ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci právní věci žalobce: **KSK BONO s. r. o.,** se sídlem v Heřmanicích nad Labem, zast. JUDr. Pavlem Moníkem, advokátem se sídlem Hradec Králové, Střelecká 672, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno (pův. žalovaný: Finanční ředitelství v Hradci Králové), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 6. 2012, č. j. 31 Af 41/2010 - 223,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 6. 2012, č. j. 31 Af 41/2010 - 223, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 14. 1. 2010,
č. j. 9534/09-1200-602199 **se zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný je povinen uhradit žalobci k rukám advokáta na náhradě nákladů řízení celkem 26 663 Kč do 60-ti dnů od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále „krajský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále „žalovaný“) ze dne 14. 1. 2010, č. j. 9534/09-1200-602199. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006.

Krajský soud rozhodoval o žalobě proti rozhodnutí žalovaného znovu poté, co bylo jeho rozhodnutí ze dne 30. 11. 2010, č. j. 31 Af 41/2010 - 68, kterým zrušil rozhodnutí žalovaného, ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšším správním soudem zrušeno (rozsudek ze dne 6. 1. 2012, č. j. 5 Afs 8/2011-151). Důvodem pro zrušení rozsudku krajského soudu přitom bylo nesprávné posouzení otázky soudem stran oprávněnosti provádění kontroly oddělením specializované kontroly. Jakkoli zrušil krajský soud dle ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. rozhodnutí žalovaného pro vady řízení, podrobil současně částečně hmotněprávnímu posouzení správnost a zákonnost napadeného rozhodnutí, k závěrům v tomto ohledu učiněným podal kasační stížnost rovněž žalobce, který s právním posouzením věci samé nesouhlasil.

Ve zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud mimo jiné stran postupu krajského soudu konstatoval: „*Rozhodnutí krajského soudu je právě vzhledem k výše uvedenému nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Z rozsudku nevyplývá, které skutečnosti ovlivní rozhodování žalovaného v dalším řízení. Pokud byl krajský soud veden snahou aprobovat správnost hmotněprávního posouzení žalovaným, např. s ohledem na možnou precedenční povahu vysloveného právního názoru pro další řízení se žalobcem, měl se také v plné míře vypořádat se všemi žalobními námitkami, a to tak, aby právní názor obstál z hlediska argumentačního. Krajský soud měl tedy přezkoumat, pokud již přistoupil k meritornímu posouzení věci, veškeré námitky žalobce.... Postupem, který krajský soud uplatnil, však založil část svého rozhodnutí (tj. odůvodnění) na právním názoru, který postrádá relevantní úvahy, a to jak stran otázky skutkové, tak i otázky právní.*

Nejvyšší správní soud byl proto nucen napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu, tj. bude se podrobně zabývat uplatněnými žalobními námitkami a své závěry odůvodní. Shledá-li na straně žalovaného pochybení, uvede konkrétní nezákonnosti či vady řízení, jichž se žalovaný dopustil, a rovněž specifikuje následný postup žalovaného. Vada spočívající v nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu přitom Nejvyššímu správnímu soudu brání v tom, aby se vyjádřil k jednotlivým námitkám žalobce ve vztahu k hmotněprávním otázkám. K uvedenému se musí nejdříve vyjádřit krajský soud, neboť v opačném případě by Nejvyšší správní soud upřel účastníkům řízení možnost, aby proti právním závěrům a úvahám, které by Nejvyšší správní soud vyslovil až v řízení o kasační stížnosti, brojili opravným prostředkem.“

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu pro jeho nepřezkoumaztelnost a závěry stran meritorního posouzení věci nevyslovil, je kasační stížnost podaná opakovaně stěžovatelem a contrario ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. přípustná.

II. Obsah kasační stížnosti

Stěžovatel v kasační stížnosti předně poukazuje na to, že krajský soud ponechal rekapitulační část rozsudku beze změny, pouze doplnil odstavec na str. 8.; vlastní argumentační část odůvodnění se skládá z pohledu kasačních námitek ze dvou částí: na str.

14 až 15 rozsudku je opsána argumentační část z původního odůvodnění, nová argumentace začíná na str. 15 dole.

Stěžovatel v kasační stížnosti podrobně rekapituluje skutkový stav, o těchto skutečnostech není ve věci sporu, oběma stranám jsou známy a byly dostatečně popsány, a to opakovaně, v odůvodnění rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud proto nepovažuje za nutné skutkové okolnosti případu znovu podrobně rekapitulovat.

Stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). tvrdí, že se krajský soud nezabýval veškerými žalobními námitkami.; současně uplatňuje důvod dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem.

V žalobě v části II stěžovatel výslovně uvedl, že na účet 648.023 bylo v roce 2006 účtováno celkem pět typových účetních případů; všechny tyto tvořily celkový zůstatek účtu ve výši 688 798,78 Kč. Správní orgány se ovšem zabývaly pouze dvěma typy účetních případů, a to dodáním zboží do jiného členského státu, u kterých nebyly splněny podmínky pro osvobození od DPH a dodání zboží při vývozu, u kterých nebyly splněny podmínky pro osvobození od DPH, ale přitom vyloučily ze základu celou částku 688 789, 78 Kč, ačkoli zůstatek tohoto účtu tvořily i další tři typy účetních případů. Tuto námitku stěžovatel zdůraznil opakovaně, a to při ústním jednání na soudě dne 30. 11. 2010 a dále ve vyjádření ke stanovisku žalovaného. K této žalobní námitce se krajský soud vůbec nevyjádřil.

Další dílčí nedostatek odůvodnění spatřuje stěžovatel v tom, že krajský soud ačkoli v rekapitulační části zopakoval argumentaci žalovaného o vzniklém rozdílu 30 000 Kč (str. 5 rozsudku), dále se již nikterak nevypořádal s vyjádřením stěžovatele k této věci v žalobě. Vzhledem k ostatním kasačním námitkám považuje však stěžovatel tuto námitku nepřezkoumatelnosti za nevýznamnou.

Stěžovatel dále uvádí, že ve svém vyjádření ke stanovisku žalovaného dokumentoval u dodání zboží společnosti Agrigama UAB v Litvě způsob účtování „dodanění“ a následné „storno dodanění“; vysvětlení doložil pomocí příloh; dokumentoval tím, že interní doklady mají náležitosti dle §11 zákona o účetnictví. Ani tuto žalobní námitku krajský soud nepřezkoumal; soud přitom své odůvodnění postavil na neprůkaznosti interních účetních dokladů a na absenci náležitostí těchto dokladů; jednalo se tedy o zásadní žalobní námitku (viz doplnění část V. žaloby).

Krajský soud rovněž zcela pominul žalobní námitku v bodu IV c) žaloby. Stěžovatel zde poukazoval na fakt, že DPH nebylo možné účtovat jako pohledávku za odběrateli (na účtu 311 –Pohledávky z obchodního styku). O této skutkové otázce nebyl spor mezi stěžovatelem ani žalovaným. Žalovaný výslovně konstatoval: „*Není sporu o tom, že částky uvedené na dokladech byly konečnými částkami pro odběratele (pohledávkami)*“- str. 12 rozhodnutí žalovaného. Stejně tak se žalovaný vyjádřil na str. 8 svého rozhodnutí, když uvedl: „*Daňový subjekt dovozuje, že dle názoru správce daně by daňová povinnost DPH měla být účtována na účet 311. Jak vyplývá z daňového spisu, tento názor správce daně nikdy*

nevyslovil, takový názor by neměl oporu v zákoně o účetnictví a souvisejících předpisech, protože nenastal účetní případ, o kterém by mělo být účtováno jako o pohledávce za odběrateli.“

Stěžovatel pro případ, že by krajský soud vedl své úvahy tímto směrem, zdůraznil, že měl s odběrateli z členských států cenu sjednanou vč. případné DPH; smluvní strany tuto cenu nezpochybňovaly, byla pro ně závazná a konečná a odpovídala všem předpisům. Byla-li cena smluvními stranami určena jako cena konečná (např. 100), nelze pro účely daně z příjmů tvrdit, že cena byla 100 + DPH. Tomu by muselo odpovídat soukromoprávní ujednání obou smluvních stran, stěžovatel zde přitom odkázal na rozsudek NS ČR č. j. 32 Odo 835/2002.

Krajský soud konstatoval v odůvodnění, že nelze dovodit, jak byly dohodnuty realizační ceny, přitom zde mezi stěžovatelem a žalovaným nebyl spor; krajský soud tak vybočil z dispoziční zásady. Pokud však přitom krajský soud nad rámec námitek konstatoval, že z postupu stěžovatele nebylo možno dovodit, jak byly dohodnuty realizační ceny, svůj závěr neodůvodnil. Z rozsudku není patrné, proč krajský soud nevzal v potaz argumenty stěžovatele ohledně skutkového stavu (tedy že cena byla konečná včetně případné DPH a nelze ji navyšovat), ale i žalovaného, který považoval částky na fakturách za konečnou cenu pro odběratele.

Stěžovatel zde poukazuje rovněž na nesrozumitelnost rozsudku. Krajský soud založil odůvodnění (str. 14) na úvaze, že z postupu stěžovatele nelze dovodit, jak byly dohodnuty realizační ceny a jak byl stanoven základ daně. Pokud by krajský soud vyšel ze skutkového stavu, tak jak byl postaven v daňovém řízení (tzn. kupní cena byla konečná a nebylo ji možno navyšovat), musel by o věci krajský soud uvážit odlišně, neboť by neměl pochybnosti o výsledné pohledávce za odběratelem. Stěžovatel zde odkazuje na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 30/2009 - 62, resp. 7 Afs 216/2006 - 63, z nich vyplývá, že jinou vadou řízení před soudem s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn; tento nesprávný postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je jinak ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí.

Stěžovatel dále poukazuje na část. VI žaloby, kde podrobně uvedl zbývající tři typy účetních případů, které byly na účet 648 účtovány, vč. právní argumentace, proč jsou tyto případy zahrnuty oprávněně v základu daně. Krajský soud tyto námitky zcela pominul, neuvedl, proč souhlasil s vyloučením ze základu daně u částek za vystavené dobropisy, které nebyly doručeny plátci (§ 42 odst. 4 zákona o DPH), částky DPH při dovozu zboží, kterou stěžovatel přiznal na výstupu (§ 23, § 108 odst. 1 písm. j/ zákona o DPH), ale neuplatnil nárok na odpočet na vstupu dle § 73 odst. 3 zákona o DPH a dále storna dodanění z dodání zboží do jiného členského státu a při vývozu zboží v roce 2005 (odvedená DPH byla v zůstatku účtu 648.023 k 31. 12. 2005) v případech, kdy došlo v roce 2006 ke splnění hmotněprávních požadavků (získání důkazu o přepravě zboží do jiného členského státu dle § 64 odst. 4 zákona a daňového dokladu při vývozu dle § 30 zákona, které tvořily zůstatek účtu 648).

Krajský soud na str. 16 uvedl, že se „ žalovaný v průběhu odvolacího řízení zabýval všemi položkami tvořícími zůstatek na účtu 648 023.“ Jednak toto tvrzení není pravdivé, neboť v rozhodnutí žalovaného žádné úvahy k ostatním třem účetním případům uvedeny nejsou. Soud se ml zabývat podrobně tím, zda skutečně jsou v zůstatku účtu 648 zahrnuty zbývající tři typy účetních případů a zda jejich vyloučení ze základu daně bylo oprávněné

Nad rámec uvedených námitek směřujících k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu stěžovatel dále konstatuje, že soud odmítl žalobní námitku (III e/bodu 6 žaloby), podle které měl žalovaný v průběhu odvolacího řízení sdělit, zda bylo povinností stěžovatele odvést DPH na výstupu či nikoli; tuto námitku uvedl stěžovatel v odpovědi na výzvu ze dne 20. 7. 2009, po celou dobu kontroly nebyl schopen správce daně dát mu odpověď. Krajský soud k tomu uvedl, že není povinností žalovaného sdělovat jakákoli stanoviska před vydáním konečného rozhodnutí; nadto dle názoru soudu nebyla DPH předmětem doměření.

