



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **Raben Logistics Czech s.r.o.**, se sídlem Nupaky, Komerční 535, zastoupené JUDr. Františkem Divíškem, advokátem se sídlem Hradec Králové, Velké náměstí 135/19, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 10. 10. 2024, č. j. 55 Af 18/2022 - 56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „*správce daně*“) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 vyšší o 2 382 980 Kč a uložil žalobkyni povinnost uhradit daňové penále podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „*daňový řád*“).

[2] Žalovaný k odvolání žalobkyně rozhodnutím ze dne 7. 10. 2022, č. j. 36874/22/5200-11434-713180, změnil výši doměřené daně na částku 2 344 790 Kč, stanovil tomu odpovídající výši daňového penále a ve zbytku rozhodnutí (dodatečný platební výměr) správce daně potvrdil. Podle daňových orgánů žalobkyně neprokázala, že přijala pomocné a manipulační práce v tvrzeném rozsahu odpracovaných hodin a počtu pracovníků od společností AR-Company s.r.o., ELVIRA BON s.r.o., Kivanstav s.r.o. a Izidora comp s.r.o. Výdaje vynaložené žalobkyní za deklarované služby těchto dodavatelů

tak nemohly být uznány jako daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Ve vztahu k těmto dodavatelům rovněž žalobkyně nesplnila záznamní povinnost, kterou jí správce daně uložil rozhodnutím ze dne 10. 9. 2014, č.j. 3618130/14/2109-05400-20184. Žalovaný po doplnění dokazování v odvolacím řízení uznal jako daňově účinné pouze výdaje ve výši 200 325 Kč, které žalobkyně vynaložila za práce provedené Y. Ch., zaměstnancem společnosti AR-Company s.r.o.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Praze (dále jen „*krajský soud*“), který ji zamítl kasační stížností napadeným rozsudkem.

[4] Krajský soud předně zdůraznil, že předmětem plnění bylo poskytnutí pracovníků (pracovní síly), nikoli služeb ve smyslu konkrétních výkonů či výsledků jejich práce. Dále uvedl, že není sporu o tom, že žalobkyně předložila řádné daňové doklady, avšak správce daně vyslovil důvodné pochybnosti o faktickém provedení služeb v tvrzeném rozsahu. Deklarovaní dodavatelé neměli dostatek zaměstnanců, nebo vůbec žádné, aby se plnění uskutečnilo tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech. Správce daně rovněž zjistil, že částky připisované na účet dodavatelů žalobkyně byly následně v krátkém časovém sledu vybírány v hotovosti. Deklarovaní dodavatelé dočasně přidělovali žalobkyni na práci převážně občany třetích zemí, aniž by měli povolení k agenturnímu zaměstnávání od Úřadu práce ČR. Správce daně porovnáním počtu odpracovaných hodin doložených žalobkyní s evidencí pracovníků a počtem odpracovaných hodin doložených dodavatelem AR-Company s.r.o. zjistil, že jmenný seznam neodpovídá počtu odpracovaných hodin u jednotlivých pracovníků. Podle daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2015 měla společnost AR-Company s.r.o. průměrný přepočtený počet čtyř zaměstnanců.

[5] Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce, že by se zaměstnanci žalobkyně, kteří byli vyslechnuti jako svědci, shodli na okolnostech podstatných pro posouzení rozsahu prací prováděných externími pracovníky. Z jejich svědeckých výpovědí naopak vyplývaly značné nesrovnalosti a rozpory, zejména pokud jde o docházku externích pracovníků a způsob vedení její evidence (zda byla vedena elektronicky či písemně), i pokud jde o vstup těchto pracovníků na pracoviště apod. Docházka externích pracovníků přitom sloužila jako podklad pro výslednou fakturaci dodavatelům žalobkyně. Vedoucí skladu si nevzpomněli na jména osob, které se měly na pracích pro žalobkyni podílet, a neshodovali se ani na jejich počtu či si nepamatovali jejich národnost. Pochybnosti ohledně externích pracovníků byly prohloubeny i po doplnění dokazování v odvolacím řízení k návrhu žalobkyně. Elena Penzyakova, jednatelka společnosti AR-Company s.r.o., sice potvrdila spolupráci se žalobkyní, avšak přiznala, že evidenci pracovníků dodělala dodatečně „*podle paměti*“ a docházek z jiného období, aby vyhověla výzvě správce daně. Zároveň však uvedla, že „*správnou docházku*“ vedl zaměstnanec žalobkyně pan K. (vedoucí skladu na pobočce žalobkyně v Jazlovicích). Za společnost AR-Company s.r.o. tuto docházku kontroloval druhý jednatel Roman Artemyev. Pouze v případě Y. Ch., zaměstnance společnosti AR-Company s.r.o., žalovaný uznal část nákladů vztahující se k jeho práci pro žalobkyni. Šlo o jediného externího pracovníka, jehož výkon práce pro žalobkyni byl potvrzen nejen žalobkyní a společností AR-Company s.r.o., ale i svědky a byl rovněž evidován jako zaměstnanec společnosti AR-Company s.r.o. Českou správou sociálního zabezpečení.

pokračování

[6] Co se týče dokladů o proškolení ohledně bezpečnosti a ochrany zdraví při práci (dále jen „BOZP“), které žalobkyně doložila v odvolacím řízení, tak prezenční listiny k testům BOZP z roku 2014 podepsala pouze jedna osoba. Dalších sedm kopií testů z roku 2015 patřilo pracovníkům, kteří měli být zaměstnanci společnosti AR-Company s.r.o. a Izidora comp s.r.o. Tito pracovníci byli sice vedeni v docházce žalobkyně, avšak žalovaný od České správy sociálního zabezpečení a Úřadu práce ČR zjistil, že nebyli v předmětném období vedeni jako zaměstnanci těchto společností.

[7] Krajský soud tak nepřisvědčil námitce žalobkyně, že výpovědi jednatelů společnosti AR-Company s.r.o. Artemyeva a Penzyakové odstranily veškeré pochybnosti ohledně evidence odpracovaných hodin. Svědek Artemyev vypověděl, že všechny tvrzené hodiny byly fakticky odpracovány, což vždy kontrolovali se svědkem K. Dále uvedl, že správná je evidence předložená žalobkyní, nikoliv ta, kterou předložila společnost AR-Company s.r.o. Současně si ale vůbec nepamatoval jména ani počet pracovníků, ani to, zda služby poskytovali přímo zaměstnanci společnosti AR-Company s.r.o. nebo její subdodavatelé. Podle krajského soudu tak není zřejmé, z čeho svědek Artemyev vycházel, když potvrdil správnost evidence vedené žalobkyní a faktické odpracování všech hodin. Svědek ani věrohodně nevysvětlil, proč společnost AR-Company s.r.o. předložila odlišnou evidenci odpracovaných hodin. Pouze uvedl, že jeho kolegyně možná poslala finančnímu úřadu chybné údaje. Stejně tak si ani jednatelka Penzyaková nepamatovala jména a počet pracovníků, ale přesto byla schopna s jistotou říci, že správná je evidence předložená žalobkyní. Věrohodnost její svědecké výpovědi oslabuje i její vysvětlení, že si evidenci docházky za společnost AR-Company s.r.o. v podstatě vymyslela, jen aby vyhověla výzvě správce daně. Jednatelé společnosti AR-Company s.r.o. dále nevysvětlili, jak je možné, že poskytovali žalobkyni pracovníky, ačkoliv nepřihlásili žádné zaměstnance na Úřadu práce ČR. Žádné zaměstnance kromě Y. Ch. neevidovala ani Česká správa sociálního zabezpečení. V daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob pak vykazali jen čtyři zaměstnance, přestože jednatelka Penzyaková tvrdila, že společnost AR-Company s.r.o. neměla žádné subdodavatele. Podle krajského soudu tak nelze srovnávat tvrzení svědků s důkazem v podobě předávacího protokolu s uvedením odpracovaných hodin podepsaným oběma jednatelemi, jak tvrdí žalobkyně.

[8] Krajský soud dále poukázal na to, že i kdyby někteří z pracovníků nebyli zaměstnáni v pracovním poměru, ale na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, jak žalobkyně obecně argumentuje, tak to nevysvětluje, proč zaměstnanci ze zahraničí nebyli přihlášení u Úřadu práce ČR či proč neodpovídají počty zaměstnanců podle evidence údajům v daňových přiznáních k dani z příjmů právnických osob (u společnosti AR-Company s.r.o.).

[9] Krajský soud rovněž neshledal důvodnou námitku, že správce daně, respektive žalovaný měli vysoké nároky na obsah svědeckých výpovědí. Nepřisvědčil ani tomu, že by míra nekonkrétnosti informací, které svědci poskytli, byla přiměřená značnému časovému odstupu, s jakým tyto svědecké výpovědi proběhly. Na základě vágních a rozličných svědeckých výpovědí nemohl být prokázán ani žádný „minimální“ rozsah odpracovaných hodin. Rovněž délka směny nebyla spolehlivě prokázána, a pokud jde o odpracované dny jednotlivých pracovníků v měsíci, k tomu se svědci nevyjádřili vůbec. Krajský soud žalobkyni přisvědčil v tom, že si svědci s odstupem času nemusí být schopni všechny události vybavit, avšak jde o rozhodnutí žalobkyně, jakými důkazními prostředky

bude svá tvrzení prokazovat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2022, č. j. 1 Afs 88/2022-54). Pokud si žalobkyně nezajistila dostatečné listinné důkazy a musí se spoléhat na svědecké výpovědi, jde na její vrub, že si svědci podstatné okolnosti z důvodu časového odstupu již nepamatují.

[10] Podle krajského soudu je pravdou, že správce daně zjistil, že někteří z deklarovaných dodavatelů byli nekontaktní a nepředložili žádné daňové doklady. Tato skutečnost pozici žalobkyně sice nezhoršuje, nicméně ani nezlepšuje. V takové situaci byla totiž odkázána jen na ty důkazní prostředky, které má k dispozici sama. Pokud byla evidence odpracovaných hodin zpochybněna, zároveň žalobkyně porušila povinnost vést zvláštní záznamy a ani další provedené důkazy rozsah odpracovaných hodin neprokázaly, nebylo možné zjistit ani přibližný rozsah plnění.

[11] Krajský soud dále nepřisvědčil námitce, že žalovaný měl vyslechnout jako svědky i zbývající čtyři vedoucí směn. Žalovaný na základě dosavadních svědeckých výpovědí dospěl k závěru, že osoby v pozicích vedoucích směn, obecně vzato, na základě této pozice nemají tak konkrétní poznatky, aby jejich výpovědi mohly prokázat tvrzení žalobkyně o rozsahu plnění a jeho dodavatelích. Pokud jde o neprovedení důkazu znaleckým posudkem, krajský soud se ztotožnil se žalovaným, že k prokázání rozsahu přijatých plnění a dodavatelů nebyly nutné odborné znalosti. Žalobkyně požadovala, aby správce daně zadal vypracovat znalecký posudek, který měl odpovědět, kolik pracovníků potřebovala na konkrétní práce. Takový požadavek se však podle krajského soudu míjí s podstatou věci. Výsledkem znaleckého posudku by byl pouze odhad rozsahu plnění ze strany blíže neurčených externích dodavatelů. Podmínky k ustanovení znalce správcem daně podle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu proto nebyly splněny. Krajský soud konečně s odkazem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2024, č. j. 8 Afs 333/2019 - 103, uvedl, že v posuzovaném případě žalobkyně své důkazní břemeno ke konkrétním deklarovaným plněním neunesla a zároveň nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, a tudíž ani pro zohlednění tzv. esenciální výdajů, jak požadovala.

[12] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatelka namítá, že provedené důkazy byly nesprávně vyhodnoceny a má za to, že prokazují poskytnutí plnění od deklarovaných dodavatelů. Hodnocení důkazů a otázka toho, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno, nemá stát mimo reálný podnikatelský život. Požadavek prokázat každou hodinu práce každého pracovníka, stejně jako trvání na tom, že se vždy musí shodovat konkrétní jména konkrétních pracovníků a přesný rozsah odpracovaných hodin, je formalistický a mohl by vést v podstatě až k paralýze podnikatelské činnosti. Správce daně i krajský soud stěžovatelce kladou k tíži skutečnost, že si svědci nevybavovali jména konkrétních pracovníků. Pokud jde o zpochybnění důvěryhodnosti výpovědi svědka Artemyeva (který odsouhlasil a potvrdil počet hodin) a svědkyně Penzyakové, kteří si po více než pěti letech nepamatovali podrobnosti, takový postup je v rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2024, č. j. 7 Afs 243/2023 - 54.

pokračování

[14] Podle stěžovatelky bylo bez jakýchkoli pochybností prokázáno, že přijala deklarované plnění od společnosti AR-Company s.r.o., neboť oba její jednatelé odsouhlasili správnost evidence odpracovaných hodin vedené stěžovatelkou. Pokud správce daně a krajský soud poukazují na rozpory ve výpovědích svědků, které se týkají evidence příchodů a odchodů, odpracovaných hodin a způsobu přístupu do skladu, jde podle stěžovatelky o nepodstatné detaily. Stěžovatelka zdůrazňuje, že svědci se shodli na tom, že bylo potřeba externích pracovníků, že tito pracovníci vykonávali práci, že pracovali ve směnách zpravidla v rozsahu dvanácti hodin a taktéž si vybavili i jména společností anebo některá jména osob z těchto společností. Stěžovatelka má na rozdíl od krajského soudu za to, že tím došlo k „*průsečíku*“ svědeckých výpovědích a nejméně k částečné shodě svědků. Z provedených důkazů, i přes určité odchylky, vyplývá ucelený obraz spolupráce mezi stěžovatelkou a dodavatelem. Daňové orgány tak postupovaly formalisticky v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, neboť se zaměřily pouze na rozdíly, nikoli na shody plynoucí z dokazování. Stejně vadného postupu se dopustil krajský soud.

[15] Stěžovatelka dále namítá, že jí byly kladeny k tíži okolnosti týkající se deklarovaných dodavatelů ležící mimo její dispoziční sféru. Podle stěžovatelky je pro posouzení věci nepodstatné, že krajský soud poukazuje na pochybnosti správce daně. Za podstatné naopak považuje, že prokázala rozsah přijatého plnění, nikoli to, že správce daně unesl své důkazní břemeno.

[16] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud pochybil, pokud odmítl uznat tzv. esenciální náklady. Postupoval tak v rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2024, č. j. 8 Afs 81/2023 - 58, který modifikoval závěry judikatury Nejvyššího správního soudu tak, že tzv. esenciální náklady mají být aplikovány i v situaci, kdy je prokázáno vynaložení výdajů v souvislosti s příslušným plněním. K tomu došlo i v posuzované věci, neboť stěžovatelka za správcem daně zpochybňovaná plnění zaplatila a zároveň bylo prokázáno, že pracovníci deklarovaných dodavatelů u stěžovatelky působili.

[17] Stěžovatelka dále trvá na tom, že měly být provedeny i výsledky zbývajících vedoucích směn a nesouhlasí s odůvodněním neprovedení těchto výsledků pro nadbytečnost. Podle stěžovatelky tím došlo k předjímání závěru, že své tvrzení neprokázala. Stěžovatelce tak byla odepřena možnost výsledkem vedoucích směny prokázat rozsah plnění od deklarovaných dodavatelů. Stěžovatelka dále namítá, že pokud měl krajský soud za to, že skutečným důvodem zamítnutí provedení výsledku výše uvedených svědků byla absence vypovídací hodnoty jejich výpovědí, jde o předčasný závěr. Krajský soud tím opravil závěry daňových orgánů.

[18] Stejnou vadu postupu daňových orgánů stěžovatelka dovozuje i v případě odmítnutí důkazu znaleckým posudkem, který měl sloužit k doplnění dokazování ohledně rozsahu externích služeb, jaké stěžovatelka potřebovala. Znaleckým posudkem mělo být prokázáno, že jiní využívaní externí dodavatelé společně s kmenovými zaměstnanci nemohli stěžovatelce poskytnout dostatek výkonů. Neprovedením tohoto důkazu byla stěžovatelka zkrácena na svých právech.

[19] Stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud jak rozsudek krajského soudu tak rozhodnutí žalovaného jako nezákonné zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[20] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti souhlasí se závěry napadeného rozsudku. Krajský soud postupoval při posouzení žaloby správně, napadený rozsudek je zákonný a přezkoumatelný.

[21] Žalovaný zdůrazňuje, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37) by měl každý podnikatel zachovávat takovou míru obezřetnosti, aby se před správcem daně neocitl v důkazní nouzi. Není-li schopen prokázat, co tvrdí, nemohou mu po právu náležet výhody, kterých se dovolává. Správce daně stěžovatelce nekladl k tíži, že nepředložila jmenné seznamy pracovníků jednotlivých dodavatelů, nýbrž to, že o správnosti předložených seznamů panovaly důvodné pochybnosti, které nebyly odstraněny. Stěžovatelka si mohla zvolit, jakými důkazními prostředky své důkazní břemeno unese. V případě svědeckých výpovědí pak nesla riziko spojené s tím, že si svědci již nebudou schopni vybavit rozhodující skutečnosti, respektive že si je nebudou schopni vybavit v té míře, která je potřebná k prokázání rozhodujících skutečností. Krajský soud, žalovaný ani správce daně nerozporují, že určité manipulační a pomocné práce ve skladu stěžovatelky proběhly, avšak stěžovatelka neprokázala, že by plnění obdržela od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu, nebo že by je obdržela od jiných dodavatelů a v jiném konkrétním rozsahu. Správce daně proto ani nebyl povinen zohlednit tzv. esenciální výdaje a jeho postup nebyl v rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 81/2023 - 58.

[22] Žalovaný dále zdůraznil, že v posuzované věci byla zpochybněna pouze konkrétní část výdajů stěžovatelky, a to ve výši 1,35 % z celkových nákladů na výkonovou spotřebu a 1,46 % z celkových nákladů na služby. Správce daně tudíž postupoval správně, pokud nepřistoupil k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek a daň stanovil dokazováním. Rozsah zpochybněných nákladů nebyl způsobilý zpochybnit hodnotu účetnictví jako celku a nebyly tak splněny základní podmínky pro zohlednění tzv. esenciálních výdajů.

[23] Žalovaný z výše uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[24] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté posoudil důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[25] Kasační stížnost není důvodná.

[26] Pokud jde předně o námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, přestože stěžovatelka uplatnila i tento důvod kasační stížnosti, nijak blíže jej nerozvedla. Nejvyšší správní soud má však podle § 109 odst. 4 věty za středníkem s. ř. s. povinnost k takové vadě přihlídnout i bez námítky. V napadeném rozsudku ji ale neshledal. Krajský soud se vypořádal s uplatněnými žalobními důvody, jeho rozhodnutí je srozumitelné a netrpí vnitřními rozpory.

pokračování

[27] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že prostřednictvím svědeckých výpovědí neprokázala, že přijala pomocné a manipulační práce v deklarovaném rozsahu od společností AR-Company s.r.o., ELVIRA BON s.r.o., Kivanstav s.r.o. a Izidora comp s.r.o., neboť má za to, že požadavky daňových orgánů na míru podrobnosti prokázání rozsahu přijatého plnění byly nesplnitelné. Namítá, že jí daňové orgány znemožnily unést důkazní břemeno, a to i s ohledem na značný časový odstup od kontrolovaného zdaňovacího období. Stěžovatelka konkrétně odkazuje na závěry rozsudku č. j. 7 Afs 243/2023 - 54, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil, že „[d]ůkazní povinnost, kterou podle § 92 odst. 3 daňového řádu nese daňový subjekt, tedy nedosahuje povinnosti prokázat tvrzené skutečnosti s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Správce daně proto musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno unesl. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude z provedených důkazů možné učinit daný závěr bez vážných pochybností, přičemž je třeba zohlednit i čas uplynulý od doby, kdy prokazované skutečnosti nastaly. Správce daně se tedy musí ptát, zda jsou předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, že nenechávají žádný prostor pro rozumné pochybnosti“. Dále stěžovatelka odkazuje na pasáž, v níž Nejvyšší správní soud uvedl, že „[u] pomocných prací poskytovaných na dlouhodobé bázi zpravidla nebude za účelem jejich prokázání nutné, aby doklady doprovázející jejich poskytování obsahovaly vyčerpávající podrobný přehled o tom, jaké konkrétní (dílčí) práce, kdo, kdy a v jakém rozsahu přesně provedl. Tím Nejvyšší správní soud pochopitelně neříká, že by bylo lze na obsah dokladů zcela rezignovat. To jistě ne. Je ostatně v zájmu samotných daňových subjektů, aby byly doklady vystavovány tak, jak předpokládá smluvní dokumentace a popisovaly poskytnuté plnění co možná nej přesněji. K posuzování konkrétního plnění je nicméně třeba přistupovat v kontextu ekonomické reality rámované způsobem a předmětem dané spolupráce, případné deficity nepřeceňovat, ale nahlížet na ně ve světle dalších zjištění, důkazů a vysvětlení daňového subjektu. Smyslem dokazování ostatně není dokonalá rekonstrukce skutkového stavu, ale učinění závěru s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností.“

[28] Přestože se citovaný rozsudek rovněž týkal problematiky důkazního standardu k prokázání pomocných, manipulačních a drobných stavebních prací, Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tím, jakým způsobem stěžovatelka vztahuje závěry citovaného rozsudku na důkazní situaci v nyní posuzované věci. Z hlediska ceny za poskytnuté plnění byl podle smluv, které stěžovatelka uzavřela s výše uvedenými společnostmi, podstatný právě odpracovaný čas (cena byla určena na základě hodinové sazby), nikoli konkrétní výkon či jeho výsledek. Jak již krajský soud zdůraznil, pokud správce daně zásadním způsobem zpochybnil evidenci docházky externích pracovníků, která byla podkladem fakturace za poskytnuté plnění, bylo na stěžovatelce, aby jinými důkazy prokázala rozsah odpracovaných hodin a počet pracovníků vztahujících se k jednotlivým deklarovaným dodavatelům.

[29] Ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 7 Afs 243/2023 - 54 tamní daňový subjekt nabídl důkazy o tom, že externí pracovníci pravidelně přicházeli do provozovny, byli za tímto účelem vybaveni vstupními čipy a byli poučováni o bezpečnosti práce i o práci na konkrétních zařízeních. Předložil jejich seznamy, příkladné výkazy práce a další záznamy o jejich činnosti. Na rozdíl od situace stěžovatelky, správci daně se v tamní věci podařilo rovněž vyslechnout reprezentativní vzorek externích

pracovníků. Dále nebylo možné odhlédnout od skutečnosti, že bytí byli v tamní věci dodavatelé v době provádění daňové kontroly nekontaktní, místně příslušní správci daně sdělili, že v rozhodném období plnili své daňové povinnosti (odst. [24] rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 243/2023 - 54). V nyní posuzované věci správce daně nezpochybnil, že by deklarovaní dodavatelé u stěžovatelky působili, ale kromě toho, že společnosti ELVIRA BON s.r.o., Kivanstav s.r.o. a Izidora comp s.r.o. nereagovaly na výzvu správce daně a byly nekontaktní, tak společnosti Kivanstav s.r.o. a Izidora comp s.r.o. neevidovaly u České správy sociálního zabezpečení ani u Úřadu práce (pokud jde o zahraniční pracovníky) žádné zaměstnance. Společnost AR-Company s.r.o. evidovala v kontrolovaném období pouze tři zaměstnance (jedním z nich byl Y. Ch.) a společnost ELVIRA BON s.r.o. evidovala částečně jiné zaměstnance, než jací byli uvedeni v evidenci docházky, a jako cizince evidovala deset osob na pozici „písařů“. Deklarovaní dodavatelé rovněž neměli povolení k agenturnímu zaměstnávání. Krajský soud dále shrnul skutečnosti, které zpochybnilly věrohodnost dodatečně doložených kopií testů BOZP několika externích zaměstnanců a poukázal na vzájemné rozpory v tvrzeních svědků a neurčitost jejich výpovědí, které pochybnosti správce daně spíše prohloubily.

[30] Namítá-li v této souvislosti stěžovatelka, že pochybnosti správce daně nejsou podstatné pro posouzení merita věci, nýbrž jde pouze o to, zda unesla své důkazní břemeno, tak této námitce nemůže Nejvyšší správní soud přisvědčit. Stěžovatelka přehlíží, že správce daně s ohledem na zjištěné skutečnosti, o které opřel své pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, přenesl důkazní břemeno zpět na stěžovatelku (k rozložení důkazního břemena daňového subjektu a správce daně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, odst. [21]). Správce daně prokázal takové skutečnosti, které významným způsobem zpochybnilly právě počet pracovníků, jaký vůbec deklarovaní dodavatelé mohli stěžovatelce poskytnout. Tím zásadním způsobem zpochybnil pravdivost a věrohodnost evidence docházky stěžovatelky obsahující jmenný seznam a počet odpracovaných hodin těchto pracovníků. Nešlo přitom o skutečnosti, které by správce daně „kladl stěžovatelce k tíži“, stejně jako jí nevytýkal, že zaplacené částky byly z účtů uvedených společností obratem vybírány v hotovost, nýbrž šlo o skutečnosti, kterými zpochybnil důkazní hodnotu stěžovatelkou předložených dokladů. Logickým důsledkem situace, kdy stěžovatelka jinými důkazy (kromě dodatečně doložených kopií testů BOZP) nedisponovala, pak bylo, že byla odkázána pouze na svědecké výpovědi, aby pochybnosti správce daně vyvrátila a svá tvrzení přesvědčivě prokázala, jak již vysvětlil krajský soud s odkazem na přílehlavou judikaturu Nejvyššího správního soudu (srov. odst. [25] až [30] rozsudku č. j. 1 Afs 88/2022-54).

[31] Krajský soud podrobně zdůvodnil, proč postupně provedené výsledky zaměstnanců stěžovatelky, včetně těch v postavení vedoucích směn, stejně jako jednatelů společnosti AZ-Company s.r.o. pochybnosti správce daně nevyvrátily. Jeho hodnocení závěrů daňový orgánů není formalistické a nezaměřuje se pouze na rozpory ve svědeckých výpovědích. Nejvyšší správní soud musí krajskému soudu přisvědčit, že svědci shodně potvrdili pouze to, že u stěžovatelky byli v určitých obdobích potřeba externí pracovníci, kteří pracovali na směny, přičemž někteří si matně vybavili, že šlo i o cizince, a výjimečně si vybavili nějaká jména (brigádníka Ch., či dvou Čechů, viz odst. 64 rozhodnutí žalovaného). Pokud jde o odkazy svědků na evidenci docházky vedenou zaměstnancem stěžovatelky panem K., tak krajský soud správně upozornil na to, že její důkazní hodnota již byla správcem daně zásadně zpochybněna. Nejvyšší správní soud rovněž shodně jako krajský soud upozorňuje na to, že správce daně v roce 2014 uložil stěžovatelce záznamní povinnost ve smyslu § 97

pokračování

odst. 2 daňového řádu o pracovnících vykonávajících práce v jejich provozovnách na základě smluv o dílo (případně smluv obdobného typu) s dodavateli prací. Stěžovatelka plnila záznamní povinnost jen u některých dodavatelů, nikoli právě u společností AR-Company s.r.o., ELVIRA BON s.r.o., Kivanstav s.r.o. a Izidora comp s.r.o. Pokud tak postupovala, vystavila se riziku, že své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu neunes. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že dokazování výsledky svědků pochybnosti správce daně nejenže nevyvrátilo, ale spíše prohloubilo (srov. shrnutí v odst. [5] až [7] tohoto rozsudku).

[32] S ohledem na obsah svědeckých výpovědí krajský soud rovněž nepochybil, pokud potvrdil jako správný postup správce daně, který odmítl vyslechnout jako svědky zbývající vedoucí směn. Nelze přisvědčit námitce, že závěr krajského soudu je v tomto směru předčasné a že by snad krajský soud nebo žalovaný předjímal obsah svědeckých výpovědí. Spatřoval-li krajský soud spolu se žalovaným důvod pro odmítnutí výsledků dalších vedoucích směn v tom, že již vyslechnutí vedoucí směn nebyli ze své pracovní pozice schopni vypovídat o tom, v jakém rozsahu a kolik externích pracovníků u stěžovatelky působilo, jde o řádné zdůvodnění odmítnutí neprovedení důkazu ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS, či ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019-68). Na správnost závěru krajského soudu, kterým aproboval postup daňových orgánů, nemá žádný vliv skutečnost, že na rozdíl od žalovaného krajský soud výše uvedený důvod pro odmítnutí dalšího dokazování ve smyslu judikatury Ústavního soudu kvalifikoval spíše jako „*absenci vypovídací potence*“ navrhovaného důkazu než jako jeho „*nadbytečnost*“ (srov. nálezy ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 418/03, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, nebo ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09). Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že nebyl důvod rozumně očekávat, že další svědek neuvede co do míry podrobnosti víceméně podobné odpovědi jako předchozí svědci, kteří se u stěžovatelky nacházeli v obdobné pracovní pozici. Postačilo vyslechnout pouze několik vedoucích směn, jejichž svědecké výpovědi se co do neurčitosti shodovaly. Pokud stěžovatelka požadovala vyslechnout zbývající vedoucí směn jako svědky, nic jí nebránilo uvést, v čem by právě jejich svědecká výpověď měla mít onu přidanou důkazní hodnotu. Nedošlo tak ani k situaci, že by stěžovatelka byla zkrácena na svých právech procesní obrany.

[33] Stěžovatelka rovněž namítá, že nesouhlasí se závěry krajského soudu, proč nebylo v jejím případě možné, aby správce daně do jejího základu daně zahrnul tzv. esenciální náklady (k doktríně esenciálních nákladů srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019 - 43, odst. [47] až [48]). Stěžovatelka však nijak nebrojí proti klíčovému závěru krajského soudu, že nebyla zpochybněna podstatná část jejího účetnictví a nebyly tak splněny podmínky k přechodu na náhradní způsob stanovení daně za použití pomůcek, kdy lze o tzv. esenciálních nákladech uvažovat. Jedinou konkrétní námitkou je její odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 81/2023 - 58 s tím, že důkazem o vynaložení takových nákladů je skutečnost, že za deklarovaná plnění zaplatila a že deklarovaní dodavatelé u ní působili. Této námitce však nelze přisvědčit, neboť z citovaného rozsudku plyne opak. Nejvyšší správní soud v něm zdůraznil, že rozšířený senát v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020 - 133, č. 4581/2024 Sb. NSS, vyloučil povinnost správce daně stanovit esenciální výdaje (náklady) daňového subjektu podle pomůcek (případně přiměřeně podle pomůcek za použití nižšího důkazního standardu), pokud daňový subjekt neprokáže uznatelnost konkrétního výdaje (nákladu)

podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud k tomu doplňuje, že o daňově účinný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se jedná tehdy, byl-li výdaj 1) skutečně vynaložen, 2) v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) v daném zdaňovacím období a 4) pokud zákon stanoví, že se jedná o výdaj daňově účinný. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je v případě pochybností povinen splnění těchto podmínek prokázat (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 05. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, nebo ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 - 34). Pouhým poukazem na to, že zaplatila určité částky na účty deklarovaných dodavatelů a že s nimi nějakým způsobem spolupracovala, stěžovatelka neprokázala, že tyto částky splňují výše shrnuté podmínky daňové uznatelnosti výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[34] Konečně, pokud stěžovatelka namítá, že znalecký posudek mohl být nepřímým důkazem k tomu, že objektivně musela využít i určitý počet externích pracovníků, nijak tím nevyvrací závěry krajského soudu, že nebylo zpochybněno, že nějaké pomocné práce ve skladu stěžovatelky proběhly, ale že je podstatné, že neprokázala konkrétní rozsah přijatého plnění. Výsledkem znaleckého posudku by tak byl pouhý odhad rozsahu plnění ze strany blíže neurčených dodavatelů, což se míjí s podstatou věci. Nejvyšší správní soud k tomu uzavírá, že k prokázání rozsahu přijatých zdanitelných plnění nepostačí toliko prokázat potřebu pracovní síly, která převyšuje počet vlastních zaměstnanců stěžovatelky. Samotná existence takové potřeby nevypovídá nic o tom, jakým konkrétním způsobem stěžovatelka tuto potřebu naplnila. Ani této námitce tedy nelze přisvědčit.

[35] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud nepochybil, pokud shledal závěry správce daně a žalovaného zákonné.

[36] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. zamítl.

[37] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, kasační soud proto žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. prosince 2025

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu