



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Oulíkové a soudců Miroslava Makajeva a Martiny Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobkyně: **Raben Logistics Czech s.r.o.**, IČO 24705128,
sídlem Komerční 535, Nupaky,
zastoupená advokátem JUDr. Františkem Divíškem,
sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2022, č. j. 36874/22/5200-11434-713180,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo k odvolání žalobkyně změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále též jen „správce daně“) ze dne 13. 10. 2021, č. j. 4430479/21/2122-50523-204308 (dále jen „dodatečný platební výměr“), kterým správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob (dále též jen „DPPO“) za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 vyšší o částku 2 382 980 Kč a zároveň jí uložil zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 476 596 Kč, podle § 251 odst. 1 písm. a) a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění deklarovaných prací v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů AR-Company

s.r.o., IČO: 28490495 (dále jen „AR-Company“), ELVIRA BON s.r.o., IČO: 25668048 (dále jen „ELVIRA BON“), Kivanstav s.r.o., IČO: 24763969 (dále jen „Kivanstav“), a Izidora comp s.r.o., IČO: 2469514 (dále jen „Izidora comp“; pozn. soudu – *společnost byla v době rozhodování žalovaného v likvidaci, v době rozhodnutí soudu již zanikla*) [dále též jen „deklarovaní dodavatelé“] v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Dle napadeného rozhodnutí byla nově doměřená částka DPPO snížena na 2 344 790 Kč a penále na částku 468 958 Kč, neboť žalovaný dospěl k závěru, že jeden zaměstnanec deklarovaného dodavatele AR-Company (pan Ch.) skutečně odpracoval deklarovaný rozsah prací u žalobkyně. Ve zbytku zůstal dodatečný platební výměr beze změny.

2. Žalobkyně v žalobě namítala, že unesla důkazní břemeno. Ze souhrnného hodnocení důkazů bylo možné jednoznačně dovodit, že náklady uplatněné na služby poskytnuté deklarovanými dodavateli představují náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Orgány finanční správy nehodnotily provedené důkazy správně a ve vzájemné souvislosti ve smyslu § 8 daňového řádu a zásad citovaných v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60 (věc *VYRTYCH*). Konkrétně pomíjely výpověď svědka R. A., že „*byly odpracovány uvedené hodiny*“, a svědkyně E. P., která potvrdila, že společnost AR-Company v roce 2015 žalobkyni poskytovala služby v podobě součinnosti pracovníků, jejichž evidenci docházky měla žalobkyně správnou. Zároveň vysvětlila určité nesrovnalosti mezi jí dodanou evidencí a evidencí žalobkyně. Tím se bez jakýchkoli pochybností prokázalo, že přijala deklarované plnění od společnosti AR-Company v deklarovaném rozsahu, který vyplýval z evidence, a kterou odsouhlasili oba jednatele společnosti AR-Company. Co víc má sloužit jako jednoznačný důkaz, že veškeré služby přijaté žalobkyní byly provedené v daném období, než potvrzení jednatelů deklarovaného dodavatele. Přitom není podstatné, který konkrétní zaměstnanec nebo osoba pracující mimo pracovní poměr vykonala činnost a v jakém rozsahu, ale zda se plnění odehrálo v deklarovaném rozsahu. Počet hodin poskytnutých služeb v evidencích předložených žalobkyní a AR-Company je na obou stranách stejný, rozdíly jsou pouze v osobách, které je měly poskytnout. Navíc svědci K., U., H., D. a V. si také vybavili, že společnost AR-Company u žalobkyně působila a vykonávala činnost ve zdaňovací období 2015. Dalšími nesprávně hodnocenými důkazy jsou záznamy o školení BOZP, které taktéž potvrzují, že společnost AR-Company žalobkyni poskytla deklarované služby. Postup žalovaného je i vnitřně rozporný, pokud na jedné straně uznává odpracované hodiny pracovníka Ch. jako oprávněný náklad, tedy uznává, že společnost AR-Company u žalobkyně musela působit, ale jakékoli další hodiny uznat odmítá, neboť žalobkyně neprokázala konkrétní osobu, která měla hodiny odpracovat. Tím ovšem žalovaný požaduje po žalobkyni prokázání skutečnosti na 100 %, což je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Navíc skutečnosti, která stojí mimo její sféru, což vzhledem k době, která uplynula mezi poskytnutím služby a prováděním dokazování, ani není možné. Tento postup žalovaného je nezákonný.
3. Ze svědeckých výpovědí vyplývá působení i ostatních deklarovaných dodavatelů u žalobkyně. Konkrétně svědek H. popsal, že dodavatelé štítkovaly zboží etiketami a lepili návody spotřebičů a uvedl jména některých jejich pracovníků. Potvrdil také roli pana K. při jednání s dodavateli a některé detaily jako je např. způsob dopravy pracovníků. Dále potvrdil, že práce externistů byla nárazová. Svědek D. také zmiňoval tyto společnosti a popsal, jaké činnosti prováděly a kolik spolupracovníků potřeboval od dodavatele ELVIRA BON. Svědci H. a D. se navíc shodovali v řadě skutečností, což žalovaný pomíjel.

Na všechny dodavatele si vzpomněl i svědek K., který jmenoval i některé jejich zaměstnance. Svědci se shodovali, že zde byla potřeba externích pracovníků, že tito pracovníci vykonávali práci, že pracovali ve směnách v rozsahu 12 hodin a někteří si vybavovali i jejich jména. Stejně tak svědci V., W. i U. zmiňovali deklarované dodavatele. Svědci uváděli i počet potřebných pracovníků (5-12 osob). Jestliže svědci uvedli i délku směn, lze nepochybně zjistit rozsah poskytnutých služeb, a to tak, že svědky určený počet osob bude vynásoben pracovními dny v měsících, jak dlouho dodavatelé u žalobkyně působili a délkou směny. Jestliže tak žalovaný nepostupoval, pak je jeho hodnocení důkazů nedostatečné. Žalobkyně nesouhlasila ani s hodnocením vypovídající hodnoty a důvěryhodnosti výpovědí svědků K., U. a W. Správce daně poukazyval na určité rozdíly v jejich výpovědích, které ovšem směřují k nepodstatným skutečnostem, a na fakt, že si svědci nepamatují buď vůbec žádné jméno pracovníka společností nebo jen několik jmen. Tomu se však nelze divit, neboť svědci byli vyslyšáni po téměř šesti letech od zdaňovacího období.

Pokud si vybavují alespoň některá jména, je to dostačující pro závěr o působení deklarovaných dodavatelů u žalobkyně. Žalobkyně z výše uvedených důvodů nesouhlasila s žalovaným, že neprokázala prostřednictvím výpovědi svědků prověřované skutečnosti, jejich působení a rozsah. Výpovědi svědků společně s listinnými důkazy dle žalobkyně tvořily ucelený obraz o tom, že dodavatelé žalobkyni poskytovali služby v deklarovaném rozsahu.

4. Žalobkyně dále poukázala na to, že sám správce daně připouští, že k plnění došlo, přičemž z dokazování plyne, že pouze deklarovaní dodavatelé mohli plnění poskytnout a sama žalobkyně si nebyla schopna zajistit plnění vlastními kapacitami. Žalovaný tak žalobkyni kladl k tíži skutečnosti, které jsou mimo sféru její dispozice, např. jak prověřované společnosti plnily své zákonné povinnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 29/2006-142). Navíc tyto skutečnosti nemohly mít vliv na to, zda prověřované společnosti mohly žalobkyni poskytnout deklarované služby. Nelze pominout, že v době, kdy žalobkyně prováděla platby deklarovaným dodavatelům, žádný z nich nebyl označen za nespolehlivého plátce a veškeré platby byly zasílány na jejich zveřejněné účty. Konkrétně společnost AR-Company nebyla a není nespolehlivým plátcem, společnost ELVIRA BON se stala nespolehlivým plátcem až dne 11. 4. 2021, přičemž žalobkyně s ní ukončila spolupráci v dubnu 2016, společnost K. se stala nespolehlivým plátcem dne 24. 10. 2017, a žalobkyně s ní ukončila spolupráci v březnu 2016, a společnost Izidora comp se stala nespolehlivým plátcem až dne 4. 4. 2018, zatímco žalobkyně s ní ukončila spolupráci v prosinci 2015. Z judikatury Nejvyššího správního soudu k míře jistoty při prokazování dokazovaných skutečností vyplývá, že žalobkyně není povinna prokázat odvedení každé jednotlivé dílčí hodiny konkrétním pracovníkem, jehož jméno má znát, ale postačí prokázat, že plnění s vyšší mírou pravděpodobnosti nastalo, jak se podává z provedených důkazů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, a nález Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, č. j. I. ÚS 173/13-1). Co do racionálního rozsahu důkazních prostředků pak žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, dle kterého účelem podnikání není ničím neohrazené shromažďování listin a kontaktů na potenciální svědky pro účely možného daňového řízení v budoucnu. Stejně tak Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82, uvedl, že dostatečná míra jistoty je unesena tehdy, pokud jsou důkazy

přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo určitý záměr učinit bez vážných pochybností, nelze však požadovat jistotu úplnou, která je v realitě nedosažitelná. Dále žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007-60, dle kterého správce daně po daňovém subjektu požadoval to, co měli ve skutečnosti prokazovat jeho dodavatelé. Žalobkyně přitom doložila potřebu provedení prací, skutečnost, že práce byly provedeny, a že jedinými subjekty, které je mohly provést, byli deklarovaní dodavatelé.

5. Žalobkyně dále namítala, že se žalovaný dopustil zásadního procesního pochybení, pokud neprovedl žalobkyní navrhované důkazy (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002-35, a nálezn Ústavního soudu ze dne 2. 11. 2021, sp. zn. III. ÚS 1765/2021). Žalovaný odůvodnil neprovedení výsledku navrhovaných svědků tím, že jsou nadbytečné, jelikož skutečnost, která jimi měla být prokazována, byla s potřebnou mírou jistoty prokázána. Tento důvod ale nemůže obstát, protože žalovaný zároveň zaujímá názor, že žalobkyně neprokázala konkrétní rozsah služeb, a právě výsledek navrhovaných svědků měl tuto skutečnost prokázat. Stejně tak žalovaný neprovedl znalecký posudek, neboť za účelem posouzení žalobkyní navrhované otázky nebylo potřeba odborných znalostí. Žalobkyně přitom navrhovala vypracovat znalecký posudek za účelem posouzení rozsahu poskytovaných služeb, tedy kolik zaměstnanců nebo jiných spolupracovníků bylo nezbytných k poskytnutí všech služeb žalobkyní ve zdaňovacím období roku 2015, zda měla žalobkyně pro tyto účely dostatek vlastních kmenových zaměstnanců nebo musela využít externí dodávky, a v jakém rozsahu je bylo nutné využít. Pokud žalovaný tento znalecký posudek nenechal vypracovat, zatížil napadené rozhodnutí vadou

nezákonnosti. Žalobkyně přitom odmítla názor žalovaného, že měla dostatek času tento posudek nechat vypracovat, neboť i správce daně měl dostatek času na jeho zpracování.

6. Žalobkyně závěrem brojila proti nepřiznání esenciálních výdajů. Nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že se uplatnění minimálně nutných nákladů nedomáhala (viz vyjádření ze dne 12. 8. 2022, body 20 až 22 a 29). Též brojila proti tomu, že na posuzovaný případ nelze koncept esenciálních výdajů aplikovat, neboť nebyly splněny podmínky pro jejich případné stanovení a zohlednění. Dle žalovaného je zohlednění esenciálních výdajů možné pouze pokud není pochyb o tom, že výdaje byly skutečně vynaloženy a současně jsou splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, resp. podmínky pro přechod ze stanovení daně dokazováním na použití pomůcek. Žalobkyně odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2018, č. j. 2 Afs 160/2016-38, ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017-35, a rozsudek ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019-43. Situace popsána v posledně citovaném rozsudku nastala v projednávaném případě, ve kterém bylo nesporné, že dodavatelé žalobkyni poskytovaly služby, ovšem konkrétní rozsah poskytnutí nemusel být u některých zcela přesně prokázán (do každé konkrétní hodiny). S dovozením povinnosti přiznávání nutných nákladů pouze v případech stanovování daně náhradním způsobem žalobkyně nesouhlasí, jelikož takový výklad vede k nespravedlivému stanovení daně žalobkyni, která musela s dosažením příjmů vynaložit určité náklady, které ji správce daně odmítá uznat. Žalobkyně dále odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 97/2018-35, a rozsudek ze dne 30. 6. 2022, č. j. 7 Afs 174/2020-37, ze kterých je zřejmé, že stanovení výše uznatelného nákladu v minimální nutně

vynaložené výši nemusí být vždy stanovením daně dle pomůcek. Proto i v případě, pokud by soud dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala poskytnutí služeb od společností v deklarovaném rozsahu, musí jí být přiznány výdaje alespoň v minimální nutně vynaložené výši, a to i v režimu primárního stanovení daně pomocí dokazování, nikoli pouze při stanovení daně pomocí pomůcek. Není bez významu, že na již citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 97/2018 Nejvyšší správní soud odkazuje i v rozsudku ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 205/2020-45. S ohledem na možnost stanovování daně v režimu dokazování proto není nutné posuzovat splnění podmínek pro stanovení daně náhradním způsobem, tzn. podle pomůcek dle § 98 odst. 1 daňového řádu, a to zejména posuzovat rozsah zpochybnění účetnictví a jeho vypovídající hodnoty jako celku, jak žalovaný v napadeném rozhodnutí nesprávně činil. Dle názoru žalobkyně by jí proto měly být přiznány nutně vynaložené náklady (v případě nepřiznání nákladů dle deklarované výše), a to ve výši navrhané ve vyjádření ze dne 12. 8. 2022 s odkazem na nejnižší hodinovou sazbu uvedenou ve smlouvách s jednotlivými dodavateli ve výši 140 Kč bez daně z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“).

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nepřisvědčil názoru žalobkyně, že unesla důkazní břemeno ohledně tvrzených výdajů. Jak je zřejmé z bodů 37 až 114 napadeného rozhodnutí, žalobkyně neprokázala daňovou uznatelnost sporných nákladů, neboť se jí v rámci provedeného důkazního řízení nepodařilo žádným důkazním prostředkem nade vši pochybnost prokázat faktické vynaložení nákladů na rozporované práce od dodavatele AR-Company, ELVIRA BON, Kivanstav a Izidora comp. Žalobkyně uplatnila daňově uznatelné náklady – ostatní pomocné práce a ostatní manipulace, v souvislosti s poskytováním služeb v oblasti přepravy zboží, skladování zboží, manipulace, přebalování a dopravy, na základě přijatých faktur vystavených deklarovanými dodavateli. Správci daně vznikly pochybnosti ohledně faktického provedení zmíněných služeb od deklarovaných dodavatelů (žalobkyně nezahrnula šetřená plnění od deklarovaných dodavatelů do svých záznamů; na výzvu správce daně reagoval z deklarovaných dodavatelů jen AR-Company, a to nedokonale; podle zjištění od ČSSZ společnost Kivanstav nevidovala žádného zaměstnance, pod společností Izidora ČSSZ neviduje žádnou obchodní společnost a dodavatel AR-Company měl v předmětném období v evidenci pouze 3 zaměstnance), protože správce daně dne 28. 11. 2019 vydal výzvu k prokázání skutečností č. j. 5103724/19/2109/60561/209334. Bylo tedy na žalobkyni, aby unesla v tomto rozsahu své důkazní břemeno. Ačkoliv žalobkyně na požadavky správce daně reagovala, ani postupně provedenými důkazními prostředky v průběhu daňové

kontroly (ani v odvolacím řízení) pochybnosti správce daně (s výjimkou plnění spočívajících v provedených pracích zaměstnancem dodavatele AR-Company pana Ch., pro které došlo ke změně dodatečného platebního výměru) neodstranila, a nepotvrdily tvrzení o provedení služeb ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ze zjištění správce daně získaných při jeho vyhledávací činnosti vyplynulo, že žalobkyni předložená docházka neodpovídá údajům evidovaným ČSSZ. Součinností s ČSSZ, Úřadem práce ČR a Ministerstvem vnitra byl zjištěn jiný počet zaměstnanců, než jaký žalobkyně doložila a tento počet nepotvrdili ani svědci, pouze odhadovali, kolik pracovníků mohlo být na pracovišti v J. Ani z dalších důkazních prostředků, které žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila, pak nebylo možné jednoznačně a věrohodně určit, jaký byl skutečný počet pracovníků, kteří měli předmětné práce provést, o jaké konkrétní pracovníky se jednalo, jaký byl rozsah jejich práce či jiné další skutečnosti, jež by prokazovaly tvrzení žalobkyně o faktickém uskutečnění služeb. Žalobkyně tedy nepředložila takové důkazní prostředky, které by mohly nade vši

pochybnost prokázat, že služba byla fakticky provedena a poskytnuta deklarovanými dodavateli v deklarovaném rozsahu. S ohledem na uvedené proto nelze souhlasit s tvrzením žalobkyně, že tento své důkazní břemeno unesla.

8. Pokud jde o tvrzení žalobkyně, podle kterého je postup žalovaného částečně vnitřně rozporný, když žalovaný uznal náklady na plnění přijatá od AR-Company v rozsahu prací zaměstnance pana Ch., avšak ve zbytku ne, žalovaný uvádí, že po žalobkyni nebylo požadováno, aby prokázala konkrétní osobu, která měla odpracovat hodiny, nýbrž aby s ohledem na přenesení důkazního břemene konkrétními důkazními prostředky vyvrátila jasně formulované pochybnosti správce daně a nade vší pochybnost prokázala, že služby byly fakticky provedeny a poskytnuty deklarovanými dodavateli v deklarovaném rozsahu. Zatímco ve vztahu k plněním přijatých od AR-Company v rozsahu prací zaměstnance pana Ch. byly na základě provedení dokazování v převážné míře odstraněny pochybnosti správce daně (viz bod 89 až 92 napadeného rozhodnutí), když z předložených docházek, informací ČSSZ a svědeckých výpovědí zaměstnanců žalobkyně a jednatelů společnosti AR-Company lze konstatovat, že předmětné práce byly skutečně provedeny tímto zaměstnancem, tak ve vztahu ke zbytku plnění od AR-Company již uvedené konstatovat nelze, a to ani na základě svědecké výpovědi E. P., jednatelky AR-Company, která sice obecně potvrdila spolupráci s žalobkyní a popsala, kdy a jak jejich spolupráce probíhala, avšak pouze dovozovala, kolik zaměstnanců mohla společnost AR-Company zaměstnávat, předloženou docházku bez ověření upravila a jí předložená evidence pracovníků neodpovídala skutečnosti (viz body 77 až 84 napadeného rozhodnutí). Ve vztahu ke zbytku plnění deklarováných od AR-Company nebyly pochybnosti správce daně rozptýleny, přičemž tento závěr není v rozporu s uznáním nákladů na plnění přijatá od AR-Company v rozsahu prací zaměstnance pana Ch., nýbrž zcela odpovídá provedení dokazování, tedy zjištěnému skutkovému stavu.
9. Žalovaný nemůže přisvědčit ani námitce žalobkyně o hodnocení provedených důkazních prostředků. Žalovaný odkazuje na body 121 až 125 napadeného rozhodnutí a trvá na tom, že veškeré důkazy byly v daném případě hodnoceny v souladu s § 8 daňového řádu. Co se týká hodnocení provedených svědeckých výpovědí, žalovaný se k těmto podrobně vyjádřil v bodech 43 až 55 napadeného rozhodnutí (svědecké výpovědi osob: P. N., E. W., P. K., Ing. V. U.), 62 až 72 napadeného rozhodnutí (svědecké výpovědi osob: J. H., V. D., S. B., R. A.), 77 až 85 (svědecká výpověď E. P.) a 93 až 104 napadeného rozhodnutí (svědecké výpovědi osob: J. V., L. V.). Svědci K. a W. sice potvrdili spolupráci žalobkyně s deklarovanými dodavateli, ovšem nevypovídali natolik konkrétně, aby bylo možné objasnit, jaký byl skutečný rozsah šetřených plnění a zda byla konkrétně šetřená plnění poskytnuta žalobkyni právě od deklarovaných dodavatelů. Ve srovnání s ostatními svědeckými výpověďmi pak obsahovaly množství nejasností a rozporů. Co se týká výpovědi pana U., ten sice také spolupráci s deklarovanými dodavateli obecně potvrdil, ovšem jak sám uvedl, tyto skutečnosti vnímal pouze zprostředkovaně od pana K., a žádné konkrétní skutečnosti nesdělil.

V průběhu daňového řízení pak bylo provedeno celkem pět svědeckých výpovědí osob, které byly nebo měly být dle žalobkyně na pozici vedoucích směny (pan N., pan H., pan D., pan V. a pan V.). V případě pana N. se ovšem ukázalo, že tento se vůbec nevyskytoval na pracovišti v J. V případě pana V. dokonce vyplynulo, že tento nikdy nebyl vedoucím

směny (jak uvedla žalobkyně), ale byl skladníkem. V případě svědků pana D., pana H. a pana V. bylo sice potvrzeno, že tito byli v šetřených obdobích vedoucími směny v J., ovšem ani z této pozice nebyli schopni objasnit potřebné skutečnosti, neboť z jejich svědeckých výpovědí nebylo možné konkrétně a věrohodně dovodit, kolik bylo externích pracovníků, jaký byl rozsah jejich práce, ani jaká byla jejich jména, či k jakým dodavatelům náleželi. Pan A. rovněž neuvedl žádný konkrétní počet zaměstnanců, jejich jména, rozsah jejich práce či jiné další skutečnosti, jež by prokazovaly tvrzení žalobkyně, ačkoliv měl být s pracovníky v bezprostředním kontaktu. Dokonce ani nevěděl, zda měli práce vykonávat pouze jeho zaměstnanci, nebo zda se jednalo o subdodávky. Svědecká výpověď pana B. sice byla uskutečněna, ale vzhledem k tomu, že svědek s žalobkyní nikdy nespolupracoval, nemohl ani poskytnout relevantní informace. Paní P. si pak nepamatovala, kolik zaměstnanců v roce 2015 měla společnost AR-Company, uvedla však, že společnost nevlastnila žádné povolení ke zprostředkování zaměstnání vydané Úřadem práce ČR a že práce u žalobkyně vykonávali pouze zaměstnanci AR-Company, žádné subdodavatele neměli. Kromě pana Ch. však nedokázala konkrétně identifikovat pracovníky, kteří měli pracovat u žalobkyně, pouze uvedla, že se jednalo o občany EU, např. Maďary, Rumuny nebo Ukrajince. Nadále tak zůstaly nerozptýleny pochybnosti, že plnění deklarovaná od AR-Company byla fakticky uskutečněna tak, jak žalobkyně deklaruje, když současně bylo zjištěno, že v případě, že by deklarovaný stav odpovídal skutečnosti, musela by společnost AR-Company zaměstnávat více pracovníků na hlavní pracovní poměr, než bylo zjištěno, neboť některé osoby, které byly uvedeny v předložené evidenci docházky, by musely odpracovat více jak 300 hodin měsíčně a podle § 75 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, rozsah práce, na který se uzavírá dohoda o provedení práce, nesmí být větší než 300 hodin v kalendářním roce. Dále pokud by tvrzení žalobkyně o odpracovaných hodinách bylo založeno na pravdivých údajích, museli by tito zaměstnanci být evidováni u ČSSZ, Úřadu práce ČR a jiných příslušných úřadech, navíc když sama svědkyně P. uvedla, že AR-Company plnila veškeré zákonné povinnosti.

10. Žalovaný nemůže přisvědčit tvrzení žalobkyně, že svědecké výpovědi byly dostatečné a vykazovaly jen nepodstatné nedostatky. Bylo na žalobkyni, kterou tížilo důkazní břemeno, aby zvolila takové důkazní prostředky, jimiž konkrétní pochybnosti správce daně nade vši pochybnost rozptýlí. Žalobkyně se rozhodla skutečnost prokazovat mj. svědeckými výpověďmi. Žalovaný souhlasí s žalobkyní do té míry, že mezi svědeckými výpověďmi lze najít určitě shody, avšak jedná se o shody toliko v obecném měřítku. Svědci potvrdili přítomnost některých deklarovaných dodavatelů na pracovišti, jak dlouho trvala směna, kdo byl vedoucí, kdo zajišťoval proškolení, ochranné pomůcky, jak se zapisovala docházka, avšak nikdo neuvedl konkrétní jména, počty zaměstnanců ani skutečný rozsah práce, který měl být proveden a který je tvrzený na předložených dokladech. I po provedených svědeckých výpovědích tak nadále trvají pochybnosti o skutečném počtu osob, jež se měly podílet na provedených pracích, tedy o rozsahu tvrzených prací. Nejen, že pak svědecké výpovědi neodstranily existující pochybnosti správce daně, ale naopak je ještě více posílily, neboť obsahovaly mnoho rozporů a byly značně nekonkrétní. Pokud žalobkyně poukazuje na značný časový odstup mezi uskutečněním plnění a výslechy svědků, čímž omlouvá obecné výpovědi svědků a považuje je za dostačující, žalovaný k tomu zdůrazňuje, že jak již bylo zmíněno výše, volba důkazních prostředků je na daňovém subjektu. Žalobkyně si sama mohla zvolit, jakými důkazními prostředky své důkazní břemeno unese, přičemž zvolenými svědeckými výpověďmi žalobkyně sama nesla riziko spojené s tím, že svědci si již nebudou schopni rozhodující skutečnosti vybavit, respektive že si je nebudou schopni vybavit v té

míře detailu, která je potřebná k prokázání rozhodujících skutečností. To, že svědecké výpovědi jsou náchylné ztrácet důkazní hodnotu v čase, je nesporné, avšak to neznamená, že by na ně mělo být hleděno shovívavěji tak, že čím později od

dokazovaných událostí, tím méně musí svědek vypovědět, aby byla určitá skutečnost přesto brána za prokázanou. I v případě, kdy by šetřená plnění skutečně proběhla tak, jak žalobkyně deklarovala, vedoucí směn by i navzdory jistému časovému odstupu byli schopni sdělit správci daně podrobnější informace ohledně počtu pracovníků, jejich jmen a rozsahu práce. Je totiž značně nestandardní a nevěrohodné, aby si osoby, které měly být s externími pracovníky v bezprostředním a poměrně dlouhodobém kontaktu, přidělovaly jim práci a měly na starost jejich docházku, nepamatovaly takové základní skutečnosti. S ohledem na výše uvedené žalovaný konstatuje, že nelze přičítat k tíži správci daně, resp. žalovanému, či hovořit o účelovém hodnocení v neprospěch žalobkyně, když k jejímu návrhu provedené svědecké výpovědi nemohly pro svou nekonkrétnost a rozpory prokázat uskutečnění posuzovaných plnění deklarovanými dodavateli v deklarovaném rozsahu. Byla to sama žalobkyně, která si zvolila, které důkazní prostředky k unesení svého důkazního břemene předloží či navrhne provést. Správce daně pak hodnotil provedené svědecké výpovědi řádně, vždy jednotlivě, ale také ve vzájemné souvislosti s dalšími zjištěními, přičemž shledal, že tyto neodstranily pochybnosti správce daně, neboť jimi žalobkyně neprokázala požadované skutečnosti.

11. Pokud jde o hodnocení listinných důkazních prostředků, k těmto žalovaný odkazuje na body 91, 109 až 111 (tabulky odpracovaných hodin) a bod 114 (doklady o proškolení BOZP) napadeného rozhodnutí, a ve stručnosti shrnuje, že ani těmito důkazními prostředky nedošlo pro jejich přílišnou obecnost a nesrovnalosti s dalšími zjištěními k odstranění pochybností správce daně. Z docházky předložené žalobkyní není možné automaticky dovodit, že zmíněnými externími pracovníky museli být nutně právě pracovníci deklarovaných dodavatelů. Předložené docházky totiž nebyly úplné. Celkový počet odpracovaných hodin souhlasil s počtem fakturovaných hodin, nesouhlasil však počet a jména pracovníků. V případě společnosti AR-Company se údaje neshodovaly s docházkou, kterou předložil dodavatel. Ze strany ostatních dodavatelů nebyly tyto podklady doloženy vůbec. Součinností s ČSSZ, Úřadem práce ČR a Ministerstvem vnitra byl zjištěn jiný počet zaměstnanců, než žalobkyně doložila a tento počet nepotvrdili ani svědci, pouze odhadovali, kolik pracovníků mohlo být na pracovišti v J., a to včetně jednatelů AR-Company pana A. a paní P. U společnosti AR-Company bylo dokonce potvrzeno, že neměli další externí pracovníky a tvrzené počty zaměstnanců nebyli ani oficiálně vedeny u ČSSZ, či Úřadu práce ČR. Svědeckou výpovědí paní P. pak bylo potvrzeno, že doloženou docházku sama doplnila a uvedla zde různé počty a jména zaměstnanců, které se však ve většině případů neshodovaly s docházkou žalobce. Souhlasila pouze konečná částka. Žalobce uvádí, že je důležité, že v součtu se s dodavatelem AR-Company shodovali, s čímž však žalovaný nemůže souhlasit, neboť paní P. uvedla, že přílohou faktur nebyla docházka, navíc docházka neměla žádnou vypovídající hodnotu, když ji sama paní P. upravovala. Pokud jde o předložené doklady o proškolení BOZP, představují tyto důkazní prostředky, který lze považovat toliko za podpurný, nikoliv však stěžejní, tudíž na jeho základě nelze jednoznačně prokázat, že uvedené osoby pro žalobce provedly práci v takovém rozsahu, jak je tvrzeno na fakturách a na výkazech o docházce. Nadto ze součinnosti s ČSSZ a Úřadem práce ČR bylo zjištěno, že zaměstnanci podepsaní na dokladech v předmětném období nebyli vedeni jako zaměstnanci

deklarovaných dodavatelů. Předložená dokumentace sama o sobě, ovšem ani v návaznosti na jiné předložené důkazní prostředky a zjištění, neprokázala přijetí šetřených plnění od deklarovaných dodavatelů, ani skutečný rozsah šetřených plnění.

12. Žalovaný nemůže souhlasit ani s tvrzením žalobkyně, že žalovaný hodnotil výše zmíněné důkazy izolovaně a účelově v její neprospěch. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný dává do vzájemné souvislosti výsledky jak provedených svědeckých výpovědí, tak zjištění plynoucí z listinných důkazů, a tyto porovnává s vlastními zjištěními. Teprve na základě tohoto postupu pak hodnotil, zda lze považovat za prokázané, že plnění poskytl v předmětném období právě deklarovaní dodavatelé a v deklarovaném rozsahu. Cílem správce daně bylo zjistit veškeré skutečnosti, jež by objasnily spolupráci mezi žalobkyní a dodavatelem, a to například zjišťováním

informací mj. o proškolení zaměstnanců, jejich ubytování nebo vlastnění oprávnění na vysokozdvizné vozíky. Tyto informace však nebyly vyhodnocovány za účelem poškození žalobkyně, nýbrž za účelem zjištění skutečného stavu věci. Co se týče tvrzení žalobkyně, že skutkové okolnosti nelze *ex post* prokázat s absolutní jistotou a daňová povinnost daňového subjektu není bezbřehá, žalovaný se s těmito tvrzeními žalobkyně ztotožňuje. Současně však dodává, že správce daně ani žalovaný po žalobkyni nepožadovali doložení tvrzených skutečností s absolutní jistotou. Hodnocení důkazů v daňovém řízení pracuje s mírou pravděpodobnosti, kdy lze o pravdivosti předkládaných tvrzení nemít vážné pochybnosti. To však neznamená, že by určité deklarované plnění mohlo zůstat zcela nepodepřeno věrohodnými důkazy. V zájmu daňového subjektu, který si uplatnil náklad podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (tedy se dovolával výhody), aby si zajistil potřebné podklady k prokázání vynaložení nákladů v souladu s daňovými doklady (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j 2 Afs 11/2013–37). Svá tvrzení měla být žalobkyně schopna prokázat tak, aby zjištěný skutkový stav nevyvolával žádné pochybnosti. To však v daném případě nenastalo. Žalobkyně navrhla značné množství svědeckých výpovědí, které byly ve většině v řízení před správcem daně (příp. odvolacím řízení) provedeny, avšak ani ty k vytvoření přehledného a důvěryhodného obrazu o řešené transakci nepřispěly, když veškeré předložené a provedené důkazní prostředky byly velmi obecné a vykazovaly nesrovnalosti mezi sebou i v porovnání se zjištěními správce daně. V případě žalobkyně tedy rozhodně nelze hovořit o řetězci nepřímých důkazů, které by ve své vzájemné souvislosti prokazovaly její tvrzení. Jak přitom vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013–37), každý podnikatel by měl zachovávat takovou míru obezřetnosti, aby se před správcem daně neocítl v důkazní nouzi. Není-li schopen prokázat, co tvrdí, nemohou mu po právu náležet výhody, kterých se dovolává.

13. Správce daně není bez dalšího povinen provést veškeré důkazní prostředky navržené daňovým subjektem. Odůvodněné odmítnutí provedení navržených důkazních prostředků pak nepředstavuje procesní vadu řízení ani nemá za následek nezákonnost dokazování či nedostatečně objasněný skutkový stav (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, a dále např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 81/2007–42 ze dne 28. 8. 2008, č. j. 10 Afs 53/2014–72 ze dne 25. 6. 2014, nebo č. j. 10 Afs 53/2014–72 ze dne 25. 6. 2014). Pokud jde o neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí osob (V. M., P. R., M. Š. a S. Z.), které měly být na pozici vedoucích směn, žalovaný k těmto odkazuje na bod 117 napadeného rozhodnutí, kde již žalobkyni vysvětlil, že provedení zmíněných

svědeckých výpovědí shledal za nadbytečné. Na tomto svém závěru žalovaný trvá a ve stručnosti k tomu shrnuje, že v daňovém řízení bylo provedeno celkem pět svědeckých výpovědí osob, které měly být podle žalobkyně v pozici vedoucích směn, z celkového počtu devíti navrhovaných, přičemž z takto provedených svědeckých výpovědí vyplynul pouze obecný obraz o fungování daného pracoviště. Naopak, vzhledem k nekonkrétnosti uvedených svědeckých výpovědí, množství zjištěných rozporů při jejich vzájemném porovnání a při jejich porovnání s dalšími důkazními prostředky a zjištěními správce daně, tyto svědecké výpovědi ještě více posílily již existující pochybnosti o skutečném rozsahu a dodavatelích šetřených plnění. Další svědecké výpovědi vedoucích směn, kteří měli popsat dění ve skladu v J., by tedy bylo nadbytečné, přičemž s ohledem na to, že již provedené svědecké výpovědi osob, které měly být v pozici vedoucích směn, v kombinaci s dalšími důkazními prostředky a zjištěními správce daně, založily v dané věci již natolik vážné pochybnosti a rozpory týkající se faktického rozsahu a dodavatelů šetřených plnění, by tyto již ani nebylo možné odstranit prostřednictvím provedení dalších svědeckých výpovědí vedoucích směn. Ani další svědci navržení v prvotní odpovědi na výzvu k prokázání skutečností nebyli v průběhu daňové kontroly a odvolacího řízení předvoláni, když tito nepracovali na zde řešeném pracovišti a nemohli tedy objasnit spolupráci mezi žalobkyní a jednotlivými dodavateli. Co se týče neprovedení důkazu – zpracování znaleckého posudku správcem daně – také k tomu se žalovaný řádně vyjádřil již v bodě 119 napadeném rozhodnutí, kde vysvětlil, že znalecký posudek správce daně provádí pouze v případě, když byla daňovému subjektu

uložena povinnost posudek provést a tento jej neprovedl, nebo pokud správce daně nedisponuje dostatečnými odbornými znalostmi. V případě žalobkyně však nebyla taková povinnost žalobkyni uložena a současně pro posouzení šetřených činností nebyly nutné specifické odborné znalosti. Důvod pro provedení znaleckého posudku zde tedy na straně správce daně nevznikl. Žalovaný s poukazem na důkazní břemeno žalobkyně a možnost volby důkazních prostředků dodává, že pokud žalobkyně považovala zpracování znaleckého posudku za podstatný důkazní prostředek, kterým chtěl svá tvrzení prokazovat, mohla si jej zajistit sama, když k tomu měla dostatečný časový prostor. To však žalobkyně neučinila a nyní soustředí svou argumentaci směrem, že tak měl učinit správce daně, který k tomu měl podle slov žalobkyně rovněž dostatečný časový prostor. Důkazní břemeno tížilo jednoznačně žalobkyni, a ta si měla ve svém zájmu zajistit takové důkazní prostředky, kterými bude schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání. Není možné přenášet procesní aktivitu směřující k prokázání skutečností, jež má dle zákona prokazovat daňový subjekt, na správce daně, když správce daně nebyl v situaci, kdy by bylo jeho úřední povinností obstarávat takový důkaz sám.

14. K námitce ohledně minimálních nutných nákladů žalovaný odkazuje na body 129 až 137 napadeného rozhodnutí, v nichž žalobkyni vysvětlil, že esenciální výdaje je možné přiznat pouze v případě, kdy není pochyb o tom, že výdaje byly skutečně vynaloženy (buť např. může být sporný rozsah i výše plnění) a současně jsou splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, respektive podmínky pro přechod ze stanovení daně dokazováním na stanovení daně za použití pomůcek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 169/2019–43 ze dne 19. 12. 2019). Jelikož v případě žalobkyně nebyly zmíněné podmínky splněny, nelze esenciální výdaje přiznat. K otázce fakticity posuzovaného plnění žalovaný uvádí, že nerozporuje realizaci manipulačních a pomocných prací jako takových (určité

práce proběhly), nýbrž je v daném případě sporné to, kým, v jakém rozsahu a za jakou částku byly služby poskytnuty. Pro daňovou uznatelnost výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů však nepostačuje jeho samotné vynaložení, ale také prokázání toho, za co byl ve skutečnosti vynaložen a že souvisí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Je nutné rovněž prokázat, že deklarované plnění, které měla žalobkyně pořídit od deklarovaných dodavatelů, skutečně podle sporných dokladů pořídila a za jakým účelem. Toto však žalobkyně v daném případě neprokázala, tj. neprokázala tvrzený stav. Současně ani nijak nekorigovala svá tvrzení, nepředestřela žádný alternativní a věrohodný obraz ohledně deklarované transakce, tedy neprokázala, že by se plnění stalo jinak a za jiných okolností, naopak trvala na tom, že plnění poskytl deklarovaný dodavatelé, což však bylo zpochybněno a pochybnosti nebyly odstraněny. Za této situace tak nepřipadá v úvahu ani zohlednění jakýchkoliv minimálně nutných výdajů. Nadto by bylo v souladu s recentní judikaturou nutné, aby byly obě podmínky pro stanovení esenciálních nákladů (prokázání existence nákladů a stanovení daně podle pomůcek) splněny současně. V daném případě však nenastala situace pro přechod k náhradnímu způsobu stanovení daně podle pomůcek, když ke zpochybnění ostatních výdajů zde nedošlo, „zatemněna“ byla pouze konkrétní část výdajů, která nebyla způsobilá zpochybnit vypovídající hodnotu účetnictví jako celku (ve zdaňovacím období 2015 byly vyloučeny celkem náklady ve výši 1,35 % z celkových nákladů na výkonovou spotřebu a 1,46 % z celkových nákladů na služby). Pokud jde o tvrzení žalobkyně, že esenciální výdaje lze přiznat i v režimu stanovení daně dokazováním, žalovaný s tímto závěrem nemůže souhlasit a s poukazem na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek č. j. 5 Afs 169/2019-43 ze dne 19. 12. 2019 či č. j. 1 Afs 205/2020-45 ze dne 11. 11. 2020) zdůrazňuje, že institut tzv. esenciálních výdajů je aplikovatelný pouze v případě, že je daň vyměřována náhradním způsobem podle pomůcek. Žalobkyně na podporu svého závěru odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 7/2018-35 a ze dne 30. 6. 2022, č. j. 7 Afs 174/2020-37, ve věci obchodní společnosti Bočrad s.r.o., k nimž však žalovaný uvádí, že bez ohledu na to, že předmětné rozsudky nejsou skutkově přílehlavé na případ žalobkyně, nelze z nich dovodit tvrzený závěr žalobkyně o aplikaci institutu tzv. esenciálních výdajů v režimu stanovení daně dokazováním. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 97/2018-35, soud hovoří o esenciálních

výdajích ve spojitosti s náhradním způsobem stanovení daně podle pomůcek, tzn., vychází ze závěru přijímaného ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2022, č. j. 7 Afs 174/2020-37 a ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 97/2018-35 navazuje, když jde o další kolo téhož sporu, avšak v dalším kole byla předmětem přezkumu otázka respektování závazného právního názoru soudu při vydání nového rozhodnutí o odvolání. V případě obchodní společnosti Bočrad s.r.o. pak byla po rozsudku ze dne 30. 6. 2022, č. j. 7 Afs 174/2020-37, dalším rozhodnutím o odvolání stanovena daň podle pomůcek. Ani uvedená kauza tedy nepodporuje tvrzení žalobkyně, že by esenciální výdaje bylo možné přiznat v režimu stanovení daně dokazováním. Žalovaný uznává, že tvrzení žalovaného, že se žalobkyně v podaném odvolání nedomáhala přiznání esenciálních výdajů, bylo skutečně nepravdivé. Zmíněné podání žalobkyně ze dne 12. 8. 2022 není součástí odvolacího spisu. Žalovaný zjistil, že předmětné podání je součástí odvolacího spisu týkajícího se dodatečných platebních výměrů na DPH, a to jako doplnění odvolání, které žalobkyně učinila v reakci na seznámení podle § 115 odst. 2 daňového řádu na DPH, a takto tedy bylo podání odvolacím orgánem zaevidováno. Žalovaný však nyní připouští, že

z obsahu předmětného doplnění odvolání ze dne 12. 8. 2022 je patrné, že toto se argumentačně vztahuje jak k DPH, tak také k DPPO, a mělo tedy být zaevidováno také jako doplnění odvolání ve vztahu k dani z příjmů právnických osob. Přes uvedené nedopatření žalovaného je však nesporné, že žalovaný se otázkou přiznání esenciálních výdajů řádně zabýval i v situaci, kdy se domníval, že žalobkyně takovou námitku nevznesla. Předmětné body napadeného rozhodnutí pak žalovaný považuje za přezkoumatelné i ve vztahu k argumentaci žalobkyně v doplnění odvolání ze dne 12. 8. 2022, když bylo řádně vysvětleno, proč v daném případě nelze esenciální výdaje přiznat. Tímto tedy bylo dostatečně reagováno i na námitku sdělenou v doplnění odvolání ze dne 12. 8. 2022, přičemž další tvrzení žalobkyně o konkrétním výpočtu esenciálních výdajů jsou při zmíněném vypořádání a závěru o nepřiznání esenciálních výdajů zcela bezpředmětné.

15. Žalovaný soudu navrhl, aby žalobu zamítl.
16. Žalobkyně v replice ze dne 27. 2. 2023 nad rámec již uvedeného v žalobě doplnila, že jí nelze klást k tíži některé skutečnosti, které jsou zcela mimo sféru její dispozice (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 328/2017-66). K rozhodovací praxi týkající se hodnocení důkazů poukázala žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124. Žalobkyně také nesouhlasí s tvrzením žalovaného ohledně neprovedení znaleckého posudku jako důkazu, neboť ten měl sloužit k doplnění provedených důkazů ohledně rozsahu poskytovaných služeb ze strany prověřovaných služeb, nikoli k samotné povaze služeb. Pro takové zhodnocení jsou dle žalobkyně třeba nutné odborné znalosti. Zároveň návrh důkazu znaleckým posudkem byl náležitě odůvodněn. Žalobkyně též trvala na tom, že stanovení výše uznatelného nákladu v minimální nutně vynaložené výši nemusí být dle Nejvyššího správního soudu vždy stanovením daně dle pomůcek (viz již v žalobě citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 174/2020-37).

Průběh správního řízení a obsah správního spisu

17. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně zahájil u žalobkyně dne 24. 10. 2018 daňovou kontrolu DPPO za zdaňovací období 2015 a DPH za zdaňovací období říjen až prosinec 2015, a to za účelem zjištění všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení DPPO a DPH za uvedené zdaňovací období (pozn. soudu – žalobkyně brojila žalobou proti té části daňové kontroly, která se týkala DPPO, a proto se bude soud zabývat daňovou kontrolou pouze v tomto rozsahu). Správce daně žalobkyni následně vyzval *Výzvou k prokázání skutečností* ze dne 28. 11. 2019, č. j. 5103724/19/2109-60561-209334, k prokázání oprávněnosti uplatnění nákladů na základě faktur za pomocné práce přijatých mj. od dodavatele AR-Company v celkové výši 1 989 157 Kč (faktura č. 1512734 za „práce ve skladu“ 9/15, faktura č. 1514819 za „práce ve skladu“ 10/15 a faktura č. 1515925 za „práce ve skladu“ 11/15), ELVIRA Bon v celkové částce 7 277 501, 30 Kč (faktura č. 1513403 za „provedené práce ve skladovém areálu Jazlovce-Říčany“ 9/15, faktura č. 1514818 za „provedené práce ve skladovém areálu Jazlovce-Říčany“ 10/15, faktura č. 1515924 za „provedené práce ve skladovém areálu Jazlovce-Říčany“ 11/15) Kivanstav v celkové částce 1 774 570 Kč, a Izidora comp v celkové částce 1 500 570 Kč (faktura č. 1513009 za „pomocné práce“ 9/15, faktura č. 1514821 za „pomocné práce“ 10/15 a faktura č. 1515926 za „pomocné práce“ 11/15). Žalobkyně tuto částku uplatnila v daňově účinných výdajích (nákladech) za zdaňovací období roku 2015 a rozsah byl uveden jako celkový počet odpracovaných hodin v tom kterém měsíci. Správce daně ve výzvě uvedl, že žalobkyně zajišťuje svou činnost prostřednictvím svých zaměstnanců

a na základě rámcových smluv o dočasném přidělení zaměstnanců agentury práce a podmínkách jejich převzetí zákazníkem a též na základě uzavřených smluv o dílo. Správci daně vznikly pochybnosti, zda se výše zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak je deklarováno v daňových dokladech a zda žalobkyně službu skutečně přijala. Správce daně proto žalobkyni vyzval, aby doložila veškeré ověřitelné důkazní prostředky nebo navrhla jiné důkazní prostředky a prokázala tak, že základy daně z jednotlivých přijatých daňových dokladů zaúčtované do nákladů roku 2015 sloužily pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tedy aby doložila, jaké konkrétní práce vykonávali zaměstnanci, kteří byli uvedeni v záznamní povinnosti zasílané správci daně, jaké konkrétní práce vykonávali zaměstnanci, které žalobkyně do záznamní povinnosti neuváděla, a jaké konkrétní práce vykonávali agenturní zaměstnanci. V odůvodnění výzvy bylo rovněž uvedeno, že správce daně vydal dne 10. 9. 2014 rozhodnutí v souladu s § 97 odst. 2 a 3 daňového řádu, kterým žalobkyni uložil povinnost, aby vedla kromě evidence stanovené obecně závaznými právními předpisy též zvláštní záznamy potřebné pro správné stanovení daně, a to i pracovníků vykonávající práce k zajištění skladování zboží a balící činnost v provozovnách na základě smluv o dílo s dodavateli prací. Žalobkyně byla povinna doručit výše uvedené záznamy za každý kalendářní měsíc místně příslušnému správci daně. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobkyně uzavřela smlouvu o dílo s dodavateli AR-Company, ELVIRA BON, Izidora Comp a Kivanstav, kteří však v záznamní povinnosti nejsou. Vzhledem k tomu správci daně vznikly pochybnosti, že práce, na něž byly vystaveny daňové doklady zaúčtované na analytickém účtu 518660 Ostatní pomocné práce a 518640 Ostatní manipulace a daňové doklady zahrnuté do přijatých zdanitelných plnění na vstupu za zdaňovací období 10–12/2015 byly skutečně provedeny.

18. Z výzvy dále vyplývalo, že správce daně zaslal deklarováním dodavatelům výzvu k poskytnutí údajů, přičemž od společnosti AR-Company obdržel smlouvu o poskytnutí služeb ze dne 13. 9. 2012, evidenci pracovníků a počet odpracovaných hodin za rok 2015, a faktury vystavené pro žalobkyni a výpisy z bankovního účtu ode dne 1. 2. 2015 do dne 31. 12. 2015. Od společnosti Izidora Comp obdržel vyjádření likvidátora, že nedisponuje účetnictvím společnosti a nemá povědomí o transakcích likvidované společnosti ve zdaňovacím období 2015. Společnosti ELVIRA BON a Kivanstav byly nekontaktní. Česká správa sociálního zabezpečení na výzvu správce daně k poskytnutí údajů o zaměstnancích v daném zdaňovacím období u deklarovovaných odběratelů sdělila, že u společnosti Kivanstav neeviduje žádného zaměstnance, pod názvem Izidora Comp neeviduje žádnou obchodní společnost a společnost AR-Company měla v roce 2015 pouze

3 zaměstnance. Z výše uvedených důvodů správci daně vznikly pochybnosti, zda žalobkyně deklarované služby skutečně přijala.

19. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 20. 1. 2020 uvedla, že ke všem agenturním společnostem již po zahájení kontroly v roce 2018 předložila smlouvy o dočasném přidělování zaměstnanců. Zaměstnanci deklarovovaných odběratelů byli k dispozici mistrům na jednotlivých depech dle aktuálních požadavků manažera skladu, práci vykonávali dle pokynů zodpovědného pracovníka za úsek (převážně činnost skladníků). Zmíněné činnosti jsou předmětem rámcových smluv o dílo uzavřené dne 20. 12. 2023 mezi žalobkyní jako objednatelem a odběrateli jako zhotovitelem. K vyjádření předložila žalobkyně jak vydané faktury, tak faktury od deklarovovaných dodavatelů. Smluvní partneři většinou poskytli součinnost a

předložili žalobkyni přehledy osob vykonávajících balící, manipulační a ostatní práce, v roce 2015 byly požadovanými údaji konkrétně jméno, příjmení, datum narození, státní příslušnost, bydliště v ČR, počet odpracovaných hodin a místo prováděné práce. Nebylo v kompetencích žalobkyně zjišťovat osobní údaje jejich údajných zaměstnanců. Žalobkyně navíc dodavatele kontroluje v rámci zákonných možností jak v obchodním, tak živnostenském rejstříku, na stránkách Ministerstva financí, po zadání do účetního systému, a na stránkách EPO, příp. portálu ARES, spolehlivost plátce DPH a existenci zveřejňovaných bankovních účtů. Žalobkyně kontroluje také solventnost odběratelů přes externí společnosti a podléhá auditům. Žalobkyně k deklarovaným odběratelům uvedla, že všichni zabezpečovali služby typu vykládek, nakládek, ruční balení zboží a jeho manipulace na tzv. crossdocku, kde se překládají kamiony pro velké množství zákazníků. Za žalobkyni vždy jednali P. K., E. W., V. U., s výjimkou společnosti Kivanstav, u které za žalobkyni jednala pouze E. W. Ke společnosti AR-Company žalobkyně konkrétně uvedla, že s ní zahájila spolupráci v roce 2012 a spolupracuje s ní dosud na základě smlouvy o dílo. Za společnost AR-Company jednala jednatelka E. P. a R. A. Žalobkyně se společností ELVIRA BON zahájila spolupráci v červnu roku 2013 a poslední práce byly provedeny v dubnu roku 2016 na základě smlouvy o dílo, za společnost jednal Y. B. a S. B. Spolupráce žalobkyně se společností Izidora Comp, za kterou jednal I. S., trvala pouze čtyři měsíce a byla ukončena v lednu 2016. Žalobkyně se společností Kivanstav spolupracovala od června roku 2014 do března roku 2016, jednal za ní taktéž I. S. a pověřená osoba V. B. Objednávky probíhaly e-mailem a telefonicky. V žádném z případů již ale korespondence není k dispozici, protože E. W. již není zaměstnankyní žalobkyně. Žalobkyně dodala, že k poskytnutí informací ke společnosti Kivanstav byla vyzvána již v roce 2016, v té době již ale se společností nespolečně pracovala, protože z této spolupráce vznikly škody, které společnost odmítala proplatit a v závěru spolupráce byla nekontaktní. Žalobkyně uzavřela, že není její záležitostí, jaké konkrétní osoby její dodavatelé pro dodání svých služeb použili, tedy prokazovat ty skutečnosti, které jsou mimo její sféru vlivu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111, nebo ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013-31). Žalobkyně navrhla provedení dokazování výsledkem svědků.

20. Správce daně předvolal k podání svědecké výpovědi Ing. V. U., P. K. a E. W. Výslech svědka P. N. probíhal na dožádání prostřednictvím Finančního úřadu pro Ústecký kraj. Z výslechu svědka N. zjistil, že ten pracoval v předmětném období v depu v Kralupech nad Vltavou, takže nespolečně pracoval s deklarovanými dodavateli a nemohl potvrdit tvrzení žalobkyně o provedení služeb.
21. Odběratel AR-Company předložil správci daně kopie veškerých faktur za uvedené zdaňovací období, seznam faktur vydaných s uvedením čísla, data vystavení, data uskutečnění zdanitelného plnění, základu daně, DPH a předmětu plnění, dohoda o vzájemném započtení pohledávek, oznámení o provedení jednostranného zápočtu, pohyb na účet, smlouvu o poskytnutí služeb, výpisy z firemního účtu a evidenci pracovníků a počet odpracovaných hodin u žalobkyně, vše za zdaňovací období roku 2015.
22. Dle informací od České správy sociálního zabezpečení (dále též jen „ČSSZ“) měla společnost AR-Company ve zdaňovacím období 2015 evidovány tři zaměstnanci, společnost Elvira Bon 26 zaměstnanců, u společnosti Kivanstav neeviduje žádného zaměstnance a společnost Izidora comp nebyla ČSSZ vůbec evidována (viz odpověď ČSSZ ze dne 25. 7. 2019).

23. Úřad práce ČR v odpovědi ze dne 17. 7. 2023 uvedl, že deklarovaní dodavatelé (až na dodavatele ELVIRA BON) nesplnili svou zákonnou povinnost zaměstnavatele při zaměstnávání občanů EU/EHP a Švýcarska a jejich rodinných příslušníků na území ČR, resp., jimi uvedení zaměstnanci nejsou evidováni na Úřadu práce ČR. Dodavatel ELVIRA BON splnil svou zákonnou povinnost a v roce 2015 měla nahlášeno dle dat z centrální databáze cizinců MPSV 10 zaměstnanců na pozici písáři.
24. Ve správním spise jsou založeny výpisy z bankovních účtu deklarovaných dodavatelů vyjma společnosti Kivanstav. Likvidátor společnosti Kivanstav přípisem ze dne 18. 7. 2019 správci daně sdělil, že nedisponuje účetnictvím společnosti a nemá povědomost o transakcích likvidované společnosti.
25. Správce daně následně vydal dne 14. 7. 2021 sdělení o dosavadním výsledku kontrolního zjištění, ve kterém shrnul své pochybnosti ohledně unesení důkazního břemene žalobkyní k prokázání nároku na odpočet DPPO. V reakci na sdělení žalobkyně navrhla provedení výslechů vedoucích směn žalobkyně (J. H., V. D., V. M., P. R., M. Š., L. V., J. V., Z. S.), jednatele odběratelů Elvira Bon, AR-Company, výslech pana Ch., písemné podklady doplněné svědkem K., a dále navrhla zpracovat znalecký posudek na určení toho, kolik zaměstnanců nebo jiných spolupracovníků bylo potřeba k poskytnutí služeb zákazníkům žalobkyní ve zdaňovacím období. Žalobkyně uplatnila obdobné argumenty jako v žalobě. Správce daně následně doplnil dokazování o výslechy svědků J. H., V. D., R. A. a S. B.
26. Správce daně následně vydal dne 11. 10. 2021 Zprávu o daňové kontrole, č. j. 3167870/19/2103-60562-205633 (dále též jen „Zpráva o daňové kontrole“). Správce daně uzavřel, že žalobkyně neprokázala předloženými důkazními prostředky, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo uvedeno na daňovém dokladu deklarovanými dodavateli, resp., že byly fakturované služby provedeny subjektem uvedeným na daňovém dokladu, v rozsahu, ceně a čase tam uvedeném. Po provedené kontrole byl dílčí základ daně z příjmů za zdaňovací období 2015 zvýšen celkem o částku 12 542 098 Kč. Daňová kontrola DPPO byla ukončena dne 12. 10. 2021. Následně správce daně vydal dne 13. 10. 2021 dodatečný platební výměr, proti kterému podala žalobkyně odvolání, ve kterém navrhla doplnění dokazování.
27. Žalovaný z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu provedl v odvolacím řízení svědecké výslechy svědkyně E. P. (jednatelek společnosti AR-Company), svědka Y. Ch. (bývalého zaměstnance společnosti AR-Company), svědka L. V. (vedoucího směny žalobkyně), svědka J. V. (skladník žalobkyně), svědka Y. B. (jednatele společnosti ELVIRA BON do 18. 1. 2017), a doklady o proškolení BOZP. Kromě svědka Ch. svědecké výpovědi neprokázaly tvrzení žalobkyně o rozsahu, ceně a čase uvedeném v daňových dokladech. Žalovaný proto zopakoval, že žalobkyně v rámci daňové kontroly neunesla své důkazní břemeno k prokázání uplatněných nákladů na práce související s manipulací, přebalováním, kolkováním u deklarovaných dodavatelů. Účetnictví bylo zpochybněno pouze ve výši těchto nákladů, ostatní náklady nebyly v řízení rozporovány. Žalobkyně uplatnila uvedené náklady v základu daně v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když ani jí navržené svědecké výpovědi neprokázaly faktické provedení služeb v tvrzeném rozsahu a provedení konkrétním dodavatelem. Žalovaný ovšem změnil po zhodnocení důkazních prostředků a jejich doplnění výši doměrku o prokázanou částku nákladů na výši 200 325 Kč, kterou žalobkyně prokazatelně vynaložila za služby provedené dodavatelem AR-Company (předmětné práce byly skutečně provedeny svědkem Ch.), zbylou část ve výši 1 788 832 Kč pak žalovaný neakceptoval jako

daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákon o daních z příjmů. Ve výroku změnil text „částka ve výši 2 628 620 Kč“ nahradil textem „částka ve výši 2 590 430 Kč“.

Posouzení věci soudem

28. Soud nejprve ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přičemž shledal, že se jedná o žalobu věcně projednatelnou.
29. V dalším kroku soud přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). O žalobě rozhodl soud bez jednání, jelikož účastníci ani na výzvu soudu nesdělili, že by s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.), a zároveň nebylo třeba provádět dokazování, jelikož všechny skutečnosti rozhodné pro posouzení věci vyplývají ze správního spisu. Po přezkumu napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že žaloba je **nedůvodná**.
30. Jádrem sporu se stala otázka, zda žalobkyně prokázala naplnění podmínek pro daňovou uznatelnost nákladů u DPPO za zdaňovací období 2015 za faktické uskutečnění deklarovaných prací v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů AR-Company, ELVIRA BON, Kivanstav, a Izidora comp.
31. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
32. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
33. Podle § 23 zákona o dani z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.
34. Dle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.
35. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65).

36. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 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 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, je to 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. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2020, č. j. 9 Afs 171/2020-35, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).

37. Pokud jde o rozsah daňových tvrzení v případě DPPO, která musí daňový subjekt prokazovat, tvrdí-li, že jeho náklady jsou daňově účinné, je nutno vyjít zejména z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. O daňově účinný výdaj se podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy výdaj snižující daňový základ poplatníka, jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období a 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jak je deklarováno na příslušném účetním dokladu (viz např. rozsudky Nejvyšší správní soud ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, nebo ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017-34).
38. Soud dodává, že se již zabýval věcí téže žalobkyně ve věci dodatečných platebních výměrů na DPH v rozsudku ze dne 17. 4. 2024, č. j. 43 Af 19/2022-56. Ačkoli se soud zabýval otázkou, zda žalobkyně prokázala splnění podmínek nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (přičemž dospěl k závěru, že nikoli, a žalobu žalobkyně zamítl), dle názoru soudu jsou závěry uvedené v odkazovaném rozsudku aplikovatelné i na projednávaný případ. Skutkový stav zjištěný při daňové kontrole daně z přidané hodnoty za období říjen až prosinec 2015 a DPPO za rok 2015 je obdobný, stejně tak žalobní námitky žalobkyně v obou posuzovaných případech. Soud proto nemá důvodu se od již dříve uvedených závěrů v rozsudku č. j. 43 Af 19/2022-56 odchýlit a bude na ně proto odkazovat.

Unesení důkazního břemene žalobkyní

39. Předně je nutno zdůraznit, že v projednávaném případě mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobkyně v rámci daňové kontroly předložila řádné daňové doklady, správce daně ovšem vyslovil důvodné pochybnosti o faktickém provedení služeb v tvrzeném rozsahu konkrétními dodavateli, resp. o výši uplatněných částek za deklarovaná plnění do daňově uznatelných nákladů a jejich vynaložení v souladu s § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů.

40. U deklarovaného dodavatele AR-Company vyplývaly pochybnosti správce daně ze zjištění, že

AR-Company neměla dle živnostenského rejstříku oprávnění pro podnikání v oboru skladování, balení zboží, manipulace s nákladem a technické činnosti v dopravě. Správce daně zpochybnil i předloženou smlouvu o poskytnutí služeb uzavřenou mezi žalobkyní a AR-Company, ze které není patrné, jakým způsobem dochází k objednávání služby, kolik osob má službu poskytnout, jak často budou osoby najímány a jaká byla sjednaná smluvní cena. Obsah smlouvy byl proto vágní a neobsahoval konkrétní ujednání, na jejichž základě lze ověřit, jaká byla smluvní cena ve vztahu k předmětu plnění. Správce daně dále porovnáním počtu odpracovaných hodin doložených žalobkyní s evidencí pracovníků a počtem odpracovaných hodin doložených dodavatelem AR-Company zjistil, že jmenný seznam neodpovídá počtu odpracovaných hodin u jednotlivých pracovníků. Dle daňového přiznání k DPPO za rok 2015 měla AR-Company průměrný přepočtený počet čtyř zaměstnanců. Žalobkyní za AR-Company nebyla v kontrolovaném období předkládána záznamní povinnost týkající se vedení údajů o pracovnících vykonávajících práce k zajištění skladování zboží a balicí činnosti v provozovnách na základě smluv o dílo s dodavateli prací. Dle informací České správy sociálního zabezpečení dodavatel AR-Company odváděl pojistné na

sociálním zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za dva jednatelé a pouze za jediného zaměstnance, pracovníka Ch. Dodavatel AR-Company tedy neměl dostatek zaměstnanců, aby se plnění uskutečnilo tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Správce daně dále zjistil, že AR-Company měla v roce 2015 své sídlo na adrese, na které mělo sídlo dalších 22 společností, přičemž se nejednalo o komerční adresu (bytový dům). Předmět podnikání zapsaný v obchodním rejstříku neodpovídal skutečným ekonomickým aktivitám, které měla AR-Company vykonávat pro žalobkyni. Ze zveřejněného výkazu zisku a ztrát za rok 2015 ve Sbírce listin také vyplynulo, že AR-Company vykazovala náklady zaměstnanců ve výši 592 tis. Kč a průměrný počet zaměstnanců byl čtyři. Přitom pro žalobkyni mělo vykonávat práce celkem 42 zaměstnanců dodavatele AR-Company. Dle odpovědi z Úřadu práce ČR AR-Company nesplnila svou zákonnou povinnost a nevidovala zaměstnance na Úřadu práce ČR. Správce daně dotazem na Ministerstvo vnitra zjistil, že převažující část zaměstnanců AR-Company neměla povolen pobyt na území České republiky. Samotná úhrada faktur za poskytnuté služby byla nestandardní, neboť částky připisované na účet AR-Company byly následně v krátkém časovém sledu vybírány v hotovosti (viz str. 30 Zprávy o daňové kontrole).

41. Správci daně vznikly pochybnosti i u dodavatele ELVIRA BON. Předně upozornil na to, že podpis na smlouvě o poskytnutí služeb mezi žalobkyní a tímto dodavatelem se liší od podpisu zveřejněného ve Sbírce listin u smlouvy o převodu obchodního podílu. Žalobkyně za ELVIRA BON nepředkládala v kontrolovaném období záznamní povinnost týkající se vedení údajů o pracovnících vykonávajících práce k zajištění skladování zboží a balicí činnosti v provozovnách na základě smluv o dílo s dodavateli prací. Dle daňového přiznání DPPO měla ELVIRA BON za rok 2015 průměrný přepočtený počet deset zaměstnanců. Dle vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2015 měl dodavatel ELVIRA BON v lednu až březnu 2015 cca třicet zaměstnanců. Správce daně dále uvedl, že deklarovaný dodavatel nepředložil žádné daňové doklady či jiné písemnosti, které by dokládaly poskytnutí služby. Dle žalobkyní doložené tabulky odpracovaných hodin

v měsíci dubnu, květnu, listopadu a prosince 2015 počet vykázaných hodin nesouhlasil s počtem odpracovaných hodin. V měsících duben, květen, srpen, listopad a prosinec 2015 nebylo patrné, jakou činnost jednotliví pracovníci vykonávali. V měsících duben, srpen, září, listopad a prosinec 2015 počet zaměstnanců dle tabulky odpracovaných hodin nesouhlasil s počtem zaměstnanců vykázaných samotným deklarováním dodavatelem místně příslušnému správci daně při vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti. Za měsíc říjen 2015 byla správci daně doložena pouze faktura, která obsahovala sjednanou částku. Dle informací z České správy sociálního zabezpečení ELVIRA BON odváděla v roce 2015 pojistné na sociálním zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za dvacet šest zaměstnanců. Porovnáním jmen zaměstnanců evidovaných u České správy sociálního zabezpečení a u Úřadu práce ČR se jmény zaměstnanců uvedených v tabulce odpracovaných hodin, které žalobkyně předložila, správce daně zjistil, že převážná část osob, které měly vykonávat práci pro žalobkyni jako zaměstnanci ELVIRA BON, nebyla evidována u České správy sociálního zabezpečení jako jejich zaměstnanci. Jména nahlášených zaměstnanců deklarováním dodavatelem ELVIRA BON u Ministerstva práce a sociálních věcí v období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 se neshodovaly se jmény, která nahlásila u tohoto dodavatele žalobkyně. Dle sdělení Úřadu práce ČR dodavatel nahlásil deset zaměstnanců na pozici písáři.

42. Správce daně u deklarovaneho dodavatele Kivanstav uvedl, že žalobkyně sice předložila smlouvu o poskytování služeb, avšak již z porovnání podpisu jednatele Kivanstav na smlouvě s podpisovým vzorem zveřejněným ve Sbírce listin vedené obchodním rejstříkem a čestným prohlášením rovněž tam zveřejněným je zřejmé, že se podpisy od smlouvy uzavřené s žalobkyní odlišují. Dodavatel Kivanstav byl navíc pro správce daně nekontaktní, nepředložil žádné daňové doklady či jiné písemnosti, které by dokládaly poskytnutí služby. U faktur za měsíce leden až červenec 2015 byla doložena tabulka s počtem odpracovaných hodin za každý příslušný měsíc, částka odpovídala fakturované částce, avšak k počtu odpracovaných hodin nebylo doloženo, kolik lidí tyto hodiny

odpracovalo. Žalobkyně nepředkládala za Kivanstav v kontrolovaném období záznamní povinnost týkající se vedení údajů o pracovnících vykonávajících práce k zajištění skladování zboží a balící činnosti v provozovnách na základě smluv o dílo s dodavatelem prací. Správce daně navíc zjistil, že se v případě dodavatelů Izidora comp a Kivanstav jednalo o spojené osoby, a ty poskytovaly své služby opakovaně každý měsíc od ledna do srpna 2015, nejednalo se tedy o jednorázové nahodilé akce. Dodavatel Kivanstav neplnil své povinnosti vůči veřejnému rejstříku, když nezveřejňoval účetní závěrky ve Sbírce listin. V daňovém přiznání k DPPO za rok 2015 neuvedl průměrný počet zaměstnanců. Z informací předložených Českou správou sociálního zabezpečení a Úřadu práce ČR vyplynulo, že dodavatel Kivanstav neměl dostatek zaměstnanců, aby se plnění mohlo uskutečnit tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Platby připsané na účet Kivanstav byly v krátkém časovém úseku přeposílány na účet Izidora comp. Spolupráce mezi dodavatelem Kivanstav a žalobkyní měla skončit fakturou za srpen 2015. Dle zjištění správce daně mělo od této doby docházet k přeposílání plateb z účtu Izidora comp na účet Kivanstav.

43. U dodavatele Izidora comp správce daně shledal pochybnosti jednak v odlišnosti podpisu jednatele Izidora comp na smlouvě o poskytování služeb uzavřené s žalobkyní a podpisovém vzoru a čestném prohlášení zveřejněném ve Sbírce listin vedené obchodním rejstříkem, jednak v absenci data podpisu na smlouvě o poskytování služeb. Izidora comp neplnila své

povinnosti vůči veřejnému rejstříku – nezveřejňovala účetní závěrky, z tohoto důvodu Městský soud v Praze přistoupil ke zrušení obchodní korporace s likvidací (dne 5. 11. 2019 došlo k výmazu z obchodního rejstříku). Likvidátor dodavatele Izidora comp nedisponoval účetnictvím společnosti a neměl povědomí o jejích transakcích. Žalobkyně nepředkládala za Izidora comp v kontrolovaném období záznamní povinnost týkající se vedení údajů o pracovnících vykonávajících práce k zajištění skladování zboží a balicí činnosti v provozovnách na základě smluv o dílo s dodavatelem prací. Správce daně zjistil, že na adrese sídla společnosti mělo sídlo dalších 64 společností, přičemž náhledem do katastru nemovitostí bylo zjištěno, že se nejednalo o komerční adresu (objekt k bydlení). V daňovém přiznání k DPPO za rok 2015 Izidora comp neuvedla průměrný přepočtený počet zaměstnanců. Dle daňového přiznání měl dodavatel roční úhrn čistého obrátu 600 000 Kč, dle předložených faktur měla pouze žalobkyně přijmout faktury v celkové částce 1 500 870 Kč. Česká správa sociálního zabezpečení ani Úřad práce ČR neevidovaly pod údaji Izidora comp žádnou společnost. Částky připisované na účet byly v krátkém časovém sledu vybírány v hotovosti nebo přeposílány na účet Kivanstav, popř. na účet jiné společnosti, odkud byly opět v krátkém časovém sledu vybírány v hotovosti.

44. Správce daně výše uvedenými zjištěními podložil svůj závěr, že deklarovaní dodavatelé neměli dostatek zaměstnanců, aby se plnění uskutečnilo tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Pochybnosti správce daně vyplývaly jednak z informací poskytnutých Českou správou sociálního zabezpečení, Úřadem práce ČR a Ministerstvem vnitra, dle kterých měli deklarovaní dodavatelé jiný počet zaměstnanců, než jaký žalobkyně doložila, tak z provedených výsledků svědků (viz hodnocení svědeckých výpovědí níže v odst. 45 a dále). U všech deklarovaných dodavatelů navíc správce daně zpochybnil tvrzení žalobkyně, že důvodem pro uzavření smlouvy o dílo byly jednorázové akce, neboť zjistil, že dodavatelé poskytovali své služby žalobkyni opakovaně každý měsíc. Také předmět podnikání dodavatelů zapsaný v obchodním rejstříku (Pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor) neodpovídal skutečným ekonomickým aktivitám, které měli vykonávat pro žalobkyni. I z výpisů z bankovních účtů vyplývalo, že samotná úhrada faktur byla nestandardní, neboť částky připisované na účet dodavatelů byly následně v krátkém časovém sledu vybírány v hotovosti. Pochybnosti vznikly též ze zjištění, že deklarovaní dodavatelé dočasně přidělovali žalobkyni zaměstnance, převážně občany třetích zemí, aniž by měli patřičné povolení k (agenturnímu) zaměstnávání od Úřadu práce ČR – Generálního ředitelství.
45. Značné nesrovnalosti a rozpory vyplývaly též z provedených výsledků svědků. Rozpory se týkaly zejména docházky externích pracovníků. Svědci K., Ing. U. i W. si nevzpomněli na žádná konkrétní jména osob, které se měly na prováděných pracích pro žalobkyni podílet. Svědci

se též neshodovali na konkrétním počtu externích pracovníků. Docházka jednotlivých zaměstnanců přitom sloužila jako podklad pro výslednou fakturaci, a proto se správce daně cíleně dotazoval svědků právě na vedení a kontrolu docházky. Svědek K., jakožto zástupce vedoucího skladu žalobkyně ve zdaňovacím období, v této souvislosti vypověděl, že zatímco příchody zaměstnanců žalobkyně byly evidovány elektronickým docházkovým systémem, příchody a odchody externích zaměstnanců byly evidovány v papírové podobě. Docházku vypisoval dle jeho slov vedoucí směny. Svědek K. dále popsal, jakým způsobem byla docházka odsouhlasena, tedy počet odpracovaných hodin se sečetl a zaslal se dodavateli,

který ji následně vyfakturoval. Svědek potvrdil, že se jednalo o jediný podklad, který sám podepsal a následně tento sumář vystavovali jednotliví dodavatelé. Uvedl, že pro žalobkyni vykonávalo práci tak pět až deset lidí (Izidora i Kivanstav). Svědek Ing. U., který v roce 2015 pracoval u žalobkyně na pozici vedoucího skladu, vypověděl, že jak zaměstnanci žalobkyně, tak externí pracovníci najímaní na základě smluv o poskytnutí služeb, měli přidělenou kartu s evidenčním číslem, přičemž na terminálu se „pípaly“ příchody a odchody. Uvedl, že pro žalobkyni vykonávalo práci tak pět, šest lidí (Izidora), a pět až sedm pracovníků (Kivanstav). Svědkyně W. naopak uvedla, že ke vstupu do prostor žalobkyně docházelo tak, že pracovníci dostali kontakt na vedoucího a u toho se nahlásili. Vedení a kontrolu docházky měl na starosti vedoucí směny a koordinátor. Svědkyně nevěděla, kolik externích pracovníků deklarovaných dodavatelů vykonávalo práci pro žalobkyni. Svědek D. vypověděl, že se docházka vedla papírově, potvrzovaly se příchody a odchody „těch lidí“. Do objektu musel externí pracovníky někdo pustit. Na otázku, kolik externích pracovníků vykonávalo práci pro žalobkyni uvedl, odpověděl, že neví, on jich potřeboval tak 10.

46. Nebylo tedy pravdou, že by se svědkové shodovali na tom podstatném, jak tvrdila žalobkyně. Podstatný a sporný byl totiž skutečný rozsah přijatého plnění a jeho poskytnutí právě deklarovanými dodavateli – a nikoliv, zda a kdy působily u žalobkyně či jaká byla délka směn a proč existovala potřeba služeb (to bylo nepodstatné z hlediska rozsahu plnění a identifikace dodavatele). Není ani pravda, že by se svědkové shodli na přibližném počtu pracovníků. Svědkyně W. si totiž např. jejich počet vůbec nepamatovala. Nehledě na to, že toliko přibližné počty pracovníků by byly zcela nedostačující k prokázání konkrétního a přesného rozsahu uskutečněného plnění tak, jak jej žalobkyně deklarovala (tj. přesný počet odpracovaných hodin). Na rozdíl od žalobkyně pak soud považuje některé z rozporů ve výpovědích svědků za velmi podstatné. Zejména to, jak byla vedena evidence a zda pracovníci měli čipové karty (tedy bylo možné jejich docházku kontrolovat elektronicky), je totiž relevantní z hlediska žalobkyní předložené evidence odpracovaných hodin. Jelikož se na těchto okolnostech svědkové nedokázali shodnout, vyvolává to další pochybnosti o její správnosti
47. Žalovaný, který doplnil dokazování provedenými výpověďmi žalobkyní navrhovaných svědků E. P., Y. Ch., L. V. aj. V., a doklady o proškolení pracovníků BOZP, závěry správce daně *de facto* potvrdil. Svědkyně P. uvedla, že je spoluvlastnicí a jednatelkou společnosti AR-Company od založení. Potvrdila, že s žalobkyní spolupracovala v roce 2015, popsala, kdy a jak spolupráce probíhala, ale pouze dovozovala, kolik zaměstnanců mohla žalobkyně v předmětném období zaměstnávat. Svědkyně přiznala, že evidenci pracovníků „dělala podle paměti“ a docházek z jiného období, které asi spletla, a jméno dosazovala z jiných docházek, aby mohla doložit správci daně všechny podklady, které vyžadoval (viz str. 21-24 napadeného rozhodnutí). Docházku měl u žalobkyně vést pan K., přičemž ji měl za dodavatele AR-Company kontrolovat spoluvlastník A. Podklady pro fakturaci se připravovaly z docházky předložené panem K. Svědkyně P. potvrdila, že doloženou docházku sama doplnila a uvedla zde různé počty a jména zaměstnanců tak, aby se shodovaly s docházkou žalobkyně. Žalovaný shrnul, že výpovědi svědka A. a svědkyně P. nelze považovat za důvěryhodné, protože svědek A. odkazoval na svědkyni P., která v podstatě popsala jen mechanismus vyplňování docházky, tedy vytvořila docházku tak, aby odpovídala fakturám předloženým žalobkyní. Tedy jen prohloubila pochybnosti

žalovaného (viz str. 35 napadeného rozhodnutí). Pouze v případě svědka Ch. žalovaný uznal, že lze část nákladů vztahující se k jeho výkonu akceptovat jako daňové účinné, neboť byl jako jediný ze seznamu pracovníků potvrzen žalobkyní, dodavatelem, svědky i Českou správou sociálního zabezpečení (viz str. 24 a 25 napadeného rozhodnutí). Svědek V. vypověděl, že pro žalobkyni v předmětné době spolupracoval s externími spolupracovníky. Těm přiděloval a kontroloval práci a rozhodoval o tom, kdo bude jakou práci vykonávat. Potvrdil, že se na pracovišti vyskytovali pracovníci dodavatele AR-Company a ELVIRA BON a že jich mohlo být cca 10. Nevěděl, kdo koho a kde jakým způsobem kontaktoval, kdo rozhodoval o jejich počtu, věděl pouze to, kolik pracovníků ten den nebo týden přijde. Docházka byla psaná papírově, byla předávána panu K. Dle žalovaného ani svědek V. nedokázal identifikovat deklarované dodavatele ani jejich pracovníky, přestože s nimi byl v bezprostředním kontaktu jako vedoucí směny (viz. str. 27 napadeného rozhodnutí). Také svědek V., skladník žalobkyně, si nepamatoval žádná konkrétní jména ani neznal deklarované dodavatele. Zároveň uvedl, že na pracovišti mohli být 2-3 externí zaměstnanci. Uvedl, že externí pracovníci pracovali pro žalobkyni pořád. Externí pracovníci, kteří u žalobkyně pracovali delší dobu, měli čipové karty, ostatním byla docházka zapisována vedoucím směny papírovou formou. Žalovaný měl za to, že ani tato výpověď neprokazovala tvrzení žalobkyně (str. 28-29 napadeného rozhodnutí). Žalovanému se nepodařilo přes veškerou snahu kontaktovat ani předvolat žalobkyní navrhovaného svědka pana B., u kterého ani nebylo zřejmé, zda se vůbec vyskytuje na území České republiky.

48. Co se týče dokladů o proškolení BOZP, dle žalovaného ani tímto důkazním prostředkem žalobkyně neprokázala, že se jednalo o daňově uznatelné náklady. K předloženým kopiím testu s názvem „*BOZP, PO – PŘÍRUČKA PRO ŠKOLENÍ ZAMĚSTNANCŮ*“ z roku 2014 (pracovníci ELVIRA BON) uvedl, že prezenční listiny podepsala pouze jedna osoba. Zbývajících sedm kopií testů byly již z roku 2015 a patřily pracovníkům, kteří dle docházky žalobkyně měli pracovat pro dodavatele AR-Company a Izidora comp. Zaměstnanci, kteří jsou podepsáni na testech, jsou sice vedeni v docházce žalobkyně, avšak ze součinnosti České správy sociálního zabezpečení a Úřadu práce ČR je zřejmé, že tito v předmětném období nebyli vedeni jako zaměstnanci deklarovaných dodavatelů. Žalovaný navíc považoval doklady spíše za podpůrný důkaz, nikoli stěžejní.
49. Pokud žalobkyně tvrdila, že výpovědi jednatelů AR-Company A. a P. odstranily veškeré pochybnosti ohledně jí předložené evidence odpracovaných hodin, pak s tímto tvrzením soud nemůže souhlasit. Svědek A. vypověděl, že všechny tvrzené hodiny byly fakticky odpracovány, což vždy kontrolovali se svědkem K., a že správná je evidence předložená žalobkyní a podepsaná svědkem K., a nikoliv ta, kterou předložila AR-Company. Současně si ale vůbec nepamatoval, kolik pracovníků mělo služby vykonat, žádná jejich jména ani to, zda služby poskytovali zaměstnanci AR-Company nebo subdodavatelé. Dokonce ani nevěděl, na základě jakých podkladů se stanovila fakturovaná částka. Jeho tvrzení o tom, že všechny hodiny byly fakticky odpracovány a žalobkyně předložila tu správnou evidenci, je v této souvislosti značně nevěrohodné. Jinak by si totiž musel pamatovat alespoň nějaké podrobnosti o tom kolik pracovníků jaké práce odpracovalo či z čeho se vycházelo při fakturaci. Jinými slovy není zřejmé, z čeho vycházel při svém tvrzení o správnosti evidence vedené žalobkyní (a nesprávnosti té, kterou předložila AR-Company) a faktickém odpracování všech hodin, jestliže si zároveň ani nepamatoval, kolik pracovníků mělo práce vykonat (natož jejich jména či přesné hodiny) či na základě čeho vznikly celkové fakturované počty hodin. Svědek ani nijak věrohodně nevysvětlil, proč AR-Company předložila odlišnou evidenci odpracovaných hodin od žalobkyně. Uvedl jen,

že kolegyně (svědkyně P.) možná finančnímu úřadu poslala něco jiného a že je to chyba. Není tedy vůbec zřejmé, proč AR-Company tuto „nesprávnou“ evidenci vedla a proč ji poslala finančnímu úřadu.

50. Podobně lze hodnotit výpověď svědkyně P. Svědkyně si nepamatovala přesný počet zaměstnanců AR-Company v roce 2015 (uvedla, že jich bylo přibližně deset) ani kolik jich

pracovalo při poskytování služeb pro žalobkyni či jejich jména. Tato výpověď je nevěrohodná prakticky ze stejných důvodů. Svědkyně byla na jednu stranu schopna s jistotou říci, že správná je evidence předložená žalobkyní, což vysvětlovala tím, že „svou“ evidenci vytvořila dodatečně na základě faktur a přiřazením jmen a hodin „podle paměti“. Na druhou stranu si ale nedokázala při výpovědi přesně vybavit, kolik pracovníků poskytovalo služby pro žalobkyni (jen to odhadovala na přibližně deset) a ani jejich jména. Obojí by přitom měla znát, jelikož evidence, kterou měla vytvořit podle paměti, obsahuje i jména a počty pracovníků. V tomto případě nelze dobře argumentovat ani značným časovým odstupem, neboť i evidenci předkládala svědkyně P. finančnímu úřadu až dodatečně v rámci daňové kontroly. Věrohodnost výpovědi oslabuje i svědkynino vysvětlení toho, proč finančnímu úřadu předložila chybnou evidenci. V podstatě z něj totiž plyne, že si ji celou vymyslela, jen aby vyhověla jeho výzvě. Je tedy nasnadě, že stejně tak nemusela říkat pravdu ve svědecké výpovědi ohledně obchodní spolupráce s žalobkyní a (ne)správnosti evidencí odpracovaných hodin.

51. I kdyby ale byly obě výpovědi věrohodné v tom, že „správná“ je evidence předložená žalobkyní, (a nikoliv ta předložená AR-Company), pořád zde zůstávají veškeré ostatní pochybnosti ohledně této evidence. Ani svědkové A. a P. totiž např. nevysvětlili, jak je možné, že poskytovali žalobkyni pracovníky (na této podobě plnění se shodli), ačkoliv nepřihlásili žádné zaměstnance Úřadu práce ČR (přestože oba svědkové uvedli, že se jednalo o cizince – Maďary, Rumuny či Ukrajince), žádné (kromě pracovníka Ch.) neviduje ani Česká správa sociálního zabezpečení a v daňovém přiznání k dani z právnických osob vykážali jen čtyři zaměstnance (přestože dle evidencí jich mělo být mnohem více). Svědkyně P. přitom tvrdila, že AR-Company splnila veškeré zákonné povinnosti a neměla žádné subdodavatele. Stejně tak výpovědi neodstranily pochybnosti, které vyplynuly z výsledků ostatních svědků, zejména ohledně toho, kolik vlastně pracovníků u žalobkyně působilo (popř. o jaké se jednalo) a jak vlastně vznikala evidence docházky, a tím pádem i evidence odpracovaných hodin. Svědek A. si totiž jejich počty a jména vůbec nepamatoval, zatímco svědkyně P. uvedla jen přibližný počet (deset) a konkrétně si pamatovala jen zaměstnance Ch.

52. Z výše uvedeného plyne, že toto svědecké potvrzení evidence odpracovaných hodin předložené žalobkyní jako té „správné“ (pokud by bylo věrohodné), nelze srovnávat s předložením předávacího protokolu s uvedením odpracovaných hodin podepsaným oběma jednatelem. Podstatná je jednak skutečnost, že takový protokol by byl podepsán v době, kdy si ještě jednatele AR-Company mohli pamatovat počty odpracovaných hodin, popř. měli k dispozici docházku jednotlivých pracovníků. Nyní naproti tomu není vůbec zřejmé, na základě čeho byli svědkové schopni učinit závěr o správnosti žalobkyniny evidence, ačkoliv si vůbec či téměř nepamatovali počty pracovníků a jejich jména (či dokonce kolik hodin který z nich

odpracoval). Kromě toho ohledně žalobkyní předložené evidence panovaly i další pochybnosti (než jen rozpor s tou, kterou předložila AR-Company), a proto by nemohla obstát, ani kdyby byla součástí předávacího protokolu podepsaného žalobkyní a AR-Company.

53. Zjištění, že deklarovaní dodavatelé neměli (alespoň dle různých úředních evidencí, daňových priznání apod.) dostatek zaměstnanců, popř. zaměstnávali úplně jiné osoby, než se měly podílet na plněních pro žalobkyni, přitom samozřejmě zpochybňují žalobkyní předložené listiny, včetně evidencí odpracovaných hodin. Správně by totiž mezi nimi měl existovat vzájemný soulad (nebo alespoň rámcově ve většině údajů). I kdyby někteří z pracovníků nebyli zaměstnáni v pracovním poměru, ale na základě dohod o pracích mimo pracovní poměr (jak žalobkyně obecně argumentuje), projevilo by se to maximálně v evidenci České správy sociálního zabezpečení, neboť za tyto zaměstnance by dodavatelé hypoteticky v některých případech nemuseli odvádět pojistné. Nevysvětluje to ale, proč nebyli zaměstnanci ze zahraničí přihlášení u Úřadu práce ČR dle § 87 odst. 1 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, či proč neodpovídají počty zaměstnanců dle údajů v daňových priznáních k dani z příjmů právnických osob. I kdyby se ale touto skutečností (práce na dohody mimo pracovní poměr) vysvětlila absence údajů v některých evidencích, pořád zůstává

celá řada pochybností a nesrovnalostí o evidencích odpracovaných hodin, včetně těch, které dodatečně vyplynuly ze svědeckých výpovědí.

54. Námitky žalobkyně týkající se nesprávného hodnocení svědeckých výpovědí jsou tedy nedůvodné. Nelze přisvědčit tomu, že by správce daně, resp. žalovaný, měl vysoké nároky na svědecké výpovědi. Bylo pouze na žalobkyni, jaké zvolí důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. Správní orgány dostatečně zdůvodnily, proč jim připadají svědecké výpovědi nedostatečné nebo nevěrohodné. Žalobkyni nic nebránilo zvolit jiné důkazní prostředky, kterými by svou důkazní situaci zlepšila. Navíc nelze tvrdit, že by míra nekonkrétnosti informací, které svědci poskytli, byla přiměřená značnému časovému odstupu, s jakým tyto svědecké výpovědi proběhly. Konkrétní rozsah přijatého plnění a to, zda právě tato plnění poskytli deklarovaní dodavatelé ze svědeckých výpovědí dovést nelze. Jak již bylo výše uvedeno, svědci vypovídali ohledně počtů pracovníků zcela vágně a odlišně a jména si zpravidla nepamatovali. Nelze ani argumentovat případnou shodou jejich výpovědí (např. svědků H. a D.). Na základě vágních a rozličných výpovědí nemohl být prokázán ani žádný „*minimální*“ rozsah odpracovaných hodin (poskytnutých služeb), který by se dal zjistit vynásobením počtu pracovníků dle svědků, délky směny a počtu dní v měsíci. Nehledě na to, že dvě posledně uvedené skutečnosti také nebyly konkrétně a spolehlivě prokázány – délku směny uváděli svědci jen přibližně, a i v žalobkyní předložených evidencích se značně liší. K odpracovaným dnům jednotlivých pracovníků v měsíci se svědci vůbec nevyjádřili. Konkrétní rozsah plnění tedy ani na základě svědeckých výpovědí nelze zjistit.
55. Pokud žalobkyně v této souvislosti namítala, že orgány finanční správy svědky vyslechly až po několika letech, a svědci si tak nemohli pamatovat detaily, pak soud nezpochybňuje, že si svědci s odstupem času nemusí být schopni všechny události správně vybavit, je však nutno připomenut, že jde o rozhodnutí žalobkyně, jakými důkazními prostředky bude svá tvrzení prokazovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2022, č. j. 1 Afs 88/2022-54). Judikatura totiž vyžaduje, aby si podnikatelé v obchodních vztazích

počínali obezřetně. Součástí této obezřetnosti je také pořízení dokladů pro případné uplatnění výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37). Volba formy a kvalita těchto důkazních prostředků je nicméně plně v dispozici daňového subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2021, č. j. 1 Afs 180/2020-41). Bylo tak na žalobkyni, aby si již v okamžiku uskutečnění výdaje později uplatněného podle § 24 zákona o daních z příjmů zajistila dostatek podkladů, kterými by následně prokázala správci daně jeho daňovou účinnost. Pokud si tedy žalobkyně nezajistila dostatečné listinné důkazy a musí se spoléhat na svědecké výpovědi, jde na její vrub, že si svědkové podstatné okolnosti již nepamatují z důvodu časového odstupu.

56. Z výše uvedeného vyplývá, že orgány finanční správy zjistily řadu nesrovnalostí, které ve svém souhrnu vedly ke vzniku pochybností ohledně faktického provedení deklarovaných služeb od deklarovaných dodavatelů. Správce daně přitom nepostupoval v rozporu se zásadou voleného hodnocení důkazů; každý důkaz posuzoval jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemných souvislostech. I žalovaný se ve svém rozhodnutí hodnocením jednotlivých důkazů detailně zabýval.
57. V projednávané věci je nutno zdůraznit, že je z provedených důkazů zřejmé, že předmětem plnění bylo ve skutečnosti poskytnutí pracovníků (pracovní síly), a nikoliv služeb (ve smyslu konkrétních výkonů či výsledků jejich práce). Dle všech tří smluv o poskytování služeb byla totiž cena za poskytované služby (různé typy prací ve skladu žalobkyně, ne konkrétní výkony) sjednána hodinově. Tomu odpovídají i vystavené faktury, v nichž jsou rozsah plnění a vypočtená cena určeny vždy počtem hodin. Z toho plyne, že podstatný byl pouze odpracovaný čas, nikoliv konkrétní výkony či jejich výsledky jako odvedené služby. Žalobkyně sice předložila jmenné seznamy pracovníků s odpracovanými hodinami (byť nikoliv za všechny měsíce), nicméně jejich věrohodnost, správnost a úplnost správce daně důvodně zpochybnil. Počet odpracovaných hodin na předložených fakturách (jejichž předmět byl vymezen značně obecně) a soupis odpracovaných hodin předložený žalobkyní se sice s hodují, správce daně ovšem vyjádřil své pochyby o rozsahu

poskytnutých služeb, tedy zda a kolik hodin externí pracovníci skutečně odpracovali. Přitom mu nešlo o to, zda se jednalo o konkrétní pracovníky, jak namítá žalobkyně, nýbrž zda rozsah prací externích pracovníků odpovídá rozsahu odpracovaných hodin (správce daně proto žalobkyni nekladl k tíži, že nepředložila jmenné seznamy pracovníků dodavatelů, nýbrž to, že o správnosti seznamů, které předložila, panovaly důvodné pochybnosti). Správce daně přitom zjistil z informací Úřadu práce a České správy sociálního zabezpečení, že počet zaměstnanců neodpovídá počtu uváděných pracovníků v uvedeném období, a ani žádný ze svědků se nevyjádřil ke konkrétnímu počtu zaměstnanců. Pouhé dovolávání se docházky, kterou měla zapisovat žalobkyně, v případě těchto pochybností nepostačovalo. Navíc se ani žalobkyni nepodařilo objasnit, jak evidence docházky fungovala (zda měli např. zaměstnanci karty, kterými si hodiny evidovali či nikoliv), což by mohlo mít vliv na relevantnost a prokazatelnost soupisu odpracovaných hodin externích pracovníků předloženého žalobkyní. Ani dodatečně vyslechnutí svědci v odvolacím řízení tyto pochybnosti nevyvrátili. Vyslechnutí svědkové, pokud již nějaké údaje o externích pracovnících uvedli, se totiž nebyli schopni shodnout na jejich počtu u jednotlivých tvrzených dodavatelů, jimi uváděné počty byly značně nepřesné a vágní a ani rámcově neodpovídaly evidencím odpracovaných hodin. Ohledně jmen pracovníků nevypověděli

téměř vůbec nic. Za této situace nelze než konstatovat, že žalobkyně v tomto rozsahu své důkazní břemeno neunesla.

58. Pokud žalobkyně v této souvislosti odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci daňového subjektu *VYRTYCH*, ten se týkal odpovědnosti osoby povinné k DPH za jednání jiných osob v řetězci. Kasační soud se v této věci zabýval tím, zda orgány finanční správy unesly důkazní břemeno stran skutečností, jež mohly zapříčinit ve smyslu judikatury SDEU výjimečné odepření nároku na odpočet DPH, tj. vědomost o podvodném jednání či účast na něm a neobežřetnost při uzavírání obchodu, a tedy s tím spojené prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci. Žalobkyně na věc *VYRTYCH* odkazovala v souvislosti s hodnocením důkazních prostředků, tedy že důkazy nemohou být účelově hodnoceny tak, aby některé důkazy byly upozaděny, a naopak vyzdvihnuty ty, které jdou daňovému subjektu k tíži. Tak se tomu ale v projednávaném případě nestalo, neboť správce daně se zabýval všemi důkazy jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti ve smyslu zásady volného hodnocení důkazů dle § 8 daňového řádu. Ani ve svém souhrnu totiž provedené důkazy neprokázaly, že žalobkyně přijala plnění v tvrzeném rozsahu a od deklarovaných dodavatelů. Konkrétní rozsah plnění a dodavatelé vyplývají pouze z evidencí odpracovaných hodin, které ale vykazují řadu nesrovnalostí a nedostatků, pro které vznikly důvodné pochybnosti o jejich správnosti, a navíc je žalobkyně ani nepředložila za všechny měsíce. Tyto pochybnosti nebyly odstraněny provedenými svědeckými výsledky ani jinými důkazy; naopak, výpovědi svědků je ještě prohloubily, neboť se značně rozcházely. Ohledně konkrétního rozsahu plnění nebyli svědkové ani schopni vypovědět nic podstatného, neboť si většinu rozhodujících detailů (jména a počty pracovníků a jejich odpracované hodiny) nepamatovali.
59. Žalobkyně se dále bránila tím, že není zodpovědná za to, jak deklarovaní dodavatelé plní své povinnosti. Dle názoru soudu ovšem správce daně ani žalovaný nepostavili své závěry na tom, že by deklarovaní dodavatelé neplnili své povinnosti. Je sice pravdou, že se správce daně zabýval tím, že někteří z deklarovaných dodavatelů byli nekontaktní a nepředložili žádné daňové doklady. Zároveň ale uvedl, že nekontaktnost dodavatele pozici žalobkyně nezhoršuje, nicméně ani nezlepšuje, protože je v takové situaci odkázána jen na ty důkazní prostředky, které má k dispozici sama (viz str. 42, 57 nebo 70 Zprávy o daňové kontrole). Nicméně je nutno uvést, že je čistě na správci daně, jakými skutečnostmi zpochybní věrohodnost předložených dokladů v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Daňový řád (ani žádný jiný zákon) nezakazuje, aby se jednalo o skutečnosti, na které žalobkyně nemá žádný vliv (nehledě na to, že žalobkyně minimálně plně ovlivňuje to, s kým vstoupí do obchodního vztahu a je její povinností počínat si obezřetně).
60. V této souvislosti žalobkyně odkazovala i na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 328/2017-66, dle názoru soudu pro ni žádný příhodný závěr z tohoto rozhodnutí neplyne. Nejvyšší správní soud v bodě 59 správcům daně toliko vytknul, že kladli přílišný důraz na

skutečnosti týkající se obchodní spolupráce mezi dodavatelem a jeho subdodavateli (dalšími články v obchodním řetězci), které nemají „*takový důkazní potenciál*“, namísto aby se zabývali přímo okolnostmi obchodního vztahu mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem (to ostatně plyne i z tam citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, dle nějž nelze závěr o tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno,

učinil pouze z toho, že stěžovatel neprokázal skutečnosti stran samotného plnění subdodavatelů jeho dodavatelů, tedy osob, s nimiž on sám žádné smlouvy neuzavíral). Závěry citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu se tedy vůbec netýkaly důkazního břemena správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu (tedy otázkou, jakými zjištěními může zpochybnit doklady předložené daňovým subjektem). Kasační soud ani obecně nedovodil nic v tom smyslu, že by správce daně nemohl použít ke zpochybnění předložených dokladů skutečnosti, které daňový subjekt nemůže ovlivnit.

61. K otázce míry jistoty a pravděpodobnosti v případě prokazování tvrzených skutečností žalobkyně odkázala též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, který uzavřel, že „*I v daňovém řízení je proto třeba vycházet z určité míry pravděpodobnosti a po daňovém subjektu nelze požadovat prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností. Stejně jako v jiných řízeních však nelze ani v daňovém řízení požadovat v realitě nedosažitelnou míru úplné jistoty (k obdobným závěrům viz též rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82)*“. V projednávaném případě ale správce daně, resp. žalovaný, po žalobkyni nepožadovali prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou. Žalobkyně si zřejmě plete míru podrobnosti zjišťovaných skutečností s mírou jistoty (pravděpodobnosti) jejich prokázání. Konkrétní počet odpracovaných hodin jednotlivými pracovníky (míra podrobnosti zjišťovaných skutečností) byl podstatný k tomu, aby bylo zřejmé, který konkrétní dodavatel v jakém konkrétním rozsahu žalobkyni poskytl plnění, resp. že je poskytli právě deklarovaní dodavatelé v právě tvrzeném rozsahu. Nešlo tedy o nepřiměřený požadavek. Ostatně žalobkyně také docházku pracovníků evidovala a na jejím základě fakturovala, jak vyplynulo ze svědeckých výslechů. Evidence odpracovaných hodin ale žalovaný důvodně zpochybnil, samotné evidence docházky žalobkyně nepředložila, uloženou povinnost vést zvláštní záznamy porušila a další provedené důkazy (zejm. výslechy svědků) neprokázaly rozsah plnění či konkrétní dodavatele, a to téměř s žádnou mírou pravděpodobnosti. Svědkové si totiž nepamatovali přesné počty pracovníků jednotlivých společností, jimi uváděné počty byly ve vzájemném rozporu, a i v rozporu s tím, co plynulo z evidencí odpracovaných hodin. Nešlo tedy o to, že by žalovaný žádal stále další důkazy k prokázání tvrzení, které již bylo prokázáno jinými (požadoval vyšší míru prokázání až na úroveň absolutní jistoty). Pouze o to, že provedené důkazy o rozhodujících skutečnostech neřekly téměř nic.
62. Dále žalobkyně namítala, že účelem podnikání není ničím neohrazené shromažďování listin a kontaktů na potenciální svědky pro účely možného daňového řízení v budoucnu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, rozsudek Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82). S tímto závěrem se sice lze ztotožnit, avšak v tomto případě musela sama žalobkyně pro účely obchodního vztahu se svými deklarovanými dodavateli jednotlivé odpracované hodiny externích pracovníků evidovat (nehledě na správcem daně uloženou povinnost vést o tom záznamy). Správce daně po žalobkyni ani nežádal žádné skutečnosti, které by měli prokazovat její dodavatelé (viz rozsudek č. j. 9 Afs 81/2007–60), nýbrž skutečnosti, ke kterým měla žalobkyně důkazní břemeno a které navíc měla evidovat i pro své vlastní potřeby (a také mohla). Žalobkyniny odkazy na shora uvedenou judikaturu jsou tedy nepřipadné.

63. Ani skutečnost, že žádný z tvrzených dodavatelů nebyl v době plnění označen za nespolehlivého plátce, nemá žádnou relevanci. To je totiž standardní stav. Naopak, byl-li by některý takto označen, vyvolalo by to opět pochybnosti o poskytnutém plnění.
64. Žalobkyně dále poukazovala na řadu svědeckých výpovědí a některé listinné důkazy, z nichž dovozuje, že tvrzení dodavatelé museli u žalobkyně působit. Tato námitka se ale míjí s důvody napadeného rozhodnutí. Žalovaný nikdy nezpochybnil, že tyto společnosti u žalobkyně působily. Sporný byl konkrétní rozsah přijatého plnění a to, zda právě tato plnění poskytli právě deklarovaní dodavatelé. To přitom ze svědeckých výpovědí dovodit nelze. Jak již bylo výše uvedeno, svědci vypovídali ohledně počtů pracovníků obecně a odlišně a jména si zpravidla nepamatovali. Na základě těchto výpovědí nemohl být prokázán ani žádný „*minimální*“ rozsah odpracovaných hodin (poskytnutých služeb), který by se dal zjistit vynásobením počtu pracovníků dle svědků, délky směny a počtu dní v měsíci. Nehledě na to, že dvě posledně uvedené skutečnosti také nebyly konkrétně a spolehlivě prokázány – délku směny uváděli svědci jen přibližně, a i v žalobkyní předložených evidencích se značně liší, a k odpracovaným dnům jednotlivých pracovníků v měsíci se svědci vůbec nevyjádřili. Konkrétní rozsah plnění tedy ani na základě svědeckých výpovědí nelze zjistit.
65. Žalobkyně má dále za to, že jestliže žalovaný připustil, že došlo k poskytnutí plnění, měl zaujmout názor, že je žalobkyně přijala od tvrzených dodavatelů, neboť tu není jiný subjekt, který by mohl plnění poskytnout, a sama žalobkyně neměla kapacity k zajištění takového plnění. V tom se ale žalobkyně mýlí. Zjištění vyplývající z provedení dokazování jednoznačně vylučují, aby plnění žalobkyni poskytl jiný subjekt. K ničemu takovému se ani dokazování nevedlo. Svědci byli vyslýcháni jen k prokázání toho, zda plnění poskytli deklarovaní dodavatelé (popř. v jakém rozsahu). Nebyli ale tázáni na to, kolik a jakých společností u žalobkyně působilo a dodávalo jí externí zaměstnance tak, aby bylo možné vyslovit vylučující závěr, že to nemohly být jiní než deklarovaní dodavatelé, které plnění žalobkyni poskytli. Nic takového neplyne ani z listinných důkazů. Soud opakuje závěr již vyřčený v rozsudku č. j. 43 Af 19/2022-56, že u žalobkyně působila celá řada dalších společností poskytujících obdobné služby (zejm. různé agentury práce). Stejně tak je možné, že plnění poskytl nezjištěný subjekt, anebo se ve skutečnosti jednalo o pracovníky, které si opatřila sama žalobkyně, a smlouvy o poskytnutí služeb uzavřela pouze účelově (tím soud neříká, že se tak stalo, pouze tolik, že nejde o skutkové závěry, který by provedené dokazování jednoznačně vyvrátilo).
66. Soud má ve světle výše uvedeného za to, že plně obстоjí závěr žalovaného ohledně pochybností, zda tvrzené práce byly dodány v deklarovaném rozsahu deklarovanými dodavateli. Žalobkyně svá tvrzení prakticky opírala čistě o údaje v předložených fakturách deklarovaných dodavatelů, popř. navržených svědeckých výpovědích, aniž by však byla schopna přesvědčivě prokázat, že se taková plnění fakticky uskutečnila v deklarovaném rozsahu deklarovanými dodavateli. Správce daně naopak nashromáždil dostatečné důkazy pro zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobkyně sice předložila formálně perfektní (účetní) doklady, to ale správce daně ani žalovaný nijak nezpochybnovali. Správce daně (potažmo žalovaný) své důkazní břemeno unesl, naopak žalobkyně nikoli, neboť žádné další podstatné důkazy, které by prokazovaly fakticitu jednotlivých plnění, nepředložila. V daňovém řízení

tak nadále zůstaly pochybnosti o tom, zda se deklarovaná plnění fakticky uskutečnila v deklarovaném rozsahu deklarovanými dodavateli.

Neprovedení důkazů

67. Žalobkyně dále namítala, že některé žalobkyní navrhované důkazy byly odmítnuty pro nadbytečnost (výslech vedoucích směn V. M., P. R., M. Š. a Z. S.). Žalobkyni tak bylo znemožněno prokázat konkrétní rozsah služeb. Odmítnuto bylo i vypracování znaleckého posudku.
68. K neprovedeným výslechům svědků soud uvádí, že správce daně není povinen provést každý navržený důkaz. V takovém případě však musí řádně zdůvodnit svůj postup (viz např. bod 30 rozsudku Nejvyšší správní soud ze dne 24. 1. 2024, č. j. 9 Afs 43/2022-60). Správce daně přitom

není povinen vyhovět důkaznímu návrhu daňového subjektu, jestliže 1) tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení; 2) důkaz není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost; nebo jestliže 3) tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřeno nebo vyvráceno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49). Jakkoliv tedy není na libovůli správce daně, jakým způsobem naloží s návrhy daňového subjektu na provedení důkazů, není povinen mechanicky provést všechny v průběhu řízení navržené důkazy, a může uvážit, které z navrhovaných důkazů je s ohledem na konkrétní okolnosti věci potřebné a nezbytné provést. To platí i pro návrh na výslech svědků (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2021, č. j. 5 Afs 362/2020-49, body 35 a 36, a ze dne 16. 8. 2019, č. j. 4 Afs 262/2017-37, body 21 až 23, a ze dne 4. 4. 2019, č. j. 9 Afs 431/2017-39, body 21 až 23).

69. Žalobkyně namítala, že žalovaný nevyšlechl jako svědky zbývající čtyři vedoucí směn (V. M., P. R., M. Š. a S. Z.), ač výpovědi měly sloužit k prokázání konkrétního rozsahu plnění přijatých od deklarovaných dodavatelů, tedy skutečnosti, které měl žalovaný za neprokázané. S tím soud nesouhlasí. Žalobkyně se totiž mylí v tom, že by žalovaný odmítl vyslechnout tyto svědky pro nadbytečnost (třetí výše uvedený argument). Žalovaný sice v napadeném rozhodnutí (viz bod 73) hovoří o „nadbytečnosti“ postupu spočívajícího ve vyslýchání dalších svědků, ve skutečnosti je však zřejmé, že důvodem zamítnutí důkazních návrhů byla absence vypovídací potence (druhý výše uvedený argument). Žalovaný totiž uvedl, že vyslechl dvě z osmi osob, které měly být dle žalobkyně na pozici vedoucích směn, avšak z výpovědí vyplynul jen obecný obraz o fungování pracoviště v J., a nikoliv konkrétní skutečnosti prokazující žalobkynina tvrzení. Jinými slovy to znamená, že žalovaný dospěl k závěru o tom, že osoby v pozicích vedoucích směn – obecně vzato – z této pozice nemají tak konkrétní poznatky, aby jejich výpovědi mohly prokázat žalobkynina tvrzení o rozsahu plnění a dodavatelích, neboť již vyslechnutí svědci H. a D. nebyli schopni vypovídat dostatečně detailně. Tato námitka proto není důvodná. K tomu soud doplňuje, že ke stejnému závěru dospěl také v rozsudku č. j. 43 Af 19/2022-56, body 83-86, na nějž v podrobnostech odkazuje a od jehož závěrů nevidí důvod se odchýlit.
70. S problematikou neprovedených důkazů souvisí i námitka žalobkyně ohledně neprovedení důkazu znaleckým posudkem. Žalovaný takový postup odůvodnil tím, že k prokázání rozsahu přijatých plnění a dodavatelů nebyly nutné žádné odborné znalosti. S tímto

důvodem se soud ztotožnil. Žalobkyně požadovala vypracovat znalecký posudek, který měl odborně posoudit, kolik pracovníků žalobkyně na ty které práce potřebovala. To se však míjí s podstatou problému v projednávané věci, tedy že žalobkyně neprokázala konkrétní rozsah přijatého plnění, tedy počet odpracovaných hodin jednotlivými pracovníky deklarovaných dodavatelů (až na pracovníka Y. Ch. u společnosti AR-Company). Výsledkem znaleckého posudku by tak byl maximálně pouhý odhad rozsahu plnění ze strany blíže neurčených externích dodavatelů, který je však v projednávaném případě irelevantní. Podstatné je pouze to, k jakému plnění ve skutečnosti došlo. Současně by posudek nemohl prokázat, kdo plnění poskytl a v jakém rozsahu jej poskytl právě ten který dodavatel. Podmínky k ustanovení znalce podle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu proto nebyly splněny. Jestliže by správce daně žalobkyni vyhověl a ustanovil jej, počínal by si naopak v rozporu s tímto ustanovením a zásadami rychlosti a hospodárnosti řízení ve smyslu § 7 daňového řádu. Proto také žalovaný zcela správně žalobkyni upozornil, že si jej měla případně nechat zpracovat sama. Tato námitka je proto také nedůvodná.

Esenciální náklady

71. Žalobkyně dále tvrdila, že musela vynaložit k dosažení svých příjmů určité náklady, a proto orgány finanční správy měly žalobkyni přiznat alespoň nutné (esenciální) náklady. Rozporovala také to, že by se snad jejich přiznání během řízení nedomáhala, neboť tak učinila ve vyjádření ze dne 12. 8. 2022.
72. Jak popsál rozšířený senát v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, ve věci *ARNOŠT*, na které ostatně odkazovala i sama žalobkyně, koncepce esenciálních nákladů vznikla jako reakce Nejvyššího správního soudu na určitý opakující se postup správců daně, kteří i v situaci, kdy zakázka, z níž plynuly daňovému subjektu příjmy, byla prokazatelně realizována (typicky stavební práce), odmítali uznat jakékoli náklady na tuto zakázku pouze s odůvodněním, že provedené práce nebyly uskutečněny dodavatelem uvedeným na účetním dokladu. Jde proto o institut využitelný v situacích, kdy daňový subjekt bez vážných pochybností prokáže, že deklarovaný výdaj splňující podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu. Pak je možné jej uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jak však zdůraznil v citovaném usnesení rozšířený senát, jde o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí i vynaložení esenciálního výdaje prokázat.
73. Otázkou esenciálních nákladů se správce daně, resp. žalovaný, zabývali. Správce daně ve Zprávě o daňové kontrole na str. 84 uvedl, že neshledal účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné komplexně, ale pouze ve vztahu k deklarovaným plněním u deklarovaných odběratelů. Neuznání konkrétních nákladů nebylo způsobitelné zpochybnit vypovídající hodnotu účetnictví jako celku, a proto nebylo zapotřebí přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně podle pomůcek. Vyloučené náklady proto správce daně neoznačil za tzv. esenciální výdaje, které by bylo nutné zohlednit. V daném případě nedošlo k tak výraznému zpochybnění účetnictví, pro které by nebylo možné stanovit dokazováním. Žalovaný doplnil, že nerozporuje realizaci manipulačních a pomocných prací jako takových, nýbrž je v daném případě sporné to, kým, v jakém rozsahu a za jakou částku byly služby poskytnuty. V projednávaném případě byla zpochybněna pouze konkrétní část výdajů, která nebyla způsobitelná zpochybnit hodnotu účetnictví jako celku, a proto orgány finanční správy ani nepřistoupily k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek.

Institut tzv. esenciálních nákladů je aplikovatelný pouze v režimu stanovení daně podle pomůcek, přičemž v projednávaném případě základní podmínky pro stanovení a zohlednění esenciálních výdajů nebyly splněny (str. 37 až 39 napadeného rozhodnutí).

74. Soud nerozporuje, a ostatně ani orgány finanční správy, že v případě žalobkyně určité manipulační a pomocné práce ve skladu proběhly. Problém s daňovou uznatelností žalobkyní deklarovaných nákladů je však ten, že žalobkyně neprokázala, že by se tato plnění uskutečnila v deklarovaném rozsahu deklarovanými dodavateli. Orgány finanční správy prokázaly podstatné pochybnosti o deklarovaných pracích. Aby tedy mohly být v nyní projednávané věci posuzované náklady uznány jako daňově účinné, musela by žalobkyně prokázat, že deklarovaná plnění obdržela buďto od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu, nebo od jiných dodavatelů a v jiném konkrétním rozsahu. To se však v posuzovaném případě nestalo, neboť žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Neunesení důkazního břemene přitom nemůže být samo o sobě důvodem pro stanovení daně podle pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2024, č. j. 8 Afs 333/2019-103). Správce daně proto ani nebyl povinen zohlednit esenciální výdaje, jestliže žalobkyně neprokázala, že se deklarovaná plnění odehrála tak, jak bylo uvedeno na příslušných účetních dokladech, popř. alespoň tak, jak tvrdila. Ani tato žalobní námitka proto není důvodná.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

75. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Žalobu proto zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
76. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu,

kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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

právnícké vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Praha 10. října 2024

Lenka Oulíková, v. r.
předsedkyně senátu