

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy a soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška, soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **ENERGOWOOD CZ, a.s.**, IČ 27811263, se sídlem Mošnov 313, zastoupené JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem, se sídlem Kosmova 20, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. května 2013, č. j. 15096/13/5000-14201-703604, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. června 2016, č. j. 22 Af 67/2013 - 41,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. června 2016, č. j. 22 Af 67/2013 - 41, a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. května 2013, č. j. 15096/13/5000-14201-703604, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti celkem 23 364 Kč k rukám zástupce žalobce JUDr. Jaromíra Hanuše, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci rozsudku.

III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad v Kopřivnici (dále též „finanční úřad“) zahájil u žalobkyně v roce 2011 daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 vzhledem k tomu, že společnost od svého založení vykazovala pouze náklady. V průběhu kontroly zpochybnil finanční úřad průkaznost reálného vynaložení nákladů podle dvanácti

faktur znějících na částku 33 750 Kč bez DPH (celkem 405 000 Kč) jakožto nákladů daňově uznatelných; šlo o faktury vystavené dodavatelem – společností VAE, a. s., s předmětem označeným jako „zajištění a provádění řízení společnosti na základě smlouvy o provedení služeb“, za jednotlivé kalendářní měsíce roku 2009. Žalobkyně k tomu uvedla, že byla založena společnostmi VAE, a. s., a Hradecká a dřevařská společnost, a. s., proto, aby byl oddělen obchod s biomasou, vykonávaný nadále žalobkyní, od činností v oblasti energetiky (projekty, ingeneering pro stavbu kotlů na spalování biomasy). Žalobkyně nemá žádné vlastní zaměstnance, proto uzavřela dne 2. ledna 2008 s mateřskou společností VAE, a. s., smlouvu o dílo s názvem „Zajištění a provádění řízení společnosti“, jejímž předmětem mělo být „1. zajištění a provádění řízení společnosti, 2. technické řešení nabídek, obchodní řešení nabídek a ekonomické a cenové výpočty a kalkulace nabídek“. Předmět smlouvy měl naplňovat Ing. M. L., zaměstnanec společnosti VAE, a. s., a výkonný ředitel žalobkyně, a to zejména tím způsobem, že společnost VAE, a. s., při zajišťování zakázek pro sebe zároveň umožní na takto získaných zakázkách participaci žalobkyně jako dodavatelky biomasy. Časový podíl prací Ing. L. byl odhadnut na 50% úvazek, z toho pak vyplývá částka, kterou žalobkyně měsíčně poukazovala společnosti VAE, a. s.

[2] Žalobkyně k prokázání svých tvrzení předložila – kromě uvedené smlouvy o dílo, na jejímž základě byly sporné faktury vystaveny – několik záznamů o jednání pracovníků VAE, a. s., s obchodními partnery. Jejich obsah finanční úřad ověřoval prostřednictvím dožádání u místně příslušných finančních úřadů, přičemž výsledky dožádání vyhodnotil tak, že údaje poskytnuté žalobkyní se nepotvrdily. Žalobkyně dále v daňovém řízení předložila marketingovou studii s názvem „Zvýšení výroby rychlerostoucích dřevin a lignitur v České republice pro energetickou spotřebu“ zpracovanou Ing. L. Ta podle finančního úřadu svým předmětem neodpovídá předmětu plnění smlouvy o dílo, nadto jde o kompilát různých informací využitelný spíše pro činnost společnosti VAE, a. s., než pro činnost žalobkyně.

[3] Na základě výsledků daňové kontroly (zpráva o daňové kontrole ze dne 7. září 2012) vydal finanční úřad dne 26. září 2012, pod č. j. 113677/12/376922806443, platební výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009, snižující podle § 38n odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, daňovou ztrátu žalobkyně za uvedené zdaňovací období o 405 000 Kč na nově stanovenou daňovou ztrátu ve výši 126 359 Kč, a na penále dle § 37b odst. 1 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 32. prosince 2010, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu, ve výši 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. ve výši 20 250 Kč.

[4] Proti tomuto platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání. Během odvolacího řízení na ústním jednání dne 14. listopadu 2012 žalobkyně tvrdila, že 29. října 2012 uzavřela smlouvu na dodávku biomasy pro elektrárnu, což mělo potvrzovat, že prostředky vyplacené podle smlouvy o dílo byly skutečně vynaloženy k dosažení budoucích příjmů. Uvedenou smlouvu však žalobkyně odmítla žalovanému zapůjčit či nechat jej pořídit si její opis nebo fotokopii s odůvodněním, že má obavu o vyzrazení obchodního tajemství, pouze uvedla, že je možno do smlouvy nahlížet v jejím sídle. Žalovaný poté její odvolání

zamítl rozhodnutím označeným v návětí. Žalobu proti tomuto rozhodnutí poté zamítl Krajský soud v Ostravě (dále též „krajský soud“) rozsudkem označeným v návětí.

II. Kasační stížnost a řízení o ní

[5] Proti výše uvedenému rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) včas kasační stížnost. V ní namítala, že krajský soud se nezabýval obsahem svědeckých výpovědí či hodnocením těchto výpovědí finančním úřadem, ačkoliv stěžovatelčina tvrzení o jednání pracovníků VAE, a. s., s obchodními partnery se v řízení prokázala. Uvádí, že např. svědek Ing. N. (Teplárny Brno, a. s.) potvrdil jednání dle předloženého zápisu ze dne 23. září 2009, obdobně i svědek Ing. Z. (Trever s. r. o., Osvětimany). Sám finanční úřad podle stěžovatelky ve zprávě o kontrole uvádí, že jednání, která byla zachycena v předložených záznamech stěžovatelkou, proběhla a popsaný obsah schůzek ve většině případů rámcově odpovídá skutečnosti. Za situace, kdy jsou činnosti rozděleny mezi dvě společnosti (stavby pro spalování biomasy VAE, a. s., a dodávka biomasy stěžovatelkou), je zřejmé, že v případě získání zakázky na výstavbu či dodávku kotle bude na akci participovat také dodavatel biomasy, navíc jedná-li se o spřízněnou společnost. Důležité proto je, že v několika případech bylo potvrzeno, že se jednalo i o zakázkách spadajících do předmětu činnosti stěžovatelky. Jinými slovy, svědecké výpovědi potvrdily konkrétní kroky, a kdyby byla plnění uskutečněna, bezpochyby by stěžovatelce přinesla hospodářský výnos.

[6] Krajský soud se podle stěžovatelky vůbec nevypořádal s její žalobní námitkou ohledně zvoleného obchodního modelu, když cíleně pro oblast obchodování s biomasou byla společnostmi VAE, a. s., a Hradecká a dřevařská společnost, a. s., založena společnost ENERGOWOOD CZ, a. s., tedy stěžovatelka. Kdyby společnost VAE, a. s., zjišťovala a nabízela veškeré činnosti bez smlouvy se stěžovatelkou, byly by vykázané výdaje na mzdy jejích zaměstnanců uznány jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti v podstatě jen zopakoval svou argumentaci z odvolacího rozhodnutí. Zdůraznil zejména, že *„ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal správnost svého původního tvrzení dalšími důkazy, které by zpochybnění účetních dokladů jednoznačně a transparentně vyvrátilo“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. srpna 2010, č. j. 9 Afs 7/2010 - 181). Žalovaný upozornil, že na výzvu finančního úřadu poskytla stěžovatelka jen doplňující informace; informace o konkrétních projektech s odkazem na obchodní tajemství odmítla poskytnout, stejně jako informace o probíhajících jednáních, popř. korespondenci. Faktické plnění dle smlouvy nebylo potvrzeno ani následně, kdy na základě stěžovatelkou předložených písemných materiálů (písemné zápisy z jednání a další písemnosti) finanční úřad doplnil řízení o výslechy svědků dožádáním jiných finančních úřadů. Platí, že neprokáže-li daňový subjekt jím tvrzené skutečnosti, je v důkazní nouzi. Také s námitkou,

že by byl rozsudek krajského osudu nepřezkoumatelný, se žalovaný neztotožnil a navrhl proto kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud shledal, že podmínky řízení jsou splněny, a kasační stížnost vyhodnotil jako přípustnou. Nejvyšší správní soud poté kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[9] Pokud jde o relevantní právní úpravu, ustanovení § 24 odst. 1 věty prvé zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, stanovuje: „*Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*“ Podle § 86 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, platí, že „*daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ... je povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.*“ Podrobnosti ohledně dokazování v daňovém řízení pak upravuje § 92 daňového řádu.

[10] Nejvyšší správní soud nejprve v obecné rovině uvádí, že správce daně má povinnosti dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů, čemuž odpovídá mj. možnost zdanit jen tu část finančního zisku, jež bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů [nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 48/05 ze dne 6. prosince 2006 (N 218/43 SbNU 419)]. Daňově uznatelnými však budou tyto výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. května 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73). Jestliže má správce daně důvodné pochybnosti o správnosti přiznané daně, leží na daňovém subjektu důkazní břemeno k prokázání rozhodných skutečností, a je pouze na daňovém subjektu tyto pochybnosti vyvrátit a věrohodně doložit svá tvrzení (usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 103/03 ze dne 4. září 2003 či sp. zn. I. ÚS 264/02 ze dne 5. února 2003). Důkazní břemeno stíhá daňový subjekt ohledně všech skutečností, které v daňovém přiznání uvedl, resp. byl povinen uvést, nebo k nimž byl správcem daně vyzván (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. listopadu 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115, č. 1663/2008 Sb. NSS). Pokud např. žalobce uzavřel komisionářskou smlouvu, jejímž předmětem bylo zprostředkování a zajištění obchodů, je jeho povinností prokázat v daňovém řízení nejen existenci tohoto právního úkonu, ale i faktické naplnění jeho obsahu, tj. že ze strany komisionáře došlo k plnění dohodnutého závazku spočívajícího ve zprostředkování a zajištění obchodu ve prospěch žalobce a že žalobce v příčinné souvislosti s činností komisionáře uzavřel označené smlouvy se třetími osobami (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. března 2005, č. j. 5 Afs 40/2004 - 59, č. 1251/2007 Sb. NSS). Daňovému subjektu musí být vždy dána možnost, aby svou důkazní povinnost vůbec mohl splnit, resp. požadavek na prokázání určité skutečnosti musí být objektivně splnitelný [nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 591/08 ze dne 1. září 2010 (N 179/58 SbNU 569)]. Je tudíž vadou řízení, pokud např. správce daně odůvodnil závěr o vyloučení výdaje na zhotovení propagačního materiálu z daňově uznatelných výdajů tím, že daňový subjekt neprokázal existenci reklamních předmětů, a přitom neprovedl dokazování výslechem svědků, jež daňový subjekt navrhl; to platí tím spíše

v případě, že výslech těchto svědků byl jediným důkazním prostředkem, jímž bylo možno existenci reklamních předmětů prokázat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. března 2005, č. j. 1 Afs 51/2004 - 75, č. 780/2006 Sb. NSS).

[11] Pokud jde o aplikaci výše uvedených obecných závěrů na nyní posuzovaný případ, Nejvyšší správní soud v prvé řadě konstatuje, že nepovažuje za nikterak podezřelý či závadný samotný obchodní model zvolený stěžovatelkou, kdy dceřiná společnost, která nemá vlastní zaměstnance, využívá na základě smlouvy personálních či řídících kapacit mateřské společnosti a platí jí odpovídající částku za to, že jí mateřská společnost pomáhá získat (a následně též případně i zpracovat) zakázky. Jestliže však činnost smluvního partnera nepřináší žádné výsledky, takže po dobu několika let dceřiná společnost vynakládá finanční prostředky ve formě nákladů bez toho, že by dosáhla jakýchkoliv příjmů, postačuje to podle názoru Nejvyššího správního soudu k tomu, aby na straně správce daně vznikly důvodné pochybnosti o tom, zda se plnění, jež je předmětem smlouvy, opravdu uskutečňuje. Daňový subjekt pak tíží důkazní břemeno spočívající v tom, že musí prokázat, že činnosti, pro jejichž hrazení účtuje své náklady, reálně proběhly. To rozhodně neznamená, že by daňový subjekt musel prokázat konkrétní příjmy, kterých na základě oněch činností dosáhl. Nelze totiž vyloučit – a to zejména je-li určitá společnost nově založena, a také s ohledem na specifika konkrétního oboru, ve kterém daná společnost podniká – že snaha získat zakázku neponese v prvních letech žádné ovoce. Společnost tak skutečně může pouze vynakládat finanční prostředky v naději na dosažení budoucího zisku bez toho, že by (prozatím) mohla vykázat konkrétní příjmy těmto nákladům odpovídající. Správce daně se tedy musí spokojit s tím, když daňový subjekt prokáže, že k činnostem, jež jsou předmětem smlouvy, došlo, a to bez ohledu na to, zda měly nějaký hmatatelný výsledek. Postačuje, že lze důvodně předpokládat, že prokázaná činnost podle své povahy příjmy vytvořit mohla. Účinnost vynaložených nákladů za účelem dosahování příjmů je totiž otázkou podnikatelské strategie a také podnikatelského rizika.

[12] Při nahlédnutí posuzovaného případu popsanou optikou musel dát Nejvyšší správní soud stěžovatelce za pravdu. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 29. srpna 2012 vyplývá, že stěžovatelka označila finančnímu úřadu celkem sedm subjektů, s nimiž měli zaměstnanci mateřské společnosti VAE, a. s., jednat v průběhu roku 2009 o dodávkách biomasy od stěžovatelky (jednalo se o příkladmý výčet, podle stěžovatelky měly takových jednání proběhnout desítky). K tomu stěžovatelka doložila zápisy z proběhlých jednání, návrhy nerealizovaných smluv apod. Ze sedmi prověřovaných subjektů se pouze u jednoho (WANEMI CZ, a. s.) vůbec nepotvrdilo, že by jakékoliv jednání se zástupcem stěžovatelky či VAE, a. s., proběhlo. V jednom případě (Tepelné hospodářství města Trhové Sviny spol. s r. o.) se měla uskutečnit pouze exkurze Ing. L. z VAE, a. s., v provozovně dané společnosti bez projednávání jakýchkoliv obchodních nabídek. V dalších pěti případech se však potvrdila obchodní jednání dle provedených zápisů, tedy včetně – a to je pro posouzení případu podstatné – jednání o dodávkách biomasy. Nejvyšší správní soud nepovažuje za rozhodné, že ve třech z těchto pěti případů si dotazované osoby nevybavily název stěžovatelky a měly za to, že Ing. L. s nimi jednal pouze jménem společnosti VAE, a. s. Podstatný je v tomto případě obsah jednání, jelikož finanční úřad dožádáním ověřoval, zda společnost VAE, a. s., obchoduje sama s biomasou, což se nepotvrdilo (naopak představitelé společnosti odkázali na dokumenty předložené v řízení se stěžovatelkou).

Jestliže tedy předmětem jednání v oněch pěti případech byly též nabídky dodávek biomasy, pak je zřejmé, že zaměstnanec mateřské společnosti VAE, a. s., v daném případě jednal též v zájmu stěžovatelky jako dceřiné společnosti, byť zřejmě nepovažoval za nutné to svým obchodním partnerům zdůrazňovat v rané fázi vyjednávání, kdy se jednalo pouze o orientačních obchodních nabídkách. Navzdory tomu, ve dvou případech si dotazované osoby název stěžovatelky v souvislosti s nabídkou biomasy vybavily.

[13] Za těchto okolností se Nejvyššímu správnímu soudu jeví, že závěry žalovaného a krajského soudu, podle nichž tvrzení stěžovatelky nebyla prokázána ani dožádáním u místně příslušných finančních úřadů, nemají oporu ve spise. Z toho, že nebyla svědecky potvrzena veškerá stěžovatelkou uváděná obchodní jednání, nelze podle Nejvyššího správního soudu dovozovat takto dalekosáhlé závěry. Je pochopitelné, že po více než dvou letech od doby, kdy měla předmětná obchodní jednání proběhnout, si je svědci již nemusí vybavit s ohledem na velké množství podobných jednání, která ve své vedoucí funkci absolvují. Svou roli mohly sehrát i personální obměny v oslovených společnostech a konečně též fakt, že finanční úřad požadoval od dožádaných finančních úřadů, aby shromáždily pouze informace o jednáních se zástupci stěžovatelky, nikoliv její mateřské společnosti VAE, a. s. Jak Nejvyšší správní soud výše vyložil, je zcela důvodné předpokládat, že zástupci mateřské společnosti, zejména v úvodních fázích obchodního jednání, jednali pouze jménem své vlastní společnosti a specializované obchodní partnery zmiňovali až v pokročilejších fázích jednání, kdy se rozhodovalo o zajištění dodávek biomasy formou přímé dodávky či subdodávky apod. S ohledem na tyto okolnosti lze dvě nepotvrzená obchodní jednání – která ostatně tvoří menšinu těch ověřovaných – přičíst faktu, že část informací mohla zůstat „ztracena v překladu“. Velmi dobře to ilustruje záznam o výslechu zástupkyně společnosti EBEH Opatovice, a. s., která vyloučila jakékoliv jednání se zástupci stěžovatelky nebo její mateřské společnosti. Teprve následný telefonát od jiného zaměstnance téže společnosti, který se výslechu neúčastnil, výsledek dožádání změnil. Uvedený zaměstnanec si totiž vzpomněl na základě prověření své e-mailové korespondence, že jednání, na něž se dožádaný finanční úřad dotazoval jeho kolegyně, se účastnil on a dokonce si vybavil též informaci, že případná smlouva na odběr dřevní biomasy (jež nakonec podepsána nebyla), měla být již uzavírána se stěžovatelkou.

[14] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že žalovaný ve svém odvolacím rozhodnutí naznačuje též, že pouhá (ústní) obchodní jednání nenaplňují předmět smlouvy o dílo vymezený jako „technické řešení nabídek, obchodní řešení nabídek a ekonomické a cenové výpočty a kalkulace nabídek“. S takovým přísně formálním náhledem však nelze souhlasit. Pojem „obchodní řešení nabídek“ je natolik široký, že jistě obsáhne i nabízení produktů společnosti v průběhu obchodních schůzek s potenciálními odběrateli, byť by výsledky takové snahy nepokročily do další fáze, tj. zpracování technického řešení či cenové kalkulace. Nelze ostatně ignorovat fakt, že s ohledem na okolnosti (stěžovatelka jako dceřiná společnost nemá žádné vlastní zaměstnance) je třeba smlouvu o dílo interpretovat široce též v souladu s jejím názvem. „Zajištění a provádění řízení společnosti“ v sobě jistě zahrnuje nejširší okruh činností ve prospěch stěžovatelky jakožto objednatele těchto služeb. Konečně nelze v těchto úvahách přehlížet ani fakt, že pokud by společnost VAE, a. s., nabídkovou činnost pro svou dceřinou společnost vykonávala bez smluvní opory, resp. bez vykázání odpovídajícího příjmu, vystavovala by se riziku, že jí bude daň z chybějícího

příjmu doměřena [§ 7 odst. 1 písm. b) zákona o dani z příjmů ve spojení s § 143 odst. 1 věta první *in fine* daňového řádu].

IV. Závěr a náklady řízení

[15] Podle Nejvyššího správního soudu tedy závěr, že tvrzení stěžovatelky nebyla prokázána ani dožádáním u místně příslušných finančních úřadů, nemá oporu ve spise, resp. ve výsleších svědků provedených dožádanými finančními úřady, z nichž ve většině případů vyplývá, že k plnění předmětu smlouvy o dílo uzavřené v roce 2008 mezi stěžovatelkou a společností VAE, a. s., v průběhu roku 2009 reálně docházelo, a to formou obchodních nabídek projednávaných na schůzkách zaměstnanců společnosti VAE, a. s., s potenciálními odběrateli stěžovatelky, a že toto plnění svou povahou směřovalo k dosažení budoucích příjmů, a typově tudíž splňovalo podmínky pro uznání nákladů podle § 24 odst. 1 věty prvé zákona o daních z příjmů. Ačkoliv pochybnosti finančního úřadu o naplňování smlouvy byly důvodné, jelikož stěžovatelka v tomto roce ani v následujících letech žádných příjmů nedosáhla, podle Nejvyššího správního soudu nelze v daném případě hovořit o tom, že by stěžovatelka vůbec neunesla důkazní břemeno ohledně reálného vynaložení sporných nákladů. Je zde totiž převaha důkazů svědčících pro stěžovatelčinu verzi událostí, což Nejvyšší správní soud považuje za dostačující pro naplnění důkazního standardu na straně daňového subjektu. Tento závěr nezpochybňuje ani „riskantní“ jednání stěžovatelky, která bez přesvědčivých důvodů odmítla poskytnout daňovým orgánům údajnou smlouvu z 29. října 2012 na dodávku biomasy pro elektrárnu, neboť vzhledem k dataci této smlouvy se tato smlouva k předmětu daňové kontroly za zdaňovací období roku 2009 vztahuje jen velmi nepřímo.

[16] Závěry žalovaného ani Krajského soudu v Ostravě v této věci proto Nejvyšší správní soud nemohl aprobovat.

[17] Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud zrušil nejen rozsudek krajského soudu, ale též rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Pravomoc Nejvyššího správního soudu k současnému zrušení rozhodnutí správního orgánu není vázána na návrh stěžovatele. V daném případě je zřejmé, že rozhodnutí správního orgánu mělo být krajským soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. zrušeno a že nepřichází v úvahu jakékoliv doplnění řízení či vypořádání dalších žalobních námitek krajským soudem. Krajský soud by s odkazem na tento rozsudek pouze přenesl závazný právní názor svým novým rozsudkem správnímu orgánu. Nejvyšší správní soud proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu. Věc mu však nevrátil k dalšímu řízení, neboť podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil žalobou napadené rozhodnutí žalovaného. Žalovanému také podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrací k dalšímu řízení, v němž je podle odstavce 5 téhož ustanovení vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným.

[18] Nejvyšší správní soud tak je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí rozhodnout též o náhradě nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného na základě § 120 s. ř. s., má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka uhradila soudní poplatky ve výši 3 000 Kč za podání žaloby a 5 000 Kč za podání kasační stížnosti

[položky 18 a 19 přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů]. Pokud jde o úkony právní služby, soud vycházel ze skutečností zjevných ze soudního spisu. Stěžovatelka byla před krajským soudem zastoupena daňovým poradcem, před Nejvyšším správním soudem advokátem; pro určení výše odměny za zastupování daňovým poradcem se použije obdobně advokátní tarif (§ 35 odst. 2 *in fine* s. ř. s.). Za zastoupení v řízení před krajským soudem přísluší odměna za tři úkony právní služby v plné výši: převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a doplnění žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů]. Za zastoupení v řízení před Nejvyšším správním soudem přísluší odměna za jeden úkon právní služby v plné výši, a to sepsání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Odměna za jeden úkon činí podle § 7 bodu 5, aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, 3 100 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu je třeba k odměně za každý úkon přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů. Jedná se tedy o částku 13 200 Kč za řízení před krajským soudem a 8 400 Kč za řízení před Nejvyšším správním soudem. Protože zmocněný advokát (na rozdíl od zmocněného daňového poradce) je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se nárok na náhradu nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem o částku 1 764 Kč odpovídající dani ve výši 21 %, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Celkové náklady řízení pro žalobce tedy představují částky 13 200 Kč za řízení před krajským soudem a 10 164 Kč za řízení před Nejvyšším správním soudem.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. října 2016

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu