



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **S. inpo, s.r.o.**, se sídlem U Tescomy 131, Zlín - Lužkovice, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2019, č. j. 6822/19/5300-21441-708995, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 11. 2020, č. j. 31 Af 29/2019 - 49,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 11. 2020, č. j. 31 Af 29/2019 - 49, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 2. 2019, č. j. 6822/19/5300-21441-708995, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku **24 456 Kč** k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 11. 2017, č. j. 1999771/17/3304-50521-709125, byla žalobkyni na základě výsledků daňové kontroly doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014 ve výši 847 605 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 169 521 Kč. Správce daně neuznal žalobkyni uplatněný odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění týkajících se nákupu zboží, stavebního materiálu a provedení

stavebních prací deklarovaných na daňových dokladech od společností TAMAULIPAS invest s.r.o. (dále jen „TAMAULIPAS“), MAURO INDUSTRIES s.r.o. (dále jen „MAURO INDUSTRIES“) a Družstva SAGOSTAV, zejména proto, že nebylo prokázáno přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Proti platebnímu výměru brojila žalobkyně odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 2. 2019, č. j. 6822/19/5300-21441-708995, zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Ztotožnil se se závěrem správce daně o nedostatcích dokladů, které měly prokazovat přijetí zdanitelných plnění (zejména dodací listy a objednávky), u části dodaného zboží panovaly rozpory ohledně způsobu a místa dodání či jeho následné evidence v obchodním majetku žalobkyně. Pochybnosti byly zdůrazněny tím, že společnosti TAMAULIPAS a MAURO INDUSTRIES byly pro své správce daně nekontaktní a sídlily na tzv. virtuálním sídle. U stavebních prací na výrobní hale pro odběratele ROKOSPOL a. s., které mělo provést Družstvo SAGOSTAV, byla předložena smlouva o dílo mezi tímto družstvem a žalobkyní, která však obsahovala rozpory, zejména z hlediska doby svého vyhotovení, nebyly předloženy stavební deníky ani další dokumenty, které by prokazovaly, že došlo k převzetí díla právě od Družstva SAGOSTAV. Také Družstvo SAGOSTAV bylo pro svého správce daně na adrese svého sídla nekontaktní, uváděné trvalé bydliště předsedy jeho představenstva byla ubytovna, kde předseda představenstva bydlel jen dva měsíce.

[2] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 26. 11. 2020 zamítl žalobu proti tomuto rozhodnutí. Vyšel z toho, že žalovaný sice nezpochybňoval faktickou existenci plnění deklarovaných žalobkyní, ta však neprokázala, že daná plnění přijala právě od deklarovaných dodavatelů. Nárok na odpočet daně lze odmítnout i z toho důvodu, že má žalovaný pochybnosti o skutečném dodavateli. Odmítl aplikovat žalobkyní zdůrazňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, *Stavitelství Melichar*, a zde vyjádřený právní názor označil za ojedinělý a rozporný s ustálenou judikaturou NSS. Setrval proto na názoru vyplývajícím z většinové judikatury, že nelze uznat nárok na odpočet DPH, není-li prokázáno, že plnění žalobkyni poskytl právě jí deklarovaný dodavatel.

[3] Nespatřoval porušení § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v tom, že správce daně neprovedl výslechy statutárních zástupců odběratelů žalobkyně ani místní šetření, při kterém by zjišťoval faktickou existenci žalobkyní deklarovaného zboží. Správce daně toto své rozhodnutí odůvodnil a uvedené důkazy ani nebyly způsobilé vyvrátit stěžejní pochybnost správce daně, zda byla deklarovaná plnění uskutečněna právě deklarovanými dodavateli. Výslechem odběratelů žalobkyně nelze prokazovat osobu jejího dodavatele, a to ani v případě plnění, které žalobkyně obdržela jako objednatelka a zároveň fakturovala jako zhotovitelka. I v případě, že by byly správci daně poskytnuty další údaje o dodávkách zboží odběratelům žalobkyně, nesvědčilo by to o vazbě tohoto plnění na plnění obdržené žalobkyní od jejích dodavatelů. Ani neprovedením místního šetření ve vztahu k dodávkám odběratelům žalobkyně správce daně neporušil svou povinnost dle § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť vysvětlil, z jakého důvodu jej nepovažoval za účelné.

[4] Z pochybností konstatovaných správcem daně žalobkyně rozporovala pouze dílčí zjištění, která hrála v pochybnostech správce daně spíše okrajovou roli, k podstatnějším pochybením se nevyjadřovala. Podle krajského soudu uvedené skutečnosti zakládají natolik

pokračování

zásadní pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti žalobkyní předložených dokladů, že je nebylo možné bez dalšího přijmout jako důkaz uskutečnění předmětných zdanitelných plnění způsobem, jaký deklarovala, zejména pak konkrétními deklarovanými dodavateli. Nekompletnost údajů v předložených dokladech, rozpory mezi nimi a tvrzeními samotné žalobkyně, absence dokladů o faktickém průběhu deklarovaných plnění, stejně jako nemožnost ověřit údaje o spolupráci u dodavatelů žalobkyně, spolu s vágními tvrzeními žalobkyně ohledně konkrétních okolností daných plnění, vzbuzují zásadní pochybnosti, které žalobkyně v průběhu daňového řízení nevyvrátila. Žalobkyní popisovaný způsob obchodní spolupráce označil krajský soud za „*jakousi univerzální historiku kamuflující skutečný průběh obchodních případů*“ (např. z důvodu, že dodavatelem byla ve skutečnosti jiná osoba, která nemusela být plátcem DPH). Jestliže žalobkyně ani neověřovala, s kým skutečně jedná a zda tyto osoby mohou vůbec vystupovat jménem uvedených dodavatelů, musí nést negativní důsledky svého laxního přístupu. Dostala se do důkazní nouze a nebyla schopna správci daně vyvrátit jeho pochybnosti a prokázat, že se plnění uskutečnila tak, jak v dokladech deklarovala.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností pro nesprávné posouzení právní otázky a nedostatečné zjištění skutkového stavu správcem daně ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Tvrdí, že unesla své důkazní břemeno a že naopak správce daně svému důkaznímu břemenu podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nedostál, když neprokázal existenci důvodných pochybností ohledně jejích daňových tvrzení. Nadto správce daně porušil § 92 odst. 2 daňového řádu, když jí neuznal uplatněný nárok na odpočet DPH na vstupu pro závěr o neprokázání splnění hmotněprávních zákonných podmínek a přitom nevyužil všech racionálně dostupných možností, jak co nejúplněji zjistit skutkový stav, resp. ověřit správnost jejích tvrzení.

[7] Konkrétně rekapituluje jednotlivé důkazy, které předložila, aby prokázala, že zdanitelná plnění skutečně přijala od deklarovaných dodavatelů. Nedostatky vytykávané předloženým dokladům označuje za kosmetické. Vytýká správci daně, že neprovedl místní šetření na adrese, kterou uváděla a kde by dokázala, že zařízení nakoupená od společnosti TAMAULIPAS pro uskutečňování své ekonomické činnosti má stále k dispozici a používá je. Krajský soud zdůraznil statisícové úhrady pro společnost TAMAULIPAS provedené v hotovosti, ale nezohlednil, že k úhradě některých částek došlo i převodem na bankovní účet této společnosti. Správce daně a žalovaný zamlčeli významné důkazní prostředky. K plněním od společnosti MAURO INDUSTRIES sdělila správci daně, že zboží fakturované dokladem č. 2014009 nebylo dosud prodáno a je uskladněno na konkrétní adrese a že zboží fakturované dokladem č. 2014011 bylo instalováno do její kanceláře, jejíž adresu uvedla. Správce daně však její tvrzení neověřoval a místo toho se omezil na formální konstatování, že stěžovatelka na uvedených adresách nemá hlášeno sídlo ani provozovnu. Stejně tak správce daně ignoroval Rámcovou smlouvu o dodávce materiálu mezi ní a MAURO INDUSTRIES jako dodavatelem. Dostatečně nezohlednil ani další doklady, které prokazovaly faktické použití přijatého zdanitelného plnění k její ekonomické činnosti.

Správce daně pouze zdůrazňoval, že vystavené daňové doklady neprokazují, že pořízené zboží nakoupila od deklarovaného dodavatele. K plnění od Družstva SAGOSTAV navrhovala výslech PhDr. Antonína Kočáře, předsedy představenstva jejího odběratele, společnosti ROKOSPOL a. s., který mohl poskytnout informace o průběhu realizace této stavební zakázky. Správce daně ani žalovaný však navrhovaný výslech neprovedli. Správce daně a žalovaný nerozporovali faktické přijetí zdanitelného plnění stěžovatelkou, sporný byl pouze jeho deklarovaný dodavatel. Ke smlouvě o dílo s Družstvem SAGOSTAV správce daně uvedl, že stěžovatelka nedoložila předávací protokoly. Nezohlednil tak, že předložená smlouva je v naprosté shodě s přijatými daňovými doklady a že jde o důkaz svědčící o přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. Navíc byl doložen předávací protokol a pouze omylem v něm bylo odkázáno na smlouvu o dílo, která měla být skartována, neboť neodpovídala finálnímu ujednání mezi stranami. Správce daně také vytvořil údajný rozpor týkající se předmětu činnosti stěžovatelky. Ta se sice v kontrolovaném zdaňovacím období zabývala zprostředkováním obchodu a služeb v oblasti stavební činnosti, jak uvedla při zahájení daňové kontroly, vedle toho se však zabývala i přímo stavebními pracemi, jak tvrdila v odvolání a jak vyplývá z předmětu činností zapsaných v obchodním i živnostenském rejstříku. V řízení nerozporované stavební práce stěžovatelka uskutečnila subdodavately, v jiných obdobích však přímo realizovala stavební práce, pro které mohla potřebovat technická zařízení a další vybavení, která pro výkon svého podnikání pořídila.

[8] Aktuální nekontaktnost některých dodavatelů nemůže stěžovatelka vůbec ovlivnit, takže by jí neměla být vytýkána, jak plyne i z rozsudku NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37. Stejně tak nemohla ovlivnit skutečnosti zdůrazňované správcem daně: společnost TAMAULIPAS neměla žádné zaměstnance, nevlastnila žádný hmotný majetek, nemovitosti, vozidla či pracovní stroje; sídlo této společnosti se jeví jako virtuální a místně příslušnému správci daně nebyly známy žádné prostory, ve kterých by tato společnost provozovala ekonomickou činnost; finanční prostředky, které stěžovatelka zaslala na bankovní účet, byly téhož dne vybírány v hotovosti; společnosti TAMAULIPAS i MAURO INDUSTRIES byly po zhruba třech letech vymazány z obchodního rejstříku; na adrese pobytu předsedy představenstva MAURO INDUSTRIES Ivana Pitsura bylo zjištěno, že se zde nachází ubytovna, pan Pitsur zde nebydlí, ubytován zde byl pouze v měsících květnu a červnu roku 2010; a družstvo SAGOSTAV po celou dobu své existence nezveřejňovalo ve sbírce listin obchodního rejstříku své účetní závěrky. Uvedená zjištění vypovídají toliko o interních záležitostech dodavatelů, které stěžovatelka není schopna vyvrátit, neznamenají však překážku pro realizaci zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem, jak potvrzuje i rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2019, č. j. 10 Afs 60/2019 - 41. Správce daně nevyužil všech možností, jak tvrzení stěžovatelky ověřit či adekvátně zpochybnit. Správce daně a žalovaný se ani nepokusili dotázat se na transakce deklarovaných dodavatelů, resp. osob, které byly v daném období oprávněny za ně jednat. Nevydali výzvu podle § 57 odst. 1 daňového řádu a nepostupovali podle § 96 daňového řádu, když nepředvolali tehdejší statutární zástupce dodavatelů k podání svědecké výpovědi. Krajský soud pak zatížil svůj rozsudek nezákonností, když pro tuto vadu rozhodnutí žalovaného nezrušil.

[9] Nezákonost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatelka také v nesprávném posouzení právní otázky týkající se oprávněnosti odepření odpočtu DPH za situace, kdy je

pokračování

nesporné, že k deklarovanému zdanitelnému plnění skutečně došlo, avšak dle názoru správce daně není postaveno najisto, který dodavatel stěžovatelce toto zdanitelné plnění poskytl. Pouhé zpochybnění deklarovaného dodavatele však nemůže vést k odepření nároku na odpočet DPH. I za existence pochybností o faktickém dodavateli zdanitelného plnění je totiž třeba nárok na odpočet zachovat daňovému subjektu, který měl dobrou víru, ledaže správce daně prokáže, že byl daňový subjekt součástí podvodu na DPH a že o tom věděl, nebo alespoň měl a mohl vědět. Skutečnosti zjištěné v řízení, z nichž žalovaný dovozoval existenci důvodných pochybností o deklarovaných dodavatelích zdanitelného plnění, vypovídají fakticky o nesrovnalostech, které nasvědčují spáchání podvodu na straně stěžovatelčinych dodavatelů nebo jiného subjektu. Sám krajský soud akcentuje nesrovnalosti či nestandardnosti týkající se dodavatelů, když jí vytkl například nedostatečnou obezřetnost vůči dodavatelům, a implicitně tak dovodil podezření na podvod. Krajský soud také výslovně odmítl respektovat závazné právní závěry plynoucí z rozsudku NSS ve věci *Stavitelství Melichar*, aniž by své odmítnutí kvalifikovaně odůvodnil. Podle stěžovatelky krajský soud nesplnil požadavky plynoucí z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), když nerozlišil mezi věcnými a formálními podmínkami pro odpočet DPH, mezi něž patří i totožnost dodavatele. I kdyby deklarovaný dodavatel nebyl spolehlivě prokázán, mohl být stěžovatelce nárok na odpočet odepřen pouze v případě, pokud by správce daně prokázal, že se účastnila podvodu, o němž věděla nebo alespoň měla a mohla vědět.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že stěžovatelka neodstranila pochybnosti správce daně a neprokázala, že fakturovaná zdanitelná plnění přijala od deklarovaných dodavatelů. U části plnění neprokázala ani jejich použití v rámci své ekonomické činnosti. Poukázal na judikaturu, podle níž se nekontaktnost dodavatelů daňového subjektu a jejich virtuální sídla mohou stát podkladem pochybností správce daně. V nyní posuzovaném případě nebyla nekontaktnost dodavatelů jedinou skutečností, která založila pochybnosti správce daně, nebyla stěžovatelce kladena k tíži a nebyla důvodem neuznání nároku na odpočet daně. Připomněl, že správce daně zjistil mnohé rozpory mezi předloženými doklady a upozornil na úhrady Družstvu SAGOSTAV za plnění v hotovosti, ačkoliv se jednalo o statisícové částky. U dodavatelů TAMAULIPAS a MAURO INDUSTRIES se měla přijatá plnění týkat nákupu zboží a stavebního materiálu, proto je logicky očekávatelné, že tvrzený dodavatel disponuje např. kamennou prodejnou či skladovacími prostory.

[11] Upozornil také, že v žalobě stěžovatelka rozporovala pouze dílčí zjištění (nekontaktnost deklarovaných dodavatelů, jejich virtuální sídla, výmaz dodavatele TAMAULIPAS z obchodního rejstříku), která hrála v pochybnostech správce daně spíše okrajovou roli. Naopak k podstatnějším pochybením se v žalobě nevyjádřila a činí tak až v kasační stížnosti. V této části, kde polemizuje s dalšími kvalifikovaně vyjádřenými pochybnostmi správce daně, je tedy kasační stížnost nepřípustná, neboť se opírá o důvody, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Týká se to konkrétně výtky, že daňové orgány opomněly vyhodnotit doklady o bezhotovostní úhradě na bankovní účet společnosti TAMAULIPAS, rámcovou smlouvu o dodávce materiálu mezi stěžovatelkou a MAURO INDUSTRIES a výdajové pokladní doklady ve věci deklarovaných dodávek od Družstva SAGOSTAV, jimiž měly být prokázány hotovostní úhrady. S ohledem na absenci výslovné žalobní námitky nelze

krajskému soudu vyčítat, že se těmito důkazními prostředky detailně nezabýval. Dále se nepřipustnost dle § 104 odst. 4 s. ř. s. týká i kritizovaného odmítnutí svědeckého výslechu PhDr. Antonína Kočáře, předsedy představenstva odběratele stěžovatelky, společnosti ROKOSPOL a. s. Navíc navržená svědecká výpověď PhDr. Kočáře nemohla odstranit pochybnosti správce daně a prokázat přijetí plnění od deklarovaného dodavatele Družstva SAGOSTAV, neboť se nejedná o osobu, která by se účastnila plnění na straně dodavatele.

[12] K namítanému neprovedení místního šetření ve vztahu k deklarovaným přijatým plněním od dodavatele TAMAULIPAS na základě faktur č. 140100015 a č. 140100017 žalovaný uvedl, že provedení takového místního šetření stěžovatelka v daňovém řízení nenavrhla. K neprovedení výsledků statutárních zástupců stěžovatelčiných dodavatelů žalovaný připomněl, že správce daně dožádal místně příslušné správce daně jednotlivých dodavatelů za účelem poskytnutí informací ze spisu. Dodavatelé však byli nekontaktní. Navíc z neveřejné části daňového spisu je zřejmé, že místně příslušný správce daně se opakovaně pokoušel předvolat jednatele společnosti TAMAULIPAS k výslechu, avšak neúspěšně. Na adrese pobytu předsedy představenstva Družstva SAGOSTAV pana Ivana Pitsura se nachází ubytovna, pan Pitsur zde nebydlí, ubytován zde byl pouze v měsících květnu a červnu 2010.

[13] Žalovaný se ztotožnil se závěrem krajského soudu, že s ohledem na závěr o nesplnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH nemusel zjišťovat ani prokazovat existenci daňového podvodu a vědomost stěžovatelky o něm. Zdůraznil, že kromě pochybností, zda plnění poskytli dodavatelé deklarovaní na daňových dokladech, panovaly v některých případech také pochybnosti o tom, zda deklarovaná zdanitelná plnění stěžovatelka použila v rámci své ekonomické činnosti, a v případě stavebních prací deklarovaných na daňových dokladech od Družstva SAGOSTAV také pochybnosti, zda byla stěžovatelka příjemcem služby v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). I z judikatury SDEU plyne, že je třeba znát osobu dodavatele, aby mohlo být ověřeno, že se jedná o osobu povinnou k dani a zároveň plátce, takže si příjemce může nárokovat odpočet daně. I podle rozsudku SDEU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, *PPUH Stehcamp*, platí, že využít nárok na odpočet může jen osoba povinná k dani a zboží nebo služby musejí být na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejich zdaněných plnění a na vstupu musí být toto zboží dodáno nebo služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani. Důvodem zájmu o identifikaci skutečného dodavatele plnění ze strany správce daně je proto nutnost ověřit, že stěžovatelka přijala plnění právě od jiné osoby povinné k dani. Pouze transakce mezi dvěma osobami povinnými k dani vede k oprávněnosti nárokování odpočtu daně. V nynějším případě stěžovatelka neprokázala, že jí bylo plnění dodáno osobou povinnou k dani.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a z pohledu, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

pokračování

[15] Nejvyšší správní soud předesílá, že soudní přezkum prováděný krajským soudem i nyní Nejvyšším správním soudem se týká pouze uznatelnosti odpočtu DPH v situaci, kdy bylo zpochybněno uskutečnění plnění konkrétními dodavateli deklarovanými stěžovatelkou. Z rozhodnutí žalovaného sice navíc plyne, že ve vztahu k některým plněním od dodavatelů TAMAULIPAS a MAURO INDUSTRIES nebylo prokázáno použití přijatých plnění pro uskutečnění zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky a v případě plnění od Družstva SAGOSTAV nebylo prokázáno, že byla stěžovatelka příjemcem služby v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a zákona o DPH. Tyto závěry rozhodnutí žalovaného však stěžovatelka nenapadla v žalobě, nebyly proto předmětem přezkumu krajského soudu a nemohou být ani předmětem přezkumu ze strany NSS. Vyjádření žalovaného, jak bylo rekapitulováno v bodě [13] tohoto rozsudku, se v této části míjí s předmětem nynějšího přezkumu a NSS se k těmto závěrům nebude věcně vyjadřovat.

III. a) Podmínky pro uplatnění odpočtu

[16] Rozhodující otázkou je, zda stěžovatelka měla právo na odpočet DPH. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci své ekonomické činnosti použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Stěžovatelka byla pro uplatnění nároku na odpočet DPH povinna tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijala zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a použito pro její ekonomickou činnost.

[17] V rozsudku ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013 - 30, se NSS zabýval rozložením důkazního břemene v případě pochybností o tom, že k deklarovaným plněním došlo právě tak, jak o nich bylo účtováno, a shrnul: „*Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (...).*“ Je tedy třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. též rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

III. b) Pochybnosti ohledně uskutečnění plnění deklarovanými dodavateli

[18] Ve stěžovatelčině případě bylo hlavním důvodem neuznání odpočtu na DPH neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, tato otázka byla následně jedinou otázkou řešenou v soudním přezkumu. Po celé řízení před daňovými orgány byla tedy za klíčovou pokládána otázka, zda plnění zakládající nárok na odpočet provedli právě dodavatelé deklarovaní v dokladech. V další části rozsudku NSS vysvětlí, že nejnovější judikatura zpochybňuje východisko daňových orgánů i krajského soudu, že již samotné neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem je důvodem pro nepřiznání odpočtu. Je třeba jim ovšem dát za pravdu, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci důvodných pochybností ohledně stěžovatelčiných tvrzení k identitě dodavatelů.

[19] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole a následně žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedli celou řadu konkrétních rozporů v označení, ujednáních, datech či chybějících náležitostech předložených dodacích listů, objednávek, smluv (zejména absentující či nedostatečná identifikace stran či osob za ně jednajících, nedostatečná specifikace zboží); absence jakýchkoli dokumentů, které obvykle dodané zboží doprovází (servisní knížky, záruční listy); absence stavebních deníků, předávacích protokolů, soupisu prací a dodávek, které by odpovídaly náležitostem sjednaným ve smlouvě; absence dokumentace ke stavební činnosti, u níž byla stěžovatelka objednatelem i dodavatelem; úhrady plnění v řádu stovek tisíc korun v hotovosti; rozpory ohledně místa vykládky a uskladnění zboží, existence sídla či provozovny stěžovatelky; absence soupisu majetku stěžovatelky, jenž se sama zavázala správci daně předložit do 15. 4. 2015; zjištění získaná dožadáním u místně příslušných správců daně k deklarovaným dodavatelům (konkrétně jejich nekontaktnost, uvádění virtuálního sídla, neexistence provozoven, absence hmotného majetku, výběr finančních prostředků z účtu obratem po jejich připsání apod.).

[20] S těmito výtkami stěžovatelka v kasační stížnosti podrobně polemizuje. Nejvyšší správní soud ovšem souhlasí se žalovaným, že stěžovatelčiny výtky ohledně nevyhodnocení důkazních prostředků týkajících se náležitostí dokladů vystavených jejími dodavateli, bezhotovostní úhrady na bankovní účet společnosti TAMAULIPAS, rámcové smlouvy o dodávce materiálu mezi stěžovatelkou a MAURO INDUSTRIES, výdajových pokladních dokladů ve věci deklarovaných dodávek od Družstva SAGOSTAV, smlouvy o dílo uzavřené s tímto subjektem, předávacích protokolů a odmítnutí svědeckého výsledku PhDr. Antonína Kočáře žalovaným, skutečně nebyly uvedeny v žalobě, neměly odraz v řízení před krajským soudem, a proto jsou nepřijatelnými kasačními námitkami ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. (v bodě 21 žaloby pouze zcela obecně uvedla, že žalovaný nevyslechl svědky, „kteří mohli zásadním způsobem poskytnout informace o předmětných obchodních transakcích“).

[21] V samotné žalobě totiž stěžovatelka brojila v otázce prokázání identity deklarovaných dodavatelů pouze proti tomu, že daňové orgány postavily své závěry na tvrzení o nekontaktnosti deklarovaných dodavatelů (bod 6 žaloby) a o jejich virtuálních sídlech (bod 7) a dále na skutečnosti, že dodavatel TAMAULIPAS byl dne 11. 7. 2017 vymazán z obchodního rejstříku (bod 10). V bodech 11 a 12 žaloby připomněla, že měli být vyslechnuti jednatele uvedených společností. K nedostatkům v předložených dodacích

pokračování

listech uvedla, že ty jsou relevantní pouze v případě tvrzené účasti daňového subjektu na podvodu na DPH (bod 8 žaloby).

[22] Tato tvrzení však krajský soud přesvědčivě vyvrátil. Zejména v bodě 33. rozsudku zdůraznil, že závěr žalovaného o nesplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH nebyl založen primárně na nekontaktnosti a virtuálních sídlech dodavatelů. Na tyto skutečnosti správce daně upozornil pouze jako na další z indicií svědčících o nestandardnosti deklarovaných obchodů. Připomněl, že není nutné, aby každá z dílčích indicií vedoucích k pochybnostem o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti tvrzení zakládala sama o sobě důvod pro neuznání uplatněného odpočtu, a že nelze izolovaně posuzovat, zda je dostatečným důvodem pro pochybnosti správce daně nekontaktnost dodavatelů, jejich virtuální sídla, či neplnění jejich zákonných povinností.

[23] S tímto závěrem se ztotožňuje i NSS. Nekontaktnost dodavatele sice sama o sobě nemůže vést k neuznání nároku na odpočet DPH (a v projednávané věci ani nevedla), může však být zdrojem pochybností o tom, že se plnění uskutečnilo tak, jak stěžovatelka deklaruje, neboť správce daně nemá možnost ověřit tvrzené skutečnosti z jiného zdroje. Jak uvedl NSS například v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, „*stěžovatel nemůže nést odpovědnost za nekontaktnost svého dodavatele či za to, že jeho dodavatel neplní své povinnosti. V nynější věci nebylo důvodem neuznání nároku na odpočet to, že by stěžovatelův dodavatel byl nekontaktní. Výhradním důvodem neuznání nároku bylo to, že stěžovatel neprokázal, že by zdanitelné plnění přijal právě od jím deklarované společnosti SECURE. Nekontaktnost dodavatele tak nebyla stěžovateli kladena k tíži při hodnocení toho, zda jsou stěžovatelem předložené důkazní prostředky dostatečné k unesení jeho důkazního břemena. Nekontaktnost dodavatele v daném ohledu pozici stěžovatele nezhoršuje, ale ani nijak nevylepší. Pokud není možno zastihnout dodavatele, není možno využít důkazní prostředky, které by se případně nacházely ve sféře dodavatele (např. jeho účetnictví, jeho svědectví o obchodní transakci apod.), a daňový subjekt je tak odkázán jen na ty důkazní prostředky, která má k dispozici on – v tomto ohledu nekontaktnost dodavatele stěžovatelovu pozici nijak nezlepší. Nekontaktnost dodavatele může však hrát tu roli, že se stane podkladem pochybností, které vedly správce daně k vydání výzvy daňovému subjektu k prokázání jím tvrzených skutečností, jak tomu ostatně bylo i v nynější věci.*“ Stejně tak v nyní projednávané věci nebyla nekontaktnost dodavatelů důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH. Správce daně na nekontaktnost poukázal pouze jako na zdroj svých pochybností, které byly ještě prohloubeny dalšími zjištěními.

[24] Krajský soud také připomněl, že tzv. virtuální sídlo dodavatele představuje indicii, která by u daňového subjektu měla vyvolat obezřetnost, a to zejména v tom smyslu, aby byl schopen v budoucnu unést důkazní břemeno ohledně plnění uskutečněného od takového dodavatele. Není-li v silách stěžovatelky, jak sama tvrdila, ověřit, zda její dodavatelé v sídle zapsaném v obchodním rejstříku fakticky vykonávají činnost, měla se při spolupráci s takovými dodavateli zaměřit na opatření takového důkazního materiálu, který jí zajistí průkaznost uplatňovaných plnění. Existence virtuálního sídla a nekomunikování se správcem daně mohou být znaky subjektu, jehož ekonomická činnost je pouze virtuální a slouží k vykazování formální činnosti, ať už pro daňové či jiné účely. Je v zájmu samotného daňového subjektu zachovávat takovou míru obezřetnosti, aby se před

správce daně neocitl v důkazní nouzi (viz například rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37).

[25] Ani zánik společnosti TAMAULIPAS ke dni 11. 7. 2017 nebyl důvodem neuznání stěžovatelčina nároku na odpočet DPH ve vztahu k plněním realizovaným ve 4. čtvrtletí roku 2014. Zpráva o daňové kontrole, platební výměr ani napadené rozhodnutí tuto skutečnost jako důvod pro odepření odpočtu neuvádí a vznesla ji až stěžovatelka v žalobě, na což krajský soud přesvědčivě zareagoval v bodě 38. napadeného rozsudku.

[26] S právě uvedenými závěry krajského soudu však stěžovatelka v nynějším řízení polemizuje pouze okrajově. V bodě 59 doplnění kasační stížnosti opakuje, že interní záležitosti jejích dodavatelů nestačí k unesení důkazního břemene správce daně, respektive žalovaného. Tím však stěžovatelka tvrdí totéž jako sám krajský soud. Většinu kasační stížnosti naopak založila na nových tvrzeních vůči pochybnostem daňových orgánů, která uplatnila poprvé až v kasační stížnosti, jak bylo vyloženo výše v bodě [20], takže se k nim NSS z důvodu podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nemůže vyjadřovat.

[27] Stěžovatelce se tedy v soudním řízení nepodařilo vyvrátit, že daňové orgány unesly důkazní břemeno k prokázání důvodných pochybností ohledně identity jejích deklarovaných dodavatelů. Stěžovatelce je však třeba dát za pravdu, že nasměrování dokazování pouze k identitě dodavatelů vycházelo z nesprávného posouzení rozhodné právní otázky, které neobstojí pohledem pozdější judikatury.

III. c) Důsledky nové judikatury ve věci Kemwater ProChemie

[28] Dokazování správce daně i žalovaného bylo zaměřeno zejména na to, kdo byl skutečným dodavatelem plnění, z nichž byl odpočet nárokován. Správce daně i žalovaný totiž vycházeli z názoru, že nárok na odpočet DPH nelze uznat, pokud daňový subjekt nevyvrátí důvodné pochybnosti správce daně o tom, zda byly dodavateli plnění právě subjekty označené za dodavatele na předložených daňových dokladech. Tento právní názor vycházel z dlouhodobé judikatury NSS, na niž odkazoval i krajský soud a podle níž platí, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet DPH je prokázání, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce DPH (viz například rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 - 33, či ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017 - 39). Například v rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, NSS k identifikaci dodavatele zboží či poskytovatele služeb konstatoval, že „[d]aňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo ono plnění poskytl. Tento ‚poskytovatel‘ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.“ Tato judikatura však byla zpochybněna rozsudkem č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, *Stavitelství Melichar*, na nějž odkazovala v řízení před krajským soudem i stěžovatelka, ovšem krajský soud z něj odmítl vycházet.

pokračování

[29] První senát NSS ve snaze tuto judikaturu sjednotit předložil v řízení vedeném pod sp. zn. 1 Afs 334/2017 rozšířenému senátu k zodpovězení následující otázku: „*Je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla?*“

[30] Rozšířený senát ohledně výše uvedené otázky předložil dvě předběžné otázky SDEU. Na ně SDEU odpověděl v rozsudku ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, ve kterém konstatoval: „*Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.*“

[31] V bodech 40 a 41 svého rozsudku doplnil: „*40. Odepření nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že tato osoba povinná k dani neprokázala postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s judikaturou připomenutou v bodech 26 až 30 tohoto rozsudku. Proto na rozdíl od toho, co uvádí předkládající soud, nelze po osobě povinné k dani vždy požadovat, aby za účelem uplatnění tohoto nároku prokázala – nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován – že je tento dodavatel v postavení osoby povinné k dani.*

*41. Z toho vyplývá, že nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován, musí být uplatnění nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani odepřeno, pokud s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory informacím, jež tato osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl tento dodavatel postavení osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 44).*“ SDEU tedy připustil, že za určitých podmínek nemusí být dodavatel plnění jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Jinak řečeno, zatímco dosavadní většinová judikatura NSS trvala na tom, že identita dodavatele musí být postavena zcela na jisto, rozsudek SDEU *Kemwater ProChemie* vedle této základní možnosti připustil i možnost, že se prokáže pouze to, že dodavatel byl plátce DPH. Upřesnil také rozložení důkazního břemene k této otázce, a to tak, že důkazní povinnost prokázat, že dodavatel je plátcem DPH, leží na daňovém subjektu. Relativně úzkou výjimku SDEU stanovil pouze pro situaci, že by správce daně sám měl údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH. Šlo by typicky o situaci, kdy by již z informací dostupných správci daně z úřední činnosti bylo zřejmé, že dodavatel byl plátcem DPH.

[32] Rozšířený senát následně rozhodl rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, v němž vyslovil následující právní závěr: „*Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt 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.*“ Shledal, že rozsudkem SDEU *Kemwater ProChemie* byly dosavadní závěry judikatury NSS buď popřeny (rozsudek *Stavitelství Melichar*), nebo významně doplněny (zbývající judikatura). Rozsudek *Stavitelství Melichar* šel totiž odlišnou cestou, než kterou se vydal nakonec SDEU. Podle rozsudku *Stavitelství Melichar* nebyla otázka prokazování toho, zda dodavatel byl plátcem DPH, nebo nikoliv, podstatná pro posouzení věci, neboť neznámá identita dodavatele by mohla hrát roli až v případě shledání podvodu na DPH. SDEU však potvrdil, že prokázání splnění hmotněprávních podmínek a prokázání podvodu na DPH jsou odlišné otázky (viz bod 33 rozsudku rozšířeného senátu). K tomu je třeba podotknout, že ani daňové orgány nepřičítaly stěžovateli daňový podvod, takže neměly povinnost jí ho prokázat. Stejně tak jí účast na daňovém podvodu nepřičítal ani krajský soud, jakkoli stěžovatelka zejména v bodech 72 a 73 doplnění kasační stížnosti tvrdí, že některé formulace použité krajským soudem naznačují, že jí ve skutečnosti účast na daňovém podvodu podsouval.

[33] Právě citovaný právní názor SDEU a rozšířeného senátu výrazně mění pohled na posuzovanou věc. Správce daně, žalovaný a po nich i krajský soud se totiž při svém rozhodování, v souladu s tehdejší judikaturou, zaměřili na posouzení otázky, zda stěžovatelčinými dodavateli byly právě ony tři subjekty, které byly jako dodavatelé označeny v předložených daňových dokladech, a vzhledem k tomu, že stěžovatelka nevyvrátila důvodné pochybnosti o této otázce, nárok na odpočet jí nebyl uznán.

[34] Pohledem judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* je však třeba se při nejasné identitě dodavatelů zaměřit na otázku, zda ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH tito dodavatelé nutně měli. Důkazní břemeno k jejímu prokázání leží primárně na stěžovateli, která tedy může prokazovat i to, že její dodavatelé měli postavení plátců DPH, přestože se jí nepodařilo prokázat, že šlo o konkrétní tři subjekty uvedené v daňových dokladech, jak bylo potvrzeno výše. Otevřena je i možnost, že tuto informaci bude mít k dispozici správce daně. Odpověď na tuto otázku může být pochopitelně různá u různých plnění, jichž se týkala daňová kontrola, navíc u některých z těchto plnění měl správce daně pochybnosti i o splnění dalších podmínek pro uznání odpočtu.

[35] Vzhledem k tomu, že nejen řízení před krajským soudem, ale již i řízení před žalovaným bylo založeno na takovém posouzení klíčové právní otázky, které neobstojí pohledem nové judikatury SDEU a rozšířeného senátu, pokládá NSS za zbytečné vracet věc k dalšímu řízení krajskému soudu, neboť výsledkem takového řízení by nutně bylo zrušení rozhodnutí žalovaného. Postupem podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. tedy NSS zrušil vedle rozsudku krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu

pokračování

řízení, jak stěžovatelka navrhovala. Toto řešení pokládá za vhodnější i z hlediska procesní ekonomie.

[36] V důsledku rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie* se klíčovým stává prokázání, zda byla stěžovatelce plnění dodána plátcí DPH, i kdyby to nebyli dodavatelé deklarovaní v předložených dokladech. Jak totiž uvedl rozšířený senát v bodě 34 rozsudku, daňový subjekt i žalovaný „jen těžko mohli předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení plátce DPH. Jak již bylo rozebráno shora, důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně žalobkyni. Ta však nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si stěžovatel nebyl vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru žalobkyně důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má stěžovatel k dispozici.“ K této otázce bude namísto zaměřit další dokazování, otevřena je i možnost, že žalovanému bude známo, že skuteční stěžovatelčini dodavatelé byli plátcí DPH. Pokud bude prokázáno, že stěžovatelčini dodavatelé byli plátcí DPH, bude na žalovaném, aby posoudil, u které části plnění nelze nárok na odpočet DPH uznat z dalších důvodů, které shledal v předchozím řízení. Výsledek těchto úvah nepřisluší NSS předjímat.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], NSS zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[38] Podle § 110 odst. 3, věty druhé, s. ř. s. rozhodne soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatelka měla ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. jí tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[39] Náklady řízení stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti tvoří soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a odměna advokáta ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby v podobě sepsání kasační stížnosti [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. d) téže vyhlášky, a jeden režijní paušál ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky], zvýšené o částku 714 Kč odpovídající DPH ve výši 21 %, neboť zástupce stěžovatelky je plátcem DPH. Celkem tedy náklady řízení o kasační stížnosti činí 9 114 Kč, v souladu s vyčíslením odměny, jak jej zástupce sám provedl.

[40] Náklady řízení o žalobě tvoří soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna tehdejšího zástupce Ing. Tomáše Goláně ve výši 9 300 Kč za tři úkony právní služby v podobě

převzetí a přípravy zastoupení, podání žaloby a podání repliky [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. a) a d) téže vyhlášky, a tři režijní paušály po 300 Kč za tři úkony právní služby dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky], zvýšené o částku 2 142 Kč odpovídající DPH. Celkem náklady řízení o žalobě činí 15 342 Kč.

[41] Celková výše nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti tedy činí 24 456 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení v této výši k rukám jejího nynějšího zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 5. května 2022

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu