



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudce Mgr. Marka Zimy a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobkyně: **KNOWLIMITS Group a. s.**, IČO 24179396
sídlem Komunardů 1608/20, 170 00 Praha 7
zastoupena advokátem JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M.
sídlem Klimentská 1216/46, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného z 24. 9. 2021, čj. 36343/21/5300-22443-712892

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného z 24. 9. 2021, čj. 36343/21/5300-22443-712892, se ruší v rozsahu, v němž zamítl žalobkyněno odvolání a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze 7. 7. 2020,

čj. 5493615/20/2010-52523-110070 (únor 2016),
čj. 5495787/20/2010-52523-110070 (duben 2016),
čj. 5495961/20/2010-52523-110070 (květen 2016),
čj. 5496119/20/2010-52523-110070 (červen 2016),
čj. 5496244/20/2010-52523-110070 (srpen 2016),
čj. 5496328/20/2010-52523-110070 (září 2016),
čj. 5496446/20/2010-52523-110070 (listopad 2016),
a čj. 5496565/20/2010-52523-110070 (prosinec 2016),

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

a věc se v tomto rozsahu vrací žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žaloba se zamítá v rozsahu, v němž žalovaný rozhodnutím z 24. 9. 2021, čj. 36343/21/5300-22443-712892, zamítl žalobkynino odvolání a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze 7. 7. 2020, čj. 5496698/20/2010-52523-110070 (únor 2017).
- III. Žalovaný je povinen žalobkyni uhradit náhradu nákladů řízení ve výši 15 133 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám žalobkynina zástupce, advokáta JUDr. Ondřeje Trubače, Ph.D., LL.M.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

1. Žalobkyně se na soud obrátila, protože nesouhlasí s tím, že jí finanční orgány doměřily devíti platebními výměry daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a uložily jí povinnost uhradit z doměřené daně penále. Platební výměry se týkají února, dubna, května, června, srpna, září, listopadu a prosince 2016 a února 2017.
2. Mezi účastníky jsou v řízení před soudem sporným plněním služby (odborné poradenství, konzultace a vyjednávání podmínek nákupu reklamních spotů a sponzorských vzkazů), které měla žalobkyni poskytnout společnost DOMEXIM, a. s., IČO 02110989 (dále jen „Domexim“). Pro věc je podstatné, v jakém rozsahu finanční orgány toto plnění zpochybnily, a zda se žalobkyni podařilo prokázat, že ho obdržela od deklarovaného dodavatele.

2. Dosavadní průběh řízení a napadené rozhodnutí

3. Finanční úřad zahájil v listopadu 2018 u žalobkyně daňovou kontrolu za zdaňovací období leden 2016 až prosinec 2017. Finanční úřad měl pochybnosti o nároku žalobkyně na odpočet DPH z plnění, jež měla přijmout od společností Domexim, GABNERIA s.r.o., IČO 2434709 (dále jen „Gabneria“), OTAVA Resort, a.s., IČO 27140938 (dále jen „Otava“) a DINETEAM s.r.o., IČO 2402181 (dále jen „Dineteam“).
4. V rámci daňové kontroly žalobkyně prokázala plnění od všech společností, vyjma společnosti Domexim. U ní finanční úřad nadále sporoval dva okruhy plnění: i) poskytnutí odborného poradenství a ii) pronájem skladu. Proto nárok na odpočet za tato plnění neuznal, doměřil žalobkyni DPH a uložil jí příslušné penále.
5. Žalobkyně se proti platebním výměrům odvolala. Měla totiž za to, že přijetí obou plnění prokázala.
6. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a platební výměry potvrdil. Shodně s finančním úřadem dospěl k závěru, že žalobkyně plnění od společnosti Domexim neprokázala.

3. Žalobní argumentace

7. Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí za nezákonné a navrhuje, aby ho soud v celém rozsahu zrušil.
8. Úvodem popsala širší souvislosti posuzované věci. Uvedla, že je mateřskou společností přední mediálně-komunikační skupiny v České republice. V roce 2015 se rozhodla změnit svoji strategii tak, aby se z ní stala agentura, která dokáže zabezpečit plánování reklamního

prostoru v televizi. Navázala proto spolupráci se společnostmi Domexim, Gabneria a Inpora s.r.o., IČO 03594807 (dále jen „Inpora“), za které vystupoval pan Z. S. Uvedené společnosti zprostředkovaly žalobkyni služby odborníků se zkušenostmi na mediálním trhu, v důsledku čehož se žalobkyni povedlo vyjednat agenturní smlouvy, které jí zajistily přístup k reklamnímu prostoru v TV Nova, Prima a Barrandov.

9. Žalobkyně uvedla, že ač nesouhlasí se závěry žalovaného ohledně pronájmu skladu, žalobou proti nim nebrojí. Její žalobní argumentaci ve vztahu k poskytnutí odborného poradenství lze shrnout do tří žalobních bodů.
10. V prvním žalobním bodu namítla, že žalovaný nesprávně hodnotil provedené dokazování. Zatímco u společností Gabneria a Inpora považoval plnění za prokázaná, u společnosti Domexim ne. Svůj závěr opřel primárně o výpověď pana S., který uvedl, že s Domexim neměl nic společného. Žalovaný toto vyjádření nesprávně interpretoval v neprospěch žalobkyně a v rozporu s ostatními důkazy i dodatečným vyjádřením pana S. Ten svůj výrok vysvětlil tak, že nebyl pracovník či zástupce společnosti Domexim, ale služby jí poskytoval. Žalovaný toto doplnění výsledku označil za nevěrohodné a odmítl opakovaný výsledek pana S. Úvaha žalovaného je dle žalobkyně nesprávná ve dvou ohledech. Zaprvé si žalovaný vybral jednu z verzí, které pan S. tvrdil, a tu považoval za pravdivou, zatímco druhou odmítl. Pokud však druhou verzi považoval za nevěrohodnou, měl dojít k závěru, že nevěrohodný je celý výsledek pana S. Zadruhé závěr, který žalovaný z výpovědi učinil, odporuje dalším zjištěným skutečnostem:
 - pan S. obdržel od Domexim faktury pro žalobkyni a žalobkyni je poté zasílal,
 - pan S. podepisoval za Domexim každoroční vyúčtování služeb poskytovaných žalobkyni,
 - společnost HOKAS ONE, spol. s r. o., IČO 24227340 (dále jen „Hokas“), jejímž jediným společníkem a jednatelem byl v roce 2015 právě pan S., dodala v roce 2016 společnosti Domexim stejná plnění, která následně Domexim fakturovala žalobkyni,
 - osoby řídící společnosti Hokas a Domexim neměly dostatečnou odbornost poskytnout deklarované služby, mohl je proto poskytnout jedině pan S.
11. Žalobkyně zároveň dodala, že pan S. vypovídal shodně jako ve svém doplnění též v trestním řízení, které je proti němu vedeno. Z protokolu z hlavního líčení je zřejmé, že s výjimkou prvního výsledku pan S. konzistentně tvrdí, že na deklarovaných plněních pro Domexim pracoval.
12. V druhém žalobním bodu žalobkyně namítla, že žalovaný jí neumožnil vyjádřit se k výsledkům dokazování, které sám provedl. Žalovaný uvedl, že výsledky ostatních svědků neprokázaly poskytnutí odborného poradenství. Finanční úřad se však svědků nedotazoval na jednotlivá plnění, neboť výsledky považoval za dostačující k prokázání deklarovaných plnění u společností Gabneria a Inpora. Odlišný závěr u plnění od společnosti Domexim vycházel z hodnocení výpovědi pana S. Pokud žalovaný hodnotil výpovědi ostatních svědků tak, že neprokazují poskytnutí plnění, hodnotil tyto důkazy odlišně od finančního úřadu. To znamená, že v odvolacím řízení prováděl dokazování, a měl proto povinnost žalobkyni na tuto skutečnost upozornit a dát jí možnost na nové hodnocení reagovat.
13. V třetím žalobním bodu namítla, že závěry žalovaného jsou v rozporu s judikaturou k prokázání dodavatele zdanitelného plnění. Žalovaný v napadeném rozhodnutí sice argumentoval tak, že žalobkyně neprokázala ani rozsah a předmět sporných plnění, to je

však v rozporu se závěry daňové kontroly. Bylo-li prokázáno přijetí služeb, jsou závěry žalovaného v rozporu s usnesením Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) z 3. 9. 2020, C-610/19, *Vikingo*, z něhož plyne, že odeprít nárok na odpočet nelze pouze kvůli pochybnostem o osobě dodavatele.

14. V doplnění žaloby žalobkyně poukázala na rozsudek SDEU z 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater*, který podpořil její třetí žalobní bod. Dle žalobkyně z provedení dokazování vyplynulo, že sporné plnění poskytla některá ze společností propojených s panem S. – Gabneria, Inpora nebo Otava, které byly plátkyněmi DPH, případně přímo pan S. jako podnikající fyzická osoba. I pokud by skutečný poskytovatel odborného poradenství nebyl na začátku roku 2016 plátcem DPH, objem plnění je takový, že by se plátcem DPH musel stát již od dubna 2016.

4. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje, aby ji soud zamítl. Má za to, že s většinou žalobní argumentace se vypořádal již v napadeném rozhodnutí, na které odkázal.
16. Žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, neboť sporná plnění byla podložena formálně správnými doklady. Finanční úřad však vyjádřil pochyby o existenci a rozsahu sporného plnění, čímž přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Ta však již existenci plnění neprokázala.
17. Důkazy, které žalobkyně předložila buď postrádaly relevanci k spornému plnění, nebo pochybnosti finančních orgánů naopak prohloubily. Z provedení dokazování neplyne, kdo různé analýzy, studie či konzultace vytvořil a kdo je skutečně dodal. Hodnocením výpovědi pana S. i jeho písemným doplněním se žalovaný podrobně zabýval v napadeném rozhodnutí, kde tento důkaz hodnotil též ve vztahu k ostatním důkazům. Poukaz žalobkyně na výpověď pana S. v trestním řízení nepovažuje žalovaný za relevantní. Daňové řízení má odlišný účel od řízení trestního, jiné je i rozložení důkazního břemene a způsob hodnocení důkazů. Žalobkyně navíc nevysvětlila, jak výpověď pana S. hodnotil trestní soud a co z ní vyvodil.
18. Žalovaný v odvolacím řízení neprováděl dokazování ve smyslu § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Nedospěl ani k jinému závěru než finanční úřad. Nebylo proto jeho povinností seznámit žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi.
19. Žalovaný je přesvědčen, že jeho závěry jsou plně v souladu s rozsudkem SDEU ve věci *Kemwater*. S ohledem na závěry tam vyslovené, považuje naopak za nepřipadný žalobkynin odkaz na usnesení ve věci *Vikingo*.

5. Další vyjádření účastníků

20. Žalobkyně zaslala k vyjádření žalovaného repliku. V ní ve vztahu ke svému druhému žalobnímu bodu zdůraznila, že finanční úřad nejprve dospěl k závěru, že předložené důkazy neprokazují plnění od společnosti Gabneria. Následně však na základě svědeckých výpovědí konstatoval, že společnost Gabneria plnění poskytla. Obdobně nejprve konstatoval, že předložené důkazy neprokazují plnění od společnosti Domexim. U těchto plnění však nezměnil názor ani po svědeckých výpovědích, a to kvůli výpovědi pana S. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí šel nad rámec těchto úvah a hodnotil jako

neprůkazné též výpovědi ostatních svědků. Touto změnou hodnocení žalovaný prováděl dokazování v rozporu s § 115 daňového řádu.

21. Žalobkyně zároveň dodala, že žalovaný nesprávně interpretuje závěry SDEU ve věci *Kemwater* a citovala z navazujícího usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) z 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, *Kemwater*.
22. Žalovaný následně podal dupliku, v níž zopakoval svoji argumentaci z vyjádření k žalobě. Zdůraznil, že žalobkynino tvrzení o odlišném posouzení shodných výsledků je zavádějící, neboť finanční orgány posoudily jednotlivé obchodní případy komplexně nejen na podkladě výsledků, ale též listinných důkazů.
23. Žalovaný nezpochybňuje závěry soudů ve věci *Kemwater*. V posuzované věci byl však zpochybněn též předmět a rozsah sporných plnění. Ani výsledky svědků pochybnosti nerozptýlily. Ostatně sama žalobkyně nyní tvrdí, že sporné plnění „s největší pravděpodobností“ poskytla některá ze společností propojených s panem S., nebo on sám. Finanční úřad přitom žalobkyni vyzval, aby doložila, která plnění poskytl sám pan S. za sebe a která za některou ze společností.
24. Žalobkyně ve své triplice setrvala na dosavadní argumentaci. Je přesvědčena, že finanční orgány u sporných plnění zpochybnily pouze osobu dodavatele, nikoliv existenci či rozsah plnění. Zároveň odkázala na rozhodnutí ve věci *Kemwater* a uvedla, že žalovaný tyto závěry dezinterpretuje.

6. Posouzení soudem

25. Ve věci samé rozhodl soud bez nařízení jednání, s čímž oba účastníci souhlasili [§ 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)]. Soud nepovažoval za nutné nařizovat jednání ani z důvodu potřeby provést dokazování. Žalobkyně sice v žalobě navrhla k důkazu protokol o výsledku pana S. z hlavního líčení, soud však dospěl k závěru, že tento důkaz není třeba provádět (viz níže bod 50).
26. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) a vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu dle § 75 odst. 1 s. ř. s.
27. Žalobu podala řádně a včas osoba k tomu oprávněná.
28. Žaloba je částečně důvodná.

6.1 K zdaňovacímu období únor 2017

29. Finanční úřad doměřil žalobkyni daň devíti platebními výměry. U osmi zdaňovacích období zpochybnil oba typy plnění od společnosti Domexim [odborné poradenství a pronájem skladu; viz tabulky na str. 26 až 33 (poradenství) a na str. 44 (pronájem) zprávy o daňové kontrole].
30. U zdaňovacího období únor 2017 však zpochybnily finanční orgány pouze pronájem skladu za leden 2017 (číslo dokladu 20170036), neboť v tomto období žalobkyně žádné odborné konzultace od Domexim nedeklarovala. Finanční úřad proto snížil základ daně o 330 000 Kč, což odpovídá částce fakturované za pronájem za leden 2017, a doměřil žalobkyni daň ve výši 69 300 Kč (tabulka na str. 52 zprávy o daňové kontrole a dodatečný platební výměr čj. 5496698/20/2010-52523-110070).

31. Žalobkyně v žalobě uvedla, že sice nesouhlasí s tím, že neunesla své důkazní břemeno ohledně pronájmu skladu, nicméně napadené rozhodnutí v tomto směru nerozporuje.
32. Pouhý nesouhlas s posouzením navíc doplněný explicitním vyjádřením, že žalobkyně určité závěry nerozporuje, nelze považovat za řádný žalobní bod. Ten totiž musí obsahovat dostatečně konkrétní žalobní tvrzení, z něhož plyne proč žalobkyně považuje určité závěry za nesprávné, provázané s konkrétními okolnostmi projednávané věci (rozsudek rozšířeného senátu NSS z 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/20111 Sb. NSS, bod 33).
33. Protože k pronájmu skladu žalobkyně žádnou projednatelnou argumentaci neuvedla, soud pouze obecně uvádí, že v tomto rozsahu neshledal u napadeného rozhodnutí žádné vady, ke kterým by musel přihlédnout z úřední povinnosti.
34. Vzhledem k tomu, že důvodem pro vydání platebního výměru za únor 2017 bylo pouze zpochybnění pronájmu skladu, dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí je v rozsahu, v němž žalovaný zamítl žalobkynino odvolání a potvrdil tento platební výměr, správné.

6.2 Ke zbylým zdaňovacím obdobím a odbornému poradenství

35. Žalobkyniny námitky se týkají unesení důkazního břemene daňového subjektu. Této otázce se NSS věnoval opakovaně a jeho závěry jsou v tomto ohledu ustálené.
36. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 téhož ustanovení 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.* Podle odst. 5 písm. c) tohoto ustanovení *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.*
37. Daňový subjekt unese své prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně řádné účetnictví. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek NSS z 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010-117). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb tíží správce daně důkazní břemeno (rozsudek NSS z 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně pochybnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Daňový subjekt musí tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (např. nedávné rozsudky NSS z 10. 11. 2021, čj. 10 Afs 34/2021-76, bod 15, z 24. 1. 2022, čj. 4 Afs 26/2021-39, bod 26, a z 18. 2. 2022, čj. 4 Afs 135/2019-29, bod 34).
38. Co se týče uplatnění nároku na odpočet daně, je podstatné, že podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění tehdy, pokud plnění skutečně přijal a použil ho v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění uvedených v tomto ustanovení. Pro uplatnění nároku na odpočet musí splnit podmínky uvedené v § 73 odst. 1 zákona o DPH.

39. Mezi účastníky není sporné, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno. Sporné je, v jakém rozsahu finanční úřad odborné poradenství od společnosti Domexim zpochybnil a zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno poté, co finanční úřad vyjádřil své pochybnosti.
40. Soud se v souladu se strukturou žalobní argumentace nejprve zabýval hodnocením výpovědi pana S. a souvisejícími důkazy, poté rozsahem, ve kterém finanční orgány plnění od společnosti Domexim zpochybnily, a nakonec vlivem rozhodnutí ve věci *Kemwater* a navazující judikatury na posuzovanou věc.

6.2.1 Výslech pana S., doplnění výsledku a další důkazy

41. Finančnímu úřadu vznikly na základě dokladů, které získal od Policie České republiky pochybnosti o přijatých plnění. Proto 5. 2. 2019 vyzval žalobkyni k prokázání skutečností a předložení důkazních prostředků (výzva čj. 199445/19/2713-60565-602111). Ve výzvě specifikoval čísla dokladů, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, DPH a předmět plnění. Pro nyní posuzovanou žalobní argumentaci je podstatná opakovaná fakturace od společnosti Domexim za „odborné konzultace, poradenství, vyjednávání podmínek nákupu spotů na TV NOVA“ a „odborné konzultace, poradenství, vyjednávání nákupu sponzorských vzkazů na TV NOVA“.
42. Žalobkyně se k výzvě vyjádřila 22. 5. 2019. Uvedla, že v rámci realizace své nové strategie navázala spolupráci se společnostmi Domexim a Gabneria, za které vystupoval pan S. (bod 4 vyjádření), a podrobně popsala, jaké benefity pro ni měla spolupráce s těmito společnostmi a společností Inpora. K jednotlivým fakturám společnosti Domexim rozepsala, o jaké služby šlo a navrhla k nim listinné důkazy (zejména analýzy, prezentace a studie) a výslech svědků. Ke dvěma typům plnění (nákupy spotů a nákupy sponzorských vzkazů) uvedla, že faktury za služby byly z historických důvodů rozděleny do těchto dvou skupin, nicméně jde o neoddělitelné kategorie.
43. Finanční úřad vyslechl pana S. 18. 7. 2019 (protokol čj. 1485163/19/2713-60565-602111). Výslechu se zúčastnil též žalobkynin zástupce. Pan S. k plnění za období 2016 až 2018 s předmětem „odborné konzultace, poradenství, vyjednávání nákupu sponzoringu a spotů u TV Nova a TV Prima“ uvedl, že s žalobkyní začal spolupracovat v roce 2014 nebo 2015. Od listopadu 2018 s žalobkyní nespolupracuje. Činnost vykonávala Gabneria a poté Inpora (str. 5 protokolu). V rámci této činnosti vypracovával pro žalobkyni analýzy a prezentace, přičemž tyto materiály vypracovával převážně on sám, někdy pan B. a pan K. (str. 5 a 6 protokolu). Žalobkynin zástupce se na závěr výslechu zeptal pana S., zda zná společnost Domexim a zda k tomu může něco uvést. Pan S. uvedl, že ji zná a pan L. ho seznámil s lidmi od žalobkyně. Na začátku dělal pro Domexim, což bylo asi v roce 2015 (str. 9 protokolu). Na to se žalobkynin zástupce zeptal, zda pan S. v následujících letech poskytoval prostřednictvím Domexim služby pro žalobkyni, na což pan S. odpověděl: „Ne, dělal jsem to na přímo. Neměl jsem s Domeximem nic společného“. Na závěr výslechu se žalobkynin zástupce pana S. zeptal, zda byl zaměstnanec Domexim, na což odpověděl: „Ne. Já jsem věci připravoval pro Domexim. Byl jsem jejím subdodavatelem. To je dávnou, nevztahuje se k létům 2016 až 2018“ (str. 10 protokolu). Protokol byl hlasitě diktován a žádá z osob, jež se výslechu zúčastnily, k němu neměla výhrady.
44. Žalobkyně v žalobě zdůrazňuje jeden výrok pana S., přehlíží však kontext celé výpovědi. Pan S. v monologické části své výpovědi uvedl, že žalobkyni poskytoval plnění prostřednictvím společností Gabneria a Inpora; Domexim vůbec nezmínil. Když se ho

žalobkynin zástupce výslovně zeptal, zda žalobkyni poskytoval služby prostřednictvím Domexim, tak uvedl, že s ní neměl nic společného a služby poskytoval na přímo. Na další dotaz explicitně uvedl, že jeho subdodavatelský vztah se společností Domexim se nevztahuje k roku 2016. Z těchto odpovědí jasně plyne, že pan S. pro společnost Domexim v roce 2016 žádným způsobem nepracoval a odborné poradenství jí neposkytl.

45. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani dodatečné vyjádření pana S. To zaslal finančnímu úřadu 6. 12. 2019 (tedy téměř pět měsíců po výsledku) a uvedl v něm, že by rád opravil svoji odpověď na otázku, zda poskytoval prostřednictvím Domexim služby pro žalobkyni. Vysvětlil, že otázku pochopil tak, že „*chodil po trhu s vizitkou Domexim*“ a pracoval pod její hlavičkou. Proto odpověděl, že s Domexim neměl nic společného, neboť pracoval na přímo jako Z. S. Výraz „*prostřednictvím*“ se však dá pochopit i tak, že svoji činnost dělal pro Domexim, ale jako pan S. K tomuto, druhému významu uvedl: „*Vyjednával jsem v médiích jako Z. S. a byl jsem o tuto službu požádán Domeximem. A tady musím konstatovat, že při spojení tohoto významu – že ANO, že jsem prostřednictvím Domeximu jednal v médiích, ale vždy na přímo jako Z. S.*“.
46. K tomu soud nejprve považuje za vhodné uvést, že vyjádření pana S. nelze brát jako doplnění svědecké výpovědi či její opravu. Jak opakovaně zdůraznil NSS: „*Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu, a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí*“ (rozsudky NSS z 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a z 22. 4. 2015, čj. 9 Afs 288/2014-38, bod 20).
47. Svědecká výpověď tedy probíhá přímo a nezprostředkovaně, což umožňuje, aby svědek reagoval na otázky správce daně i daňového subjektu. Ti se díky tomu mohou též svědka na určité skutečnosti doptávat, případně vyjasňovat vzniklé rozpory či nejasnosti. V případě písemného vyjádření tomu tak není, což reflektuje i judikatura, která dospěla k závěru, že písemné prohlášení třetí osoby není svědeckou výpovědí, ale (pouhým) listinným důkazem (rozsudky NSS z 21. 8. 2014, čj. 9 Afs 139/2013-30, bod 48 a 49, z 22. 5. 2019, čj. 10 Afs 70/2018-73, bod 23, a z 11. 6. 2020, čj. 10 Afs 266/2018-36, bod 29). K shodnému závěru dochází i civilní judikatura (nedávný rozsudek Nejvyššího soudu z 27. 9. 2023, sp. zn. 29 Cdo 3197/2022, bod 53 až 54). Obecně přitom platí, že i pro účely dokazování v daňovém řízení je třeba preferovat použití „bezprostředně“ provedených důkazů (rozsudky NSS z 22. 7. 2009, čj. 1 Afs 19/2009-57, č. 1936/2009 Sb. NSS, bod 24, a z 19. 10. 2023, čj. 10 Afs 104/2023-59, č. 4535/2023 Sb. NSS, bod 25).
48. Dodatečné prohlášení pana S. tedy nemá stejnou důkazní hodnotu jako svědecká výpověď a samo o sobě ji nemůže znevěrohodnit. Žalobkyně se mylí, pokud tvrdí, že si žalovaný vybral s dvou (rovnocenných) verzí tu, která se mu hodila. Žalovaný správně vycházel ze svědecké výpovědi a dodatečné vyjádření hodnotil jako nevěrohodný listinný důkaz. Žalobkynin názor, že pokud žalovaný považoval dodatečné vyjádření za nevěrohodné, měl považovat za nevěrohodnou celou výpověď, je rovněž nesprávný. O tom jednoznačně svědčí už to, že pokud by soud její závěr přijal, znamenalo by to, že by jakýkoliv svědek mohl svoji výpověď dodatečně učinit nepoužitelnou jen tím, že prohlásí písemně opak.
49. Jde-li o samotný obsah dodatečného vyjádření pana S., souhlasí soud s posouzením žalovaného (bod 44 a 45 napadeného rozhodnutí). Otázky, na které pan S. při výpovědi odpovídal, nebyly víceznačné. Z jeho vyjádření i jednotlivých odpovědí plyne jednoznačný

závěr, že v roce 2016 pro společnost Domexim žádné služby neposkytoval. Jeho dodatečné vyjádření nedává v kontextu celé výpovědi smysl a je v rozporu s tím, že sám Domexim nezmínil, i s výslovnou odpovědí, že subdodavatelský vztah se nevztahuje k roku 2016.

50. Soud v této souvislosti nepovažoval za nutné provádět důkaz protokolem z hlavního líčení s panem S., který žalobkyně navrhla. Postavení svědka a obžalovaného je totiž zásadně odlišné. Svědek má povinnost vypovídat, nesmí nic zamlčet a musí vypovídat pravdivě (§ 96 odst. 1 daňového řádu). Oproti tomu obžalovaný takovou povinnost nemá a k výslechu nesmí být nucen (§ 33 odst. 1 a § 92 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu). Žalovaná ve svém vyjádření též správně poukázala na odlišné cíle daňového a trestního řízení a jiné rozložení důkazního břemene. Odlišná výpověď pana S. jako obžalovaného u hlavního líčení by tudíž sama o sobě nemohla vést ke zpochybnění jeho výpovědi jako svědka v daňovém řízení.
51. Žalobkyně dále tvrdila, že závěry, které žalovaný z výpovědi pana S. učinil, jsou v rozporu s dalšími provedenými důkazy. K tomu soud předně uvádí, že nyní posuzuje pouze závěr finančních orgánů, že žalobkyně neprokázala, že odborné poradenství jí poskytl Domexim. K tomu, zda plnění mohl žalobkyni poskytnout někdo jiný, se soud vyjadřuje níže (viz část 6.2.3).
52. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí podrobně zabýval jak jednotlivými důkazy, tak jejich vzájemnou souvislostí a na jeho rozhodnutí lze v tomto ohledu odkázat (bod 31 a násl.). Žalobkyni řádně vysvětlil, proč z nich neplyne, že jí plnění poskytla společnost Domexim. Pokud žalobkyně poukazuje na to, že faktury Domexim zasílal žalobkyni pan S., lze odkázat na bod 51 až 53 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný popsal, že z provedeného dokazování je zřejmé, že žalobkyně ohledně fakturace Domexim komunikovala s panem S., což však neprokazuje, že by Domexim využíval subdodavatele, nebo že by sám Domexim sám poskytl odborné poradenství. Stejně tak žalovaný vysvětlil, že ani vyúčtování podepsané panem S. nemůže prokázat, že Domexim poskytl žalobkyni sporné plnění (bod 59 napadeného rozhodnutí). To samé platí ohledně důkazů, že společnost Hokas poskytla Domexim v roce 2016 stejná plnění, která Domexim fakturoval žalobkyni, ač osoby řídící Hokas a Domexim neměly odbornost pro poskytnutí odborného poradenství (bod 64 napadeného rozhodnutí). Žádný z těchto důkazů neprokazuje, že Domexim žalobkyni poradenství poskytl.
53. Soud proto shrnuje, že ve vztahu k žalobkynině tvrzení, že jí odborné poradenství dodal Domexim, hodnotily finanční orgány výpověď pana S. i další důkazy v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. S jejich závěrem soud souhlasí, a první žalobní bod proto není důvodný.

6.2.2 Rozsah zpochybnění odborného poradenství

54. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný hodnotil provedené důkazy jinak než finanční úřad, přičemž neumožnil žalobkyni se k tomuto odlišnému hodnocení vyjádřit. Spor mezi účastníky je zde primárně o to, v jakém rozsahu zpochybnil finanční úřad plnění od společnosti Domexim. Žalobkyně tvrdí, že finanční úřad zpochybnil pouze deklarovaného dodavatele a teprve žalovaný zpochybnil samotnou existenci a rozsah plnění.
55. Žalovaný jako odvolací orgán může provádět v rámci odvolacího řízení dokazování (§ 115 odst. 1 daňového řádu). V takovém případě však musí odvolatele seznámit se zjištěnými skutečnostmi a umožnit mu se k nim vyjádřit (odst. 2 citovaného ustanovení). Judikatura NSS toto ustanovení vyložila tak, že „*odvolací správní orgán je povinen seznámit odvolatele s*

odlišným hodnocením skutkového a právního stavu zjištěného v řízení před správcem daně prvního stupně“ (rozsudek rozšířeného senátu NSS z 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, a rozsudky NSS z 30. 7. 2020, čj. 10 Afs 173/2017-58, bod 33, a z 9. 11. 2023, čj. 9 Afs 105/2021-71, bod 26).

56. Žalovaný v odvolacím řízení neprováděl nové důkazy, nicméně z uvedené judikatury plyne, že žalovaný měl povinnost seznámit žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a dát žalobkyni možnost se k nim vyjádřit i tehdy, pokud důkazy provedené finančním úřadem odlišně hodnotil. Soud se proto zabýval tím, v jakém rozsahu rozporoval poskytnutí odborného poradenství finanční úřad a v jakém následně žalovaný.
57. Jak již soud uvedl výše, finanční úřad vyzval žalobkyni k prokázání skutečností a předložení důkazních prostředků, neboť měl pochyby o deklarovaných plněních. V odůvodnění výzvy finanční úřad ke sporným plněním uvedl, že mu není zřejmé, „*zda a jaké konkrétní služby daňový subjekt přijal (např. konkrétní předmět a rozsah konzultací, poradenství a vyjednávání, počet poskytnutých hodin atd.) a k jakému uskutečněnému plnění je použil. Na základě obecné specifikace není možné ověřit rozsah, hodnotu či skutečné přijetí deklarovaných přijatých zdanitelných plnění. Z podkladů, které má správce daně k dispozici, dále není zřejmé, k jakému účelu daňový subjekt přijatá zdanitelná plnění použil nebo použije“* (str. 10 výzvy). Z této výzvy je zřejmé, že finanční úřad nejprve zpochybnil přijetí a rozsah plnění, jakož i jeho použití.
58. Po provedeném dokazování seznámil finanční úřad žalobkyni s výsledky kontrolního zjištění a následně vydal zprávu o daňové kontrole (čj. 1205592/20/2713-60563-602111). V ní dospěl ve vztahu k plnění od Domexim k závěru, že „*po zhodnocení předložených důkazních prostředků správce daně posoudil, že daňový subjekt uvedená zdanitelná plnění skutečně přijal, ale ne tak, jak je uvedeno na předložených dokladech. Správce daně měl pochybnosti o tom, že tato plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel, tj. firma Domexim. Žádný předložený důkazní prostředek z výše uvedených (analýzy, prezentace a další listiny předložené daňovým subjektem) neprokazuje, že deklarovaná plnění byla daňovým subjektem přijata od obchodní korporace Domexim“* (str. 35 zprávy). Obdobný závěr zopakoval po zhodnocení svědeckých výpovědí (str. 37 zprávy) a uzavřel, že „*ze získaných důkazů, ať již předložených daňovým subjektem, nebo i získaných správcem daně z jiných řízení vyplývá, že služby s názvem ‚odborné poradenství, konzultace a vyjednávání podmínek nákupu za rok 2016‘ daňový subjekt skutečně přijal. Z žádného zjištění však nevyplývá, že by deklarovaný dodavatel obchodní korporace Domexim mohla přijaté služby poskytnout. Žádný z daňovým subjektem navržených svědků ji nezná, žádný ze svědků nepotvrdil, že by obchodní korporace Domexim spolupracovala s daňovým subjektem. [...] Správce daně nerozporuje skutečnost, že daňový subjekt deklarované služby přijal, ale daňový subjekt neprokázal žádnými důkazními prostředky, že je přijal od deklarovaného dodavatele, tj. od obchodní korporace Domexim“* (str. 43 zprávy; důraz doplněn). Ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že finanční úřad považoval za prokazané, že žalobkyně odborné poradenství přijala. Zpochybňoval již pouze to, že ho přijala od společnosti Domexim.
59. Oproti tomu žalovaný v napadeném rozhodnutí hodnotil jednotlivé důkazy provedené finančním úřadem tak, že neprokazují sporné plnění „*v tvrzeném předmětu a rozsahu od deklarovaného dodavatele“* (bod 34, 35, 36, 39, 40, 42, 46, 47, 48 a 59 napadeného rozhodnutí), a proto uzavřel, že „*odvolatel [tj. žalobkyně – pozn. soudu] neprokázal, že předmětná plnění přijal od společnosti Domexim v deklarovaném předmětu a rozsahu, ač k tomu byl vyzván“* (bod 69).

60. Z práve citovaných závěrů plyne, že žalovaný posuzoval odlišně, v jakém rozsahu žalobkyně splnila hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Zatímco finanční úřad po provedeném dokazování zpochybňoval pouze to, *kdo* žalobkyni sporné plnění dodal, žalovaný zpochybňoval i to *zda a v jakém rozsahu* žalobkyně plnění vůbec přijala. Tato změna je odlišným hodnocením skutkového a právního stavu zjištěného finančním úřadem, a žalovaný měl proto povinnost žalobkyni s touto změnou seznámit a dát jí možnost se k ní vyjádřit. Pokud tak neučinil, jednal v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobní argumentace je v tomto ohledu důvodná, a žalovaný svým postupem porušil ustanovení o řízení před správním (finančním) orgánem.
61. Ne každá vada řízení má vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Pokud by byl výrok rozhodnutí stejný, i kdyby k vadě řízení nedošlo, není důvod, aby soud napadené rozhodnutí pro tuto vadu rušil (rozsudek NSS ze 7. 1. 2021, čj. 7 Afs 149/2020-33, bod 31 a judikatura tam citovaná). Tyto závěry platí i pro porušení § 115 odst. 2 daňového řádu (rozsudky NSS z 10. 8. 2021, čj. 6 Afs 284/2020-40, bod 11, a z 24. 10. 2022, čj. 10 Afs 324/2020-104, bod 130 až 132). Proto se soud dále zabýval tím, zda tato vada mohla mít vliv na výrok napadeného rozhodnutí.

6.2.3 Vliv rozhodnutí *Kemwater* a navazující judikatury

62. Finanční úřad a žalovaný se liší v posouzení splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu. V důsledku rozhodnutí ve věci *Kemwater* má tento rozdíl zásadní dopady na posouzení žalobkynina nároku na odpočet.
63. Jak vysvětlil rozšířený senát NSS, usnesením ve věci *Kemwater* modifikoval SDEU dosavadní judikaturu NSS (bod 33 rozsudku *Kemwater*). Z usnesení SDEU totiž plyne, že postavení poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, nicméně tento dodavatel nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl (bod 21 rozsudku).
64. I po rozsudku ve věci *Kemwater* je nutné pro uplatnění nároku na odpočet daně prokázat, že daňový subjekt přijal deklarovaná plnění od jiného plátce DPH. Ačkoli se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) splněno být musí (rozsudek NSS z 23. 6. 2022, čj. 5 Afs 215/2019-56, bod 37). Stejně tak je samozřejmě daňový subjekt nadále povinen prokázat existenci deklarovaného plnění (rozsudky NSS z 27. 4. 2022, čj. 7 Afs 185/2021-49, bod 30, a 25. 5. 2022, čj. 10 Afs 374/2020-59, bod 29).
65. Žalobkyně si byla otázky řešené rozšířeným senátem NSS a SDEU vědoma a finanční orgány na ni opakovaně upozorňovala a žádala, aby vyčkaly do jejího vyřešení (např. ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze 17. 3. 2020 či v doplnění odvolání z 5. 8. 2020). Její argumentace byla přitom relevantní právě ve vztahu k závěrům finančního úřadu, který zpochybnil pouze deklarovaného dodavatele, ale poskytnutí odborného poradenství považoval za prokázané. Tím, že žalovaný změnil posouzení finančního úřadu a vyšel z toho, že žalobkyně neprokázala ani existenci sporného plnění, se vyhnul tomu, aby se zabýval otázkou, zda odborné poradenství nemohl poskytnout žalobkyni někdo jiný. Ze závěrů daňové kontroly však plyne, že finanční úřad přinejmenším připustil variantu, že sporné poradenství žalobkyni poskytl pan S. (str. 44 zprávy o daňové kontrole). V tomto ohledu též žalobkyně argumentovala před soudem ve své replice z 12.

1. 2022, v níž vysvětlila, že samotný rozsah poskytnutých plnění svědčí pro závěr, že alespoň v nějakém rozsahu, musely být služby poskytnuty plátcem DPH.

66. Změna posouzení skutkového a právního stavu, kterou provedl žalovaný v odvolacím řízení, je pro posuzovanou věc z uvedených důvodů zásadní. Má totiž vliv na to, zda je třeba se zabývat žalobkyninou argumentací, že sporné služby poskytla osoba odlišná od deklarovaného dodavatele. Pochybení žalovaného, který nepostupoval dle § 115 odst. 2 daňového řádu, představuje vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

7. Závěr a náklady řízení

67. Soud pro přehlednost shrnuje své závěry následovně.

68. Žalobkyně nezpochybnila závěry týkající se pronájmu skladu od Domexim. Platební výměr za únor 2017 zahrnoval pouze zpochybnění tohoto plnění, proto se jím soud podrobněji nezabýval a napadené rozhodnutí shledal ve vztahu k tomuto platebnímu výměru správné a zákonné.

69. Jde-li o platební výměry za zbylá období, ty vycházejí ze zpochybnění pronájmu i odborného poradenství. Finanční orgány došly ke správnému závěru, že žalobkyně neprokázala, že jí odborné poradenství poskytla společnost Domexim. Žalovaný však pochybil, pokud na rozdíl od finančního úřadu vycházel ze závěru, že žalobkyně neprokázala ani samotné poskytnutí těchto služeb v deklarovaném rozsahu, aniž by žalobkyni s těmito závěry seznámil a dal jí možnost se k nim vyjádřit. Tato vada představuje podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, jež mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

70. Výrok napadeného rozhodnutí je formulován tak, že je zřejmé, jak žalovaný rozhodl o odvolání proti jednotlivým dodatečným platebním výměrům. To umožňuje, aby soud žalobě vyhověl pouze v části (usnesení rozšířeného senátu NSS z 9. 6. 2022, čj. 2 As 347/2019-81, č. 4368/2022 Sb. NSS, body 31 až 33, a rozsudek NSS z 20. 9. 2022, čj. 4 Afs 306/2020-70, bod 42). Recentní judikatura NSS dokonce vyžaduje, aby tak soud v případech, kdy je to možné, učinil (rozsudky NSS z 29. 11. 2023, čj. 6 Afs 268/2022-42, bod 19, a z 16. 1. 2024, čj. 3 Afs 162/2022-61, bod 36 a 37).

71. Soud proto výrokem I. zrušil napadené rozhodnutí v části, která se týkala platebních výměrů za únor, duben, květen, červen, srpen, září, listopad a prosinec 2016, a to postupem dle § 76 odst. 1 písm. c) a § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení dle § 78 odst. 4 s. ř. s.

72. Výrokem II. soud zamítl žalobu v rozsahu, v němž žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí v části, kterým žalovaný zamítl odvolání proti platebnímu výměru za únor 2017, a to postupem dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

73. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Nejprve si ujasní, zda má za to, že žalobkyně neprokázala vedle deklarovaného dodavatele i poskytnutí a rozsah sporného odborného poradenství. Pokud ano, je jeho povinností žalobkyni s touto změnou posouzení seznámit a dát jí prostor se k němu vyjádřit a případně navrhnout provedení dalších důkazních prostředků. Pokud naopak žalovaný ve shodě s finančním úřadem uzavře, že žalobkyně neprokázala (pouze) deklarovaného dodavatele, bude se muset zabývat tím, zda ze zjištěného skutkového stavu

neplyne, že tuto službu poskytla žalobkyni jiná osoba, která byla (pro všechna plnění či jejich část) plátcem DPH.

74. Výrokem III. rozhodl soud o nákladech řízení podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci částečně úspěšná, proto jí náleží náhrada poměrné části účelně vynaložených nákladů řízení.
75. Žalobkyniny náklady sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a odměny za zastupování advokátem. Ten ve věci učinil čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, vyjádření z 12. 1. 2022 a repliku z 28. 4. 2022), za které mu náleží částka 3 100 Kč/úkon [§ 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu]. Zástupci dále náleží náhrada hotových výdajů dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč/úkon. Zástupce žalobkyně soudu doložil, že je plátcem DPH, proto mu náleží náhrada této daně dle § 57 odst. 2 s. ř. s. Celkem tedy žalobkyni vznikly náklady řízení ve výši 19 456 Kč [3000 + (4 × 3100 + 4 × 300) × 1,21].
76. Soud nepovažoval za účelně vynaložený náklad žalobkyninu tripliku z 15. 6. 2022. Soud jí k tomuto vyjádření nevyzval a sama žalobkyně v ní uvedla, že reaguje na dupliku žalované, která „*věcně nic nového nepřináší*“. Tomu odpovídá i to, že sama žalobkyně v triplice zopakovala části své argumentace z žaloby, vyjádření a repliky.
77. Jak již soud uvedl výše, měla žalobkyně ve věci úspěch pouze částečný. Žalovaný rozhodoval o odvolání proti devíti platebním výměřům, přičemž každý z nich představuje samostatnou věc, u níž se hodnotí úspěch v řízení (rozsudek NSS z 24. 10. 2023, čj. 4 Ads 257/2021-57, bod 50). Žalobkyně byla tedy úspěšná z 8/9.
78. V případě částečného úspěchu hovoří § 60 odst. 1 věta druhá s. ř. s. o *poměrné části nákladů*. V komentářové literatuře se objevují dva názory na to, jak poměrnou část vyjádřit. Podle prvního je třeba v takovém případě odečíst od míry úspěchu žalobce míru jeho neúspěchu (srov. Šuránek, P. in: Jemelka, L. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, komentář k § 60, bod 11; Kocourek, T. in: Kühn, Z. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, komentář k § 60, bod 8). Naproti tomu druhý názor dovozuje, že jakékoliv „krácení“ míry úspěchu žalobce není namístě s ohledem na to, že správním orgánům se náklady řízení v řízeních před správními soudy pravidelně nepřiznávají (srov. Jirásek, J., in: Blažek, T. a kol. *Soudní řád správní – online komentář*. 3. aktualizace. Praha: C. H. Beck, 2014, komentář k § 60, část B).
79. Soud se přiklonil k prvnímu z uvedených názorů. Ten totiž jednak odpovídá jazykovému výkladu § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť výši přiznaných nákladů stanoví na základě *poměru* úspěchů žalobce a žalovaného, jednak je v souladu s dlouhodobou a jednoznačnou praxí civilních soudů, v němž je rozhodná úprava obdobná té v § 60 odst. 1 s. ř. s. (srov. Putna, M. in: Drápal, L., Bureš, J. a kol. *Občanský soudní řád I, II Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, komentář k § 142 odst. 2, část 3; Bílý, M. in: Svoboda, K., Smolík, P., Levý, J., Doležilek, J. a kol. *Občanský soudní řád. Komentář*. 3. vydání (2. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2023, komentář k § 142 odst. 2, bod 6; Jirsa, J., Janek, K. in: Jirsa, J. a kol. *Občanské soudní řízení. Soudcovský komentář. Kniha I*. Praha: Wolters Kluwer, 2023, komentář k § 142 odst. 2).
80. Alternativní názor nepovažuje soud za přesvědčivý, neboť způsob, který navrhuje, není *poměrnou částí nákladů* a komentář nenabízí silné důvody pro odchýlení se od jazykového

výkladu a dlouhodobé soudní praxe. Rozdílný postup civilních a správních soudů ohledně totožné právní otázky a obdobné právní úpravy je obecně nežádoucí a pro účastníky nepřehledný a nepředvídatelný (rozsudek rozšířeného senátu NSS z 26. 5. 2022, čj. 4 Afs 264/2018-85, č. 4367/2022 Sb. NSS, bod 85 a judikatura tam citovaná). Komentář se zároveň mylí, pokud uvádí, že pravidlo o odčítání úspěchu účastníka od jeho neúspěchu „platí pouze tam, kde oběma stranám sporu nějaké náklady řízení vznikly a je tedy na obou stranách co přiznávat. Smyslem pravidla o odečtení úspěchu od neúspěchu je totiž provést započtení mezi nároky stran sporu“. V civilním řízení se pravidlo poměrného úspěchu uplatní i v případě, že jedné ze stran žádné náklady nevznikly. Důvodem totiž primárně není odčítání reálně vzniklých nákladů (pak by se mohly odčítat právě tyto reálně vzniklé náklady a ne poměr úspěchu ve věci), ale snaha „jednak o odraz reálného výsledku věci a jednak o prevenci, aby účastníci nežalovali o víc, než jim opravdu podle hmotného práva náleží“ (Bílý, M. *Občanský soudní řád. Komentář*, op. cit.). Přijetí tohoto odlišného názoru by navíc vedlo k absurdním situacím, kdy by způsob výpočtu náhrady nákladů řízení při částečném úspěchu v řízení (tedy obecného pravidla) záležel na tom, zda v konkrétní věci vznikly žalovanému správnímu orgánu účelně vynaložené náklady řízení, či ne. Pravidlo o nepřiznávání nákladů správním orgánům není absolutní. V případě, že správní orgán vynaložil náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost, má na jejich náhradu právo (usnesení rozšířeného senátu NSS z 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS, bod 29). Způsob výpočtu poměrné části nákladů, který nabízí komentář, by tak byl pro účastníky nečitelný a nepředvídatelný.

81. Soud již výše uvedl, že žalobkyně byla úspěšná z 8/9 a neúspěšná z 1/9. S ohledem na právě rozebrané pravidlo o náhradě nákladů řízení při částečném úspěchu jí proto náleží 7/9 účelně vynaložených nákladů řízení, tedy 15 133 Kč ($7/9 \times 19456$; zaokrouhлено na celé koruny nahoru).
82. Lhůta k platbě náhrady nákladů řízení je stanovena podle § 160 odst. 1 v části věty za středníkem o. s. ř., místo plnění podle § 149 odst. 1 o. s. ř.; oboje ve spojení s § 64 s. ř. s.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 7. února 2024

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu