



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mráky ve věci žalobkyně: **UNIPROGRAM PRAHA s. r. o., v likvidaci**, U průhonu 32, Praha 7, zastoupené advokátkou Mgr. Dominikou Havelkovou, Běchovická 26, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 30. 8. 2019, čj. 35428/19/5300-21441-711676, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 1. 2023, čj. 9 Af 46/2019-74,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 1. 2023, čj. 9 Af 46/2019-74, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2019, čj. 35428/19/5300-21441-711676, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** nahradit žalobkyni náklady řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 30 809 Kč do rukou její advokátky Mgr. Dominiky Havelkové ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

[1] V této věci jde především o odpočet DPH ze zálohových plateb. Daňový subjekt žádal o odpočet DPH (také) na základě plateb za plnění, která se teprve měla uskutečnit. Odpočet mu byl odepřen, protože neprokázal faktické přijetí plnění. To ale nejde. Nárok na odpočet DPH z plateb předcházejících uskutečnění plnění lze odepřít pro nesplnění hmotněprávních podmínek. Rozhodující však není faktické přijetí plnění, ale to, zda daňový subjekt věděl nebo nemohl rozumně nevědět o tom, že plnění v budoucnu fakticky nepřijme, případně nevyužije při své ekonomické činnosti.

## 1. Popis věci

[2] Žalobkyně je obchodní společnost zapsaná do rejstříku v roce 1995. V obdobích, o která jde, žalobkyně za svou hlavní ekonomickou činnost v daňových přiznáních označila činnosti v oblasti informačních technologií.

[3] Správce daně (Finanční úřad pro hlavní město Prahu) zjistil, že žalobkyně v červenci a srpnu 2016 zaevidovala daňové doklady k platbám (zčásti zálohovým) za přijetí nebo poskytnutí zboží – strojů na výrobu nábojů. V září 2016 správce daně u žalobkyně zahájil daňovou kontrolu, která vyústila v odepření nároku na odpočet DPH za přijetí zmíněných strojů. Podle zjištění správce daně získala žalobkyně ve výběrovém řízení (*kterého se účastnila jako jediná*) zakázku na dodávku strojů k výrobě střeliva (nábojů) konečnému odběrateli – společnosti STV GROUP. Dodavatelem žalobkyně přitom (ve většině případů) byla společnost Poličské strojírny a výlučným vlastníkem obou společností (dodavatele i odběratele) byla společnost STV INVEST. Zapojení žalobkyně tedy mohlo být formální (účelové); jeho cílem mohlo být umožnit odběrateli splnit podmínky poskytnutí dotace – nákup zboží od ekonomicky nespojené osoby (*odběratel poté, co byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola, od žádosti o dotaci ustoupil*). Správce daně dále zjistil, že stroje byly dováženy přímo do výrobní haly vlastněné dodavatelem a pronajaté konečným odběratelem, ačkoli pracovník žalobkyně uvedl, že na zakázce dosud nic nevykonal, odběratel už některé stroje používal. Proto (na základě těchto a dalších pochybností) správce daně žalobkyni vyzval, aby prokázala, že se obchodního případu (zakázky) fakticky účastnila. To se žalobkyni podle správce daně nepodařilo.

[4] V září 2017 správce daně žalobkyni vyměřil DPH za červenec a srpen 2016 (ve výši zhruba 2 123 tis. Kč a 1 909 tis. Kč). Dospěl totiž k závěru, že žalobkyně v daňových přiznáních uplatnila odpočet neoprávněně, protože neprokázala splnění hmotněprávních podmínek. Žalobkyně se proti rozhodnutím (výměrům) správce daně odvolala, Odvolací finanční ředitelství (OFŘ) je však v podstatě potvrdilo (*jen opravilo chyby, které na výši vyměřené daně neměly vliv*). Rozhodnutí o odvolání napadla žalobkyně u Městského soudu v Praze, se svou žalobou ovšem neuspěla. Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (*stěžovatelka*) kasační stížnost.

## 2. Kasační řízení

[5] Podle stěžovatelky je rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný; soud totiž nemůže převzít závěry žalovaného a nevysvětlit, proč s nimi souhlasí (rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2022, čj. 3 Afs 223/2020-66). Městský soud se podle stěžovatelky nedostatečně vypořádal s těmito námitkami:

- uskutečnění zdanitelného plnění není podmínkou pro uznání nároku na odpočet uplatněný ze zálohové platby;
- daňová kontrola byla zahájena v době, kdy stěžovatelka ještě nemohla mít dotčené zakázky splněné;
- stěžovatelka nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník dřív, než zboží dodala odběrateli (na tuto skutečnost nemá vliv datum, k jakému nabyla vlastnické právo podle kupních smluv);

## pokračování

- správce daně měl stěžovatelku před zahájením daňové kontroly nejprve vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, případně měli on nebo OFŘ vysvětlit, proč výzva nebyla možná;
- daňové orgány se měly zabývat souvislostí mezi neuznáním zdanitelného plnění na vstupu a neuznáním zdanitelného plnění na výstupu.

[6] Stěžovatelka nesouhlasí s hodnocením skutkového stavu, z něhož městský soud vycházel. Zdanitelná plnění měla v úmyslu fakticky přijmout a dodat, ale daňová kontrola byla zahájena ještě před plánovanou dobou stěžovatelčina zapojení. Z ničeho neplyne, že stěžovatelčini dodavatelé zboží fakticky dodávali přímo jejímu odběrateli.

[7] Městský soud měl podle stěžovatelky rozhodnutí OFŘ zrušit, daňové orgány totiž postupovaly nezákonně. OFŘ přeřadilo záznamy o nahlížení do kontrolních hlášení z neveřejné do veřejné části spisu; mezi dobou, kdy se o tom stěžovatelka dozvěděla, a dnem rozhodnutí o odvolání však uplynuly jen dva dny. Stěžovatelka přitom na základě těchto písemností mohla tvrdit, že správce daně měl dostatek informací k tomu, aby místo zahájení daňové kontroly stěžovatelku vyzval k podání dodatečného daňového přiznání. Správce daně nadto při místním šetření prováděl výslech svědků, aniž o tom stěžovatelku informoval a aniž jí tak umožnil, aby byla u výslechů přítomna.

[8] Podle stěžovatelky rozhodl městský soud v rozporu s rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2019, čj. 48 Af 41/2017-57. Pro převod práva nakládat se zbožím jako vlastník není podstatné, zda bylo zboží fyzicky předáno (dodáno do skladu odběratele), podstatný není ani účel převodu. Dále je rozsudek městského soudu v rozporu s rozsudkem Soudního dvora EU ve věci C-382/02, *Cimber Air*. Rozdílné zacházení s daňovými subjekty, které uskutečňují stejné operace, je v rozporu se zásadou daňové neutrality. Správce daně přitom stěžovatelčinu odběrateli neodepřel nárok na odpočet za plnění přijatá od stěžovatelky, zatímco stěžovatelce neuznal faktické poskytnutí těchto plnění. Nadto v jiných daňových obdobích, v nichž stěžovatelka poskytla obdobná plnění, jí správce daně odpočet z nich uznal. Konečně městský soud rozhodl v rozporu s rozsudkem NSS ze dne 15. 7. 2020, čj. 3 Afs 80/2019-135. Pokud správní orgán nereaguje na žádost o prodloužení lhůty pro vyjádření k podkladům rozhodnutí (respektive jí nevyhoví), působí to nezákonnost rozhodnutí ve věci samé; tento postup může totiž ovlivnit kvalitu vyjádření zaslaného v původní, příliš krátké lhůtě.

[9] Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný. Opak nelze vyvozovat jen z toho, že na obsáhlou žalobu soud nereagoval stejně obsáhlým odůvodněním (rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48) a že při vypořádání některých námitek souhlasně odkázal na závěry, k nimž OFŘ dospělo v rozhodnutí o odvolání (rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2019, čj. 4 Afs 387/2018-48).

[10] OFŘ zdůraznilo, že v rozhodnutí o odvolání vypořádalo i ty stěžovatelčiny argumenty, které uvedla v doplnění odvolání, respektive ve vyjádření k podkladům rozhodnutí, které bylo podáno po chybně neprodloužené lhůtě. Od dřívější praxe zastavování řízení ve věci žádosti o prodloužení lhůty navíc OFŘ už upustilo a lhůtu pro vyjádření k podkladům rozhodnutí na žádost běžně prodlužuje. Na zákonnost rozhodnutí

o odvolání nemohlo mít vliv ani to, že OFŘ nevyčkalo, až stěžovatelka zareaguje na přeřazení určitých písemností z neveřejné do veřejné části spisu (šlo totiž jen o úřední záznamy, nikoli o nové důkazy).

[11] Konečně co se týče opravy výše „vyfakturované“ daně, OFŘ připomnělo, že stěžovatelka žádnou opravu neprovedla, a to ani přesto, že se podle ní zdanitelná plnění v dotčených zdaňovacích obdobích uskutečnila jen zčásti. OFŘ nadto ověřilo, že si stěžovatelčin odběratel nárok na odpočet úspěšně uplatnil, a daňové příjmy by tedy snížením daně na stěžovatelčině výstupu byly ohroženy.

### 3. Právní hodnocení

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a dostatečně odůvodněné není ani rozhodnutí OFŘ; proto je namísto rozsudek i rozhodnutí zrušit.

[14] Není nic špatného na tom, že správní soud nerozebírá každou jednotlivou žalobní námitku, pokud na jejich společnou věcnou podstatu dostatečně odpovídá, a že v podrobnostech odkáže na napadené rozhodnutí, pokud celkový souhlas s jeho závěry řádně zdůvodní (10 Afs 18/2015, bod 34; 4 Afs 387/2018, bod 35; 3 Afs 223/2020, bod 18). V projednávané věci však ani městský soud, ani OFŘ neodpověděly na jednu ze stěžejních stěžovatelčiných námitek: podle ní při uplatnění odpočtu DPH z poskytnutých zálohových plateb nemusí daňový subjekt prokazovat, že zdanitelné plnění fakticky přijal a použil ho při své ekonomické činnosti.

[15] Stěžovatelka jak v odvolacím, tak i v soudním řízení zdůrazňovala, že správce daně u ní zahájil daňovou kontrolu v době, kdy se ještě některá plnění neuskutečnila, respektive podle smluvních ujednání se ani uskutečnit nemohla (slovy stěžovatelky – správce daně *vstoupil do obchodního případu*). Na základě toho pak namítala, že v dané chvíli nemohla prokázat faktické přijetí a poskytnutí zboží a že později obchodní případ nedokončila, protože jí správce daně odepřel odpočíst DPH ze zálohových plateb. Stěžovatelčiny výtky přitom nejsou mimoběžné, naopak se úzce vztahují k důvodům, ze kterých jí byla za období červenec a srpen 2016 vyměřena DPH v částce vyšší, než stěžovatelka uvedla v přiznáních.

[16] Ze zprávy o daňové kontrole a listin založených ve správním spisu vyplývá, že správce daně zahájil daňovou kontrolu v září 2016, v lednu 2017 stěžovatelku vyzval k prokázání skutečného přijetí a poskytnutí zboží, stěžovatelka na výzvu reagovala ve stanovené lhůtě v únoru 2017. Některá plnění, z plateb za něž uplatnila odpočet, však měla stěžovatelka podle písemných smluv přijmout a poskytnout až ve lhůtě do března 2017. Ujednání ve *smlouvách* poskytnutých stěžovatelkou lze stručně shrnout takto:

1. *plnění*: sestavovací linka pro náboje LUGER 9x19mm, přijetí i poskytnutí plnění do 31. 3. 2017;
2. *plnění*: CNC stroje (2 ks) na opracování nábojnice 9 mm Luger, přijetí i poskytnutí plnění do 30. 3. 2017;

## pokračování

3. *plnění*: výrobní linka (4 stroje) na výrobu nábojnice 9 mm Luger a střely 124gr FMJ 8 g, přijetí i poskytnutí plnění do 30. 3. 2017;
4. *plnění*: stanoviště kontroly kvality střely KULKI 2, přijetí i poskytnutí plnění do 30. 8. 2016;
5. *plnění*: kruhový vibrační omílací stroj EVP VIB 90 MP, přijetí plnění do 30 dnů od podpisu smlouvy (od 14. 6. 2016), poskytnutí plnění do 30 dnů od podpisu smlouvy (od 3. 6. 2016);
6. *plnění*: stanoviště kontroly kvality střely KULKI 1, přijetí plnění do 30 dnů od podpisu smlouvy (datum podpisu neuvedeno), poskytnutí plnění do 30 dnů od podpisu smlouvy (od 3. 6. 2016).

[17] Ve vztahu k takto smluvně upraveným plněním stěžovatelka ve zdaňovacích obdobích, o která jde (v červenci a srpnu 2016), zaevidovala tyto daňové *doklady*:

- *i15*: záloha na přijetí plnění č. 1, datum platby 1. 7. 2016;
- *F2016026*: záloha na poskytnutí plnění č. 1, datum platby 21. 7. 2016, datum uskutečnění plnění (podle daňového dokladu) 21. 7. 2016;
- *F2016027*: záloha na poskytnutí plnění č. 1, datum platby 21. 7. 2016, datum uskutečnění plnění (podle daňového dokladu) 21. 7. 2016;
- *i16*: záloha na přijetí plnění č. 2, datum platby 1. 7. 2016;
- *i17*: záloha na přijetí plnění č. 3, datum platby 4. 7. 2016;
- *i20*: záloha na přijetí plnění č. 3, datum platby 12. 8. 2016;
- *i21*: záloha na přijetí plnění č. 3, datum platby 12. 8. 2016;
- *F2016030*: záloha na poskytnutí plnění č. 3, datum platby 5. 8. 2016, datum uskutečnění plnění (podle daňového dokladu) 5. 8. 2016;
- *i18*: záloha na přijetí plnění č. 4, datum platby 26. 7. 2016;
- *F2016025*: záloha na poskytnutí plnění č. 4, datum platby 21. 7. 2016, datum uskutečnění plnění (podle daňového dokladu) 21. 7. 2016;
- *D16081*: platba za přijetí plnění č. 5, datum uskutečnění plnění (podle daňového dokladu) 14. 6. 2016;
- *D16082*: platba za přijetí plnění č. 6, datum uskutečnění plnění (podle daňového dokladu) 14. 6. 2016.

[18] Z uvedeného přehledu je zřejmé, že *podle smluv* neměla být plnění č. 1 až 3 přijata ani poskytnuta (použita při ekonomické činnosti stěžovatelky) před zahájením daňové kontroly. *Podle daňových dokladů* pak byla před zahájením daňové kontroly poskytnuta (a tedy, vzhledem k okolnostem věci, nutně i přijata) téměř všechna plnění, ovšem s výjimkou plnění č. 2. Neplatí tedy, že všechna plnění, o která ve věci jde, měla být podle dokladů a smluv už uskutečněna. Tuto skutečnost však OFŘ ani městský soud nevzaly v úvahu, respektive stěžovatelce srozumitelně nevysvětlily, proč je možné jí pro nesplnění hmotněprávních podmínek odepřít odpočet i ze zálohových plateb za plnění, která ještě neměla být uskutečněna.

[19] NSS zdůrazňuje, že nevyslovuje nesouhlas s věcným závěrem projednávaného případu, tedy s tím, že stěžovatelce byl ve zdaňovacích obdobích červenec a srpen 2016 (zčásti) odepřen odpočet DPH. Nárok na odpočet DPH obecně vzniká už v okamžiku převzetí úplaty za konkrétní zdanitelné plnění, ačkoli přijmout a použít toto plnění při své ekonomické činnosti má daňový subjekt až později; jedinou podmínkou je, aby v okamžiku platby zálohy byly zboží či služby přesně vymezeny (§ 72 odst. 3 ve spojení s § 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění do 30. 6. 2017; čl. 167 ve spojení s čl. 65 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty; rozsudek SDEU ve věci C-419/02, *BUPA Hospitals*, bod 45). Nárok však nevznikne, pokud je prokázáno, že

v okamžiku zaplacení zálohy daňový subjekt věděl nebo nemohl rozumně nevědět, že je dodání zboží nebo poskytnutí služby nejisté, tj. že se možná neuskuteční (rozsudek SDEU ve věcech C-660/16 a C-661/16, *Kollroß a Wirtl*, bod 49).

[20] Podobně nezakládá nárok na odpočet daně ani fiktivní plnění, tedy takové, které se odehrává jen v rovině účetních a dalších dokladů, aniž by mělo skutečný základ (rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, čj. 3 Afs 116/2020-83, bod 44 a judikatura SDEU tam citovaná). A konečně nelze přiznat nárok na odpočet daně ani tam, kde určitá činnost byla reálně provedena či zboží figurující na dokladech fakticky existovalo a bylo konečnému odběrateli dodáváno, ale ve skutečnosti se tak nedělo při ekonomické činnosti (v důsledku ekonomické činnosti) daňového subjektu, který o odpočet žádá (rozsudek NSS ze dne 14. 1. 2021, čj. 9 Afs 118/2020-37; a obdobně, i když ve věci daně z příjmů, rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2008, čj. 9 Afs 209/2007-72).

[21] Také odpočet DPH ze zálohových plateb je tedy možné odepřít proto, že daňový subjekt neprokáže splnění hmotněprávních podmínek pro vznik a uplatnění nároku na odpočet. Je však třeba rozlišovat mezi prokazováním faktického uskutečnění zdanitelného plnění a prokazováním toho, že v době poskytnutí úplaty, která uskutečnění plnění předcházela, daňový subjekt nevěděl nebo mohl rozumně nevědět o tom, že plnění v budoucnu fakticky nepřijme a nevyužije při své ekonomické činnosti. To městský soud ani OFŘ nerozlišovaly. Ačkoli svá rozhodnutí odůvodnily také tím, že stěžovatelčino zapojení do obchodního případu (zakázky na dodání strojů) bylo formální, na řadě míst opakovaly, že stěžovatelka neprokázala faktické přijetí a poskytnutí strojů. Stěžovatelka tedy pochopitelně namítala, že některé stroje ještě ani přijmout a poskytnout neměla. Právě s touto námitkou je třeba se v dalším řízení srozumitelně vypořádat.

[22] Zdánlivě nevypořádaná zůstala také stěžovatelčina námitka, že správce daně při místních šetřeních prováděl výslechy, o kterých stěžovatelku neinformoval (a kterých se tedy stěžovatelka nemohla účastnit). Městský soud ohledně této námitky souhlasil se závěry OFŘ (bod 83 rozsudku), OFŘ se však touto námitkou výslovně nezabývalo. NSS ze správního spisu zjistil, že při místních šetřeních ve společnostech KOV Projekt a FLÍDR (tj. u dodavatelů stěžovatelčina dodavatele) byly přítomny tři fyzické osoby – jednatelé těchto dvou společností a obchodní zástupce jedné z nich. V rozporu s tvrzením stěžovatelky však byly řádně vyslechnuty dvě z těchto tří osob (jedenatel první a obchodní zástupce druhé společnosti) a třetí osoba při místním šetření neuvědla nic, co by už nezaznělo při výsleších; zástupce stěžovatelky byl výslechům přítomen. Na výslovném vypořádání stěžovatelčiny námitky, ačkoli by jistě přispělo k přesvědčivosti rozhodnutí OFŘ a městského soudu, tak není třeba trvat – OFŘ v bodech 37 a 46 vycházelo z provedených výslechů.

[23] Dalšími stěžovatelčinými námitkami, které jsou v kasační stížnosti označovány za nevypořádané, se městský soud zabýval – výslovně a dostatečně. Městský soud v bodech 68 až 72 stěžovatelce vysvětlil, že zákonnost vyměření daně neovlivní, jestliže správce daně před zahájením daňové kontroly nevyzve daňový subjekt k podání dodatečného přiznání (viz též rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2020, čj. 10 Afs 268/2019-53, č. 4005/2020 Sb. NSS, bod 18). Proto ani nebylo třeba zjišťovat a prokazovat, jaké informace měl či neměl správce daně v době před zahájením daňové kontroly k dispozici. A proto nemohlo být podstatné, kdy se

pokračování

stěžovatelka z úředních záznamů přeražených do veřejné části spisu dozvěděla o tom, že správce daně nahlížel do jejích kontrolních hlášení.

[24] Také souvislostí mezi neuznáním zdanitelného plnění na vstupu a neuznáním zdanitelného plnění na výstupu se městský soud zabýval, byť jen souhlasným odkazem na rozhodnutí OFŘ (bod 83 rozsudku). OFŘ ve svém rozhodnutí (v bodě 94) stěžovatelce vysvětlilo, že i z fakticky neposkytnutého (jen formálně vyúčtovaného) plnění je potřeba zaplatit DPH na výstupu, je-li uvedena na faktuře a není-li vyloučeno, že si odběratel bude na základě přijetí tohoto plnění žádat o odpočet daně. Oprava výše „vyfakturované“ daně nadto někdy ani nepřichází v úvahu (rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2021, čj. 5 Afs 50/2020-43, bod 22).

[25] NSS ještě nad rámec odůvodnění (*obiter dictum*) podotýká, že judikatura, na kterou stěžovatelka v kasačním řízení odkázala, jí neprospěje. Krajský soud v Praze ve věci 48 Af 41/2017 řekl, že nárok na odpočet lze uznat i při výhradně fakturačním oběhu zboží prováděném za účelem generování pohledávek, které lze následně postoupit tzv. faktoringové společnosti. NSS však takový závěr odmítl: fiktivní plnění, tedy takové, které se odehrává jen v rovině účetních a dalších dokladů, aniž by mělo skutečný základ, nárok na odpočet daně nezakládá (výše v bodě [20] citovaný rozsudek 3 Afs 116/2020, bod 47). Ve věci *Cimber Air* se Soudní dvůr zabýval daňovým osvobozením plnění poskytovaných letadlům; není tedy zřejmé, v jakém ohledu jsou jeho závěry podstatné ve stěžovatelčině věci. Stěžovatelce lze ale obecně přisvědčit v tom, že je třeba odstranit případné známé rozpory ve skutkových zjištěních, která správce daně učiní v různých daňových řízeních vztahujících se však ke stejné skutkové otázce (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Konečně ve věci 3 Afs 80/2019 prý NSS podle stěžovatelky řekl, že neprodloužení lhůty pro vyjádření k podkladům rozhodnutí, respektive zastavení řízení ohledně žádosti o toto prodloužení, je vždy vadou způsobující nezákonnost rozhodnutí. Tak tomu ale není. NSS tehdy výslovně upozornil, že nepředjímá, zda zjištěná vada v procesním postupu žalovaného mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé, a toto posouzení nechal na krajském soudu (bod 62 zmíněného rozsudku).

#### 4. Závěr a náklady řízení

[26] Rozsudek městského soudu se nezabýval jednou ze stěžejních žalobních námitek, proto ho NSS zrušil. NSS současně zrušil i rozhodnutí OFŘ; ani to totiž není dostatečně odůvodněné a městskému soudu by stejně nezbylo než ho pro tuto vadu zrušit. OFŘ je v dalším řízení vázáno právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Bude tedy rozlišovat mezi plněními, u kterých stěžovatelce vznikl nárok na odpočet DPH už poskytnutím úplaty předcházející samotnému uskutečnění plnění (tj. zaplacením zálohové platby), a plněními, u nichž nárok vznikl jejich uskutečněním. U první skupiny plnění (ke dni platby neuskutečněných) pak bude hodnotit, zda stěžovatelka v době poskytnutí úplaty věděla nebo nemohla rozumně nevědět o tom, že plnění v budoucnu fakticky nepřijme a nevyužije při své ekonomické činnosti; respektive posoudí, zda se stěžovatelce podařilo prokázat opak.

[27] Při zrušení nejen soudního, ale i správního rozhodnutí je NSS povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským (městským)

soudem. Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a NSS rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem. Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci, který v projednávané věci přísluší stěžovateli (§ 60 odst. 1 s. ř. s.).

[28] Stěžovatelka tak dostane celkovou náhradu nákladů řízení ve výši **30 809 Kč** tvořenou těmito částkami:

- soudními poplatky ve výši **8 000 Kč** (3 000 Kč za žalobu, 5 000 Kč za kasační stížnost);
- odměnou advokátce za zastupování v řízení o žalobě, tj. za pět úkonů právní služby, z nichž za jeden náleží poloviční odměna (převzetí věci, žaloba, replika, účast na jednání v trvání do dvou hodin; účast při jednání, při kterém bylo jen vyhlášeno rozhodnutí). Odměna podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátního tarifu) činí 4 x 3 100 Kč + 1 x 1 550 Kč [§ 7 bod 5; § 9 odst. 4 písm. d); § 11 odst. 1 písm. a), d), g) a odst. 2 písm. f) advokátního tarifu]. Ke každému z pěti (půl)úkonů právní služby je třeba připočítat 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. To dohromady činí **15 450 Kč**.
- odměnou advokátce za zastupování v řízení o kasační stížnosti, tj. za jeden úkon právní služby (kasační stížnost). Odměna činí 3 100 Kč, náhrada hotových výdajů 300 Kč, dohromady **3 400 Kč**. Za repliku advokátce odměna a náhrada hotových výdajů nenáleží, protože obsahovala jen opakování kasační argumentace.
- částkou DPH ve výši 21 % z vypočtené odměny a paušálních náhrad (18 850 Kč), kterou je advokátka coby plátkyně DPH povinna odvést; ta činí **3 959 Kč**.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. května 2024

Michaela Bejčková  
předsedkyně senátu