

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **MPM Invest s.r.o.,** se sídlem Rokycanova 2798, Pardubice, zastoupený JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská třída 15/16, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 8. 2016, č. j. 33730/16/5300-22444-702525, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích ze dne 29. 1. 2018, č. j. 52 Af 61/2016 - 106,

takto:

**I.** Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích, ze dne 29. 1. 2018, č. j. 52 Af 61/2016 – 106, **se zrušuje.**

**II.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 8. 2016, č. j. 33730/16/5300-22444-702525, **se zrušuje** a věc **se** žalovanému **vrací** k dalšímu řízení.

**III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě celkem částku 35 034 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám JUDr. Ing. Tomáše Matouška, advokáta se sídlem Dukelská třída 15/16, Hradec Králové.

## Odůvodnění:

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobce, jakožto stěžovatel, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“). Krajský soud napadeným rozsudkem

zamítl stěžovatelovu žalobu proti shora označenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“) a rozhodl o nákladech žalobního řízení.

[2] Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 4. 2015, č. j. 723422/15/2801-50525-607666, a č. j. 723753/15/2801-50525-607666, a tato napadená rozhodnutí byla žalovaným potvrzena. Prvním z uvedených rozhodnutí správce daně byla stěžovateli za zdaňovací období leden 2011 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 2 996 763 Kč současně s uložením zákonného penále ve výši 599 352 Kč, druhým rozhodnutím byla stěžovateli doměřena rovněž daň z přidané hodnoty, a to za zdaňovací období únor 2011, ve výši 3 288 021 Kč současně s uložením penále ve výši 657 604 Kč.

[3] Důvodem vydání obou dodatečných platebních výměrů bylo odepření stěžovatelem nárokovaného odpočtu daně z přidané hodnoty na vstupu (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění), k čemuž správce daně přistoupil na základě zjištění, že tento nárok stěžovatel uplatnil v souvislosti s transakcemi, které byly zasaženy daňovým podvodem, aniž by stěžovatel prokázal, že přijal veškerá opatření, které po něm bylo lze spravedlivě požadovat za účelem předejití účasti na daňovém podvodu.

[4] Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 15. 4. 2015, č. j. 256294/15/2801-60562-608582, se podává zjištění správce daně, že se společnosti PEDUZZI s.r.o., Iridos s.r.o. a AVARRIO s.r.o. podílely na obchodech se zlatými slitky, které byly vykonstruovány za účelem vylákání odpočtu daně. Předmětné zlaté slitky s ryzostí pod 333 tisícin opatřoval nezjištěným způsobem Martin Ráž, jednatel společnosti AVARRIO, a tyto dodával stěžovateli, což bylo deklarováno na příslušných fakturách, na základě kterých následně stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Daňová povinnost, která vznikla společnosti AVARRIO, však byla protiprávně krácena fakturami formálně vystavenými společnostmi PEDUZZI a Iridos, přičemž jednatel této společnosti vypověděl, že žádné zboží společnosti AVARRIO nikdy nedodal, pouze dle pokynů Martina Ráže podepisoval potřebné listiny. Správce daně proto dospěl k závěru, že došlo k nezákonnému zkrácení daně z přidané hodnoty, kdy plnění poskytovaná stěžovateli v rámci přezkoumávaných obchodních transakcí byla zasažena podvodem.

[5] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nejprve předeslal, že skutkově a právně obdobná věc týkající se právě stěžovatele, nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a obchodování se slitky zlata s ryzostí nižší než 333 tisícin, konkrétně v rozsahu zdaňovacích období březen až květen roku 2011, byla již v minulosti předmětem soudního přezkumu jak na úrovni krajského, tak i Nejvyššího správního a Ústavního soudu, a to s výsledkem pro stěžovatele negativním. Odkázal na svůj rozsudek ze dne 23. 9. 2015, č. j. 52 Af 2/2015 – 74, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47, a konečně i usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 10. 2017, sp. zn. III. ÚS 1203/16, kterým byla pro zjevnou neopodstatněnost odmítnuta stěžovatelova ústavní stížnost. Dále krajský soud obsáhlým způsobem zrekapituloval relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie k problematice podvodů na dani z přidané hodnoty. Na tomto základě následně shledal stěžovatelovy žalobní námitky nedůvodnými. Krajský soud se shodl se správcem daně a žalovaným na závěru o existenci daňového podvodu v dané věci. Pro neuznání nároku na odpočet nebylo rozhodné, zda stěžovatel se všemi výše jmenovanými společnostmi přišel do přímého obchodního styku,

nýbrž zda byl účasten předmětného obchodního řetězce jako jeden z jeho článků. Podstatným dále shledal zjištění orgánů daňové správy, že stěžovatel o existenci podvodu objektivně mohl vědět, v čemž jim rovněž přisvědčil. Společnost AVARRIO, dodavatelka stěžovatele, vykázala nákup zlatých slitků od společnosti Iridos; jednatel posledně uvedené společnosti (Ján Daráš) nicméně před správcem daně vypověděl, že finanční prostředky, které přicházely na bankovní účet společnosti od dodavatelky stěžovatele, následně vybíral a vracel jednateli společnosti AVARRIO, panu Rážovi, začež od něj inkasoval smluvenou odměnu.

[6] Z odůvodnění napadeného rozsudku také vyplývá, že mezi stěžovatelem a žalovaným nebylo sporu o tom, že se dodavatelka stěžovatele (AVARRIO) účastnila podvodu na dani z přidané hodnoty. Celý obchodní řetězec tak byl zatížen tzv. karuselovým podvodem, pročež povinností správce daně bylo u jednotlivých daňových subjektů, stejně jako u stěžovatele, nalézt a prokázat objektivní skutečnosti, ze kterých by mohl dovodit účast toho kterého daňového subjektu na daném karuselovém podvodu. Žalovaný v tomto směru správně odkázal na stěžovatelovy dlouholeté zkušenosti a znalost obchodování s drahými kovy. V souvislosti s těmito skutečnostmi bylo namístě klást na stěžovatele vyšší nároky stran podnikatelské obezřetnosti. Dalším prvkem je nestandardnost obchodované komodity – slitků zlata do ryzosti 333/1000. Zlato mělo dle výpovědí svědků pocházet částečně z neznámých zdrojů a částečně z výkupu od obyvatelstva. Krajský soud z doložených skutečností nepovažoval za prokázané, že by byl stěžovatel ve svém obchodním jednání veden poptávkou společnosti Société d'Affinage et Apprêts de Métaux Précieux (dále jen „SAAMP"). Vzhledem k tomu, že tvrzená poptávka od společnosti SAAMP vznikla podle vyjádření stěžovatele na základě obchodních jednání, nelze určit, čí byl prvotní zájem na obchodu se zlatými slitky uvedené ryzosti. To, že zboží bylo společností SAAMP přijato, nic v dané věci neprokazuje, o to více, když se z dalšího sdělení podává, že bylo roztaveno a patrně použito pro další výrobu. Jelikož pro výrobu šperků a obchod s hmotnostním zlatem je vyžadováno zlato vyšší ryzosti, vzbuzuje tvrzení, že společnost SAAMP poptávala výlučně slitiny zlata ryzosti pod 333/1000, pochybnosti. Dodání zboží velkému obchodníku v zahraničí může pouze vytvářet dojem poctivé a řádné transakce, ale samo o sobě bez dalších skutečností nevylučuje, že toto zboží bylo v obchodním řetězci zasaženo podvodným jednáním. V takovém případě může být výhodný prodej do zahraničí pouze další složkou zisku vedle neodvedené DPH, resp. nárokovaného odpočtu. Tytéž závěry o vytváření dojmu poctivé transakce obdobně platí i o tvrzení stěžovatele, že k letecké přepravě zboží odběrateli do Francie využíval služeb renomovaného přepravce. Rovněž další skutečnosti (předávání velkých částek v řádech milionů na benzinových pumpách, neprokázání dodání stejného zboží – zlatých slitků, dodání zboží bez písemných smluv za předem dohodnutých podmínek v obdobném řetězci firem, kdy došlo k neodvedení daně do státního rozpočtu subjektem, který měl zlato jako první v řetězci dodat) svědčí o nestandardních podmínkách. Při vysokých objemech transakcí je obtížně představitelné, že budou probíhat na bázi ústních dohod bez jakékoli elementární opatrnosti. Krajský soud se proto ztotožnil se závěry daňových orgánů o tom, že v dané věci se jednalo skutečně o obchody s nestandardními právními, obchodními a osobními podmínkami, přičemž stěžovatel se nestal jejich součástí bez vlastního vědomí či přičinění, a to tím spíše, když k uvedeným okolnostem přistupují ještě další objektivní skutečnosti, ze kterých daňové orgány vycházely. Stěžovatel je obchodní firmou, která působí na trhu se zlatem již od roku 2005.

Proto mu tím spíše musela být známa situace na trhu, a možnost nákupu nestandardního zboží ve formě zlatých slitků o ryzosti pod 333 tisícin ve velkých finančních a hmotných objemech musela u stěžovatele podnikajícího v této specifické oblasti obchodu vyvolat podezření o původu tohoto zlata. Minulá účast v karuselovém podvodu může být v kontextu dalších objektivních skutečností jednou z indicií pro posouzení toho, zda daňový subjekt věděl, respektive mohl a měl vědět, o zatížení pozdější obchodní transakce podvodem. V nyní posuzovaném případě byl jednatel stěžovatele vyslechnut ve věci daňového řízení společnosti RVT s.r.o. již dne 20. 1. 2011. Jelikož obchody nyní posuzovaného případu proběhly z větší části v následujícím období, stěžovatel mohl a měl provedený výslech reflektovat v míře opatrnosti při dalších obdobných obchodních případech se společností AVARRIO.

[7] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V obecné rovině tedy namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, stejně jako nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[8] Krajský soud měl pochybit tím, že na stěžovatele přenesl důkazní břemeno v tom smyslu, že stěžovatel měl prokázat, že nevěděl a nemohl vědět o své účasti na daňovém podvodu. Nadto si krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku protiřečí, pokud uvádí, že daňový orgán musí prokázat objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu. Je zřejmé, že krajský soud na některých místech odůvodnění napadeného rozsudku uvažuje o důkazním břemenu na straně daňových orgánů, zatímco v jiných částech jednoznačně konstatuje důkazní břemeno žalobce. Přitom se jedná o totožný předmět důkazního břemene, a sice prokázání účasti daňového subjektu na podvodu spáchaném jinou osobou. Napadený rozsudek proto stěžovatel shledává nepřezkoumatelným.

[9] Obdobně nepřezkoumatelný je podle stěžovatele napadený rozsudek i proto, že z něj není zřejmé, jakou relevanci krajský soud přisoudil obchodování s předmětnou komoditou (zde obchodování s drahými kovy, konkrétně se zlatem, a to nízkoryzostním). Krajský soud na jednom místě odůvodnění uvádí, že na obchodníky se zlatem lze klást vyšší požadavky co do prevence účasti na daňovém podvodu, zatímco na jiném místě odůvodnění v rozporu s tímto názorem uvádí, že při hodnocení věci není významné, v jakém hospodářském odvětví proběhlo podvodné jednání, a zda takovéto odvětví již bylo, či ještě nebylo zasaženo podvody na DPH.

[10] Stěžovatel rovněž shledává nesrozumitelnou formulaci odůvodnění napadeného rozsudku v rozsahu konstatování krajského soudu, podle kterého „*žalobce o podvodu na DPH minimálně věděl, nebo vědět mohl a měl.*“ Není zřejmé, o jaké „minimálnosti“ zde krajský soud pojednával, ani jaká vyšší kvalita vědomosti než samotná vědomost by mohla nastat. Stěžovateli jsou takto rovněž připisovány dvě různé formy zavinění, což považuje za právně a fakticky nemožné. Nemůže mu totiž být zároveň vytýkáno, že o podvodu věděl nebo mohl a měl vědět, aniž by bylo posouzeno a určeno, o kterou z uvedených alternativ se skutečně jednalo.

[11] Krom výše uvedeného spatřuje stěžovatel nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku také v tom, že některé skutkové závěry krajského soudu nemají oporu ve spise, a nadto není jasné, z jakých důvodů soud tyto skutečnosti uvádí. Stěžovatel tím má na mysli krajským soudem zmiňované „další skutečnosti", které mají údajně svědčit o účasti stěžovatele na podvodu na DPH (předávání velkých částek v řádech milionů korun na benzinových pumpách, neprokázání dodání stejného zboží – zlatých slitků, dodání zboží bez písemných smluv, podobnost transakcí s již dříve posuzovaným podvodem na DPH). Stěžovatel rovněž odmítá názor krajského soudu, že nyní posuzovaná věc je obdobná věci rozhodnuté Nejvyšším správním soudem dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 – 50, k čemuž v kasační stížnosti předestírá detailní srovnávací tabulku.

[12] Dále stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Krajský soud měl pochybit, pokud z jím odkazovaného výslechu jednatele stěžovatele (Michal Sýkora) ze dne 20. 1. 2011 vyvodil, že stěžovatel měl mít povědomí o problematičnosti svých obchodních partnerů ve vztahu k jejich daňovým povinnostem. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud provedl důkaz protokolem o svědecké výpovědi Michala Sýkory ze dne 20. 1. 2011. Krom toho stěžovatel nesouhlasí s hodnocením nestandardnosti obchodování se zlatými slitky ryzosti nižší než 333/1000. Stěžovatel již dříve dokládal odkazy na webové stránky obchodních společností po celém světě, které se zlatými slitky nízké ryzosti obchodují. Za takové situace bylo na správci daně, aby prokázal, že se jedná o komoditu, jejíž obchodování je nestandardní (v čemž stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60). Stěžovatel opakuje, že mu nebylo známo, z jakých zdrojů jeho dodavatel předmětné slitky získával, a ani neměl možnost to jakkoli zjistit. Spoléhal v tomto ohledu na renomé společnosti AVARRIO jakožto významného obchodníka s drahými kovy i se zlatými šperky. Pověst jeho dodavatele jakožto dlouhodobě etablované společnosti byla pro stěžovatele znakem toho, že se jedná o obchody bez nepřiměřených rizik.

[13] Krajský soud měl podle stěžovatele nesprávně přijmout názor, že se stěžovateli nepodařilo prokázat, že byl veden ve svém obchodním jednání poptávkou SAAMP. Písemné prohlášení uvedené společnosti krajský soud, stejně jako správní orgán, nesprávně interpretoval (a to na základě poněkud zavádějícího překladu). Krajským soudem interpretovaný text je běžnou obchodní frází, používanou za účelem projevení zájmu o dodání určitého typu zboží. Originál listiny je vyhotoven v anglickém jazyce, a proto je třeba mít na zřeteli, že původní význam textu mohl být částečně ztracen v překladu. Skutečným úmyslem SAAMP bylo projevit zájem o dodávku zboží – tří typů slitků s různými poměry obsažených vzácných kovů. Stěžovatel se dále ohrazuje vůči výtce krajského soudu, že není zřejmé, jakým způsobem mělo být dopraveno zboží od stěžovatele na letiště do Prahy, odkud mělo být posléze letecky přepraveno jeho odběrateli. Stěžovatel zajišťoval tuto přepravu sám prostřednictvím svého jednatele za užití osobního automobilu; tato otázka nicméně nebyla správními orgány předtím nikterak nastolena, a proto neměl stěžovatel za to, že by bylo třeba ji jakkoli objasňovat.

[14] Podle stěžovatele je v daném obchodním odvětví uzavírání smluv v toliko ústní formě běžnou obchodní praxí, v tvrzení opaku se tedy správní orgány i krajský soud mýlí. Pokud toto tvrzení stěžovatele, který se vzácnými kovy již nemálo let obchoduje,

zamýšlely správní orgány sporovat, měly tak učinit na základě relevantních důkazů, např. znaleckého posudku, neboť samy jsou v těchto otázkách pouhými laiky. Uzavírání smluv v ústní formě proto nebylo projevem neopatrnosti ze strany stěžovatele. Stěžovatel u předmětného zboží pečlivě kontroloval jak hmotnost zboží, tak i jeho složení, a současně prováděl tzv. kontrolní vývrty za účelem řešení případných pozdějších reklamací, kdyby u odběratele vyšlo najevo, že se obsah drahých kovů ve slitku liší od toho, co deklaroval dodavatel. Pokud jde o placení zboží, stěžovatel platil společnosti AVARRIO zálohu za dodané zboží a doplatek byl placen až poté, kdy bylo potvrzeno složení slitků ze strany SAAMP. K placení docházelo vždy zásadně bankovním převodem. Také z tohoto hlediska tedy nelze hovořit o absenci elementární opatrnosti na straně stěžovatele.

[15] Stěžovatel ke krajským soudem zmiňované svědecké výpovědi jednatele Michala Sýkory uvádí, že tato byla podána dne 20. 1. 2011, přičemž pokud jde o zdaňovací období leden 2011, dvě ze tří dotčených obchodních transakcí se uskutečnily ještě předtím, než se v rámci podání svědecké výpovědi měl pan Sýkora dozvědět, že jeho obchodní partneři figurují v podvodném řetězci. Třetí z dotčených transakcí v tomto měsíci pak měla být již tou dobou dojednána (byť z ní ještě v době podání svědecké výpovědi nebylo plněno). Stěžovatel v této souvislosti podotýká, že pan Sýkora nemohl z provedeného výslechu nijak dovozovat, že by snad společnost AVARRIO měla být nespolehlivým partnerem nebo že se měla účastnit transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty, neboť to nebylo v podaném výslechu nijak uvedeno, ani naznačeno. Výslech se jmenované dodavatelské společnosti vůbec netýkal, ba dokonce v celém výslechu nezaznělo vůbec žádné podezření o jakýchkoli nestandardnostech či o zapojení stěžovatele do podvodného obchodního řetězce. Ostatně to, že v případě společnosti RVT s.r.o. mělo dojít k daňovému podvodu, se stěžovatel vůbec nedozvěděl z předmětného výslechu dne 20. 1. 2011, nýbrž až později, když v rámci vlastního daňového řízení byl seznámen s výsledkem daňového řízení se společností RVT.

[16] Podle stěžovatelova názoru neobstojí ani závěr krajského soudu, že nepřijal žádná preventivní opatření k účastenství na daňovém podvodu. Stěžovatel provedl lustraci svého dodavatele, společnosti AVARRIO, ve veřejných rejstřících, především pak v registru plátců DPH. Tímto způsobem se ujistil o tom, že přijímá zboží od plátce DPH a že mu z takto přijatých dodávek vznikne nárok na odpočet této daně na vstupu. Krajský soud ostatně sám žádné smysluplné preventivní opatření, které by měl stěžovatel přijmout, v odůvodnění napadeného rozsudku neuvedl. Krajským soudem zmíněné zjišťování původu zboží při vědomí rizikovosti předmětné komodity považuje stěžovatel za v praxi neuskutečnitelné a jeho zavedení by nedávalo žádný rozumný smysl. Stěžovatel by i v případě požadavku na sdělení původu zboží nemusel obdržet od svého dodavatele pravdivou informaci, kterou by mohl objektivně ověřit. Stěžovatel podotýká, že ani samotnému správci daně a žalovanému se nepodařilo v daňovém řízení zjistit skutečný původ předmětného zboží. Stěžovatel pro srovnání odkazuje na skutečnost, že samotné Generální finanční ředitelství nakoupilo v roce 2017 mobilní telefony, jejichž dodání bylo součástí řetězce obchodních transakcí rovněž zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Generální finanční ředitelství přitom dodavatele těchto mobilních telefonů toliko prověřovalo v rozsahu informací dostupných z veřejných informačních rejstříků, a stěžovatel k tomu poznamenává, že právě tak obezřetný byl při lustraci svého dodavatele i on sám.

[17] Stěžovatel, stejně jako v řízení před krajským soudem, poukazuje na „rozsudek britského soudu ve věci BRAYFAL LTD.“ K tomu doplňuje, že Krajský soud v Ostravě ve svém rozsudku č. j. 22 Af 22/2012 – 247 uvedl, že dospěje-li správce daně k závěru, že přijatá opatření byla nedostatečná, musí specifikovat také to, v čem byla nedostatečná, jakož i to, co podle jeho názoru měl daňový subjekt učinit. Správce daně ani žalovaný přitom v nyní posuzované věci neuvedli, jaká další opatření měl stěžovatel přijmout, aby předešel své účasti na daňovém podvodu, nebo aby alespoň finanční správa nakonec konstatovala, že přijatá opatření byla dostatečná. Stěžovatel odkazuje taktéž na usnesení Soudního dvora Evropské unie ze dne 15. 7. 2015 ve věci C-123/14, s tím, že daňové orgány členského státu nemohou považovat dodání zboží za neuskutečněné, a v důsledku toho nepřiznat odpočet DPH na vstupu, z důvodu, že daňový subjekt neprokázal ani původ dotyčného zboží, ani držbu jeho dodavatele. V takové situaci musí daňový orgán prokázat, že se kupující účastnil podvodu a věděl nebo měl vědět, že dotčené plnění bylo součástí takového podvodu.

[18] Stěžovatel se dovolává principu právní jistoty, přičemž podle jeho názoru by měl v souladu s tímto principem každý subjekt být schopen při svém jednání rozpoznat, jaké právní následky takové jednání bude mít, a tedy každý subjekt by měl mít možnost svobodně se rozhodnout, zda určité jednání bude či nebude realizovat. V jeho případě byl však tento princip porušen, neboť nebyl schopen při realizaci obchodů se společností AVARRIO rozpoznat, že mu v budoucnosti bude upřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu. Stěžovatel připouští, že v této věci je otázkou, zda okolnosti dodávek od společnosti AVARRIO byly natolik neobvyklé, že by je rozumně uvažující podnikatel musel nutně vyhodnotit jako okolnosti, které nutně indikují, že došlo k podvodu na DPH. Stěžovatel je přesvědčen, že tomu tak není.

[19] Žalovaný využil svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti, a to přípisem ze dne 31. 5. 2018, v němž předně uvedl, že se plně ztotožňuje s napadeným rozsudkem a tento neshledává nepřezkoumatelným ani věcně nesprávným. Odůvodnění napadeného rozsudku je třeba nahlížet jako celek a nikoli vytrhávat z jeho kontextu některé dílčí závěry krajského soudu, jak činí stěžovatel. Žalovaný setrval na tom, že stěžovatel je subjektem, který se již delší dobu pohyboval na trhu s drahými kovy, a proto bylo ospravedlnitelné klást na něj vyšší obezřetnostní nároky, než je běžné. Stěžovateli musela být známa situace na trhu a rovněž tak související právní předpisy, konkrétně ustanovení § 92b ZDPH (poznámka NSS: pro nynější zdaňovací období se ještě jednalo o § 92a ZDPH), které stanovuje u dodání zlata o ryzosti 333/1000 a vyšší použít režim přenesení daňové povinnosti, kdy smyslem tohoto ustanovení je bezesporu především zamezit případným daňovým únikům u obchodu se zbožím tak specifickým, jako je zlato. Stěžovatel nakupoval nestandardní komoditu (nízkoryzostní zlato) ve velkých finančních a hmotnostních objemech, přičemž není bez zajímavosti, že podle puncovního zákona je od roku 1993 prodej zlatých šperků v České republice s nižší ryzostí než 585/1000 nezákonný. Jednatel společnosti Iridos popřel do protokolu č. j. 128955/12/005934109594 ze dne 28. 2. 2012 uskutečnění prodeje zlatých slitků společnosti AVARRIO, byť posledně uvedená společnost takto deklarovala svého dodavatele. Samotná společnost Iridos byla podle sdělení dožádaného správce daně nekontaktní, daňová přiznání byla podána pouze za měsíc březen a duben 2011. Stěžovatel neprokázal, že by byl k nákupu slitků veden

poptávkou odběratele; mohl tedy využít ochranu danou ustanovením § 92b ZDPH a pořizovat zboží v režimu přenesené daňové povinnosti. V případě předmětných transakcí absentovala písemná forma uzavřených smluv, které dosahovaly celkové hodnoty přibližně 1 miliardy Kč. Stěžovatel byl již v roce 2010 účasten řetězce, v němž právnické osoby ve spojení uskutečňovaly obchody bez ekonomického smyslu pouze s cílem nezákonného vylákání odpočtu daně ze státního rozpočtu. Na základě těchto objektivních skutečností v jejich souhrnu má žalovaný za to, že stěžovatel věděl, nebo mohl a měl vědět, že jsou předmětná plnění součástí podvodu, a proto spočívalo důkazní břemeno prokázání přijetí dostatečných opatření pro prevenci účasti na daňovém podvodu na stěžovateli (který je však neunesl). Žalovaný nepovažuje kasační stížnost za důvodnou.

[20] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[21] Kasační stížnost je důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud se nejprve zaměřil na posouzení námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, protože v obecné rovině je nepřezkoumatelnost objektivní vadou rozhodnutí, jež z povahy věci brání jeho samotnému přezkumu.

[23] Kasační námitky, podle kterých jsou určité části odůvodnění napadeného rozsudku vzájemně rozporné, nejsou důvodné. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že je třeba důsledně rozlišovat mezi pojmy „účast na podvodu“ a „účast v podvodném řetězci“. Stejně tak nelze zaměňovat důkazní břemeno v otázce, zda daňový subjekt „věděl, nebo mohl a měl vědět o podvodném charakteru obchodního řetězce“ (zde břemeno spočívá na straně správce daně), a v otázce, zda daňový subjekt „přijal všechna opatření, která po něm lze spravedlivě požadovat, aby předešel své účasti“. Stěžovatel výše uvedené patrně zaměňuje, z čehož pramení jeho nepochopení rozložení důkazního břemene. V nynější věci je rozhodné, že krajský soud v druhé větě odst. 38 odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že „*povinností správce daně bylo u jednotlivých daňových subjektů, stejně tak i u žalobce, nalézt a prokázat objektivní skutečnosti, ze kterých by mohl dovodit účast toho kterého daňového subjektu na karuselovém podvodu.*“ Podle Nejvyššího správního soudu citovaný text nepřipouští žádné pochybnosti o jednoznačnosti názoru krajského soudu na rozložení důkazního břemene.

[24] Stěžovateli nelze dát zapravdu ani v tom, že z napadeného rozsudku není zřejmé, jakým způsobem krajský soud hodnotil relevanci obchodované komodity a zkušenosti stěžovatele s obchodováním na trhu s drahými kovy. Je sice nutno připustit, že v odst. 35 napadeného rozsudku citovaná judikatura může na první pohled působit vzájemně neslučitelně, nicméně opak je pravdou. Závěr podaný Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59, a sice že „[p]*ři obecném hodnocení subjektivní stránky daňového subjektu je prakticky bez významu také to, v jakém hospodářském odvětví proběhlo podvodné jednání a zda toto odvětví již bylo či nebylo zasaženo podvody na DPH*“, není rozporný s konstatací, podle které „[v]*zhledem ke zvýšenému riziku těchto podvodů právě v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na subjekty se zlatem obchodující vyšší nároky stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Toto posouzení bude vždy věcí individuálního posouzení správce daně, který musí v každém případě prokázat*

*okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o takový případ. Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené* (zvýraznění doplněno *ex post*, pozn. NSS)." Z obou citovaných textů jasně plyne, že při obecném hodnocení subjektivní stránky je dotčené obchodní odvětví bez praktického významu, nicméně v rámci individuálního posouzení bude možno klást vyšší nároky na subjekt na trhu (v podstatě na jakémkoli relevantním trhu) zavedený.

[25] Pokud stěžovatel namítal, že z napadeného rozsudku není zřejmé, co znamená krajským soudem zmiňovaná „minimálnost" vědomosti nebo možné vědomosti stěžovatele o účasti na podvodném řetězci, nečiní tak důvodně. Krajský soud v napadeném rozsudku opakovaně použil spojení „*minimálně věděl, nebo vědět mohl a měl*". Nejvyšší správní soud nemá pochybnosti o tom, že slovo „minimálně" v uvedeném kontextu významově splývá se slovem „přinejmenším", nebo „alespoň". Stěžovatelovu námitku považuje Nejvyšší správní soud za zcela účelovou a nepřípadnou. Rovněž nelze mít za to, že by stěžovateli byly přičítány zároveň dvě odlišné formy zavinění. Obrat „*věděl, nebo vědět mohl a měl*" je v problematice posuzování zavinění účasti daňového subjektu v podvodném řetězci zcela běžný a je třeba jej vykládat s přihlédnutím k obsahu celého příslušného rozhodnutí, v němž byl použit. V dané věci není pochyb o tom, že stěžovateli není vytýkáno (a nebyla ani snaha prokázat), že o podvodném charakteru transakcí skutečně věděl, nýbrž že o něm vědět mohl a měl, pokud by býval byl dostatečně obezřetný.

[26] Nejvyšší správní soud nicméně přisvědčuje stěžovateli v tom, že pokud krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku (odst. 43) uvedl, že mezi další skutečnosti, které svědčí o nestandardních podmínkách stěžovatelova obchodování, patří též předávání finančních částek v řádu milionů Kč na benzínových pumpách a neprokázání dodání stejného zboží – zlatých slitků, konstatoval toto zcela mimo rámec rozhodnutí žalovaného, kde absentuje jakákoli zmínka, že by stěžovatel při předmětných transakcích platil za zlaté slitky v hotovosti, natožpak na benzínových pumpách. Naopak, např. v odst. 43 odůvodnění rozhodnutí žalovaného je žalovaným rekapitulován obsah svědecké výpovědi tehdejšího jednatele společnosti AVARRIO Martina Ráže, podle kterého stěžovatel platil za zboží bankovními převody, tedy bezhotovostně. Zdroj krajským soudem zmíněného způsobu hotovostních plateb lze však nalézt ve zprávě o daňové kontrole ze dne 15. 4. 2015, č. j. 256294/15/2801-60562-608582; tato se ovšem nevztahuje na realizaci obchodních transakcí stěžovatele; je totiž obsažena v reprodukci svědecké výpovědi D. D. ze dne 15. 8. 2011, který vypovídal k dotazům dožádaného Finančního úřadu v Hradci Králové z pozice dodavatele společnosti AVARRIO. Nečinil tak z pozice odběratele této společnosti (kterým byl stěžovatel). V tomto ohledu tedy krajský soud zjevně pochybil. Rovněž pokud jde o vyjádření krajského soudu, podle něhož nebylo prokázáno dodání stejného zboží, nelze z kontextu odůvodnění napadeného rozsudku jednoznačně určit jeho význam, neboť fakticita dodání zlatých slitků stěžovateli nebyla v daňovém řízení zpochybňována. Nejvyšší správní soud konstatuje, že v tomto ohledu je naplněn kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť krajský soud ze správního spisu vyvodil zjevně nesprávný skutkový závěr, o který následně zčásti opřel právní posouzení věci a odůvodnění napadeného rozsudku. Založil tím nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek skutkových důvodů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75). Nejvyšší správní soud však i přesto shledal, že je

možné stěžovatelovy kasační námitky směřující do merita věci vypořádat, a proto napadený rozsudek, veden zásadou hospodárnosti, nezrušil bez dalšího, nýbrž přistoupil k posouzení důvodnosti kasační stížnosti i v dalších částech stěžovatelem uplatněné argumentace.

[27] Z obsahu správního spisu (především pak z výše specifikované zprávy o daňové kontrole a z rozhodnutí žalovaného) Nejvyšší správní soud naznal, že podstata přesvědčení finanční správy o oprávněnosti odepření nároku stěžovatele na odpočet DPH tkví primárně v tezi, podle které předmětné obchodní transakce stěžovatele (spočívající v nákupu nízkoryzostních zlatých slitků od společnosti AVARRIO), spadající do zdaňovacích období leden a únor 2011, jsou skutkově srovnatelné s obchodními transakcemi uskutečněnými s typově shodným zbožím (a samozřejmě mezi týmiž subjekty) jako v případě zdaňovacích období březen až květen 2011. Z toho vychází i zpráva o daňové kontrole ze dne 15. 4. 2015, č. j. 256294/15/2801-60562-608582, vztahující se ke zdaňovacím obdobím leden a únor 2011. Krajský soud ostatně v odůvodnění napadeného rozsudku označil za nespornou skutečnost, že stěžovateli byl na základě srovnatelných skutkových okolností odepřen nárok na odpočet daně za zdaňovací období březen až květen 2011, přičemž takový postup byl následně aprobován jak krajským soudem (rozsudek ze dne 23. 9. 2015, č. j. 52 Af 2/2015 – 74), tak i Nejvyšším správním soudem (rozsudek ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47), přičemž stěžovatelova ústavní stížnost byla odmítnuta pro zjevnou neopodstatněnost usnesením Ústavního soudu ze dne 10. 10. 2017, sp. zn. III. ÚS 1203/16. Výše zmíněné přesvědčení správce daně o shodnosti skutkových stavů obou vymezených daňových řízení vychází z odpovědi Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 5, č. j. 1189257/13, ze dne 8. 10. 2013, na dožádání správce daně. Správce daně ve výzvě ze dne 24. 6. 2014, č. j. 1026463/14/2801-05401-608582, adresované stěžovateli, uvedl, že z dosavadního šetření nevyplynulo, že by obchody uskutečněné stěžovatelem a společností AVARRIO ve zdaňovacích obdobích leden a únor 2011 probíhaly jiným způsobem a vykazovaly jiný charakter než obchody uskutečněné za zdaňovací období březen až květen 2011, neboť relevantní jsou v tomto ohledu především svědecké výpovědi samotných fyzických osob, které jménem dotčených kontrahentů sjednávaly předmětné obchodní transakce; jde nejen o výpověď tehdejšího jednatele stěžovatele Michala Sýkory ze dne 7. 6. 2011, a tehdejšího jednatele dodavatele (AVARRIO) Martina Ráže ze dne 9. 12. 2011, ale i výpovědi dalších zúčastněných fyzických osob (jak se podává na str. 9 výsledku kontrolního zjištění správce daně č. j. 1486718/14/2801-60562-606559). Vzhledem k datu poskytnutí výpovědí a jejich obsahu se tyto nepochybně vztahují nejen na zdaňovací období březen až květen 2011, ale logicky i na jim předcházející zdaňovací období leden a únor 2011. Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatel byl na důvody zahájení daňové kontroly předmětných zdaňovacích období (resp. na odvozenost těchto důvodů) správcem daně, žalovaným, a v konečném důsledku i krajským soudem v napadeném rozsudku opakovaně upozorňován. Přesto stěžovatel ve svých vyjádřeních, v odvolání, v žalobě, a nakonec ani v kasační stížnosti nijak netvrdil, že by se obchodní transakce se společností AVARRIO v období ledna a února 2011 jakkoli lišily způsobem jejich realizace od transakcí uskutečňovaných v následujících třech měsících téhož kalendářního roku; současně tedy ani netvrdil, že by uplatňoval obezřetnostní opatření pro rozpoznání podvodného obchodního řetězce, která by přesahovala rámec bezpečnostních opatření ve zdaňovacích obdobích březen až květen 2011.

[28] Nejvyšší správní soud proto nejprve vážil, zda jsou okolnosti rozhodné pro daňovou povinnost stěžovatele ve zdaňovacích obdobích měsíců března až května 2011 shodné s okolnostmi zdaňovacích období v nyní posuzované věci, tj. období ledna a února téhož kalendářního roku. Dospěl přitom k závěru, že tomu tak zčásti není.

[29] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47, zejména uvedl, že „[z]*a klíčovou skutečnost považuje Nejvyšší správní soud to, že jednatel stěžovatele, pan Michal Sýkora, byl vyslechnut dne 20. 1. 2011 ohledně obchodu se zlatými slitky ve věci společnosti RVT s. r. o., přičemž součástí tehdejšího obchodního řetězce byla společnost AVARRIO s. r. o., rovněž jako dodavatel stěžovatele. Uvedený výslech proběhl v době před tím, než stěžovatel realizoval obchody se společností AVARRIO s. r. o., které jsou předmětem tohoto řízení. Stěžovatel musel za takové situace jako zkušený obchodník vědět, že v obchodním řetězci u jeho dodavatele zřejmě dochází k nestandardnímu jednání, a přijmout patřičná opatření. Pokud stěžovatel přes zájem daňových orgánů tak neučinil, nelze jeho postup považovat za obezřetný.*“

[30] V posledně citovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud taktéž zabýval okolností dřívější účasti stěžovatele na podvodném transakčním řetězci, přičemž uvedl, že „[s]*amotné zjištění, že stěžovatel byl v minulosti součástí řetězce zatíženého karuselovým podvodem, není z povahy věci dostatečné pro prokázání zavinění v současném případu, protože při posuzování míry zapojení jednotlivých článků řetězce je nutné posuzovat vždy konkrétní obchodní transakci. Minulá účast v karuselovém podvodu může být ale v kontextu dalších objektivních skutečností jednou z indicií pro posouzení toho, zda daňový subjekt věděl, respektive mohl a měl vědět o zatížení pozdější obchodní transakce podvodem. V nyní posuzovaném případě byl jednatel stěžovatele, jak uvedl zdejší soud již výše, vyslechnut ve věci společnosti RVT s. r. o. již dne 20. 1. 2011. Jelikož obchody nyní posuzovaného případu proběhly v následujících měsících, mohl a měl stěžovatel provedený výslech reflektovat i v míře opatrnosti při dalších obdobných obchodních případech se společností AVARRIO s. r. o.*“

[31] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem v tom, že v nyní posuzované věci je skutkový stav částečně odlišný. Jelikož „stěžejní“ výslech jednatele stěžovatele se uskutečnil dne 20. 1. 2011, neplatí výše citované závěry, podané v rozsudku ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47, pro obchodní transakce uskutečněné stěžovatelem před datem výslechu. Mezi stranami není sporné, že za zdaňovací období leden 2011 doložil stěžovatel tři daňové doklady, přičemž u dvou z nich bylo jako datum uskutečnění zdanitelného plnění uvedeno datum předcházející výslechu jednatele stěžovatele (daňový doklad č. 2011002 - uskutečnění zdanitelného plnění dne 5. 1. 2011 a daňový doklad č. 2011014 – uskutečnění zdanitelného plnění dne 18. 1. 2011). S ohledem na popsanou odlišnost v časové souslednosti nelze tvrdit, že v případě transakcí uskutečněných před 20. 1. 2011 měl stěžovatel oproti standardu jednat se zvýšenou obezřetností vyvolanou poznatky z předmětného výslechu.

[32] Na základě výše uvedené skutkové odlišnosti nyní posuzované věci v porovnání se skutkovým stavem zjištěným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47, lze uzavřít, že přinejmenším v případě dvou transakcí se zdanitelným plněním předcházejícím výslechu stěžovatele (daňové doklady č. 2011002 a

2011014) nebylo lze po stěžovateli spravedlivě požadovat takovou míru obezřetnosti, která by jej měla vést k přijetí nadstandardních opatření prevence účasti na daňovém podvodu. Za takového stavu proto nebylo namístě, aby správce daně odepřel stěžovateli nárok na odpočet zaplacené daně z přidané hodnoty. Žalovaný pochybil, když i v tomto rozsahu odvolání stěžovatele zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně ze dne 17. 4. 2015, č. j. 723422/15/2801-5052-607666. Krajský soud pak pochybil, pokud uvedený postup žalovaného aproboval.

[33] Jak uvedeno výše, Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek částečně nepřezkoumatelným (odst. 26). Současně však dospěl k závěru, že správce daně nesprávně odepřel stěžovateli nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odpovídající dani zaplacené při nákupu zlatých slitků uskutečněných dne 5. 1. 2011 a 18. 1. 2011. Žalovaný tedy primárně pochybil, když odvolání v rozsahu napadeného rozhodnutí správce daně ze dne 17. 4. 2015, č. j. 723422/15/2801-5052-607666, zamítl a toto rozhodnutí potvrdil. Stejného pochybení se následně v řízení o žalobě dopustil krajský soud. Kasační stížnost je proto důvodná. V souladu s § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil. Postupem dle § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud zrušil také rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost, neboť pro takový postup byly dány důvody již v řízení před krajským soudem. V dalším řízení bude žalovaný vázán zde vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Bude tedy především třeba posoudit, zda i před výše zmíněným výslechem jednatele stěžovatele měl stěžovatel důvod postupovat v rámci své obchodní činnosti obezřetněji, než je obvyklé, a to s přihlédnutím k tomu, že obecně důkazní břemeno ohledně vědomosti nebo možné vědomosti daňového subjektu o účasti na daňovém podvodu spočívá na správci daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, publ. pod č. 3705/2018 Sb. NSS).

[34] Nejvyšší správní soud rovněž připomíná, že nynější případ se liší od situace řešené ve věci sp. zn. 4 Afs 233/2015 i v tom, že sporné transakce se odehrály za zčásti jiné rozhodné úpravy (podle § 92a zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 3. 2011, zatímco ve věci výše zmíněné již platily § 92a a především § 92b zákona o DPH ve znění účinném od 1. 4. 2011). Nicméně i dřívější právní úprava znala přísnější režim pro obchodování se zlatem (§ 92a zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2011, který v různých jen málo změněných podobách byl součástí českého právního řádu již od roku 2006). Správce daně si musí nejprve ujasnit, jaký měl být v rozhodné době (v době, kdy byla činěna příslušná podnikatelská rozhodnutí a „spuštěny“ sporné transakce, tj. leden až únor 2011) s přihlédnutím k relevantní právní regulaci, poměrům na trhu a poměrům stěžovatele (velký profesionální obchodník se zlatem, který obchody uskutečňoval v rámci své jádrové činnosti) standard běžné obezřetnosti u subjektů toho typu, jakým byl stěžovatel, a zda se v případě stěžovatele vyskytly důvody, které jej od určitého okamžiku měly vést ke zvýšené obezřetnosti. Takovými důvody může být například to, co se stěžovatelův jednatel dozvěděl při výslechu dne 20. 1. 2011, ale i další okolnosti, které stěžovateli byly (či nebyly, ale mohly a měly být) známy v rozhodné době a jsou v skutkové rovině popsány ve zrušeném rozhodnutí žalovaného.

[35] Není v tuto chvíli na Nejvyšším správním soudu, aby uvedené důvody konkrétně posuzoval. Bude totiž na správci daně, aby standard běžné obezřetnosti či případně zvýšené

obezřetnosti u stěžovatele určil. Poté bude na správci daně, aby konkrétní jednání stěžovatele s těmito standardy porovnal. Zjistí-li správce daně, že jednání stěžovatele jich nedosahovalo, musí mu je předestřít. Bylo by pak na stěžovateli, aby označil a osvědčil případné zvláštní legitimní důvody, pro které jeho jednání z uvedených standardů vybočilo; na správci daně by pak bylo posouzení, zda stěžovatelem tvrzené údajné zvláštní důvody vskutku existují a zda jsou legitimní.

[36] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a žalovaný je proto povinen nahradit mu účelně vynaložené náklady řízení. Jelikož Nejvyšší správní soud nevrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení, je povinen rozhodnout také o náhradě nákladů řízení před krajským soudem. Náklady řízení přitom sestávají ze žalobcem zaplacených soudních poplatků a nákladů zastoupení. Stěžovatel zaplatil soudní poplatek za správní žalobu ve výši 3000 Kč [položka 18 bod 2 písm. a) Sazebníku soudních poplatků, jenž je přílohou č. 1 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, v rozhodném znění] a za kasační stížnost ve výši 5000 Kč (položka 19 Sazebníku soudních poplatků].

[37] Náklady zastoupení se proto odvíjí od počtu úkonů právní (resp. daňově poradenské) služby žalobcem doložených nebo vyplývajících z obsahu soudních spisů. Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem zastoupen právnickou osobou (UNTAX, s.r.o., se sídlem U Továren 256/14, Praha 10) vykonávající daňové poradenství prostřednictvím daňového poradce (Ing. David Hubal).

[38] Náklady zastoupení stěžovatele v řízení před krajským soudem představuje odměna daňového poradce za řízení před krajským soudem v rozsahu čtyř úkonů, a sice přípravy a převzetí věci, sepisu a podání žaloby, sepis a podání repliky k vyjádření žalovaného a účasti na nařízeném jednání před krajským soudem dne 17. 1. 2018 v délce 55 minut [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, (advokátní tarif), v rozhodném znění, při sazbě 3100 Kč za každý úkon, dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5], a z čtyřnásobku částky paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky (300 Kč). Daňový poradce dále v řízení před krajským soudem účtoval náhradu promeškaného času dle § 14 odst. 2 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu za 6 půlhodin cesty osobním automobilem k jednání u krajského soudu, stejně jako náhradu cestovních výdajů na pohonné hmoty a opotřebení užitého osobního automobilu ve výši 1342 Kč (Praha → Pardubice a zpět), přičemž tyto výdaje řádně doložil. Krom toho požádal o navýšení odměny o 21 % z titulu plátcovství daně z přidané hodnoty. Náklady zastoupení stěžovatele v řízení před krajským soudem tedy činí 18 806 Kč včetně DPH.

[39] Náklady zastoupení stěžovatele v řízení o kasační stížnosti sestávají z odměny jeho zástupce. Stěžovateli náleží náhrada za dva úkony právní služby spočívající v přípravě a převzetí věci a podání kasační stížnosti zahrnující též její doplnění [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. K tomu je třeba připočíst dvojnásobek paušální částky náhrady hotových výdajů advokáta a to vše zvýšit o 21 %, neboť zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty. Celkem náleží stěžovateli náhrada nákladů zastoupení v řízení o kasační stížnosti ve výši 8228 Kč včetně DPH.

[40] Celková výše stěžovatelem účelně vynaložených nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti činí 35 034 Kč (včetně DPH). Žalovaný je povinen uhradit ji žalobci k rukám zástupce JUDr. Ing. Tomáše Matouška, advokáta se sídlem Dukelská třída 15/16, Hradec Králové, a to do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 30. ledna 2019

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu