



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobců: **a) E. K., b) J. K., c) T. K.**, bytem všichni zastoupeni Boffino Tax s.r.o., se sídlem Petra Bezruče 1776, Kladno proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2017, č. j. 31210/17/5200-10422-702767 a č. j. 31217/17/5200-10422-702767, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 5. 2020, č. j. 15 Af 110/2017 – 78,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit každému z žalobců a), b) a c) zvlášť náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti 3364 Kč do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku, k rukám jejich zástupkyně Boffino Tax s.r.o., se sídlem Petra Bezruče 1776, Kladno.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalovaný (dále též „stěžovatel“) proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), jehož výrokem I. byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 14. 7. 2017, č. j. 31210/17/5200-10422-702767 a č. j. 31217/17/5200-10422-702767 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), a jehož výrokem II. mu byla uložena povinnost zaplatit žalobcům náhradu nákladů řízení ve výši 16 200 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

[2] Rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 7. 2017, č. j. 31210/17/5200-10422-702767, bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Litoměřicích (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 9. 2012, č. j. 135398/12/196913503400, jímž byla daňovému subjektu J. K., procesnímu předchůdci žalobců, podle § 147 ve spojení s § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 281 580 Kč a daňový bonus ve výši -21 360 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 56 316 Kč. Rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 7. 2017, č. j. 31217/17/5200-10422-702767, bylo změněno rozhodnutí správce daně ze dne 25. 9. 2012, č. j. 135420/12/196913503400, jímž byla J. K. podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 154 260 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 30 852 Kč. Změna uvedených dodatečných platebních výměrů ze strany stěžovatele se týkala pouze údajů o bankovním spojení (čísla účtu).

[3] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že výše označená rozhodnutí žalovaného byla vydána poté, co byla jeho předchozí rozhodnutí v téže věci (ze dne 14. 5. 2013, č. j. 12522/13/5000-14102-702767, a ze dne 16. 5. 2013, č. j. 12521/13/5000-14102-702767) zrušena rozsudkem krajského soudu ze dne 27. 1. 2016, č. j. 15 Af 94/2013 – 68. Předmětný rozsudek krajského soudu napadl žalovaný kasační stížností, jež byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 32/2016 – 36.

[4] Dne 3. 3. 2020 krajský soud z usnesení Okresního soudu v Litoměřicích ze dne 2. 3. 2020, č. j. 35 D 1186/2017 – 99, zjistil, že původní žalobce a daňový subjekt, J. K. (dále také „daňový subjekt“ nebo „původní žalobce“), dne 12. 9. 2019 zemřel a že jeho dědici jsou v záhlaví tohoto rozsudku označení žalobci. Z tohoto důvodu krajský soud rozhodl usnesením ze dne 16. 3. 2020, č. j. 15 Af 110/2017 - 73, o jejich procesním nástupnictví.

[5] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nepřisvědčil názoru žalobců, že správci daně pro předmětná zdaňovací období již uplynula lhůta pro stanovení daně. Neztotožnil se totiž s názorem žalobců, že daňová kontrola byla u daňového subjektu fakticky zahájena dříve, než došlo k sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly. Podle krajského soudu došlo k zahájení daňové kontroly nikoli již 16. 2. 2011, ale až 10. 8. 2011. K vydání obou dodatečných platebních výměrů pak došlo dne 25. 9. 2012, nicméně v důsledku odvolání daňového subjektu nabyly platební výměry právní moci až poté, co je pravomocně (tj. ke dni 17. 5. 2013) rozhodnutím ze dne 14. 5. 2013, č. j. 12522/13/5000-14102-702767, resp. ze dne 16. 5. 2013, č. j. 12521/13/5000-14102-702767, potvrdil žalovaný. K prvotnímu pravomocnému vyměření daně (nehledě na to, že původní rozhodnutí žalovaného o odvolání byla posléze zrušena rozsudkem krajského soudu ze dne 27. 1. 2016, č. j. 15 Af 94/2013 – 68), tedy došlo ještě před koncem prekluzivní lhůty, přičemž z této zbývalo ještě 450 dní. Dne 12. 7. 2013, tedy 394 dnů před uplynutím lhůty pro stanovení daně, však daňový subjekt podal v pořadí první správní žalobu, a v souvislosti s § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu proto došlo ke stavení lhůty, která ve svém běhu pokračovala až od dne 4. 2. 2016 (den nabytí právní moci rozsudku krajského soudu ze dne 27. 1. 2016, č. j. 15 Af 94/2013 – 68). Jelikož první zrušující rozsudek krajského soudu byl napaden kasační stížností žalovaného, zastavil se běh lhůty dne

pokračování

15. 2. 2016, tj. 383 dní před jejím uplynutím. Zamítavý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 32/2016 – 36, nabyt právní moci 7. 9. 2016. Dne 17. 7. 2017 pak nabyla právní moci aktuální rozhodnutí žalovaného, čím nabyly právní moci také předmětné dodatečné platební výměry. Podle krajského soudu se tak stalo 73 dnů před uplynutím lhůty pro stanovení daně, a proto konstatoval, že k prekluzi práva stanovit daň v posuzované věci nedošlo.

[6] Dále se krajský soud zabýval mj. uplatněnými náklady, které správní orgány neuznaly daňovému subjektu jako náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „ZDP“). Daňový subjekt si ve zdaňovacím období roku 2008 zaúčtoval doklad přijatý od společnosti FREEZE BEE s. r. o. (dále jen „FREEZE BEE“) ve výši 600 000 Kč za služby spojené s reklamní propagací jeho firmy. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že se daňovému subjektu nepodařilo unést důkazní břemeno, tedy prokázat uskutečnění reklamního plnění v deklarovaném rozsahu. Závazek společnosti FREEZE BEE se totiž týkal podstatně většího objemu propagace, než jaký byla schopna vzhledem ke vlastnímu úzce profilovanému smluvnímu ujednání se subdodavatelem [výkonným umělcem, zastoupeným společností BB Production, s. r. o. (dále jen „BB Production“)], zajistit. Krajský soud nicméně zdůraznil, že alespoň zčásti se faktické přijetí propagačních služeb v daňovém řízení prokázat podařilo, a tudíž nebyl důvod k tomu, aby jejich uplatnění v rámci nákladů bylo ze strany daňových orgánů zamítnuto v celém rozsahu. Ani z odůvodnění rozhodnutí žalovaného nebo ze zprávy o daňové kontrole není zřejmé, proč nebyl daňovému subjektu v souvislosti s deklarovaným výdajem uznán alespoň částečný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Podle krajského soudu bylo za této situace jejich povinností buďto určit rozsah, v němž uplatněný náklad zkrátí, nebo zdůvodnit, proč mají za to, že i přes částečné prokázané poskytnutí reklamy je uplatněný náklad nutné neuznat v celém rozsahu. Jelikož této povinnosti žalovaný ve svém rozhodnutí nedostál, shledal je krajský soud nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

[7] Dále krajský soud vytkl žalovanému nedostatečné zdůvodnění závěru o nedůvěryhodnosti svědka A. P. Tento svědek byl vyslechnut v daňovém řízení až poté, co k tomu žalovaného zavázal svým právním názorem krajský soud ve svém předchozím zrušujícím rozsudku. Ve své výpovědi přitom potvrdil, že s daňovým subjektem spolupracoval, přičemž pro něj na základě příkazní smlouvy realizoval prodej a nákup jatečných zvířat a za to mu byla daňovým subjektem vyplácena provize ze zisku, která měla podle smluvního ujednání činit maximálně 50 %. Taktéž potvrdil, že vydal faktury předložené daňovým subjektem při daňové kontrole a že mu byly fakturované částky skutečně zaplacený. Svědek A. P. tedy vypověděl prakticky shodně jako svědek M. P. (ten však vypovídal k výdajům uplatněným ve vztahu k jeho osobě), přesto ale tato jeho výpověď nebyla (narozdíl od výpovědi M. P.) shledána žalovaným dostatečnou k prokázání fakticity uplatněného výdaje. Žalovaný postavil závěr o nevěrohodnosti A. P. především na zjištění, že tento neuvedl skutečnosti, o kterých vypovídal, ve svých daňových přiznáních, resp. vůbec se neregistroval jako plátcе daně z přidané hodnoty a neplnil si své daňové povinnosti (zatímco výpověď M. P. byla s jeho vlastními daňovými tvrzeními zcela konzistentní); v době podání svědecké výpovědi již navíc uplynula u A. P. lhůta k vyměření daně z příjmů za relevantní zdaňovací období. Krajský soud měl však za to, že pouhý fakt, že A. P. porušil své daňové povinnosti a nepodal přiznání k dani z příjmů, potažmo neregistroval se k dani z přidané hodnoty, nutně neznamená, že by jeho

svědecká výpověď byla méně věrohodná, než pokud by býval postupoval v souladu se zákonem. Přiklonil se proto k obecné úvaze žalobců, tedy že naopak skutečnost, že svědkovi již nelze daň doměřit, bude spíše svědka vést k tomu, aby vypovídal pravdivě. To má podle krajského soudu platit tím spíš, že daňový subjekt v minulosti žaloval svědka A. P. na peněžité plnění převyšující 600 000 Kč a podal na něj trestní oznámení; krajský soud z toho dovodil, že vzhledem k této jejich vzájemné minulosti by svědek mohl mít spíše motivaci se daňovému subjektu mstít, a tedy vypovídat v daňovém řízení v jeho neprospěch, což se ale nestalo.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobců

II. a) Kasační stížnost

[8] Stěžovatel v kasační stížnosti obecně tvrdí, že napadený rozsudek je nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a že je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů rozhodnutí, popřípadě pro jinou vadu řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[9] Konkrétně stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že žalobcům měly být uznány alespoň tzv. esenciální výdaje (tj. výdaje objektivně minimálně nutné na dosažení příjmu) z důvodu, že správními orgány nebylo rozporováno, že „nějaké“ reklamní služby uskutečněny byly, ačkoli nebylo v daňovém řízení prokázáno jejich uskutečnění v deklarovaném rozsahu. Tento názor krajského soudu odporuje podle stěžovatele jednak rozložení důkazního břemene, jednak i judikatuře. Obecný rozbor situací, v nichž lze přistoupit k aplikaci esenciálních výdajů, podal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019 – 43; vyplývají z něj dvě podmínky, a sice 1) absence pochybností o existenci výdajů (nehledě na jejich skutečnou výši) a 2) stanovení daně náhradním způsobem podle pomůcek. Uvedené podmínky přitom musí být splněny kumulativně. V nynějším případě nicméně nebyla splněna přinejmenším již podmínka ad 2). Uznání esenciálních výdajů lze zvažovat až poté, kdy je učiněn závěr, že daň za celé zdaňovací období (nikoliv pouze dílčí část základu daně) nelze stanovit dokazováním. K tomuto závěru nutně vede správní praxe i judikatura správních soudů, v souladu s nimiž je nepřípustné kombinovat způsoby stanovení daně (odst. [60] až [64] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017 – 89). Stanovení základu daně podle dokazování a podle pomůcek totiž podléhají odlišnému rozsahu přezkumu v odvolacím řízení (§ 114 odst. 4 daňového řádu), a není proto možné stanovit část základu daně (např. ve vztahu k pouze některým plněním) dokazováním a zbývající část podle pomůcek (např. z důvodu absence relevantních důkazů).

[10] Dokazování je primárním způsobem stanovení daně, pomůcky tudíž mohou nastoupit až v situaci, kdy je dokazování vyloučeno. Splněny k tomu musí být současně tři podmínky, a sice že daňový subjekt nesplní některou ze svých povinností při dokazování, dále že bez této jeho součinnosti není možné stanovit daň dokazováním a konečně že daň lze prostřednictvím pomůcek stanovit spolehlivě (odst. [15] a násl. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2019, č. j. 10 Afs 253/2019 – 39). Neprokázání konkrétního výdaje proto zásadně nemůže zpochybnit hospodaření daňového subjektu jako celek, tudíž

pokračování

nevyklučuje faktickou možnost stanovit daň dokazováním, a proto není důvodem pro stanovení daně dle pomůcek. S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29, stěžovatel podotýká, že 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. Ve smyslu ustálené judikatury (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 – 71, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142) lze daň stanovit podle pomůcek pouze za situace, kdy je za nevěrohodné či neprůkazné možné označit celé účetnictví daňového subjektu nebo jeho podstatnou část. Stěžovatel má za to, že v nynějším případě taková situace nenastala. Jelikož nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neexistoval zde ani prostor pro zohlednění tzv. esenciálních výdajů.

[11] Stěžovatel podotýká, že pokud by měl ve své úřední praxi postupovat tak, že by připouštěl stanovení daně podle pomůcek i při zpochybnění pouze marginální části účetnictví daňového subjektu (např. v jednotkách procent, jako tomu je v nyní posuzované věci), staly by se pomůcky namísto dokazování fakticky primárním způsobem stanovování daně. Tím by byla rovněž prolomena až popřena důkazní povinnost daňového subjektu ohledně skutečností, které tvrdí ve svém daňovém přiznání. V nastíněném scénáři by bylo daňovým subjektům umožněno taktizovat např. i tím způsobem, že poté, co správce daně vydá výzvu k odstranění pochybností, budou již zcela rezignovat na plnění svých důkazních povinností, čímž zapříčiní nutnost stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel připomíná, že uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení příjmů je právem daňového subjektu, není tedy povinností správce daně dohledávat a domýšlet za daňový subjekt takovéto výdaje. Dalším důsledkem by byla rovněž ztráta motivace daňových subjektů k obezřetnosti při zajišťování si potřebných dokladů pro případ budoucího uplatnění daňových výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP.

[12] V dalším ohledu stěžovatel namítá, že žalobci (resp. jejich procesní předchůdce) v daňovém řízení netvrdili, že správcem daně uznané výdaje nemohou být dostatečné k dosažení deklarovaných příjmů ani to, že by daň měla být stanovena podle pomůcek. Odkazuje proto přiměřeně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 480/2019 – 39, s tím, že pokud ze zjevného nepoměru mezi uznanými výdaji a deklarovanými příjmy není patrné, že takovýchto příjmů by nebylo možné bez dalších výdajů dosáhnout, není povinností správce daně z vlastní iniciativy (tj. bez náležitého tvrzení a předkládání či navrhování důkazů ze strany daňového subjektu) zkoumat, zda tomu tak není.

[13] Stěžovatel má za to, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2020, č. j. 10 Afs 255/2018 – 39, se zabývá situací zcela obdobnou té, která nastala v nyní posuzované věci. V odst. [30] uvedeného rozsudku totiž Nejvyšší správní soud konstatoval, že v případě výdajů na reklamu není odůvodněn přechod na pomůcky, ale daň musí být stanovena dokazováním. V případě výdajů na reklamu se totiž dle Nejvyššího správního soudu nejedná o tzv. esenciální výdaje, jelikož to není zboží či služba, kterých by bylo pro předmět podnikání daňového subjektu nevyhnutelně třeba a bez nichž by z povahy věci nemohl dosáhnout vůbec žádných příjmů. V nyní posuzované věci byl daňovým

subjektem uplatněn výdaj na reklamní propagaci jako daňově účinný náklad, přičemž v tomto směru jej plně tížilo důkazní břemeno právě ohledně uplatňované částky reklamního výdaje. V provedeném důkazním řízení nicméně bylo jednoznačně prokázáno, že předmětná reklama neproběhla v deklarovaném rozsahu, přičemž za takové situace je oprávněný závěr správce daně, potažmo stěžovatele, o neunesení důkazního břemene. Pokud tedy nebyl tento náklad uznán jako daňově účinný, jednalo se o postup zcela v souladu se zákonem i judikaturou; v případě výdajů na reklamu není odůvodněn přechod na pomůcky, nýbrž daň musí být stanovena dokazováním, přičemž nelze zohlednit esenciální výdaje, resp. část nákladů, která případně nebyla sporná. Stěžovatel dodává, že krajským soudem vytýkané pochybení, spočívající v tom, že důvody k neuznání byt jen části nákladu na reklamu nebyly více rozvedeny v ohledu tzv. esenciálních výdajů, nedosahuje takové intenzity, aby způsoboval nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného; tím spíš i proto, že bylo vydáno v době, kdy tzv. esenciální výdaje ještě nebyly posuzovány.

[14] Stěžovatel tedy závěrem konstatuje, že v případě výdajů na reklamu se nejedná o esenciální výdaje, přičemž za situace, kdy daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně jím uplatňovaného výdaje, resp. rozsahu výdaje, nebylo pochybením, pokud tento výdaj nebyl uznán v plné výši. V daném případě nebyl žádný prostor pro zohlednění části výdaje. Závěr krajského soudu, na základě kterého považuje postup správních orgánů za chybný, proto není na místě.

[15] Další kasační námitkou stěžovatel vyjadřuje nesouhlas s výtkou krajského soudu, že nesprávně vyhodnotil svědeckou výpověď A. P. Skutečnost, že stěžovatel tuto výpověď hodnotil jinak než výpověď M. P., byla totiž opodstatněná. Podle stěžovatele je sice obecně vzato pravdou, že jen ze samotného uplynutí lhůty pro stanovení daně v případě dotčených zdaňovacích období u svědka A. P. ještě nelze vyvozovat nevěrohodnost jeho výpovědi; v daném případě nicméně bylo nutné vzít v potaz, že výpověď svědka nekorespondovala s tím, že nepodával daňová přiznání. Nejednalo se tedy o nahodilé hodnocení svědecké výpovědi založené výhradně na skutečnosti, že již uplynula lhůta pro stanovení daně dotčeného svědka, nýbrž tato výpověď byla hodnocena v souvislosti s dalšími okolnostmi a zjištěními. Konstatování krajského soudu, že uplynutí lhůty pro stanovení daně naopak podporuje spíše závěr, že svědek vypovídal pravdu, označuje stěžovatel za spekulativní. Uplynutí lhůty pro stanovení daně může stejně tak být argumentem pro to, že svědek vypovídal nepravdu, a sice právě kvůli absenci hrozby jakýchkoli důsledků pro jeho osobu. Stěžovatel proto uvádí, že závěr o motivaci svědka vypovídat pravdu nelze založit výhradně na faktu, že již uplynula lhůta pro stanovení daně, nýbrž je třeba dát zmíněnou okolnost též do souvislosti s dalšími zjištěnými skutečnostmi (což stěžovatel učinil).

[16] Svědek A. P. sice potvrdil spolupráci s daňovým subjektem, stejně jako převzetí finanční částky ve výši dle předmětných dokladů, jeho výpověď jakožto svědka ale byla v rozporu s jeho činností jako daňového subjektu. Dle vlastní výpovědi totiž obdržel předmětné částky jako provizi za své služby, přičemž nepodal daňová přiznání na dani z příjmů fyzických osob ani se neregistroval k dani z přidané hodnoty ve smyslu § 94 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“), z důvodu překročení obrátu. Tato fakta dle stěžovatele jednoznačně snižují věrohodnost jeho

pokračování

svědecké výpovědi, přičemž další hodnocenou skutečností byl i fakt, že svědek ani účastník řízení neposkytlí podrobnější vysvětlení konkrétní výše provize. Nebylo tedy věrohodně doloženo nejen to, na jakých zakázkách svědek spolupracoval a jakou konkrétní činnost pro účastníka řízení vykonával, ale ani postup, kterým dospěli k výpočtu výše provize. Taktéž svědkovo tvrzení, že si hrubý zisk s daňovým subjektem dělili převážně na polovinu, neodpovídá vykázaným dílčím základům daně dle § 7 ZDP u daňového subjektu. Prohlášení o dělení hrubého zisku v uvedeném poměru neodpovídá ani smluvním ujednáním obsaženým v jejich mandátní smlouvě.

[17] Správní orgány rovněž provedly hodnocení dalších důkazních prostředků. Konkrétně se zabývaly doklady k obchodním transakcím s obchodní společností SKALIČAN a.s. a dospěly k závěru, že tyto doklady neprokazují a neodůvodňují výši provize vyplacené A. P. Svědecká výpověď A. P. byla dále hodnocena v kontextu se svědeckými výpověďmi Ing. Z. K. a M. R., jež byly provedeny v rámci daňové kontroly a které nebyly osvědčeny jako důkazy prokazující tvrzení původního žalobce stran provizí vyplacených A. P. Stěžovatel uvádí, že v rozhodnutí o odvolání vyložil, proč nevyhodnotil výpověď A. P. jako dostačující k prokázání fakticity tvrzených plnění i proč považuje skutečnost, že svědek nepřiznal předmětné příjmy, za dostatečnou pro vznik pochybností o pravdivosti jeho výpovědi. Stěžovatel proto setrvává na stanovisku, že jeho hodnocení svědecké výpovědi koresponduje s ostatními zjištěními, resp. bylo provedeno ve vzájemných souvislostech s dalšími důkazy, přičemž veškerá zjištění zpochybňují věrohodnost výpovědi. Přestože tedy byla obecně potvrzena určitá vzájemná spolupráce mezi původním žalobcem a A. P., neunesl daňový subjekt své důkazní břemeno a neprokázal, že v případě vyplacených provizí za zprostředkování panu A. P. se jednalo o náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

[18] Konečně stěžovatel namítá, že na rozdíl od výpovědi svědka A. P. nebyl obsah výpovědi M. P. v rozporu s tímto svědkem předloženou daňovou evidencí ani s údaji deklarovanými v jeho daňovém přiznání. Právě tato odlišnost byla důvodem, který správní orgány vedl k tomu, že výpověď prvního z uvedených svědků považovaly za nevěrohodnou, zatímco výpověď druhého z nich nikoliv. Krajský soud nicméně značně zjednodušil hodnocení výpovědí obou svědků pouhým poukazem na to, že s původním žalobcem spolupracovali na základě mandátní smlouvy. Stěžovatel má za to, že z předchozího rozsudku Nejvyššího správního soudu v této věci neplyne jednoznačný pokyn k tomu, aby věrohodnost výpovědí obou uvedených svědků nebyla za žádných okolností hodnocena rozdílně.

[19] Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

II. b) Vyjádření žalobců

[20] Žalobci se ke kasační stížnosti vyjádřili podáním ze dne 2. 8. 2020. Předdeslali v něm, že J. K. (jako daňový subjekt a původní žalobce) podnikal vždy čestně a svědomitě, přičemž postup finanční správy vnímal jako nespravedlivý a vedený snahou doměřit mu daň za každou cenu. Podotkli, že jeho bývalý obchodní partner A. P. mu krátce před daňovou kontrolou odcizil velkou část hotovosti, kterou se od něj nepodařilo získat zpět.

Poukázali na liknavost orgánů finanční správy, které A. P. nepohnaly k odpovědnosti za dlouhodobé neplnění jeho daňových povinností. Správce daně pro vymození daně od A. P. neudělal vůbec nic, protože pro něj bylo snazší vymoci si daň po původním žalobci, který podnikal, neskrýval se a spolupracoval se správcem daně. Jestliže stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že spolupráce původního žalobce s A. P. byla potvrzena pouze v obecné rovině, je podle žalobců zjevné, že si neprostudoval spis, v němž je spolupráce nadevšechnu pochybnost potvrzena, a to i vzhledem k předchozí daňové kontrole z roku 2004, kde byly tehdejší správce daně sděleny naprosto stejné pochybnosti, které se ale tehdy ještě výsledkem svědka A. P. podařilo rozptýlit, a kontrola byla ukončena bez doměrku, který by se týkal spolupráce s A. P.

[21] Ve vztahu k plnění od dodavatele FREEZE BEE trvají žalobci na tom, že bylo v průběhu daňové kontroly prokázáno uskutečnění akce, na které měla být reklama uvedena. Co se týče rozsahu plnění dle smlouvy, bylo správci daně doloženo, že ten byl následně předmětem sporů mezi J. K. a FREEZE BEE, které se ale už nepodařilo vyřešit.

[22] Žalobci rovněž setrvávají na názoru, že celý případ je již po prekluzi, a soud by tedy měl zrušit veškeré platební výměry v souladu s jejich žalobním návrhem.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Ačkoli výše vyřčený názor žalobců ohledně prekluze stěžovatelova práva stanovit v nynější věci daň není součástí kasační námitky, považuje Nejvyšší správní soud za potřebné vyjádřit se k této otázce, neboť k případné prekluzi práva je správní soud povinen přihlídnout i bez návrhu. Nejvyšší správní soud neopomenul, že napadeným rozsudkem byla rozhodnutí žalovaného zrušena; případné shledání prekluze práva stanovit daň v řízení o kasační stížnosti by nicméně muselo vést navíc i ke zrušení samotných dodatečných platebních výměrů (nad rámec zrušujícího výroku napadeného rozsudku), a proto není prekluze v nynější věci toliko otázkou akademickou.

[26] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem v tom, že obě žalobou napadená rozhodnutí žalovaného nabyla právní moci ještě za běhu lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu. Pokud jde o předběžnou právní otázku určení dne zahájení daňové kontroly, je správný závěr krajského soudu, že k tomuto došlo až dne 10. 8. 2011, tedy sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly. Podle § 87 odst. 1 věty první daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013, platilo, že *„[d]aňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně“*. Z citovaného zákonného textu jednoznačně vyplývá, že daňová kontrola nemůže být zahájena dříve, než správce daně svým úkonem vůči daňovému subjektu poprvé vymezí předmět a rozsah daňové kontroly a při tomto úkonu začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti

pokračování

rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Ať tedy bude v nynější věci nahlíženo na dílčí úkony správce daně, jež předcházely sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly, jakkoli, nemohla jimi být zahájena daňová kontrola, jestliže při některém z nich nebyl současně vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. Žalobní argumentace stála toliko na tom, že správce daně získal veškeré listiny a dokumenty, resp. učinil veškerá zjištění podstatná pro vydání platebních výměrů v jejich konečné podobě, již na základě své vyhledávací činnosti, tedy ještě před sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly. Není ale tvrzeno, že by správce daně některým svým úkonem ještě před 10. 8. 2011 vymezil předmět a rozsah daňové kontroly; Nejvyšší správní soud přitom konstatuje, že takový postup správce daně neplyne ani z obsahu správního spisu. Krajský soud proto správně označil den sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly za den skutečného zahájení daňové kontroly. Jelikož i zbývající úvahy krajského soudu k výpočtu lhůty pro stanovení daně ob stojí, namítali žalobci prekluzi práva stanovit daň nedůvodně a krajský soud správně konstatoval, že právo stěžovatele doměřit daň v posuzované věci nezaniklo.

[27] Ačkoli stěžovatel označil v kasační stížnosti mj. i důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., Nejvyšší správní soud nespaturuje v uplatněných námitkách žádnou argumentaci podřaditelnou pod uvedený kasační důvod. Stěžovatel brojí toliko proti zřetelně artikulovanému právnímu názoru krajského soudu. Nejvyšší správní soud pro úplnost na tomto místě poznamenává, že v napadeném rozsudku ani v předcházejícím řízení před krajským soudem nenalezl žádnou z vad, ke které by měl přihlídnout i bez návrhu (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

[28] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné dále podat stručnou rekapitulaci skutkových zjištění plynoucích ze správního spisu.

[29] Původní žalobce zaúčtoval do daňových nákladů (ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP) na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 mj. doklad od FREEZE BEE (faktura č. 2008/479 ze dne 8. 12. 2008) ve výši 600 000 Kč, za „propagaci“. V textu faktury stálo: *„fakturuje vám dle smlouvy za propagaci firmy na základě umístění reklamních panelů s logem a promítání v prostorách konání koncertu Báry Basikové, který se koná dne 9. 12. 2008 v KD Novodvorská v Praze, v základu daně 600.000,- Kč, odečet zálohy ze dne 30. 11. 2008 300 000,- Kč v základu daně“*. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že daňový subjekt neprokázal přijetí, resp. uskutečnění, fakturovaných služeb v rozsahu sjednaném ve smlouvě mezi ním a FREEZE BEE. Podle této smlouvy totiž měla FREEZE BEE pro daňový subjekt při akci „Vánoční koncert BÁRA BASIKOVÁ a hosté“, konané dne 9. 12. 2008 v KD Novodvorská v Praze, spojený s dobročinnou akcí, uvést na veškeré reklamní materiály vydané v souvislosti s touto akcí obchodní jméno daňového subjektu („J. K.“), pro účely promítání na reklamních panelech při akci také uvést jeho logo „KLÍMA – ZPRONAK“, přičemž umístění se mělo týkat plakátů, vstupenek, reklamních panelů v prostorách akce a reklamních vstupů na videopanelech v průběhu akce; krom toho měl dodavatel zajistit pro daňový subjekt volné vstupenky na akci, jež se měla konat po samotném koncertu. Správce daně podotkl, že FREEZE BEE byla v době daňové kontroly u původního žalobce nekontaktní. Vyzval proto BB Production, která byla agenturním zástupcem Báry Basikové, k poskytnutí veškerých informací o konání předmětného koncertu. Z odpovědi zejména zjistil, že koncert nebyl spojen s žádnou dobročinnou akcí, na vstupenkách nebyla vyobrazena žádná loga, reklamní panely firmy

„K.“ (tedy odlišného loga) byly pravděpodobně umístěny v prostorách konání koncertu a na projekci, která byla umístěna v blízkosti jeviště, byla promítána výše zmíněná loga před, v průběhu, při přestávce a po skončení koncertu. Ze smlouvy o reklamě uzavřené mezi FREEZE BEE a BB Productions ze dne 10. 11. 2008 však správce daně zjistil, že BB Productions měla zajišťovat umístění reklamních panelů s logem firmy K. Správce daně vyzdvihl rozdíly v rozsahu sjednaných smluvních plnění mezi daňovým subjektem a FREEZE BEE na straně jedné a FREEZE BEE a BB Productions na straně druhé (plnění dle první ze smluv mělo být rozsáhlejší). Nebylo tedy prokázáno, že původní žalobce přijal reklamní plnění v deklarovaném rozsahu.

[30] Dále si daňový subjekt uplatnil ve zdaňovacím období r. 2008 náklady na „zprostředkování a provizi“ od dodavatele A. P., v celkové výši 1 580 875 Kč, a to na základě přijatých dokladů:

- faktura č. 200800001 ze dne 11. 5. 2008, s textem „*fakturuji Vám dle mandátní smlouvy za jednotlivé měsíce leden, únor, březen, celkem k úhradě 443 520 Kč*“,
- faktura č. 200800002 ze dne 30. 6. 2008, s textem „*fakturuji Vám dle mandátní smlouvy za jednotlivé měsíce duben, květen, červen, celkem k úhradě 475 035 Kč*“,
- faktura č. 200800003 ze dne 15. 11. 2008, s textem „*fakturuji Vám dle mandátní smlouvy za jednotlivé měsíce červenec, srpen, září, celkem k úhradě 376 690 Kč*“,
- faktura č. 200800004 ze dne 31. 12. 2008, s textem „*fakturuji Vám dle mandátní smlouvy za jednotlivé měsíce říjen, listopad, prosinec, celkem k úhradě 285 630 Kč*“.

[31] Obdobně ve zdaňovacím období r. 2009 si původní žalobce uplatnil náklady za zprostředkování a provizi od A. P., tentokrát v celkové výši 947 275 Kč, na základě přijatých dokladů:

- faktura č. 200900001 ze dne 15. 4. 2009, s textem „*fakturuji Vám dle mandátní smlouvy za jednotlivé měsíce leden, únor, březen, celkem k úhradě 318 345 Kč*“,
- faktura č. 200900002 ze dne 15. 6. 2009, s textem „*fakturuji Vám dle mandátní smlouvy za jednotlivé měsíce duben, květen, červen, celkem k úhradě 258 945 Kč*“,
- faktura č. 200900003 ze dne 15. 10. 2008, s textem „*fakturuji Vám dle mandátní smlouvy za jednotlivé měsíce červenec, srpen, září, celkem k úhradě 370 185 Kč*“.

[32] Správce daně pojal pochybnosti o těchto deklarovaných výdajích, neboť z faktur není zřejmé, jaké konkrétní služby byly přijaty, jakým způsobem obchodní spolupráce probíhala a zda souvisela s podnikatelskou činností původního žalobce. Uzavřel, že daňový subjekt nebyl s to prokázat, v jakých konkrétních obchodních případech za něj A. P. vystupoval při plnění svých povinností z mandátní smlouvy, tedy jaké konkrétní obchodní případy realizoval. Nebyly předloženy ani žádné podklady k výpočtu odměny, kterou následně mandatář daňovému subjektu fakturoval. Doloženy byly pouze souhrnné údaje o nákupu a prodeji zboží a provizi za jednotlivá čtvrtletí (a to pouze k roku 2008). Fakturovaná provize podle zjištění správce daně neodpovídala rozdílu mezi nákupem a prodejem, resp. neodpovídala mandatářově smluvní odměně, jež byla dohodnuta ve výši 50 % podílu na hrubém zisku. K nákladům za provizi A. P. v roce 2009 pak daňový subjekt nedoložil ničeho.

pokračování

III. a) Nepřezkoumatelnost stěžovatelova rozhodnutí

[33] Pokud stěžovatel brojí proti právnímu názoru krajského soudu, podle kterého měly být původnímu žalobci přiznány alespoň tzv. „esenciální výdaje“ (jakožto výdaje objektivně minimálně nutné na dosažení příjmu), činí tak zcela nepřipadně. Nejvyšší správní soud předně zdůrazňuje, že pojem „esenciální výdaj“ nebo „esenciální náklad“ krajský soud v napadeném rozsudku vůbec nepoužil; stejně tak neuvedl ničeho o stanovení daně podle pomůcek. Právní názor, vůči kterému stěžovatel pravděpodobně příslušnou kasační námitkou brojí, vyjádřil krajský soud v odst. 68 napadeného rozsudku konstatováním, že *„v řízení bylo minimálně ohledně části nákladů uplatněných procesním předchůdcem žalobců na propagaci prokázáno jejich skutečné faktické užití, tudíž nebyl důvod, aby jejich uplatnění v rámci odpočtů bylo ze strany daňových orgánů zamítnuto v celém rozsahu. Pokud však k tomuto kroku správce daně a následně žalovaný přistoupili, neobsahují jejich rozhodnutí v tomto smyslu žádné zdůvodnění, když v nich oba jmenovaní pouze konstatují, že sjednaná reklama ve sjednaném rozsahu neproběhla. Tím však sami připouští, že v určitém rozsahu realizována byla, a za této situace proto bylo jejich povinností buď určit rozsah, v němž původní odpočet na dani zkrátí, nebo zdůvodnit, proč mají za to, že přes částečné prokázané poskytnutí reklamy je i nadále procesním předchůdcem žalobců uplatněný náklad nutné vyloučit zcela. Tímto způsobem nicméně daňové orgány nepostupovaly, a soud tudíž jejich rozhodnutí (resp. v případě správce daně zprávu o daňové kontrole sloužící jako odůvodnění dodatečných platebních výměrů) shledal nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů rozhodnutí.“* Je tudíž zřejmé, že krajský soud stěžovatele nezavázal k uznání části deklarovaného nákladu na propagaci, jak se stěžovatel mylně domnívá; zavázal jej k odůvodnění postupu spočívajícího ve vyloučení celého výdaje na propagaci. Krajský soud rovněž logickým způsobem vysvětlil, proč tuto otázku považuje za podstatnou, i proč absence jejího rozřešení v odůvodnění rozhodnutí žalovaného způsobuje nepřezkoumatelnost daného správního rozhodnutí. Kasační argumentace, kterou stěžovatel ve vztahu k tomuto zrušovacímu důvodu uplatnil a jejíž podstata tkví v rozlišování mezi režimy stanovení daně na základě dokazování a na základě pomůcek, je proto předčasná; své uplatnění by nicméně mohla nalézt v odůvodnění stěžovatelova nového rozhodnutí o odvolání. Až dojde-li k opětovné aktivaci soudního přezkumu napadením nového rozhodnutí o odvolání, bude předestřený právní názor stěžovatele (za podmínky uplatnění korespondující žalobní námitky) krajským soudem přezkoumán; teprve poté by mohl Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti posuzovat, zda krajský soud zaujal v otázce částečného uznání nákladu na propagaci správný právní názor.

III. b) Stěžovatelovo hodnocení svědecké výpovědi A. P.

[34] Druhým důvodem, jenž vedl krajský soud ke zrušení (obou) stěžovatelových rozhodnutí, bylo stěžovatelovo nesprávné hodnocení důkazu představovaného svědeckou výpovědí A. P.; ten měl pro původního žalobce v obou předmětných zdaňovacích obdobích nakupovat zboží na základě příkazní smlouvy a z této činnosti mu měla plynout odměna (provize) ve výši až 50 % hrubého zisku původního žalobce. Podle stěžovatele nicméně daňový subjekt neprokázal, na základě jakých konkrétních právních úkonů (uzavřených obchodních případů) A. P. došlo k vyfakturování jemu vyplacených odměn, a tedy že deklarované výdaje byly skutečně vynaloženy za účelem dosažení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

[35] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku předeslal, že na stejném principu provizí byla založena i spolupráce daňového subjektu s dalším jeho dodavatelem – M. P.; v tomto případě však stěžovatel vydaje daňového subjektu v podobě provizí na hrubém zisku (až 30 %) akceptoval poté, co M. P. vyslechl jako svědka. Ve vztahu k A. P. však náklady na provizi uznat odmítl, což odůvodnil především tím, že M. P. přijaté provize ve vlastním daňovém přiznání vykázal na straně příjmů, zatímco A. P. tuto povinnost nesplnil a rovněž se neregistroval k dani z přidané hodnoty. Uvedené skutečnosti dle stěžovatele snižovaly věrohodnost svědecké výpovědi A. P., a to především proto, že za období, kdy mělo dojít k výplatě provizí, již vůči svědkovi uplynula lhůta pro vyměření daně z příjmů i z přidané hodnoty (a tyto tedy nemohly být podrobeny dodatečnému zdanění). Krajský soud nicméně takto formulovaný závěr považoval za neodůvodněný, až za nelogický, neboť pouhý fakt, že A. P. v minulosti porušil své daňové povinnosti a nepodal přiznání k dani z příjmů, potažmo se neregistroval k dani z přidané hodnoty, ještě automaticky neznamená, že by jeho svědecká výpověď byla méně věrohodná, než pokud by býval postupoval v souladu se zákonem. Podle krajského soudu naopak skutečnost, že svědkovi již nelze daně doměřit, může svědka spíše motivovat k podání pravdivé výpovědi. Dále krajský soud vyzdvihl, že A. P. vypovídal ve prospěch původního žalobce, přestože mohl být motivován ke mstě za trestní oznámení a žalobu na peněžité plnění v nikoliv nevýznamné výši, jež na něj původní žalobce v souvislosti s dalšími vzájemnými právními vztahy v minulosti podal. Pokud měly správní orgány v souvislosti s vyplacenými provizemi pochybnosti ohledně prokázání konkrétních obchodních případů, měly postupovat při hodnocení důkazů u obou dodavatelů (A. P. i M. P.) stejným způsobem. Krajský soud označil za neudržitelné, aby u M. P. správci daně postačovala toliko výpověď potvrzující vystavení faktur a přijetí provizí, a aby současně ve skutkově prakticky stejné situaci provizí pro A. P. požadoval konkrétní doložení jednotlivých obchodních případů, které pro původního žalobce zrealizoval. Nestejné hodnocení srovnatelných důkazních situací ohledně provizí pro uvedené mandátáře proto krajský soud označil za další příčinu nepřezkoumatelnosti obou rozhodnutí žalovaného (nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí).

[36] Nejvyšší správní soud se s výše rekapitulovanými úvahami a závěry krajského soudu zcela ztotožňuje, neboť je shledává ucelenými a logickými. Toliko v důsledku skutečnosti, že A. P. nepřiznal příjmy v podobě provizí od původního žalobce v příslušných zdaňovacích obdobích jako součást základu daně z příjmů (a v souvislosti s tím se ani neregistroval jako plátce daně z přidané hodnoty), uplatnily správní orgány na tuto skupinu provizí (nákladů) vyšší důkazní nároky než v případě provizí vyplacených M. P. V konečném důsledku tak ale zcela vyprázdnily dřívější požadavek krajského soudu (vznesený v jeho prvním zrušujícím rozsudku, ze dne 27. 1. 2016, č. j. 15 Af 94/2013 – 68, a potvrzený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 32/2016 – 36) na provedení svědeckého výslechu A. P. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku výslovně uvedl, že *„ve vztahu ke svědkovi M. P. a prokázání nákladů žalobce správci daně postačovalo, že tento svědek ohledně spolupráce se žalobcem uvedl, že ta probíhala tak, jak byla žalobcem zachycena v jeho účetnictví, přičemž příslušné částky obdržené od žalobce svědek řádně zdanil. Je tedy zjevné, že pokud by též svědek A. P. s finančními orgány spolupracoval, mohlo by to závěry správce daně podstatným způsobem změnit, neboť by zřejmě nebyl důvod, aby správce daně ve vztahu k obdobné situaci u jednotlivých obchodních partnerů žalobce dospěl k různým*

pokračování

závěrům, pokud by byl obsah výpovědi A. P. a jím předložené podklady podobného charakteru jako u M. P.“ Stěžovatel však v konečném důsledku popřel samotný smysl pokynu k provedení svědeckého výslechu A. P., když závěr o jeho nevěrohodnosti založil na skutečnostech, jež mu byly známy již z předchozího řízení, nikoli na obsahu a průběhu svědecké výpovědi samotné. Je zřejmé, že si správní soudy byly již dříve vědomy skutečnosti nepřiznání provizí A. P. jako příjmu v jeho daňových přiznáních a nezaregistrování se jako plátce daně přidané hodnoty, přesto však považovaly opatření jeho svědecké výpovědi za nezbytné. A. P. svou svědeckou výpovědí potvrdil skutkovou verzi původního žalobce obdobným způsobem, jako tomu bylo v případě provizí a výpovědi M. P.; stěžovatelem prezentované úvahy pak nepostačují k opodstatnění jím požadovaného zvýšeného důkazního standardu. Krajský soud tedy správně konstatoval, že stěžovatel je v hodnocení důkazních prostředků nekonzistentní a pro jeho závěr o neprokázání skutečného vynaložení provizí na dosažení, udržení nebo zajištění příjmů absentují v jeho rozhodnutích náležité důvody.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitky důvodnými, přičemž ani nenalezl vady, k nimž by byl povinen přihlédnout nad rámec kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). V souladu s § 110 *in fine* s. ř. s. proto kasační stížnost zamítl.

[38] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. (ve spojení s § 120 téhož zákona). Procesně úspěšní žalobci mají proti neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti spočívajících v nákladech zastoupení daňově poradenskou společností. Pro výpočet s tímto spojených nákladů se použije obdobně vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v rozhodném znění (dále jen „AT“). Zástupkyně žalobců jim poskytla v řízení o kasační stížnosti jeden (ve smyslu § 12 odst. 4 AT společný) úkon právní služby v podobě vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. k) ve spojení s § 11 odst. 3 AT]. Výše odměny se určuje podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) AT a činí 3100 Kč za jeden úkon a zastoupenou osobu. Zástupkyně poskytla společný úkon právní služby třem žalobcům, a proto se odměna u každého z nich snižuje o 20 % (tj. na 2480 Kč). K tomu je třeba připočíst částku paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 4 AT ve výši 300 Kč. Celkovou částku 2780 Kč, představující náklady zastoupení každého z žalobců zvlášť, je třeba navýšit o 21 % (584 Kč) - daň z přidané hodnoty, neboť zástupkyně žalobců je registrována jako plátkyně této daně. Celkem je tedy žalovaný povinen zaplatit zvlášť každému z žalobců 3364 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupkyně žalobců – společnosti Boffino Tax s.r.o., se sídlem Petra Bezruče 1776, Kladno. Nejvyšší správní soud podotýká, že žalobci, s ohledem na své (z podkladů spisu krajského soudu plynoucí) procesní postavení v řízení o pozůstalosti původního žalobce, netvoří podle ustálené judikatury v řízení před správními soudy procesní společenství, a proto bylo o jejich právu na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodováno jednotlivě.

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

V Brně dne 30. září 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu