



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipsra a Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **Milan Balint**, se sídlem Lesní 534, Sendražice, zastoupený JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Vyšný 157, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 9. 3. 2023, č. j. 51 Af 25/2020-44,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 9. 3. 2023, č. j. 51 Af 25/2020-44, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2020, č. j. 16243/20/5300-21443-712756, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 28 570 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně, JUDr. Mileny Novákové, advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalobce podniká v oblasti výroby stavebních doplňků, konkrétně ocelových schodů a zábradlí; své výrobky dodává prakticky výhradně německým odběratelům. V letech 2015 a 2016 využíval pro výrobu s ohledem na nárazovost zakázek krom vlastních zaměstnanců dodavatele. Dne 15. 6. 2017 u něj Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“) zahájil daňovou kontrolu, na jejímž základě mu doměřil daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období březen, červenec, srpen, říjen až prosinec roku 2015 a dále duben až červenec a září až listopad roku 2016 ve výši celkem 1 162 320 Kč a uložil povinnost uhradit odpovídající penále. Podle správce daně žalobce neprokázal, že přijal zdanitelná

plnění od deklarovaných dodavatelů, konkrétně montážní práce od OLIMP GOLD s. r. o. (dále též „OLIMP“), a úklidové práce od BARVA spol. s r. o. a VERBSTAV spol. s r. o.

[2] Rozhodnutím ze dne 27. 4. 2020, č. j. 16243/20/5300-21443-712756, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí správce daně.

II.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Praze (dále též „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Konstatoval, že důvodem neuznání plnění od společnosti OLIMP bylo, že žalobce neprokázal jeho přijetí v deklarovaném rozsahu a ceně, zatímco u ostatních plnění vůbec neprokázal, že plnění přijal od deklarovaných dodavatelů. Žalobce sice předložil daňové doklady, jimiž splnil primární důkazní povinnost, avšak správci daně vznikly pochybnosti o skutečném rozsahu zdanitelného plnění, respektive o tom, že je poskytl deklarovaní dodavatelé. Další podklady (listiny z obchodního rejstříku, výpisy z účtů, kontrolní hlášení a daňová přiznání dodavatelů, objednávky, dodací listy, podepsané doklady o hotovostních platbách) jsou pouze formální důkazní prostředky, které neprokazují předmět a rozsah tvrzených plnění ani jejich poskytnutí konkrétním subjektem. Žalobce neprokázal rozsah přijatých plnění od dodavatele OLIMP ani předloženou tabulkou „podklady k fakturaci“, neboť pro absenci podpisu ze strany dodavatele lze pochybovat o její autenticitě. Listinné důkazy tedy faktické přijetí deklarovaných plnění, respektive jejich dodání deklarovanými dodavateli neprokázaly. Skutečnost, že jednatele dodavatelů OLIMP a BARVA byli vůči správci daně nekontaktní, pak důkazní situaci žalobce zhoršila. Ku prospěchu mu není ani zjištění, že OLIMP využíval podle údajů v účetních závěrkách dodávky třetích osob, neboť v případě tohoto dodavatele nebyl prokázán objem a druh dodávek. Podle krajského soudu neprokázaly uskutečnění dodávek ani svědecké výpovědi. Krajský soud přisvědčil nadbytečnosti navrženého dokazování znaleckým posudkem za účelem zjištění shody podpisového vzoru jednatele dodavatelů OLIMP a BARVA, Viktora Babyche, s podpisy na listinách doložených při kontrole. Správní orgány podle něj postupovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, nikoliv účelově. Jejich hodnocení zohledňuje všechny skutečnosti, které v řízení vyšly najevo a neodporuje logice. Krajský soud rovněž neshledal existenci indicie poukazující na to, že skutečným dodavatelem úklidových prací musel být plátce DPH.

III.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Nesouhlasí s tím, jak krajský soud posoudil unesení jeho důkazního břemene ve vztahu k přijetí montážních prací od dodavatele OLIMP. Vysvětluje, že výrobu zajišťoval svými kmenovými zaměstnanci, avšak vzhledem k nedostatku pracovní síly v regionu byl nucen najímat externí pracovníky (cizince), aby byl schopen splnit smluvně uzavřené zakázky. OLIMP prováděla montážní práce prostřednictvím 4 až 6 osob v jeho provozovně a při jednání ji zastupoval Viktor Babych. Ten podepsal předloženou smlouvu o dílo, nájemní smlouvu, faktury, soupis provedených prací a protokoly o předání. Úhrady byly prováděny na bankovní účet uvedený ve fakturách a zveřejněný v registru plátců. Dle zjištění správce daně dodavatel podával daňová přiznání a uvedl faktury vystavené pro stěžovatele v kontrolních hlášeních. Deklaroval rovněž obrát z prodeje služeb ve zveřejněných účetních závěrkách. Služby dané společnosti byly naprosto nutné pro provedení zakázek pro

pokračování

německého odběratele. V tabulce „podklady k fakturaci“ stěžovatel rozepsal rozsah a předmět přijatých plnění a tato přiřadil ke konkrétním zakázkám. V době provádění montážních prací byl dodavatel vůči úřadům kontaktní, plnil si daňové povinnosti, zveřejňoval účetní závěrky a od února do června 2016 byl evidován v registru zaměstnavatelů. Údaje účetní závěrky za rok 2015 pak svědčí o tom, že své služby poskytoval pomocí subdodávek. Spolupráci s dodavatelem potvrdila i svědkyně H.

[5] Shromážděné důkazy tak ve svém souhrnu prokazují skutkovou verzi stěžovatele. Závěr krajského soudu, že jde pouze o formální důkazní prostředky, není v případě kontrolního hlášení správný. Jedná se o velmi důležitý nástroj a zdroj dat pro správce daně, čemuž by měla odpovídat důkazní síla údajů, které se v něm uvádí. Nedává smysl uvádět v kontrolních hlášeních a daňových přiznáních dodávky, pokud by se neuskutečnily a zároveň nedošlo k podvodu. Krajský soud *de facto* vyžaduje důkaz mimo jakoukoliv pochybnost, což je teoreticky i prakticky naprosto nemožné. K tomu stěžovatel poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

[6] Stěžovatel rovněž nesouhlasí s odůvodněním neprovedení znaleckého posudku. Tímto důkazem by bylo možno nahradit neuskutečněný výslech Viktora Babyche. Krajský soud nevyslovil žádné úvahy o dopadech zjištění, že předložené listiny skutečně podepsala tato osoba, na unesení důkazního břemene. Nesprávně se taktéž vypořádal s aplikací judikatury navazující na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, *Kemwater Prochemie*. Podle stěžovatele je z hlediska prokázání postavení skutečného dodavatele důležité, že ve všech kontrolovaných obdobích pořizoval služby ve své provozovně stejným způsobem. Nutně tedy existoval uzavřený okruh určitých subjektů, které mu mohly deklarovat služby poskytnout, neboť tyto byly součástí rozsáhlých, vnitřně jednotných a konzistentních dodávek od dodavatele, který působil na jednom místě. Vzhledem k finančnímu objemu poskytnutých služeb je pak zřejmé, že tento dodavatel postavení plátce daně měl.

[7] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby kasační soud napadený rozsudek a rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že požadavky na standard dokazování v daňovém řízení nebyly přehnané. Odpovídaly zákonu a judikatuře. V případě stěžovatele ztratily primární daňové doklady na základě pochybností správce daně svoji důkazní sílu. Není proto možné přisuzovat určitou důkazní sílu kontrolním hlášením, která jsou v podstatě jejich přehledem. Faktické provedení montážních prací tedy neprokazují. Dodavatel OLIMP je pro správce daně nekontaktní, současně uváděl v kontrolních hlášeních přijatá plnění od jiných nekontaktních a nespolehlivých plátců. Správce daně tedy neměl možnost ověřit, zda přiznal daň ze služeb poskytnutých stěžovateli ani pravdivost údajů uvedených na fakturách. Svědkyně H. žádné konkrétní informace k poskytnutým plněním nesdělila. V protokolech o předání nebylo uvedeno množství odvedené práce a předmět a rozsah díla byl v dokladech vymezen obecně. Předložená tabulka „podklady k fakturaci“ sice uvádí množství práce, tyto však blíže nekonkretizuje a nebylo zřejmé, k jakým pracím se různé jednotkové ceny váží. Nadto byla sestavena až následně a souhrnně. Nedostatky

v přesném vymezení plnění na dokladech vystavených dodavatelem nelze bagatelizovat. Pokud by stěžovatel předložil konzistentní podklady, které by osvědčily uskutečnění sporných zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu a ceně, nemusel by předkládat další důkazní prostředky. Dle žalovaného krajský soud náležitě objasnil svou úvahu o nadbytečnosti navrženého provedení znaleckého posudku. Co se týče judikatury *Kemwater Prochemie*, tato se nevztahovala na plnění od OLIMP, nýbrž na úklidové práce, tedy nekvalifikované činnosti, u kterých nelze tvrdit, že byly pořizovány stejným způsobem v provozovně stěžovatele, navíc je mohl dodat kdokoliv. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“)].

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Stěžovatel učinil předmětem kasační stížnosti otázku, zda shromážděné důkazní prostředky prokazují, že v případě plnění přijatých od dodavatele OLIMP splnil hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“).

[12] Základní hmotněprávní podmínkou pro uznání nároku na odpočet daně je faktické uskutečnění příslušného zdanitelného plnění. Současně musí být toto plnění poskytnuto osobou, která má postavení osoby povinné k dani (plátce DPH) a daňový subjekt je musí využít v rámci své ekonomické činnosti. Podle ustálené judikatury přitom nese důkazní břemeno ohledně splnění hmotněprávních podmínek daňový subjekt, který si nárok na odpočet uplatňuje. Zpravidla přitom prokáže jejich splnění předložením daňového dokladu, který obsahuje zákonem stanovené náležitosti. To nicméně platí pouze tehdy, pokud správce daně na druhou stranu neprokáže, že existují důvodné pochybnosti o souladu údajů na předložených dokladech se skutečným stavem. Pak je opět na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti rozptýlil a dalšími důkazy prokázal pravdivost svých tvrzení o splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. Nutno dodat, že pro odepření nároku na odpočet daně postačí, pokud nebyla splněna byť jen jedna z uvedených hmotněprávních podmínek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63).

[13] Co se týče otázky prokazování konkrétního dodavatele zdanitelného plnění, vyjasnil rozšířený senát v rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017-208, který byl vydán v návaznosti na rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*, že „za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.“ Z citovaných rozsudků ve věci *Kemwater ProChemie* vyplývá, že v duchu základní zásady neutrality DPH musí být odpočet daně přiznán, jestliže jsou splněny věcné podmínky, i když osoby povinné k dani

pokračování

nevyhověly určitým podmínkám formálním. Nárok na odpočet lze tudíž při nesplnění podmínky prokázání konkrétního dodavatele zdanitelného plnění na vstupu odepřít pouze tehdy, pokud současně s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nemá správce daně k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani.

[14] Krajský soud aproboval závěr žalovaného, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelných plnění od OLIMP tak, jak bylo deklarováno v dokladech; na základě předložených dokladů totiž nebylo možné ověřit, jaké práce a v jakém množství byly skutečně provedeny.

[15] S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud neztotožnil.

[16] Stěžovatel již v daňovém řízení vysvětloval, že se zabývá kovovýrobou, konkrétně výrobou kovových schodišť a zábradlí, kovových mříží a roštů a plotů. Takto svou činnost popsal rovněž při zahájení daňové kontroly dne 15. 6. 2017. Zde upřesnil, že má 12 až 13 kmenových zaměstnanců a v případě náhlého většího objemu práce využívá dodavatele, v kontrolovaných obdobích byl jedním z nich OLIMP. Dodavatelské práce jsou prováděny rovněž v provozovně stěžovatele, kterou jim za tímto účelem pronajímá. Po provedení prací se pořizuje soupis prací, který je odsouhlasen oběma stranami. Při výpovědi dne 27. 9. 2017 stěžovatel sdělil, že provádí stejnou výrobu pro různé (německé) firmy. Ke spolupráci s OLIMP uvedl, že mu daný dodavatel poskytoval veškeré pomocné a zámečnické práce sestávající z řezání, broušení a sestavování dílů. Práce prováděl v provozovně stěžovatele, který pracovníkům OLIMP přiděloval práci a dohlížel na její provedení. Hotovou práci si přebíral v průběhu výroby, kontroloval zakázky, všechno si hlídal s ohledem na své vlastní ručení vůči odběratelům. Cenu za provedené práce stanovil stěžovatel na základě ceny zakázky pro jeho odběratele. K tomu stěžovatel předložil smlouvy o dílo ze dne 3. 4. 2015 a ze dne 4. 1. 2016, jejichž předmětem je provedení montážních prací podle projektové dokumentace v oblasti strojírenství. Podle čl. II smluv se přesná cena díla stanoví na základě protokolu, kterým došlo k řádnému předání a převzetí provedeného díla či jeho části. Dále předložil dvě objednávky z dubna 2015 a ledna 2016, kterými byly souhrnně objednané práce spočívající v montování dílů ocelových konstrukcí a zábradlí ve stanoveném období. Součástí předaných dokladů je i nájemní smlouva ze dne 3. 4. 2015, kterou stěžovatel OLIMP pronajal část svých nebytových prostor v objektu opravářské dílny se skladem, soustružnou a sociálním zařízením k účelu využití jako pracovních (provozních) prostor při zhotovování děl pro stěžovatele. Předložené faktury (z 30. 6. 2015, 31. 8. 2015, 2. 11. 2015, 31. 12. 2015, 31. 3. 2016, 2. 5. 2016, 31. 5. 2016, 30. 6. 2016, 31. 8. 2016, 31. 10. 2016 a 30. 11. 2016) označují předmět dodávky jako *montování dílů ocelových konstrukcí a zábradlí*; předložené měsíční soupisy prací obsahují pravidelně tři položky provedených prací: 1) *zámečnické práce (vrtání, broušení, sváření)*, 2) *sestava schodišť, O. K. balkonů a zábradlí, příprava výroby* (tyto položky se v jednotlivých soupisech mění) a 3) *nakládka zboží a manipulace*. V protokolech o předání je pak uvedeno, ke které zakázce (akci) byla výroba a sestava dílů za fakturované období provedena. Krom toho stěžovatel předložil souhrnnou tabulku „podklady k fakturaci“, která obsahovala údaje o množství odvedené práce. J. H., zaměstnankyně stěžovatele, při místním šetření dne 4. 10. 2017 sdělila, že do provozovny mají přijet pracovníci firmy, s níž stěžovatel spolupracuje od března 2017 a která nahradila původní firmu OLIMP. Ve své výpovědi dne 12. 6. 2019 potvrdila, že OLIMP pomáhala při výrobě zámečnických výrobků, že za tuto společnost jednal Viktor Babych, který se osobně

dostavil do kanceláře stěžovatele, a se kterým komunikovala mailem (zasílání objednávek a přijímání faktur), že faktury hradila převodem na účet, u kterého vždy kontrolovala, zda se jedná o spolehlivého plátce a zveřejněný účet a že na dílně (ocelokolně) pracují nekmenoví pracovníci (Ukrajinci apod.) dle smlouvy.

[17] Správce daně dále ověřil, že faktury vystavené dodavatelem OLIMP stěžovatel hradil bezhotovostně převodem na zveřejněný bankovní účet. Z jeho dalších zjištění vyplývá, že tento dodavatel byl veden v registru zaměstnavatelů od 1. 2. 2016 do 30. 6. 2017, kdy vykázal celkem 6 zaměstnanců, že podával řádně a včas přiznání k DPH, včetně období od dubna 2015 a za rok 2016, i kontrolní hlášení, v nichž za měsíce březen až červen, srpen, říjen, listopad a prosinec 2016 vykázal dodání služeb stěžovateli. Podle sdělení místně příslušného správce daně s ním spolupracoval. Účetní závěrky za roky 2015 a 2016 uveřejnil ve sbírce listin, přičemž stěžovatel upozorňuje na to, že vykázaným obrátům z prodeje služeb korespondují vykázané nákupy externích služeb.

[18] S ohledem na obsah správního spisu musí dát Nejvyšší správní soud za pravdu námitce stěžovatele, že popsané shromážděné podklady spolu s jeho vysvětleními o fungování spolupráce a zjištěními správce daně prokazují jeho skutkovou verzi o přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od dodavatele OLIMP v míře, která je pro daňové řízení dostačující. Je třeba připomenout, že vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti mohou být porušena základní práva účastníka řízení. Podle Ústavního soudu „*žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti*“ [nález sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014 (N 156/74 SbNU 333), bod 30]. Správce daně tedy nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, který prakticky v důsledku vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno. Důkazní povinnost, kterou podle § 92 odst. 3 daňového řádu nese daňový subjekt, totiž nedosahuje povinnosti prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Správce daně tak musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno unesl. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude z provedených důkazů možné učinit daný závěr *bez vážných pochybností*, přičemž je třeba zohlednit i čas uplynulý od doby, kdy prokazované skutečnosti nastaly. Správce daně se tedy musí ptát, zda jsou předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, že nenechávají žádný prostor pro *rozumné* pochybnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018-37, ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, či ze dne 18. 9. 2023, č. j. 7 Afs 53/2023-67, přiměřeně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, bod 44).

[19] Správní orgány odvozují své pochybnosti o faktickém rozsahu dodávek primárně z toho, že na základě dokladů nebylo možné stanovit cenu díla tak, jak je uvedena ve smlouvě o dílo (bod 23 rozhodnutí o odvolání). Tato jejich úvaha však nereflektuje, že smlouva o dílo žádný mechanismus určení ceny neobsahovala a odkazovala na předávací protokoly. Ty se vztahovaly ke konkrétní zakázce (zakázkám) stěžovatele v rozhodném období s tím, že stěžovatel vysvětlil, že to byl on, kdo stanovil cenu za provedené práce, a to právě na základě ceny zakázky pro jeho odběratele. Mechanismus určení ceny se evidentně odvíjel od toho, že stěžovatel v podstatě řídil a kontroloval provádění prací ze strany OLIMP, které probíhaly v jeho vlastních prostorech a které si sám koordinoval s ohledem na jeho potřeby

pokračování

(zakázky). Byl to tedy netypicky sám stěžovatel, kdo s ohledem na nastavení spolupráce vyčíslil cenu za montážní práce poskytnuté jeho dodavatelem. Tomu odpovídá, že byl schopen doložit „podklady k fakturaci“ bez součinnosti s dodavatelem a *ex post*, neboť tato data vycházela logicky přímo od něj. Zvolený způsob stanovení ceny díla tak sice lze označit za atypický, ale sám o sobě nevyvolává podle Nejvyššího správního soudu vážné pochybnosti o objemu provedených prací tak, jak byl deklarován. Zjednodušeně řečeno stěžovatel platil za to, co pro něj pracovníci dodavatele pod jeho přímou kontrolou udělali. I žalovaný ostatně ve vyjádření ke kasační stížnosti uznává, že množství odvedené práce vyplývá z „podkladů k fakturaci“. Jeho navazující úvaha, že tato tabulka nemohla sloužit jako podklad v době předání díla, nemění nic na tom, že stěžovatel byl schopen s ohledem na popsané nastavení spolupráce a svou roli ve výrobě „díla zhotovitele“ dané údaje autenticky doplnit.

[20] Nejvyšší správní soud nesdílí rovněž názor správních orgánů aprobovaný krajským soudem, že by předložené doklady vykazovaly takové nedostatky, že by z jejich souhrnu a při zohlednění výpovědi stěžovatele nebylo možné dovodit, co přesně (jaké práce) bylo náplní dodávek od OLIMP. Při prokazování konkrétní náplně dodaných prací je třeba vzít v potaz celý kontext a průběh spolupráce, podstatu výrobní činnosti stěžovatele a předmět dodávaných prací. Nároky na obsah předložených dokladů, tedy konkrétnost vymezení prováděných činností, pak musí tomuto kontextu odpovídat. Je-li v projednávané věci předmětem dodávek stejná rutinní manuální činnost při výrobě v podstatě stále stejných produktů na základě pokynů a za dohledu odběratele, nelze tvrdit, že je popis obsažený v předložených dokladech při návaznosti na konkrétní zakázku (viz výše) nedostačující a vyžadovat blíže neupřesněnou „*přesnou identifikaci skutečně provedených prací*“.

[21] Stěžovateli je možno rovněž obecně přisvědčit v tom, že vykazání dodávek v kontrolním hlášení ze strany dodavatele nelze považovat za zcela formální důkaz, který by byl bez významu, respektive důkazní síly. Nejednalo se zde o kontrolní hlášení samotného stěžovatele, ale jeho dodavatele, a lze tedy usuzovat na to, že dodavatel tímto krokem v rozhodné době minimálně nepřímou potvrdil poskytnutí daného plnění. Jedná se tak o dílčí nepřímý důkaz (střípek mozaiky), který v provázaném komplexu dalších shromážděných důkazů a zjištění svědčí bez vážných pochybností o tom, že stěžovateli bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto.

[22] Nejvyšší správní soud chápe pochybnosti správce daně ve vztahu k dodavateli OLIMP. Jeho zjištění o něm (ovšem mimo sféru týkající se důkazního břemene stěžovatele) dávají určitý prostor pro pochyby o daňové „kázni“ daného dodavatele, respektive osob, s nimiž spolupracoval. Na druhou stranu nelze konstatovat, že by byl v daňovém řízení vedeném se stěžovatelem zcela nekontaktní a neposkytl součinnost. Správci daně k jeho výzvě ze dne 26. 7. 2017 zaslal doklady týkající se spolupráce se stěžovatelem (soupis faktur vydaných pro stěžovatele v roce 2015 a 2016 spolu s jednotlivými fakturami z 30. 6. 2015, 31. 8. 2015, 2. 11. 2015, 31. 12. 2015, 31. 3. 2016, 2. 5. 2016, 31. 5. 2016, 30. 6. 2016, 31. 8. 2016, 31. 10. 2016, 30. 11. 2016 a 31. 12. 2016, měsíční soupisy prací provedených v dubnu až prosinci 2015, a v březnu až prosinci 2016, protokoly o předání díla provedeného v dubnu až prosinci 2015 a v březnu až prosinci 2016, objednávky na provedení prací v roce 2015 a 2016 vystavené stěžovatelem, vše na č. l. 30 a 31 správního spisu). Nereagoval až na další výzvu správce daně ze dne 15. 8. 2017, v níž mu byly položeny dotazy týkající se personálního zabezpečení prací pro stěžovatele. Zároveň se jeho jednatel nedostavil

na předvolání správce daně k podání svědecké výpovědi. Tuto skutečnost však nelze s ohledem na další shromážděné důkazy považovat za fatální a natolik silnou, že by zcela popřela důkazní váhu dokladů shromážděných ke spolupráci mezi dodavatelem a stěžovatelem, které do té doby předložily obě strany, respektive zajistil sám správce daně. Ostatně, samy správní orgány evidentně předloženým dokladům určitou míru důkazní síly přiznaly, když připustily, že dodavatel OLIMP stěžovateli nějaké plnění poskytl, avšak vyjádřily (nedůvodně, viz výše) pochyby o jeho množství a přesné povaze. Z vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti je navíc zřejmé, že správce daně za problematiku považoval spíše možnost ověření toho, zda dodavatel řádně odvedl daň s ohledem na to, že si uplatňoval odpočty z plnění přijatých od nekontaktních a nespolehlivých plátců. Tato okolnost je však z pohledu splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet uplatněný stěžovatelem bez významu.

[23] Nejvyšší správní soud se již nezabýval námitkou stěžovatele stran neprovedení důkazu znaleckým posudkem, neboť by to bylo s ohledem na výše uvedené závěry nadbytečné. Co se týče aplikace judikatury *Kemwater Prochemie*, souhlasí Nejvyšší správní soud s žalovaným, že se ve vztahu k dodávkám od společnosti OLIMP jedná o argumentaci mimoběžnou, neboť stěžovatel učinil výslovně předmětem kasační stížnosti „*posouzení unesení důkazního břemene ve vztahu k přijetí montážních prací od společnosti OLIMP GOLD*“. Jak vysvětlil krajský soud v úvodu svého posouzení, důvodem neuznání plnění od společnosti OLIMP bylo, že se stěžovateli nepodařilo prokázat jeho přijetí v deklarovaném rozsahu a ceně, nikoliv to, že neprokázal přijetí plnění od daného dodavatele. Za této situace není důvod zabývat se tím, zda měl správce daně s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež stěžovatel poskytl, k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Pakliže stěžovatel skutečně směřoval ke zpochybnění závěrů krajského soudu o dodání úklidových prací, mívá se jeho (navíc zcela obecná) námitka obsahově s vypořádáním krajského soudu.

[24] Nejvyššímu správnímu soudu tedy nezbyvá než konstatovat, že krajský soud neposoudil otázku prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně z plnění přijatých od dodavatele OLIMP správně. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a napadený rozsudek krajského soudu proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil.

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

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

pokračování

s § 120 s. ř. s.), podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný ve věci úspěch neměl, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatel měl v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti. Náklady řízení se sestávají ze zaplacených soudních poplatků ve výši 8 000 Kč celkem (3 000 Kč za žalobu, 5 000 Kč za kasační stížnost). Dále se jedná o částku připadající na zastoupení stěžovatele, a to jak v řízení před krajským soudem, tak v řízení před Nejvyšším správním soudem. Pro určení výše nákladů spojených s tímto zastoupením se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Zástupci stěžovatele učinili ve věci pět úkonů právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení v řízení před krajským soudem a v řízení před Nejvyšším správním soudem a tři písemná podání soudu ve věci samé, tj. žaloby, repliky a kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby podle § 11 odst. 1 advokátního tarifu v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Nejvyšší správní soud nepřiznal stěžovateli náhradu nákladů řízení za vyjádření souhlasu s rozhodnutím věci bez nařízení jednání a za vyčíslení náhrady nákladů řízení, neboť se nejedná o podání ve věci samé. Celkové náklady na právní zastoupení stěžovatele tedy činí částku 25 000 Kč. Protože zmocněnci jsou plátcí daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku 3 570 Kč odpovídající dani ve výši 21 %. Celkem tedy náklady řízení činí 28 570 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit stěžovateli tuto částku k rukám jeho advokátky JUDr. Mileny Novákové, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. července 2024

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu