



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **O. V.**, zast. JUDr. Miroslavem Bartošem, advokátem, se sídlem Bílinská 1, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno (dříve Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 3. 2015, č. j. 15 Af 333/2012 - 29,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

### **O d ů v o d n ě n í :**

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 5. 6. 2012, č. j. 5767/12-1300-500853, bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno dvacet níže uvedených dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 5. 2011. Rozhodnutím č. j. 146743/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2007 ve výši 18.200 Kč a penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve výši 3.640 Kč. Rozhodnutím č. j. 146770/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za 2. čtvrtletí 2007 ve výši 218.689 Kč a penále ve výši 43.737 Kč. Rozhodnutím č. j. 146780/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za 3. čtvrtletí 2007 ve výši 425.423 Kč a penále ve výši

85.084 Kč. Rozhodnutím č. j. 146806/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za 4. čtvrtletí 2007 ve výši 466.681 Kč a penále ve výši 93.336 Kč. Rozhodnutím č. j. 146822/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za 1. čtvrtletí 2008 ve výši 191.301 Kč a penále ve výši 38.260 Kč. Rozhodnutím č. j. 146846/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za 2. čtvrtletí 2008 ve výši 328.995 Kč a penále ve výši 65.799 Kč. Rozhodnutím č. j. 146871/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za 3. čtvrtletí 2008 ve výši 426.667 Kč a penále ve výši 85.333 Kč. Rozhodnutím č. j. 146885/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za 4. čtvrtletí 2008 ve výši 729.926 Kč a penále ve výši 145.985 Kč. Rozhodnutím č. j. 146914/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za leden 2009 ve výši 356.238 Kč a penále ve výši 71.247 Kč. Rozhodnutím č. j. 146935/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za únor 2009 ve výši 454.566 Kč a penále ve výši 90.913 Kč. Rozhodnutím č. j. 146943/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za březen 2009 ve výši 712.925 Kč a penále ve výši 142.585 Kč. Rozhodnutím č. j. 146954/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za duben 2009 ve výši 946.022 Kč a penále ve výši 189.204 Kč. Rozhodnutím č. j. 146964/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za květen 2009 ve výši 64.333 Kč a penále ve výši 12.866 Kč. Rozhodnutím č. j. 146979/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za červen 2009 ve výši 363.150 Kč a penále ve výši 72.630 Kč. Rozhodnutím č. j. 146999/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci nadměrný odpočet DPH za červenec 2009 ve výši 274.425 Kč. Rozhodnutím č. j. 147011/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za srpen 2009 ve výši 280.834 Kč a penále ve výši 56.166 Kč. Rozhodnutím č. j. 147034/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za září 2009 ve výši 1.030.383 Kč a penále ve výši 206.076 Kč. Rozhodnutím č. j. 147053/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci nadměrný odpočet DPH za říjen 2009 ve výši 150.514 Kč. Rozhodnutím č. j. 147070/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za listopad 2009 ve výši 345.195 Kč a penále ve výši 69.039 Kč. Rozhodnutím č. j. 147089/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za prosinec 2009 ve výši 125.385 Kč a penále ve výši 25.077 Kč.

V odůvodnění rozhodnutí o odvolání se Finanční ředitelství v Ústí nad Labem ztotožnilo se závěrem správce daně, podle něhož se žalobci nepodařilo oprávněnost uplatněných nároků na odpočet DPH prokázat v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť nedoložil rozdíl mezi přijatými zdanitelnými plněními, které byly zjištěny z faktur od jeho dodavatelů, a údaji uvedenými k přijatým zdanitelným plněním v daňových přiznáních. Dále žalobce podle obou finančních orgánů neprokázal nárok na odpočty DPH z faktur od dodavatele R. M. za zdaňovací období březen, září a listopad 2009. Po uznání odpočtů z faktur od dodavatelů správcem daně i finančním ředitelstvím pak byla žalobci oproti daňovým přiznáním snížena DPH za zdaňovací období červenec a říjen 2009.

Na základě ustanovení § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, a § 114 odst. 1 daňového řádu přešla s účinností od 1. 1. 2013 působnost Finančního ředitelství v Ústí nad Labem jakožto orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Uvedeným dnem se proto Odvolací finanční ředitelství v projednávané věci stalo procesním nástupcem žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, jak vyplývá z § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů

pokračování

(dále též „s. ř. s.“), podle něhož je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. Krajský soud v Ústí nad Labem i Nejvyšší správní soud proto jako s žalovaným jednaly s Odvolacím finančním ředitelstvím.

Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 18. 3. 2015, č. j. 15 Af 333/2012 - 29, žalobu proti uvedenému rozhodnutí o odvolání zamítl.

V odůvodnění rozsudku soud nejprve předeslal, že v posuzované věci bylo daňové řízení zahájeno ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, podle kterého se v něm postupovalo do 31. 12. 2010. Po tomto datu pak byly všechny úkony finančních orgánů prováděny v režimu daňového řádu, jak vyplývá z jeho přechodného ustanovení § 264 odst. 1.

Dále se soud zabýval námitkou žalobce, že zajištěné torzo účetních dokladů nemohlo postačovat pro stanovení daňové povinnosti v režimu dokazování a daně měly být vypočteny podle pomůcek.

K této žalobní námitce soud nejprve odkázal na příslušnou právní úpravu a judikaturu, z nichž vyplývá, že základní metodou stanovení daně je dokazování a teprve při vyloučení této možnosti lze přistoupit k použití pomůcek, jež představují náhradní metodu, neboť jejich míra přesnosti při výpočtu daňového základu a daně je oproti dokazování nepochybně nižší. V dané věci dospěly oba finanční orgány k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, což však nepostačovalo k nutnosti stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Další podmínkou pro takový postup je totiž skutečnost, že v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nelze daň stanovit dokazováním. Tato podmínka přitom splněna nebyla.

Podle soudu bylo žalobci odcizeno vozidlo, v němž měl připraveno pro správce daně ke kontrole veškeré účetnictví, o čemž nebylo v daňovém řízení sporu. Tato událost žalobci ztížila důkazní situaci, nicméně mu neznemožnila stanovit daně dokazováním. Všechny osoby poskytující plnění, která jsou předmětem daně, tedy i každý žalobcův dodavatel a odběratel, totiž podle § 57 odst. 1 písm. b), § 58 odst. 1 daňového řádu a § 34 odst. 1 písm. b) a odst. 2 zákona o správě daní a poplatků měli povinnost poskytnout na základě vyžádání správce daně údaje nezbytné pro správu daní. Pro účely plnění vlastních povinností při správě daní žalobcovi dodavatelé a odběratelé museli vést evidenci vydaných a přijatých daňových dokladů, která nutně obsahovala stejnopisy nebo kopie dokladů, jež tvořily součást žalobcova účetnictví. Není pochyb o tom, že ztracené účetnictví žalobce nebránilo tomu, aby správce daně stanovil daň dokazováním, neboť potřebné daňové doklady si mohl opatřit od žalobcových dodavatelů a odběratelů. Žalobci rovněž nic nebránilo v tom, aby svá daňová tvrzení na výzvy správce daně prokázal jiným věrohodným způsobem.

S ohledem na tyto skutečnosti soud shledal, že v posuzované věci bylo možné stanovit daňové povinnosti dokazováním, a pro použití pomůcek tak nebyly splněny zákonné podmínky.

Následně se soud zabýval námitkou žalobce zpochybňující postup správce daně při dokazování. Žalobce konkrétně správci daně vytýkal, že ve vztahu k prokázání přijetí

prací od R. M. v příslušných zdaňovacích obdobích roku 2009 neakceptoval předložené důkazy, včetně svědeckých výpovědí. Další doklady žalobce pro nadbytečnost nepředložil a podle závěru správce daně neunesl důkazní břemeno, ačkoli v roce 2008 byly práce od stejného dodavatele uznány.

Ve vztahu k této žalobní námitce soud nejprve připomenul základní principy dokazování v daňovém řízení a nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene spočívající v tom, že daňový subjekt je povinen prokázat všechny skutečnosti uvedené v řádném a dodatečném daňovém tvrzení a v dalších podáních nebo k jejichž doložení byl správcem daně vyzván v daňovém řízení, zatímco správce daně má jen povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost daňové evidence a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Dále soud k námitce o nesprávném postupu správce daně při dokazování uvedl následující skutečnosti:

Povinnost tvrdit a prokázat skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně stíhala žalobce i v situaci, kdy mu bylo odcizeno vozidlo, ve kterém měl připraveny doklady k daňové kontrole. Samotné odcizení vozidla a nemožnost předložit vlastní účetní evidenci a daňové doklady nebránily žalobci v tom, aby v průběhu daňové kontroly prokázal skutečnosti potřebné pro stanovení daní jiným způsobem.

Daňová kontrola byla zahájena dne 11. 3. 2010 a týkala se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007, 2008 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2007 až 4. čtvrtletí 2007, 1. čtvrtletí 2008 až 4. čtvrtletí 2008 a ledna 2009 až listopadu 2009. Dne 23. 6. 2010 správce daně zahájil daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2009 a daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009.

V průběhu daňové kontroly si správce daně v součinnosti se žalobcem opatřil seznam jeho nejčastějších dodavatelů a odběratelů, které následně podle § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků obeslal výzvou k součinnosti třetích osob s požadavkem na předložení daňových dokladů týkajících se jejich obchodní spolupráce se žalobcem v letech 2007 až 2009. Další odběratele a dodavatele zjistil správce daně z výpisů z bankovního účtu žalobce, které si opatřil podle § 34 odst. 11 zákona o správě daní a poplatků. Také tyto osoby správce daně obeslal výzvou k součinnosti.

