



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **V. M.**, zastoupený Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 5. 2015, č. j. 13874/15/5200-10424-709923, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 27. 4. 2016, č. j. 52 Af 24/2015 – 116,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 27. 4. 2016, č. j. 52 Af 24/2015 – 116, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 5. 2015, č. j. 13874/15/5200-10424-709923, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 35 922,50 Kč **do 30 dnů** od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podnikal v oblasti stavebnictví, provozoval zejména pokrývačské a klempířské práce a v letech 2010 až 2011 byl generálním dodavatelem dotovaného projektu

spočívajícího v přestavbě objektu bývalé kotelny v areálu bývalého státního podniku Perla, tzv. brownfield, v obci K. u Ú. n. O. (dále jen „předmětná zakázka“). Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 7. 8. 2012 u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob za jednotlivá čtvrtletí zdaňovacího období kalendářního roku 2010. Dospěl k závěru, že žalobce dostatečným a věrohodným způsobem neprokázal, že výdaje ve výši 4 221 153 Kč za práce a dodávky materiálu od společností Ellive, s. r. o., Chedostav, s. r. o., Beton Express Morava, s. r. o. a od K. R. za rok 2010 (dále jen „sporná plnění“) byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění. Správce daně proto žalobci doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 6. 2014, č. j. 1062878/14/2809-24801-609154 (dále jen „dodatečný platební výměr“), daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 620 010 Kč a zároveň mu uložil penále ve výši 124 002 Kč. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) k odvolání žalobce dodatečný platební výměr potvrdil.

[2] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“) zamítl. Podle krajského soudu se při dokazování v daňovém řízení neuplatní zásada vyšetřovací, neboť je to daňový subjekt, kdo by měl mít znalost o skutečnostech rozhodných pro prokázání svého daňového tvrzení. Podle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, je důkazní břemeno v daňovém řízení rozloženo mezi správce daně a daňový subjekt. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět ve svém daňovém tvrzení. Prokáže-li správce daně existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených důkazních prostředků, důkazní břemeno se opět vrací na stranu daňového subjektu. Krajský soud se proto zabýval provedeným dokazováním v daňovém řízení a dospěl k závěru, že správce daně prokázal důvodnost svých pochybností o tom, že účetnictví žalobce bylo ve vztahu ke sporným plněním neprůkazné, nevěrohodné a neúplné. Bylo proto věcí žalobce, aby uvedené důvodné pochybnosti správce daně vyvrátil předložením příslušných důkazních prostředků. Žalobce však důkazní břemeno neunesl, naopak provedením důkazních návrhů (stavební deník a výslechy svědků) byla prohloubena neprůkaznost a nevěrohodnost jeho daňových tvrzení. Krajský soud rovněž připomněl, že skutečnost, že stavba byla realizována (a stavební práce tedy provedeny), není dostatečným důkazem o tom, že byly provedeny právě těmito subjekty a za cenu deklarovanou žalobcem.

[3] K námitce ohledně judikatury Soudního dvora vztahující se k účasti na podvodech na dani z přidané hodnoty krajský soud poznamenal, že v posuzované věci nebyla žalobci doměřena daň z důvodu účasti na podvodném řetězci (jak bývá typické právě u daně z přidané hodnoty), nýbrž byla doměřena z důvodu nevěrohodnosti a neprůkaznosti rozporované části účetnictví, přičemž žalobce jím tvrzené výdaje nebyl schopen prokázat náhradním způsobem, tedy neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu. K návrhu na provedení důkazu dalšími svědeckými výpověďmi krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 142/2014 uvedl, že v řízení před soudem již nebylo možno doplňovat daňové řízení o nové dokazování, neboť důkazní návrhy žalobce měl a mohl učinit již v průběhu daňového řízení. K námitce, že Policie

pokračování

České republiky trestní řízení proti žalobci odložila, krajský soud poznamenal, že vzhledem k tomu, že orgány činné v trestním řízení zjišťují skutkový stav ve vztahu k předpokladům trestní odpovědnosti, nikoli k doměření daně z příjmů fyzických osob, mohou dospět k odlišným závěrům.

[4] Ohledně námitky, že daň měla být stanovena pomocí pomůcek, krajský soud uvedl, že nebyly splněny podmínky dle § 98 daňového řádu, přičemž zdůraznil, že stanovení daně dokazováním je primárním způsobem stanovení daně. Vyloučení sporných výdajů žalobce nezakládá dle krajského soudu neprokazatelnost účetní evidence žalobce jako celku. Ustanovení § 98 daňového řádu nelze vykládat tak, že prokazatelnost účetnictví je třeba posuzovat ve vztahu k jedné konkrétní zakázce, pokud se vyloučené výdaje týkaly právě pouze této zakázky.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Proti napadenému rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatel předně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v nedostatečném vypořádání žalobní námitky odkazující na judikaturu Soudního dvora, a to rozsudky *Mahagében* a *PPUH Stehcamp*. Krajský soud stěžovatelu argumentaci odmítl zjednodušujícím vyjádřením, že odkazovaná judikatura Soudního dvora se nepoužije, neboť se vztahuje k problematice daňových podvodů na dani z přidané hodnoty. Podle stěžovatele však nelze oddělovat případy, kdy daňové orgány neuznají nárok na odpočet z důvodu neprokázání přičitatelnosti určitého plnění konkrétnímu dodavateli, od případů, kdy musí daňové orgány prokazovat účast plátce uplatňujícího nárok na odpočet na daňovém podvodu. Odkaz na rozsudek Krajského soudu v Ostravě, který judikaturu Soudního dvora aplikoval i na skutkově obdobnou problematiku vztahující se k dani z příjmů, krajský soud nevypořádal vůbec.

[7] Rozsudek *Mahagében* je ve vztahu k rozložení důkazního břemene podstatný v tom, že připouští nárok na odpočet daně z přidané hodnoty i v případě, že je dodavatel plátce uplatňujícího nárok na odpočet daně nekontaktní, a neexistuje tak žádný důkaz, že plnění poskytl dodavatel uvedený na daňovém dokladu (bod 28). Důvod pro odepření nároku na odpočet daně je tedy dán pouze v případě, že daňové orgány prokázaly, že subjekt uplatňující nárok na odpočet věděl nebo musel vědět, že jím přijaté plnění bylo předmětem podvodu (bod 52). Ve věci *Mahagében* bylo dle Soudního dvora podstatné, že subjekt uplatňující nárok na odpočet se sám nedopouštěl manipulací jako předkládání nepravdivých daňových priznání či vystavování vadných faktur. Za této situace je daňový doklad způsobilý sám o sobě prokázat, že došlo k uskutečnění dodání zboží (bod 52). Na rozsudek ve věci *Mahagében* navazuje rozsudek *PPUH Stehcamp*, dle kterého nelze nepřiznat nárok na odpočet daně proto, že faktura byla vystavena neexistujícím subjektem nebo subjektem, u něhož nelze zjistit jeho totožnost, aniž by daňové orgány prokázaly, že

o této skutečnosti věděla nebo musela vědět osoba plnění přijímající a uplatňující nárok na odpočet daně (bod 53).

[8] Citované judikатурní závěry lze dle stěžovatele použít i pro oblast daně z příjmů, neboť se týkají otázky hodnocení důkazů a rozsahu důkazního břemene, která je upravena jednotně pro všechny typy daní. Stěžovatel má proto za to, že judikaturou Soudního dvora došlo k překonání ustáleného názoru vyjádřeného Nejvyšším správním soudem v rozsudku sp. zn. 2 Afs 24/2007, dle kterého je součástí důkazního břemene jednotlivce prokázat i tzv. přičitatelnost předmětného plnění konkrétní osobě dodavatele. Na základě výše uvedeného stěžovatel uvádí, že správní orgány neprokázaly, že stěžovatel věděl nebo musel vědět, že jsou plnění od jeho dodavatelů zasažena daňovým podvodem, a proto nebyly oprávněny výdaje na ně vynaložené vyloučit z daňově uznatelných výdajů.

[9] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud nesprávně posoudil rozložení důkazního břemene ve vztahu k plnění od společnosti Beton Express Morava, s. r. o., když za skutečnosti vyvracející věrohodnost daňového tvrzení považoval to, že faktury byly hrazeny výlučně v hotovosti, výdajové pokladní doklady nebyly podepsány příjemcem a dodavatel byl subjektem s virtuálním sídlem. Stěžovatel namítá, že existence virtuálního sídla dodavatele byla pro stěžovatele nezjistitelná. Nadto, užívání virtuálních sídel není nezákonné, naopak je často ekonomicky velmi racionální. Řada podnikatelů v současné době fyzickou kancelář nepotřebuje, služby virtuálních sídel v podobě stálé recepce, poštovní schránky a zasedacích prostor k pronajmutí těmto podnikatelům zcela vyhovují a uspoří jim značnou část provozních nákladů. Stěžovatel rovněž upozorňuje, že závěr o tom, že dodavatel má pouze virtuální sídlo, je pouze spekulativní a nebyly pro něj v daňovém řízení předloženy žádné podklady. Dále stěžovatel uvádí, že na předmětných fakturách je uvedeno, že byly uhrazeny v hotovosti, podpisy na fakturách tak nahrazují podpisy na výdajových pokladních dokladech. Stěžovatel rovněž zdůrazňuje, že dodávku plnění potvrdil svědek J. K., jehož svědectví bylo vyvráceno svědkem J. Richtrem pouze v jednom ze čtyř případů. J. Richtř byl jednatelem pouze do dne 19. 5. 2010, proto lze brát jeho výpověď za relevantní pouze k dodávce ze dne 26. 3. 2010. Stěžovatel shrnuje, že v daňovém řízení předložil bezvadné účetnictví a faktury vydané dodavatelem, jehož autenticitu a reálnost dodání plnění potvrdil J. K. Správce daně ve vztahu k dodávkám ze dne 2. 7. 2010, 15. 7. 2010 a 28. 7. 2010 neprokázal existenci skutečností vyvracející věrohodnost těchto důkazů ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a proto nebyl oprávněn je neuznat jako daňové výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel dodává, že v řízení před krajským soudem nad rámec svého důkazního břemene navrhl vyslechnout jako svědky P. M. a L. H.

[10] Stěžovatel dále uvádí, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a správce daně postupoval nezákonně, když daň stanovil dokazováním. Krajský soud zcela opomenul, že § 98 odst. 1 daňového řádu je třeba vykládat v souvislosti se zásadou zakotvenou v § 1 odst. 2 daňového řádu, že správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Odůvodnění krajského soudu, že stanovení daně dokazováním je primárním způsobem stanovení daně, neboť je ze své podstaty nejpřesnějším stanovením daně, považuje stěžovatel za nesmyslné vzhledem k tomu, že v posuzovaném případě vedlo ke stanovení ekonomicky nereálně vysoké daně.

pokračování

Správce daně vyloučil z daňově uznatelných výdajů 50 % z celkových výdajů, čímž vznikla daň ve výši, jako kdyby stěžovatel dosahoval ziskové marže ve výši 50 %, což je v odvětví stavebnictví zcela nesmyslné.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti předně uvádí, že se s napadeným rozsudkem a jeho odůvodněním zcela ztotožňuje. Stěžovatel dle žalovaného nesprávně aplikuje závěry Soudního dvora týkající se podvodů na dani z přidané hodnoty při řetězových transakcích na posouzení, zda skutečně došlo k vynaložení tvrzených výdajů. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je daňový subjekt, který uplatní daňově účinný výdaj, tedy výdaj snižující základ daně, povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu. Zda daňový subjekt věděl nebo mohl vědět, že je součástí řetězového podvodu, prokazuje správce daně pouze v případě nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Oproti tomu v situaci, kdy má správce daně důvodné pochybnosti o skutečném vynaložení uplatněných výdajů, nese důkazní břemeno daňový subjekt. V posuzovaném řízení se o řetězové transakce ani o podvody na dani z přidané hodnoty nejednalo. K nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku žalovaný uvádí, že stěžovatel v žalobě nijak nevyložil, z jakého důvodu by se na posuzovaný případ měla vztahovat judikatura Soudního dvora týkající se podvodů na dani z přidané hodnoty v případě řetězových transakcí. Citovaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě se týkal jiné otázky, a to samotného hodnocení důkazů.

[12] K otázce přenesení důkazního břemene žalovaný namítá, že stěžovatel neprokázal, že skutečně vynaložil výdaje uvedené v daňovém přiznání, a neunesl tak své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud nezaložil své posouzení dodávek od společnosti Beton Express Moravia, s. r. o., pouze na existenci virtuálního sídla, předmětnými dodávkami se zabýval na několika místech napadeného rozsudku, jeho posouzení tak žalovaný považuje za dostatečné. K námitce, že daň měla být stanovena pomocí pomůcek, odkazuje žalovaný na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které má prioritu stanovení daně dokazováním (viz např. rozsudek sp. zn. 1 Afs 79/2005). V posuzovaném případě bylo zpochybněno pouze 36 % všech výdajů, proto nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[14] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] K námitce nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatečném vypořádání se s argumentací Krajského soudu v Ostravě obsaženou v rozsudku ze dne 29. 8. 2013, č. j. 22 Ca 185/2009 - 135, Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že rozhodnutí krajského soudu nemusí nutně reagovat na každou dílčí žalobní argumentaci, nýbrž postačí, pokud obsahuje takové odůvodnění, které z logiky věci vyvrací uplatněné námitky (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25, či ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38, publ. pod č. 3505/2017 Sb. NSS, dostupné tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na www.nssoud.cz). Krajský soud dospěl oproti Krajskému soudu v Ostravě k odůvodněnému závěru, že principy platné pro posuzování podvodů na dani z přidané hodnoty v rámci řetězových transakcí nejsou přenositelné na posuzování splnění podmínek dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a proto se ani blíže nezabýval stěžovatelem citovanou judikaturou. Vzhledem k tomu, že posouzení daného právního závěru není otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, nýbrž posouzením správnosti právní otázky, přistoupil Nejvyšší správní soud k posouzení merita věci.

[16] Jádrem sporu je to, zda stěžovatel splnil podmínky pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[17] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011 - 121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013 - 40, či ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 - 35).

[18] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tedy nese břemeno důkazní (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). Důkazní břemeno nelze nicméně pojmát extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech, resp. jakýchkoli, skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. Skutečnost, že osoby odlišné od stěžovatele nesplnily svou zákonnou povinnost a nepodaly daňová přiznání, nemůže být důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Z hlediska daňového subjektu totiž nelze prokazovat něco, co je zcela mimo jeho důkazní sféru (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 147).

[19] Podle ustálené a obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu daňový subjekt svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Daňový subjekt unese důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v rozhodném znění, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené doklady nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, má však povinnost prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Každá chyba v účetnictví nemusí způsobit tuto intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, které přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když poskytuje *prima facie* předepsané informace o konkrétním účetním případě) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své důkazní břemeno (viz již zmiňovaný rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a na něj navazující rozsudky např. ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 – 117 či již zmiňovaný rozsudek č. j. 10 Afs 310/2016 – 35, nebo obdobně též nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, dostupný tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu na <http://nalus.usoud.cz/>).

[20] Pokud správce daně prokáže uvedené skutečnosti, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 39/2010 – 124 nebo č. j. 2 Afs 24/2007 – 119). I nedostatky v účetnictví je tak možné dodatečně jiným způsobem zhojit. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku č. j. 9 Afs 30/2007 – 73 „že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu [...] Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsáném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.“

[21] Stěžovatel nejprve plnil svou důkazní povinnost účetnictvím (zejména předložením peněžního deníku a pokladní knihy za rok 2010, vydaných a přijatých faktur, sestavy závazků a pohledávek za rok 2010 a výdajových a příjmových pokladních dokladů). Předložené daňové doklady nicméně trpěly řadou nesrovnalostí. Na fakturách vydaných K. R. a společnostmi Ellive, s. r. o., a Chedostav, s. r. o., nebylo uvedeno množství odpracovaných hodin, cena za měrnou jednotku ani rozsah časového období, ve kterém byly stavební práce prováděny. Na většině výdajových pokladních dokladů o vyplacení hotovosti nebyl uveden podpis příjemce peněžní částky. Podpis na fakturách vystavených společnostmi Chedostav, s. r. o., neodpovídal podpisu jednatele na čestném prohlášení a podpisovém vzoru založeném ve sbírce listin Obchodního rejstříku. Za sporná plnění bylo navíc placeno v hotovosti, stěžovatel tedy údajná plnění nemohl prokázat žádným výpisem z účtu.

[22] V daňovém řízení byla dále zjištěna řada okolností, které umocnily pochybnosti správce daně o předložených daňových tvrzeních. Podle výpovědi svědka I. Bozhy, bývalého jednatele společnosti Chedostav, s. r. o., tato společnost se stěžovatelem nespolupracovala a v předmětném období neměla ani žádné zaměstnance (což odpovídá zjištění správce daně, že společnost Chedostav, s. r. o., neplatila za žádné zaměstnance pojištění na sociální zabezpečení). Stěžovatel navíc teprve v průběhu daňového řízení zjistil, že osoba, se kterou jednal, není I. Bozha, nýbrž pravděpodobně Y. Z., o kterém svědek Bozha uvedl, že za společnost Chedostav, s. r. o., v minulosti neoprávněně uzavíral smluvní vztahy a inkasoval peníze. Předložené smlouvy o dílo (v těch případech, kdy jimi stěžovatel disponoval) byly v případě společnosti Ellive, s. r. o., značně neurčité a v případě K. R. zcela neprůkazné. Smlouva s K. R. byla uzavřena na částku 2 700 000 Kč s předmětem plnění spočívajícím v zateplení budovy, provedení omítky, zhotovení komunikace včetně podkladu a stropních podhledů. Ze skutečností, které byly správcem daně známy z jiných daňových řízení, vyplynulo, že K. R. v minulosti prováděl v rámci své podnikatelské činnosti výkopové práce, bourací práce, stavební práce menšího rozsahu, montáže fotovoltických zařízení a práce v lese, správce daně tak měl zcela odůvodněné pochybnosti o schopnosti daného subjektu provést činnosti uvedené ve smlouvě o dílo, které vyžadují značné odborné znalosti. Pochybnosti správce daně byly dále prohloubeny tím, že v rámci vyhledávací činnosti bylo zjištěno, že K. R. v minulosti úmyslně vystavoval fiktivní faktury za práce, které nikdy nebyly provedeny. Výsledku správcem daně se K. R. vyhýbal a spolupráci se stěžovatelem zcela popřel.

[23] Stěžovatel v kasační stížnosti konkrétně brojí proti závěru krajského soudu o unesení důkazního břemene správcem daně v případě dodávek od společnosti Beton Express Morava, s. r. o. K námitce, že správce daně vyslechl pouze J. Richtra, který byl jednatelem toliko do dne 19. 5. 2010, přičemž dodávky probíhaly ve dnech 26. 3., 2. 7., 15. 7. a 28. 7. 2010, a nikoli následně jednatele, Nejvyšší správní soud předně uvádí, že stěžovatel v daňovém řízení výsledk žádného z jednatelů společnosti Beton Express Morava, s. r. o., nenavrhoval, přestože mu v tom nic nebránilo. Uskutečnění dodání stavebního materiálu navrhl prokázat výsledkem svědka J. K., který, jak sám svědek uvedl, nebyl v žádném vztahu ke společnosti Beton Express Morava, s. r. o., J. Richtr byl pouze jeho známým. J. K. dle své výpovědi dodávku zboží organizoval a dopravu zajistil prostřednictvím společnosti Šmídl, s. r. o., která však spolupráci s J. K. či stěžovatelem

pokračování

popřela a se společností Beton Express Morava, s. r. o., spolupracovala pouze na jiné než v řízení posuzované zakázce. Výslech J. Richtra správce daně provedl za účelem ověření věrohodnosti výpovědi stěžovatelem navrženého svědka J. K.. Nebyl povinen za stěžovatele vyhledávat další důkazní prostředky. Stěžovatel nadto sám značně zpochybnil svá daňová tvrzení ohledně plnění od společnosti Beton Express Morava, s. r. o., když správci daně předložil faktury vystavené společností Ligma, s. r. o., společností Beton Express Morava, s. r. o., jako odběrateli, ze kterých vyplývá, že společnost Beton Express Morava, s. r. o., za nákup light-board desek zaplatila 22 110 Kč. Stěžovateli je však následně prodala za 247 500 Kč. Skutečnost, že stěžovatel tyto desky nakoupil jedenáctkrát draž, přičemž o existenci společnosti Ligma, s. r. o., musel mít povědomí, neboť se jedná o jediného výrobce light-board desek a má sídlo v blízkém okolí stavby, stěžovatel nijak nevysvětlil. Z výše uvedeného vyplývá, že ohledně skutečného plnění od společnosti Beton Express Morava, s. r. o., správce daně prokázal značné pochybnosti, které stěžovatel nevyvrátil. Že tato společnost měla navíc tzv. virtuální sídlo, pouze posiluje nevěrohodnost tvrzeného plnění, nejednalo se však o rozhodnou skutečnost, a proto se Nejvyšší správní soud blíže nezabýval námitkami vysvětlujícími ekonomickou odůvodněnost virtuálního sídla. Nejvyšší správní soud se blíže nezabýval ani námitkou, že podpisy na fakturách hrazených v hotovosti nahrazují podpisy na výdajových pokladních dokladech, neboť v situaci, kdy bylo prokazatelně zpochybněno faktické plnění, je otázka formální správnosti účetních dokladů nepodstatná.

[24] Osoby oprávněné jednat za společnosti Ellive, s. r. o., Chedostav, s. r. o., a Beton Express Morava, s. r. o., byly během daňového řízení nekontaktní, nebylo je tedy možné vyslechnout za účelem prokázání stěžovatelových tvrzení. Jejich nekontaktnost tedy nebyla stěžovateli přičítána k tíži, způsobila však, že nebylo možné použít jejich svědecké výpovědi k prokázání daňových tvrzení stěžovatele. Ani stěžovatelem předložený stavební deník neprokázal stěžovatelem uplatněné daňové výdaje. U každého dne je jen stručně uveden popis provedených prací, počet osob na staveništi a povětrnostní podmínky. Nejsou k němu přiloženy prezenční listiny se jmény dělníků ani v něm není uvedeno, který subjekt uvedené práce vykonával. O dodaném stavebním materiálu zde rovněž není zmínky. Z evidence docházky založené ve správním spise a podepsané investorem předmětné zakázky, L. M., za srpen 2010 vyplývá, že ukrajinští dělníci S. K. a I. Č. odpracovali každý za daný měsíc 250 hodin. Z výpočtů uvedených na evidenci dále vyplývá, že za práci obdrželi 120 Kč za hodinu. Není zde však již uvedeno, zda pracovali samostatně, nebo byli někým zaměstnání ani že by jim mzdu za práci vyplácel stěžovatel. Skutečnost, že bylo prokázáno, že I. Č. byl v určitém období ubytován na ubytovně v Ú. n. O., rovněž neprokazuje nic ohledně skutečného uskutečnění sporných plnění. Provedené výslechy ostatních stěžovatelem navržených svědků (L. M., M. S., M. J., M. V. a J. K.) pouze potvrdily, že na předmětné zakázce pracovali dělníci ukrajinské národnosti, pochybnosti ohledně skutečného provedení sporných plnění ve stěžovatelem deklarovaném rozsahu však nevyvrátily.

[25] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem k závěru, že v řízení bylo správcem daně kvalifikovaně zpochybněno tvrzení stěžovatele o realizaci sporných plnění. Ze správního spisu (výzva ze dne 12. 12. 2012, č. j. 169533/12/273930608575) je patrné, že správce daně stěžovatele s těmito

pochybnostmi seznámil a vyzval ho k prokázání, že stavební práce byly skutečně provedeny a stavební materiál skutečně dodán, kým a za jakých okolností. Stěžovateli tak byl dán prostor k osvědčení výdajů jiným způsobem nežli účetním dokladem, což je zcela v souladu se závěrem uvedeným v nálezů Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04. Navrženými důkazy stěžovatel nevyvrátil pochybnosti správce daně ohledně sporných plnění, ani neposkytl jiné vysvětlení splňující výše uvedená kritéria. Daňové orgány poukázaly na konkrétní rozpory ve sděleních a předkládaných důkazech stěžovatele a velmi podrobně je ve zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí rozebraly.

[26] V posuzovaném případě se stěžovatel ocitl v důkazní nouzi tím, že si na zakázku v řádu desítek milionů korun najímal dodavatele, u nichž si zřejmě nijak neověřoval jejich identitu či podnikatelskou minulost, neověřoval si, zda osoby, s nimiž jednal, vskutku měly právo zastupovat společnosti, se kterými uzavíral právní vztahy, ve vztazích s dodavateli si nevedl řádnou písemnou evidenci a značné finanční částky platil těmto dodavatelům v hotovosti. Popsané chování stěžovatele sice není protizákonné, stěžovatel však musí při případném dokazování v rámci daňového řízení nést riziko, které je s takovýmto jednáním spojené (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 - 116). Stěžovatel nebyl v daňovém řízení veden k prokázání skutečností překračujících jeho důkazní břemeno. Stěžovatel byl vyzýván, aby předložil důkazní prostředky osvědčující výdajovou stránku obchodních případů, jichž byl přímo účasten (alespoň dle svých tvrzení), a to ve vztahu ke konkrétním dodavatelům. Nejednalo se tedy o případy, které judikatura (například již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 129/2006 - 142) označuje za případy nepřipustně extenzivního výkladu důkazního břemene daňového subjektu, jakými jsou požadavek na prokázání skutečností souvisejících s obchodními případy, jichž se daňový subjekt neúčastnil, nekontaktnost smluvních partnerů apod.

[27] Z tohoto pohledu je pak nutno nahlížet i na aplikovatelnost judikatury Soudního dvora, o níž se stěžovatel argumentačně opírá. Nejvyšší správní soud předně zdůrazňuje, že tato judikatura je v nyní posuzované věci podstatná pouze z důvodu své argumentační přesvědčivosti, není však pro zdejší soud závazná, neboť posuzovaná věc neobsahuje přeshraniční prvek ani nevychází z harmonizovaných předpisů, spadá tak zcela mimo rozsah práva Evropské unie. Judikatura týkající se podvodů na dani z přidané hodnoty v rámci řetězových transakcí vychází ze skutkového předpokladu, že materiální i formální podmínky pro vznik nároku na přiznání odpočtu na dani z přidané hodnoty byly splněny [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd*, body 51, 52 a 55, ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, body 44 až 46 a 60, ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében Kft a Péter Dávid*, body 44 a 52, či ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, *PPUH Stehcamp*, bod 49, dostupné na <https://curia.europa.eu/>]. Ve stěžovatelem odkazovaných rozhodnutích nebylo sporu o tom, že subjekty, jimž daňová správa odpírala nárok na odpočet daně, skutečně přijaly zdanitelná plnění v rozsahu, jaký uvádí (viz body 44 a 52 rozsudku *Mahagében* a body 30 a 44 rozsudku *PPUH Stehcamp*). Řešena byla otázka, jaký důsledek, z hlediska daňových povinností, bude mít pro takový daňový subjekt situace,

pokračování

kdy je řetězec poskytovaných a přijímaných plnění zasažen podvodem sledujícím krácení fiskálních povinností, a daňové orgány proto nemohou vymáhat daň související s těmito plněními. V takovém případě došel Soudní dvůr k závěru, osoba povinná k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem, nebo že jiné plnění, které bylo součástí dodavatelského řetězce, a to před či po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k dani, bylo stiženo podvodem, nemůže být sankcionována prostřednictvím odepření nároku na odpočet daně. Je tedy zcela evidentní, že podobnost s nyní projednávanou věcí lze nalézt nejvýše v pochybných okolnostech, za nichž měly být realizovány sporné subdodávky stavebních prací či materiálu; zcela odlišná je však situace v základním předpokladu úvah Soudního dvora, a sice v nepochybné existenci zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu. Tento předpoklad, jak bylo již opakovaně konstatováno, v nyní posuzovaném případě splněn není; jde o typický příklad důkazní nouze daňového subjektu při prokázání samotné existence tvrzených obchodních případů s příslušnými daňovými konsekvencemi.

[28] V posuzovaném řízení nebyly zpochybněny příjmy stěžovatele za rok 2010 ani to, že stavební práce provedeny byly (předmětná zakázka byla realizována), stěžovatel pouze neprokázal, že sporné plnění bylo skutečně poskytnuto tvrzeným dodavatelem a v deklarovaném rozsahu a čase. Za popsaného stavu stěžovatel zcela logicky navozuje otázku možnosti stanovení své daňové povinnosti náhradním způsobem, konkrétně použitím daňových pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu, podle kterého *„[n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí“*.

[29] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu [která se sice týká § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012 – 33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 – 40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016 – 46)] *„stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (již zmiňovaný rozsudek č. j. 5 Afs 129/2006 – 142). Pro použití pomůcek však nelze stanovit „žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu (již zmiňované usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29).*

[30] Ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých ze stěžovatelem deklarovaných výdajů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68). Nicméně jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 – 147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 – 85, či ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 – 143). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 – 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS).

[31] V posuzovaném případě bylo prokázáno, že předmětná zakázka byla realizována, stavební práce tedy musely být provedeny a stavební materiál dodán, sporné bylo pouze to, kým, v jakém rozsahu a za jakou částku. Správce daně rovněž v řízení nijak nezpochybnil tvrzení stěžovatele, že neměl na provedení předmětné zakázky dostatek zaměstnanců, a musel tedy stavební práce provádět skrze dodavatele. Rovněž byly prokázány příjmy, které stěžovatel obdržel od investora L. M. za realizaci předmětné zakázky a které uvedl v daňovém přiznání. Správce daně se v daňovém řízení zcela opomenul zabývat otázkou, zda nezpochybněné výdaje za rok 2010 mohly stěžovateli umožnit realizaci předmětné zakázky. Pokud by totiž zjistil, že uplatněné a prokázané výdaje nemohly pokrýt provedené stavební práce a použitý stavební materiál, nelze dojít k závěru, že daň lze stanovit dokazováním, a bylo by tedy třeba přistoupit k stanovení daně pomocí pomůcek. Daňové orgány se však danou úvahou vůbec nezabývaly, čímž zatížily své rozhodnutí nepřezkoumatelností. Přezkoumal-li krajský soud napadené rozhodnutí, které nebylo přezkoumání způsobilé, zatížil tak nepřezkoumatelností i své vlastní rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[32] Pro úplnost Nejvyšší správní soud podotýká, že při stanovení daně za užití pomůcek sice platí princip, že nelze kombinovat způsoby stanovení daně, to znamená, že nelze některé z podnikatelských aktivit podrobit stanovení daně důkazy a jiné, pro absenci důkazů, stanovit pomůckami. Stanovení daně pomocí pomůcek nebo pomocí dokazování totiž podléhá odlišnému rozsahu přezkumu v odvolacím řízení. Neznačená to však, že pokud nebylo možno stanovit daň na základě dokazování, poznatky získané správcem daně v průběhu dokazování nejsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu (shodně viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 – 56, publ. pod č. 675/2005 Sb. NSS, či již zmiňovaný rozsudek č. j. 5 Afs 129/2006 – 142). Podle § 98 odst. 3 daňového řádu pomůckami mohou být zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Správce daně proto může tu část evidence, kterou vyhodnotí jako kompletní a nepochybnou, využít jako pomůcky.

pokračování

Naopak u výdajů, kde pochybnosti měl a které se daňovému subjektu nepodařilo vyvrátit, může využít např. statistické či jiné údaje vztahující se ke srovnatelným daňovým subjektům a hospodářským činnostem (srov. již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 20/2014 – 40).

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.]. Žalovaný v navazujícím řízení posoudí, zda stěžovatelem uplatněné výdaje za rok 2010, které nebyly správcem daně zpochybněny, mohly reálně stačit na realizaci předmětné zakázky. Pokud tomu tak nebylo, je třeba považovat výdaje zpochybněné v nyní posuzovaném řízení za tzv. esenciální výdaje, a nebude proto možné dojít k závěru, že daň bylo možné stanovit dokazováním.

[34] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Vzhledem k tomu, že se stěžovatel žalobou domáhal zrušení napadeného rozhodnutí, je nutno považovat ho za úspěšného účastníka. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovateli přísluší náhrada odměny za šest úkonů právní služby, a to převzetí a přípravu zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, podání žaloby, repliky, doplnění žaloby, kasační stížnosti včetně doplnění a účast na jednání před krajským soudem dne 20. 4. 2016 nepřesahující dvě hodiny [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů]. Odměna za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě náleží ve výši jedné poloviny [§ 11 odst. 2 písm. a) v kombinaci s § 11 odst. 3 advokátního tarifu]. Odměna za jeden úkon činí podle § 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, 3100 Kč, odměna ve výši jedné poloviny pak 1550 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu je třeba k odměně za každý úkon přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů. Celkem tak náklady řízení tvoří součet částky 9000 Kč za soudní poplatky (3000 Kč za žalobu, 1000 Kč za návrh na odkladný účinek a 5000 Kč za kasační stížnost) a 22 250 Kč za právní služby (šestkrát 3400 + 1850). Protože zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o částku 4672,50 Kč, kterou je povinen odvést z odměny za zastupování podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Celkovou částku nákladů řízení ve výši 35 922,50 Kč je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 31. května 2017

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu