanitelnou skutečnost. Spisový materiál správce daně i žalovaného byl úplný.

[21] V reakci ze dne 3. 10. 2023 stěžovatelka zdůrazňuje, že nepřezkoumatelnost správní soudy řeší z úřední povinnosti. Základem přezkoumatelnosti je přezkoumatelný správní spis. Námitka stěžovatelky cílí na nepřezkoumatelnost založenou absencí relevantních částí spisu. Ta nemůže být odmítnuta pro opožděnost.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost **není důvodná**.

[24] Obsáhlé a vzájemně obsahově provázané námitky stěžovatelky lze pro přehlednost rozčlenit na ty tvrdící nepřezkoumatelnost, resp. jinou vadu (III. 1), konkrétně „vylepšení rozsudku poznámkou pod čarou“ (III. 1. a), nesprávné vymezení předmětu řízení (III. 1. b), nehodnocení otázky „provázanosti, podobnosti a obvyklosti v oboru“ (III. 1. c), absence „celého trestního spisu“ (III. 1. d), nevyhodnocení důkazního návrhu „celým daňovým spisem na DPH roku 2016“ a „vykuchání daňového spisu“ (III. 1. e); a ty směřující

proti nesprávnému právnímu hodnocení (III. 2), konkrétně hodnocení důkazního břemene a uznatelnosti výdajů.

[25] Nejvyšší správní soud po úvodní obecné úvaze k nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku vypořádá jednotlivé kasační námitky v uvedeném pořadí.

III. 1. K nepřezkoumatelnosti

[26] Nejvyšší správní soud předně uvážil o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Ta by totiž předurčila směr dalšího rozhodování. Ve své judikatuře již mnohokrát konstatoval, že přezkoumatelné je takové soudní rozhodnutí, z něhož je patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jak uvážil o skutečnostech pro věc podstatných a jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil.

[27] V projednávaném případě Nejvyšší správní soud nepostrádá žádný z výše uvedených požadavků. V rozsudku nechybí reakce na žádnou z podstatných žalobních námitek. Jedná se o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč městský soud žalobu zamítl.

[28] Nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak měl soud rozhodnout, resp. jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje, aby ho přezkoumal (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35). Městský soud přitom není povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle odůvodnit; jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění správního orgánu, s nímž se ztotožní (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

[29] Městský soud v rozsudku (kromě vysloveného souhlasu se závěry správce daně a žalovaného) uvedl zcela konkrétní důvody, které jej k vyslovení jeho závěrů vedly. Dostatečně vyjevil, jaký názor zaujal na skutkové a právní otázky důležité pro rozhodnutí projednávané věci. Ostatně rozsah kasační stížnosti v nynější věci a hojnost stěžovatelčiných námitek svědčí o tom, že stěžovatelka je s to s jeho závěry věcně polemizovat.

III. 1. a „Vylepšení rozsudku poznámkou pod čarou“

[30] Stěžovatelka pochybuje o skutečném datu vynesení napadeného rozsudku, pokud městský soud v poznámce pod čarou k bodu 35 svého rozsudku odkázal na později vynesení rozsudek Nejvyššího správního soudu.

[31] Z obsahu soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že městský soud vyhlásil napadený rozsudek po skončení ústního jednání dne 6. 2. 2023 (srov. § 49 odst. 11 s. ř. s.), jehož se účastnili zástupci účastníků řízení. Městský soud přednesl jeho stručné odůvodnění. Ze soudního spisu je dále patrné, že městský soud postupoval v souladu s § 54 odst. 3 s. ř. s. a vyhotovil rozsudek v zákonné lhůtě, tedy nejpozději do jednoho měsíce od jeho vyhlášení

pokračování

(viz č. l. 82 soudního spisu obsahující pokyn soudní kanceláři ze dne 6. 3. 2023 k doručení písemného vyhotovení rozsudku).

[32] V bodě 35 napadeného rozsudku, konkrétně v úvodu pasáže věnované základním úvahám o pochybnostech u úklidových a údržbových prací, městský soud poukázal na skutkově související případy téže stěžovatelky řešené městským soudem v rozsudku ze dne 7. 10. 2022, č. j. 11 Af 17/2021 - 92, týkající se daně z příjmu za zdaňovací období let 2014 a 2015, a v rozsudku ze dne 17. 3. 2022, č.j. 11 Af 40/2021 - 103. V poznámce pod čarou k tomuto bodu pak městský soud poukázal na skutečnost, že kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudku městského soudu ze dne 7. 10. 2022 (sp. zn. 11 Af 17/2021) byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2023 (sp. zn. 9 Afs 187/2022).

[33] Nejvyšší správní soud na rozdíl od stěžovatelky na prosté informaci poskytnuté městským soudem v písemném vyhotovení rozsudku a jeho poznámce pod čarou nespatřuje nic znepokojujícího a už vůbec ne vadu, která mohla mít za důsledek nezákonnost napadeného rozsudku. Městský soud v poznámce pouze sdělil, že v mezidobí od vyhlášení rozsudku (6. 2. 2023) do jeho písemného vyhotovení (6. 3. 2023) nastala jistá skutečnost, která navíc s věcí souvisí. Argumenty z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2023 městský soud nijak „nepřípustně“ nepřebírá.

[34] Nejvyšší správní soud přitom ani dost dobře nerozumí tomu, jak by tato poznámka mohla otrást skutečným datem vynesení napadeného rozsudku, pokud byl zástupce účastníka jeho vyhlášení dne 6. 2. 2023 přítomen (k jednání byl řádně a včas předvolán; na jednání aktivně argumentoval; dne 14. 3. 2023 v žádosti o protokol z jednání uvedl, že se „účastnil dne 6. 2. 2023 ústního jednání, v jehož rámci byl vydán rozsudek č.j. 18 Af 23/2021 - 74“ - viz č. l. 85 soudního spisu).

[35] Tato námitka proto není důvodná.

III. 1. b K nesprávnému vymezení předmětu řízení

[36] Stěžovatelka v kasační stížnosti „varuje“ před tím, že pochybnosti vyslovené žalovaným o rozsahu a hodnotě plnění jsou „*de facto* floskulí“, kterou žalovaný a městský soud užívají bezmyšlenkovitě. Předmětem soudního přezkumu měla v dané věci být pouze otázka identity skutečného dodavatele.

[37] Z daňového spisu, rozhodnutí žalovaného i rozsudku městského soudu je dle Nejvyššího správního soudu zcela zjevné, že finanční orgány zpochybnily rozsah, obsah, a v důsledku i hodnotu prací, které dodavatelé stěžovatelce poskytli. Pochybnosti nebyly pouze formálního charakteru, týkaly i faktického provedení prací, a neomezovaly se jen na identitu dodavatelů. O předmětu řízení v nynější věci proto nebylo pochyb.

[38] Této otázce, včetně posouzení konkrétních pochybností identifikovaných správcem daně, se Nejvyšší správní soud blíže věnuje v rámci věcného přezkumu napadeného rozsudku (v oddíle III. 2. tohoto rozsudku).

III. 1. c K nehodnocení otázky „provázanosti, podobnosti a obvyklosti v oboru“

[39] Stěžovatelka zdůrazňuje, že ke každému přijatému plnění existovaly vyjma faktury i další podklady (smlouvy, objednávky, mapové a technické podklady a předávací protokoly), přičemž tytéž podklady se vztahovaly také ke každému plnění, které stěžovatelka fakturovala svým odběratelům. Domnívá se, že její námitka „provázanosti, podobnosti a obvyklosti v oboru“ nebyla městským soudem dostatečně vypořádána.

[40] Nejvyšší správní soud ověřil, že se městský soud v bodě 56 napadeného rozsudku touto otázkou zabýval.

[41] Pracoval s tvrzenými stěžovatelky, že její odběratelé (např. Pražské služby, a. s.), resp. jiní její dodavatelé (např. Mobile group, s. r. o.) disponovali obdobnými podklady, jako tomu bylo u společností JC a Ground Floor, aniž by byly tyto obchodní případy zpochybněny. Vysvětlil, že předmětem tohoto řízení je oprávněnost nákladů za práce přijaté od posledně uvedených společností a není na soudu, aby správci daně či žalovanému určoval, jaké další případy snad měly být zpochybněny. Připomněl, že závěry daňových orgánů nebyly postaveny (jen) na nedostatečnosti předložených podkladů, ale na konkrétních pochybnostech, za nichž tyto nemohly obstát (za jiné situace by obstát mohly). Vyhodnotil i tvrzenou podobnost v dokladování či obvyklost postupu v oboru.

[42] Námitku tak městský soud vypořádal. Nejvyšší správní soud přitom dodává (viz například rozsudek ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72), že v kontextu souzené věci postačí i vypořádání implicitní. Ani tato námitka tedy není důvodná.

III. 1. d K absenci „celého trestního spisu“

[43] V kasační stížnosti stěžovatelka vytýká městskému soudu, že nezohlednil celý trestní spis obsahující podklady z trestního řízení vedeného i ohledně činnosti stěžovatelky ve věci možného krácení daně a legalizace výnosů z trestné činnosti Národní centrálou proti organizovanému zločinu.

[44] Nutno předeslat, že stěžovatelka v průběhu daňového řízení, jakož i návazně v řízení před městským soudem, naopak důkaz podklady z trestního spisu sporovala a domáhala se jejich vyřazení z daňového řízení pro nezákonnost (srov. například její tvrzení v žalobě, že obsah listin získaných od Policie ČR je v rozporu s důkazy získanými v daňovém řízení; v žalobě brojila proti použití podkladů ze souběžně vedeného trestního řízení, aniž by takové podklady specifikovala; selektivně se dovolává jen jedné z výpovědí provedené v trestním řízení a namítala, že si daňové orgány od orgánů činných v trestním řízení nevyžádaly protokoly o výpovědích zaměstnanců společnosti JC v rámci chráněné dílny).

[45] Žalovaný přitom již v bodě 99 svého rozhodnutí stěžovatelce vysvětlil, že namítané protokoly si správce daně obstaral. Městský soud se pak v bodech 46 až 48 napadeného rozsudku detailně vyjádřil k možnostem použití podkladů z trestního řízení. Uzavřel, že správce daně neobcházel dokazování v rámci daňového řízení. Poukázal rovněž na to, že všichni klíčoví jednatelé dodavatelů stěžovatelky byli správcem daně za účasti zástupce

pokračování

stěžovatelky vyslechnuti, resp. byli k výsledku předvoláni; další důležitá výpověď pak byla převzata z jiného daňového řízení.

[46] Stěžovatelka naopak ve zcela obecné kasační námitce ani netvrdí, z jakého důvodu má nepřipojení si celého trestního spisu způsobit nezákonnost či nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Oproti daňovému řízení či řízení před městským soudem (prvně až v kasační stížnosti) sice tvrdí, že faktury s přílohami tvořící účetnictví stěžovatelky jsou klíčové, neříká ovšem již, co konkrétně mohlo užití celého trestního spisu stěžovatelce přinést a jak jí mohlo být ku prospěchu, resp. neoznačuje žádnou konkrétní listinu (či i jen její obsah), kterou snad městský soud opomněl při svém rozhodování zohlednit.

[47] Nejvyšší správní soud uzavírá, že podklady z trestního řízení nebyly v nynější věci užity izolovaně, závěry z nich učiněné nejsou rozporné s výsledky dokazování v daňovém řízení. Všechny podklady společně přitom poskytují ucelený obraz o důvodných pochybnostech co do rozsahu a skutečné hodnoty plnění. Věc je tak souladná se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS.

[48] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že použitelnost podkladů z trestního řízení v související věci stěžovatelky týkající se DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2016 Nejvyšší správní soud potvrdil (srov. již citovaný rozsudek č. j. 8 Afs 92/2022 - 239, bod 71).

[49] Této obecné námitce stěžovatelky tak nelze přisvědčit. Ta totiž ani netvrdí, jak konkrétně městský soud pochybil, pokud ve věci nedisponoval celým trestním spisem, s jehož použitelností, resp. s použitelností jeho dílčích částí, přitom jak v daňovém řízení, tak v řízení před městským soudem, sama nesouhlasila.

III. 1. e K nevyhodnocení důkazního návrhu „celým daňovým spisem k DPH roku 2016“ a k „vykuchání daňového spisu“

[50] Stěžovatelka se v kasační stížnosti podivuje nad tím, jak bude Nejvyšší správní soud rozhodovat o její kasační stížnosti, resp. osvědčí, že rozhoduje na podkladě stejného spisu, jak jej měl k dispozici městský soud. Pochybnost staví na tom, že městský soud vrátil daňový spis po vyhlášení rozsudku správnímu orgánu. V doplnění kasační stížnosti ze dne 24. 5. 2023 pak již označuje daňový spis jen za „vykuchanou část kontrolního spisu“. Městský soud dle stěžovatelky rovněž pochybil, pokud nedokazoval daňovým spisem k DPH za zdaňovací období roku 2016.

[51] V obecné rovině lze přisvědčit stěžovatelce v tom, že bez znalosti celého správního spisu nelze věc řádně přezkoumat. K takové vadě by měl Nejvyšší správní soud přihlížet *ex officio*.

[52] Námitka stěžovatelky je ovšem nepřipadná a zcela účelová.

[53] Stěžovatelka nejprve bez jakéhokoli skutkového či zákonného podkladu žalovaného podezírání z možné manipulace se spisem (v mezidobí, kdy mu byl spis vrácen městským

soudem a nově vyžádán soudem kasačním), aby následně tuto námitku rozšířila tak, že daňový spis, jímž disponoval městský soud, nebyl úplný.

[54] Nejvyšší správní soudu neshledává nic podezřelého na tom, že městský soud pokynem na č. l. 83 svého spisu dne 6. 3. 2023 vrátil správní spis žalovanému. To je zcela obvyklý postup a v souzené věci logicky i časově navazoval na vypravení rozsudku téhož dne.

[55] V případě, že je podána kasační stížnost, vyžaduje pak správní spis od správního orgánu již Nejvyšší správní soud. Žalovaný přitom spis kasačnímu soudu dne 20. 4. 2023 (viz č. l. 58 spisu) předložil, a to ve dvacetidenní lhůtě k tomu určené ve výzvě ze dne 4. 4. 2023.

[56] Z podání stěžovatelky přitom ani v obecné rovině není seznatelné, v čem spatřuje možné podezření na předložení spisu v jiné jeho podobě, než jakou disponoval městský soud.

[57] Nejvyšší správní soud se seznámil s předloženým správním spisem. Jeho obsah nezavdává jakékoli pochybnosti o své úplnosti, resp. totožnosti se spisem, jímž disponoval městský soud. Žalovaný předložil spis úplný, řádně a přehledně očíslovaný a žurnalizovaný. Nejvyšší správní soud nenašel žádné indicie k tomu, aby dovedl, že při kasačním přezkumu disponuje spisem odlišným od toho, z něhož vycházel městský soud.

[58] Pokud pak stěžovatelka v doplnění kasační stížnosti obecně nesouhlasí se samotným obsahem daňového spisu a má jej jen za jakousi „vykuchanou část“, Nejvyšší správní soud odkazuje na § 64 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle tohoto ustanovení se *spis člení na a) části podle jednotlivých daňových řízení, b) část týkající se vymáhání daní, c) část týkající se dalších povinností při správě daní, o nichž se vede řízení, d) část vyhledávací, e) část týkající se řízení o pořádkových pokutách*. Toto členění odpovídá povaze jednotlivých řízení a postupů při správě daní. Ve smyslu § 134 odst. 1 a 2 daňového řádu pak musí být samostatná část spisu vedena pro každé jednotlivé daňové řízení, tedy pro každou daň a zdaňovací období či zdanitelnou skutečnost.

[59] Zákonem naznačenému členění daňový spis, jak jej žalovaný předložil Nejvyššímu správnímu soudu, odpovídá. Nejvyšší správní soud neshledal žádné pochybnosti o jeho neúplnosti. Ty v něm nevzbudily ani stěžovatelkou uvedené příklady. Rozhodně ji nemohla založit „písemnost č. 34 daňového spisu“ implikující údajnou potřebu celého spisu k DPH či „písemnost č. 10“ odkazující na organizační směrnici. Jedná se o pouhá obecná tvrzení, z nichž není nijak patrné, jak konkrétně mohla do práv stěžovatelky zasáhnout. Ta totiž nijak netvrdí, co mělo či mohlo být těmito údajně absentujícími částmi prokázáno, a jak se případná absence blíže nespécifikovaných listin mohla projevit na její právní situaci.

[60] Nelze dále přehlédnout, že stěžovatelka u jednání dne 6. 2. 2023 navrhovala „důkaz celým daňovým spisem na DPH roku 2016, nikoli pouze kontrolními hlášeními“. Městský soud vysvětlil, proč tento důkazní návrh neprovedl: to proto, že to neshledal potřebným pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí, neboť u dotčených obchodních případů ani jeden ze subjektů nebyl součástí posuzovaných transakcí.

pokračování

[61] Nejvyšší správní soud nemá důvod pochybovat o tom, že by spis, jímž městský soud disponoval v době svého rozhodování, byl jiný než ten, který byl předložen Nejvyššímu správnímu soudu. Daný spis považuje za úplný. Městský soud rovněž přezkoumatelně odůvodnil, proč ve věci nedokazoval celým daňovým spisem k DPH za rok 2016.

III. 2 K otázce uznatelnosti výdajů a důkaznímu břemenu

[62] Stěžovatelkou vznášené námitky věcného charakteru jsou jak obsahově, tak i svým procesním dopadem silně provázané, proto je Nejvyšší správní soud vypořádá v tomto bodě společně.

[63] Podstatou projednávané věci je posouzení daňové uznatelnosti nákladů na úklidové a údržbové práce a reklamní služby, jak byly deklarovány na fakturách dodavatelů stěžovatelky. S tím pak bytostně souvisí břemeno tvrdit a tvrzené skutečnosti i prokázat. K uznatelnosti nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP musí daňový subjekt tvrdit i 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 zanesl 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 Nejvyššího správního soudu 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).

[64] Jestliže má správce daně pochybnosti o 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, 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46).

[65] 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 Nejvyššího správního soudu 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.

[66] V nynější věci stěžovatelka uvedla, že odebírala služby úklidu a údržby od společností JC a Ground Floor. Ty měla dále dodávat svým odběratelům (např. Pražské služby a.s.). Ke svému tvrzení předložila formální doklady (faktury, objednávky, předávací protokoly), jimiž unesla své prvotní důkazní břemeno. Identicky lze uvážit i o reklamních

službách poskytovaných společností Hera, k nimž stěžovatelka předložila i určité reklamní materiály a fotodokumentaci z některých reklamních akcí.

[67] Následně přešlo břemeno tvrzení i důkazní na správce daně. Ten identifikoval nesrovnalosti. Byly založeny nejen na formálním zpochybnění daňových dokladů a dalších listinných dokumentů, ale i na zjištěních vycházejících z provedených svědeckých výpovědí, vlastního šetření správce daně (informací o pohybech na bankovních účtech, o počtu zaměstnanců či vozidel dodavatelů atd.). Vycházely i z informací z trestního řízení vedeného Národní centrálou proti organizovanému zločinu (i) ohledně činnosti žalobkyně. Své pochybnosti správce daně shrnul ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 4. 12. 2019 čítající 31 stran.

[68] V případě úklidových a údržbových prací (poskytovaných dle stěžovatelky společnostmi JC a Ground Floor) shledal správce daně tyto (zásadní) pochybnosti ohledně rozsahu a hodnoty prací provedených deklarovanými dodavateli (nejedná se o kompletní výčet): dodavatelé neměli dostatečnou personální kapacitu ani vybavení, aby mohli tvrzená plnění zajistit; bylo zřejmé, kdo konkrétně úklidové služby prováděl; oba dodavatelé fakturovali tisíce hodin měsíčně za pomocné úklidové práce, ačkoli neměli žádné zaměstnance, resp. v případě JC šlo o několik zaměstnanců, kteří měli pracovat v rámci chráněných pracovních míst; nebylo zjevné, jakými prostředky byly práce vykonávány, neboť v podstatné míře byly fakturovány práce mechanizace, aniž by tyto společnosti mechanizací disponovaly; nebylo patrné, jak byli pracovníci dopravováni na místo výkonu práce (pro úplnost lze doplnit, že později u JC vyšel najevo pronájem přepravních prostředků); byl dán nesoulad mezi datem uzavření rámcové smlouvy mezi stěžovatelkou a JC (smlouva byla uzavřena před vznikem této společnosti); tvrzení stěžovatelky a svědků o průběhu kontroly prací a fakturace nekorespondovala, neboť předávací protokoly byly v případě obou dodavatelů podepisovány o den později, než bylo datum vystavení faktur; oba dodavatelé byli původně nekontaktní, přičemž realizaci deklarovaných služeb dostatečně neosvědčili ani později vyslechnutí zástupci obou společností: jednatel Ground Floor odmítl v daňovém řízení z důvodu vedení trestního stíhání vypovídat, jednatel JC vypovídal obecně, v jeho tvrzeních byly rozpory.

[69] U reklamních služeb správce daně shledal rozpory mezi výpověďmi jednatelů společnosti Hera. Jednatel Rajmont vypověděl, že stěžovatelku nezná a na službách pro ni se nepodílel, přestože na všech smlouvách se stěžovatelkou byl jeho podpis (uvedl, že zná jen z televize dřívějšího předsedu představenstva stěžovatelky). Jednatel Haman sice spolupráci se stěžovatelkou potvrdil, nicméně se dle Rajmonta věnoval jen obchodní stránce věci (samotné reklamní akce měl vždy na starosti Rajmont). Haman přitom v rozporu s tím uvedl, že měl stěžovatelku na starost zcela, včetně 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. Také zpochybnil, jaký význam mohly mít pro stěžovatelku kulturní a sportovní akce pořádané mimo Prahu, jestliže se věnuje zvláště službám pro veřejný sektor v Praze.

[70] V obecné rovině k těmto pochybnostem Nejvyšší správní soud, shodně se soudem městským, uvádí, že finanční orgány k jednotlivým plněním nepřistupovaly paušálně;

pokračování

z jejich závěrů je naopak patrné, jakých daňových dokladů a kterých výdajů se jejich závěry týkají; zpráva o daňové kontrole obsahuje tabulky, z nichž jsou dotčené daňové doklady jak u úklidových a údržbových prací, tak i reklamních služeb, patrné.

[71] V konkrétnostech je z výše uvedeného zřejmé, že daňové orgány nepostavily své závěry na pouhém zpochybnění identity deklarovaných dodavatelů, jak se snaží obsáhle tvrdit stěžovatelka. Pochybnosti správce daně byly založeny na tom, že uvedení dodavatelé fakticky nemohli poskytnout deklarované služby. Správce daně tím také zpochybnil, že by uvedené služby stěžovatelce poskytla třetí osoba.

[72] Stěžovatelka se mýlí, pokud z výše naznačených pochybností dovozuje, 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. 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, nikoli, jak tvrdí stěžovatelka, že důvody doměření daně spočívaly v neprokázané totožnosti deklarovaných dodavatelů.

[73] Z judikatury Ústavního soudu vyplývá, že pokud byl skutečným dodavatelem jiný subjekt než uvedený na dokladech a z toho důvodu nebylo možné výdaje zohlednit, je nezbytné daňovému subjektu umožnit prokázání skutečných výdajů jinými prostředky (náleze ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04). Nejvyšší správní soud ve své judikatuře dovodil, že pokud správce daně zpochybní výdaj vynaložený daňovým subjektem (čímž na něj přenesse důkazní břemeno), musí daňový subjekt prokázat vynaložení takového výdaje jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se tohoto výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci (rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73).

[74] Nejvyšší správní soud se také již dříve zabýval případy, v nichž byla jako daňový výdaj podle § 24 odst. 1 ZDP uplatněna částka za služby, které byly poskytnuty prostřednictvím (i několika) subdodavatelů dodavatele, jenž byl uveden na daňovém dokladu. *A priori* nevyloučil daňovou uznatelnost takového výdaje, pokud bylo prokázáno, že služba byla skutečně poskytnuta (např. rozsudek ze dne 15. 2. 2013, č. j. 5 Afs 29/2012 - 47). V nynější věci správce daně obsáhle vyjádřil zcela konkrétní pochybnosti o tom, zda plnění bylo poskytnuto v deklarovaném rozsahu (a hodnotě) deklarovaným dodavatelem stěžovatelky. Pochybnosti o materiálním a personálním zázemí skutečně zásadně zpochybňují tvrzení stěžovatelky, že jí dodaná plnění byla poskytnuta v tvrzeném rozsahu a hodnotě. Nelze proto přisvědčit stěžovatelčině opakované námitce, že správce daně, žalovaný a nyní i městský soud, založili důvody neuznání nákladů jako daňově účinných pouze na neprokázané totožnosti deklarovaných dodavatelů. Proto není

důvodná ani námitka, že městský soud nesprávně vymezil okruh pochybností. Tento okruh správně vymezily již daňové orgány.

[75] Správce daně své důkazní břemeno unesl, pokud identifikoval konkrétní skutečnosti, na jejichž základě vyhodnotil sporné účetní doklady předložené stěžovatelkou jako nevěrohodné. Důkazní břemeno obsáhlou výzvou přenesl na stěžovatelku. Ta ovšem žádné důkazní prostředky, jimiž by prokázala, že dotčené výdaje uplatnila v souladu s § 24 odst. 1 ZDP jakožto náklady na dosažení, zajištění a udržení jejich příjmů, nepředložila.

[76] V reakci na výzvu správce daně pouze uvedla, že ke své činnosti využívá subdodavatele, neboť zakázky není schopna kapacitně svými zaměstnanci zajišťovat. Dodala, že před uzavřením rámcové smlouvy zjišťuje z veřejně dostupných zdrojů, zda za dodavatele jedná osoba k tomu určená a zda je spolehlivým plátcem DPH. Od JC a Ground Floor přijala plnění deklarovaná na daňových dokladech, přičemž podkladem pro jejich vystavení bylo protokolární převzetí objednaných služeb a jejich předání obchodnímu partnerovi stěžovatelky. Odkázala na svědeckou výpověď jednatele společnosti JC, která má potvrzovat spolupráci. Dodala, že k provedení deklarovaných prací nepotřeboval deklarovaný subdodavatel žádnou speciální mechanizaci, ale pouze dodávkové vozidlo. Chybné datum uzavření rámcové smlouvy bylo písařskou chybou. Ke spolupráci s Ground Floor uvedla, že je irelevantní, zda práci provedl dodavatel vlastními silami či ji poptal u dalšího subjektu. Doplnila, že jí nemůže jí být kladeno k tíži, že svědek B. nevyprávěl.

[77] Svou reakcí stěžovatelka dostatečně neosvětlila celé pozadí transakcí a pochybnosti správce daně nevyvrátila. Stěžovatelce přitom nic nebránilo upravit svá tvrzení ohledně okolností vynaložení předmětných výdajů, dokonce mohla označit i jiné 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 prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně vynaložil, 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.

[78] Neobstojí ani tvrzení stěžovatelky v doplnění kasační stížnosti o tom, že své důkazní břemeno unesla již tím, že předložila své účetnictví (prostřednictvím trestního řízení). To bez dalšího nemůže za skutkových okolností souzené věci představovat adekvátní reakci na výzvu správce daně ani unesení důkazního břemene.

[79] 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. Z neexistence přehledu pracovníků či nemožnosti je případně předvolat jako svědky ovšem nelze dovodit, že služby byly skutečně poskytnuty. Z provedeného dokazování a podkladů opatřených z trestního řízení plyne, že skutečné poskytnutí služeb správce daně ověřoval a byla zohledněna i specifika uvedených služeb.

pokračování

[80] Stěžovatelka namítla, že městský soud po ní vyžadoval prokázání úklidových služeb v rozsahu desítek tisíc hodin měsíčně výpověďmi jednotlivých dělníků, jejichž jmenovitý seznam neměla nikdy k dispozici a které po ní nelze ani požadovat. Tento závěr je však vytržen z kontextu. Městský soud v bodě 55 napadeného rozsudku konstatoval, že stěžovatelka mohla navrhnout důkazní prostředky k prokázání provedení deklarovaných prací deklarovanými dodavateli; námátkou prostřednictvím svědeckých výpovědí (ať již jednatelů svých dodavatelů, což se jí nepodařilo, nebo i jiných osob, včetně případných dělníků), či podrobnějšími podklady z předávání jednotlivých prací, či podklady k případným pracovníkům svých dodavatelů. S jeho závěry se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Stěžovatelka měla předložit takové důkazní prostředky, z nichž by vyplýval reálný rozsah a obsah prací; pokud toho nebyla schopna, bylo neuznání nákladů oprávněné. Závěry daňových orgánů ostatně nebyly postaveny (jen) na nedostatečnosti předložených podkladů, ale na konkrétních pochybnostech, za nichž nemohly obstát (za jiné situace by obstát mohly).

[81] Žalovaný ani městský soud v souvislosti s nárokovanými náklady za práce úklidu a údržby nijak nezpochybnili obchodní model využívající při nedostatku vlastní pracovní síly služeb subdodavatelů. Stejně tak nebylo zpochybněno, že v konečném důsledku musely být práce pro odběratele stěžovatelky nějak provedeny (jejich provedení *en bloc* zpochybněno nebylo). Existují však zřejmé pochybnosti, že tyto práce pro stěžovatelku skutečně provedly společnostmi JC a Ground Floor v takovém rozsahu (zejména počtu hodin či použití mechanizace) a hodnotě, v jaké byly deklarovány. Jak žalovaný podrobně rozebral, ani rámcové smlouvy, objednávky, předávací protokoly rozsah a obsah prací neprokazují (samy vykazují formální rozpory, nehledě na další zjištění správce daně). Daňové orgány ani městský soud nezpochybnili, že by práce úklidu a údržby nebyly vůbec provedeny uvedenými subdodavateli, ale zpochybnily jejich rozsah, obsah a v důsledku toho tak i hodnotu prací, jež dodavatelé stěžovatelce poskytli. Lze opětovně zdůraznit, že pochybnosti se tak v podstatné míře týkaly faktického provedení prací (jeho rozsahu) a není pravdou, že se omezovaly jen na identitu dodavatelů. Žalovaný se takto vyjádřil v bodech 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). Městský soud pak jejich závěry podrobil podrobnému přezkumu v napadeném rozsudku.

[82] Pouze ze skutečnosti, že práce musely být nějak provedeny, nelze automaticky dovozovat uznání výdaje jako daňově účinného, aniž by byly vyvráceny pochybnosti o skutečném rozsahu a hodnotě prací, jež stěžovatelka dle zpochybněných daňových dokladů přijala (tomu přitom zcela odpovídá i stěžovatelkou 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 rozsudek 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).

[83] Pro úplnost Nejvyšší správní soud doplňuje, že k totožným závěrům lze dospět i ve vztahu k dodavateli Hera a výdajům za reklamu a propagaci. Proti těmto závěrům nicméně stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nebrojí. Nejvyšší správní soud proto v obecné rovině uzavírá, že stěžovatelka neprokázala faktické uskutečnění deklarovaných plnění

v rozsahu a částkách dle dodavatelských faktur ani od deklarovaného dodavatele společnosti Hera.

[84] Stěžovatelka v kasační stížnosti odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111, k otázce důkazního břemene dovozuje povinnost správce daně prokázat, hodlal-li vyloučit výdaje uplatněné žalobkyní, že skutkový stav předestřený žalobkyní byl jiný, než tvrdila. Jinými slovy, pokud chtěl tvrzení daňového subjektu vyvrátit, měla z jeho dokazování vzejít vlastní verze skutkového stavu.

[85] Nejvyšší správní soud je nucen takto vyjádřené kategorické závěry stěžovatelky korigovat. Z citovaného z rozsudku totiž stěžovatelka cituje selektivně a pasáže věty vytrhává ze skutkového kontextu. Nejvyšší správní soud stěžovatelkou zastávaný výklad důkazního břemene ve vztahu ke správci daně vyslovil za poněkud odlišné skutkové situace. Stěžovatelka odkazuje v bodě 11 kasační stížnosti na pasáž, jíž však předchází tento popis situace: „*Neprokázaní výdaje uplatněného žalobcem správce daně postavil zejména na skutečnosti, že za dodavatele jednala osoba, která neměla k tomu oprávnění, resp. že výdaj nebyl uskutečněn ve prospěch toho, kdo byl podle smlouvy povinen plnění uskutečnit*“. V souzené věci ovšem zjištění nesrovnalostí bylo mnohem širší; ve výzvě správce daně velice detailně popsal své pochybnosti, které nezaložil jen na formálním zpochybnění daňových dokladů a dalších listin, ale na souboru provedených šetření (pohyby na bankovních účtech, počty zaměstnanců a informace o vozovém parku dodavatelů žalobkyně), svědeckých výpovědích, jakož i na informacích z trestního řízení.

[86] Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro předložení věci rozšířenému senátu, neboť stěžovatelkou namítaný rozpor v judikatuře neidentifikoval. Není přitom bez významu dodat, že Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 3. 3. 2023, č. j. 9 Afs 187/2022 - 55, potvrdil závěry finančních orgánů o doměření daně z příjmu za zdaňovací období 2014 a 2015 též stěžovatelce za obdobných skutkových okolností. V této věci se mj. i ve vztahu k zčásti stejným dodavatelům stěžovatelky zabýval i otázkou rozložení a unesení důkazního břemene a dospěl ke stejným závěrům jako v nynější věci. Důvodem pro doměření daně z příjmu právnických osob v nynější věci bylo, že stěžovatelka nepředložila hodnověrný důkaz o faktickém uskutečnění deklarovaných plnění.

[87] Nejvyšší správní soud na rozdíl od stěžovatelky neshledal důvod pro předložení věci rozšířenému senátu ani za účelem vyjasnění otázky, zda je u daně z příjmu právnických osob prokázání skutečného dodavatele hmotněprávní podmínkou.

[88] Stěžovatelkou citovaný rozsudek není přiléhavý. Ve zmiňované věci sp. zn. 10 Afs 163/2018 se jednalo o výklad ZDPH, nikoli otázky daňové účinnosti. Otázka předestřená stěžovatelkou je naopak v judikatuře uchopena a vyjasněna. V rozsudku ze dne 30. 11. 2022, č. j. 9 Afs 216/2020 - 41, Nejvyšší správní soud konstatoval, že identita skutečného dodavatele je pro daňovou uznatelnost nákladu relevantní.

[89] Ona relevantnost vyplývá i z dřívější rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu. Například v rozsudku ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 - 72, uvedl, že sice „*není zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel*

pokračování

na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat“.

[90] Lze tak shrnout, že za situace, kdy daňový subjekt neprokáže, že deklarované plnění bylo uskutečněno deklarovaným subjektem, je mu dána možnost odstranit rozpory ve svých tvrzeních, případně tato tvrzení upravit, a předložit či navrhnout za tímto účelem další důkazy. To se stěžovatelce ovšem v souzené věci nepodařilo.

[91] Městský soud proto správně uzavřel, že stěžovatelka důkazní břemeno neunesla, neboť neprokázala, že deklarovaná společnost poskytla deklarované plnění v deklarovaném rozsahu a ceně. Nebylo proto možné uznat stěžovatelkou tvrzené výdaje coby výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 ZDP.

IV. Závěr a náklady řízení

[92] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[93] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. dubna 2024

Ivo Pospíšil
předseda senátu