Na základě údajů zjištěných za součinnosti třetích osob vydal správce daně dne 5. 8. 2010 výzvu k prokázání skutečností podle § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. V této výzvě správce daně seznámil žalobce se svými zjištěními a vyzval jej, aby prokázal konkrétně vyčíslené rozdíly mezi údaji uvedenými v jednotlivých daňových přiznáních a údaji zjištěnými z odpovědí na výzvy k součinnosti třetích osob. Současně žalobce vyzval k tomu, aby doložil chybějící daňové doklady nebo jiné důkazní prostředky a aby se vyjádřil k zjištěným skutečnostem a pochybnostem správce daně.

V reakci na uvedenou výzvu předložil žalobce další daňové doklady a přehled výdajů vynaložených na dosažení příjmů v letech 2007 až 2009, který byl vyhotoven dne 9. 11. 2010. Správce daně následně dne 12. 11. 2010 předvolal v tomto přehledu označeného dodavatele R. M., avšak předvolání se mu nepodařilo doručit. Dne 15. 12. 2010 vyzval správce daně žalobce k prokázání skutečností podle § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 zákona o

pokračování

správě daní a poplatků, konkrétně toho, že výdaje ve vztahu k tomuto dodavateli byly skutečně vynaloženy a že přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti v souladu s § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. V odůvodnění poukázal správce daně na to, že R. M. je nekontaktní, nenachází se v místě své provozovny a za zdaňovací období roku 2009 nepodal žádné daňové přiznání.

Poté ve dnech 25. 1. 2011 a 14. 2. 2011 předložil žalobce další přehledy a doklady. Dne 14. 2. 2011 proběhl rovněž výslech svědka R. M., jehož účast zajistil žalobce. Svědek vypověděl, že žalobce zná osobně, a potvrdil vystavení i proplacení faktur uvedených v přehledu, který předložil žalobce. Svědek dále obecně popsál realizované práce a uvedl, že se na nich osobně nepodílel, neboť měl subdodavatele. Přislíbil doložení stavebních deníků a dalších dokladů.

Dne 5. 4. 2011 seznámil správce daně žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, včetně dosud zjištěných důkazů, a stanovil mu lhůtu patnácti dnů k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a k podání návrhu na jeho doplnění. Ve vztahu ke zdanitelným plněním uvedeným v daňových dokladech vystavených R. M. správce daně uvedl, že svědeckou výpověď nebylo dostatečně a věrohodně prokázáno skutečné provedení prací deklarovaných na fakturách dodavatelem, neboť svědek neoznačil místa výkonu prací, ani konkrétní osoby, které se na nich podílely, a nepopsal ani způsob a průběh provádění těchto prací. Svědek nepředložil ani žádné jiné důkazní prostředky o uskutečnění těchto prací. Správce daně proto uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno, když nevyvrátil pochybnosti o tom, že předmětná zdanitelná plnění byla skutečně přijata a použita pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti, v důsledku čehož nelze uznat ani příslušné nároky na odpočet DPH.

Dne 20. 4. 2011 předložil R. M. objednávky žalobce, záznamy o průběhu staveb za rok 2008 a smlouvu o spolupráci ze dne 25. 2. 2009. Dne 3. 5. 2011 byly projednány zprávy o daňových kontrolách, ve kterých správce daně podrobně popsál výsledek kontrolních zjištění a seznámil žalobce s hodnocením jednotlivých důkazů, které opatřil. Správce daně mimo jiné uvedl, že ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2. a 3. čtvrtletí 2008 žalobce důkazní břemeno týkající se přijetí prací od R. M. unesl. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím březen, září a listopad 2009 se však vzniklé pochybnosti nepodařilo odstranit. Důvodem k nim bylo to, že žalobce označil R. M. za svého dodavatele skoro po osmi měsících od zahájení daňové kontroly a tento údajný dodavatel nepodal za příslušná zdaňovací období daňová přiznání k DPH. Svědeckou výpověď R. M. nebylo dostatečně a věrohodně prokázáno, že dodavatel práce deklarované na fakturách za rok 2009 skutečně provedl, neboť svědek neoznačil místa výkonu prací či konkrétní osoby, které se na nich podílely, ani nepopsal způsob a průběh provádění těchto prací. Svědek nepředložil ani žádné jiné důkazní prostředky dokládající uskutečnění těchto prací.

Z popsaného průběhu daňové kontroly je zcela zřejmé, že správce daně postupoval plně v souladu se zákonem o správě daní a poplatků a s daňovým řádem, když usiloval o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daní. Správce daně zajistil v průběhu daňové kontroly s využitím svých oprávnění řadu důkazních prostředků, které svědčily ve prospěch žalobce. Rovněž správce daně žalobce opakovaně podrobně seznamoval se zjištěným skutkovým stavem a s jeho hodnocením, včetně popisu a zdůvodnění pochybností, které v těchto souvislostech vznikly. Zároveň správce daně

žalobce opakovaně vyzýval k doložení dalších důkazních prostředků a k vyjádření k popsáním zjištěním a pochybnostem.

Existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí tak byla ze strany správce daně řádně prokázána a je jednoznačně patrná z nesouladu mezi údaji uvedenými v daňových přiznáních a údaji zjištěnými dokazováním, které správce daně provedl. Dokázáním pochybností správcem daně přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl na základě výzev správce daně povinen prokázat všechny skutečnosti potřebné pro správné stanovení daní. Této povinnosti žalobce nedostal a důkazní břemeno neunesl. Finanční orgány tak postupovaly v souladu s příslušnými právními předpisy, když s ohledem na to, že žalobce neodstranil jejich pochybnosti, mu dodatečně doměřily DPH a penále.

Ze seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, který byl uskutečněn dne 5. 4. 2011, zcela jednoznačně vyplývá, z jakých důvodů přetrvávaly pochybnosti správce daně o tom, že zdanitelná plnění uvedená na fakturách vystavených R. M. byla skutečně přijata a použita pro žalobcovy ekonomické činnosti. Důvodem přetrvávajících pochybností byla skutečnost, že žalobce nedoložil skutečné provedení těchto prací. Soud se ztotožňuje se závěrem správce daně o tom, že výpověď R. M. neprokazuje skutečné provedení prací, neboť svědek práce nevykonával osobně a nebyl schopen označit alespoň jednu konkrétní osobu, která se na vlastním provádění prací podílela, ani uvést přesné místo a způsob provádění prací. Pochybnosti správce daně o uplatnění DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění tak nebyly svědeckou výpovědí R. M. vyvráceny.

Důvod, proč správce daně neuznal nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění uvedených na fakturách vystavených R. M. v roce 2009, spočíval v tom, že ve lhůtě stanovené výzvou správce daně ze dne 5. 4. 2011 byly doloženy objednávky a záznamy o průběhu staveb týkající se toliko prací uskutečněných v roce 2008. Obecná smlouva o spolupráci ze dne 25. 2. 2009 nepochybně není způsobilá prokázat provedení jakýchkoliv prací. Správce daně proto podle názoru soudu zcela správně dospěl k závěru, že žalobce vyvrátil jeho pochybnosti a unesl důkazní břemeno ohledně zdanitelných plnění přijatých od R. M. v roce 2008, zatímco ohledně roku 2009 nikoliv. Žalobcem namítaný rozdíl vyplývá z toho, že provedení prací v roce 2008 bylo prokázáno objednávkami či stavebními záznamy, zatímco provedení prací v roce 2009 prokázáno nebylo. Jedná se tedy o rozdíl řádně zdůvodněný a logický.

Na základě těchto skutečností proto soud námitku zpochybňující postup správce daně při dokazování neshledal důvodnou.

Soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, že správce daně nezkoumal faktické plnění, nýbrž jen to, zda byly předloženy daňové doklady vystavené plátcem daně splňující podmínku § 72 zákona o DPH. Z výše popsaného průběhu daňového řízení je totiž evidentní, že správce daně zkoumal faktické plnění a vyžadoval, aby bylo prokázáno, že práce uvedené na fakturách vystavených R. M. byly skutečně provedeny. Ve všech výzvách dále správce daně žalobce naváděl k prokázání přijetí zdanitelných plnění předložením daňového dokladu vystaveného dodavatelem nebo jiného důkazního prostředku. Nelze proto souhlasit ani s tvrzením žalobce, že důvodem k dodatečnému doměření daní bylo pouze nepředložení řádných daňových dokladů.

pokračování

K námitce žalobce, že správce daně akceptoval v rámci kontroly veškerá uskutečněná zdanitelná plnění beze změny, ačkoliv všechna nebyla prokázána, soud uvedl, že správce daně v průběhu daňové kontroly porovnával údaje uvedené v daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období se svými skutkovými zjištěními. Ohledně uskutečněných zdanitelných plnění vycházel z výpisů z účtu, přes který odběratelé hradili žalobci jeho dodávky, a v této souvislosti mu nevznikly pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňových přiznáních. Ani sám žalobce žádné pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění v průběhu daňového řízení nevznnesl, a proto nebyl důvod zkoumat jejich fakticitu. Navíc v tomto směru žádné konkrétní pochybnosti neuplatnil žalobce ani v žalobě.

Podle závěru soudu byly tedy dodatečné platební výměry i žalobou napadené rozhodnutí vydány v souladu s právními předpisy.

Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. b), d) s. ř. s.

V kasační stížnosti stěžovatel namítl nesprávnost závěru soudu o nesplnění podmínek pro stanovení daní za použití pomůcek. Finanční orgány totiž nemohly daně vyměřit dokazováním, neboť zde chyběla podstatná část daňových dokladů, které byly původně zaúčtovány a z nichž byly uplatňovány odpočty DPH. Nicméně hlavní pochybení soudu spočívalo v tom, že se nevypořádal se stěžejní námitkou, podle níž správce daně k výnosům nezohlednil poměrnou část nákladů. Dále svědecká výpověď R. M. prokázala přijetí prací, které byly následně fakturovány a z nichž byly uplatněny daně na výstupu. Tyto údaje správce daně nerozporoval, takže pokud zde existovaly daně na výstupu, musely být adekvátně tomu uznány i příslušné náklady. S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí s odkazem na rozhodnutí o odvolání i napadený rozsudek. Nad jejich rámec uvedl, že správce daně měl k dispozici takové důkazní prostředky, které stále ještě umožňovaly stanovit daně dokazováním, a to zejména výpisy z bankovního účtu, kopie faktur od dodavatelů a odběratelů daňového subjektu či kopie jím předložených dokladů. Stěžovateli se nepodařilo unést důkazní břemeno ve vztahu k nároku na odpočty DPH z části přijatých zdanitelných plnění, což však nemůže být důvodem pro přechod ke stanovení daní podle pomůcek. Neunesení důkazního břemene daňovým subjektem totiž nelze zhojit postupem, při němž by správce daně veškeré důkazní prostředky označil za pomůcky a ve vztahu k neprokázaným nárokům na odpočet DPH by vytvořil výpočet další pomůcky tak, aby výsledek korespondoval s údaji uvedenými v daňových přiznáních. V daném případě se jednalo o doměření daně z přidané hodnoty, a nikoliv daně z příjmů. Proto je nutné považovat za irelevantní kasační námitku týkající se údajného nezohlednění poměrné části nákladů ve vztahu k výnosům. Nicméně soud i finanční orgány se zabývaly tím, co mohl mít stěžovatel na mysli, tedy prokázáním nároku na odpočet DPH.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež byly stěžovatelem v kasační stížnosti

uplatněny. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ve stěžejní kasační námitce stěžovatel uvádí, že mu v projednávané věci měly být doměřeny daně podle pomůcek, neboť je s ohledem na absenci podstatné části účetnictví za rozhodná zdaňovací období nebylo možné stanovit dokazováním.

Podle § 98 odst. 1 věty první daňového řádu *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem*. Stejně podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly obsaženy i v předchozí právní úpravě, jak vyplývá ze znění § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem*.

Krajský soud ve shodě s žalobou napadeným rozhodnutím dospěl ke správnému závěru o neunesení důkazního břemene stěžovatelem, neboť tomu se po odcizení účetnictví podařilo během daňové kontroly prokázat v součinnosti se správcem daně pouze menší část ze všech přijatých zdanitelných plnění, z nichž v jednotlivých daňových přiznáních uplatnil odpočty DPH. Oproti žalobní námitce však krajský soud dospěl k závěru, že absence účetnictví sice stěžovateli ztížila důkazní situaci, nicméně neznemožnila stanovení daní dokazováním, neboť rozhodné skutečnosti bylo možné doložit obstaráním daňových dokladů od odběratelů a dodavatelů daňového subjektu či jiným věrohodným způsobem. V této souvislosti krajský soud poukázal na skutečnost, že k použití pomůcek lze přistoupit pouze při vyloučení možnosti stanovení daně dokazováním.

Těmito argumenty se krajský soud vypořádal i se skutečností, která ani nebyla v žalobě namítána a stěžovatel se o ní zmínil až v kasační stížnosti, podle níž správce daně k uskutečněným zdanitelným plněním nezohlednil poměrnou část přijatých zdanitelných plnění. Jestliže totiž krajský soud dospěl k závěru, že uskutečněná zdanitelná plnění uvedená v daňových přiznáních nebyla ničím zpochybněna a stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k některým přijatým zdanitelným plněním, nebylo možné, aby akceptoval z nich uplatněné daně na vstupu s odkazem na jejich tvrzenou souvislost se správcem daně uznanými daněmi na výstupu. V tomto směru proto nelze na základě příslušné kasační námitky označit rozsudek krajského soudu za nezákonný či nepřezkoumatelný.

V projednávané věci stěžovatel kvůli odcizení účetnictví a nepředložení žádných jiných důkazních prostředků neunesl důkazní břemeno ohledně podstatné části deklarovaných zdanitelných plnění, z nichž uplatnil nárok na odpočty DPH. Toto zjištění vyplývá z následujícího přehledu přijatých zdanitelných plnění, jež byla stěžovatelem uplatněna v jednotlivých daňových přiznáních a jím prokázány při daňové kontrole:

| Zdaňovací období | Daňové přiznání | Daňová kontrola | Prokázáno v % |
|------------------|-----------------|-----------------|---------------|
|------------------|-----------------|-----------------|---------------|

pokračování

|                   |                   |                      |              |
|-------------------|-------------------|----------------------|--------------|
| 1. čtvrtletí 2007 | 146.075           | 50.246,08            | 34,40        |
| 2. čtvrtletí 2007 | 1.232.141         | 81.098,22            | 6,58         |
| 3. čtvrtletí 2007 | 2.266.076         | 18.168,9             | 0,80         |
| 4. čtvrtletí 2007 | 2.481.133         | 24.918,77            | 1,00         |
| 1. čtvrtletí 2008 | 1.294.026         | 287.178,79           | 22,19        |
| 2. čtvrtletí 2008 | 3.307.442         | 1.574.122,9          | 47,59        |
| 3. čtvrtletí 2008 | 2.600.231         | 337.251,25           | 12,97        |
| 4. čtvrtletí 2008 | 4.058.429         | 210.495,17           | 5,19         |
| Leden 2009        | 1.880.625         | 5.697,31             | 0,30         |
| Únor 2009         | 3.106.641         | 714.197,18           | 22,99        |
| Březen 2009       | 4.820.940         | 1.066.941,76         | 22,13        |
| Duben 2009        | 8.108.800         | 3.103.631,93         | 38,27        |
| Květen 2009       | 2.120.719         | 1.780.759,64         | 83,97        |
| Červen 2009       | 3.583.009         | 1.670.901,45         | 46,63        |
| Červenec 2009     | 1.798.050         | 3.242.319,23         | 180,32       |
| Srpen 2009        | 2.793.224         | 1.315.242,89         | 47,09        |
| Září 2009         | 5.991.653         | 555.718,65           | 9,27         |
| Říjen 2009        | 2.662.050         | 3.419.888,75         | 128,47       |
| Listopad 2009     | 1.904.589         | 83.188,16            | 4,37         |
| Prosinec 2009     | 2.768.939         | 2.109.108,59         | 76,17        |
| <b>Celkem</b>     | <b>58.924.792</b> | <b>21.651.075,62</b> | <b>36,74</b> |

Při uznání zdanitelných plnění v celkové výši 1.547.003 Kč, která měl daňový subjekt podle předložených daňových dokladů přijmout od dodavatele R. M. ve zdaňovacích obdobích březen, září a listopad 2009 a která nebyla při daňové kontrole uznána kvůli neprokázání jejich realizace, by byl stěžovatel při prokazování odpočtů DPH úspěšný z 39,37 %. V dané věci tak byly stěžovateli stanoveny daně dokazováním při absenci daňových dokladů týkajících se více než 60 % všech přijatých zdanitelných plnění, z nichž daňový subjekt uplatnil v jednotlivých zdaňovacích obdobích daň na vstupu.

Při posuzování správnosti tohoto postupu čtvrtý senát zjistil, že v judikatuře Nejvyššího správního soudu existují odlišná rozhodnutí týkající se způsobu stanovení daně za situace, kdy v důsledku odcizení či ztráty účetnictví se daňovému subjektu nepodaří prokázat podstatnou část uplatněných daňových výdajů. Podle rozsudků ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 1/2012 - 47, ze dne 5. 3. 2015, č. j. 4 Afs 24/2015 - 35, a ze dne 21. 4. 2015, č. j. 4 Afs 25/2015 - 39, lze i za této okolnosti stanovit daň dokazováním. Oproti tomu v rozsudcích ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68, ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 - 143, a ze dne 27. 9. 2012, č. j. 7 Afs 21/2012 - 44, byl učiněn závěr, že v takových případech musí správce daně stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek.

V uvedených rozhodnutích čtvrtý senát shledal judikaturní rozkol, který vztáhl i na problematiku neuznání odpočtu DPH při neprokázání velkého množství přijatých zdanitelných plnění kvůli odcizení či ztrátě účetnictví za jednotlivá zdaňovací období. Proto usnesením ze dne 17. 6. 2015, č. j. 4 Afs 87/2015 - 22, podle § 17 odst. 1 s. ř. s. předložil věc rozšířenému senátu s touto otázkou:

*Jestliže se v důsledku odcizení či ztráty účetnictví nepodaří daňovému subjektu prokázat podstatnou část daňových výdajů pro účely stanovení daně z příjmů nebo podstatnou část přijatých zdanitelných plnění pro účely uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, lze za takové situace stanovit daň dokazováním, nebo je nutné přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek?*

Rozšířený senát však usnesením ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, věc vrátil k projednání a rozhodnutí čtvrtému senátu, neboť na rozdíl od něho v uvedené otázce rozpor v judikatuře Nejvyššího správního soudu neshledal a tudíž neměl pravomoc v předložené věci rozhodnout. Toto usnesení odůvodnil rozšířený senát tím, že rozhodnutí, na která čtvrtý senát poukázal, nejsou ve vzájemném rozporu a vycházejí ze zcela jiných skutkových zjištění. Kdy je vyloučeno stanovení daně dokazováním a je třeba postupovat podle pomůcek, musí vždy reflektovat konkrétní skutečnosti, jak již Nejvyšší správní soud konstatoval kupříkladu v rozsudku ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 - 85.

K předložené otázce tak rozšířený senát uzavřel, že pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo a záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy je účetnictví neúplné a neprůkazné, respektive bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, respektive neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech. Záleží tedy především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu. V této souvislosti lze odkázat například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, podle něhož „*intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.*“.

Rozšířený senát tedy zastává právní názor o nemožnosti stanovení obecného pravidla pro použití pomůcek v případech, kdy se daňovému subjektu v důsledku odcizení účetnictví nepodaří prokázat podstatnou část přijatých zdanitelných plnění pro účely uplatnění odpočtu DPH s tím, že posouzení této otázky vždy závisí na skutkových okolnostech daného případu.

Konkrétní skutečnosti nyní posuzované věci svědčí podle čtvrtého senátu o tom, že v ní nebyly splněny zákonné podmínky pro doměření daňových povinností za použití pomůcek. Přes absenci účetnictví stěžovatele měl totiž správce daně k dispozici dostatek důkazních prostředků, jimiž mohl daň stanovit dokazováním.

Jednalo se především o výpisy z bankovního účtu daňového subjektu, z nichž bylo možné zjistit platby hrazené jeho odběrateli a ověřit správnost údajů o výši uskutečněných zdanitelných plnění uvedených v daňových přiznáních. O nich správci daně nevznikly žádné pochybnosti a ani stěžovatel je v daňovém řízení nikterak nerozporoval, takže výši daně na výstupu za jednotlivá zdaňovací období bylo možné stanovit dokazováním ve shodě s příslušnými daňovými tvrzeními.

Ve vztahu k prokazování přijatých zdanitelných plnění pak stačilo, aby daňový subjekt předložil správci daně úplný seznam svých dodavatelů, o nichž musel mít i přes

pokračování

odcizené účetnictví dobrý přehled na základě své předchozí obchodní činnosti. Při daňové kontrole přitom stěžovatel postupně označil některé své dodavatele, kterým správce daně následně zaslal výzvy k součinnosti spočívající v předložení daňových dokladů a jiných listin deklarujících jejich obchodní spolupráci s daňovým subjektem. Za pomoci těchto důkazních prostředků pak správce daně stěžovateli uznal většinu nároků na odpočet DPH, které daňový subjekt uplatnil na základě zdanitelných plnění přijatých od jím uvedených dodavatelů. Nic tedy nebránilo, aby stěžovatel označil všechny své dodavatele či aspoň jejich převážnou část a správci daně tak umožnil od nich získat stejnopisy nebo kopie dokladů, které dříve tvořily součást účetnictví daňového subjektu. Stěžovatel však takto nepostupoval, ačkoliv o svých případných dalších dodavatelích musel jako podnikatel reálně vědět i přes absenci své účetní evidence. Jestliže tedy daňový subjekt předložil správci daně takový seznam dodavatelů, na jehož základě se mu podařilo prokázat jen menšinu tvrzených přijatých zdanitelných plnění, nelze vyloučit, že jejich zbývající část uvedená v jednotlivých daňových přiznáních nebyla ve skutečnosti nikdy realizována.

Za této situace nemůže být neunesení důkazního břemena stěžovatelem ve vztahu k jeho nároku na odpočty DPH z části přijatých zdanitelných plnění důvodem pro přechod ke stanovení daní podle pomůcek. Při takovém způsobu doměření daňových povinností by totiž správce daně musel všechny důkazní prostředky prokazující část přijatých zdanitelných plnění považovat za pomůcky a ve vztahu k neprokázaným nárokům na odpočet DPH by výpočtem vytvořil další pomůcky, čímž by výsledek zhruba korespondoval s údaji uvedenými v daňových přiznáních, jak přiléhavě uvedl žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti. Takový výsledek daňové kontroly by však neodpovídal uvedeným pochybnostem o tom, zda stěžovatel skutečně přijal zdanitelná plnění ve výších deklarovaných v jednotlivých daňových přiznáních.

Ve shodě s krajským soudem tak dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že v posuzované věci bylo možné i přes absenci účetnictví stěžovatele dostatečně spolehlivě stanovit daňové povinnosti dokazováním. Navíc účetní evidence je pouze jedním z možných důkazních prostředků k prokázání skutečného stavu věci, jak vyplývá z ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu, takže pokud z ní není možné vycházet, lze mezery ve skutkovém stavu doplnit jinými důkazními prostředky. Nelze tedy přisvědčit tvrzení stěžovatele, že v důsledku odcizení účetnictví nebyl schopen prokázat většinu přijatých zdanitelných plnění. Pokud tedy daňový subjekt i přes širokou možnost, jak prokázat přijatá zdanitelná plnění, neunesl své důkazní břemeno, musí přijmout následky s tím spojené. Z povinnosti správce daně zároveň v takové situaci nevyplývá, že by měl při stanovení daňové povinnosti krátit odpovídajícím způsobem výši uskutečněných zdanitelných plnění. Ke stejnému závěru čtvrtý senát dospěl i v rozsudcích ze dne 5. 3. 2015, č. j. 4 Afs 24/2015 - 35, a ze dne 21. 4. 2015, č. j. 4 Afs 25/2015 - 39, které se zabývaly obdobnými případy neprokázání většiny uplatněných daňových výdajů kvůli zničení účetnictví a podle jejichž závěru bylo možné i za takové situace stanovit daňovou povinnost dokazováním. V dané věci tedy nebyly splněny zákonné podmínky pro použití pomůcek, a proto Nejvyšší správní soud stížnostní námitce o nesprávném způsobu stanovení daňových povinností nepřiznal důvodnost.

Rovněž tak se Nejvyšší správní soud neztotožnil s kasační námitkou, podle níž byly při doměření daní dokazováním dostatečně prokázány nároky na odpočty DPH za

zdanitelná plnění, která měl stěžovateli poskytnout dodavatel R. M. ve zdaňovacích obdobích březen, září a listopad 2009.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má tedy také povinnost prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující v nich uvedené údaje, přechází důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. V takovém případě musí daňový subjekt prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit či navrhnout relevantní důkazní prostředky. Pokud jsou takové důkazy spolehlivě prokazující jeho tvrzení provedeny, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně. V opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch. Stejná úprava důkazního břemene byla obsažena i v ustanoveních § 31 odst. 8 písm. c) a odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti v daňovém řízení uvede či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání. Nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i v daňovém řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje jen k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém tvrzení nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05, svazek 37, nálezy 113 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu České republiky, C. H. BECK, Praha 2006, str. 463 a násl.).

V posuzované věci vznikly pochybnosti o realizaci stavebních prací deklarovaných na fakturách, které vystavil R. M. a které měly být podle předložených dokladů o zaplacení stěžovatelem uhrazeny v hmotosti. Uvedené pochybnosti jsou patrné z nesouladu mezi údaji uvedenými v příslušných daňových přiznáních a skutečnostmi zjištěnými na základě dokazování. Za této situace správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, které s ohledem na jeho zmíněné nerovnoměrné rozvržení přešlo na stěžovatele. Ten proto podle § 92 odst. 3 daňového řádu musel prokázat, že R. M. v jednotlivých zdaňovacích obdobích skutečně v jeho prospěch provedl stavební práce specifikované na příslušných daňových dokladech a že následně ve prospěch tohoto dodavatele byly realizovány platby v uvedených částkách, a to takovým způsobem, aby v tomto směru o oprávněnosti nároků na odpočet DPH nebylo žádných pochybností.

pokračování

Tuto skutečnost se nepodařilo prokázat svědeckou výpovědí R. M. ze dne 14. 2. 2011. Svědek totiž stavební práce nevykonával osobně a nebyl schopen označit jedinou osobu, která by se na jejich provádění podílela. Rovněž tak svědek nebyl schopen uvést přesné označení místa a způsobu provádění prací. Následně byly ve vztahu k stavebním pracím uskutečněným R. M. v roce 2008 doloženy objednávky a záznamy o průběhu staveb, což správci daně umožnilo uznat stěžovateli nároky na odpočet DPH ve vztahu k zdanitelným plněním přijatým od tohoto dodavatele v příslušných zdaňovacích obdobích roku 2008. Ohledně zdaňovacích období březen, září a listopad 2009 však takové důkazní prostředky nebyly v daňovém řízení předloženy. Obecně formulovaná smlouva o spolupráci ze dne 25. 2. 2009 pak nebyla způsobilá faktickou realizaci deklarovaných stavebních prací prokázat. Jiné důkazní prostředky již stěžovatel v tomto směru nepředložil, takže se mu v uvedených třech zdaňovacích obdobích nepodařilo unést důkazní břemeno a prokázat, že od R. M. zdanitelná plnění obdržel.

Nejvyšší správní soud tedy na základě všech kasačních námitek dospěl k závěru, že správce daně a žalovaný neporušili příslušná ustanovení daňového řádu, když stěžovateli stanovili daňové povinnosti za jednotlivá zdaňovací období na základě dokazování a když mu v jeho rámci za březen, září a listopad 2009 neuznali nároky na odpočty DPH na základě jím deklarovaných zdanitelných plnění přijatých od dodavatele R. M.. Krajský soud pak dospěl k správnému a přezkoumatelnému závěru o zákonnosti tohoto postupu. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. proto nebyly naplněny.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., neboť neúspěšnému stěžovateli náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému v souvislosti s řízením o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Žalovaný, který dosáhl úspěchu ve věci, požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč v souvislosti s jedním úkonem právní služby, spočívajícím v písemném vyjádření ke kasační stížnosti podle § 11 odst. 1 písm. k) ve spojení s odstavcem třetím téhož ustanovení a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Svůj nárok na paušální náhradu nákladů odvodil žalovaný z nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. K návrhu žalovaného Nejvyšší správní soud konstatuje, že rovnost účastníků řízení podle § 36 odst. 1 s. ř. s. není nikterak narušena, pokud žalovanému správnímu orgánu není v soudním řízení správním, ve kterém měl plný úspěch, přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Ve smyslu ustanovení § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu náleží náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby advokátovi, přičemž nedohodl-li se advokát s klientem na jiné paušální částce, činí tato částka 300 Kč za jeden úkon právní služby. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „[z]ásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu“. A contrario z citovaného nálezu Ústavního soudu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat

účastníku řízení, pokud by mu nepřislušela ani při zastoupení advokátem. Taková situace zcela jednoznačně nastala v nyní posuzované věci. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publikovaného pod č. 1260/2007 Sb. NSS, „v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. (...) Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součást povinností plynoucí z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, č. j. 6 A 90/96 - 23).“. Podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu by žalovanému nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by byl zastoupen advokátem, a proto ve smyslu nálezů Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 39/13 mu tato náhrada nemůže být přiznána ani v případě, že zastoupen není. V nyní projednávané věci tedy žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. února 2016

JUDr. Jiří Palla  
předseda senátu