



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **CETL Cargo s.r.o.**, IČO 28821742
sídlem Nádražní 1703, 539 01 Hlinsko
zastoupená advokátem JUDr. Milanem Jelínkem
sídlem Sokolovská 49/5, 186 00 Praha – Karlín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2019, č. j. 27153/19/5200-11433-712032,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Předmětem podnikání žalobkyně dle obchodního rejstříku jsou výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, silniční motorová doprava – nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti přesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí, nákladní provozovaná

vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti nepřesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí.

2. Dne 8. 4. 2013 bylo Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) doručeno přiznání k dani z příjmů právnických osob žalobkyně za rok 2012. Dne 2. 7. 2013 žalobkyně doručila správci daně opravné daňové přiznání, prostřednictvím něhož tvrdila mimo jiné o 2 500 000 Kč vyšší osobní náklady.
3. Dne 19. 6. 2014 byla s žalobkyní zahájena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012. Dle správce daně byla spornou částka 2 000 000 Kč, zaúčtovaná na účet 51200 – cestovné. Žalobkyně byla proto vyzvána k prokázání toho, že cestovní náhrady byly zaměstnancům poskytnuty v souladu se zákonem č. 262/2006 Sb., zákoníkem práce (dále též „zákoník práce“). Dále byla dle správce daně spornou částka 2 500 000 Kč, zaúčtovaná na účet 52110 – dohody o provedení práce. Žalobkyně byla vyzvána k prokázání toho, že zaúčtované mzdy zaměstnanců jsou nákladem vynaloženým ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „zákon o daních z příjmů“).
4. Po provedeném dokazování (listiny a svědecké výpovědi) zpracoval správce daně zprávu o daňové kontrole, která na základě telefonického hovoru se zmocněnkyní žalobkyně ze dne 7. 3. 2017 nebyla s žalobkyní projednána a byla této zmocněnkyni zaslána. Ve zprávě o daňové kontrole dospěl správce daně k závěru, že cestovné zaúčtované na účet 51200 v celkové výši 2 000 000 Kč je daňově neuznatelné podle § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o daních z příjmů a náklady zaúčtované na účet 52110 v celkové výši 2 500 000 Kč jsou daňově neuznatelné podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (tento druhý závěr o neuznání nákladů ve výši 2 500 000 Kč žalobkyně v žalobě nezpochybnila, proto se jím soud blíže nezabýval).
5. Dle výdajových pokladních dokladů předložených žalobkyní mělo být zaměstnancům vyplaceno na cestovních náhradách 1 912 935 Kč (viz str. 12 zprávy o daňové kontrole). Žalobkyně v průběhu daňové kontroly také předložila dokumenty (výpočty cestovních náhrad, diet, rozpisy jízd), z nichž správce daně vypočítal, že celkem měly cestovní náhrady činit 1 911 756 Kč; dle dalších žalobkyní předaných dokumentů označených jako „Vyúčtování pracovních cest“ mělo jít o částku 1 822 644 Kč (bez kapesného). Správce daně pak v předložených dokladech našel hned několik dalších rozporů a nejasností (viz str. 7 - 20 zprávy o daňové kontrole), na jejichž základě uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a správci daně neprokázala oprávněnost uplatnění zaúčtovaného nákladu na účet 51200 (cestovné) ve výši 2 000 000 Kč.
6. Dne 28. 3. 2017 vydal správce daně dodatečný platební výměr č. j. 528973/17/2802-50524-603600 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, kterým doměřil žalobkyni podle zákona o daních z příjmů a podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též „daňový řád“), daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 855 000 Kč. Dále správce daně žalobkyni tímto dodatečným platebním výměrem předsal penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. ve výši 171 000 Kč.
7. Rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 12. 2017, č. j. 50000/17/5200-11433-712032, bylo odvolání zamítnuto a tento dodatečný platební výměr správce daně byl potvrzen. Toto rozhodnutí žalobkyně napadla žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“)

8. Zdejší soud vydal rozsudek ze dne 17. 9. 2018, č. j. 52 Af 7/2018-61, kterým rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2017, č. j. 50000/17/5200-11433-721032, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že správce daně a žalovaný pochybili, když neprovedení žalobkyní navrhovaných důkazů nedostatečně odůvodnili, přičemž porušili § 92 odst. 2 a 6 daňového řádu a zatížili tak své rozhodnutí nepřezkoumatelností. Správce daně a žalovaný nemohli plošně odmítnout navržené svědecké výpovědi kvůli neexistenci evidence pracovních cest a současně ve svém rozhodnutí odkazovat na jiné svědecké výpovědi, které sám z vlastní iniciativy správce daně provedl; nelze pak argumentovat „možnou“ nedůvěryhodností těchto (nevyslechnutých) svědků.
9. Správce daně v dalším řízení na základě pokynu žalovaného dle § 115 odst. 1 daňového řádu provedl výslech svědků J. B., L. T. a J. J., jimž dle tvrzení žalobkyně měly být vyplaceny cestovní náhrady za vykonané pracovní cesty.
10. Žalovaný následně vydal rozhodnutí ze dne 28. 6. 2019, č. j. 27153/19/5200-11433-712032, kterým bylo odvolání žalobkyně zamítnuto a rozhodnutí správce daně ze dne 28. 3. 2017 potvrzeno. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně dle předložených dokladů v některých případech vyplatila cestovní náhrady, aniž předložila vyúčtování pracovních cest (případně výplata dle dokladů byla vyšší než vyúčtovaná částka), a naopak bylo předloženo vyúčtování cest, ale nebyly předloženy doklady o vyplacení cestovního. Jednomu zaměstnanci byly cestovní náhrady vypláceny v hotovosti, druhému na účet a třetímu oběma způsoby. Je pak nelogické, že na cestovní náhrady, které byly vyplaceny na účet, byly vystaveny také výdajové pokladní doklady. Dále žalovaný uvedl, že žalobkyně nepředložila jediný cestovní příkaz či že náhrady byly vypláceny a zaúčtovány i za měsíc leden 2012, kdy automobily ještě nebyly pronajaty či kdy zaměstnanci ještě nebyli v pracovním poměru. Jeden automobil měli v některé dny současně užívat dva zaměstnanci, ale každý přitom jezdil sám. Žalovaný rovněž poukázal na to, že žalobkyně důkazy postupně „dávkovala“ a některé se při jejich vzájemném porovnání dostaly do hrubého rozporu. Uzavřel, že svědeckými výpověďmi bylo prokázáno, že žalobkyně svým zaměstnancům neodpírala mzdu, resp. jim zaplatila takovou odměnu, na které se domluvili, ovšem už nebylo prokázáno, že zaměstnancům byly vypláceny cestovní náhrady za uskutečnění pracovních cest, resp. že jim zaměstnavatel přiznal a skutečně vyplatil částku cestovních náhrad ve výši, která jim dle zákona náležela. Podle žalovaného žádný ze svědků nepotvrdil, že uskutečňoval pracovní cesty, po jejichž vykonání skutečně od zaměstnavatele obdržel cestovní náhrady, jež by byly vyplaceny v souladu se zákonem.
11. Toto rozhodnutí žalobkyně napadla nyní posuzovanou žalobou podle § 65 s. ř. s. V žalobě žalobkyně namítala, že skutková zjištění žalovaného jsou výsledkem nesprávného hodnocení důkazů, a to zejména v kontextu podstaty pochybností, které byly žalobkyni v daňovém řízení sděleny a správcem daně prokázány. Žalobkyně poukázala na to, že předložila řadu důkazů a bylo prokázáno, že jí provozovaná vozidla sloužila k plnění smluvních závazků žalobkyně coby silničního přepravce vůči jejím zákazníkům. Vozidla byla vybavena GPS moduly, v důsledku čehož existovaly záznamy sledující pohyb vozidel. Dále žalobkyně předložila CD nosič obsahující dokumentaci k uskutečněným přepravám, jež odpovídaly záznamům z GPS. Ve všech případech se jednalo o pracovní cesty. Z pracovních smluv je zřejmé, že cestovní náhrady nebyly nějakým blíž nespecifikovaným způsobem inkorporovány do mzdy, neboť je evidentní, že řidiči žalobkyně inkasovali plnění nad rámec mzdy, přičemž tímto plněním byly právě cestovní náhrady. Žalobkyně podle svého názoru unesla své důkazní břemeno, neboť poté, co byla konfrontována s pochybnostmi správce daně o věrohodnosti povinných evidencí a jiných

formálních důkazních prostředků, předložila správci daně dostatek důkazních prostředků potřebných ke zjištění, že vynaložila náklad na vyplacení cestovních náhrad svým zaměstnancům. Není pak rozhodné, jakému konkrétnímu řidiči nárok vznikl. Bylo prokázáno, že jednu cestu realizoval vždy jeden řidič, z čehož lze s jistotou uzavřít, že za každou pracovní cestu náleží cestovní náhrady jednomu zaměstnanci, z čehož lze zjistit přesnou výši cestovních náhrad. Svědci T., J. i B. potvrdili, že cestovní náhrady jim vypláceny byly, a uvedli, že od žalobkyně obdrželi plnění, jež očekávali. Žalobkyně poukázala na specifika práce v mezinárodní přepravě, kde právě cestovní náhrady představují podstatnou část reálného příjmu zaměstnance a nejsou tedy jen jakousi mimořádnou kompenzací za zvýšené výdaje spojené s pracovní cestou. Není proto nic podezřelého na tom, že svědci vypověděli, že od svého zaměstnavatele obdrželi k výplatě takové peníze, které očekávali. Žalobkyně dále navrhla provedení výslechu svědků – pánů B., T., J. a S.

12. Podle žalobkyně zůstal po právní stránce nezdůvodněn závěr, proč je v daném případě relevantní, aby žalobkyně prokázala, v jakém rozsahu byl nárok zaměstnanců na výplatu cestovních náhrad uspokojen (uhrazen). Vzhledem k tomu, že právo zaměstnanců na výplatu cestovních náhrad vzniklo *ex lege* faktickým uskutečněním pracovní cesty, přičemž tím současně vznikl závazek žalobkyně vůči zaměstnanci ve výši cestovních náhrad stanovených zákonem, pak platí, že se jedná o výdaj uplatnitelný v daném zdaňovacím období bez toho, že by v tomto zdaňovacím období byl také uspokojen. Žádný z vyslechnutých řidičů neuvedl, že by se svých nároků byl jen zčásti vzdával. Okolnosti, za kterých žalobkyně nároky svých zaměstnanců uspokojila, jsou proto z hlediska její daňové povinnosti irelevantní.
13. Žalobkyně namítala porušení základní zásady správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný dle žalobkyně vědomě stanovil daň ve výši, která nezohledňuje výdaje, jež žalobkyně musela v souvislosti s jí vykázanými zdanitelnými příjmy vynaložit. Došlo k nesprávnému zhodnocení podmínek pro stanovení daně podle pomůcek.
14. Podle žalobkyně byla zkrácena její procesní práva při dokazování, když nebyl odůvodněn postup žalovaného, který nevyslechnul svědka S. Dále žalovaný rezignoval na objasnění skutkového stavu věci, i když byl konfrontován s důkazními návrhy žalobkyně, jimiž bylo možno zjistit výši mzdy a vyvrátit tak nepodloženou domněnku žalovaného, že zaměstnancům byla vyplacena jen mzda, nikoli však cestovní náhrady. Součástí spisu není žádný důkazní prostředek, který by nasvědčoval pochybnostem o tom, zda cestovní náhrady, na něž vznikl zaměstnancům žalobkyně nárok, byly těmto zaměstnancům skutečně vypláceny. Žalovaný si měl za účelem správného zjištění daně opatřit důkazy jiným způsobem, a to tím spíše, že žalobkyně v průběhu odvolacího řízení navrhla, aby si žalovaný vyžádal potřebné údaje od České správy sociálního zabezpečení (dále též „ČSSZ“). Rozhodným důkazním prostředkem pak byla pracovní smlouva, která zakládá nárok zaměstnance na mzdu. Představa, že žalobkyně bude vyplácet zaměstnancům odměny a jiné nenárokové složky mzdy a současně bude krátit jejich právo na vyplacení cestovních náhrad, je důkazně nepodložená (nic takovému jednání žalobkyně nenásvědčuje), ale i „za vlasy přitažená“, neboť pro takové jednání neexistuje racionální důvod.
15. Žalobkyně navrhla zrušit napadené rozhodnutí a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení.
16. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na napadené rozhodnutí. Uvedl, že z žalobkyní předložených důkazů vyplynula celá řada rozporů. Není zřejmé, na základě jakých

podkladů žalobkyně zaúčtovala právě celkovou částku ve výši 2 000 000 Kč, resp. souhrnné měsíční náklady – předloženými důkazními prostředky nebylo dosaženo žádné shody. Výsledky svědků T., J. a B. vnesly do předmětného řízení nové rozpory. Jedná se např. o tvrzení svědků, že obdrželi k výplatě takové peníze, které očekávali (a byly jim přislíbeny), ačkoliv tato částka nemůže být předem známa, když se odvíjí od doby strávené mimo sjednané místo výkonu práce a na místě, kde se pracovní cesta uskutečňuje. V některých případech byly náhrady vyplaceny převodem na účet, avšak byly rovněž vystaveny výdajové pokladniční doklady. Svědeckými výpověďmi tedy nelze osvědčit, zda a jaká výše cestovních náhrad byla jednotlivým zaměstnancům vyplacena, tj. v jakém rozsahu jednotliví zaměstnanci pracovní cesty uskutečňovali. Správce daně jednoznačně prokázal, že ve vztahu k tvrzením žalobkyně ohledně vykázaných cestovních náhrad je její účetnictví neprůkazné a nesprávné.

17. K otázce nevyužití náhradního způsobu stanovení daně žalovaný s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že daňový řád preferuje stanovení daně na základě dokazování. Pro stanovení daně dle pomůcek musí být intenzita pochybností v takovém rozsahu, že zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, celkovou nevěrohodností účetnictví; s odkazem na rozsudek zdejšího soudu č. j. 52 Af 7/2018-61 žalovaný uvedl, že žalobkyni žádné esenciální výdaje nevznikly, resp. je takřka nemožné od sebe oddělit určité konkrétní výdaje a ty považovat za prokázané. Vyloučené náklady, které byly účtovány na účet 51200 – cestovné, představují dle výkazu zisku a ztráty žalobkyně ke dni 31. 12. 2012 pouze 14,18 % z celkové výkonové spotřeby (tj. spotřeba materiálu a služeb), resp. pouze 10,63 % z celkových provozních nákladů (tj. výkonová spotřeba, osobní náklady, daně a poplatky, odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, ostatní provozní náklady), resp. pouze 10,56 % z celkových nákladů (tj. celkové „provozní“ náklady včetně ostatních finančních nákladů), tedy ne více než 50 %, kterou lze pouze teoreticky považovat za hranici „podstatnosti části nákladů“. Situaci žalobkyně tak nelze přirovnávat k situaci řešené v žalobkyní odkazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2018, č. j. 2 Afs 398/2017-42, a to navíc, když Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uložil správci daně uvážit, nikoliv automaticky zohlednit esenciální výdaje. V případě, že správcem daně vyloučené výdaje současně nepředstavují ani podstatnou část účetnictví žalobkyně, nejsou dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Ostatně ani žalobkyně v žalobě neuvedla, jakých pomůcek mělo být užito a v jaké výši by podle jejího názoru měly být tvrzené cestovní výdaje stanoveny. Podle žalovaného není jeho povinností (ani povinností správce daně) zjišťovat rozsah pracovních cest z více než 4 000 ks předložených CMR listů, a to navíc za situace, kdy z předložených CMR listů nelze žádným způsobem ověřit, kdo konkrétně uskutečňoval pracovní cestu či zda byla výplata cestovních náhrad prováděna v souladu s právními předpisy anebo zda cestovní náhrady byly vypláceny jen těm osobám, které pracovní cesty skutečně vykonaly. Cílem důkazního řízení není získat nějakou míru pravděpodobnosti, ale postavit najisto, na základě jakých konkrétních a objektivních skutečností se určitý případ stal.
18. K námitkám týkajícím se tvrzeného krácení procesních práv žalobkyně žalovaný uvedl, že výsledek pana S. nebyl odmítnut pro jeho nadbytečnost, ale z důvodu, že byl proveden výsledek jiného svědka, a sice bývalého zaměstnance žalobkyně J. J. Co se týče mzdových listů (popř. pracovních smluv) a pokračování v dokazování, ani skutečná výše mzdy není způsobila prokázat, jaké konkrétní cesty konkrétní zaměstnanci vykonali, zda to byly

cesty pracovní, jaký nárok na cestovní náhrady vznikl konkrétním zaměstnancům za jednotlivé pracovní cesty a v jaké výši byly jednotlivé cestovní náhrady vyčísleny a vyplaceny. Pokud jde o vyžádání údajů od ČSSZ, přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu (tj. žalobkyně) dokazovat vše, co sám tvrdí, což se v daném případě nestalo. Navíc předmětný důkazní návrh byl uplatněn až po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě k vyjádření v rámci odvolacího řízení ze dne 30. 4. 2019 a žalovaný k němu nemusel přihlížet dle § 115 odst. 4 daňového řádu. I kdyby však tento důkazní prostředek žalovaný provedl, ověřil by nanejvýš to, jaká mzda podléhající odvodům na sociální pojištění byla zaměstnancům žalobkyně přiznána, přičemž však tento údaj již žádným způsobem neposkytuje informace o faktické výplatě cestovních náhrad, tím méně o jejich přesné částce. Žalovaný ani správce daně pak nerezignovali na povinnost co nejúplněji zjišťovat skutkový stav.

19. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

20. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně namítala, že skutečnost, že pracovní cesty se uskutečnily, plyne z automatizovaně (elektronicky) vedené knihy jízd i výstupů z evidence pohybu vozidel dle GPS jednotek, jakož i z výsledků svědků provedených v odvolacím řízení. Po zrušení rozhodnutí žalovaného krajským soudem a po doplnění dokazování pak došlo ke změně skutkového stavu, jak měl být žalovaným zjištěn. Že cestovní náhrady byly fakticky vyplaceny, vyplývá z výsledků svědků J., T. a B., jakož i z pracovních smluv řidičů (tyto pracovní smlouvy žalobkyně navrhla provést jako důkaz v řízení před soudem), případně mzdových listů. Je pravdou, že takto nelze prokázat přesnou výši vyplacených náhrad, lze však prokázat, že žalobkyně cestovní náhrady svým zaměstnancům vyplácela, tj. že se nejedná „pouze“ o výdaje, k jejichž nesení byla žalobkyně povinna, nýbrž o výdaje fakticky vzniklé. Skutečnou výši cestovních náhrad, na jejichž výplatu řidičům vzniklo právo, lze zjistit z elektronické knihy jízd, kterou měl správce daně k dispozici. Jednotlivé cestovní náhrady jsou ve své podstatě samostatnými výdaji, jejichž existence a daňová uznatelnost musejí být posuzovány jednotlivě, nikoliv paušalizovaně. Správce daně a žalovaný měli buď zpochybnit existenci konkrétních cestovních náhrad, o jejichž vyplacení mají důvodné pochybnosti (a právě tyto případně vyloučit z výdajů uplatněných žalobkyní), nebo zpochybnit evidenci náhrad vedenou žalobkyní a stanovit daň podle pomůcek. Podle žalobkyně se její případ neliší od případu řešeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2018, č. j. 2 Afs 398/2017-42. Mezinárodní automobilovou přepravu nelze provozovat, aniž by zaměstnancům žalobkyně vznikalo právo na cestovní náhrady. Takto vyplacené cestovní náhrady tvoří podstatnou část celkového příjmu zaměstnanců, a tím i mzdových nákladů žalobkyně. Měli pak daň stanovená žalobkyni odpovídat dani správné, nemůže být stanovena z příjmu, který nezohledňuje tyto výdaje, jež vzhledem k jejich výši rozhodně nelze pokládat za marginální.

21. Soud na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud o věci samé rozhodl bez veřejného projednání věci v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.

22. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Podle § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o daních z příjmů výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem.
23. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011-121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarované náklady mu skutečně vznikly, a to v tvrzeném čase a rozsahu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013-40, či ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35). Již vzhledem k podmínce (1), tedy že výdaj musel být poplatníkem skutečně vynaložen, nemůže obstát argumentace žalobkyně, že tento výdaj vzniká *ex lege* faktickým uskutečněním pracovní cesty a je uplatnitelný v daném zdaňovacím období i bez toho, že by v tomto zdaňovacím období byl také uspokojen. Podstatné je, zda, kdy a v jaké výši byl výdaj skutečně vynaložen.
24. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly předložila knihy jízd či CMR listy, z nichž se podává uskutečnění jízd. Z provedených svědeckých výpovědí je pak zřejmé, že někteří zaměstnanci žalobkyně uskutečňovali pracovní cesty. O tom ostatně mezi účastníky není sporu – i žalovaný připustil, že někteří zaměstnanci skutečně realizovali cesty, které lze označit jako cesty pracovní (bod [111] napadeného rozhodnutí).
25. Při pracovní cestě je zaměstnavatel za podmínek stanovených v části sedmé hlavě druhé zákoníku práce poskytnout stanovené cestovní náhrady (§ 156 odst. 1 zákoníku práce). Žalobkyně uplatnila tyto cestovní náhrady jako výdaj dle § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o daních z příjmů.
26. Soud připouští, že zaměstnancům v určité míře byly vypláceny cestovní náhrady. Tento dílčí závěr soud považuje za prokázaný nejpozději od okamžiku provedení výsledků svědků J. B., L. T. a J. J., k nimž došlo po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného rozsudkem zdejšího soudu ze dne 17. 9. 2018, č. j. 52 Af 7/2018-61. Tito svědci v zásadě shodně vypověděli v tom smyslu, že cestovní náhrady v roce 2012 jim byly vypláceny – buď každému z nich jiným způsobem (pan J. uvedl, že mu byly vypláceny převodním příkazem do banky nebo v hotovosti, pan T. hovořil o výplatě cestovních náhrad na účet a pan B. potvrdil jejich vyplácení v hotovosti). Žalobkyně však neunesla své důkazní břemeno ve vztahu k rozsahu vyplacených cestovních náhrad.
27. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že pan B. potvrdil, že vykonával pracovní cesty zhruba dvakrát měsíčně, tedy méně často než jeho kolegové, přesto mu v roce 2012 byly podle předložených důkazních prostředků přiznány vyšší cestovní náhrady (359 310 Kč) než panu řidiči T. (344 033 Kč). Cestovní náhrady panu B. měly být vypláceny i za leden 2012, kdy byl ještě zaměstnán u jiného zaměstnavatele. Ve vztahu k panu T. žalovaný mimo jiné uvedl, že tento svědek potvrdil vyplácení cestovních náhrad na účet, přitom měl rovněž dostávat i platby v hotovosti. Dle záznamu „Kniha jízd 1“ předloženého žalobkyní automobil s registrační značkou X řídil v měsících březen, květen, červen a červenec 2012 pan H., přitom žalobkyně na auto s registrační značkou Y (ta byla

platná až od 1. 10. 2012, kdy byla přidělena nová z důvodu ztráty registrační značky X) vyúčtovala pracovní cesty pana T. Ze svědeckých výpovědí ovšem neplyne, že by tito zaměstnanci absolvovali služební cesty společně. Pan T. se mohl k uvedenému nesouladu vyjádřit, uvedl však, že si to nepamatuje, přičemž si nevzpomněl ani na číslo registrační značky. S odkazem na zjištění obsažená ve zprávě o daňové kontrole pak žalovaný poznamenal, že listiny obsahující vyúčtování pracovních cest byly vyhotoveny až po datu 1. 10. 2012, musely tedy být i dodatečně podepsány, což je však v rozporu s tím, co svědek pan T. vypověděl, že tyto listiny podepisovali vždy večer, když přijeli. Žalovaný proto shledal svědecké výpovědi pana B. a pana T. nedůvěryhodnými.

28. Krajský soud uvádí, že žalovaným uvedené okolnosti nejsou natolik závažného charakteru, aby bylo možno svědecké výpovědi pana T. a pana B. plněm rozsahu bez dalšího hodnotit jako nevěrohodné. Některé z žalovaným odkazovaných skutečností spíše svědčí o nesrovnalostech v žalobkyní předložených dokladech (pan H. měl absolvovat cesty stejným automobilem jako pan T., panu B. měly být vyplaceny vyšší náhrady než panu T., přitom však pan B. neabsolvoval cesty tak často jako pan T., panu B. měly být vyplaceny cestovní náhrady i za leden 2012, kdy ještě u žalobkyně nebyl zaměstnán, atd.) než o nevěrohodnosti těchto svědků. Není pak vyloučeno, že pan T. skutečně bezprostředně po skončení cest mohl podepisovat některé dokumenty. V daném případě je rovněž třeba přihlídnout k faktu, že od uskutečnění předmětných cest (rok 2012) do konání výslechů těchto svědků (únor 2019) uplynula již relativně dlouhá doba cca 7 let, proto není překvapivé, pokud si svědci nepamatovali některé podrobnosti (například pan T. si nevzpomněl na číslo registrační značky automobilu, se kterým dané cesty absolvoval). I kdyby však svědci L. T. a J. B. uvedli v některé části svého výsledku nepřesnou, příp. nepravdivou skutečnost, nemá to automaticky za následek celkovou nevěrohodnost jejich výpovědí. Uskutečnění pracovních cest a vyplacení cestovních náhrad za ně potvrdili i další svědci, jejichž věrohodnost žalovaný nezpochybnil – viz např. svědeckou výpověď pana J. ze dne 8. 2. 2019, kde pan J. uvedl, že cestovní náhrady v roce 2012 mu vypláceny byly. Byla mu nabídnuta taxa k výplatě, se kterou byl spokojen, a nezajímalo ho, která částka jsou náhrady a která mzda. Dále lze odkázat na svědeckou výpověď pana J. ze dne 13. 8. 2015, který uvedl, že cestovné dostával ve výplatě v hotovosti, žalobkyně mu nedlužila nic. Dohodli se na částce, za kterou bude danou práci vykonávat, a tuhle částku dostával. Byla to částka mzda plus diety, pokud si dobře pamatuje, šlo o 24 000 Kč a pak to „stagnovalo dolů,“ další měsíc to bylo kolem 20 000 Kč; v pracovní smlouvě byla vyčíslena pouze mzda, která byla odlišná od částky, na které se s jednatelem žalobkyně dohodli.
29. Pan J. M. při své svědecké výpovědi dne 13. 8. 2015 sice uvedl, že cestovní náhrady mu nebyly vypláceny, na druhou stranu však na otázku „Mzda, která byla vyplácena v hotovosti, může se jednat o případné diety nebo cestovné?“ odpověděl: „To vážně netuším. Protože kdyby to byly diety, tak jak mají být, musel by se k tomu vyplňovat papír. Ten jsem nevyplňoval. Jak to dělali, to nevím.“ Na dotaz, zda mu mzda byla vyplácena na účet, nebo v hotovosti, pak odpověděl, že nějaký základ šel na účet a zbytek v hotovosti. Podle krajského soudu z výpovědi pana M. neplyne jednoznačný závěr, že mu cestovní náhrady fakticky nebyly vypláceny. Z jeho odpovědi lze dovodit, že k závěru, že mu vypláceny nebyly, pan M. dospěl, protože nevyplňoval dokumenty týkající se cestovních náhrad. Pan K. H. při své svědecké výpovědi dne 9. 6. 2015 na otázku, jak mu v roce 2012 bylo vypláceno cestovné (diety), uvedl: „Oni mi posílali mzdu na účet a nevím, co v tom bylo. Byla domluvena nějaká částka ve smlouvě a tu mi posílali na účet. Zřídka mi výplatu dali na ruku. Žádné podpisy o převzetí těchto výplat v hotovosti jsem nedával, nepodepisoval. Ani to nevyžadovali.“ Na další

otázku, zda věděl, na jakou částku cestovného (diet) má nárok a jakým způsobem byla zaměstnavatelem stanovena její výše, pak sdělil: „*To ne. Byla jedna částka výplaty a tam by snad mělo být vše, včetně diet. Nevím, jak to bylo přesně s dietami. Ty diety tam byly takový, že jsem dostal výplatu a zda tam byly diety, nevím. Jednalo se vždy o částku dle smlouvy.*“ Pan H. tedy na straně jedné uvedl, že dostával částku dle smlouvy, na straně druhé nevyloučil, že v částce výplaty mohlo být vše, včetně diet. Z výpovědi pana M. ani z výpovědi pana H. dle závěru krajského soudu neplyne jednoznačný závěr, zda těmto zaměstnancům cestovní náhrady byly vypláceny, nebo nikoliv. Ostatně ani žalovaný v bodě [123] napadeného rozhodnutí nepopřel vyplácení „nějakých“ cestovních náhrad. To ovšem nemění nic na skutkovém závěru, že žalobce neprokázal výši cestovních náhrad, jež byly zaměstnancům skutečně vypláceny (a tato výše neplyne ani z provedených svědeckých výpovědí), a tudíž ani na závěru o daňové neuznatelnosti těchto výdajů. Dílčí odlišné posouzení věrohodnosti provedených svědeckých výpovědí ze strany soudu proto nemá vliv na správnost závěrů žalobou napadeného rozhodnutí.

30. Žalobkyně v průběhu odvolacího řízení (viz podání ze dne 26. 6. 2019) předložila pracovní smlouvy uzavřené se zaměstnanci – pan T., S., J. a B. Z nich plyne, že sjednaná měsíční hrubá mzda těchto zaměstnanců činila 12 000 Kč (existenci těchto smluvních ujednání připustil i žalovaný – viz bod [112] napadeného rozhodnutí). Z provedeného dokazování je patrné, že některým zaměstnancům žalobkyně fakticky byla vyplácena částka vyšší (to plyne z výsledků svědků, byť žádný z nich – s výjimkou pana J. – neuvedl konkrétní částku, kterou od žalobkyně měsíčně dostával), která kromě sjednané mzdy zahrnovala i cestovní náhrady. Krajský soud připouští, že rozdíl mezi částkou skutečně vyplácenou zaměstnancům a poskytnutou mzdou (po sražení povinných odvodů) mohl představovat právě vyplácené cestovní náhrady. Z provedeného dokazování však není zřejmá celková výše částek skutečně vyplácených jednotlivým řidičům. S ohledem na tento závěr žalovaný nepochybil, jestliže si od ČSSZ nevyžádal informace o výši pojistného vyúčtovaného a zaplaceného za jednotlivé zaměstnance, jak navrhovala žalobkyně. Z odpovědi ČSSZ by totiž sice žalovaný mohl odvodit výši hrubé mzdy zaměstnanců za jednotlivé kalendářní měsíce, ta by ovšem nevypovídala nic o tom, jaké částky byly řidičům skutečně vypláceny, a tedy jakou část z těchto částek představovaly skutečně vyplácené cestovní náhrady.
31. Krajský soud nemá za to, že by žalovaný pochybil neprovedením výsledku svědka pana S. Z dosud provedených svědeckých výpovědí je dle soudu zřejmé, že cestovní náhrady byly přinejmenším některým zaměstnancům vypláceny, není z nich však patrná jejich výše, proto provedení této svědecké výpovědi soud považuje za nadbytečné (z týchž důvodů soud nepřikročil ani k výsledku tohoto svědka v řízení před soudem). Jelikož pánové T., B. a J. již byli vyslechnuti v daňovém řízení, soud nepovažoval za účelné přistoupit k dalšímu výsledku těchto svědků i v řízení před soudem, jak navrhovala žalobkyně. Nelze totiž očekávat, že by tito svědci vypovídali odlišně než dříve. Pokud pak jde o žalobkyní učiněný návrh na provedení důkazu pracovními smlouvami pana B., T., S. a J. (viz replika žalobkyně ze dne 30. 3. 2020 k vyjádření žalovaného), tyto smlouvy žalobkyně předložila už v rámci odvolacího řízení (podání ze dne 26. 6. 2019), a tedy jsou součástí správního spisu. Žalovaný se pak k těmto pracovním smlouvám vyjádřil v bodě [112] napadeného rozhodnutí. Jelikož dokazování správním spisem se neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS), soud tento důkazní návrh neshledal důvodným.
32. Jak plyne z výše uvedeného, nelze vyloučit, že žalobkyně v určité míře vyplácela přinejmenším některým svým zaměstnancům cestovní náhrady. Tento závěr ostatně

připustil, resp. nevyloučil žalovaný v bodě [123] svého rozhodnutí. Na druhou stranu lze však přisvědčit žalovanému, že není možné určit, v jaké výši a komu byly tyto cestovní náhrady vyplaceny. Částka, kterou měli zaměstnanci dostat za vykonanou práci (zahrnující jak mzdu, tak cestovní náhrady), byla předem ujednána a schválena – tuto částku zaměstnanci dle svých svědeckých výpovědí vždy skutečně obdrželi. Z toho je ovšem zřejmé, že výše skutečně vyplacených cestovních náhrad se mohla lišit od částek, které měly být zaměstnancům na cestovních náhradách dle právních předpisů správně vyplaceny. Rozsah pracovních cest totiž nebyl předem znám (a lze očekávat, že každý měsíc se rozsah pracovních cest lišil), přesto však se zaměstnanci byla předem sjednána částka odměny zahrnující mzdu i cestovní náhrady. Již z této skutečnosti je nepochybné, že jednotlivým řidičům nemusela, resp. s největší pravděpodobností nebyla vyplacena vždy přesně ta částka cestovních náhrad, na kterou měli dle odpovídajících právních předpisů nárok.

33. Zřejmě jediným způsobem, jak dokazováním určit výši skutečně vyplacených cestovních náhrad zaměstnancům, by bylo provedení dalšího výslechu svědků, kteří v daném zdaňovacím období uskutečňovali pracovní cesty, přesnou výši částek, které jim byly za předmětné období vyplaceny (a od nich odečíst hrubou mzdu sníženou o povinné odvody), což je však zjevně nereálné již vzhledem ke skutečnosti, že od předmětného období roku 2012 již uběhla relativně dlouhá doba, přičemž z již provedených svědeckých výpovědí je evidentní, že svědci si na mnohé podrobnosti z této doby nevzpomněli. Navíc značná část výplat těchto částek proběhla v hotovosti a věrohodnost výdajových pokladních dokladů byla žalovaným relevantně zpochybněna.
34. Podle závěru soudu již všechny podstatné důkazy byly v řízení provedeny, přičemž žalovaný a správce daně v žalobkyní předložených dokladech správně identifikovali hned několik rozporů a nejasností (jejich výčet viz zejména v bodě 10 tohoto rozsudku, podrobněji viz bod [82] napadeného rozhodnutí či str. 7 - 20 zprávy o daňové kontrole), na jejichž základě není zřejmé, komu a v jaké přesně výši byly cestovní náhrady vyplaceny. Žalobkyně pak nepředložila žádné konkrétní skutečnosti a důkazy, kterými by prokázala přesnou výši vyplacených cestovních náhrad. Přesnou výši vyplacených cestovních náhrad tak očividně dalším dokazováním už není možné zjistit.
35. V daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“. Jedná se o základní zásadu ovládající dokazování v daňovém řízení. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS, není daňové řízení ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu dále platí, že „pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“. Prokáže-li správce daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V

takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71, či ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52).

36. Správce daně prokázal důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví žalobkyně věrohodné, úplné, průkazné a správné, když zpochybnil žalobkyní tvrzené výdaje na cestovní náhrady. Důkazní břemeno tak přešlo zpět na žalobkyni. Žalobkyně pak neunesla svoje důkazní břemeno ve vztahu k prokázání výše výdajů na cestovní náhrady, které zaměstnancům ve zdaňovacím období roku 2012 vyplatila. Přestože na základě provedeného dokazování lze připustit, že určitá část žalobkyní uplatněných cestovních náhrad zaměstnancům skutečně byla vyplacena, žalobkyně neprokázala jejich konkrétní výši. Po provedeném dokazování nelze určit, komu, kdy a v jaké přesné výši byly cestovní náhrady vyplaceny. Proto žalobkyní uplatněné cestovní náhrady nelze uznat jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o daních z příjmů, a to ani částečně.
37. Žalobkyně namítala, že daň měla být stanovena náhradním způsobem, neboť se jedná o esenciální výdaje.
38. V žalobkyní odkazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2018, č. j. 2 Afs 398/2017-42, je uvedeno: *„Ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých ze stěžovatelkou deklarovaných výdajů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 77). Nicméně jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 – 147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 – 85, či ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 – 143). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 – 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS). Správce daně proto za účelem řádného stanovení daňové povinnosti stěžovatelky uváží, jaké výdaje musela stěžovatelka na přepravu osob a materiálů k realizaci stavebních prací představujících zdroj jejich zdanitelných příjmů nezbytně vynaložit, za použití pomůcek je vyčíslí a zohlední je při zjištění základu daně.“*
39. V citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 398/2017-42 Nejvyšší správní soud považoval za esenciální výdaje náklady na pohonné hmoty (případně kapalinu do ostričovače a další kapaliny do automobilu) nezbytné pro dopravování materiálu a pracovníků na místa, kde byly realizovány stavební zakázky. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38, se pak jednalo o případ stavební zakázky, kdy bylo daňovým subjektem prokázáno, že zakázka byla realizována, stavební práce tak musely být provedeny a stavební materiál dodán, přičemž sporným bylo to, kým, v jakém rozsahu a za jakou částku. Druhý senát Nejvyššího správního soudu dospěl v tomto případě k závěru, že daňové orgány jednoznačně měly zkoumat nutné výdaje daňového subjektu související s touto zakázkou a tyto případně stanovit na základě pomůcek. Ve věci, jíž se týkal rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017-35, zase

nebyly uznány žádné výdaje na stavební práce provedené subdodavateli, ačkoli daňový subjekt skutečně vykonal stavební práce požadované objednatelem, řádně mu dílo odevzdal a dostal za ně zaplacen.

40. Esenciální (jádrové) výdaje tedy představují výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38, bod [30], či ze dne 29. 11. 2019, č. j. 3 Afs 365/2017-41, bod [23]).
41. V nyní posuzované věci se jedná o výdaje odlišné, konkrétně o cestovní náhrady. Ty sice byla žalobkyně povinna ze zákona (§ 156 odst. 1 zákoníku práce) vyplácet zaměstnancům realizujícím pracovní cesty. Pokud by však tyto cestovní náhrady nebyly vyplaceny, nijak by to nebránilo dosažení příjmů souvisejících s uskutečněnými pracovními cestami, byť by se tím žalobkyně mohla vystavit rizikům veřejnoprávní sankce (§ 27 zákona č. 251/2005 Sb., o inspekci práce) či vymáhání tohoto nároku ze strany zaměstnanců v rámci občanského soudního řízení. V tom spočívá rozdíl od shora odkazovaných příkladů, kdy výdaje skutečně musely být vynaloženy, jinak by z logiky věci vůbec nemohlo být dosaženo souvisejících příjmů (bez nákupu pohonných a dalších nezbytných hmot nebyla možná přeprava pracovníků na místa realizace stavebních zakázek, a tedy by tyto zakázky nemohly být provedeny, stavební práce pak nemohly být realizovány ani bez stavebního materiálu, resp. bez prací zajištěných subdodavateli). Naopak nezaplacení cestovních náhrad zaměstnancům, byť by tím došlo k porušení zákona, samo o sobě nebránilo dosažení příjmů plynoucích z uskutečněných pracovních cest.
42. Cestovní náhrady tedy krajský soud nepovažuje za takové výdaje, které logicky a bezpodmínečně musely být vynaloženy pro dosažení příjmů vzniklých na základě pracovních cest vykonaných zaměstnanci. Tyto náklady proto nelze označit za esenciální (jádrové) výdaje. Závěry shora odkazovaných rozsudků druhého senátu Nejvyššího správního soudu se proto v daném případě neuplatní.
43. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.
44. V posuzovaném případě dle závěru soudu nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Žalobkyní uplatněné výdaje nebyly výdaji esenciálními. Daň pak bylo možno stanovit dokazováním, přičemž žalobkyně neunesla své důkazní břemeno k prokázání výše výdajů spočívajících ve vyplacených cestovních náhradách, protože jí tyto výdaje správně nebyly uznány.
45. I kdyby však uvedené cestovní náhrady bylo možno považovat za esenciální výdaje, soud podotýká, že ke stanovení daně podle pomůcek v nyní posuzované věci nebylo možno přistoupit. Nedošlo totiž ke zpochybnění podstatné části účetnictví (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2020, č. j. 10 Afs 255/2018-39, bod [30]). Shora odkazované rozsudky druhého senátu (viz body 40 a 41 tohoto rozsudku) týkající se esenciálních výdajů se týkaly situace, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví daňových subjektů a daň měla být stanovena podle pomůcek (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019-43, bod [47]). Taková situace ovšem v případě žalobkyně nenastala, neboť se jednalo o stanovení daně

dokazováním, v jehož rámci neprokázala výši výdajů spočívajících v cestovních náhradách, jež představovaly pouze 14,18 % z celkové výkonové spotřeby (tj. spotřeba materiálu a služeb), resp. pouze 10,63 % z celkových „provozních“ nákladů (tj. výkonová spotřeba, osobní náklady, daně a poplatky, odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, ostatní provozní náklady), resp. pouze 10,56 % z celkových nákladů. Dle závěru soudu tedy nedošlo ke zpochybnění podstatné části účetnictví (srov. podobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019-41, bod [36] a [37]).

46. Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku (srov. též rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2019, č. j. 52 Af 37/2018-59). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již odmítl, že by bylo možno tuto část stanovit jasně procentem, když v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS, konstatoval, že jednotlivá dřívější rozhodnutí stanovující různě tuto procentuální míru „*nejsou ve vzájemném rozporu a vycházejí každé ze zcela jiných skutkových zjištění. Kdy je vyloučeno stanovení daně dokazováním a je třeba postupovat podle pomůcek, musí vždy reflektovat konkrétní skutečnosti*“. Zejména zde pak rozšířený senát konstatoval, že „*pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu*“. Z výše uvedeného je zřejmé, že se posuzovaný právní problém vzpírá zobecnění. Lze nicméně poukázat na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v nichž Nejvyšší správní soud akceptoval zpochybnění i cca 30 % všech výdajů (příjmy daňových subjektů přitom byly ponechány beze změny, byť bylo zřejmé, že výdaje musely být vynaloženy), aniž by současně dospěl k závěru, že bylo třeba postupovat dle § 98 daňového řádu.
47. V rozsudku ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008-116, nešlo o zpochybnění účetnictví jako celku, ale toliko o zpochybnění průkaznosti části dokladů představujících zhruba 30 % výdajů uplatňovaných daňovým subjektem a Nejvyšší správní soud v takové situaci shledal, že taková část zpochybněných výdajů zanesených v účetnictví daňového subjektu ještě nepředstavovala důvod k přikročení ke stanovení daně podle pomůcek. Obdobně rozhodl Nejvyšší správní soud též ve věci sp. zn. 5 Afs 27/2015. V uvedené věci bylo taktéž zpochybněno přibližně 30 % všech výdajů daňového subjektu, přičemž příjmy nebyly zpochybněny. V odůvodnění rozsudku ze dne 16. 6. 2015, č. j. 5 Afs 27/2015-41, Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Podle krajského soudu měl stěžovatel, respektive finanční úřad, zareagovat na uvedenou disproporci tím, že by přikročil ke stanovení daně podle pomůcek. Z výše citované judikatury, ba dokonce i z citace samotného § 98 odst. 1 daňového řádu, je ovšem patrné, že tento názor není správný. Stanovení daně podle pomůcek není nástrojem k odstraňování tvrdosti či reakcí na pociťovanou nespravedlnost stanovení daně, tedy jako v nyní posuzovaném případě na to, že je zdaňován i příjem, u něhož se nepodařilo prokázat existenci a výši jemu odpovídajícího výdaje vynaloženého na získání předmětného zboží; nýbrž výhradně reakcí na to, že „nelze daň stanovit na základě dokazování“, jak tomu bude například právě tehdy, kdy je zpochybněna „podstatná část účetnictví“, nikoli kdy se daňovému subjektu toliko nepodařilo prokázat část daňově uznatelných výdajů, byť by i šlo o část významnou. Z výše provedeného srovnání s rozsudkem č. j. 2 Afs 32/2008 - 116 je však zjevné, že v nyní*

posuzovaném případě nastalé zpochybnění části dokladů, jež měly prokazovat 30 % žalobcových daňově uznatelných výdajů, nelze označit za zpochybnění „podstatné části účetnictví“. Zpochybnění takové části dokladů prokazujících výdaje, představující fakticky jen jednu sérii transakcí vůči jedinému dodavateli, nevyvolává podle názoru Nejvyššího správního soudu zpochybnění žalobcova účetnictví jako celku, a tedy nutnost přejít ke stanovení daně podle pomůcek.“

48. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není nutně způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a možnost stanovit daň dokazováním (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68); zpochybnění účetnictví jako celku (jeho faktické zatemnění) ostatně z tvrzení žalobkyně ani nijak nevyplývá. Žalobkyně se snažila vyvrátit relevantní pochybnosti správce daně související s vynaložením cestovních náhrad za uskutečněné pracovní cesty, resp. s jejich výší, což se jí nepodařilo. Neunesla tak důkazní břemeno a v důsledku toho jí správce daně neuznal dané výdaje jako daňově uznatelné; takový postup správce daně, resp. žalovaného, je v souladu se zákonem – stanovení daně dle pomůcek proto nebylo namístě. Pro úplnost soud podotýká, že je to daňový subjekt (žalobkyně), kdo musí prokázat, že „...vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením nesprávnosti účetních dokladů. I v situaci, kdy je samotné pořízení zboží nebo služeb daňovým subjektem nepochybné, pak správce daně v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nemusí výdaj uznat.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 39/2011-109). Přestože lze připustit, že část cestovních náhrad byla zaměstnancům žalobkyně vyplacena, žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, kterým konkrétním zaměstnancům, kdy a v jaké přesně výši k vyplacení těchto cestovních náhrad došlo. Vzhledem k této skutečnosti není porušením základních zásad správy daní (ani žalobkyní odkazované základní zásady dle § 1 odst. 2 daňového řádu), jestliže žalovaný tyto výdaje žalobkyni neuznal jako daňově uznatelné.
49. Krajský soud z vyložených důvodů shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
50. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s. ř. s., přičemž procesně neúspěšná žalobkyně právo na náhradu nákladů řízení neměla a úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu soudního spisu takové náklady, které by přesahovaly běžný rozsah jeho úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 26. srpna 2020

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu