



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Krupíčkové a soudců Davida Hipšra a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **CIE Ždánice, s. r. o.**, se sídlem Nádražní 418, Ždánice, zastoupena JUDr. Helenou Jurka, LL.M., advokátkou se sídlem U Prašné brány 1079/3, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 8. 2023, č. j. 62 Af 2/2021-99,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 8. 2023, č. j. 62 Af 2/2021-99, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 11. 2020, č. j. 42260/20/5200-11432-709409, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradu nákladů řízení částku 25 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně, JUDr. Heleny Jurky, LL.M., advokátky.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobkyně, součást nadnárodní skupiny CIE AUTOMOTIVE, podniká ve strojírenství, konkrétně se zabývá výrobou kovových součástí pro automobilový průmysl. Podle smluv o dílo uzavřených dne 1. 1. 2012 se Specializovaným družstvem VIPA MORAVA, družstvo (dále též „družstvo VIPA“) a poté dne 1. 4. 2013 se společností Spec. Servis Morava s. r. o. (dále též „Servis Morava“) jí měly být poskytovány v její provozovně pomocné práce v podobě úklidu, čištění strojů, balení výrobků, údržby, manipulačních a drobných stavebních prací. Dne 28. 7. 2016 zahájil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) u žalobkyně kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací

období roku 2013, na jejímž základě neuznal náklady na uvedené pomocné práce ve výši 7 586 511 Kč a doměřil odpovídající daň. Podle správce daně žalobkyně neprokázala, že pro ni dodavatelé uskutečnili práce a poskytli jí služby v rozsahu uvedeném na dokladech (nebyl prokázán konkrétní odpracovaný čas ani skutečná cena a objem konkrétních služeb).

[2] Rozhodnutím ze dne 9. 11. 2020, č. j. 42260/20/5200-11432-709409, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně.

II.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Brně (dále též „krajský soud“) v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Nepřisvědčil jejím námitkám, že správce daně jednal při zahájení daňové kontroly a v jejím průběhu s neoprávněnou osobou. Poukázal na předložené pověření, které Ing. I. H. opravňovalo jednat před správcem daně jménem žalobkyně, a to včetně zbavení mlčenlivosti účetní přítomné při projednání výsledku daňové kontroly. Příslušné námitky krajský soud označil za účelové. Dodal, že daňovou kontrolu může správce daně zahájit i bez konkrétních pochybností. Daňový řád nevyžaduje ani záznam o úmyslu zahájit daňovou kontrolu a pověření úředních osob k jejímu provádění předem. Krajský soud ve shodě s žalovaným neshledal ani obecně namítanou podjatost úředních osob či pochybení při vedení spisu a jeho zpřístupnění k nahlížení. Žalobkyně pak podle krajského soudu neoznačila konkrétně důkazní návrhy o rozsahu a ceně služeb, které podle ní nebyly provedeny. Soud dále připustil, že nepořizoval-li správce daně protokol o všech ústních jednáních v průběhu daňové kontroly, dopustil se vady řízení. Ta však nemohla mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí, neboť žalobkyně byla se všemi pochybnostmi správce daně opakovaně seznámena a mohla na ně reagovat. Rozhodnutí žalovaného podle soudu nelze rovněž považovat za vnitřně rozporné. Byť žalovaný dospěl k závěru, že externí pracovníci pro žalobkyni nějaké práce vykonali, nebylo podle něj prokázáno, co přesně a v jakém množství. S tímto závěrem žalovaného se přitom krajský soud ztotožnil. Správci daně vznikly s ohledem na charakter dodavatelů oprávněně pochybnosti, zda byly fakturované služby skutečně poskytnuty ve fakturovaném rozsahu, a tyto pochybnosti nebyly přes provedení řady svědeckých výpovědí a dalších důkazů vyvráceny. Žalobkyně pak soudu dostatečně neobjasnila, co mělo být kterými zmiňovanými důkazními návrhy prokázáno. Je sice pravdou, že svědci potvrdili provádění čištění strojů, jakož i dalších činností, které lze podřadit pod předmět uzavřených smluv. To však neznamená, že žalobkyně prokázala uskutečnění konkrétního fakturovaného množství dodaných prací. Prokázala toliko provádění nějakých prací zcela nejasného rozsahu. Žádné náklady jí proto nemohly být uznány. Její argumentace, proč cena prací nebyla zjevně přemrštěná, má sice jistou logiku, avšak rozdíl mezi měsíčními náklady na externího a vlastního pracovníka je natolik veliký, že se skutečně jedná o indicii zpochybňující uskutečnění prací v tvrzeném rozsahu. Esenciální náklady pak nebylo možné zohlednit, neboť daň nebyla stanovována podle pomůcek.

III.

[4] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost s odkazem na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona

pokračování

č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Za sporný označuje postup správce daně, který vyloučil z daňových nákladů úhrady za služby, které jí byly poskytnuty a souvisely s její ekonomickou činností. Správce daně podle ní řádně neprovedl a nehodnotil důkazní prostředky navržené ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, jimiž stěžovatelka prokazovala poskytnutí služeb. Krajský soud pak pouze převzal závěry žalovaného. Stěžovatelka přitom v žalobě jasně označila důkazy, které správce daně neprovedl a nehodnotil, jakož i dostatečně přesně uvedla, co jimi mělo být prokázáno. Neobstojí proto dílčí závěr krajského soudu, že stěžovatelka neuvedla, které důkazy zůstaly opomenuty. Chybný je také jeho další závěr, že z daňového řádu nevyplývá povinnost uvést ve výsledku kontrolního zjištění seznam všech důkazů. Daňový řád nedává správci daně prostor pro uvážení, které důkazy provede a které nikoliv. Správní orgány nepochybně při provádění důkazů a jejich hodnocení postupovaly v rozporu s daňovým řádem. Zpráva o daňové kontrole ani stanovisko k odvolání neobsahují přezkoumatelnou úvahu správce daně k hodnocení důkazů předložených stěžovatelkou v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, byť tyto zmiňují. Sám žalovaný pak ve svém rozhodnutí přiznal, že se správce daně k těmto důkazním prostředkům nevyjádřil. Stěžovatelce se tak nedostalo řádného odůvodnění vydaného platebního výměru. Tuto vadu nenapravil ani krajský soud, který uvedl, že zcela postačí, pokud žalovaný bez dalšího existenci důkazů jen zmínil, a nijak neověřil tvrzení žalovaného o provedení a hodnocení těchto důkazů. Jestliže však ze správních rozhodnutí není zřejmé, s jakým výsledkem byly dané důkazní prostředky hodnoceny, zásadně to omezuje možnosti obrany stěžovatelky proti vyloučení daných nákladů. Správce daně navíc zkrátil stěžovatelku na jejím právu seznámit se se všemi podklady rozhodnutí tím, že jí nepředložil k nahlédnutí neveřejnou část spisu. Právě tam mohlo být hodnocení důkazních prostředků obsaženo, což stěžovatelka z pouhého názvu písemností nemohla zjistit. Krajský soud pouze přezval stanovisko žalovaného, který podmiňoval seznámení s neveřejnou částí spisu nesplnitelnou podmínkou, a nevypořádal se s judikaturou, na niž stěžovatelka odkazovala. Její námitku nebylo možno zamítnout za situace, kdy nebyly hodnoceny všechny navržené důkazy.

[5] Krajský soud rovněž akceptoval rozporuplný postup žalovaného, který na jednu stranu nepochybnil přijetí služeb, avšak na druhou stranu rozporoval jejich rozsah, aniž by provedl příslušné důkazy k prokázání jejich rozsahu. Namísto toho požadoval prokázání rozsahu služeb nade vši pochybnost. Vyslechnutí svědci přitom potvrdili provádění režijních činností a předložené důkazy svědčí o přijetí služeb, včetně jejich rozsahu, s významnou mírou pravděpodobnosti. Krajský soud však podpořil žalovaného v nereálném požadavku stoprocentního prokázání přijetí služeb s absolutní jistotou. Není pravdou, že by stěžovatelka neprokázala uskutečnění žádných konkrétních prací. Ve svých podáních podrobně popsala způsob přiřazování a kalkulace režijních nákladů, poskytla vzorek objednávek, faktur a dodacích listů, které představují standardně používané dokumenty a vysvětlila, že všechny nákupy podléhají opakované kontrole a třístupňovému schvalování. Tato tvrzení krajský soud pominul. Namísto toho akceptoval úvahu žalovaného o přemrštěných nákladech na externího pracovníka, která vychází ze srovnání nesrovnatelného. Stěžovatelka v žalobě provedla rozbor nákladů, jejich vazbu na tržby a vysvětlila důvody, proč bylo nezbytné využít služeb externích pracovníků. Těmito důvody se žalovaný nezabýval, což krajský soud chybně akceptoval.

[6] V závěru stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že správce daně jednal při zahájení daňové kontroly a v jejím průběhu s oprávněnou osobou. Tato osoba měla omezené jednací oprávnění a krajský soud se s danou otázkou vypořádal nedostatečně. K tomu stěžovatelka odkazuje na svou žalobní argumentaci.

[7] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud posoudil věc správně a že rozhodnutí o odvolání obsahuje veškerá skutková zjištění a jejich právní hodnocení. Dodal, že stěžovatelka fakticky nenamítá nepřezkoumatelnost rozsudku, nýbrž nesouhlasí s jeho závěry. Navržené důkazy nezůstaly opomenuty, nýbrž nebyly hodnoceny způsobem, který stěžovatelka považuje za žádoucí. Nemohla tak uspět její obecná obrana, že se správce daně důkazy nezabýval. Taktéž jí bylo vysvětleno, že se ve vyhledávací části spisu žádné hodnocení důkazů nenachází. Tato obsahuje pouze listiny sloužící výlučně pro potřeby správce daně, které nebyly využity jako důkazy. To ostatně stěžovatelka ani nerozpориuje. Žalovaný dále nesouhlasí, že by krajský soud uchopil míru důkazní povinnosti nesprávně. Nestačí podle něj významná míra pravděpodobnosti. Stěžovatelka přitom neprokázala, jaké práce, kdo konkrétně, kdy a v jakém rozsahu provedl. Nedůvodné jsou i její další dílčí námitky. Proto žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[9] Stěžovatelka podala k vyjádření žalovaného repliku, v níž v podstatě zopakovala svou kasační argumentaci a rozhojnila odkazy na judikaturu.

V.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje mimo jiné důvody podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. K těmto primárně tvrdí, že se žalovaný a krajský soud nedostatečně a nesprávně vypořádali s otázkou provedení a hodnocení 14 důkazních prostředků, které předložila spolu s vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění. Nejvyšší správní soud však musí dát za pravdu žalovanému, že rozhodnutí o odvolání ani rozsudek krajského soudu nejsou v tomto ohledu nepřezkoumatelnými. Jejich reakce na danou otázku totiž nutně odráží obsah a kvalitu příslušných námitek samotné stěžovatelky, tedy toho, co stěžovatelka správním orgánům v této souvislosti v odvolání a žalobě vlastně vytýkala.

[13] V odvolání i v žalobě se totiž stěžovatelka poněkud nesrozumitelně domáhala především toho, aby daňový spis obsahoval jakýsi samostatný soupis (seznam) důkazů včetně

pokračování

záznamu o způsobu jejich získání s rozlišením, co bylo jako důkaz přijato a co odmítnuto a z jakých důvodů. K tomuto požadavku žalovaný a krajský soud srozumitelně uvedli, že daňový řád od správce daně nic takového nevyžaduje a že úvahy o hodnocení důkazů je správce daně povinen vtělit do výsledku kontrolního zjištění, respektive zprávy o daňové kontrole. Současně dospěli k závěru, že v daném případě tyto dokumenty příslušné úvahy obsahují. V žalobě pak stěžovatelka sice uvedla, že správce daně navržených 14 listinných důkazních prostředků neprovedl, avšak sama následně odkazovala na str. 39 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně konstatoval, že tyto důkazní prostředky doložila, rekapituloval je a souhrnně k nim uvedl, že z nich je zřejmé, že externí pracovníci pro stěžovatelku nějaké práce a služby v průběhu roku 2013 poskytovali, nicméně jimi neprokázala, že vyfakturované práce a služby odpovídaly skutečně provedeným pracím a službám co do objemu a hodnoty. Jinými slovy, sama stěžovatelka odkazovala na část zprávy o daňové kontrole, kde se správce daně předloženým listinným důkazům věnoval a neosvědčil je jako důkaz o skutečnostech, které požadoval doložit, tj. nepřirkl jim důkazní potenci ve vztahu k prokazovaným skutečnostem. Za této situace krajský soud nijak nepochybil, pokud k námitce stran *neprovedení* daných důkazních prostředků konstatoval, že mu není zřejmé, jaké důkazní návrhy má stěžovatelka na mysli a že bylo na ní, aby specifikovala, co tedy konkrétně zůstalo opomenuto.

[14] Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatelka ve své polemice směřuje spíše proti skutkovému posouzení věci, přičemž nesprávně směšuje otázku opomenutí důkazních prostředků s nesouhlasem ohledně skutkových závěrů, které správce daně i přes jejich doložení učinil, tedy jak předložené a provedené důkazy hodnotil. Jinými slovy, stěžovatelka nesouhlasí se závěry správních orgánů učiněnými na základě obsahu daňového spisu, které potvrdil krajský soud. Nesouhlasí-li však stěžovatelka s tím, že dané důkazní prostředky nebyly osvědčeny jako důkaz o skutečnostech, které tvrdí, neznamená to, že důkazní prostředky byly opomenuty. Zjednodušeně řečeno, správce daně na jejich podkladě „pouze“ neučinil takové závěry, jaké by si stěžovatelka představovala. Podstatou příslušných námitek tedy ve skutečnosti není opomenutí daných důkazních prostředků či absence zdůvodnění skutkových závěrů správce daně, nýbrž subjektivní nesouhlas stěžovatelky s těmito závěry, založenými také na tom, že správce daně listinné důkazní prostředky předložené k výsledku kontrolního zjištění neosvědčil jako důkaz o skutečnostech, které požadoval prokázat. Ke správnosti samotných skutkových závěrů správce daně (respektive žalovaného a krajského soudu) viz dále.

[15] Zcela mimoběžná je tak rovněž námitka, v níž stěžovatelka dovozuje, že správce daně skryl hodnocení důkazů v neveřejné části spisu, kam jí neumožnil nahlédnout. Jak Nejvyšší správní soud vysvětlil již výše, hodnocení důkazních prostředků se nachází zcela standardně ve výsledku kontrolního zjištění, respektive ve zprávě o daňové kontrole, a nebylo před stěžovatelkou nijak ukrýváno. Z těchto výstupů daňového řízení je zcela zřejmé, o jaké podklady správce daně své úvahy opírá, přičemž stěžovatelka neoznačuje žádné konkrétní z nich, které by nebyly součástí správního spisu. Stěžovatelka tedy nebyla nijak zkrácena na svém právu obrany proti důvodům vyloučení dotčených nákladů ze základu daně a nic jí nebránilo zpochybňovat skutkové závěry správce daně, předkládat vlastní plausibilní verzi skutkového děje, rozporovat rozsah důkazního břemene požadovaného správcem daně, jakož i míru důkazního standardu, kterou správce daně ve vztahu k prokazovaným skutečnostem stanovil. To ostatně stěžovatelka v odvolání a žalobě také (byť místy poněkud

nepřehledným způsobem) učinila. Nejvyšší správní soud proto přistoupil k posouzení vlastního předmětu sporu, tedy zda stěžovatelka prokázala, že jí dodavatelé družstvo VIPA a Servis Morava dodali plnění, která jí fakturovali.

[16] Podle § 92 odst. 2 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*

[17] Podle 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.* Podle odst. 5 písm. c) *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.*

[18] Daňový subjekt splní svou povinnost ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu zpravidla tím, že předloží účetnictví nebo jiné doklady či záznamy (tím splní tzv. formální podmínku). Tyto doklady mohou být dostatečným důkazem pouze v případě, kdy není pochyb o tom, že obchodní případ se odehrál tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl vynaložen za účelem popsáním v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, mohou správci daně vyvstat pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních záznamů nebo jiné evidence či jiných předložených důkazů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008-85). Nedojde-li totiž k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, neboť jsou pochybnosti o faktickém stavu, nemusí být dostatečným podkladem ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi. V takovém případě je správce daně povinen prokázat existenci těchto vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečným stavem (hmotněprávní podmínka). Správce daně však nemá povinnost postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Následně je na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. aby svá daňová tvrzení korigoval. Daňový subjekt tak musí prokázat, že se obchodní případ udál tak, jak o něm účtoval a jak bylo uvedeno na zpochybněných dokladech (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, či ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68).

[19] V nedávných rozsudcích ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37, a ze dne 31. 7. 2024, č. j. 2 Afs 25/2023-55, Nejvyšší správní soud v rámci obdobné věci dále vysvětlil, že správce daně nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, který ve svém důsledku prakticky vylučuje, aby účastník řízení unesl důkazní břemeno. K tomu připomenul náleze ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, kde Ústavní soud v bodě 30 uvedl, že „žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti.“ Důkazní 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

pokračování

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 (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018-37, ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, či ze dne 18. 9. 2023, č. j. 7 Afs 53/2023-67, přiměřeně usnesení rozšířeného senátu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, bod 44).

[20] V posuzované věci založil správce daně své pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění především na zjištěních o obou dodavatelích stěžovatelky, které formuloval ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 8. 9. 2017. Konstatoval, že dodavatelé neprezentovali své služby na internetu, sídlili na tzv. virtuální adrese a neměli reálnou provozovnu, byli personálně propojeni, přičemž ve vedení se střídaly osoby se zázemím v zahraničí s nižší úrovní ceny práce (Ukrajina), měli zaevidováno velké množství různých živnostenských oprávnění, nevlastnili žádný majetek větší hodnoty, se správcem daně nekomunikují a na jejich účtech docházelo k nestandardním operacím (hotovostní výběry a bezhotovostní převody velkého množství prostředků na účty dalších společností vykazujících obdobné problémové znaky). Dále poukázal na to, že smluvní strany v rámci spolupráce nedodržovaly smluvní ujednání týkající se tvorby písemných objednávek a soupisu zhotovených výrobků nebo provedených prací při předání díla, a na nepoměr mezi průměrnou výší vyměřovacích základů na jednoho nahlášeného zaměstnance a výší částek inkasovaných dodavateli za poskytnuté služby. Vyslovil domněnku, že oba dodavatelé poskytovali stěžovatelce pracovní sílu v pozici „agentury práce“, ač k této činnosti neměli patřičné povolení.

[21] Na uvedená zjištění a úvahy správce daně reagovala stěžovatelka obsáhlým vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění. Zde popsala důvod navázání spolupráce s dotčenými dodavateli, náplň prací, které pro ni zajišťovali, způsob vytváření objednávek a oběh dokladů. Dále předložila jmenný seznam externích pracovníků, objasnila monitoring jejich pohybu ve svém areálu a způsob jejich zaškolení v oblasti bezpečnosti a kontroly jakosti. K tomu doložila seznam strojů určených k čištění, předpisy pro kontrolu jakosti vybraných produktů a čištění strojů, a dále příkladmo záznamy o průchodech konkrétního externího pracovníka, vyplněné pracovní výkazy k činnosti kontroly a balení výrobků (manipulace s výrobky), prezenční listiny z interního školení bezpečnosti, deník denní údržby a kontroly čističky odpadních vod, záznam o provozu sekacího zařízení a o proškolení obsluhy pračky. V návaznosti na vyjádření stěžovatelky k výsledku kontrolního zjištění správce daně doplnil výsledky celkem 7 externích pracovníků. Svědci souhrnně potvrdili, že v roce 2013 pracovali v prostorách stěžovatelky na základě (blíže neupřesněného) vztahu s dodavateli 7,5 hodiny denně v pracovní dny, někdy i přesčas a o víkendech, přičemž práci jim přidělovala „paní V.“, která je rovněž instruovala a přebírala její výsledky. Všichni absolvovali bezpečnostní školení a po areálu se pohybovali prostřednictvím přidělených čipů. Měli k dispozici osobní skříňku ve společné šatně a byly jim poskytovány nástroje a ochranné pracovní pomůcky. Náplň činnosti svědci popisovali jako balení a třídění výrobků, úklid kolem strojů, nárazově rovněž jejich čištění, úklid haly, údržba venkovních prostor, doplňování výrobního materiálu, obsluha konkrétních strojů. Někteří svědci uvedli, že vedli také výkazy práce.

[22] Daňovým orgánům lze přisvědčit, že předložené doklady vykazovaly určité nedostatky a neobsahovaly veškeré údaje požadované smluvní dokumentací. Byly to přitom samotné smluvní strany, které si definovaly právě takové požadavky na okamžik vystavení jednotlivých dokladů doprovázejících poskytování díla dodavatelem a jejich obsahovou náplň. Správce daně proto legitimně výzvou ze dne 8. 9. 2017 požadoval doložení těchto skutečností. Nejvyšší správní soud však po seznámení se s obsahem spisu nesdílí závěr daňových orgánů aprobovaný krajským soudem, že by zjištěné dokladové nedostatky měly s ohledem na další procesní aktivitu stěžovatelky vést k závěru o neunesení jejího důkazního břemene. Na základě vyjádření stěžovatelky k výsledku kontrolního zjištění, k němu doložených důkazních prostředků a obsahu svědeckých výpovědí je totiž možné vcelku spolehlivě dovodit, jaké práce byly náplní dodávek, a překlenout tak zjištěnou obsahovou nepřesnost předložených dokladů i jejich jistou schematicnost (opakující se nerozlišující položky).

[23] Při posuzování věci je totiž třeba mít na paměti, že dodavatelé poskytovali stěžovatelce podle uzavřených smluv pravidelné, opakující se, triviální nekvalifikované činnosti (pomocné či režijní práce). To ostatně správní orgány nezpochybnily. Jak přitom uvedl Nejvyšší správní soud v již zmíněném rozsudku č. j. 7 Afs 70/2023-37: *„Při prokazování konkrétní náplně dodaných prací je třeba vzít v potaz celý kontext a průběh spolupráce, podstatu výrobní činnosti stěžovatele a předmět dodávaných prací. Nároky na obsah předložených dokladů, tedy konkrétnost vymezení prováděných činností, pak musí tomuto kontextu odpovídat. Je-li v projednávané věci předmětem dodávek stejná rutinní manuální činnost při výrobě v podstatě stále stejných produktů na základě pokynů a za dohledu odběratele, nelze tvrdit, že je popis obsažený v předložených dokladech při návaznosti na konkrétní zakázku (viz výše) nedostačující a vyžadovat blíže neupřesněnou ‘přesnou identifikaci skutečně provedených prací’.“* 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 nejpřesněji. K posuzování konkrétního plnění je nicméně třeba přistupovat v kontextu ekonomické reality rámované způsobem a předmětem dané spolupráce, případné deficitů 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.

[24] V posuzované věci přitom stěžovatelka ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nabídla krom vysvětlení pozadí spolupráce a dokladových nedostatků především důkazy o tom, že externí pracovníci pravidelně přicházeli do její provozovny, byli za tímto účelem vybaveni vstupními čipy a poučováni o bezpečnosti práce i o práci na konkrétních zařízeních. K tomu předložila jejich seznamy, příkladné výkazy práce a další záznamy o jejich činnosti. Podařilo se rovněž vyslechnout reprezentativní vzorek externích pracovníků, který lze s přihlédnutím k časovému odstupu a charakteru prací (pomocné) považovat co do prokázání objemu a náplně prací za průkazný. Na druhou stranu správce daně neformuloval žádné skutečnosti, z nichž by bylo možno usuzovat na to, že by

pokračování

stěžovatelka jakožto standardní výrobní podnik, který nakupuje pracovní výkony externě z důvodu nedostatku pracovní síly, byla jakkoliv motivována hradit neexistující plnění či plnění neodpovídajícího rozsahu. Odhlédnout rovněž nelze od skutečnosti, že byt' byli dodavatelé v době provádění daňové kontroly nekontaktní, místně příslušní správci daně sdělili, že v rozhodném období plnili své daňové povinnosti.

[25] Nejvyšší správní soud chápe pochybnosti správce daně ve vztahu k oběma dodavatelům. Jeho zjištění o nich (ovšem mimo sféru týkající se důkazního břemene stěžovatelky podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) dávají prostor pro seriózní pochyby o tom, že plnili řádně povinnosti na úseku zaměstnanosti. Takové skutečnosti však nelze klást k tíži stěžovatelky při posuzování jejího důkazního břemene o daňové uznatelnosti nákladů vynaložených na práce, které pro ni tito dodavatelé zajistili.

[26] Stěžovatelce je konečně třeba dát za pravdu i v tom, že pochyby o výši účtované ceny a její eventuální přemrštěnosti nelze zakládat na prostém porovnání jedné složky (mzdových) nákladů na kmenové zaměstnance (průměrné hrubé mzdy výrobního dělníka) s průměrnými náklady na externího zaměstnance odvozenými od výše fakturované částky. Taková úvaha je opravdu značně zjednodušující a sama o sobě nemá prakticky žádnou vypovídací hodnotu. Srovnává dvě pojmově odlišné situace, vychází bez dalšího z prostého průměru odvozeného z nákladového účtu, přičemž navíc srovnává na obou stranách zcela odlišné veličiny, kdy u kmenových zaměstnanců bere v potaz pouze jednu nákladovou složku.

[27] S ohledem na výše uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud přisvědčil námitce stěžovatelky, že unesla své důkazní břemeno. Byt' správce daně vznesl důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků, podařilo se stěžovatelce předloženými důkazními prostředky a vysvětleními prokázat její skutkovou verzi o přijetí deklarovaných plnění od dodavatelů družstvo VIPA a Service Morava v míře, která je pro daňové řízení dostačující. Za dané situace nemohly být vznesené pochybnosti vyplývající převážně z charakteristiky dodavatelů a určitých nedostatků dokladů samy o sobě pro unesení důkazního břemene správce daně dostačující. Věrohodnost dokladů předložených ze strany stěžovatelky tedy nebyla v daňovém řízení kvalifikovaně zpochybněna.

[28] Za této situace považuje Nejvyšší správní soud za nadbytečné zabývat se námitkou zahájení daňové kontroly s neoprávněnou osobou. Stěžovatelka ostatně ani s argumentací krajského soudu věcně nepolemizuje a toliko odkazuje na svá žalobní tvrzení. Obecný odkaz na argumentaci v předchozím podání v řízení před krajským soudem však nesplňuje zákonné požadavky na kasační stížnost. Je na stěžovateli, aby upřesnil každý důvod, o který svou kasační stížnost opírá, a to po stránce právní i skutkové. Řízení o kasační stížnosti není pokračováním řízení o žalobě, ale je samostatným řízením o mimořádném opravném prostředku za procesní situace, kdy řízení před krajským soudem již bylo pravomocně skončeno. Nejvyšší správní soud přezkoumává rozhodnutí a postup krajského (městského) soudu, stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského (městského) soudu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 34/2012-64, či ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016-38).

[29] Nejvyššímu správnímu soudu tedy nezbyvá než konstatovat, že krajský soud neposoudil otázku unesení důkazního břemene stěžovatelkou správně. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a napadený rozsudek krajského soudu proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil.

[30] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.). V dané věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost, než rozhodnutí žalovaného zrušit. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. rozhodl tak, že rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán výše vysloveným právním názorem (§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.).

[31] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a zároveň zrušil i rozhodnutí žalovaného, rozhodl také o náhradě nákladů řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého, 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.

[32] Žalovaný ve věci úspěch neměl, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka měla v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti. Náklady řízení se sestávají ze zaplacených soudních poplatků ve výši 8 000 Kč celkem (3 000 Kč za žalobu, 5 000 Kč za kasační stížnost). Dále se jedná o částku připadající na zastoupení stěžovatelky, a to jak v řízení před krajským soudem, tak v řízení před Nejvyšším správním soudem. Pro určení výše nákladů spojených s tímto zastoupením se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Zástupkyně stěžovatelky učinily ve věci pět úkonů právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení v řízení před krajským soudem a v řízení před Nejvyšším správním soudem a tři písemná podání soudu ve věci samé, tj. žaloby, repliky a kasační stížnosti (§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby podle § 11 odst. 1 advokátního tarifu v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč (§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Nejvyšší správní soud nepřiznal stěžovateli náhradu nákladů řízení za repliku k vyjádření žalovaného k její kasační stížnosti, neboť neobsahovala žádné nové, pro posouzení věci relevantní, skutečnosti (viz např. rozsudek č. j. 8 As 17/2016-154). Stěžovatelka nedoložila, že by byly její zástupkyně plátcí daně z přidané hodnoty. Celkové náklady na právní zastoupení stěžovatelky tedy činí částku 25 000 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit stěžovateli tuto částku k rukám její advokátky JUDr. Heleny Jurky, LL.M., a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

pokračování

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

V Brně dne 18. listopadu 2024

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu