



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudců Sylvy Šiškeové a Karla Šimky v právní věci žalobců: a) **M. B.** a b) **V. B.**, oba zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Vyšný 157, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 10. 2020, č. j. 38132/20/5200-10421-705721 a č. j. 38312/20/5200-10421-705721, o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 25. 1. 2023, č. j. 54 Af 15/2020-48,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25. 1. 2023, č. j. 54 Af 15/2020-48, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2020, č. j. 38132/20/5200-10421-705721 a č. j. 38312/20/5200-10421-705721, **se ruší** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti.
- IV. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci a) náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 23 912 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně JUDr. Mileny Novákové, advokátky.
- V. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobkyni b) náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 23 912 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně JUDr. Mileny Novákové, advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem podnikání žalobce a) je mj. kovovýroba, výroba kovových schodišť a zábradlí, mříží, plotů a roštů. Žalobce v souladu s § 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, rozděluje příjmy a výdaje na sebe a manželku – žalobkyni b) jako spolupracující osobu. Finanční úřad pro Středočeský kraj (správce daně) dodatečnými platebními výměry žalobcům doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 a 2016 a penále z této daně. Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví zamítl odvolání žalobců a potvrdil dodatečné platební výměry.

[2] Správce daně doměřil daň, neboť na základě daňové kontroly dospěl k závěru, že nebylo prokázáno uskutečnění plnění od společností OLIMP GOLD s.r.o. (dále „Olimp Gold“), BARVA spol. s r.o. a VERBSTAV spol. s r.o. tak, jak je uvedeno na daňových dokladech.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobci bránili u Krajského soudu v Praze, který žalobu zamítl. Podle krajského soudu žalobci unesli primární důkazní povinnost ve smyslu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Správce daně pak ve výzvě k prokázání skutečností zformuloval důvodné pochybnosti o oprávněnosti uplatněných výdajů (nákladů). Důkazní břemeno proto přešlo zpět na žalobce, kteří je již neunesli. Z výzvy je seznatelné, proč správci daně vznikly pochybnosti a co po žalobcích požadoval prokázat. Z důkazů, které žalobci předložili, nebylo prokázáno faktické uskutečnění plnění. Neprovedení důkazních návrhů žalobců bylo řádně odůvodněno. Důkazy nebyly hodnoceny v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku porušení doktríny esenciálních nákladů.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobci (stěžovatelé) v kasační stížnosti namítli, že unesli důkazní břemeno ohledně plnění poskytnutých dodavatelem Olimp Gold. Nekontaktnost této společnosti a jejího jednatele nemůže jít k tíži stěžovatelů, kteří k výzvě správce daně doložili rozsah přijatých plnění. Autenticita tohoto důkazu nebyla zpochybněna. Všechny důkazy ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících přímých i nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují skutkovou verzi stěžovatelů. Krajský soud vyžadoval po stěžovatelích unesení důkazního břemene mimo jakoukoli pochybnost, což je teoreticky i prakticky nemožné.

[5] Stěžovatelé se také brání proti neprovedení důkazu znaleckým posudkem. Ten měl prokázat, že předložené dokumenty skutečně podepsal tehdejší jednatel společnosti Olimp Gold, což mělo částečně nahradit neprovedený výslech. Podle stěžovatelů byla také porušena doktrína esenciálních nákladů.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na to, že daňový subjekt musí prokázat výdaje způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti. Krajský soud nepožadoval nepřiměřeně vysoký důkazní standard. Správce daně formuloval oprávněné a důvodné pochybnosti, které měli stěžovatelé odstranit. Není pravda, že předložené důkazy svědčily pro skutkovou verzi stěžovatelů. Rozsah plnění byl v celém řízení vymezován pouze obecně. Žalovaný řádně odůvodnil neprovedení navrhovaných důkazů. Také vysvětlil, proč podle něj není důvodná ani námitka porušení doktríny esenciálních výdajů.

pokračování

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Kasační stížnost je přípustná, projednatelná a také důvodná.

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

[9] Podle odst. 3 téhož ustanovení *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 5 písm. c) správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[10] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů *výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

[11] Z citovaných ustanovení plyne, že pokud chce daňový subjekt uplatnit daňově účinné výdaje při stanovení základu daně z příjmů, je povinen nejen prokázat, že k obchodnímu případu skutečně došlo, ale také, že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, a to v tvrzeném rozsahu a za úhradu odpovídající ceně uvedené na daňových dokladech (usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64, č. 1984/2010 Sb. NSS).

[12] NSS dále ustáleně judikuje (např. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73), že *„za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1. skutečně vynaložil, 2. vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3. vynaložil v daném zdaňovacím období, 4. o nichž tak stanoví zákon. Nutno konstatovat, že pro posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem daňového subjektu (podmínka 2.), nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu.“*

[13] Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může jej správce daně vyzvat k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence správce daně. Správce daně prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

[14] Daňový subjekt splní svou povinnost ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu zpravidla tím, že předloží účetnictví nebo jiné doklady či záznamy (tím splní tzv. formální podmínku).

Tyto doklady mohou být dostatečným důkazem pouze v případě, kdy není pochyb o tom, že obchodní případ se odehrál tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl vynaložen za účelem popsáním v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[15] Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, mohou správci daně vyvstat pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních záznamů nebo jiné evidence či jiných předložených důkazů (rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008-85). Nedojde-li totiž k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, neboť o faktickém stavu jsou pochybnosti, nemusí být dostatečným podkladem ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi. V takovém případě je správce daně povinen prokázat existenci těchto vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečným stavem (hmotněprávní podmínka). Správce daně však nemá povinnost postavit na jisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.

[16] Z úpravy důkazního břemene plyne, že daňový subjekt unese své důkazní břemeno splněním formální podmínky v podobě předložení daňových dokladů s předepsanými náležitostmi. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní či daňové doklady, unese své důkazní břemeno. Následně je na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. aby svá daňová tvrzení korigoval. Daňový subjekt tak musí prokázat, že se obchodní případ udál tak, jak o něm účtoval a jak bylo uvedeno na zpochybněných dokladech (rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, či ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68).

[17] NSS považuje za vhodné korigovat názor krajského soudu o „přechodu“ důkazního břemene. Byť je pravda, že se tento pojem mnohdy používá, důkazní břemeno v daňovém řízení nepřechází (rozsudky NSS ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27, nebo ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43). Daňový řád v § 92 stanoví, ohledně kterých skutečností nese důkazní břemeno daňový subjekt a ohledně kterých správce daně. Rozsah tohoto břemene se v průběhu daňového řízení nemění a ani nepřechází z jednoho na druhého. Důkazní břemeno stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Rozhodnou otázkou potom vždy je posoudit, kdo své (a právě jen to své) důkazní břemeno unesl, a kdo nikoli. Od toho se poté odvíjí další procesní postup, potažmo i způsob stanovení daně i její výše (§ 98 daňového řádu).

[18] Krajský soud se v posuzované věci ztotožnil se závěrem žalovaného, že stěžovatelé neprokázali faktické uskutečnění deklarovaných plnění podle dodavatelských faktur od společností Olimp Gold, BARVA spol. s r.o. a VERBSTAV spol. s r.o. V kasační stížnosti se stěžovatelé brání pouze proti závěrům ohledně plnění od dodavatele Olimp Gold. Obdobnou otázkou se kasační soud zabýval v související věci týkající se daně z přidané hodnoty (DPH) v rozsudku ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37. Ze závěrů tohoto rozsudku lze přiměřeně vyjít i v nyní posuzované věci.

[19] Stěžovatel a) měl v době daňového řízení dvě provozovny, a sice ubytovnu v Sendražicích a zámečnickou a nástrojářskou dílnu ve Veltrubech. Zde také probíhala výroba kovových schodišť a zábradlí, mříží, plotů a roštů. Mezi dlouhodobé odběratele

pokračování

stěžovatele a) patřilo zejména sedm německých společností. Výrobu zajišťoval několika kmenovými zaměstnanci. Podle jejich vyjádření však byl v regionu nedostatek pracovních sil, a proto byl nucen najímat si externí pracovníky, neboť bez jejich přičinění by nebyl schopen dodržet své smluvní závazky.

[20] Z tohoto důvodu také stěžovatel a) navázal spolupráci se společností Olimp Gold, která si pronajala část nebytových prostor v jeho provozovně, a zajišťovala zde pro něj montážní práce. Ty měly spočívat v sestavování výrobků z připraveného materiálu, vyvrtávání otvorů, svařování sestavených výrobků, jejich opracování a přípravě pro přepravu. Stěžovatel a) hotovou práci přebíral v průběhu výroby a zakázky kontroloval. K tomu byla doložena smlouva o dílo a nájemní smlouva. Spolupráce podle stěžovatelů následně probíhala tak, že na základě objednávek provedla společnost Olimp Gold požadované práce, které byly vyúčtovány jednou měsíčně fakturou, k níž byl přiložen soupis provedených prací odsouhlasený oběma stranami a předávací protokol.

[21] Podle čl. II doložených smluv se přesná cena díla stanovila na základě protokolu, kterým došlo k řádnému předání a převzetí provedeného díla či jeho části. Dále stěžovatelé předložili 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 jsou i nájemní smlouvy ze dne 3. 4. 2015 a ze dne 1. 3. 2016, kterými stěžovatel a) pronajal společnosti Olimp Gold 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 něj (období od 3. 4. 2015 do 31. 12. 2015 a období od 1. 3. 2016 do 31. 12. 2016). 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 schodů, O. K. (zřejmě míněny „ocelové konstrukce“ – pozn. NSS) 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, že ke které zakázce (akci) byla výroba a sestava dílů za fakturované období provedena. Kromě toho stěžovatelé předložili souhrnnou tabulku „podklady k fakturaci“, která obsahovala údaje o množství odvedené práce.

[22] J. H., účetní stěžovatele a), ve svědecké výpovědi ze dne 12. 6. 2019 potvrdila, že společnost Olimp Gold pomáhala při výrobě zámečnických výrobků, že za tuto společnost jednal Viktor Babych, který se osobně dostavil do kanceláře stěžovatele a) 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 v dílně (ocelokolně) pracují nekmenoví pracovníci (Ukrajinci apod.) podle smlouvy.

[23] Správce daně dále ověřil, že úhrady probíhaly bankovním převodem na účet společnosti Olimp Gold, který byl zveřejněn v registru plátců DPH. Tato společnost podávala řádně a včas priznání k DPH, včetně období od dubna 2015 a za rok 2016. Účetní závěrky za roky 2015 a 2016 uveřejnila ve sbírce listin v obchodním rejstříku. Společnost

Olimp Gold uvedla v kontrolním hlášení veškeré stěžovateli doložené faktury týkající se sporných plnění.

[24] S ohledem na obsah správního spisu dal NSS za pravdu námitce stěžovatelů, že popsané shromážděné podklady spolu s jejich vysvětleními o fungování spolupráce a zjištěními správce daně prokazují jejich skutkovou verzi o přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od dodavatele Olimp Gold v míře, která je pro daňové řízení dostačující. Jak upozornil NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 70/2023-37, vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti mohou být porušena základní práva účastníka řízení. Ústavní soud v nálezu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, bodu 30, uvedl, že „žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti.“

[25] Správce daně tedy nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, který ve svém důsledku prakticky vylučuje, aby účastník řízení unesl důkazní břemeno. Důkazní povinnost, kterou podle § 92 odst. 3 daňového řádu nese daňový subjekt, totiž nedosahuje povinnosti prokázat tvrzené skutečnosti 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 (rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018-37, ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, či ze dne 18. 9. 2023, č. j. 7 Afs 53/2023-67, přiměřeně usnesení rozšířeného senátu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, bod 44).

[26] Pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění od dodavatele Olimp Gold a o jeho rozsahu formuloval správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 8. 3. 2018. Odůvodnil je tím, že při místním šetření bylo zjištěno, že společnost Olimp Gold je na schránce označena, avšak na adrese nebyla přítomna žádná z oprávněných osob. Na výzvu zaslano do datové schránky Olimp Gold tato společnost reagovala zasláním dokladů vystavených pro stěžovatele a), soupisů provedených prací, předávacích protokolů a ročních objednávek. Na výzvu obsahující dotaz, které konkrétní osoby prováděly fakturované služby, již nebylo reagováno. Jednatel společnosti se nedostavil k výslechu, k němuž byl předvolán jako svědek. Správce daně dále zjistil, že společnost Olimp Gold byla vedena v registru zaměstnavatelů od 1. 2. 2016 do 30. 6. 2017. Sporná plnění se měla uskutečnit v letech 2015 a 2016.

[27] V napadeném rozhodnutí (bod 37) žalovaný přisvědčil závěrům správce daně, podle nichž na základě dokladů nebylo možné stanovit cenu díla tak, jak je uvedena ve smlouvě o dílo. Tato jejich úvaha však nereflktuje, že smlouva o dílo neobsahovala žádný mechanismus určení ceny a odkazovala na předávací protokoly. Ty se vztahovaly ke konkrétní zakázce (zakázkám) v rozhodném období. Stěžovatel a) 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 a) v podstatě

pokračování

řídil a kontroloval provádění prací ze strany společnosti Olimp Gold, které probíhaly v jeho vlastních prostorách a které si sám koordinoval s ohledem na své potřeby (zakázky). Byl to tedy netypicky sám stěžovatel a), kdo s ohledem na nastavení spolupráce vyčíslil cenu za montážní práce poskytnuté jeho dodavatelem. Z tohoto důvodu pak patrně bylo uvedeno více cen za fakturační jednotku. Předestřeným závěrům odpovídá i to, že stěžovatelé byli schopni doložit „podklady k fakturaci“ bez součinnosti s dodavatelem a *ex post*, neboť tato data vycházela logicky přímo od nich. Není tak důvodný ani argument žalovaného, že podklady byly sestaveny souhrnně za všechny faktury, a musely proto být vytvořeny až následně, a nikoli v době provádění práce. NSS tento způsob nepovažuje za problematický; dokument navíc jistě mohl být doplňován průběžně v návaznosti na proběhlé transakce.

[28] Zvolený způsob stanovení ceny díla tak sice lze označit za atypický, podle NSS ale sám o sobě nevyvolává vážné pochybnosti o objemu provedených prací tak, jak byl deklarován. Zjednodušeně řečeno stěžovatel a) platil za to, co pro něj pracovníci dodavatele pod jeho přímou kontrolou vykonali. Ve fakturách, soupisech prací a předávacích protokolech bylo specifikováno, jaký druh práce byl předmětem zakázky. Navíc byla jednotlivá plnění provázána s odběrateli finálního výrobku. Ohledně spolupráce s nimi správce daně posílal žádosti o mezinárodní spolupráci, odpovědi na ně však nerefletoval.

[29] NSS také připomíná, že obecné pochybnosti jako nekontaktost dodavatele či to, že není jasné, kdo konkrétně práce vykonal, k unesení důkazního břemene správce daně nestačí (přiměřeně rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2022, č. j. 2 Afs 190/2020-42). Skutečnost, že platby probíhaly bezhotovostně, svědčí spíše ve prospěch daňového subjektu (pozornost by mohly vzbudit spíše platby v hotovosti). NSS sice chápe pochybnosti správce daně ve vztahu k dodavateli Olimp Gold, neboť zjištění o něm dávají určitý prostor pro pochyby o daňové „kázni“ daného dodavatele, resp. osob, s nimiž spolupracoval. Tyto pochybnosti jsou však mimo sféru týkající se důkazního břemene stěžovatelů.

[30] Nadto společnost Olimp Gold nebyla v daňovém řízení zcela pasivní. Správci daně k jeho výzvě ze dne 26. 7. 2017 zaslala doklady týkající se spolupráce se stěžovatelem a). Konkrétně šlo o 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 a). Nereagovala sice na druhou výzvu správce daně, což však nelze klást k tíži stěžovatelům. Motivace společnosti Olimp Gold pro to, aby se správcem daně přestala komunikovat, mohla být založena na zcela jiných skutečnostech. Nektaktnost dodavatele není sama o sobě dostačující skutečností pro založení pochybností správce daně. Jedná se toliko o okolnost, která může pochybnosti správce daně znásobit či potvrdit (rozsudky NSS ze dne 20. 10. 2023, č. j. 5 Afs 202/2022-46, nebo ze dne 11. 8. 2022, č. j. 8 Afs 43/2020-42). Tuto skutečnost nelze s ohledem na další shromážděné důkazy považovat za natolik silnou, aby zcela popřela důkazní váhu dokladů týkajících se spolupráce mezi dodavatelem a stěžovatelem a), které do té doby předložily obě strany, respektive zajistil správce daně. Ostatně, samy správní orgány evidentně předloženým dokladům určitou míru důkazní síly

přiznaly, pokud připustily, že dodavatel Olimp Gold stěžovateli a) nějaké plnění poskytly, avšak vyjádřily (nedůvodné, viz výše) pochyby o jeho množství a přesné povaze.

[31] NSS dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že kontrolní hlášení nelze využívat k argumentaci, že správce daně neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, a že v důsledku toho nepřšlo na stěžovatele zpět důkazní břemeno. Jde o dokumenty, které by měl mít k dispozici správce daně. Správce daně má povinnost zjistit co nejuplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Při tom není vázán návrhy daňových subjektů. Jak upozornil NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 70/2023-37, vykázání dodávek v kontrolním hlášení ze strany dodavatele nelze považovat za zcela formální a bezvýznamný důkaz. Lze z něj usuzovat, že dodavatel tímto krokem v rozhodné době minimálně nepřímo 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 a) bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto.

[32] S ohledem na výše uvedené skutečnosti NSS přisvědčil námitce stěžovatelů, že unesli své důkazní břemeno. Správce daně neprokázal existenci pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků; své důkazní břemeno tedy neunesl. Správce daně vycházel pouze z toho, že dodavatel Olimp Gold je nekontaktní, smluvní ujednání jsou obecná a chybí údaje o ceně a rozsahu prací. Ač by tyto skutečnosti v kombinaci s dalšími zjištěními mohly vzbudit důvodné pochybnosti správce daně o vynaložení nákladů tak, jak bylo specifikováno, samy o sobě nejsou pro unesení důkazního břemene správce daně dostačující. Věrohodnost dokladů předložených ze strany stěžovatelů tedy nebyla v daňovém řízení zpochybněna.

[33] Za této situace považuje NSS za nadbytečné zabývat se námitkami neprovedení důkazu písmoznaleckým posudkem a porušení doktríny esenciálních výdajů.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] NSS dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu. Zároveň NSS v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil i rozhodnutí žalovaného, neboť krajský soud by neměl jinou možnost než učinit totéž, a v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem NSS [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s]).

[35] S ohledem na tento procesní postup je NSS povinen rozhodnout o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti i řízení před krajským soudem (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. užitého ve spojení s § 120 s. ř. s. mají stěžovatelé právo na náhradu nákladů řízení, neboť měli ve věci úspěch. Náhrada nákladů řízení naopak nenáleží žalovanému, který v řízení nakonec úspěšný nebyl.

[36] Každý ze stěžovatelů uhradil soudní poplatky v celkové výši **8 000 Kč** (3 000 Kč za žalobu a 5 000 Kč za kasační stížnost).

pokračování

[37] V řízení o žalobě byli stěžovatelé zastoupeni společností Censitio s.r.o., která vykonává specializované právní poradenství podle zvláštních zákonů (§ 35 odst. 2 s. ř. s.). Tato zástupkyně učinila v řízení před krajským soudem tři úkony právní služby, a to převzetí a přípravu zastoupení, sepis žaloby a sepis repliky k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif]. Za každý úkon právní služby jí náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu], která je s ohledem na to, že zástupkyně stěžovatelů činila společné úkony při zastupování dvou osob, snižena o 20 % (§ 12 odst. 4 advokátního tarifu) a činí tedy částku 2 480 Kč za jeden úkon právní služby pro každého ze stěžovatelů. Ke každému úkonu právní služby náleží také paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), ve vztahu ke každému ze stěžovatelů tedy 150 Kč. Náhrada nákladů řízení za řízení o žalobě pro každého ze stěžovatelů činí 7 890 Kč. Jelikož je společnost Censitio s.r.o. plátkyní DPH, je třeba náhradu nákladů řízení zvýšit o částku odpovídající této dani na celkových **9 547 Kč** pro každého ze stěžovatelů.

[38] V řízení o kasační stížnosti stěžovatele zastupuje advokátka JUDr. Milena Nováková. Učinila dva úkony právní služby, a sice převzetí a přípravu zastoupení a sepis kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu] a náleží jí odměna ve výši 2 480 Kč (i zde se jedná o snížení o 20 % podle § 12 odst. 4 advokátního tarifu) a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (u každého ze stěžovatelů tedy opět 150 Kč). Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti pro každého ze stěžovatelů činí 5 260 Kč. Také nynější zástupkyně stěžovatelů je plátkyní DPH, a proto se i tato část náhrady nákladů řízení zvyšuje o částku odpovídající této dani na celkových **6 365 Kč** za každého ze stěžovatelů.

[39] Celkem je žalovaný povinen zaplatit každému ze stěžovatelů náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši **23 912 Kč** (8 000 + 9 547 + 6 365 Kč), a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejich zástupkyně (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve spojení s § 64 s. ř. s.). NSS upozorňuje, že ve vztahu k náhradě nákladů řízení o žalobě je současná zástupkyně stěžovatelů pouze platebním místem.

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

V Brně dne 31. července 2024

Tomáš Kocourek
předseda senátu