ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **Vinařství Noemi, s. r. o.**, se sídlem Vinohradská 1305/82a, Brno, zastoupená JUDr. Ing. Janem Kopřivou, Ph.D., advokátem se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2019, čj. 17087/19/5300-22441-708274, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 6. 2021, čj. 29 Af 58/2019-47,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 6. 2021, čj. 29 Af 58/2019-47, **se ruší**.

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2019, čj. 17087/19/5300-22441-708274, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti ve výši **32 684 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Jana Kopřivy, Ph.D., advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně v letech 2014 a 2015 obchodovala s vínem, jež nakupovala od čtyř společností a prodávala společnosti Pastra, s. r. o. (dále „Pastra“), jejímž jednatelem byl stejně jako v případě žalobkyně Pavel Straka. Dne 31. 8. 2015 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období let 2013, 2014 a leden až červen 2015. Na podkladě výsledků daňové kontroly dospěl Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní

břemeno stran dodávky vína od společnosti Wine-world company, s. r. o. (dále „Wine-world company"), a proto odmítl uznat žalobkyní uplatněný nárok na odpočet DPH.

[2] Dne 18. 12. 2017 (pozn. NSS: žalovaný i krajský soud nesprávně uvedli 4. 1. 2018, kdy byla rozhodnutí doručena zmocněnci žalobkyně) vydal správce daně dodatečné platební výměry čj. 4886543/17/3011-50524-709425, čj. 4886602/17/3011-50524-709425, čj. 4886610/17/3011-50524-709425, čj. 4886625/17/3011-50524-709425, čj. 4886657/17/3011-50524-709425, čj. 4886682/17/3011-50524-709425, čj. 4886699/17/3011-50524-709425, čj. 4886718/17/3011-50524-709425, čj. 4886105/17/3011-50524-709425, čj. 4886139/17/3011-50524-709425, čj. 4886230/17/3011-50524-709425, a platební výměr čj. 4886033/17/3011-50524-709425. Dodatečnými platebními výměry, za zdaňovací období květen až prosinec 2014 a leden až březen 2015, správce daně žalobkyni doměřil DPH v celkové výši 1 413 807 Kč. Současně žalobkyni vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně za uvedená zdaňovací období v celkové výši 282 756 Kč. Za zdaňovací období duben 2015 žalobkyni vyměřil DPH ve výši 988 749 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a všech dvanáct platebních výměrů potvrdil.

[3] Krajský soud v Brně výše uvedeným rozsudkem žalobu žalobkyně zamítl. Podle krajského soudu není rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné, překvapivé ani vnitřně rozporné. Dále uvedl, že podmínkou zahájení daňové kontroly není vyjádření konkrétní pochybnosti ze strany správce daně. Shledal, že správce daně vyjádřil dostatečné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, čímž na žalobkyni přešlo zpět důkazní břemeno ohledně prokázání správcem daně požadovaných skutečností. Nic na tom nemění, že správce daně zpochybnil přepravu zdanitelného plnění pouze u jednoho ze dvou vozidel. Žalobkyni se následně nepodařilo prokázat komunikaci mezi ní a Wine-world company, neboť doložila pouze komunikaci mezi Wine-world company a Pastra, jejímž jednatelem byl stejně jako v případě žalobkyně Pavel Straka. Krajský soud se s žalovaným ztotožnil v hodnocení svědecké výpovědi jednatele Wine-world company Jana Lengála ze 14. 7. 2017 jako nevěrohodné, která proto nemohla osvědčit, že se obchodní případy odehrály tak, jak plyne z daňových dokladů. Podle krajského soudu není pravda, že žalovaný hodnotil uvedenou svědeckou výpověď jinak než správce daně.

[4] Dále se soud odmítl zabývat otázkami dobré víry a prověřování obchodních partnerů, neboť pro posouzení vzniku nároku na odpočet DPH nemají žádný vliv. Žalovaný se těmito otázkami proto zabýval nadbytečně, nicméně to nemělo vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Neprovedení svědeckých výpovědí nelze klást k tíži žalovanému, neboť ze správního spisu není zjevné, že by žalobkyně jejich provedení navrhovala, resp. nespecifikovala konkrétní svědky, ani které skutečnosti hodlá jejich výslechem prokázat. Krajský soud též dospěl k závěru, že na nyní projednávanou věc nedopadají závěry žalobkyní zmiňované judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu zabývající se posouzením otázky účasti či neúčasti daňového subjektu na daňovém podvodu. Ve věci žalobkyně totiž neexistují pochybnosti pouze o deklarovaném dodavateli, ale vůbec o faktickém uskutečnění přijatého zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu. Existují-li důvodné pochybnosti o rozsahu přijatého zdanitelného plnění, a tedy i o DPH z něj na vstupu zaplacené, nemůže daňovému subjektu příslušet nárok na odpočet DPH.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného a věc žalovanému mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Podle stěžovatelky správce daně nepředestřel takové pochybnosti, které ve svých souvislostech a intenzitě skutkový stav tvrzený stěžovatelkou znevěrohodnily do takové míry, že vedle těchto pochybností neobstojí či dokonce bude stěží uvěřitelný. Nedostál ani své povinnosti zjistit řádně skutkový stav, neboť se vůbec nezabýval tím, zda přepravu vína nemohlo zajistit pouze druhé vozidlo. Nemohl tak unést své důkazní břemeno. Bylo povinností správce daně zjistit všechny okolnosti o stěžovatelkou tvrzené přepravě druhým vozidlem. Sama stěžovatelka k těmto informacím přístup objektivně neměla. Nemohla proto ani konkretizovat řidiče, jejichž výslech navrhovala. Žalovaný však jejich totožnost znal a měl je tak vyslechnout.

[7] Ani další skutečnosti tvrzené správcem daně nemohly založit důvodné pochybnosti o tom, že plnění uskutečnila deklarovaná společnost Wine-world company. V případě pochybnosti dovozované z virtuálního sídla Wine-world company stěžovatelka poukázala na skutečnost, že tato společnost na dané adrese sídlí od svého vzniku a získala zde i registraci k DPH. Pochybnosti správce daně nelze vyvozovat ani z nezveřejnění účetních závěrek, neboť podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, mohla Wine-world company zveřejnit účetní závěrku za rok 2014 až do konce roku 2015. V té době s ní však stěžovatelka již neobchodovala. Pochybnosti nemůže bez dalšího zakládat ani podobnost daňových dokladů u dvou stěžovatelčiných dodavatelů, neboť mohly užívat shodný software, navíc byly personálně propojeny přes účetního T. B.

[8] Podle stěžovatelky svědecká výpověď Jana Lengála osvědčila či mohla osvědčit skutečnost, že dodavatelem byla Wine-world company. Jím sdělené informace totiž nepostačovaly k závěru o neprokázání deklarovaného dodavatele. Stěžovatelka dále zopakovala námitku, že žalovaný hodnotil svědeckou výpověď Jana Lengála jinak než správce daně. Žalovaný jí tak odepřel možnost na tuto změnu reagovat a navrhnout provedení dalších důkazů včetně svědeckých výpovědí. Navíc, svědek Jan Lengál opakovaně označil účetního T. B. jako osobu, která zařizovala drtivou většinu obchodních záležitostí včetně dopravy. Daňové orgány tak nemohly uzavřít dokazování, aniž účetního vyslechly. Tato povinnost jim plyne i z judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž nelze odmítnout provedení důkazu jen proto, že jej daňový subjekt výslovně nenavrhl.

[9] Stěžovatelka nadále trvá na tom, že prokázala dodání plnění od Wine-world company, jak bylo uvedeno na daňových dokladech. Zcela shodné doklady doložila u transakcí se zbylými třemi dodavateli, u nichž jí byl bez problémů uznán uplatněný nárok na odpočet DPH. Za ryze spekulativní označila závěr v bodu 24 napadeného rozsudku, že je-li jedna osoba jednatelem dvou společností, může své tvrzení upravovat tak, jak je to pro ni zrovna výhodné. Je tedy bez významu, že komunikace s Wine-world company probíhala z e-mailové adresy společnosti Pastra. Dodávky totiž byly plněny přesně dle smluvených podmínek a příjemcem byla stěžovatelka.

[10] Za zcela nové a blíže neodůvodněné označila úvahy krajského soudu v bodě 28 napadeného rozsudku, že se posuzovaná transakce s Wine-world company, oproti obchodování s ostatními dodavateli vína, v mnoha aspektech vymyká z běžného obchodního rámce a vzorců obchodního chování stěžovatelky. Daňové orgány se touto otázkou vůbec nezabývaly a krajský soud stěžovatelce nedal možnost se k tomu jakkoli vyjádřit, a to ani při jednání, čímž porušil § 77 s. ř. s. o dokazování. Krajský soud navíc vůbec nezkoumal dílčí transakce, z nichž lze naopak seznat, že stěžovatelka předložila naprosto shodné důkazní prostředky a byly provedeny téměř shodné důkazy u všech čtyř jejích tehdejších dodavatelů.

[11] Z judikatury Soudního dvora Evropské unie podle stěžovatelky plyne, že pokud plátce daně disponuje daňovým dokladem a není prokázána fiktivnost plnění, je s ohledem na neutralitu DPH povinností daňových orgánů nárok na odpočet daně uznat. Odmítnout takový nárok lze pouze v případě důvodné pochybnosti o existenci plnění, nebo v případě daňového podvodu, resp. ztráty daně. Krajský soud však tato východiska týkající se hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH odmítl. Současně nesprávně vyšel z toho, že existují pochybnosti již o samotném rozsahu plnění. Stěžovatelka však opakovaně namítala, že o rozsahu plnění není sporu, neboť spárovala jednotlivé přijaté a vystavené daňové doklady, což nesporoval ani žalovaný.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl zamítnutí kasační stížnosti, neboť se plně ztotožnil se závěry krajského soudu v napadeném rozsudku. Na základě skutkových zjištění správce daně dostatečně vyjádřil a zdůvodnil své pochybnosti stran obchodní transakce. Ohledně přepravy vína pochybnost zakládá již to, že zjistil nesrovnalosti u jednoho ze dvou vozidel, jimiž mělo být víno přepravováno. Celkově k námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu žalovaný uvedl, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu není povinností správce daně doargumentovat tvrzení daňového subjektu včetně opatřování k tomu relevantních důkazních prostředků za účelem vyvrácení vlastních pochybností.

[13] Podle žalovaného stěžovatelka neprokázala, že zdanitelné plnění poskytl deklarovaný dodavatel, ani že bylo poskytnuto v uvedeném rozsahu. Neprokázala tedy ani to, že plnění bylo dodáno stěžovatelce a nikoli společnosti Pastra. Krajský soud správně vyhodnotil i e-mailovou komunikaci mezi Wine-world company a Pastra. V obecném konstatování krajského soudu v bodě 28 rozsudku nelze podle žalovaného spatřovat porušení ustanovení o dokazování. Nejde ani o novou úvahu, neboť krajský soud vycházel z údajů a listin obsažených ve správním spise, z nichž jsou ve vztahu k Wine-world company patrné výrazné odlišnosti od zbylých dodavatelů. Stěžovatelka se tak mohla již v průběhu daňového řízení k těmto zjištěním vyjádřit.

[14] Co se týče hodnocení svědecké výpovědi Jana Lengála, souhlasí žalovaný s krajským soudem, že z důvodu její nevěrohodnosti k ní nebylo možno přihlédnout jako k důkaznímu prostředku prokazujícímu faktické poskytnutí deklarovaných plnění dodavatelem Wine-world company. Správce daně neměl povinnost vyslechnout účetního T. B., jelikož stěžovatelka tuto osobu nijak nekonkretizovala ani neuvedla, k čemu by měl výslech sloužit, jak požaduje § 92 odst. 6 daňového řádu. Požadavek na výslech pak nevyplynul ani ze správního spisu. Stejné závěry dopadají i na výslech řidičů. Judikatura uvedená stěžovatelkou proto na nyní projednávanou věc nedopadá. Navíc, stěžovatelka námitku neprovedení výslechů uplatnila až v žalobě.

[15] Nelze vycházet ani ze stěžovatelkou citované judikatury Soudního dvora EU, protože v nyní projednávané věci nevyvstaly pochybnosti pouze o osobě deklarovaného dodavatele, nýbrž též o samotném rozsahu zdanitelných plnění, tj. fakticitě jeho uskutečnění. Tyto pochybnosti stěžovatelka nerozptýlila, a to ani tvrzením o spárování přijatých a vystavených daňových dokladů.

III. Doplnění kasační stížnosti a reakce žalovaného

[16] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka poukázala na nedávný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2020 Sb. NSS, ve věci *Kemwater ProChemie, s. r. o.*, který navázal na rozsudek Soudního dvora EU z 9. 11. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie, s. r. o.*

[17] Žalovaný zopakoval, že v nyní projednávané věci nepanovaly pochybnosti pouze o deklarovaném dodavateli jako formální podmínce nároku na odpočet DPH, nýbrž o samotném rozsahu přijatého zdanitelného plnění, tj. o splnění podmínky hmotněprávní.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 téhož ustanovení platí, že *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*.

[20] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *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*.

[21] K otázce důkazního břemene a jeho přechodu z daňového subjektu na správce daně a zpět se Nejvyšší správní soud ve své konstantní judikatuře vyjadřoval již nesčetněkrát (srov. např. rozsudek NSS z 6. 6. 2022, čj. 8 Afs 204/2020-35, body 17 a 18, a tam citovaná judikatura).

[22] V nyní projednávané věci není mezi stranami sporné, že stěžovatelka unesla ve vztahu k prověřovaným zdanitelným plněním své primární důkazní břemeno dle § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť předložila daňové doklady ke konkrétním obchodním transakcím. Tím splnila formální podmínku a založila vyvratitelnou domněnku splnění podmínky hmotněprávní. Za této situace bylo na správci daně, aby daňové doklady dostatečně zpochybnil (vyjádřil a prokázal vážné a důvodné pochybnosti). Jinak by po stěžovatelce nemohl vyžadovat předložení dalších dokladů nad rámec jejího účetnictví (předložených daňových dokladů), a musel by nárok na odpočet DPH uznat (rozsudek NSS čj. 8 Afs 204/2020-35, bod 20).

IV.A Unesení důkazního břemene správcem daně – § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu

[23] Stěžovatelka předně namítla, že správce daně své důkazní břemeno neunesl. Nepředestřel totiž takové pochybnosti, které ve svých souvislostech a intenzitě znevěrohodnily skutkový stav tvrzený stěžovatelkou do takové míry, že vedle těchto pochybností neobstojí či dokonce bude stěží uvěřitelný. Ve vztahu k některým pochybnostem předestřeným správcem daně stěžovatelka výslovně uvedla, proč nebyly důvodné a nemohly tak zpochybnit jí předložené daňové doklady.

[24] Krajský soud v bodě 23 napadeného rozsudku shrnul pochybnosti vyjádřené správcem daně jak ve výzvě k prokázání skutečností z 30. 9. 2016, tak ve zprávě o daňové kontrole z 11. 12. 2017. Pochybnosti dostačující k unesení důkazního břemene správcem daně krajský soud spatřoval zejména ve skutečnosti, že není jasné, komu stěžovatelka za přijetí zdanitelných plnění platila. Tuto skutečnost však stěžovatelka v kasační stížnosti nikterak nezpochybnila. Podle Nejvyššího správního soudu navíc nešlo o jedinou skutečnost zakládající pochyby správce daně.

[25] Zjištěný nedostatek součinnosti ze strany Wine-world company vůči daňové správě a tedy nemožnost ověřit si u ní uskutečnění stěžovatelkou tvrzených obchodních transakcí, rovněž představuje jednu ze skutečností zpochybňující předložené daňové doklady (srov. rozsudek NSS z 21. 5. 2015, čj. 9 Afs 181/2014-34, bod 33). V tomto ohledu je nepodstatné, že k neposkytnutí součinnosti došlo až v době, kdy stěžovatelka s touto společností již neobchodovala. Daňové orgány se totiž na deklarovaného dodavatele za účelem ověření pro účely nároku na odpočet DPH obrací vždy až s delším časovým odstupem od realizace tvrzené obchodní transakce (k tomu podrobněji rozsudek NSS čj. 8 Afs 204/2020-35, bod 29). Dílčí pochybnost jistě mohlo založit i zjištění, že jedno ze dvou vozidel s největší pravděpodobností nemohlo uskutečňovat přepravu vína do sídla stěžovatelky. Jak uvedl již krajský soud, není podstatné, že se daňové orgány nezabývaly druhým vozidlem, podstatné je pouze to, že důvodně zpochybnily tvrzení stěžovatelky o uskutečňování přepravy dvěma vozidly. Správce daně nemá povinnost se zabývat, resp. prokázat, jak přeprava probíhala či mohla probíhat ve skutečnosti. Nebylo proto jeho povinností zjistit všechny okolnosti o stěžovatelkou tvrzené přepravě druhým vozidlem. Povinnost doložit (za účelem vyvrácení pochybností správce daně), jakým způsobem jí bylo dodáno zdanitelné plnění, tížila výhradně stěžovatelku (rozsudky NSS z 22. 3. 2023, čj. 6 Afs 214/2022-37, bod 46, a z 5. 4. 2023, čj. 6 Afs 384/2021-31, bod 40). Pochybnosti vzbuzují i některé nedostatky výdajových pokladních dokladů zmíněné na str. 25 a 26 výzvy k prokázání skutečností (uvedení pouze označení „Wine“, neuvedení jmen osob, jež předávaly a přebíraly hotovost, jejich nečitelné podpisy).

[26] Samotné virtuální sídlo, bez přistoupení dalších souvisejících zjištění či jiných pochybností, v běžných případech zpravidla nebude představovat skutečnost zakládající důvodné pochybnosti o předložených daňových dokladech. Co se týče nesouhlasu stěžovatelky s dovozováním pochybnosti z pouhé podobnosti daňových dokladů, správce daně přijal její vysvětlení stejným účetním softwarem, podané v reakci na výzvu, a ve zprávě o daňové kontrole to stěžovatelce již nevytýkal (srov. str. 47 a násl.). Shodně reagoval žalovaný již v bodě 36 vyjádření k žalobě.

[27] Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem uzavírá, že správce daně ve výzvě z 30. 9. 2016 unesl své důkazní břemeno ve vztahu k pochybnostem o správnosti,

věrohodnosti či průkaznosti stěžovatelkou předložených dokladů. Tím přešlo zpět na stěžovatelku důkazní břemeno spočívající ve vyvrácení pochybností správce daně prokázáním pravdivosti jejích původních tvrzení ohledně dané obchodní transakce.

IV.B Vyvrácení pochybností správce daně stěžovatelkou

[28] Stěžovatelka za účelem vyvrácení pochybností správce daně doložila důkazní prostředky k prokázání přijetí zdanitelného plnění tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Mělo jít především o e-mailovou komunikaci stěžovatelky s Wine-world company, a svědeckou výpověď Jana Lengála, jednatele této společnosti. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že podstatou této fáze je povinnost daňového subjektu vyvrátit pochybnosti správce daně, tzn., že musí prokázat pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat (rozsudek NSS čj. 8 Afs 204/2020-35, bod 18).

[29] Pokud tedy stěžovatelka argumentuje tak, že její komunikace s Wine-world company z e-mailové adresy společnosti Pastra může představovat pouze formální pochybení, které však nevylučuje, že dodavatelem byla Wine-world company, jde o nepochopení podstaty jejího důkazního břemene. K vyvrácení pochybností správce daně totiž nestačí předložení důkazů, jež toliko nevylučují uskutečnění tvrzené obchodní transakce. Stěžovatelka byla naopak povinna předložit důkazy prokazující pravdivost jejích tvrzení. Přesně v tomto smyslu vyhodnotili stěžovatelkou předloženou e-mailovou komunikaci žalovaný v bodě 29 svého rozhodnutí i krajský soud v bodě 24 nyní napadeného rozsudku. Vzhledem ke skutečnosti, že z jednotlivých e-mailů plyne, že s Wine-world company komunikoval Pavel Straka z pozice jednatele Pastra, nikoli stěžovatelky, dospěli žalovaný i krajský soud shodně k závěru, že tato e-mailová komunikace nemůže prokázat tvrzenou obchodní spolupráci stěžovatelky s Wine-world company. Nejvyšší správní soud ověřil z daňového spisu (viz CD s e-mailovou komunikací), že vystupování Pavla Straky v pozici jednatele Pastra vyplývá nejen z použití e-mailové adresy straka@pastra.cz, ale i z toho, že v závěru e-mailových zpráv běžně, byť ne vždy, ke svému jménu připojoval obchodní firmu (název) „Pastra, s. r. o.“. To odpovídá jednání za právnickou osobu ve smyslu § 161 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Kasační námitka, že je pro nyní projednávanou věc bez významu, že komunikace s Wine-world company probíhala z e-mailové adresy společnosti Pastra, je tak nedůvodná.

[30] V tomto ohledu je nepřípadná stěžovatelčina argumentace, mající potvrdit výpovědní hodnotu e-mailové komunikace, že dodávky byly plněny přesně dle smluvených podmínek a příjemcem byla stěžovatelka. Právě tato skutková okolnost totiž byla v této fázi daňového řízení správcem daně důvodně zpochybněna. Tato argumentace tak má prvky tautologie, tedy důkazu dokazovaným. V daném kontextu není ani podstatné, zda je dílčí úvaha krajského soudu v bodě 24 napadeného rozsudku spekulativní, jak tvrdí stěžovatelka, neboť krajský soud jen poukázal na to, že není-li jednoznačné, že Pavel Straka vystupoval za stěžovatelku, podrývá to přesvědčivost doložené e-mailové komunikace. Bez významu je rovněž argumentace stěžovatelky, že žádná ze stran tvrzeného obchodního vztahu, ani svědek Jan Lengál, nepotvrdili, že by Pastra odebírala zboží od Wine-world company. Rozhodné naopak je, že se stěžovatelce nepodařilo prokázat, že byla odběratelem ona.

[31] Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil se závěry žalovaného a krajského soudu, že stěžovatelkou doložená e-mailová komunikace s Wine-world company neprokazovala tvrzenou obchodní spolupráci stěžovatelky s touto společností, neboť nemohla vyvrátit pochybnosti správce daně stran této spolupráce.

[32] Stěžovatelka dále namítla, že svědecká výpověď Jana Lengála osvědčila či mohla osvědčit skutečnost, že jejím dodavatelem byla Wine-world company. Její argumentace, že informace sdělené tímto svědkem nepostačovaly k závěru o neprokázání deklarovaného dodavatele, stejně jako v případě e-mailové komunikace, vypovídá o nepochopení podstaty jejího důkazního břemene. V této fázi musí informace plynoucí ze svědecké výpovědi průběh obchodní transakce dostatečně prokázat (viz bod [29] výše), a proto nestačí ani pouhá „možnost osvědčení" zmiňovaná stěžovatelkou.

[33] Kasační námitka, že žalovaný hodnotil svědeckou výpověď Jana Lengála jinak než správce daně, je pouhým zopakováním žalobní námitky, na níž krajský soud vyčerpávajícím způsobem reagoval v bodě 27 napadeného rozsudku. Vysvětlil, že neosvědčení svědecké výpovědi jako důkazu prokazujícího faktické uskutečnění zdanitelných plnění (jak výpověď zhodnotil správce daně) je důsledkem toho, že byla shledána nevěrohodnou (hodnocení žalovaného). Jde proto o doplňující se (logicky navazující) hodnocení svědecké výpovědi, jež ani podle správce daně věrohodně nepopisovala spolupráci stěžovatelky s Wine-world company (viz str. 49 a 50 zprávy o daňové kontrole). Tento závěr krajského soudu stěžovatelka v kasační stížnosti nikterak nenapadá, pouze opakuje svoji žalobní argumentaci, aniž jakkoli reflektuje argumentaci krajského soudu. Vzhledem k tomu, že námitku krajský soud vypořádal, a v jejím opakování nelze spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, je tato námitka nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. (rozsudek NSS z 15. 12. 2022, čj. 8 Azs 182/2021-31, bod 21 a další tam citovaná judikatura).

[34] Z obdobných důvodů je nepřípustná i kasační námitka, že žalovaný i krajský soud nesprávně vyhodnotili svědeckou výpověď Jana Lengála jako nevěrohodnou. Žalovaný svůj závěr podrobně odůvodnil v bodech 30 a 31 svého rozhodnutí, krajský soud pak v bodech 25 a 26 napadeného rozsudku. Proti tomuto vyhodnocení založenému na popisu jednotlivých nedostatků svědecké výpovědi však stěžovatelka v kasační stížnosti ničeho nenamítla, pouze v obecné rovině zopakovala, že s provedeným hodnocením nesouhlasí a že je třeba přihlédnout k časovému odstupu mezi obchodními transakcemi a svědeckou výpovědí, aniž reflektovala, že krajský soud tuto okolnost v bodě 26 rozsudku zohlednil.

IV.C Nevyslechnutí účetního T. B.

[35] 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*.

[36] Stěžovatelka dále namítla, že jelikož svědek Jan Lengál opakovaně označil účetního T. B. jako osobu, která zařizovala drtivou většinu obchodních záležitostí včetně dopravy, nemohly daňové orgány uzavřít dokazování, aniž účetního vyslechly. K tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 21. 3. 2007, čj. 1 Afs 45/2006-55, podle nějž nelze odmítnout provedení důkazu jen proto, že jej daňový subjekt výslovně nenavrhl.

[37] Tato kasační námitka je důvodná.

[38] Krajský soud se s touto argumentací uplatněnou již v žalobě vypořádal v bodě 30 napadeného rozsudku. Poukázal na skutečnost, že ze správního spisu není zjevné, že by stěžovatelka provedení svědecké výpovědi účetního T. B. navrhovala. Dále s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu zdůraznil, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Neunesení důkazního břemene daňovým subjektem proto neznamená, že správce daně má povinnost sám vyhledávat důkazy.

[39] Ačkoli stěžovatelka v kasační stížnosti jednotlivé krajským soudem uvedené důvody nijak konkrétně nesporuje ani nezpochybňuje, a pouze opakuje svoji žalobní argumentaci založenou na rozsudku čj. 1 Afs 45/2006-55, nejde o nepřípustnou kasační námitku. Podle Nejvyššího správního soudu totiž v tomto případě lze v opakování žalobní námitky spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu. Je tomu tak proto, jak rozvedeno dále, že zdůvodnění krajského soudu v podstatě vůbec nereaguje na podstatu žalobní námitky opřené o závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek NSS ze 7. 9. 2022, čj. 8 As 178/2020-38, body 37 a násl.). Nepřípustnost kasační námitky nemůže založit ani tvrzení žalovaného, že stěžovatelka námitku neprovedení výslechů poprvé uplatnila až v žalobě, neboť námitka směřuje i vůči postupu žalovaného, jenž mohl případné pochybení správce daně napravit v odvolacím řízení.

[40] V uvedeném rozsudku čj. 1 Afs 45/2006-55 se Nejvyšší správní soud vyslovil ke vztahu § 31 odst. 2 a odst. 9 již zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, upravujícího daňové řízení před účinností současného daňového řádu. Uvedl, že dle odst. 9 sice bylo na daňovém subjektu, aby správci daně poskytl potřebné důkazy, a neunesení důkazního břemene šlo nepochybně k tíži daňového subjektu. Současně však podle § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správce daně dbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a nebyl v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Kromě toho § 2 odst. 3 uvedeného zákona ukládal správci daně povinnost přihlédnout ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Pokud tedy správce daně poté, co žalobce nevyhověl výzvě (k prokázání uskutečnění přijatých zdanitelných plnění), přistoupil k ústnímu jednání, při němž daňový subjekt uvedl osobu, která zjevně mohla objasnit, zda ke zdanitelným plněním skutečně došlo, bylo na místě tuto osobu předvolat a vyslechnout. Jestliže tak neučinil správce daně, měl toto pochybení napravit žalovaný v odvolacím řízení, neboť podle § 50 odst. 3 věta druhá a třetí zákona o správě daní a poplatků vyšly-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlédnout. Při tom nebyl odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a mohl proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. Pod pojmem vyjít najevo je nutno rozumět jakýkoli způsob přibytí informace o skutečnosti, jež může být pro výsledek řízení rozhodná, do dispoziční sféry správního orgánu. Je-li uvedená informace obsahem správního spisu, nutno ji nepochybně považovat za vyšlou najevo. Pokud se tedy do sféry správce daně či žalovaného odvolacího orgánu dostala informace vztahující se k projednávanému případu, bylo jejich povinností zabývat se touto skutečností z moci úřední bez ohledu na to, zda byla taková skutečnost výslovně daňovým subjektem navrhována jako důkaz. Avšak i v případě, kdy by žalovaný dospěl po

předběžném hodnocení účelnosti důkazu vyplývajícího jen ze spisu (resp. z výpovědi daňového subjektu), a nikoli z výslovné žádosti daňového subjektu, k závěru, že by tento důkaz nemohl na dosavadním stavu dokazování nic změnit, a jeho provedení by tudíž nemělo signifikantní význam, resp. pokud by tento důkaz nebylo možno vůbec provést, měl by se s touto skutečností vypořádat věcně v odůvodnění svého rozhodnutí. V takovém případě totiž nebylo možné odmítnout provedení důkazu jen proto, že daňový subjekt výslovně tento důkaz nenavrhl. Takto tvrdý formalistický přístup podle Nejvyššího správního soudu neměl oporu v zákonných ustanoveních. Stanovisko, že k provedení výslechu takové osoby bylo třeba výslovný návrh daňového subjektu, proto bylo v rozporu s § 2 odst. 3 a § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků (shodně též rozsudek NSS z 18. 12. 2009, čj. 5 Afs 111/2008-78).

[41] Byť se uvedené závěry týkají dokazování v daňovém řízení podle již zrušeného zákona o správě daní a poplatků, plně dopadají i na dokazování podle aktuálně účinného daňového řádu, jenž obsahuje srovnatelnou právní úpravu v § 8 odst. 1, § 114 odst. 2 a 3 a především v § 92 (srov. rozsudky NSS z 9. 9. 2022, čj. 8 Afs 15/2021-47, bod 17, a z 16. 1. 2020, čj. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, bod 28). Shodný závěr plyne i z komentářové literatury, podle níž správce daně musí *„přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch, či v neprospěch daňového subjektu. Je však třeba podotknout, že i nadále je nutno mít na zřeteli, že důkazní břemeno ohledně svých tvrzení má stále daňový subjekt a posun k zásadě materiální pravdy neznamená, že by byl správce daně povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, resp. zjišťovat skutkový stav za daňový subjekt. Pokud však relevantní skutečnosti správce daně zjistí, resp. určité informace ve své dispozici má, nebo v průběhu řízení vyjdou najevo, musí se jimi zabývat* [pozn. NSS: podtržení autorky]“ (GROSSOVÁ, M. E., MATYÁŠOVÁ, L. *Daňový řád: Komentář*. [Systém ASPI]. Nakladatelství Leges, 2015; komentář § 92).

[42] Jednatel Wine-world company Jan Lengál v průběhu své svědecké výpovědi dne 14. 7. 2017 opakovaně zmínil osobu účetního této společnosti, pana T. B. Namátkou konkrétně uvedl, že on a účetní B. byli jedinými zaměstnanci Wine-world company. Účetní, krom toho, že zpracovával účetnictví, vystavoval daňové doklady a řešil plnění daňových povinností, měl rovněž kontakt na zástupce stěžovatelky, domlouval s ním obchodní schůzky a byl na nich i přítomen. Dále domlouval dopravu a měl též bližší informace o předávání peněz v hotovosti. Svědek Lengál zároveň účetního B. blíže identifikoval uvedením adresy jeho bydliště a informace, že se nedávno vrátil z vězení. Shodně shrnuli působení účetního B. i správce daně na str. 41 – 42 a 49 – 50 zprávy o daňové kontrole a žalovaný v bodech 30 a 31 svého rozhodnutí.

[43] Podle Nejvyššího správního soudu tak není pochyb, že obsahem daňového spisu byly relevantní informace o osobě účetního B. a ten tak byl pro daňové orgány dostatečně známým (potenciálním) svědkem. Relevanci informací o účetním B. nikterak nepopírá skutečnost, že daňové orgány i krajský soud vyhodnotily svědeckou výpověď Jana Lengála jako nevěrohodnou, neboť tento závěr učily výhradně ve vztahu ke způsobilosti této výpovědi vyvrátit pochybnosti správce daně a prokázat faktické uskutečnění zdanitelných plnění. Možnost provedení jeho svědecké výpovědi k důkazu tedy vyplývala ze spisu, čímž se dostala do dispoziční sféry daňových orgánů. Jde tak o informaci, jež vyšla najevo ve smyslu § 8 odst. 1 a § 114 odst. 3 daňového řádu a výše citované judikatury (srov. rozsudek NSS z 24. 2. 2016, čj. 6 Afs 243/2015-52, bod 14). Je bez významu, že informaci do řízení

„vnesla“ osoba odlišná od stěžovatelky, neboť k přibytí informace může dojít jakýmkoli způsobem. Vzhledem k obsahu informací, jež byly o účetním B. daňovým orgánům známy, jde osobu, u níž zjevně přichází v úvahu, že by mohla objasnit, zda ke zdanitelným plněním skutečně došlo od deklarovaného dodavatele a v deklarovaném rozsahu.

[44] Z uvedeného vyplývá, že bylo povinností správce daně, resp. žalovaného, účetního B. předvolat a vyslechnout jako svědka, případně ve zprávě o daňové kontrole nebo v rozhodnutí žalovaného přezkoumatelně zdůvodnit, proč nebylo účelné či vůbec možné tento důkaz provést. Nejvyšší správní soud uzavírá, že správce daně i žalovaný pochybili, jelikož neprovedli výslech účetního B., ani v průběhu daňového řízení nijak nezdůvodnili, proč tak neučinili. V důsledku toho není jasné, zda byly skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně zjištěny co nejúplněji, což mohlo mít vliv na zákonnost daňových rozhodnutí. Daňové orgány tak nedostály své povinnosti podle § 92 odst. 2 daňového řádu, čímž se dopustily vady řízení spočívající v podstatném porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, jež mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Jelikož se účelností důkazu svědeckou výpovědí účetního B. dosud daňové orgány nezabývaly, nemůže tak jako první činit Nejvyšší správní soud.

[45] Krajský soud vypořádání žalobní námitky, že účetní T. B. měl být vyslechnut i bez návrhu stěžovatelky na provedení tohoto důkazu, založil na argumentaci, že stěžovatelka jeho výslech nenavrhla, čímž neunesla své důkazní břemeno. Ve světle výše rozebraných závěrů je podle Nejvyššího správního soudu evidentní, že krajský soud zaprvé dostatečně nevyvrátil podstatu stěžovatelčiny žalobní argumentace, a zadruhé se dopustil stejné vady jako daňové orgány. Nepřiléhavá je i argumentace krajského soudu, že správce daně nemá povinnost sám vyhledávat důkazy, neboť důkaz svědeckou výpovědí účetního B. již byl známý a v dispozici správce daně, a proto jej nebylo třeba vyhledávat.

[46] Pokud tedy krajský soud rozhodnutí žalovaného přes uvedenou vadu řízení nezrušil, zatížil sám svůj rozsudek vadou podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

IV.D Zbylé kasační námitky

[47] Stěžovatelka dále namítla, že nemohla konkretizovat řidiče dvou vozidel (cisteren), jejichž výslech navrhovala. Krajský soud k tomu uvedl, že jde o dost obecný důkazní návrh, v němž není specifikováno, o koho konkrétně se jedná, ani co se tímto důkazním návrhem má prokazovat (§ 92 odst. 6 daňového řádu). Neprovedení těchto svědeckých výpovědí tak nelze klást k tíži žalovanému. Zde šlo o návrh stěžovatelky na provedení důkazu v podobě účasti třetích osob. Na rozdíl od předešlé situace se proto plně uplatní posledně uvedené ustanovení daňového řádu zakládající povinnost daňového subjektu identifikovat navrhovaného svědka a sdělit účel jeho výpovědi. Stěžovatelka na str. 3 své odpovědi ze 14. 11. 2016 na výzvu správce daně k prokázání skutečností uvedla, že je nutno vyslechnout i dopravce, resp. řidiče cisteren, kteří předmětné zboží dopravovali a mohli by potvrdit existenci zboží i jeho dodání. Stěžovatelka tedy navrhované svědky blíže neidentifikovala ani správci daně nesdělila jiné indicie, jak řidiče dohledat či kontaktovat. Samotný účel pak byl vskutku uveden v nejobecnější rovině (existence zboží a jeho dodání). Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se závěrem krajského soudu, že šlo o důkazní návrh obecný, nesplňující požadavky § 92 odst. 6 daňového řádu. Jak uvedeno výše v bodu [25], nebylo povinností správce daně za stěžovatelku aktivně zjišťovat okolnosti přepravy.

[48] Nejvyšší správní soud navíc z daňového spisu ověřil, že stěžovatelka v nyní projednávané věci (týkající se pouze obchodní spolupráce s Wine-world company) provedení důkazu výslechem řidičů cisteren vůbec nenavrhla. Tento důkazní návrh totiž učinila pouze ve vztahu k obchodní spolupráci s jinými svými dvěma tehdejšími dodavateli [VINOTOP CZ, s. r. o. (později OMS invest, s. r. o.), IČO: 27812995, která byla vymazána z obchodního rejstříku 12. 9. 2018, a VINOCOM CZ, s. r. o., IČO: 28641957, od 2. 11. 2016 v likvidaci], jak plyne z bodu 9 odpovědi stěžovatelky na výzvu správce daně a ze str. 29 – 30 zprávy o daňové kontrole. Ve vztahu k Wine-world company stěžovatelka navrhla pouze provedení výslechu pana Jana Lengála (viz bod 15 odpovědi stěžovatelky).

[49] Vzhledem k obecnosti důkazního návrhu na výslech řidičů cisteren, jenž nadto stěžovatelka učinila ve vztahu k jiným svým dodavatelům, je evidentní, že se do dispozice správce daně nedostaly relevantní informace, které by zakládaly jeho povinnost jednat z moci úřední ve výše uvedeném smyslu (viz bod [43]). Informace o řidičích a jejich role v obchodních vztazích stěžovatelky a Wine-world company byly natolik neurčité, že je rozhodně nelze považovat za vyšlé najevo ve smyslu § 8 odst. 1 a § 114 odst. 3 daňového řádu.

[50] Ohledně námitky, že stěžovatelka prokázala dodání plnění od Wine-world company, jak bylo uvedeno na daňových dokladech, je třeba odkázat na předchozí část odůvodnění, z níž plyne, že uvedené se stěžovatelce (dosud) prokázat nepodařilo. Nicméně v důsledku zásahu Nejvyššího správního soudu se nyní otevírá prostor pro případné doplnění dokazování v odvolacím řízení o výslech účetního B., a proto zatím nelze zodpovědět otázku, zda stěžovatelka prokázala deklarované plnění.

[51] Pokud pak stěžovatelka argumentuje tím, že zcela shodné doklady doložila u transakcí se zbylými třemi dodavateli, u nichž jí byl bez problémů uznán uplatněný nárok na odpočet DPH, Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka na str. 8 kasační stížnosti sama připouští existenci některých rozdílů mezi obchodními případy, jež se týkaly především svědecké výpovědi Jana Lengála a dále pozdější nesoučinnosti Wine-world company. Z daňového hlediska navíc ani nelze plně srovnávat obchodní vztah s různými dodavateli. Pokud stěžovatelka vyvrátila pochybnosti správce daně vůči některým z nich i na základě věrohodných svědeckých výpovědí jejích tehdejších jednatelů (str. 44 – 47 zprávy o daňové kontrole), je logické, že na základě nevěrohodné výpovědi Jana Lengála se jí nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně vůči Wine-world company. Nadto, daňové povinnosti stěžovatelky plynoucí z obchodní spolupráce s jejími ostatními dodavateli nejsou předmětem nyní projednávané věci, a proto se k nim Nejvyšší správní soud nebude blíže vyjadřovat.

[52] Stěžovatelka též namítla, že odmítnutí nároku na odpočet DPH pouze proto, že nebyl prokázán deklarovaný dodavatel, v rozporu s judikaturou Soudního dvora EU. Stejně jako krajský soud i Nejvyšší správní soud poukazuje na skutečnost, že daňové orgány neměly pochybnosti jen o deklarovaném dodavateli, ale vůbec o faktickém uskutečnění přijatého zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu (např. body 32 a 34 rozhodnutí žalovaného). Stejně tak krajský soud zcela přiléhavě uvedl, že stěžovatelkou citovaná rozhodnutí Soudního dvora EU na nyní projednávanou věc nedopadají, neboť se zabývala otázkou daňových podvodů (úniků), případě řešila situaci, kdy byla prokázána faktická existence zdanitelného plnění. Ani jedno není případ stěžovatelky. Ze stejných důvodů dosud ani nebyl procesní prostor pro aplikaci závěrů rozsudku Soudního dvora

EU a na něj navazujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie, s. r. o.* Tento postup by byl na místě až v situaci, kdy budou pochybnosti pouze o deklarovaném dodavateli jako formální podmínce nároku na odpočet DPH, nikoli o samotném rozsahu přijatého zdanitelného plnění, tj. o splnění podmínky hmotněprávní (srov. rozsudek z 29. 12. 2022, čj. 2 Afs 9/2021-102, bod 28).

[53] Námitka, že krajský soud svými novými a blíže neodůvodněnými úvahami v bodě 28 napadeného rozsudku porušil § 77 s. ř. s. o dokazování, je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť míří pouze do úvah vyřčených krajským soudem toliko na okraj, nad rámec rozhodovacích důvodů. Krajský soud z těchto úvah nečiní žádné konkrétní závěry.

V. Závěr a náklady řízení

[54] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s. věta první před středníkem). Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám rozhodnout i o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. S ohledem na zrušující důvody by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem a charakterem vytýkaných vad neměl jinou možnost, než žalobou napadené rozhodnutí zrušit. Nejvyšší správní soud proto zrušil také rozhodnutí žalovaného. Podle § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. pak vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.]. V souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu tedy buď předvolá a vyslechne jako svědka účetního Wine-world company pana T. B., případně v novém rozhodnutí přezkoumatelně zdůvodní, proč není potřebné či vůbec možné tento důkaz v nyní projednávané věci provést.

[55] V případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu a současně zruší i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Stěžovatelka tak má právo na náhradu nákladů v plné výši, neboť ve věci měla úspěch.

[56] Náklady řízení o žalobě tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za žalobu a odměna daňového poradce. Ta zahrnuje tři úkony právní služby spočívající v přípravě a převzetí zastoupení, sepsání žaloby a účasti na jednání 22. 6. 2021 [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za každý úkon náleží částka 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů v částce 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Za řízení o žalobě tak zástupci stěžovatelky náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 10 200 Kč [3 x (3 100 + 300)]. Zástupce stěžovatelky v řízení o žalobě je plátcem DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 2 142 Kč odpovídající 21% sazbě této daně. Odměna zástupce za řízení o žalobě tak celkem činí 12 342 Kč. Celkové náklady řízení o žalobě, tvořené odměnou a zaplaceným soudním poplatkem, tak činí 15 342 Kč.

[57] Náklady řízení o kasační stížnosti spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 5 000 Kč a odměně advokáta za tři úkony právní služby spočívající v přípravě a převzetí zastoupení (advokát stěžovatelku nezastupoval v řízení o žalobě), sepsání kasační stížnosti včetně jejího (prvního) doplnění a sepsání druhého doplnění kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za řízení o kasační stížnosti tak zástupci stěžovatelky náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 10 200 Kč [3 x (3 100 + 300)]. Zástupce stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti je plátcem DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 2 142 Kč. Odměna zástupce stěžovatelky za řízení o kasační stížnosti tak celkem činí 12 342 Kč. Celkové náklady řízení o kasační stížnosti činí 17 342 Kč.

[58] Výsledná částka nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti tedy činí 32 684 Kč.

[59] Žalovaný je povinen stěžovatelce zaplatit náhradu nákladů řízení ve výši 32 684 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Jana Kopřivy, Ph.D., advokáta (§ 149 odst. 1 o. s. ř.).

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

V Brně 4. května 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu