



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **BERAN JIŘÍ s. r. o.**, se sídlem Pod Viaduktem 55, Trutnov, zastoupená Mgr. Liborem Zbořilem, advokátem se sídlem Plzeňská 3350/18, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 9. 2022, č. j. 31 Af 37/2018 – 150,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 9. 2022, č. j. 31 Af 37/2018 – 150, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 6. 2018, č. j. 26907/18/5300-21441-708460, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 33 858 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Libora Zbořila, advokáta.
- IV. Žalobkyni **se vrací** zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost ve výši **5 000 Kč**. Tato částka bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Libora Zbořila, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 6. 2018, č. j. 26907/18/5300-21441-708460, zamítl odvolání žalobkyně proti dvanácti dodatečným platebním výměrům ze dne 6. 12. 2016 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2012, a dále za leden, březen, duben, květen, červenec, září, říjen, listopad a prosinec 2013, vydaným Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj (dále jen „*správce daně*“).

[2] Správce daně dodatečnými platebními výměry doměřil daň v souhrnné výši 223 464 Kč za shora uvedená zdaňovací období roku 2012 a v souhrnné výši 397 284 Kč za zdaňovací období roku 2013. Důvodem bylo, že žalobkyně během daňové kontroly neprokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*“). Konkrétně žalobkyně neprokázala, že přijala deklarovaná plnění, která měla spočívat v poskytování služeb ostraha a zimní údržby společností HARDWORK SERVICE s. r. o. (nyní pod firmou RIUS Power s. r. o. – dále jen „*společnost HS*“).

[3] Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 29. 5. 2020, č. j. 31 Af 37/2018 – 98, ve znění opravného usnesení ze dne 7. 7. 2020, č. j. 31 Af 37/2018 – 109 (dále jen „*první rozsudek krajského soudu*“), zamítl jako nedůvodnou. Proti prvnímu rozsudku krajského soudu žalobkyně podala kasační stížnost. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020 - 66, první rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud shledal první rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, jelikož krajský soud v něm neprovedl prakticky žádné vlastní posouzení žalobní argumentace a omezil se jen na prostý, blíže nezdůvodněný, souhlas se závěry žalovaného. Nejvyšší správní soud proto krajskému soudu uložil, aby řádně posoudil žalobní námitky žalobkyně a přezkoumatelným způsobem se s nimi vypořádal. Zejména měl krajský soud posoudit, zda pro neunesení důkazního břemene žalobkyně ohledně obdržení zdanitelných plnění postačovalo, že nebylo možné ztotožnit konkrétní fyzické osoby, které služby prováděly, a dále se měl zabývat jednotlivými důkazními návrhy, jimž daňové orgány nevyhověly.

[4] Krajský soud poté rozsudkem ze dne 23. 9. 2022, č. j. 31 Af 37/2018 – 150, žalobu opět zamítl jako nedůvodnou.

[5] Podle krajského soudu žalovanému vznikly důvodné pochybnosti o tom, zda služby byly poskytnuty deklarovaným dodavatelem – společností HS. Důkazní břemeno tak přešlo na žalobkyni, která však nedokázala předložit důkazy o provedení těchto služeb. K odstranění pochybností nevedly dle krajského soudu výpovědi žalobkyní navržených svědků, ani další předložené důkazy. Tyto výpovědi byly nekonkrétní, svědci neměli povědomí o tom, jak přesně probíhaly úklidové práce nebo ostraha areálů, nebyli ani schopni označit osoby, které je prováděly. Provedené důkazy tak měly pouze obecnou vypovídací schopnost a neprokázaly, zda k plnění ze strany společnosti HS skutečně došlo, ani v jakém rozsahu se plnění uskutečnilo.

pokračování

[6] Krajský soud neshledal pochybení daňových orgánů ani v tom, že neprovedly žalobkyní navrhované výslechy svědků. Dle krajského soudu daňové orgány tento svůj postup řádně zdůvodnily.

[7] Konkrétně se pak krajský soud ztotožnil s tím, že žalovaný neprovedl opakovaný výslech Josefa Sokola, bývalého jednatele společnosti HS, jelikož prvotní výslech (provedený správcem daně v rámci daňové kontroly – pozn. NSS) byl proveden v souladu se zákonem a svědek by se nevyjadřoval k novým skutečnostem.

[8] Žalovaný dále neprovedl výslech osob, které měly v areálech žalobkyně provádět ostrahu a zimní údržbu, jelikož dohody o provedení práce mezi těmito osobami a společností HS nebyly nikým podepsány a společnost HS žádné zaměstnance nevykazovala, ani nebyla registrována k dani ze závislé činnosti či srážkové dani. I v tomto případě krajský soud shledal neprovedení výslechů řádně odůvodněným.

[9] Ohledně nevyslechnutí svědka Zoltána Totha, současného jednatele společnosti HS, krajský soud uvedl, že tento svědek mohl osvědčit pouze převzetí účetnictví, nikoliv provádění deklarovaných plnění v letech 2012 a 2013.

[10] Ani výslech svědka Jiřího Levého, bývalého jednatele společnosti CBDQ Josefov spol. s r.o. (dále jen „společnost CBDQ“), který měl dosvědčit subdodavatelskou činnost společnosti CBDQ pro společnost HS, nebyl dle krajského soudu způsobilý prokázat rozhodné skutečnosti. Za dodavatele byla žalobkyní označena společnost HS a samotné prokázání subdodavatelských prací by nemohlo dosvědčit, že plnění bylo poskytnuto společností HS.

[11] Dle krajského soudu z provedených svědeckých výpovědí vyplývá, že někteří svědci viděli, jak se po areálech žalobkyně pohybují osoby, které předmětné služby prováděly. Takové svědecké výpovědi však dle krajského soudu nemohou být pro daňové účely relevantní. Rovněž dle krajského soudu nepostačovalo, že oba tehdejší jednatele společnosti HS provádění služeb pro žalobkyni potvrdili. Krajský soud konstatoval, že povinností žalobkyně bylo předložit takové důkazní prostředky, které by nepochybně osvědčily přijetí předmětných plnění od společnosti HS, a to v rozsahu uvedeném na daňových dokladech. Tuto povinnost však žalobkyně nesplnila.

[12] K námitce porušení zásady neutrality DPH krajský soud dodal, že žalobkyně neprokázala, že přijala plnění od společnosti HS ani od jiného plátce DPH, takže nesplnila hmotněprávní podmínky pro uplatnění odpočtu DPH. Nepřiznání tohoto odpočtu tak nebylo v rozporu se zásadou neutrality DPH.

[13] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[14] Stěžovatelka tvrdí, že daňové orgány nedostatečně zjistily skutkový stav, jelikož neprovedly jí navržené výslechy svědků. Konkrétně stěžovatelka uvádí, že absence formálně bezvadných dohod o provedení práce mezi společností HS a jejími zaměstnanci (v daňovém

řízení svědek Josef Sokol předložil pouze nepodepsaná vyhotovení těchto dohod – pozn. NSS) neznamená, že navrhovaní svědci ve skutečnosti neprováděli ostrahu a zimní údržbu areálů stěžovatelky. Tyto práce mohly být vykonávány na základě faktického pracovněprávního vztahu se společností HS nebo na základě pracovněprávního vztahu či jiného smluvního vztahu k jejímu subdodavateli. Rovněž nelze vyloučit, že dotyční svědci mají k dispozici řádně podepsaná vyhotovení dohod o provedení práce.

[15] Dle stěžovatelky se správce daně také vůbec nepokusil kontaktovat svědka Jiřího Levého, a vůbec nevyhodnotil možný přínos jeho výpovědi ke zjištění skutkového stavu. Namísto toho správce daně vyzval společnost CBDQ k předložení dokladů a neprovedení výslechu svědka Jiřího Levého odůvodnil tím, že tato společnost na jeho výzvu nereagovala.

[16] Stěžovatelka dále tvrdí, že správce daně použil v daňovém řízení výpověď svědka Martina Šponiára, jednatele společnosti, která vedla účetnictví společnosti HS, získanou v jiném daňovém řízení. V řízení o daňové povinnosti stěžovatelky však správce daně výslech tohoto svědka v rozporu s § 93 odst. 3 daňového řádu neprovedl, přestože to stěžovatelka navrhovala.

[17] Podle stěžovatelky daňové orgány hodnotily shromážděné důkazy v rozporu se zákonem. Vyslechnutí svědci potvrdili, že se v areálech stěžovatelky pohybovali jim neznámé osoby, které prováděly ostrahu areálu, rovněž potvrdili provádění zimní údržby. Oba tehdejší jednatele společnosti HS též potvrdili, že služby byly stěžovatelce poskytnuty. Tyto výpovědi však daňové orgány hodnotily jako příliš obecné. Dle stěžovatelky daňové orgány kladly nerealistické nároky na podrobnost a obsah svědeckých výpovědí a tyto výpovědi hodnotily účelově, aby podpořily svůj závěr o neprokázání nároku na odpočet daně.

[18] Daňové orgány založily své závěry ohledně neprokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně na tom, že stěžovatelka neprokázala, jaké konkrétní osoby prováděly služby poskytované společností HS, a že tato společnost formálně nevykazovala žádné zaměstnance. Dle stěžovatelky však z provedených důkazů lze dovodit nanejvýš to, že služby prováděly osoby, které buď nebyly v pracovněprávním vztahu ke společnosti HS, anebo společnost HS vůči těmto osobám řádně neplnila veškeré povinnosti zaměstnavatele. Nelze však za současného stavu dokazování v daňovém řízení dovodit, že společnost HS neposkytla deklarované služby.

[19] Podle stěžovatelky správce daně rovněž neprokázal důvodnost svých pochybností, které by jej opravňovaly požadovat, aby stěžovatelka prokázala přijetí zdanitelného plnění dalšími důkazy nad rámec daňových dokladů.

[20] S ohledem na tvrzené vady daňového řízení má stěžovatelka za to, že krajský soud měl rozhodnutí žalovaného zrušit. Vedle toho stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda byly naplněny zákonné podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH. Stěžovatelka je toho názoru, že prokázala naplnění veškerých hmotněprávních podmínek pro vznik a uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH, žalovaný tento nárok stěžovatelce odepřel neoprávněně a v rozporu se zásadou neutrality DPH.

pokračování

[21] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Obsáhle objasňuje, proč odmítl provést výslech jednotlivých svědků navržených stěžovatelkou. Ohledně hodnocení důkazů v daňovém řízení zdůrazňuje neschopnost svědků identifikovat konkrétní fyzické osoby, které služby poskytovaly. Stěžovatelka hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH nesplnila, jelikož neprokázala, že přijala zdanitelné plnění od společnosti HS či jiného plátce DPH, ani v jakém konkrétním rozsahu plnění přijala.

[22] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je řádně zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Napadený rozsudek Nejvyšší správní soud přezkoumal v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[23] Kasační stížnost je důvodná.

[24] Ze systematického hlediska je nejprve vhodné zabývat se kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. Pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný, musel by jej Nejvyšší správní soud zrušit, a to i bez námítky stěžovatelky. Ta v kasační stížnosti ostatně pouze obecně uvádí, že rozsudek krajského soudu napadá mimo jiné i z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Kasační soud však rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným neshledal.

[25] Krajský soud v rozsudku odpovídajícím způsobem shrnul průběh správního řízení a obsah žalobou napadeného rozhodnutí, dále podrobně rekapituloval znění žaloby. Stěžovatelka konkrétně neuvádí, v čem spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku a jaké žalobní body krajský soud opomenul vypořádat ve vlastní hodnotící části rozsudku. Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud na žalobní námítky stěžovatelky odpověděl dostatečně. Námítka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu tedy není důvodná.

[26] Nejvyšší správní soud se následně zabýval dalšími námítkami stěžovatelky. Podstatou sporu je otázka, zda žalovaný dostatečně zjistil skutkový stav a jednal v souladu se zákonem, pokud nevyhověl důkazním návrhům stěžovatelky. Krajský soud postup daňových orgánů aproboval, avšak stěžovatelka předkládá konkrétní argumentaci, proč její důkazní návrhy byly relevantní.

[27] Nejvyšší správní soud nejprve obecně k prokazování hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH uvádí, že se jedná primárně o záležitost dokladovou. Pokud daňový subjekt předloží formálně bezvadné daňové doklady, unese tím své primární důkazní břemeno. Následně je na správci daně, aby případně prokázal skutečnosti zakládající jeho pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti těchto dokladů. Teprve pokud správce daně důvodnost svých pochybností prokáže, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který je následně povinen prokázat pravdivost svých

tvrzení dalšími důkazními prostředky (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 1. 2024, č. j. 3 Afs 421/2021 - 56; všechna citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[28] V projednávané věci stěžovatelka předložila správci daně daňové doklady bez formálních vad. Správce daně následně vyjádřil pochybnosti ohledně jejich správnosti. Důvodem těchto pochybností bylo, že společnost HS, která dle předložených faktur stěžovatelce poskytovala služby ostrahy a zimní údržby, nikdy nebyla registrována k dani ze závislé činnosti, neměla registrovanou žádnou provozovnu, kde by měla zázemí pro své zaměstnance či technické vybavení, a vždy sídlila jen na virtuální adrese. Tyto skutečnosti ve svém souhrnu vytvořily důvodné pochybnosti o tom, zda společnost HS měla personální zdroje k poskytnutí deklarovaných plnění, a tedy zda tato plnění skutečně poskytla. Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně dostatečně konkretizoval své pochybnosti ohledně správnosti stěžovatelkou předložených daňových dokladů. Důkazní břemeno tak následně přešlo na stěžovatelku, která musela svá tvrzení o uskutečnění zdanitelných plnění prokazovat jinými prostředky.

[29] 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. Současně však dle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Povinností správce daně podle § 92 odst. 2 daňového řádu je tedy zejména umožnit daňovému subjektu prokázat rozhodné skutečnosti a unést jeho důkazní břemeno. K tomu, aby daňový subjekt mohl své důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny. Správce daně může odmítnout provedení důkazů pouze v případě, že jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jimi nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Nejsou-li uvedené podmínky splněny, je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 7 Afs 399/2019 - 73, a v něm citovanou judikaturu).

[30] Stěžovatelka tvrdí a ze správního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že daňové orgány některé ze stěžovatelkou navržených důkazů neprovedly. Konkrétně se jednalo o: (a) výslechy osob, které měly být zaměstnány u společnosti HS a které měly provádět služby poskytované stěžovatelce, (b) výslech Jiřího Levého, bývalého jednatele společnosti CBDQ, která měla se společností HS spolupracovat jako její subdodavatel, (c) výslech Martina Šponiára, jednatele společnosti GSE spol. s r. o., která vedla účetnictví společnosti HS, a (d) výslech svědka Josefa Sokola, bývalého jednatele společnosti HS, který stěžovatelka taktéž navrhovala. Krajský soud v napadeném rozsudku neprovedení těchto důkazů aproboval, neboť daňové orgány svůj postup řádně odůvodnily a krajský soud se s tímto odůvodněním ztotožnil.

[31] Co se týče výslechů osob, které měly provádět služby poskytované stěžovatelce jako zaměstnanci společnosti HS, ty žalovaný odmítl provést, protože společnost HS nebyla registrována k závislé činnosti ani nevykazovala náklady na mzdy či sociální a zdravotní

pokračování

pojištění. Dohody o provedení práce, které po svém výsledku předložil svědek Josef Sokol, nebyly podepsány žádnou ze stran. Žalovaný měl tedy za to, že společnost HS neměla žádné zaměstnance, a proto navržení svědci nemohli deklarovat služby provádět. Krajský soud toto zdůvodnění považoval za dostatečné. S tímto závěrem krajského soudu se Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

[32] Skutečnost, že společnost HS formálně nevykazovala žádné zaměstnance bez dalšího nevyklučuje, že navržení svědci mohli deklarovat služby fakticky provádět. Není vyloučeno, že společnost HS tyto osoby zaměstnávala tzv. „načerno“ nebo že vůči nim neplnila své povinnosti zaměstnavatele. Rovněž ani skutečnost, že předložené dohody o provedení práce nebyly stranami podepsány, nevyklučuje, že navržení svědci byli u společnosti HS zaměstnáni. Je nutné vzít v potaz, že tyto dohody byly předloženy **bývalým jednatelem** společnosti HS, a pravděpodobně se tedy nejednalo o jejich originální vyhotovení. Potvrdit či vyvrátit existenci podepsané dohody mohly smluvní strany těchto dohod, tedy zejména stěžovatelkou navržení svědci, (domnělí) zaměstnanci společnosti HS, pokud by je daňové orgány vyslechly. Nejvyšší správní soud dále dodává, že z rozhodnutí žalovaného je patrné, že jak správce daně, tak žalovaný považovali informace o konkrétních osobách, které služby v areálech stěžovatelky vykonávaly, za zásadní pro prokázání přijetí zdanitelného plnění. Je proto nanejvýš podivuhodné, že žalovaný osoby, o kterých toto stěžovatelka tvrdila, nevyslechl.

[33] Pokud měl správce daně pochybnosti ohledně předložených (nepodepsaných) dohod o provedení práce, bylo též namístě provést opakovaný výslech svědka Josefa Sokola. Byl to totiž právě on, kdo správci daně dohody předložil, a kdo tedy mohl jejich nedostatky vysvětlit. Rovněž toto nemohl provést při svém prvotním výsledku, jelikož uvedené dohody předložil až dodatečně. Nejvyšší správní soud se proto neztotožňuje ani s argumentací žalovaného, se kterou souhlasil krajský soud, že opakovaný výslech svědka Josefa Sokola by nepřinesl nové skutečnosti a byl tedy nadbytečný.

[34] Ohledně výsledku svědka Jiřího Levého žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že správce daně vyzval společnost CBDQ, jejímž jednatelem svědek dříve byl, k poskytnutí informací a předložení listin týkajících se činnosti pro společnost HS. Společnost CBDQ však na tuto výzvu nereagovala. Správce daně tak nezjistil žádné skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že společnost CBDQ v této věci pracovala jako subdodavatel společnosti HS, a proto výslech svědka neprovedl. Žalovaný k tomu dodal, že provedení svědecké výpovědi považoval za nadbytečné, jelikož „v daném případě by případně byla prokázána spolupráce mezi CBDQ a společností HARDWORK SERVICE s.r.o.; deklarováním dodavatelem odvolatele však nebyla společnost CBDQ, nýbrž společnost HARDWORK SERVICE s.r.o.“. Krajský soud se s výše uvedenou argumentací daňových orgánů ztotožnil. Nejvyšší správní soud však nemůže ani v tomto případě s krajským soudem souhlasit.

[35] Ze správního spisu kasační soud zjistil, že oba bývalí jednatelé společnosti HS ve svých výpovědích uvedli, že tato společnost přinejmenším z části poskytovala služby prostřednictvím subdodavatelů. Prokázání skutečnosti, že společnost CBDQ spolupracovala se společností HS, a to i v případě poskytování služeb pro stěžovatelku, by tak do značné míry mohlo vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně nedostatečných personálních zdrojů společnosti HS. Spolupráce těchto dvou subjektů by rovněž nijak nevyvracela tvrzení

stěžovatelky, že jejím dodavatelem byla společnost HS. Společnost CBDQ totiž měla vystupovat v postavení subdodavatele, nikoliv dodavatele, i pokud by tedy fakticky prováděla poskytované služby, dodavatelem služeb by stále byla společnost HS. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že nelze souhlasit ani s původními důvody pro neprovedení výsledku Jiřího Levého uvedenými správcem daně. Neprovedení důkazu totiž nelze odůvodňovat tím, že nebyla prokázána skutečnost, kterou má tento důkaz prokázat.

[36] Neprovedení výsledku Martina Šponiára správce daně odůvodnil tím, že tento svědek již v rámci výsledku v jiném daňovém řízení osvědčil, že pro společnost HS vedl účetnictví. Správce daně tuto skutečnost nezpochybňoval, proto opakování výsledku daňové orgány považovaly za nadbytečné.

[37] Dle § 93 odst. 2 daňového řádu je možné v daňovém řízení použít jako důkazní prostředek mimo jiné i podklady převzaté z jiných daňových řízení. Podle § 93 odst. 3 daňového řádu ale platí, že pokud je podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.

[38] ■ Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na svůj rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS. Kasační soud zde dospěl k závěru, že „[l]istiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků podaných v jiných řízeních o právech a povinnostech než v daňovém řízení, v němž má dotyčná listina sloužit jako důkaz, mohou být podkladem pro rozhodnutí, není-li to na úkor práva daňového subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky, byly-li porýzeny i v jiných ohledech v souladu se zákonem a dostaly-li se do sféry správce daně zákonným způsobem“. V případě, kdy se daňový subjekt domáhá svého práva být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky, je tedy třeba výsledek svědka provést v zásadě vždy, ledaže by tento požadavek daňového subjektu byl evidentně veden snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení. Závěry uvedené v citovaném rozhodnutí jsou pak nepochybně aplikovatelné i na současnou právní úpravu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017 - 54). Daňové orgány tedy pochybily, pokud výsledek Martina Šponiára v rozporu s § 93 odst. 3 daňového řádu neprovedly. Rovněž pochybil krajský soud, pokud tento postup aproboval. Jestliže správce daně nepovažoval jeho výpověď za podstatnou, neměl z jiného daňového řízení přebírat listiny o jeho výsledku. Pokud tak však učinil, musel současně respektovat právo stěžovatelky požadovat jeho výsledek v řízení o její daňové povinnosti.

[39] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud žalovaný vycházel ze závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, měl jí v průběhu daňového řízení poskytnout možnost, aby toto břemeno unesla (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019 - 68). Tuto povinnost však žalovaný nesplnil. Odmítl provést stěžovatelkou navržené důkazy, aniž by proto byl dán důvod, a postupoval tak v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu.

[40] ■ Krajský soud v napadeném rozsudku chybně dospěl k závěru, že daňové orgány řádně zjistily skutkový stav a s rozhodnutím žalovaného se ztotožnil, přestože zde byly dány

pokračování

výše uvedené důvody pro jeho zrušení. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. je tedy naplněn.

[41] Vzhledem ke skutečnosti, že dosud nedošlo k provedení a hodnocení všech relevantních důkazů, se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat kasačními námitkami týkajícími se chybného hodnocení důkazů a nesprávného posouzení otázky unesení důkazního břemene. Není totiž možné předvídat, jaký vliv budou mít na tyto otázky dosud neprovedené důkazy a jejich posouzení by tedy bylo předčasné (srov. výše citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 296/2019 – 68).

[42] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nezákonný, a proto jej zrušil dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku). Jelikož zde byly podmínky pro zrušení rozhodnutí žalovaného již před krajským soudem, rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně i o zrušení rozhodnutí žalovaného. Dle § 78 odst. 4 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok II. tohoto rozsudku). Dle § 78 odst. 5 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. je žalovaný v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v odůvodnění tohoto rozsudku.

[43] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, 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.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[44] Jelikož stěžovatelka dosáhla zrušení rozhodnutí žalovaného, měla z procesního hlediska úspěch ve věci a náleží jí tak dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení vůči žalovanému. Žalovaný úspěch ve věci neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. *a contrario*, ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[45] Důvodně vynaložené náklady v řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč, za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč a dále odměna za zastupování advokátem. Ta byla v řízení před krajským soudem určena podle § 11 odst. 1 písm. a), písm. d) a písm. g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – dále jen „*advokátní tarif*“, ve spojení s § 7 bodem 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí zastoupení, sepsání žaloby a účast na jednání před soudem dne 27. 5. 2020 a dne 14. 9. 2022), tedy v celkové výši 12 400 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu částku 300 Kč za každý z uvedených úkonů právní služby, tedy celkem 1 200 Kč. Advokátovi rovněž náleží ve smyslu § 14 advokátního tarifu náhrada za promeškaný čas spojená s cestou ze svého sídla (Praha) na místo soudního jednání (Hradec Králové) a zpět. Podle § 14 odst. 3 činí náhrada 100 Kč za každou i jen započatou půlhodinu. Zástupci stěžovatelky tak náleží náhrada za promeškaný čas cestou na jednání dne 14. 9. 2022 ve výši 700 Kč (jedna jízda vlakem dle jízdních řádů trvá přibližně 1 hodinu a 41 minut, cesta tam i zpět tedy celkově 3

hodiny a 22 minut). Nejvyšší správní soud dále přiznal náhradu cestovních výdajů ve výši 270 Kč za účast právního zástupce na jednání dne 14. 9. 2022 (viz údaje obsažené ve spise krajského soudu na č. l. 145 a 146). Náhradu cestovních výdajů a promeškaného času za cestu na jednání ze dne 27. 5. 2020 stěžovatelka neuplatnila.

[46] Odměna za zastupování advokátem v řízení o kasační stížnosti byla určena podle § 11 odst. 1 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za dva úkony právní služby po 3 100 Kč (sepsání první a druhé kasační stížnosti), spolu s náhradou hotových výdajů za tyto úkony v celkové výši 600 Kč. Nejvyšší správní soud nepřiznal odměnu za stručnou repliku stěžovatelky k vyjádření žalovaného v řízení o první kasační stížnosti stěžovatelky, v níž stěžovatelka toliko nesouhlasila s názory žalovaného a zopakovala své argumenty z kasační stížnosti; nejednalo se tedy o účelně vynaložený úkon právní služby, za který by odměna náležela. Odměna advokáta za zastupování v řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti tak činí částku 21 370 Kč. Zástupce stěžovatelky doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty (§ 14a odst. 1 advokátního tarifu), a proto součástí nákladů tvoří rovněž tato daň ve výši 4 488 Kč (po zaokrouhlení), tj. 21 % z částky 21 370 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

[47] Celkové důvodně vynaložené náklady stěžovatelky činí 33 858 Kč (3 000 Kč + 5 000 Kč + 21 370 Kč + 4 488 Kč). Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému žalovanému povinnost zaplatit tuto částku úspěšné stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě, a to k rukám jejího zástupce. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku (výrok III. tohoto rozsudku).

[48] Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 10 Afs 186/2014 - 60, č. 3396/2016 Sb. NSS „[ú]častník řízení podávající ve své věci opakovaně kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu vydanému poté, kdy bylo předcházející rozhodnutí ke kasační stížnosti téhož účastníka Nejvyšším správním soudem zrušeno, již není povinen soudní poplatek za tuto další kasační stížnost platit, pokud ve věci již jednou tento poplatek zaplatil (§ 6a odst. 5 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích).“

[49] Stěžovatelka zaplatila soudní poplatek ve výši 5 000 Kč, přestože stěžovatelka v této věci (v řízení o první kasační stížnosti vedeném pod sp. zn. 3 Afs 223/2020) již jednou soudní poplatek za kasační stížnost zaplatila, a nebyla jej tedy povinna platit znovu. Nejvyšší správní soud proto podle § 10 odst. 1 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, rozhodl o vrácení soudního poplatku ve výši 5 000 Kč k rukám právního zástupce stěžovatelky (výrok IV. tohoto rozsudku).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 17. dubna 2024

JUDr. Tomáš Rychlý

pokračování

3 Afs 279/2022 - 72

předseda senátu