V souvislosti s otázkou změny právního hodnocení v průběhu odvolacího řízení poukazuje na rozsudek NSS č. j. 4 Afs 34/2003 - 74, v němž se konstatuje, že *„dospěje-li odvolací orgán po doplnění dokazování k jinému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně, seznámí s takovým posouzením řádně a včas daňový subjekt*“ (obdobně též odkaz na rozsudek sp. zn. 5 Afs 68/2009). Takto správce daně nepostupoval. Stěžovatel dále podrobně popisuje vývoj skutkového stavu zjištěného v rámci daňové kontroly a následné hodnocení tohoto stavu žalovaným. Z uvedeného se podává (viz str. 6 zprávy o kontrole č. j. 41440/09/2285404259), že správce daně I. stupně dopočítal daň v případech, kdy dle svého tvrzení nemohl prokázat důkazními prostředky případně jiným způsobem osvobození při dodání do jiného členského státu nebo při vývozu. Správce daně vycházel tedy ze skutkového stavu, který deklaroval stěžovatel, tedy, že stěžovatel nemohl prokázat dodání zboží, či vývoz, a proto nemohl uplatnit osvobození. Tuto úvahu potvrdil správce daně i ve zprávě o kontrole na str. 11 pod bodem 1.2. Snížení výnosů.

Argumentace stěžovatele v odvolacím řízení směřovala nikoli do skutkového stavu, když o této otázce nebyl před správcem daně I. stupně žádný spor, ale pouze a výhradně do otázky, zda je účtovaná DPH nákladem, který snižuje základ daně, a v případě, že je za několik měsíců důkazní prostředek získán, zda naopak vrácená DPH základ daně z příjmů zvyšuje. Zatímco správce daně I. stupně vycházel ze skutkového stavu zjištěného v rámci kontroly, totiž, že osvobození od DPH nemělo být uplatněno, odlišně posoudil skutkový stav žalovaný v odvolacím řízení; z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že o odvedené DPH nemělo být účtováno, protože účetní případ nenastal (str. 7 rozhodnutí žalovaného), a že se jednalo o osvobozená plnění (str. 10 rozhodnutí žalovaného). Uvádí-li žalovaný tedy, že osvobození od DPH mělo být uplatněno, představuje to změnu skutkového stavu, k němuž dospěl odlišně žalovaný; v daném případě bylo jeho povinností před vydáním rozhodnutí s tímto stěžovatele seznámit. Názor žalovaného v jeho rozhodnutí, podle kterého se jednalo o osvobozené plnění, tak nemá oporu v provedeném dokazování, resp. v tomto směru dokazování ani prováděno nebylo.

Dále stěžovatel nesouhlasí s právním závěrem krajského soudu stran jeho námitky směřující k nezákonnosti výzvy ze dne 20. 7. 2009. Krajský soud shledal tuto námitku nedůvodnou, neboť žalovaný pouze konstatoval, jakými důkazními prostředky má

stěžovatel svá tvrzení doložit. Stěžovatel konstatuje, že pokud správci daně uvedl, že nebylo možno danou transakci od daně osvobodit, neboť ani dodatečně nebyly získány důkazní prostředky o přepravě, je nutno následnou výzvu správce daně, aby se k uvedeným pochybnostem vyjádřil a zejména jejich pravdivost prokázal, považovat za nezákonnou. Podle negativní důkazní teorie nelze totiž prokazovat něco, co neexistuje (viz např. rozsudek NSS sp. zn. 4 Ads 13/2008, 3 Azs 13/2008, 7 Afs 116/2008).

Rovněž tak stěžovatel považuje za nesprávný závěr krajského soudu, který učinil stran námitky nepřiměřenosti výzvy; když správce daně požadoval doložit evidenci pro daňové účely za všechna zdaňovací období roku 2007 a prosinec 2006. Správce daně požadoval evidenci ke všem řádkům daňového přiznání za všechna zdaňovací období, aniž by upřesnil, že požaduje pouze údaje k některým řádkům daňového přiznání. S ohledem na rozsah podnikatelské činnosti stěžovatele a rozsah požadovaných dokladů muselo být správci daně zřejmé, že požadavek na předložení celé záznamní povinnosti za uvedená období je nepřiměřený. Správci daně nic nebránilo, aby svůj požadavek ověřil v sídle společnosti ve spolupráci se stěžovatelem (viz např. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 79/2009 - 93, v němž se uvádí: *„Přestože daňové řízení je primárně ovládáno zásadou písemnosti, je za určitých podmínek nutno přistoupit k ústnímu jednání; k tomu dochází za situace, kdy se to jeví z povahy věci potřebné.“*), stěžovatel přitom současně s tím, že předložil správci daně evidenci pro daňové účely za prosinec 2006 (81 listů), evidenci k řádkům 410 a 430 za celý rok 2007 (78 listů), dokladovou inventuru částek, kterými byla tvořena konečná částka na účtu 648.023 –zahraničí (211 listů), dobropisy (236 listů), v odpovědi na výzvu uvedl: *„Pokud by správce daně požadoval doložit přijatá a uskutečněná plnění z evidence pro daňové účely , jež jsou součástí dalších řádků daňového přiznání, je společnost připravena tyto údaje poskytnout, popř. je možno je ověřit formou místního šetření v sídle společnosti.“*

Dle názoru stěžovatele správce daně poručil ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, jedná se tak o vadu řízení, která měla vliv na zákonnost rozhodnutí. Z reakce stěžovatele na výzvu je totiž zcela zjevné, že byl připraven k součinnosti, konkr. poskytnout další údaje, uvedl přitom důvody, proč předkládá pouze řádky 410 a 430; přesto žalovaný dovodil, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno.

Stěžovatel vytýká krajskému soudu, že de facto opsal argumentaci žalovaného a stejně jako správní orgány postavil svoji argumentaci pouze na účetní stránce věci. Za zásadní považoval stejně jako žalovaný to, že stěžovatel na daňových dokladech uvedl, že se jedná o osvobozené plnění a na dokladu uvedl DIČ odběratele – z toho došel k závěru, že nemohl nastat účetní případ, kterým by stěžovatel účtoval DPH na výstupu, když na dokladu nebyla DPH uvedena. Dle soudu tak tvrzení stěžovatele, že mu vznikla povinnost odvést DPH, neodpovídá vystaveným daňovým dokladům. Stěžovatel dále podrobně popisuje způsob účtování, přitom konstatuje, že názor soudu neobstojí ani z hlediska údajného porušení konkrétních ustanovení zákona o účetnictví. Soud např. na str. 16 rozsudku uvádí, že účetní doklady, kterými bylo účtováno DPH na výstupu, nemají náležitosti účetních dokladů dle § 11 zákona o účetnictví; účetní zápisy MD – 311/Dal-648.023 a MD + 311/Dal+648.023 nebyly doloženy žádnými účetními doklady. Výše uvedené zápisy však hospodářský výsledek a tedy základ daně neovlivnily, neovlivnily ani stav majetku a soud se jimi vůbec neměl zabývat. Hospodářský výsledek ovlivnil pouze zápis Dal +343/Dal-648.023. Stěžovatel shrnuje, že krajský soud vycházel pouze

z formálního stavu, daňové doklady však přitom představují pouze formální stránku transakce. Zda interní účetní doklady byly vystaveny oprávněně či nikoli, bylo odvislé od posouzení, zda byly u každého z 54 případů splněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění osvobození od DPH. Stěžovatel opakovaně zdůrazňuje, že pokud u něj nastal skutkový stav takový, že nemohl správci daně doložit splnění těchto hmotněprávních podmínek, musel odvést DPH na výstupu. Pokud soud uvádí, že stěžovatel měl správně postupovat tak, že měl vystavit opravný doklad (st. 14 a 18 rozsudku), tak je třeba uvést, že ani fakt, že stěžovatel neprovedl opravu původně vystavených daňových dokladů a DPH zaúčtoval prostřednictvím samostatných interních dokladů, nemůže vést k závěru, že povinnost odvést DPH nevznikla; tato se neřídí tím, zda byl či nebyl vystaven daňový doklad, ale od splnění všech podmínek pro uplatnění správné sazby či osvobození. Stěžovatel v této souvislosti poukazuje na rozsudek NSS č. j. 8 Afs 18/2011 - 219 (zde naopak subjekt provedl opravu vystavením opravného daňového dokladu, a přesto správní orgány i soud konstatovaly, že nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění osvobození).

Stěžovatel dále podrobně rozebírá jednotlivé případy účtování, problematiku DPH a otázku vzniku daňové povinnosti, dodání zboží do jiného členského státu v intencích judikatury SDEU, dodání zboží při vývozu.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření odkázal na své písemnosti, a to rozhodnutí ze dne 14. 1. 2010, č. j. 9534/09-1200-602199, na vyjádření k podané žalobě; konstatuje, že v uvedených písemnostech popsal nestandardní a neprůkazný způsob účtování stěžovatele týkající se dodání zboží do jiného členského státu a vývozu do třetích zemí jako položky snižující výnosy. Žalovaný se podrobně zabýval důvody, proč takový neprůkazný způsob nemůže mít vliv na daňovou povinnost u daně z příjmů právnických osob; způsob účtování byl chybný, neodpovídal zásadám stanoveným zákonem o účetnictví a následkem toho došlo ke zkreslení výsledku hospodaření a základu daně. Trvá na tom, že jeho rozhodnutí bylo vydáno v souladu s právními předpisy a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v intencích ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel v rozhodném období dodával zboží do jiného členského státu EU a do třetích zemí; dodání zboží do jiného členského státu EU je za podmínek stanovených zákonem o dani z přidané hodnoty osvobozeno od daně z přidané hodnoty. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl k datu sestavení daňového přiznání k DPH za jednotlivá zdaňovací období k dispozici důkazní prostředky prokazující, že zboží bylo skutečně do jiného členského státu EU přepraveno, neuplatnil osvobození dle ust. § 64 odst. 1 zákona

o DPH a z těchto plnění odvedl daň na výstupu. Tu pak uplatnil jako daňově relevantní náklad v základu daně, činil tak proto, že neměl k dispozici daňový doklad dle § 30 uvedeného zákona, kterým by prokázal existenci vývozu. Správce daně vyloučil ze základu daně částku ve výši konečného zůstatku účtu, neboť právě tato částka měla dle jeho názoru představovat dopočítanou daň z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu a při vývozu zboží.

Zásadní námitkou stěžovatele v soudním řízení je, že správní orgány spornou otázku, a to daňovou uznatelnost DPH jakožto výdaje dle ust. § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, řešily primárně z pohledu účetních předpisů, aniž by posoudily a priori otázku, zda stěžovatel byl dle zákona o DPH povinen daň odvést či nikoli (a to bez ohledu na to, že stěžovatel k určitému datu důkazními prostředky nedisponoval). Jak Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu i z podané žaloby vyplynulo, že tuto otázku stěžovatel v průběhu daňového řízení několikráte vznesl, správní orgány nepovažovaly její řešení za podstatné, resp. odpověď na tuto otázku neposkytly, a to s odůvodněním, které nemůže obstát. Na jejich názoru setrval i krajský soud, když v odůvodnění konstatoval:*„ Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného prezentovanému v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že není jeho povinností sdělovat daňovému subjektu jakákoliv stanoviska před vydáním konečného rozhodnutí. Lze pouze dodat, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí se pak žalovaným problematikou povinnosti odvést daň z přidané hodnoty podrobně zabýval, ačkoli předmětem sporu je stanovení základu daně z příjmů právnických osob. Daň z přidané hodnoty tedy nebyla předmětem vyměřovacího řízení a posléze doměření. Předmětem přezkumu je posouzení oprávněnosti snížení výnosů, proto i námitky žalobkyně týkající se splnění podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty lze považovat za irelevantní.“* K uvedenému jen Nejvyšší správní soud podotýká, že neshledal v odůvodnění rozhodnutí žalovaného založeném z převážné části na popisu způsobu účtování stěžovatele, které označuje za nestandardní a na svých úvahách o tom, jak mělo být správně účtováno, část, v níž by žalovaný krom konstatování řady ustanovení zákona, skutečností zjištěných v řízení (obsahem výzev, apod) se zabýval tím, zda stěžovatel byl povinen či nikoli z hlediska zákona o DPH daň odvést či nikoli, resp. konstatuje, že *„protože stěžovatel na daňových dokladech deklaroval osvobozené plnění, jednalo se o osvobozené plnění... daňový subjekt pracuje s fikcí, že dodané zboží do EU již nebylo možno osvobodit ani následně, toto tvrzení však na výzvu neprokázal“* (oprávněnost námitky stěžovatele stran nepřípustnosti negativní důkazní teorie – pozn. NSS). Žalovaný rovněž konstatoval (str. 12): *„Ze zákona rovněž nevyplývá, že odvolací orgán je povinen před vydáním rozhodnutí o odvolání sdělovat daňovému subjektu stanoviska, která jsou reakcí na odvolací námitky, jak požaduje daňový subjekt v odvolání.“*

Rovněž zde musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že žalovaný ve svém úsudku pochybil a vybočil nejen z rámce zákona o správě daní a poplatků (viz např. ust. § 2 odst. 9, § 48 odst. 7), ale rovněž nereflektoval ani judikaturu správních soudů. Lze v této souvislosti odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009 - 113, v něm zdejší soud, byť ve skutkově odlišné věci, nicméně s použitelným závěrem stran nutnosti postavit najisto a priori hmotněprávní otázku, konstatoval: *„Otázkou sine qua non pro další řízení je vyřešit povahu uskutečněného plnění – přechodu nemovitosti v dražbě. Sporným ve věci je, zda se jedná o zdanitelné plnění nebo o plnění osvobozené, které lze podřadit pod ust. § 56 odst. 1, resp. § 51 písm. e) zákona o DPH.*

Teprve poté bude na místě se zabývat tím, zda stěžovatel prokázal nárok na odpočet daně ve smyslu ust. § 28 odst. 7, § 72 a § 73 zákona, popř. tím, zda byl splněn časový test dle ust. § 56 odst. 1 ZDPH v souvislosti s uplatněním ust. § 4 odst. 3 písm. e) ZDPH.“

Z citovaného rozsudku však zcela na postup žalovaného dopadají následující závěry: *„Nejvyšší správní soud nesdílí in conreto názor stěžovatele o porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Vychází přitom s rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134 (přístupno na www.nssoud.cz). V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval: „Odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně I. stupně (§ 50 odst. 3, věta čtvrtá daňového řádu) nebo je může provést k jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (§ 5 odst. 1 daňového řádu).*

Rozhodnutí správce daně a žalovaného tvoří jeden celek, teprve doručením rozhodnutí žalovaného dochází k pravomocnému vyměření daňové povinnosti (viz rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2008, č. j. 5 Afs 6/2008 - 110, též rozsudek ze dne 31. 5. 2006, č. j 5 Afs 42/2004 - 61 a usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161; vše přístupno na www.nssoud.cz). Je tedy zřejmé, že žalovaný je oprávněn v průběhu odvolacího řízení doplňovat dokazování a zjišťovat skutečnosti, které mohou mít vliv na správné vyměření daně. Takové oprávnění vyplývá i z ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní. V takovém případě však současně musí žalovaný dostát základním zásadám daňového procesu. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl např. ve svém rozhodnutí ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 – 60, „Povinnost i právo daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně svědčí daňovému subjektu v takovém řízení kdykoli (§ 2 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Není tedy rozhodné, zda se tak děje v rámci vytýkacího řízení nebo při daňové kontrole, ani to, zda je takové právo v ustanovení zvláštní části zákona expressis verbis uvedeno“ Změnil-li žalovaný právní kvalifikaci a postavil své závěry o neuznání nároku na odpočet na zcela jiných důvodech, bylo jeho povinností stěžovatele v průběhu odvolacího řízení seznámit s novými skutečnostmi, které zjišťoval, a umožnit mu vyjádřit se k nim, popř. navrhovat důkazy k nově zjištěným skutečnostem se vztahující. Nepostupoval-li tak, porušil čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, garantující právo účastníka řízení být přítomen projednávání věci a vyjadřovat se k prováděným důkazům. Této povinnosti žalovaný nedostál, čímž zatížil své rozhodnutí vadami, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí.“

Nelze ani pominout to, že kontrolu u stěžovatele provádělo oddělení specializované kontroly, tím spíše se měl správce daně dříve, než učinil závěry stran dopadů DPH do daňových výdajů, zabývat samotnou hmotněprávní otázkou DPH.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu otázka hmotně právního posouzení je otázkou sine qua non.

Krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí z převážné části (str. 1 – 14) popisuje skutkový stav, námitky stěžovatele a vyjádření žalovaného a průběh daňového řízení, jakož i předchozího soudního řízení; samotná argumentace a posouzení věci in

meritum (fakticky v intencích argumentace žalovaného) je obsažena na str. 15 – 19. Je třeba přisvědčit stěžovateli v tom, že argumentace soudu je založena v jednotlivých případech téměř výhradně na ztotožnění, resp. přiklonění se k názoru žalovaného, aniž by soud uvedl, na základě jakých úvah tak učinil.

Krajský soud předně konstatuje, že se znovu zabýval posouzením otázky, zda stěžovatel měl právo uplatnit si daň z přidané hodnoty související s dodáním zboží do jiného členského státu EU a do třetích zemí jako položku snižující výnosy, přitom konstatuje, že tyto závěry nebyly Nejvyšším správním soudem zpochybněny. Nutno podotknout, že není zřejmé, jaké závěry Nejvyšším správním soudem nebyly zpochybněny, když kasační soud se právě z důvodu nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu nezabýval ve svém zrušujícím rozsudku jinou otázkou než otázkou oprávněnosti pověření správce daně ke kontrole; přitom výslovně ve zrušujícím rozsudku uvedl: „ *Vada spočívající v nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu přitom Nejvyššímu správnímu soudu brání v tom, aby se vyjádřil k jednotlivým námitkám žalobce ve vztahu k hmotněprávním otázkám. K uvedenému se musí nejdříve vyjádřit krajský soud, neboť v opačném případě by Nejvyšší správní soud upřel účastníkům řízení možnost, aby proti právním závěrům a úvahám, které by Nejvyšší správní soud vyslovil až v řízení o kasační stížnosti, brojili opravným prostředkem.*“

K otázce oprávněnosti uplatněných výdajů krajský soud nyní uvedl: „*Žalobkyně si proto, jak ostatně uvedla i v žalobě, neuplatnila osvobození od této daně ve smyslu ust. § 64 odst. 1 zákona o DPH a daň na výstupu odvedla, přičemž takto odvedenou daň si pak uplatnila v základu daně z příjmů. Po posouzení takto nastíněných skutkových okolností, vyplývajících ostatně ze správního spisu i samotných žalobních námitek, dospěl krajský soud k závěru, že tuto splatnou daň nelze zahrnout mezi výdaje snižující základ daně ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. ch/ zákona o daních z příjmů. Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, dle něhož účtování žalobkyně nebylo prováděno v souladu se zákonem o účetnictví, když bylo účtováno nesprávně a neprůkazně. Tato skutečnost pak měla ve vazbě na ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů vliv i na stanovení jeho daňové povinnosti k dani z příjmů.*“

Uvedené závěry jsou zcela nepřezkoumatelné, a to pro nedostatek důvodů. Není zřejmé jakými právními úvahami se krajský soud řídil při posouzení „takto nastíněných okolností“, když dospěl k závěru, že DPH nelze zahrnout mezi výdaje dle ust. § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. Krajský soud se bez dalšího pouze přiklání k závěrům žalovaného, který usuzuje na daňovou neznatelnost pouze ze způsobu účtování, které žalovaný označil za nestandardní, bez toho, aniž by byla postavena najisto otázka DPH. Krajský soud tak shodně s žalovaným opřel svůj závěr zásadně o porušení účetních předpisů, konkr. ust. § 11, § 12 , § 8 a § 33a zákona o účetnictví, akceptoval toliko fakt, že na daňových dokladech týkajících se dodání zboží do jiného státu EU nebo dodání zboží při vývozu bylo uvedeno DIČ odběratele, uvedena daň ve výši nula, a proto se jednalo o osvobozené plnění.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za vhodné odkázat na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, ze dne 19. 4. 2012, v němž mimo jiné poukázal na odlišné cíle účetnictví a daní, jakož i na vzájemné souvislosti a možnosti případných dopadů účetních nesprávností do daní. I v daném případě považuje zdejší soud za nutné konstatovat, že

účetnictví je určitým prostředkem k zobrazení reality. Jak a zda má být o určité transakci účtováno, musí přitom vždy vycházet a priori ze zjištěného skutkového stavu. Nelze tedy pouze formálně z obsahu daňového dokladu dovozovat, že tomuto zápisu skutečně odpovídá skutkový stav. Poruší- li daňový subjekt zákon o účetnictví, implikuje to popřípadě a priori možnost uložení sankce dle zákona o účetnictví, samo o sobě to však ještě neznamená dopad do výše daňové povinnosti, která je definována tím kterým hmotněprávním předpisem. Nelze proto při posouzení toho, zda v případě stěžovatele se jednalo o po právu uplatněný daňový výdaj dle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, vycházet pouze z údajů uvedených na daňovém dokladu a způsobu účtování o něm, aniž by byla brána v potaz najisto postavená skutečnost, které se stěžovatel v řízení dovolával, tzn., zda vznikla stěžovateli povinnost odvést DPH na výstupu (kterou odvedl), a to bez ohledu na to, zda formálně bylo na daňovém dokladu uvedeno, že se jedná o osvobozené plnění. Pokud tedy krajský soud vycházel shodně s žalovaným pouze z toho, co bylo uvedeno na dokladech, aniž by bral v potaz u každého z deklarovaných případů, zda skutečně měl stěžovatel odvést daň, postupoval nesprávně. O tom, zda bylo, jak tvrdí žalovaný a soud, ze strany stěžovatele chybně účtováno na účet 648, přitom takové účtování mělo za následek neprůkaznost účetnictví a snížení hospodářského výsledku a základu daně, mělo vyplynout z konkrétního posouzení podstaty každého případu, u kterého nebyly k 31. 12. 2006 (neboť pouze v těchto případech vznikl problém, kdy stěžovatel odvedl v roce 2006 DPH na výstupu a důkaz o skutečném dopravení zboží buď se mu nepodařilo získat vůbec nebo až po 1. 1. 2007) splněny hmotněprávní podmínky pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu a pro osvobození dodání zboží při vývozu.

Teprve poté lze z takto zjištěné informace usuzovat na naplnění podmínek ust. § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. Krajský soud přitom sám konstatuje, že z postupu stěžovatele nelze dovodit, jak byly dohodnuty realizační ceny, jak byl stanoven základ daně a sazba daně, apod. Krajský soud pouze konstatuje nevyřešené otázky, aniž by však reflektoval povinnost správce daně právě tyto otázky vyřešit. Krajský soud ve svém rozhodnutí setrval na právních i skutkových závěrech žalovaného, přitom ponechal bez povšimnutí vady, kterými žalovaný své rozhodnutí zatížil. Nadto zatížil obdobnými vadami i své rozhodnutí.

Nelze rovněž přehlédnout, že krajský soud bez dalšího převzal právní argumentaci žalovaného, aniž by její přiléhavost ověřil. Pokud uvádí s odkazem na ust. § 26 odst. 1 zákona o DPH, že stěžovatel byl povinen vystavit daňový doklad – fakturu do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění, je třeba konstatovat, že v roce 2006 neměl stěžovatel povinnost daňové doklady, včetně opravných dokladů vystavovat. Podle ustanovení § 32 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2006 „*Plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, je povinen na vyžádání za každé zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu, která není založena nebo zřízena za účelem podnikání, vystavit daňový doklad, a to nejpozději do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo plnění osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně a do 15 dnů ode dne přijetí platby, pokud k přijetí platby došlo před uskutečněním zdanitelného plnění a plátci vznikla k datu přijetí platby povinnost přiznat daň na výstupu; pokud plátci nevznikla povinnost přiznat daň při přijetí platby před uskutečněním plnění, daňový doklad při*

přijetí platby nesmí vystavit. Údaje o dani a základu daně se na daňových dokladech uvádějí v české měně". Pokud tedy stěžovatel účtoval o DPH na základě interních dokladů, postupoval z hlediska DPH i zákona o účetnictví zcela správně. Teprve po novele zákona účinné k 1. lednu 2009, na rozdíl od předchozí úpravy, je vystavení daňového dokladu plátcem povinné bez ohledu na to, zda byl o doklad požádán, či nikoli.

Pokud krajský soud vytýká stěžovateli (shodně s žalovaným) způsob účtování, konkr. uvádí, že v případě zjištění, že faktura byla zaúčtována nesprávně, měl být vystaven doklad opravný, původní účetní zápis měl být stornován a měl být zaúčtován správně (na účet 343 nikoli opětovně na účet 648.023), lze s ním do jisté míry souhlasit, nicméně již nelze souhlasit s tím, že stěžovatel účtováním tak, jak provedl (nesprávně účtovali celou cenu do výnosů), nesprávně ovlivnil hospodářský výsledek Toto účtování mělo stejný dopad do výsledku hospodaření i základu daně z příjmů, jako kdyby účtoval správně rozvahově na stranu dal účtu 343 jako závazek za FÚ. Krajský soud takový závěr převzal z argumentace žalovaného, aniž by dopady účtování sám posoudil.

Krajský soud v odůvodnění rovněž konstatuje, že se nemohl ztotožnit s názorem stěžovatele, který považoval částku odpovídající dani z přidané hodnoty na výstupu za daňově relevantní náklad dle ust. § 24 odst. 2 písm. ch/ zákona o daních z příjmů; přitom uvádí že *(d)aň z přidané hodnoty na výstupu je u plátce průběžnou položkou neovlivňující základ daně, neboť částku daně z přidané hodnoty, kterou plátce inkasuje od odběratele, je povinen vykázat v daňovém přiznání jako daň na výstupu a jako takovou ji následně odvést do státního rozpočtu. V této pozici tedy plátce vybere daň a následně ji odvede. Není tudíž žádný důvod pro to, aby ovlivňovala výši jeho daňového základu u daně z příjmů, neboť se jedná o průběžnou položku, která je vůči hospodářskému výsledku, tedy i základu daně z příjmů, neutrální*". Takový závěr je obecně zcela jistě správný, nicméně v daném případě nedopadá na skutkový stav, neboť platí zásadně při modelové situaci plátce – plátce v tuzemsku.

Krajský soud dále konstatoval, že se „*nemohl ztotožnit ani s dalšími námitkami žalobkyně týkajícími se nezákonnosti výzvy ze dne 20. 7. 2009, nedodržení zásady přiměřenosti ze strany správce daně, porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod pro nesdělení názoru na povinnost odvodu daně z přidané hodnoty a nezákonnosti napadeného rozhodnutí pro absenci data podpisu. K tomu lze konstatovat, že správce daně postupoval v souladu se zásadami daňového řízení zakotvenými v ust. § 2 odst. 7 daňového řádu a shora vzpomínané nedostatky mu nelze při provádění správy daní vytknout.*" Není zřejmé, z jakého důvodu se zde opírá krajský soud o ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní, neboť, v případě stěžovatele nebyl postup dle uvedeného ustanovení aplikován, nadto, v takovém případě by důkazní břemeno stran prokazování skutečností (viz prokazování negativních skutečností - viz výše) leželo na správci daně, nikoli daňovém subjektu; nadto o stavu skutkovém zde nebylo sporu, žádné simulované ani disimulované úkony nebyly předmětem dokazování v řízení.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správní orgány zatížily řízení zásadními vadami, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí, tedy konkr. tím, že nevyřešily zásadní otázku, zda byl stěžovatel povinen podle zákona o DPH daň odvést či nikoli, žalovaný rovněž porušil ust. zákona o správě daní tím, že se nevypořádal s námitkami stěžovatele a neseznámil ho se změnou právního hodnocení, které v odvolacím řízení

provedl. Dílem dává stěžovateli za pravdu v jeho námitkách směřujících k nepřiměřenosti výzvy. Stěžovatel není schopen prokazovat skutečnost, že nemá důkazní prostředky prokazující vývoz zboží; správce daně při respektování ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků volí takový postup, který je věci adekvátní – viz požadavek na předložení množství dokladů, aniž by kontrolu provedl a stav ověřil u daňového subjektu – viz též ust. § 16 odst. 1 cit. zákona. Na výše uvedených nedostatcích setrval ve svém rozhodnutí krajský soud, který namísto toho, aby rozhodnutí žalovaného zrušil, pouze převzal argumentaci žalovaného, aniž by uvedl, z jakých skutkových a právních úvah vycházel.

Nejvyšší správní soud s vědomím toho, že o věci již krajský soud jednou rozhodoval, přitom by opakovaně byl nucen i nyní konstatovat nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů, dospěl k závěru, že je na místě uplatnit postup dle ust. § 110 odst. 2 s. ř. s. a zrušit pro vady výše vytýkané rovněž rozhodnutí žalovaného, které měl zrušit již krajský soud. Jak zdejší soud uvedl ve svém rozsudku ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25 *„zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se totiž oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení (v případě nositelů veřejných subjektivních práv je ve hře též jejich základní právo na rozhodnutí věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. na projednání věci v přiměřené lhůtě podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod; č. 209/1992 Sb.), a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny. Proto by ke kasaci rozhodnutí krajského soudu měl Nejvyšší správní soud přistoupit teprve tehdy, nelze-li jeho nesrozumitelnost jinak než kasací odstranit, tzn., nelze-li nesrozumitelnost rozsudku odstranit výkladem, s přihlédnutím k obsahu spisu, k úkonům soudu a účastníků řízení.“*

Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s., ve znění účinném od 1. 1. 2012, rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti a zároveň rovněž o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatel měl ve věci úspěch, v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. mu tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení o žalobách a o kasačních stížnostech, které důvodně vynaložil. V řízení o kasačních stížnostech vznikly stěžovateli náklady dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a to 2 x 2100 Kč jako odměnu advokáta za převzetí a přípravu zastoupení, sepsání právního rozboru věci a podání kasační stížnosti - § 11 odst. 1 písm. a, d), a 2 x 300 Kč jako paušální náhradu hotových výdajů - § 13; advokát doložil, že je plátcem DPH, uvedená částka (4800 Kč) se proto zvyšuje o 21% DPH (tj. 1008 Kč), celkem tedy 5808 Kč + zaplacený soudní poplatek 5000 Kč, celkem tedy náhradu hotových výdajů a odměnu advokáta v řízení o kasační stížnosti stanovil Nejvyšší správní soud ve výši 10 808 Kč.

Pokud jde o řízení o žalobě vznikly stěžovateli náklady v podobě zaplacení soudního poplatku ve výši 2000 Kč. Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem zastoupen daňovým poradcem. Vzhledem k tomu, že žádný zvláštní právní předpis výši odměn daňových poradců za zastupování nestanoví, postupoval zdejší soud při určení výše odměny obdobně podle advokátního tarifu (§ 35 odst. 2 poslední věta s. ř. s.).

Daňový poradce si vyčíslil náklady řízení spočívající v odměně za 4 úkony právní služby, a to převzetí a příprava zastoupení v částce 2100 Kč, porada s klientem dne 4. 11. 2010 přesahující 1 hodinu – 2100 Kč, písemné podání soudu – konkretizace žalobních bodů a odpověď ke stanovisku žalovaného, účast na jednání před soudem v částce 2100 Kč, náhrada hotových výdajů za 4 úkony 1200 Kč; dále náhrada za promeškaný čas v souvislosti s poskytnutím právní služby ve dnech 11. 5. 2010 (dvě půlhodiny při cestě Heřmanice a zpět), 4. 11. 2010 (dtto) a 30. 11. 2010, (jednání na krajském soudě - 4 půlhodiny), celkem 8 půlhodin tj. celkem 800 Kč, náhrada za promeškaný čas v souvislosti s poskytnutím právní služby za účast při jednání, které bylo odročeno bez projednání věci dne 25. 11. 2010 – 1050 Kč, celkem 13 450 + 2000 za zaplacený soudní poplatek. Protože je daňový poradce plátcem DPH náklady řízení se zvyšují o částku 2290 Kč (20% z 11 450 Kč) Celkem uplatnil daňový poradce částku 13 450 vč. DPH. 15 740 Kč.

Nejvyšší správní soud ze soudního spisu zjistil, že žaloba byla podána dne 11. 3. 2000 žalovaným, plná moc k zastupování byla udělena daňovému poradci dne 11. 5. 2010, a to ke konkretizaci a doplnění některých žalobních bodů, další plná moc byla udělena dne 4. 11. 2010, a to k zastupování před krajským soudem při jednání 25. 11. 2010 a dále ke zpracování odpovědi ke stanovisku žalovaného k žalobě. Z protokolu o jednání č. j. 31 Af 41/2010 - 58 ze dne 25. 11. 2010 vyplynulo, že se k jednání daňový poradce dostavil, jednání bylo k žádosti žalovaného odročeno na den 30. 11. 2010. Daňový poradce doložil zápis z jednání ze dne 4. 11. 2010 v době od 9.30 – 10.55 hod, zápis z jednání dne 11. 5. 2010 v době od 14.00 – 15. 30 hod, osvědčení o registraci k DPH.

Nejvyšší správní soud přiznal stěžovateli na náhradě nákladů řízení o žalobě: 2000 Kč za zaplacený soudní poplatek a dále úkony: převzetí zastoupení na základě plné moci, písemné podání soudu – konkretizace žalobních bodů a odpověď ke stanovisku žalovaného (obě ze dne 22. 11. 2010) podle § 11 odst. 1 písm. d), porada s klientem dne 4. 11. 2010 dle § 11 odst. 1 písm. c), účast na jednání před krajským soudem, tedy 4 úkony právní služby tj. 4 x 2100 Kč + 4 x paušální náhrada dle § 13, celkem 9600 Kč. Dále soud přiznal náhradu za promeškaný čas v souvislosti s poskytnutím právní služby dne 4. 11 2010 a 30. 11. 2010 – cesta k jednání a zpět podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3; tj. 800 Kč; náhradu za čas promeškaný v souvislosti s odročeným jednáním dne 25. 11. 2010 dle ust. § 14 odst. 2 ve výši 1050 Kč, celkem tedy 1850 Kč.

Celkem soud přiznal na nákladech řízení 11 450 Kč, tato částka se zvyšuje o DPH (21%), tj. 2405 Kč; celkem tedy na náhradě nákladů řízení o žalobě náleží stěžovateli 13 855 Kč, dále zaplacený soudní poplatek 2000 Kč, celkem tedy činí náhrada na nákladech řízení 15 855 Kč. Celková náhrada nákladů řízení před správními soudy činí tedy 26 663 Kč.

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

V Brně dne 14. června 2013

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu