



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **NARIS Software s. r. o.**, se sídlem Praha 8, Primátorská 296/38, zastoupené Mgr. Karlem Kadlecem, advokátem se sídlem Praha 1, Vojtěšská 232/15, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 9. 2024, č. j. 55 Af 1/2024 – 61,

**t a k t o :**

- I. Česká advokátní komora, se sídlem Praha 1, Národní 16, **n e n í** osobou zúčastněnou na řízení.
- II. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- III. Žádnému z účastníků **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**Odůvodnění:**

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 11. 2023, č.j. 37186/23/5200-11432-711778, zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) -- ze dne 26. 4. 2021, č. j. 784013/21/2312-50521-404736 a č. j. 784242/21/2312-50521-404736, a tato rozhodnutí potvrdil. Prvním dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob

za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 vyšší o částku 146 110 Kč a stanoveno daňové penále v částce 29 222 Kč. Druhým dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni z moci úřední doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 nižší o částku 660 075 Kč a stanoveno daňové penále v částce 6 600 Kč.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u krajského soudu žalobou, kterou krajský soud shora uvedeným rozsudkem zamítl.

[3] Z odůvodnění rozsudku krajského soudu je zřejmé, že žalobkyně uplatnila tři okruhy námitek.

[4] V prvním okruhu námitek žalobkyně namítala nesprávné posouzení daňové účinnosti vynaložených nákladů. Uvedla, že její činnost v letech 2016 a 2017 spočívala zejména v administrativním zajištění právních služeb, služeb public relations (PR) a služeb souvisejících, a to pro skupinu exekutorů; od roku 2017 též ve správě a vymáhání pohledávek pro advokátní kanceláře. Tvrdila, že náklady na právní služby od společnosti Legalcom advokátní kancelář s. r. o. (jejímž právním nástupcem je od 1. 1. 2018 společnost ARROWS advokátní kancelář, s. r. o.; dále jen „Legalcom“) i na služby PR byly vynaloženy na základě smluv s paušální měsíční odměnou, byly řádně doloženy fakturami, platbami a účetnictvím a měly přímou souvislost s její ekonomickou činností. Správci daně vytýkala, že bez konkrétních pochybností a bez zohlednění povahy paušálních plnění požadoval detailní rozpis jednotlivých služeb, a to u právních služeb i služeb PR. V případě služeb PR správce daně navíc nepřiměřeně aplikoval důkazní standardy typické pro reklamu a inzerci; u právních služeb nezákonně podmiňoval jejich uznání prolomením advokátní mlčenlivosti. Podle žalobkyně takový postup fakticky vylučuje daňovou uznatelnost uvedených paušálně poskytovaných služeb.

[5] Pokud jde o náklady na právní služby společnosti Legalcom, krajský soud shledal, že pochybnosti správce daně byly založeny zejména na absenci specifikace konkrétních služeb, jejich rozsahu a vazby na příjmy žalobkyně, jakož i na nesouladu mezi smluvním ujednáním a faktickým vývojem spolupráce. Žalobkyně poté, co na ní bylo přeneseno důkazní břemeno, nepředložila žádné důkazy způsobící tyto pochybnosti rozptýlit. Obecná tvrzení o povaze právních služeb nelze považovat za dostačující. Krajský soud současně odmítl námitku, že by daňová uznatelnost těchto nákladů byla fakticky podmíněna prolomením advokátní mlčenlivosti; povinnost mlčenlivosti podle zákona o advokacii žalobkyni nezavazuje jejího důkazního břemene. Obdobně krajský soud posoudil náklady na služby PR poskytované panem V. a společností Malström. Ani zde žalobkyně neprokázala, jaké konkrétní služby byly poskytnuty, v jakém rozsahu, kdy a kým, ani jejich souvislost se zdanitelnými příjmy. Výpovědi svědků ani odpovědi dodavatelů pochybnosti správce daně neodstranily. Krajský soud zdůraznil, že povinnost prokázat daňovou účinnost výdajů dopadá na daňový subjekt bez ohledu na specifickou povahu poskytovaných služeb, včetně služeb PR.

[6] Ve druhém okruhu námitek žalobkyně namítala vady řízení mající vliv na zákonnost rozhodnutí. Tvrdila, že správce daně vedl nesprávně dokazování tak, jako by v daňovém řízení existovala koncentrace, požadoval-li po ní předložení všech důkazů předem a teprve následně je hodnotil; tím porušil zásady daňového řízení a postupoval v rozporu

pokračování

s judikaturou vztahující se k rozložení důkazního břemene. Dále stěžovatelka namítala nečinnost žalovaného v odvolacím řízení, neboť navržené důkazy nebyly řádně hodnoceny ani provedeny, a opožděná snaha žalovaného doplnit dokazování vedla k neproveditelnosti některých důkazů.

[7] Krajský soud k otázce důkazního břemene odkázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu a shrnul, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení i důkazní ohledně skutečností uváděných v daňovém přiznání. Předložením formálně bezvadných účetních dokladů žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, avšak existence faktur sama o sobě neprokazuje faktické uskutečnění plnění. Správce daně vyjádřil konkrétní a důvodné pochybnosti o věrohodnosti a průkaznosti účetnictví, čímž se důkazní břemeno přeneslo zpět na žalobkyni. K námitkám neprovedení některých důkazů krajský soud uvedl, že žalobkyně neoznačila konkrétní skutečnosti, které měly být těmito důkazy prokázány, a ani nevysvětlila jejich relevanci ve vztahu k neunesenímu důkaznímu břemenu. Neprovedení těchto důkazů proto nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

[8] Ve třetím okruhu námitek žaloby namítala žalobkyně prekluzi práva stanovit daň za rok 2016. Nesouhlasila s výkladem žalovaného, podle něhož zahájení daňové kontroly obnovilo lhůtu pro stanovení daně v plném rozsahu.

[9] Ani tuto námitku neshledal krajský soud důvodnou. Vysvětlil, že s ohledem na možnost uplatnění daňové ztráty za rok 2013 i ve zdaňovacím období roku 2016 se lhůta pro stanovení daně řídila § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Zahájením daňové kontroly před uplynutím této lhůty počala lhůta pro stanovení daně běžet znovu (v celé její délce) a k jejímu uplynutí v době vydání rozhodnutí žalovaného proto nedošlo.

[10] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Stěžovatelka má za to, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku daňové uznatelnosti výdajů na paušální odměnu advokáta (společnosti Legalcom) a s tím související otázku rozsahu a přenosu důkazního břemene.

[12] Jádrem kasační argumentace je tvrzení, že stěžovatelka ve vztahu k výdajům na právní služby poskytované advokátní kanceláří unesla své primární důkazní břemeno předložením smluvní dokumentace, účetních dokladů a vysvětlením ekonomické souvislosti právních služeb s její podnikatelskou činností. Správce daně podle stěžovatelky nevzněl žádné konkrétní, vážné a důvodné pochybnosti, které by byly způsobilé přenést důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Za takové pochybnosti nelze považovat ani sjednání paušální odměny, ani její pozdější snížení realizované konkludentním právním jednáním smluvních stran.

[13] Stěžovatelka namítá, že správní orgány i krajský soud nesprávně vymezily důkazní standard při prokazování paušálních výdajů na právní služby, neboť jej bez dalšího ztotožnily s dokazováním jednorázových či věcně vymezitelných plnění. Takový přístup podle stěžovatelky nerespektuje specifickou povahu paušálně sjednaných právních služeb,

jejichž smyslem je zajištění trvalé dostupnosti právní pomoci, nikoli vykazování jednotlivých úkonů.

[14] Za klíčovou považuje stěžovatelka otázku ochrany důvěrnosti vztahu mezi advokátem a klientem. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že v daňovém řízení nedošlo k faktickému podmínění daňové uznatelnosti výdajů prolomením advokátní mlčenlivosti. Podle stěžovatelky totiž krajský soud současně dovodil, že neposkytnutí konkrétního obsahu právních služeb správci daně vede k neunesení důkazního břemene, čímž implicitně vyžaduje sdělení informací chráněných povinností mlčenlivosti. Takový závěr je rozporný s ústavněprávní ochranou důvěrnosti vztahu mezi advokátem a klientem, jak je vymezena judikaturou Ústavního soudu.

[15] Stěžovatelka dále tvrdí, že důkazní břemeno ohledně výdajů na právní pomoc nemůže být posuzováno bez ohledu na druh poskytované služby. Právní služby požívají zvláštní ústavní ochrany, a proto musí být důkazní standard při posuzování jejich daňové účinnosti přiměřený této povaze. Podmínění daňové uznatelnosti prolomením důvěrnosti vztahu mezi advokátem a klientem je možné pouze tehdy, existují-li zcela konkrétní pochybnosti o souvislosti právních služeb se zdanitelnými příjmy, což v projednávané věci nenastalo. Podle stěžovatelky bylo možné souvislost paušálních výdajů na právní služby s udržením zdanitelných příjmů posoudit již na základě obecného vymezení poskytované právní pomoci ve vztahu k její ekonomické činnosti, aniž by bylo nutné požadovat sdělení konkrétních výstupů právního poradenství. Potvrzení závěrů daňových orgánů krajským soudem proto považuje za nesprávné právní posouzení věci.

[16] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že se plně ztotožňuje s právním posouzením věci krajským soudem a v celém rozsahu odkázal na své závěry obsažené v rozhodnutí o odvolání i na argumentaci uplatněnou ve vyjádření k žalobě. Zdůrazňuje, že kasační stížnost brojí výlučně proti posouzení nákladů na právní služby poskytované společností Legalcom, zatímco ostatní žalobní námitky vypořádané krajským soudem stěžovatelka nepochybňuje.

[17] K nákladům na právní služby žalovaný uvádí, že stěžovatelka předložila pouze smlouvu o poskytování právních služeb z roku 2014 a přijaté faktury, čímž unesla své primární důkazní břemeno. Ze smlouvy však vyplývá paušální měsíční odměna ve výši 50 000 Kč a požadavek písemné formy pro jakékoli změny smlouvy. Stěžovatelka nepředložila žádné písemné dodatky, ačkoli z fakturace je zřejmé, že v průběhu kontrolovaných let docházelo ke změnám výše paušálu i okolností poskytování služeb, včetně změny předmětu podnikání. Tato situace podle žalovaného vyvolala vážné a důvodné pochybnosti o faktickém rozsahu, obsahu a účelu poskytovaných právních služeb a o jejich souvislosti s dosaženými příjmy.

[18] Dne 11. 2. 2025 bylo Nejvyššímu správnímu soudu doručeno podání České advokátní komory (dále jen „ČAK“), kterým soudu oznámila, že bude v řízení o kasační stížnosti uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení, neboť výsledek věci se bezprostředně dotýká povinnosti mlčenlivosti advokátů a má dopad na celý advokátní stav. Zdůraznila, že advokátní mlčenlivost je základním předpokladem výkonu advokacie, který chrání především oprávněné zájmy klientů, nikoli výsadu advokátů. Nesouhlasila s požadavkem daňových orgánů a krajského soudu na konkretizaci obsahu a výstupů paušálně přijímaných

pokračování

právních služeb stěžovatelkou nebo zproštění advokáta mlčenlivosti za účelem prokázání daňové uznatelnosti nákladů. Takový požadavek podle ČAK nepřipustně směřuje k prolomení důvěrnosti vztahu mezi advokátem a klientem. ČAK poukázala na specifickou povahu právních služeb, které často zahrnují vysoce citlivé informace, a na riziko, že požadavek na jejich zpřístupnění by odrazoval klienty od využívání advokátních služeb a vedl k oslabení právní ochrany. Uvedla rovněž, že paušální odměna sjednaná se stěžovatelkou nebyla nepřiměřená a je srovnatelná, respektive nižší, než náklady na zaměstnaného právníka. Kritizovala též názor, že správce daně je schopen kvalifikovaně posuzovat přiměřenost smluvní odměny za právní služby bez znalosti jejich důvěrného obsahu. Závěry správního soudu, podle nichž měla stěžovatelka předložit výstupy právních služeb nebo zprostit advokáta mlčenlivosti, označila za nepochopení smyslu advokátního tajemství. Na podporu svých tvrzení odkázala na judikaturu Ústavního soudu, Evropského soudu pro lidská práva i na připravovanou novelu zákona o advokacii, která posiluje ochranu důvěrnosti advokátní komunikace. Uzavřela, že požadavek na předávání důvěrných informací správci daně by ohrozil právo na spravedlivý proces, právo na obhajobu a důvěru v právní stát, a proto se plně připojila ke kasační stížnosti stěžovatelky.

[19] Dne 25. 2. 2025 ČAK předložila zdejšímu soudu návrh na předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie ve znění, zda je zapotřebí čl. 7 Listiny základních práv EU vykládat tak, že zaručuje důvěrnost výměny informací mezi advokátem a klientem, a zda jsou orgány daňové správy povinny při daňové kontrole klienta tuto důvěrnost respektovat.

[20] Podle § 34 odst. 1 s. ř. s. jsou osobami zúčastněnými na řízení osoby, které byly přímo dotčeny ve svých právech a povinnostech vydáním napadeného rozhodnutí nebo tím, že rozhodnutí nebylo vydáno, a ty, které mohou být přímo dotčeny jeho zrušením nebo vydáním podle návrhu výroku rozhodnutí soudu, nejsou-li účastníky a výslovně oznámily, že budou v řízení práva osob zúčastněných na řízení uplatňovat. Osoba, která hodlá vystupovat v soudním řízení správním jako osoba zúčastněná na řízení, tedy musí splnit dva okruhy podmínek, a to podmínky materiální a formální. Materiální podmínkou je, že daná osoba je dotčena rozhodnutím, které je předmětem soudního řízení, na svých právech, případně že může být dotčena na svých právech v důsledku soudního rozhodnutí. Musí ovšem jít o dotčení přímé, nikoli zprostředkované (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2013, č. j. 8 As 136/2012-62). Formální podmínky spočívají v tom, že dané osobě nepřísluší postavení účastníka řízení a dále že výslovně oznámí soudu, že bude uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení. Osoba zúčastněná na řízení může oznámit soudu uplatňování svých práv až v řízení o kasační stížnosti, pokud nebyla k takovému sdělení vyzvána již krajským soudem (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 18. 12. 2007, č. j. 8 Aps 8/2007-90).

[21] V nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ČAK nesplňuje materiální podmínku pro to, aby mohla v řízení o kasační stížnosti uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení, neboť rozhodnutím daňových orgánů či soudu nemůže být přímo dotčena na svých právech. Jak bylo vyloženo výše, nepostačuje dotčení jen zprostředkované (srov. rozsudky tohoto soudu ze dne 23. 9. 2004, č. j. 7 As 33/2003-80, nebo ze dne 29. 8. 2013, č. j. 8 As 136/2012 - 62); je nutno rozlišovat mezi právním zájmem na výsledku

soudního řízení a přímým dotčením na veřejných subjektivních právech (viz usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 29. 3. 2023, č. j. 6 As 105/2021-72).

[22] Rozhodnutí žalovaného, jímž byly potvrzeny platební výměry na daň z příjmů, upravuje výlučně práva a povinnosti stěžovatelky jako daňového subjektu v konkrétně vymezeném daňovém řízení. Do právního postavení ČAK toto rozhodnutí nijak přímo nezasahuje, neboť jí nezakládá žádná nová práva ani povinnosti, ani žádná stávající práva či povinnosti nemění, neruší či závazně neurčuje. Skutečnost, že v projednávané věci byla posuzována právní otázka, která se může typově dotýkat i výkonu advokacie obecně, případně že obdobná právní problematika může vyvstat i v jiných daňových řízeních a dotýkat se jiných advokátů či společností, jejichž prostřednictvím je advokacie vykonávána, nezakládá sama o sobě přímé dotčení na právech ve smyslu § 34 odst. 1 s. ř. s. Přímé dotčení totiž předpokládá konkrétní, individualizovaný a bezprostřední zásah do právní sféry určité osoby, nikoli toliko obecný či zprostředkovaný zájem na výsledku řízení, byť by byl podložen profesní, stavovskou či institucionální rolí daného subjektu.

[23] Je nepochybné, že ČAK, jakožto zákonem zřízená stavovská samospráva, je oprávněna a povolána hájit profesní zájmy advokátů a vyjadřovat se k otázkám dotýkajícím se výkonu advokacie, včetně vztahu povinnosti mlčenlivosti advokáta a povinností plynoucích z daňových předpisů. Taková aktivita jí však sama o sobě nezakládá procesní postavení osoby zúčastněné na řízení, neboť jde o projev širšího zájmu na výkladu právní úpravy, nikoli o ochranu vlastního subjektivního veřejného práva dotčeného vydáním konkrétního rozhodnutí či jeho odklizením. Přímé dotčení na svých právech není osoba, jejíž jediný vztah k projednávané věci spočívá v tom, že předmětem sporu je shodná právní otázka, která již vyvstala nebo může vyvstat i v jiném řízení vedeném vůči jinému subjektu. Takové dotčení je toliko potenciální, nepřímé a zprostředkované, a proto nepostačuje k naplnění podmínek § 34 odst. 1 s. ř. s. (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2003, č. j. 5 A 31/2001 - 41).

[24] Jelikož ČAK nesplňuje materiální podmínku plynoucí z § 34 odst. 1 s. ř. s., Nejvyšší správní soud vyslovil na základě § 34 odst. 4 s. ř. s. (za použití § 120 s. ř. s.), že není osobou zúčastněnou na řízení v řízení o kasační stížnosti vedeném pod sp. zn. 3 Afs 262/2024 (výrok I. tohoto rozsudku).

[25] Vzhledem k tomu, že ČAK není ani účastníkem, ani osobou zúčastněnou na tomto řízení, nezabýval se Nejvyšší správní soud jejím návrhem na předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie a ani z úřední povinnosti nezjistil důvod k takovému postupu.

[26] Nejvyšší správní soud posoudil zákonnost napadeného rozsudku v mezích kasační stížnosti a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[27] Podstatou sporu v nyní projednávané věci je pouze otázka přenosu a následného unesení důkazního břemene ve vztahu k prokázání existence a povahy právních služeb poskytovaných stěžovatelce advokátní kanceláří Legalcom. Konkrétně jde o to, zda stěžovatelka řádně unesla své primární důkazní břemeno předložením smluvní

pokračování

dokumentace, účetních dokladů a vysvětlení souvislosti právních služeb s její podnikatelskou činností, a zda správce daně na základě posouzení těchto dokladů vznesl vážné a odůvodněné pochybnosti, jež by oprávněně vedly k přenosu důkazního břemene zpět na stěžovatelku. Obstojí-li závěr o řádném přenesení důkazního břemene, je nezbytné posoudit, jak povaha paušálně sjednaných právních služeb a s tím spojená ochrana advokátní mlčenlivosti (§ 21 zákona o advokacii) ovlivňují nároky na unesení důkazního břemene, a s ohledem na uvedené vyhodnotit, zda stěžovatelka své důkazní břemeno unesla.

[28] Otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se již Nejvyšší správní soud mnohokrát zabýval, proto pouze ve stručnosti shrnuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (má břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (nese břemeno důkazní). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „*vážné a důvodné pochyby*“ (viz například rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). 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 (viz rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně tyto skutečnosti prokáže, je na daňovém subjektu, aby ve světle vyslovených pochybností prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. například rozsudky ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, či ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100).

[29] Pokud jde o přechod důkazního břemene na stěžovatelku ve věci nákladů za právní služby poskytnuté společností Legalcom, touto námitkou se již zabýval krajský soud v části A. odůvodnění svého rozsudku (zejména odst. 38), přičemž dospěl ke správnému závěru, že daňové orgány konkrétně a srozumitelně vyjádřily důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti a úplnosti účetnictví stěžovatelky. U nákladů na paušálně sjednané právní služby totiž nebylo zřejmé, (i) jaké konkrétní služby byly v kontrolovaných obdobích poskytnuty, ani (ii) jak souvisely s dosaženými příjmy.

[30] Stěžovatelka setrvává na svém názoru, že správce daně nevyslovil *důvodné* pochybnosti, zejména s ohledem na povahu poskytované služby. Tvrdí, že u právních služeb by měl být důkazní standard odlišný, aby byla zachována důvěrnost vztahu mezi advokátem a klientem. Má za to, že své primární důkazní břemeno unesla a správce daně měl v kontextu její ekonomické činnosti i jen z obecného vymezení poskytované právní pomoci posoudit souvislost uplatněných nákladů s udržením zdanitelných příjmů.

[31] Nejvyšší správní soud se s tímto názorem neztotožňuje. Z daňového spisu i rozhodnutí žalovaného plyne, že správce daně již ve výzvě ze dne 12. 12. 2019, č. j. 2096212/19/2312-00561-405148 (dále jen „první výzva“), uvedl, že stěžovatelka k prokázání svých tvrzení předložila smlouvu o poskytování právních služeb ze dne 1. 10. 2014 (dále „smlouva s Legalcom“) a související faktury.

[32] Na tomto místě Nejvyšší správní soud uvádí, že v předloženém daňovém spisu se tyto dokumenty nenacházejí, s výjimkou dvou faktur společnosti Legalcom za období březen a duben 2016. Ze znění výzev správce daně, ze zprávy o daňové kontrole i rozhodnutí žalovaného, je však zřejmé, že správce daně těmito dokumenty v průběhu daňového řízení disponoval a jejich obsah dostatečně popsal, přičemž stěžovatelka tato skutková zjištění v průběhu daňového řízení ani později nezpochybnila. Ačkoliv tedy žalovaný pochybil, jestliže soudu nepředložil kompletní daňový spis, nejde v projednávané věci o vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť obsah nepředložených listin nebyl mezi účastníky řízení sporný a lze z něj proto vycházet (§ 132 *in fine* občanského soudního řádu, § 64 s. ř. s.).

[33] Z nezpochybněného obsahu smlouvy s Legalcom plyne, že se Legalcom zavázal pro stěžovatelku poskytovat tyto právní služby: 1) monitoring a právní řešerše aktuální legislativy, 2) přípravu a zpracování legislativních návrhů dle požadavků stěžovatelky a 3) další služby dle jejího zadání. Odměna za právní služby byla stanovena paušální měsíční částkou ve výši 50 000 Kč; po předchozí dohodě mohla být poskytnuta další odměna za právní služby. Bylo zároveň dohodnuto, že jakékoliv změny či dodatky ke smlouvě mohou být provedeny pouze písemnou formou.

[34] Stěžovatelka v průběhu daňové kontroly uvedla, že v roce 2016 vykonávala ekonomickou činnost pro názorovou platformu „*Exekutoři proti teritorialitě*“, aniž by však blíže specifikovala její konkrétní náplň. Nepředložila ani žádné písemné dodatky ke smlouvě uzavřené se společností Legalcom, přestože z výše fakturovaných částek (35 000 Kč a 25 000 Kč) vyplývá, že muselo dojít ke změnám v rozsahu či způsobu poskytovaných služeb. Od roku 2017 se navíc změnil předmět ekonomické činnosti stěžovatelky na administraci pohledávek pro advokátní kanceláře poskytující právní pomoc věřitelům. Správce daně dále zjistil, že podle dohody o spolupráci ze dne 23. 9. 2015, uzavřené mezi stěžovatelkou a uskupením *Exekutoři proti teritorialitě*, měla být činnost vykonávaná v roce 2016 ukončena ke dni 31. 12. 2016, ačkoliv po část roku 2017 evidentně fakticky pokračovala a byla stěžovatelkou fakturována několika exekutorům ještě v lednu a únoru 2017. Z předložených faktur ani ze smluvní dokumentace se společností Legalcom však nevyplývá, jaké konkrétní právní služby byly v roce 2017 poskytovány, ani zda tyto služby souvisely s příjmy z činnosti pro uvedenou platformu, či s následnou správou pohledávek pro advokátní kanceláře.

[35] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že daňový subjekt je povinen prokázat nejen formální existenci uplatněného výdaje, ale též jeho skutečné vynaložení a věcnou souvislost s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Samotné předložení účetních dokladů, byť formálně bezvadných, tedy nezakládá automaticky splnění této povinnosti, pokud správce daně jejich vypovídací schopnost důvodně zpochybní (srov. například rozsudek ze dne 13. 5. 2020,



pokračování

č. j. 6 Afs 7/2020 - 48). Účetní doklad je pouze prostředkem tvrzení, nikoli důkazem o *skutečném ekonomickém obsahu* transakce, zejména tehdy, je-li jeho obsah obecný či neumožňuje-li ověřit faktický rozsah a účel plnění. Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval, že „*samotná existence smlouvy jako podkladu pro poskytování služeb bez doložení konkrétních výdajů spojených s konkrétním poskytnutím služeb obvykle nestačí. Takovým dokladem není ani existence faktur, ani samotné tvrzení daňového subjektu o poskytnutých poradenských službách; to vše totiž musí být provázáno s doklady či jinými důkazy prokazujícími přijetí konkrétních služeb*“ (rozsudek ze dne 25. 4. 2023, č. j. 6 Afs 41/2022 - 33; shodně viz rozsudek ze dne 16. 5. 2023, č. j. 10 Afs 93/2021 - 69).

[36] Daňový subjekt je v kterémkoli stadiu daňového řízení povinen prokazovat správnost tvrzení uvedených v daňovém přiznání, a to nejen prostřednictvím listinných důkazů, ale i jinými důkazními prostředky, vyvstanou-li na straně správce daně relevantní pochybnosti. Podnikání je přitom spojeno s legitimním požadavkem, aby si podnikatel ve vlastním zájmu opatroval dostatečný okruh důkazů umožňujících ověřit pravdivost jeho daňových tvrzení i nad rámec běžných podnikatelských potřeb. Jak bylo již výše uvedeno, v daňovém řízení tíží důkazní břemeno jak daňový subjekt, tak správce daně, vždy však pouze v rozsahu vymezeném § 92 odst. 3 daňového řádu ve vztahu k daňovému subjektu a § 92 odst. 5 téhož zákona ve vztahu ke správci daně (srov. například rozsudky tohoto soudu ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018 - 27, a ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022 - 43). Neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nicméně samo o sobě nezakládá povinnost správce daně vyhledávat důkazy namísto něj (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2016, č. j. 2 Afs 210/2014 - 39); správce daně není rovněž povinen prokazovat odlišný skutkový stav oproti tvrzení daňového subjektu, postačuje mu pouze tento stav zpochybnit.

[37] V projednávané věci stěžovatelka unesla své primární důkazní břemeno tím, že předložila smlouvu o poskytování právních služeb a související faktury. Správce daně však tyto důkazy konkrétně a racionálně zpochybnil, poukázal-li zejména na rozpor mezi smluvně sjednanou paušální odměnou a fakticky účtovanými částkami, na absenci písemných dodatků ke smlouvě, ačkoli smlouva změny výslovně podmiňovala písemnou formou, dále na změnu předmětu činnosti stěžovatelky v kontrolovaném období a na zcela obecné vymezení obsahu poskytovaných právních služeb. Z předložených prvotních dokladů tak nebylo možné zjistit rozsah ani skutečné využití služeb společnosti Legalcom, ani posoudit jejich věcnou souvislost s příjmy stěžovatelky. Obstojí proto závěr krajského soudu, že správce daně formuloval vážné, konkrétní a důvodné pochybnosti, které byly způsobilé přenést důkazní břemeno zpět na stěžovatelku ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu.

[38] Stěžovatelka ani po výzvách správce daně, které následovaly po zpochybnění jejích prvotních tvrzení, nepředložila žádné důkazní prostředky prokazující faktické uskutečnění tvrzených služeb, ani blíže nespécifikovala jejich druh, obsah a rozsah ve vazbě na účtovanou cenu. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěry daňových orgánů i krajského soudu, že stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla. Prosté a obecné tvrzení, že předmětem plnění byl „*monitoring a právní řešerše aktuální legislativy, příprava a zpracování legislativních návrhů dle požadavků klienta a další služby dle zadání klienta*“, aniž by bylo konkrétně doloženo, jaké služby byly skutečně poskytnuty a v jakých časových

obdobích, zejména předložením výstupů této činnosti, nemůže obstát jako splnění důkazní povinnosti podle § 92 odst. 3 daňového řádu. Nebylo-li prokázáno, co konkrétně a kdy bylo plněno, postrádá řízení skutkový základ, který by umožňoval posouzení daňové uznatelnosti výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přičemž ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu konstantně zdůrazňuje, že samotné tvrzení o vynaložení výdaje k jeho daňové uznatelnosti nepostačuje (srov. rozsudek ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 13/2015 - 30); vždy je třeba prokázat i racionální provázanost výdaje s ekonomickou činností daňového subjektu. Současně nelze přisvědčit námitce, že by v projednávané věci došlo k faktickému podmínění daňové účinnosti nákladů na právní služby prolomením důvěrnosti vztahu mezi advokátem a klientem, neboť správce daně povinnost mlčenlivosti podle zákona o advokacii respektoval a správně konstatoval, že tato povinnost sama o sobě daňový subjekt nezavazuje jeho daňových povinností ani nesnižuje důkazní břemeno, které jej podle § 92 odst. 3 daňového řádu tíží bez ohledu na povahu poskytované služby.

[39] Byl to správce daně, kdo z vlastní iniciativy vyzval společnost Legalcom výzvou č. j. 872281/20 k poskytnutí informací a listin; společnost Legalcom však sdělila, že je podle § 21 zákona o advokacii ve spojení s § 57 daňového řádu vázána povinností mlčenlivosti, z níž ji může zprostit pouze klient, což se v projednávané věci nestalo, a proto nemohla požadované informace ani listiny poskytnout. Ani výslech stěžovatelkou navrženého svědka pana P. nevedl k rozptýlení pochybností, neboť svědek toliko obecně potvrdil, že společnost Legalcom vykonávala pro uskupení „*Exekutoři proti teritorialitě*“ právní služby, aniž by byl schopen jejich obsah blíže konkretizovat. Shodné závěry plynou i z odpovědí členů uvedeného uskupení na výzvy správce daně, přičemž hodnocení výpovědi tohoto svědka ani uvedených odpovědí stěžovatelka konkrétně nezpochybnila.

[40] Jak již uvedl krajský soud, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 13/2015 - 30, jednoznačně vyložil, že daňová uznatelnost výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není vázána na samotnou existenci či druh činnosti daňového subjektu, nýbrž na prokázání účelnosti vynaložených nákladů ve vztahu k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Uplatnění takového výdaje proto předpokládá, že daňový subjekt nejen tvrdí jeho vynaložení, ale současně unese důkazní břemeno ohledně věcné souvislosti mezi tvrzenými náklady a svými příjmy (srov. též rozsudky tohoto soudu ze dne 29. 8. 2011, č. j. 8 Afs 7/2011 - 122, a ze dne 12. 7. 2012, č. j. 1 Afs 53/2012 - 30). Bylo tedy na stěžovatelce, aby rozptýlila pochybnosti daňových orgánů a prokázala, jaké konkrétní služby jí byly skutečně poskytnuty, a to buď předložením výstupů tvrzených plnění, jako jsou monitoringy legislativy, právní rešerše či návrhy legislativních řešení, anebo tím, že by v souladu s § 21 odst. 2 zákona o advokacii zprostila advokáta povinnosti mlčenlivosti v rozsahu nezbytném pro daňové řízení. Rozhodla-li se stěžovatelka takto nepostupovat, jde o její procesní volbu, s níž je však neoddělitelně spojen následek v podobě neunesení důkazního břemene a z toho plynoucí výsledek daňového řízení.

[41] Stěžovatelka vychází z nesprávného předpokladu, že u výdajů na právní služby nelze aplikovat obecné pravidlo o důkazním břemeni daňového subjektu, neboť tyto služby požívají zvláštní ústavní ochrany důvěrnosti vztahu mezi advokátem a klientem. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem připouští, že povaha prokazovaného výdaje může ovlivnit způsob jeho doložení, nicméně tato skutečnost nemění základní princip, že daňový

pokračování

subjekt musí prokázat splnění podmínek daňové uznatelnosti podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[42] Tvzení stěžovatelky, že paušální charakter odměny za *právní* služby zakládá odlišný či mírnější důkazní standard v daňovém řízení, je nutno odmítnout. Paušální sjednání ceny představuje výlučně smluvní ujednání mezi klientem a poskytovatelem služby, které samo o sobě nic nevypovídá o faktickém poskytnutí služby ani o její věcné souvislosti s podnikatelskou činností daňového subjektu. Z hlediska daňového práva je rozhodující prokázání reálného uskutečnění plnění a jeho účelu, tedy prokázání, že náklady byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Smyslem daňového řízení je ověřit, zda uplatněné výdaje splňují zákonné podmínky daňové uznatelnosti a zda existuje dostatečný důkazní podklad umožňující toto ověření. Jakkoli tedy specifická povaha prokazovaného výdaje může ovlivnit způsob jeho doložení, neznamená to, že by daňový subjekt byl zproštěn svého důkazního břemene podle § 92 odst. 3 daňového řádu. Jak bylo již opakovaně konstatováno, pokud z předložených dokumentů, faktur nebo jiných důkazů nelze určit rozsah, obsah a účel poskytovaných služeb a jejich vztah k ekonomické činnosti stěžovatelky, nelze daňovou uznatelnost těchto výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *prokázat per se*.

[43] Stěžovatelka se mýlí, pokud trvá na tom, že požadavek na bližší konkretizaci poskytovaných právních služeb představuje (vždy) nepřipustné prolomení advokátní mlčenlivosti či důvěrnosti vztahu mezi advokátem a klientem.

[44] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že ochrana důvěrnosti vztahu mezi advokátem a klientem nezabývá daňový subjekt povinností unést důkazní břemeno, ani neznamená, že výdaje na právní služby jsou bez dalšího (*a priori*) daňově uznatelné (srov. například rozsudky ze dne 13. 5. 2020, č. j. 6 Afs 7/2020-48, ze dne 25. 4. 2023, č. j. 6 Afs 41/2022-33, a ze dne 16. 5. 2023, č. j. 10 Afs 93/2021-69). Daňové orgány po stěžovateli nepožadovaly sdělení konkrétního obsahu právních rad, procesních strategií či jiných informací chráněných mlčenlivostí, nýbrž pouze takovou míru konkretizace přijatých plnění, která by umožnila posoudit existenci, rozsah a ekonomickou relevanci poskytovaných služeb ve vztahu k její podnikatelské činnosti. Stěžovatelka však poskytované služby nijak nekonkretizovala, čímž své důkazní břemeno neunesla.

[45] Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že povinnost zachovávat advokátní mlčenlivost podle § 21 zákona o advokacii tíží výlučně advokáta. Daňový subjekt, jako příjemce právních služeb, není touto povinností omezen a je oprávněn poskytovat informace v rozsahu nezbytném pro prokázání daňové uznatelnosti svých výdajů, aniž by tím porušoval zákonem chráněnou důvěrnost vztahu s advokátem. Požadavek daňového orgánu na doložení alespoň rámcového obsahu právních služeb a jejich souvislosti s (očekávanými) příjmy stěžovatelky, navíc za situace, kdy je daňové řízení neveřejné (§ 9 odst. 1 daňového řádu), nelze považovat za prolomení advokátní mlčenlivosti a slouží výhradně k ověření splnění zákonných podmínek daňové uznatelnosti uplatněného nákladu.

[46] Uvedené platí v nyní projednávané věci tím spíše, že právní služby poskytnuté stěžovateli jen stěží mohly mít z materiálního hlediska důvěrný či pro stěžovatelku vysoce citlivý charakter. Stěžovatelka poptávala pouze monitoring a právní řešerše aktuální

legislativy a právní podporu s přípravou legislativních návrhů. Přísná ochrana advokátní mlčenlivosti má jistě místo např. v právních službách ve věcech trestního práva, kdy by vyžazení obsahu právních služeb či instrukcí klienta mohlo mít vážné důsledky pro jeho práva či dokonce být v rozporu s principu zákazu sebeobvinění, případně ve věcech, kdy advokát disponuje listinami obsahujícími obchodní tajemství, poskytuje poradenství ve věcech soutěžního práva a hodnotí rizika protisoutěžního jednání apod. V nyní projednávané věci šlo však o právní služby zcela triviální a stěžovatelce nemohlo být na újmu, pokud by správci daně blíže vymezila obsah služeb i důvody sjednání paušální odměny a úpravy její výše.

[47] Procesní strategie stěžovatelky, která po přenesení důkazního břemene setrvala na názoru, že jí předložené doklady, které byly v zásadě jen formálního charakteru (viz odst. [31] výše), jsou dostačující, a odmítla předložit jakékoli další důkazní prostředky s odkazem na paušální charakter plnění a důvěrnost vztahu s advokátem, vedla k tomu, že důkazní břemeno neunesla. Nejvyšší správní soud opakuje, že je legitimní požadovat po jakémkoli podnikateli, který hodlá uplatnit výdaj jako daňově uznatelný, aby přizpůsobil svou důkazní připravenost povaze tohoto výdaje. Pokud se daňový subjekt rozhodne uplatňovat jako daňově uznatelné paušální náklady na právní služby, musí být schopen doložit alespoň jejich rámcový obsah, a prokázat jejich věcnou a časovou souvislost se svou podnikatelskou činností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2023, č. j. 6 Afs 41/2022 - 33). Ústavní ochrana vztahu mezi advokátem a klientem nemůže být vykládána tak, že by fakticky vylučovala možnost ověřit splnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nelze ji chápat jako prostředek, který by poskytoval neomezené oprávnění („bianko šek“) k uplatňování paušálních nákladů na právní služby bez jakéhokoli doložení jejich souvislosti s podnikatelskou činností.

[48] S ohledem na uvedené lze tedy uzavřít, že krajský soud postupoval v projednávané věci plně v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, pokud dovodil, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně daňové uznatelnosti výdajů na právní služby od společnosti Legalcom.

[49] Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[50] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto v souladu § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti, proto Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

**Poučení :** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 30. ledna 2026

Mgr. Radovan Havelec  
předseda senátu

