ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobce: **SG AUTO, s.r.o.**, se sídlem Ovocný trh 572/11, Praha 1, zastoupeného JUDr. Jakubem Hlínou, LL.M., advokátem se sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2023, č. j. 31520/23/5200-11432-711778, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 1. 2025, č. j. 11 Af 20/2023 - 80,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek městského soudu

[1] Předmětem podnikání žalobce byl nákup vozidel na území České republiky či Slovenské republiky a jejich následný prodej do jiných členských států EU, Švýcarska a třetích zemí, zejména Čínské lidové republiky. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 11. 2020 žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 10 784 400 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 2 156 880 Kč. Žalobce totiž podle závěrů provedené daňové kontroly neprokázal, že vynaložil vykázané náklady (zejména se jednalo o náklady na marketing a poradenství) v souhrnné výši 56 759 768,69 Kč od celkem 21 dodavatelů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (výnosů) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Konkrétně žalobce nerozptýlil pochybnosti správce daně ohledně vlastního uskutečnění sporných plnění.

[2] Žalobce podal proti platebnímu výměru odvolání, které žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a potvrdil závěry správce daně.

[3] Městský soud poté zamítl žalobu, v níž se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného pro jeho nepřezkoumatelnost a věcnou nesprávnost. Soud upozornil, že žaloba obsahuje obdobné námitky jako v odvolacím řízení, s nimiž se žalovaný podrobně vypořádal. Napadené rozhodnutí je dle soudu přezkoumatelné, prosté vnitřních rozporů. Je z něj zřejmé, že správce daně neuznal uplatněné náklady proto, že žalobce neprokázal jejich faktické vynaložení. Pokud přitom daňové orgány vyjádřily pochybnost o tom, od koho žalobce skutečně plnění přijal, bylo tomu tak v návaznosti na žalobcem (ne)předložené důkazní prostředky ohledně fakticity plnění. Žalobce totiž nebyl schopen prokázat, že deklarované služby poskytla žalobcem uvedená společnost. Soud nepřisvědčil žalobci, že by se tyto dva důvody (neprokázání fakticity služeb, na něž byly uplatněné náklady vynaloženy, a neprokázání konkrétní osoby jejich poskytovatele) měly vzájemně vylučovat.

[4] Jako nedůvodnou shledal soud rovněž žalobní námitku týkající se (ne)unesení důkazního břemene. Správce daně shromáždil dostatek důkazů k vyvstalým pochybnostem o neprůkaznosti předložených daňových dokladů k uplatněným nákladům. Bylo tak na žalobci, aby svá tvrzení prokázal; této své povinnosti ovšem nedostál. Skutečnost, že žalobce spornou částku skutečně zaplatil, ještě neznamená, že se jedná o daňově uznatelný náklad, a neprokazuje ani, co bylo skutečným předmětem oceňované činnosti. Žalobce sice předložil velké množství listin, avšak jejich kvalita a vypovídací hodnota byla nízká. Nebyl schopen prokázat rozdílnost plnění, aby vyvrátil domněnku, že pouze vystavoval faktury na jeden druh služby různým společnostem. Soud s žalobcem nesouhlasil v tom, že u služeb nehmotné povahy jsou to primárně svědecké výpovědi, které jsou způsobilé potvrdit poskytování plnění. Naopak, vzhledem k povaze plnění je třeba zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné důkazní prostředky. Nadto v posuzované věci právě svědecké výpovědi mnohdy založily pochybnosti, které žalobce následně nebyl schopen vyvrátit. Za nedůvodnou považoval soud rovněž námitku, v jejímž rámci žalobce tvrdil, že se v jeho případě měl uplatnit institut esenciálních výdajů. Tento institut se totiž použije v případě stanovení daně podle pomůcek, žalobci však byla stanovena daň dokazováním.

II. Důvody kasační stížnosti

[5] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného zrušil.

[6] Nejprve stěžovatel shrnul skutkový stav a relevantní procesní historii. Upozornil, že v roce 2016 uskutečněním své podnikatelské činnosti dosáhl tržeb z prodeje zboží ve výši cca 1,2 miliardy Kč. Do nákladů snižujících základ daně z příjmů právnických osob si přitom vedle nákladů v podobě pořizovací ceny následně prodaných vozidel zahrnoval i daňovými orgány rozporované náklady na služby nehmotné povahy spočívající v zajišťování příležitostí k prodeji nakoupených motorových vozidel (jako jsou zprostředkovatelské služby, poradenství, marketingové služby, reklamní a propagační služby).

[7] V rámci první části kasační argumentace stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Není mu totiž zřejmé, zda soud považoval za rozhodující důvod pro vyloučení nákladů z daňově uznatelných neprokázání faktického uskutečnění plnění, či neprokázání totožnosti dodavatele, nebo kombinaci těchto důvodů. Soud nevedl žádnou polemiku s žalobní námitkou, že pokud nedošlo k poskytnutí služby, pak je irelevantní, kdo byl jejím poskytovatelem, a že pokud byla služba poskytnuta, ale pouze není znám její poskytovatel, nelze službu označit za fiktivní. V odůvodnění napadeného rozsudku chybí také hodnocení (ne)přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel cituje pasáže, které si vzájemně odporují a způsobují vnitřní rozpornost tohoto rozhodnutí. Soud rovněž zcela rezignoval na vlastní hodnocení důkazní situace a věcně neposoudil námitku tzv. smíšeného důvodu vyloučení nákladů. Stěžovateli tak není známo, proti jakému závěru se má bránit, zda proti fiktivnosti plnění nebo proti nedostatečné identifikaci dodavatele služeb. Nepřezkoumatelnost rozsudku se tak zásadním způsobem promítá do práva stěžovatele na spravedlivý proces a obhajobu.

[8] Druhý okruh kasačních námitek se týká nesprávného posouzení věci soudem, které mělo spočívat v následujících důvodech:

- *Chybná aplikace pravidel týkajících se důkazního břemene dle § 92 odst. 3 až 5 daňového řádu*. Stěžovatel v daňovém řízení předložil množství důkazních prostředků a unesl svoje primární důkazní břemeno. Daňové orgány však neprokázaly, že by ohledně přijatých plnění existovaly natolik vážné a důvodné pochyby, které by činily předložené účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným, či nesprávným. Soud pouze převzal závěry žalovaného, že na stěžovatele přešlo důkazní břemeno a ten jej neunesl, aniž by ovšem jednotlivé důkazy hodnotil v kontextu okolností případu. Žalovaný i správce daně zaměňovali požadavek na „auditní stopu“ za podmínku absolutní materiální verifikace všech aspektů jednotlivých přijatých plnění, čímž *de facto* požadovali nadměrný důkazní standard.

- *Nesprávná aplikace § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů*. Stěžovatel prokázal, že vyloučené náklady byly věcně spojeny s jeho podnikatelskou činností a účelně vynaloženy na dosažení zdanitelných příjmů, jak předpokládá § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Soud však přistoupil na přepjatě formalistický výklad tohoto ustanovení. Stěžovateli implicitně sdělil, že skutečné zaplacení částky „nic neznamená“. Podle stěžovatele jde však o jednu z podmínek uznání nákladu jako daňově účinného.

- *Opomenutí zásady materiální pravdy a principu proporcionality*. Ve stěžovatelově věci se jednalo o služby nehmotného charakteru, které se objektivně nedokumentují stejně jako zbožová dodávka nebo stavební práce. Přesto na ně daňové orgány uplatňovaly nepřiměřeně vysoký důkazní standard, typický pro materiální plnění s fyzickým projevem. Po daňovém subjektu nelze požadovat důkazy, které povaha plnění ani objektivně nemůže zajistit. Soud se však tímto aspektem nezabýval, a porušil tak zásadu rovného přístupu k hodnocení důkazů a rovnost zbraní v daňovém řízení. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020 - 66. Upozornil také, že předložil přesvědčivou ekonomickou logiku svého podnikání, tj. rozsáhlý outsourcing činností, který byl motivován

absencí interních zaměstnanců. Daňové orgány se však nezabývaly otázkou, jak by bylo možno činnost stěžovatele provozovat bez příslušných služeb.

- *Nesprávné posouzení použití doktríny tzv. esenciálních výdajů ze strany soudu*. I kdyby se soud ztotožnil se závěrem daňových orgánů ohledně neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatele, ani tak nelze na posuzované náklady na služby (které navíc i dle žalovaného stěžovatel přijímal a musel přijímat) zcela rezignovat a nezohlednit je při stanovení daně. Tyto náklady měly být zohledněny jako tzv. esenciální výdaje. Neuznáním výdajů jako esenciálních soud postupoval v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04.

[9] Třetí okruh kasačních námitek se vztahuje k vadám řízení před správním orgánem. Ty měly spočívat v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného z důvodu neurčitosti skutkových i právních závěrů. Není zřejmé, zda podle žalovaného nebyly služby vůbec poskytnuty, nebo byly poskytnuty neznámým subjektem. Žalovaný rovněž nedefinoval právní důvod dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, který vedl k neuznání nákladů – zda se jednalo o absenci vztahu nákladů k dosažení zdanitelných příjmů, nebo o absenci důkazů o realizaci plnění. Žalovaný nedostatečně hodnotil provedené svědecké výpovědi – nevzal je náležitě v potaz, snižoval jejich význam, po svědcích požadoval naprostou konkrétnost a bezrozpornost vymykající se požadovaným standardům. V rozporu s § 102 odst. 4 daňového řádu finanční orgány neprovedly konkrétní analýzu jednotlivých důkazních prostředků ve vztahu k jednotlivým dodavatelům, neuvedly, jaké skutečnosti měly být prokázány, a nebyly. Daňové orgány požadovaly po stěžovateli důkazy, které nelze objektivně u nehmotných služeb obstarat, jako např. hmotné výstupy marketingových či poradenských služeb. Z rozhodnutí žalovaného nebylo jasné, zda byly náklady vyloučeny z důvodu neprokázání faktického uskutečnění služeb, nebo pouze z důvodu neprokázání osoby dodavatele. Tato neurčitost zásadně snižuje efektivní obranu stěžovatele.

III. Vyjádření žalovaného

[10] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry městského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Setrval přitom na závěru, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, což plyne jak z velmi podrobné zprávy o daňové kontrole, tak z obsahu právního spisu. Žalovaný zdůraznil, že předložené daňové doklady byly zpochybněny, a proto přešlo důkazní břemeno zpět na stěžovatele, který jej nemůže unést pouhým tvrzením, že platba byla provedena. Samotná úhrada faktury k prokázání daňové uznatelnosti nákladu (výdaje) totiž není dostačující. Pokud stěžovatel poukazuje na povahu a předmět plnění - nehmotné služby - z něhož dovozuje jiný důkazní standard, žalovaný k tomu uvádí, že povaha a předmět plnění v daném případě nejsou ničím neobvyklým. Naopak se jedná (v obecné rovině) o zcela standardní obchodní vztahy, které lze doložit průkaznou auditní stopou. Stěžovateli se však nepodařilo důkazní břemeno unést s ohledem na kvalitu a vypovídací schopnost předložených důkazních prostředků (stěžovatel např. předložil prezentace, u nichž není zřejmé, kdo a kdy je zpracoval, jsou stručné a jednoduché, e-mailovou komunikaci, v níž absentuje celé záhlaví, pročež byla evidentně upravena, nebo rozpory v předmětu poskytnuté služby a výši fakturované částky atd.) a rovněž nedoložení podkladů, jež by prokazovaly faktické uskutečnění přijatých služeb (např. zprávy, reporting, podklady ke strategiím atd.). V souvislosti s argumentem stěžovatele, že v jeho věci měla být aplikována doktrína esenciálních výdajů, žalovaný shodně s městským soudem zdůraznil,

že esenciální výdaje mají své místo v režimu stanovení daně podle pomůcek, což není stěžovatelův případ.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

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

[13] Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, ke které musí případně přihlédnout i z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že rozsudek je srozumitelně a logicky odůvodněný a splňuje kritéria přezkoumatelnosti, jak je stanovuje setrvalá judikatura (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS, či ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS). Je třeba připomenout, že soud nemusí reagovat na každou dílčí námitku a tu obsáhle vyvracet; postačí, pokud se vypořádá s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz např. rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43, či nález ÚS ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). V posuzované věci žalobce podal poměrně obsáhlou žalobu, většina jeho námitek je však spíše obecným konstatováním pochybení daňových orgánů, aniž by žalobce konkrétně polemizoval s jejich závěry, resp. vyvracel hodnocení jednotlivých důkazů. Městský soud se dostatečně vypořádal s podstatou žalobní argumentace a z odůvodnění rozsudku je zřejmé, proč ji nepovažoval za důvodnou. Není přitom pochybením, pokud v některých otázkách odkázal a ztotožnil se s podrobným odůvodněním napadeného rozhodnutí, jež vychází a má zdroj ve zprávě o daňové kontrole, která byla se stěžovatelem projednána.

[14] Stěžovateli nelze přisvědčit v tom, že by městský soud opomněl reagovat (alespoň implicitně) na některou z jím připomínaných námitek vznesených v žalobě. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že se soud ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že k vyloučení nákladů z daňově uznatelných došlo z důvodu neprokázání faktického uskutečnění plnění. Městský soud uvedl, že daňové orgány sice vyjádřily pochybnosti o tom, od koho skutečně stěžovatel plnění přijal, bylo tak tomu ovšem v návaznosti na stěžovatelem předložené nedostatečné důkazní prostředky ohledně fakticity plnění (viz bod [43] rozsudku). Dále pak soud v bodě [44] přezkoumávaného rozsudku vysvětlil, že oba zmíněné důvody neuznání nákladů jako daňově účinných – tedy neprokázání fakticity plnění a neprokázání dodavatele tohoto plnění - se nevylučují, ale jdou ruku v ruce. Pokud měl stěžovatel prokázat fakticitu vynaložení nákladů, musel prokázat vynaložení takových nákladů vůči konkrétní osobě, nikoliv toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění nákladu a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Z uvedeného odůvodnění je rovněž zřejmé, že městský soud nepovažoval za relevantní žalobní tvrzení, že pokud byla služba poskytnuta, ale není znám její poskytovatel, nelze službu označit za fiktivní. Podstatné totiž dle soudu bylo, že stěžovatel neprokázal samotné uskutečnění služeb tvrzeným dodavatelem, což v některých případech souviselo i s tím, že nebylo zřejmé, kdo měl takovou službu poskytnout.

[15] Městský soud se v napadeném rozsudku neopomněl zabývat ani tvrzenou nepřezkoumatelností rozhodnutí žalovaného pro jeho vnitřní rozpornost. Dospěl však k závěru, že napadené rozhodnutí takovou vadou netrpí (viz body [41] až [43] napadeného rozsudku). Pro úplnost kasační soud dodává, že stěžovatelem citované pasáže rozhodnutí žalovaného mají patrně evokovat nekonzistentnost odůvodnění v otázce, zda v posuzované věci nebyla prokázána fakticita plnění, či totožnost deklarovaného poskytovatele. Městský soud však vysvětlil, že tyto důvody se do značné míry prolínají; nejasnosti v tom, jaký dodavatel měl tvrzené plnění dodat přitom způsobovaly pochybnosti daňových orgánů, zda služba byla vůbec skutečně poskytnuta.

[16] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že by soud neprovedl vlastní hodnocení důkazní situace. Městský soud se touto otázkou dostatečně zabýval (adekvátně vzhledem k poměrně obecným žalobním námitkám) a ztotožnil se se závěry žalovaného, které považoval za správné a přesvědčivě zdůvodněné. Nejvyšší správní soud shrnuje, že jak z rozhodnutí žalovaného, tak z napadeného rozsudku je zřejmé, že stěžovateli nebyly uznány sporné náklady jako daňově účinné z důvodu neprokázání uskutečnění tvrzených plnění, na něž měly být tyto náklady vynaloženy. Stěžovateli tak muselo být zřejmé, proti jakým závěrům se má bránit; jeho právo na spravedlivý proces či účinnou obranu tak zkráceno nebylo.

[17] Dále se soud zabýval druhým okruhem kasačních námitek směřujícím proti věcnému posouzení městským soudem. Ani ty ovšem neshledal důvodnými.

[18] Stěžovatel nejprve namítl nesprávné použití *pravidel týkajících se důkazního břemene dle § 92 odst. 3 až 5 daňového řádu*. K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení existuje setrvalá judikatura, kterou soud shrnul např. v rozsudcích ze dne 24. 6. 2021, č. j. 7 Afs 43/2021 - 29, či ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, následovně: „*Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní).* […] *Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).*“

[19] V posuzované věci daňové orgány postupovaly v souladu s uvedenou rozhodovací praxí. Kasační soud ze správního spisu ověřil, že správce daně vskutku předestřel velké množství relevantních pochybností a poukázal na nestandardní skutečnosti, které ho vedly k závěru o nevěrohodnosti stěžovatelem předložených účetních dokladů. Jak zmínil městský soud v bodě [50], ze spisové dokumentace je patrné, že správce daně stěžovatele s těmito pochybnostmi seznamoval a vyzýval ho k doložení konkrétních dokumentů, které by případně mohly tyto pochybnosti rozptýlit. V tomto ohledu tedy přešlo břemeno důkazní na stěžovatele, který se také v průběhu daňového řízení snažil jej unést, na jednotlivé pochybnosti správce daně reagoval a předkládal řadu důkazních prostředků pro podporu tvrzení o uskutečnění sporných plnění. K těmto důkazním prostředkům se také správce daně podrobně vyjádřil ve zprávě o daňové kontrole, kde pečlivě popsal, proč některé náklady považoval za prokázané, a některé nikoliv. Stejně tak žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně zdůvodnil svůj závěr o neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatele. Nutno však upozornit, že proti těmto konkrétním důvodům stěžovatel v žalobě brojil spíše v obecné rovině, a ještě obecněji argumentuje v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud všechny námitky vypořádal adekvátně jejich obsahu a míře obecnosti. Po prostudování správního spisu kasační soud shodně s městským soudem přisvědčuje žalovanému, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně uskutečnění správcem daně zpochybněných plnění.

[20] Kasační soud nesouhlasí se stěžovatelem v tom, že by po něm daňové orgány požadovaly nadměrný důkazní standard, resp. absolutní verifikaci všech aspektů přijatých plnění. Jak uvedl žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, nehmotná povaha sporných služeb nepředstavuje nic mimořádného či neobvyklého; přijetí takových služeb lze jistě určitým způsobem prokázat, resp. tyto služby jsou zpravidla zachyceny na nějakém hmotném nosiči, pakliže by skutečně byly poskytnuty. Není proto důvodu vztahovat na takové služby jakýsi nižší důkazní standard, čehož se patrně stěžovatel domáhá.

[21] Stěžovatel v daňovém řízení sice předložil velké množství důkazních prostředků k prokázání fakticity zpochybněných plnění, je však nutno souhlasit s městským soudem, že kvalita a vypovídací hodnota těchto důkazů nebyla dostatečná. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole ve vztahu k jednotlivým službám od konkrétních dodavatelů přehledně a logicky popsal, proč předložené důkazy neodstranily jeho pochybnosti o uskutečnění posuzovaných plnění. Ze zprávy o daňové kontrole například vyplývá, že stěžovatel využíval jeden druh služeb od několika společností, aniž by předložil důkazní prostředky, které by specifikovaly rozsah a obsah služeb od jednotlivých konkrétních dodavatelů. V některých případech stěžovatel předložil zprávy o přijatých službách za jiné než posuzované zdaňovací období, či vůbec nebyl schopen předložit výstupy (strategie), které měly společnosti zpracovat, nebo doložil e-mailovou komunikaci, jejíž pravost nebylo možno ověřit. Pochybnosti o fakticitě plnění ve správci daně důvodně vyvolávala rovněž skutečnost, že stěžovatel po zahájení daňových kontrol (byť) daně z přidané hodnoty za některé měsíce roku 2016 a 2017 vykazoval sporné služby v mnohem nižších částkách, či je nevykazoval vůbec, přestože tvrdil, že jde o služby klíčové pro jeho podnikání. Nestandardností také bylo, že za více společností, které měly vykonávat prakticky ty stejné služby, jednala tatáž fyzická osoba. Stěžovatel tyto (a další) předestřené pochybnosti přesvědčivě nerozptýlil.

[22] Nejvyšší správní soud považuje za podstatné rovněž upozornit, že otázkou fakticity nyní sporných plnění se zabýval již v nedávném rozsudku ze dne 30. 4. 2025,

č. j. 2 Afs 203/2024 - 68, ve věci téhož stěžovatele, v němž bylo předmětem přezkumu doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců leden, březen až srpen, říjen až prosinec roku 2016 a leden a únor 2017. Kasační soud uvedeným rozsudkem sice zrušil zamítavý rozsudek městského soudu a rozhodnutí žalovaného, avšak pouze v části týkající se podvodu na DPH. Potvrdil však rozhodnutí žalovaného (a rovněž související závěry městského soudu) v části týkající se stanovení daně z důvodu neprokázání fakticity plnění spočívajících ve zprostředkování služeb v tuzemsku i zahraničí. Nejvyšší správní soud zde zejména konstatoval, že stěžovatel neprokázal faktické uskutečnění sporných plnění, přičemž nešlo o situaci, kdy by byl sporným pouze deklarovaný dodavatel. Od závěrů tohoto rozsudku, v němž byla přezkoumávána ze značné části stejná plnění vykázaná stěžovatelem jako v nyní posuzované věci, se kasační soud nemá důvodu odchýlit.

[23] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce *nesprávné aplikace § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů*. Daňový subjekt je totiž povinen prokázat nejen to, že příslušné náklady skutečně vynaložil (jak zdůrazňuje stěžovatel), ale též to, že je vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů (viz např. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73). Stěžovatel však neprokázal, že by bylo sporné plnění opravdu uskutečněno, a proto ani nemohla být splněna podmínka, že náklady na toto plnění byly spojeny s jeho podnikatelskou činností a byly vynaloženy za účelem generování zdanitelných příjmů. Městský soud se nedopustil nepřípustně formalistického výkladu, pokud uzavřel, že samotné vynaložení částky na tvrzené plnění (resp. fakt, že tyto částky byly skutečně uhrazeny), nemohlo prokázat daňovou uznatelnost případně uhrazených částek.

[24] Pokud jde o námitku *opomenutí zásady materiální pravdy a principu proporcionality*, ani tuto nepovažuje kasační soud za důvodnou. Jak již uvedl výše, daňové orgány nepožadovaly po stěžovateli nepřiměřeně vysoký důkazní standard. Na rozdíl od stěžovatele je soud přesvědčen, že i nehmotné služby jsou určitým způsobem dokumentovány (případně je lze prokázat svědeckými výpověďmi), a je primárně na daňovém subjektu, aby jejich uskutečnění byl schopen dostatečným způsobem prokázat (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 - 61, v němž soud uvedl, že je v zájmu daňového subjektu, *aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně*). Městský soud tuto otázku posoudil zcela správně a v souladu s judikaturou, nedopustil se porušení zásady rovného přístupu k hodnocení důkazů.

[25] Stěžovatel se v této souvislosti dovolával závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020 - 66, v němž se jednalo o doměření DPH z důvodu neprokázání uskutečnění zdanitelných plnění, která měla spočívat v poskytování služeb ostrahy a zimní údržby ze strany deklarovaného dodavatele. Kasační soud zde zrušil zamítavý rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost způsobenou tím, že krajský soud sice uzavřel, že daňové orgány dostatečně zjistily skutkový stav a správně hodnotily provedené důkazy (zejména výslechy svědků), nezabýval se však konkrétními žalobními body, v jejichž rámci tehdejší stěžovatel velmi podrobně rozebral obsah výslechů svědků, vyjádřil se k nim a předložil vlastní plausibilní verzi skutkového děje. Rozsudek krajského soudu proto nebyl dostatečně odůvodněný, a jako takový nemohl obstát. Nad rámec zde Nejvyšší správní soud zdůraznil (na což také upozorňuje stěžovatel), že „(j)*akkoli je zde dán princip profesionality obchodníka, v jehož rámci je třeba vyžadovat určitou obezřetnost a řádné*

vedení účetnictví a dalších dokladů spojených s podnikáním, není možné paušálně a bez důkladného uvážení tvrdit, že by si podnikatel musel opatřovat nespecifikované důkazní prostředky, tak aby vždy v budoucnu vyhověl požadavkům daňových orgánů." Toto hodnocení přitom vyslovil v souvislosti se závěry krajského soudu, který shodně s žalovaným shledal jako příliš obecné a neprůkazné výpovědi svědků, avšak nezabýval se konkrétními námitkami žalobce, které tento závěr zpochybňovaly. V nyní posuzované věci se však jednalo o odlišnou situaci, neboť stěžovatel ve své žalobě takto konkrétně nezpochybňoval hodnocení dokazování před daňovými orgány, spíše se omezil na prosté konstatování, že k přenesení důkazního břemene na stěžovatele vůbec nedošlo, resp., že doložil dostatek důkazů prokazujících uskutečnění sporných služeb. Nadto, jak již soud konstatoval, se stěžovateli nepodařilo předloženými důkazními prostředky pochybnosti správce daně o přijatém plnění odstranit.

[26] Kasační soud upozorňuje, že prokázat fakticitu plnění nelze ani vysvětlením obchodního modelu (způsobu podnikání), který byl u stěžovatele založen na rozsáhlém outsourcingu činností z důvodu absence interních zaměstnanců. Fungování tohoto modelu ostatně daňové orgány nijak nezpochybnily, získaly ovšem důvodné pochybnosti o tom, že by stěžovatel využíval totožné služby od více různých dodavatelů. Stěžovateli se přitom nepodařilo prokázat rozdílnost poskytovaných služeb, a především ani to, že by některé tvrzené služby skutečně byly poskytnuty (viz např. bod 172 rozhodnutí žalovaného).

[27] Pochybnosti správce daně o vynaložení daňově uznatelných nákladů nelze vyvrátit ani poukazem na to, že by stěžovatel svou činnost, v níž dosáhl ve sledovaném zdaňovacím období vysokých tržeb, nemohl bez vynaložení sporných služeb dosáhnout. Přistoupit na takovou argumentaci by znamenalo, že by bylo možné mezi zdanitelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů zahrnout náklady za jakákoliv plnění související s ekonomickou činností daňového subjektu, jež mu mohou pomoci k vyšším tržbám, aniž by bylo nutné prokazovat, zda a jak se uskutečnila. To však není možné.

[28] Nejvyšší správní soud se ztotožnil rovněž se závěrem městského soudu a žalovaného, že v posuzované věci nebylo namístě přistoupit k použití *doktríny tzv. esenciálních výdajů*. Jak v rozhodnutí žalovaného, tak v napadeném rozsudku již bylo stěžovateli srozumitelně vysvětleno, že použití tohoto institutu připadá v úvahu tehdy, pokud je daň stanovena podle pomůcek. V případě stěžovatele však správce daně stanovil daň dokazováním. Okolnosti případu přitom neodůvodňovaly přechod na náhradní způsob stanovení daně podle pomůcek, neboť vypovídací schopnost účetnictví jako celku nebyla zásadním způsobem dotčena; z uplatněných nákladů byla vyloučena jen jejich marginální část (k tomu více viz body 60 a 61 rozhodnutí žalovaného). Nadto ani nelze považovat za zcela přesvědčivou argumentaci stěžovatele, že sporné náklady představovaly zcela zásadní druh nákladů. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku č. j. 2 Afs 203/2024 - 68 týkajícím se doměření DPH stejnému stěžovateli, „*zákazníky lze získat navazováním kontaktů či jejich přímým oslovováním. Na výši tržeb může mít vliv také vyšší podnikatelská aktivita, příznivá situace na trhu nebo jiné okolnosti.*" Soud také již výše zmínil, že postradatelnosti neuznaných služeb nasvědčuje i fakt, že po zahájení daňových kontrol daně z přidané hodnoty za některé měsíce roku 2016 a 2017 začal stěžovatel vykazovat sporné služby v mnohem nižších částkách nebo je přestal vykazovat úplně. Kasační soud ani neshledal, že by nepoužití institutu esenciálních výdajů bylo v rozporu se závěry stěžovatelem odkazovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, resp. že by zde daňové orgány nerespektovaly cíl daňového řízení

spočívající ve vybírání daně ve výši správně stanovené. Nadto soud dodává, že návrh na stanovení daně náhradním způsobem, tedy podle pomůcek (v jehož rámci by bylo možno institut esenciálních výdajů uplatnit), stěžovatel správci daně v rozhodné době nepředestřel a tyto úvahy jsou v řízení o kasační stížnosti již mimoběžné.

[29] Třetí okruh kasačních námitek stěžovatel směřuje proti vadám řízení před daňovými orgány a namítá zejména nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nesrozumitelnost a nedostatek odůvodnění. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že městský soud se v napadeném rozsudku zabýval otázkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného zejména z důvodu namítané vnitřní rozpornosti; dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí takovou vadou netrpí. Pokud rozhodnutí žalovaného přezkoumal a považoval jeho závěry za dostatečně odůvodněné a rovněž věcně správné, je zjevné, že neshledal nepřezkoumatelnost rozhodnutí ani z jiných důvodů (na něž stěžovatel dodatečně upozorňuje v kasační stížnosti). Rovněž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného (stejně jako odůvodnění zprávy o daňové kontrole) neobsahuje stěžovatelem vytýkaná pochybení, je srozumitelné a jednoznačně z něj plynou důvody neuznání sporné části uplatněných nákladů jako daňově účinných dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[30] Kasační soud ve své rozhodovací praxi opakovaně připomíná, že stěžovatel musí v kasační stížnosti uvést, jaké vady vytýká napadenému rozsudku krajského soudu, nikoliv pouze opakovat žalobní námitky, aniž by reagoval na konkrétní závěry krajského soudu (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351). Stěžovatel však v této části kasační stížnosti směřuje námitky týkající se nesprávné analýzy jednotlivých důkazních prostředků přímo proti rozhodnutí žalovaného, a nijak přitom nereaguje na hodnocení provedeného dokazování městským soudem (viz body [54] až [62] napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud tedy toliko obecně konstatuje, že považuje závěry daňových orgánů shodně s městským soudem za dostatečně odůvodněné a věcně správné.

V. Závěr a náklady řízení

[31] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[32] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. června 2025

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu