

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: **AUTODOPRAVA K & K, s.r.o.,** se sídlem Chrudichromská 2156, Boskovice, zastoupený Mgr. Lucií Dufkovou, advokátkou se sídlem Legionářská 1319/10, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2016, č. j. 1615/16/5300-22443-711377, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 4. 2018, č. j. 29 Af 28/2016 – 117,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 7514 Kč do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupkyně žalobce, Mgr. Lucie Dufkové, advokátky.

Odůvodnění:

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalovaný, jakožto stěžovatel, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jímž bylo zrušeno jeho rozhodnutí (dále jen „rozhodnutí žalovaného“) a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2010 ze dne 8. 12. 2014, č. j. 4214513/14/3007-50524-702850 (dále jen „platební výměr“). Platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období ve výši 200 000 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 40 000 Kč.

[2] Krajský soud vyšel ze skutkového základu spočívajícího v tom, že žalobce přijal v předmětném zdaňovacím období plnění v podobě poskytnutí reklamy na závodních vozidlech společnosti DR plus s.r.o. (dále jen „*DR plus*“) pro konkrétní závody XVI. Pražský Rallysprint a PdTech Mikuláš Rally Slušovice. Tato plnění žalobci poskytl pan M. J. a vyúčtoval je fakturou č. 2010/004, přičemž den uskutečnění zdanitelného plnění byl stanoven na 28. 12. 2010, s celkovou fakturovanou částkou 1 000 000 Kč a 200 000 Kč jakožto částkou odpovídající dani z přidané hodnoty. Krajský soud rovněž vyzdvihl, že stěžovatel nesporoval faktické poskytnutí fakturovaných reklamních služeb žalobci, avšak k odepření žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu u tohoto přijatého plnění přistoupil z důvodu, že předmětné plnění bylo uskutečněno v rámci obchodního řetězce zasaženého daňovým podvodem. Z rozhodnutí žalovaného měl krajský soud za patrné, že podle stěžovatele zde existoval řetězec subjektů (DR plus – M. J. – žalobce), současně také chybějící daň, jelikož pan J. v souvislosti s předmětnou transakcí nesplnil své daňové povinnosti, dále také podezřelé obchodní podmínky; mezi ty patří zjištění, že M. J. byl pro žalobce novým poskytovatelem reklamních služeb, jehož registrace jako plátce daně z přidané hodnoty nastala až ke dni poskytnutí zdanitelného plnění, podezření na antedataci příslušné smlouvy o poskytnutí reklamy, faktická účast žalobce na umisťování reklamních polepů na předmětné závodní vozy, hotovostní výběr příslušné úplaty panem J. z jeho bankovního účtu, poměrně výrazné navýšení sjednané ceny reklamních služeb oproti dřívějším obdobným transakcím žalobce, personální provázanost pana J. se subjektem, který žalobci poskytoval reklamní služby dříve (společnost DEFRS s.r.o., jež má být dle stěžovatele předchůdcem společnosti DR plus). Dále byl obchod sjednán se subjektem (M. J.), který nebyl v té době registrován k dani z přidané hodnoty, přičemž jako den uskutečnění zdanitelného plnění byl sjednán právě den registrace tohoto poskytovatele služby k dani z přidané hodnoty.

[3] Krajský soud pak v odůvodnění napadeného rozsudku vyjádřil souhlas s tím, že některé z výše popsaných okolností mohou, zejména ve svém souhrnu, vzbuzovat pochyby o povaze a účelu obchodu mezi žalobcem a panem J. Poukázal však na to, že z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že jedním z podstatných bodů pro konstatování podílu žalobce na podvodu na dani z přidané hodnoty bylo (v obecné i konkrétní rovině), že v souvislosti s posuzovanou transakcí nebyla panem J. odvedena daň z přidané hodnoty. Krajský soud však upozornil, že ze správního spisu vyplývá, že pan J. nebyl pro daňové orgány nekontaktní, o čemž svědčí jeho výslech jakožto svědka u Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územního pracoviště v Boskovicích ze dne 13. 5. 2015, č. j. 2417735/15/3007-60562-705285, v jehož rámci nabídl důvody, které nelze apriorně hodnotit jako účelové pro to, že zdůvodňují proč předmětné zdanitelné plnění neuvedl ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2010 (prodělání úrazu v únoru 2011), přičemž svou daňovou povinnost v rámci předmětného výslechu nepopíral a hovořil o tom, že bude žádat o splátkový kalendář. Pravidelným znakem daňového podvodu bývá nekontaktnost článku odchodního řetězce, v jejímž důsledku nelze ověřit rozhodné skutečnosti pro řádné stanovení daně, resp. lze hovořit o chybějící dani; v tomto ohledu však shledal krajský soud nyní posuzovanou věc odlišnou. Krajský soud následně konstatoval, že v rámci nynějšího daňového řízení nebyla podrobně zkoumána pravdivost tvrzení pana J. ani jeho „daňová historie“, stejně jako důvody, proč daň skutečně nebyla odvedena. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, krajský soud uvedl, že je podstatné, aby stěžovatel

doložil, že jediným či hlavním účelem transakce bylo získání výhody v podobě čerpání nadměrného odpočtu. Fakt, že pan J. neodvedl v souvislosti s posuzovaným obchodem daň z přidané hodnoty, aniž bylo zkoumáno, proč se tak stalo, a aniž byly zjištěny relevantní poznatky k tomuto daňovému subjektu, není dostatečným „odrazovým můstkem“ pro závěr o existenci daňového podvodu. Odmítnutí nároku na odpočet musí být v celkovém kontextu postupem výjimečným, sledujícím fiskální zájem státu, ne však zcela na úkor správného stanovení výše daně (v čemž krajský soud citoval z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, dostupného na http://nalus.usoud.cz). Závěrem odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud konstatoval, že bude dále na stěžovateli, aby se v dalším řízení opětovně zabýval rolí pana J. v celém případu, především skutečnými důvody, pro které nebyla daň odvedena, zda reálně došlo k „daňovému“ obohacení některého subjektu z předmětného řetězce a zda jediným či převážným účelem transakce bylo získání nepovolené daňového výhody. Krajský soud přitom podotkl, že je třeba vzít v potaz nespornou skutečnost, že se v případě žalobce jednalo o fungující společnost. Ve zbytku žalobních bodů krajský soud žalobci nepřisvědčil, což však nebylo relevantní pro samotný věcný výrok napadeného rozsudku.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[4] Stěžovatel v kasační stížnosti označil důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V obecné rovině tedy namítá nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, stejně jako v nepřezkoumatelnosti plynoucí z nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě z jiné vady řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[5] Podle stěžovatelova názoru krajský soud chybně zaměnil institut podvodu na dani z přidané hodnoty se zákazem zneužití práva; jedná se o dva rozdílné způsoby získání neoprávněného daňového prospěchu, což má plynout např. z bodů [33] a [34] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 55, resp. z bodů [36] až [40] rozsudku téhož soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 – 43. Daňovým podvodem v případě daně z přidané hodnoty rozumí judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) situaci, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění, které je v rozporu s účelem práva Evropské unie upravujícího společný systém daně z přidané hodnoty. Obdobně je vymezen daňový podvod i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, který podle stěžovatelova mínění spatřuje podvod v situaci, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek uvedeného soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009 – 274, ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 – 343, a ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 – 156). Naproti tomu za zneužití práva lze obecně označit obcházení smyslu a účelu právních norem, aniž by muselo dojít k jednání v rozporu s jejich zněním. Za zneužití práva je tak považována situace, kdy ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění. Stěžovatel pro znázornění jím činěné distinkce dále odkazuje na rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02 *Halifax*, rozsudek téhož soudu ze dne

21. 7. 2005 ve věci C-515/03 *Eichsfelder Schlachtbetrieb GmbH,* rozsudek ze dne 17. 12. 2015 ve věci C-419/14 *WebMindLicenses Kfrt,* rozsudek ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13 *Maks Pen EOOD,* a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2009, č. j. 5 Afs 53/2008 – 70.

[6] V návaznosti na výše podané rozlišení pak stěžovatel zdůrazňuje, že v případě daňového podvodu nemusí být splněna podmínka, že hlavním účelem plnění je získání daňového zvýhodnění, neboť získání daňového zvýhodnění mohlo být účelem některé z předcházejících transakcí. V případě účasti na podvodu může být daňové zvýhodnění jedním z účelů, tj. články řetězce mohou obchodovat se zbožím, s nímž obvykle obchodují s běžnou marží, a navíc zařadí do řetězce korporaci, která daň neodvede (missing trader), čímž si ještě „přilepší" neodvedenou daní. Jediným účelem obchodní transakce mezi missing traderem a jeho odběratelem je sice neodvedení daně, ale pokud bude celý řetězec nahlížen komplexně, pak neodvedení daně jediným účelem není, neboť účely jsou dva (samotný zisk z prodeje a navíc podvod na dani z přidané hodnoty). Stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 – 43, a ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 55, s tím, že osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, musí být pro účely Směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. Jakkoli nárok na odpočet nemůže být v zásadě omezen, boj proti podvodům a daňovým únikům je cíl uznaný a podporovaný směrnicí o DPH i Soudním dvorem Evropské unie. Stěžovatel tudíž shrnul, že v případě zneužití práva je cílem předmětné transakce získání daňového zvýhodnění, přičemž zneužitím práva je stiženo předmětné plnění; dobrá víra daňového subjektu zde nemůže být předpokládána a ze všech skutkových okolností transakce musí být potvrzeno, že daňový subjekt musel vědět o zneužití práva. Naproti tomu pokud jde o případ daňového podvodu na DPH, nemusí zde být hlavním účelem předmětné transakce získání daňového zvýhodnění, neboť toto mohlo být účelem některé z transakcí v řetězci předcházejících; existují zde objektivní okolnosti, které prokazují, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět, že se svým plněním účastní podvodu na DPH, avšak zároveň může hypoteticky daňový subjekt (na rozdíl od zneužití práva) svou dobrou víru prokázat. Krajský soud tedy podle stěžovatelova názoru pochybil, když nerozlišil mezi typovými případy zneužití práva a podvodu na DPH. V daném případě přitom správními orgány nebylo tvrzeno ani prokazováno zneužití práva, nýbrž právě účast na daňovém podvodu na DPH.

[7] Ve světle výše uvedené kasační argumentace stěžovatel dovozuje, že mu krajský soud kladl k tíži neřešení otázky, která však vůbec nebyla předmětem daňového řízení. Napadený rozsudek je vnitřně rozporný, neboť krajský soud v jeho odůvodnění kombinuje pojmové znaky podvodu na DPH se znaky zneužití práva za účelem získání daňového zvýhodnění; přitom však krajský soud ve své argumentaci odkazoval na judikaturu ve věcech podvodů na DPH, nikoli týkající se zneužití práva (body [34] až [47] odůvodnění napadeného rozsudku). Stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 – 43, v němž měl soud shledat obdobné pochybení krajského soudu vedoucí k nepřezkoumatelnosti tehdy napadeného rozsudku.

[8] Dále stěžovatel namítá, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, na nějž krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku frekventovaně odkazoval a z nějž opakovaně citoval vybrané pasáže odůvodnění, na nyní přezkoumávanou věc nedopadá. V nyní posuzované věci dospěl stěžovatel k závěru, že došlo k tzv. řetězovému podvodu na DPH. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015 – 46, stěžovatel zdůrazňuje, že řetězec participujících subjektů může čítat i několik desítek subjektů, ale stejně tak postačí např. toliko dva subjekty. Stěžovatel má za to, že není možné po správci daně požadovat prokázání jakékoli vazby daňového subjektu na článek řetězce, který neodvedl daň z přidané hodnoty, nýbrž při zjištění, že se daňový subjekt účastní daňového podvodu, je třeba hodnotit ty okolnosti, o nichž daňový subjekt prokazatelně mohl a měl vědět a které v něm měly vzbudit podezření, že se svým plněním účastní daňového podvodu. Tyto skutečnosti primárně vycházejí z okolností obchodní spolupráce daňového subjektu s jeho přímým dodavatelem, neboť o účasti jiných subjektů v řetězci daňový subjekt nemusí mít žádné povědomí. Není nutná vědomost daňového subjektu o podvodném jednání konkrétního článku řetězce, ale postačí existence objektivních okolností, které nasvědčují podvodnému charakteru řetězce plnění jako celku (rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/14, C-163/13 a C-164/13 *Italmoda*). Přijetím závěru podaného ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, o nutnosti prokázání příčinné souvislosti mezi uplatněním nároku na nadměrný odpočet posledním článkem řetězce a neodvedením daně jiným článkem řetězce, ze kterého vycházel i krajský soud v napadeném rozsudku, by dle stěžovatele vznikl dokonalý návod, jak úspěšně realizovat řetězové podvody na dani z přidané hodnoty. Nutnost zkoumání popsané příčinné souvislosti by v konečném důsledku eliminovala povinnost obezřetnosti příjemce plnění pro účely prevence účasti na obchodním řetězci zasaženém daňovým podvodem. Tím by pak byl efektivně znemožněn boj proti daňovým podvodům, který představuje povinnost státních orgánů vyplývající z unijního práva.

[9] Krajským soudem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, byl podle stěžovatele vystavěn na podstatně odlišném skutkovém základu, což jeho závěry činí neaplikovatelnými na nyní posuzovanou věc. V odkazované věci byl identifikován dlouhý řetězec subdodavatelů mezi daňovým subjektem, který na počátku neodvedl daň z přidané hodnoty, a koncovým odběratelem, který si nárokoval odpočet daně. Nejvyšší správní soud tehdy konstatoval, že daň nelze doměřit „komukoliv“ ze zjištěného řetězce a upřednostnit fiskální zájem státu, nýbrž je třeba vždy hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi nedovedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících o možném podvodném jednání; v rozhodnutí o odvolání ani v napadeném rozsudku však nebylo definováno, k jakému podvodu došlo, kdo jej spáchal a v čem přesně podvodné jednání spočívalo, a především, jaká byla aktivní účast daňového subjektu na tomto tvrzeném, ale zcela neurčitém podvodném jednání. Bylo pouze konstatováno, že daňový subjekt nepostupoval s péčí řádného hospodáře, nejednal obezřetně a odpovědně, ignoroval blíže nespecifikované nestandardní okolnosti průběhu obchodního případu, a proto byla dovozena jeho účast na podvodném jednání. Naproti tomu všemu v nyní posuzované věci stěžovatel v odůvodnění svého rozhodnutí o odvolání jednoznačně konstatoval, že v obchodním řetězci je článek, bezprostřední dodavatel žalobce, který nepodal daňové

přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010 a neodvedl daň, přičemž další článek řetězce (žalobce) si nárokoval odpočet daně na vstupu. Na této skutečnosti nemění nic ani zjištění, že M. J. není pro svého místně příslušného správce daně nekontaktní a že v rámci svědecké výpovědi uvedl důvody, které mu v podání daňového přiznání bránily (těžký úraz při jízdě na čtyřkolce), ani neurčitý příslib pana J. o tom, že bude žádat o splátkový kalendář. Neutralita daně byla fakticky porušena, a proto je nerozhodné, zda dodavatel žalobce byl nekontaktní, či zda kontaktní byl, avšak daň z přidané hodnoty z poskytnutého plnění stejně neodvedl.

[10] Stěžovatel odkazuje na rozsudek SDEU ze dne 7. 3. 2018 ve věci C-159/17 *Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius*, s tím že, nepodání přiznání k DPH, které by umožňovalo aplikaci DPH a její kontrolu daňovou správou, může bránit správnému výběru daně, a tudíž ohrozit řádné fungování společného systému DPH. Unijní právo nebrání tomu, aby členské státy měly za to, že taková nesplnění povinností jsou součástí daňového úniku, a odmítly v takovém případě uznat nárok na odpočet. Dále stěžovatel odkazuje na rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15 *Giuseppe Astone*, který uvádí, že „[k]*onkrétně nepodání přiznání k DPH, jakož i nevedení účetnictví, které by umožňovaly aplikaci DPH a její kontrolu daňovou správou, a neevidování vystavených a zaplacených faktur mohou bránit správnému výběru daně, a tudíž ohrozit řádné fungování společného systému DPH. Unijní právo tudíž nebrání tomu, aby členské státy měly za to, že taková nesplnění povinností jsou součástí daňového úniku, a odmítly uznat v takovém případě nárok na odpočet (viz obdobně rozsudek ze dne 7. prosince 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, body 48 a 49).*“ Stěžovatel považuje za zřejmé, že již samotná skutečnost, že některý článek v řetězci nepodal daňové přiznání a neodvedl daň do státního rozpočtu, musí být považována za narušení neutrality daně; to shledává souladným s rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009 – 274, a ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 – 50, z nichž vyplývá, že povinností daňových orgánů není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, ale v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Kromě naplnění znaku „chybějící daně“ navíc byly stěžovatelem v posuzované věci zjištěny další okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu. Existence daňového podvodu na DPH tak nebyla stěžovatelem konstatována pouze z důvodu chybějící daně, ale i vzhledem k nestandardnostem v celém řetězci.

[11] Stěžovatel krajskému soudu vytýká, že nehodnotil veškeré zjištěné okolnosti v jejich vzájemných souvislostech, ačkoli právě v tom spočívá jejich důkazní síla stran existence daňového podvodu. Soud se vůbec nevyjádřil k otázce personálního propojení participujících subjektů, jednorázovosti předmětné obchodní transakce, hotovostnímu výběru zaslaných finančních prostředků poskytovatelem plnění ani skutečnosti, že se žalobce sám podílel na lepení reklamních nálepek na závodní vůz v den podpisu smlouvy v provozovně DR plus (majitele vozidla). Právě z těchto okolností v jejich souhrnu však dle stěžovatele dostatečně vyplývá, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku platební neschopnosti pana J. jakožto poskytovatele zdanitelného plnění, ale že daň nebyla odvedena z důvodu podvodného jednání v řetězci. Napadený rozsudek proto shledává nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

[12] Žalobce se ve svém vyjádření ze dne 3. 7. 2018 vyslovil pro věcnou i právní správnost napadeného rozsudku. Má za to, že mu nelze přičítat vědomou ani nevědomou

účast na daňovém podvodu, neboť k jejímu prokázání neexistují (resp. stěžovatel neshromáždil) dostatečné důkazy. Pokud by žalobce býval věděl, že pan J. nepřizná a neodvede daň z přidané hodnoty, jíž žalobcem přijaté plnění podléhalo, nebyl by s ním býval obchodní spolupráci realizoval. V rozhodné době však nevěděl ani nemohl vědět o jakýchkoli skutečnostech, které by nasvědčovaly tomu, že by se poskytovatel služby mohl dopustit daňového podvodu. Pokud stěžovatel v kasační stížnosti odkazoval na judikaturou dovozenou teorii daňových podvodů, pak při těchto se téměř nikdy nevyskytují fyzické osoby v pozici tzv. „missing trader“, tj. osoby, která nepřizná nebo neodvede daň a zůstane pro orgány finanční správy nekontaktní. Pokud pan J. nepřiznal a nezaplatil daň v důsledku nehody se zdravotními následky, není na vině žalobce a není důvodu žalobce podezřívat z účasti na podvodu na DPH. Právě tak nelze klást žalobci k tíži, že správní orgány nepřezkoumaly pravdivost svědecké výpovědi pana J. a nezabývaly se jím uvedenými důvody nepřiznání a neodvedení daně, ačkoli s nimi spolupracoval a byl v kontaktu. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, považuje žalobce za aplikovatelný na nyní posuzovanou věc, neboť podle jeho názoru je lhostejno, kolik subjektů se mělo údajného podvodného řetězce účastnit. Žalobce podotýká, že je fungující a etablovanou společností s dobrým jménem a tržbami v řádu stovek milionů korun; vždy řádně plnil své daňové povinnosti. Má tudíž za to, že kasační stížnost není důvodná.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost je přípustná.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť v zásadě nelze věcně přezkoumávat rozhodnutí, které by namítanou vadou skutečně bylo stiženo.

[16] Vymezením pojmu nepřezkoumatelnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. se Nejvyšší správní soud ve své dosavadní rozhodovací činnosti opakovaně zabýval. Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je třeba pokládat zejména takové rozhodnutí soudu, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, obdobně srov. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73). O nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu se též může jednat v případě, kdy soud výrokem rozsudku zrušil napadené rozhodnutí správního orgánu, jakož i jemu předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, ale současně mu uložil další povinnosti týkající se jeho procesního postupu, a začlenil tak do výroku i část odůvodnění svého rozhodnutí (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2005, č. j. 1 As 4/2005 – 34). Naproti tomu nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost je dána tehdy, pokud z něj nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení jeho rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat, nebo pokud z něj nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována

zákonnost napadeného správního rozhodnutí, nebo pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, a v některých jiných speciálních případech (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25). Nejvyšší správní soud také upozorňuje, že z jeho konstantní judikatury plyne že „[o] *vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo.*“

[17] Stěžovatel má za to, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud vytkl nedostatečné prokázání skutečnosti, že hlavním účelem celé transakce bylo získání daňového zvýhodnění; stěžovatel však zdůraznil, že podmínka spočinutí hlavního účelu transakce v získání daňového zvýhodnění je prvkem testu zneužití práva, nikoli pojmovým znakem podvodu na DPH, pročež se jí ve svém rozhodnutí vůbec zabývat nemusel. Nejvyšší správní soud shledává tuto námitku nedůvodnou. Z odůvodnění napadeného rozsudku, na rozdíl od věci posuzované ve stěžovatelem odkazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 – 43, nevyplývá, že by krajský soud nahlížel posuzovanou věc optikou aplikace institutu zneužití práva. Naopak, krajský soud vycházel z teze existence daňového podvodu tak, jak byla podána v rozhodnutí žalovaného. Krom toho je třeba podotknout, že stěžovatel sám v odst. 19 svého rozhodnutí odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 – 37, s tím, že „[o]*bdobně podvod na DPH chápe i NSS, který podvodem na DPH vymezuje situaci, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám*“ (zvýraznění doplněno NSS). Je pak s podivem, že stěžovatel v kasační stížnosti zpochybňuje definici daňového podvodu, kterou však předtím sám použil ve svém rozhodnutí.

[18] Je sice pravdou, že v odst. 49 odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že „*je podstatné, aby žalovaný doložil, že jediným či hlavním účelem transakce bylo získání výhody v podobě čerpání nadměrného odpočtu*“, přičemž odkázal na bod 56 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60. V témže odstavci napadeného rozsudku však krajský soud upřesnil, že neodvedení daně v některém stupni řetězce je obecně zásadním a výchozím bodem pro možnost konstatování podvodu (jde o definiční znak podvodu na DPH), přičemž stěžovateli vytkl, že v daňovém řízení nebylo zkoumáno, proč daň nebyla odvedena a nebyly zjištěny relevantní poznatky k osobě poskytovatele služby, pana M. J. K tomu pak krajský soud v odst. 51 napadeného rozsudku doplnil, že „*jedním z pravidelných znaků podvodů na dani z přidané hodnoty bývá nekontaktnost některého ze subjektů v řetězci, pro kterou nelze ověřit rozhodné skutečnosti pro řádné stanovení daně, resp. zda lze hovořit o chybějící dani. V tomto bodě se ovšem současný případ od typického případu podvodu na dani z přidané hodnoty liší, kdy nelze tuto skutečnost* ‚odbýt‘ *pouze poukazem na* ‚neobvyklost a spletitost‘ *jednotlivých možných variant podvodu na dani z přidané hodnoty.*“ Krajský soud následně vyzdvihl, že podle obsahu správního spisu nebyl pan J. nekontaktní, když v rámci své svědecké výpovědi v daňovém řízení nabídl důvody, které nelze apriorně hodnotit jako účelové, pro to, proč předmětné zdanitelné plnění neuvedl ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí

roku 2010, přičemž svou daňovou povinnost nepopíral a hovořil o tom, že bude žádat o splátkový kalendář (odst. 51 napadeného rozsudku). Za podstatnou pak v tomto ohledu považuje Nejvyšší správní soud zejména formulaci uvedenou krajským soudem v odst. 53 napadeného rozsudku, podle níž „*bude třeba se opětovně zabývat rolí pana J. v celém případu, především skutečnými důvody, proč daň nebyla odvedena, zda reálně došlo k* ‚daňovému' *obohacení některého subjektu z předmětného řetězce, přičemž bude třeba zvážit, zda je daňová povinnost stanovena právě té osobě, které ze zákona svědčí, to při zohlednění principu proporcionality a možnosti výjimečného odmítnutí nároku na odpočet daně*", doplněnou o text: „*V tomto smyslu se jedná o vyhodnocení, zda jediným či převážným účelem transakce bylo získání nepovolené daňové výhody.*" S přihlédnutím k citovaným pasážím odůvodnění napadeného rozsudku nemá Nejvyšší správní soud pochybnosti o tom, že krajský soud nezamýšlel překvalifikovat skutkový základ věci na případ zneužití práva. Naopak, z napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud shledal nedostatečně odůvodněným závěr stěžovatele o znaku „chybějící daně" a s tím úzce souvisejícího atributu „nekontaktnosti článku obchodního řetězce".

[19] S ohledem na § 109 odst. 4 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti, což však neplatí v případě důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. c) a d) téhož zákona. Tyto důvody musí Nejvyšší správní soud zkoumat bez dalšího. Nejvyšší správní soud tak učinil i v nyní posuzované věci, a pro úplnost proto konstatuje, že ani nad rámec stěžovatelem uplatněných námitek neshledal napadený rozsudek nebo jemu předcházející řízení vadnými ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) a d) s. ř. s.

[20] Nejvyšší správní soud se shoduje se stěžovatelem v tom, že skutkový základ věci rozhodnuté rozsudkem zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, není ve všech ohledech srovnatelný se skutkovým základem nyní posuzované věci. V odkazovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval především přezkumem správnosti závěru stěžovatele, podle kterého tehdejší žalobce s přihlédnutím k v rozhodné době daným objektivním okolnostem věděl nebo mohl vědět o své účasti na obchodním řetězci zasaženém podvodem na dani z přidané hodnoty. Oproti tomu v nyní posuzované věci z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že se krajský soud se stěžovatelem neshodl již v mnohem fundamentálnějším skutkovém závěru, a sice o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty.

[21] Posuzování toho, zda daňový subjekt uplatnivší nárok na odpočet daně „zavinil" svou účast na podvodu na dani z přidané hodnoty, musí z povahy věci následovat až poté, kdy správce daně (resp. stěžovatel) prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo. Nejvyšší správní soud ostatně již ve svém rozsudku ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013 – 61, vyjádřil názor, že v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Pokud by tomu tak nebylo, jen stěží by správce daně mohl dosíci unesení důkazního břemene stran prokázání existence objektivních okolností, na základě kterých příslušný daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že předmětným plněním participuje na transakci zasažené daňovým podvodem. Obdobný závěr nadto Nejvyšší správní soud přijal také ve svém rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 55, v němž konstatoval, že „[p]*ro posouzení, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH spáchaného dodavatelem, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních*

skutkových okolností posoudit, zda žalobkyně věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že ji přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (zvýraznění doplněno).“

[22] V nyní posuzované věci je zásadní otázkou, zda rozhodnutí žalovaného obsahovalo vylíčení skutkových okolností, z nichž bylo lze přijmout závěr o existenci daňového podvodu. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), neumožňuje odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v případech, kdy je takový nárok sice uplatněn za splnění podmínek § 72 a 73 tohoto zákona, přesto však v souvislosti s plněním, jež je součástí transakce mající charakter podvodu na DPH; oprávnění (resp. povinnost) správce daně takto učinit vyplývá z judikatury SDEU a je vystavěno na argumentu zachování funkčnosti jednotného systému daně z přidané hodnoty, přičemž přihlíží k subjektivní stránce uplatnění nároku daňovým subjektem (zda o podvodném charakteru transakce věděl nebo musel vědět). Odepření nároku na odpočet v případě účasti subjektu na daňovém podvodu je tedy ve své podstatě toliko reakčním opatřením sledujícím sanaci narušení principu neutrality daně; jeho účel není sankční, nýbrž reparační. Z toho logicky vyplývá, že jen v případě, kdy je neutralita daně porušena, lze za splnění dalších podmínek (subjektivní stránky) odepřít daňovému subjektu jinak řádně uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu. Skutečnost, že neutralita daně byla porušena, však musí být postavena najisto. Obdobně pak musí být dostatečným způsobem ozřejmeno, že k porušení neutrality daně došlo v důsledku podvodného jednání. Je nabíledni, že nikoli každé neodvedení daně z přidané hodnoty z poskytnutého plnění je vedeno snahou o získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Nejvyšší správní soud podpůrně odkazuje na svůj rozsudek ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 – 63, v němž uvedl, že „[d]*aňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. již zmiňovaný rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014 - 60). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění.*“

[23] Nejvyšší správní soud si je samozřejmě vědom, že prokazování skutečného úmyslu daňového subjektu ve vztahu k neodvedení daně zpravidla přesahuje praktické možnosti dokazování ve správním řízení, pročež lpění na něm by mohlo vést k neefektivnosti odhalování daňových podvodů, a tedy i sanování jejich dopadů na veřejný rozpočet. Příčinou bývá často nekontaktnost, nespolupráce či nesolventnost některého ze článků řetězce vedoucí k nemožnosti ověření správnosti a úplnosti údajů deklarovaných v daňovém přiznání, fakticity plnění souvisejících s uplatněným nárokem na odpočet, doměření daně či jejího exekučního vymáhání. Proto po orgánech finanční správy nelze podle ustálené judikatury v zásadě požadovat, aby přesně popsaly, který článek (a jakou měrou) profitoval z neodvedení daně. Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficientů podvodu. Tato zmíněná praktická nemožnost je sama o sobě objektivním faktem, který je nutno považovat za zásadní v procesu

konstatování existence daňového podvodu; je tudíž nezbytné, aby správce daně takovou skutečnost v odůvodnění svého rozhodnutí (zprávy o daňové kontrole) srozumitelně a přehledně popsal a podložil zjištěními majícími podklad ve spisu. Aby bylo možné důvodně konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí k tomu přistoupit ještě další objektivní okolnosti, které teprve ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že zde užívané spojení „existence daňového podvodu", případně „prokázání existence daňového podvodu", je v určitém smyslu poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce existence daňového podvodu.

[24] Nejvyšší správní soud nepochybuje o úmyslu krajského soudu, jenž ze stěžovatelem kritizovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, citoval, že „[m]*á- li být daň správně stanovena (§1 odst. 2 daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Při výběru daní při respektování výše uvedených zákonných jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky* ‚komukoli', *resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen.*" Nejen že v nyní posuzované věci nevyplývá z rozhodnutí žalovaného praktická nemožnost dopátrat se příčin nezaplacení daně (ve smyslu podaném v předchozím odstavci); ze správního spisu naopak vyplývá, že daňový subjekt, který nedostál své povinnosti přiznat a odvést daň z jím poskytnutého plnění, je kontaktní, spolupracuje s orgány finanční správy a jeví ochotu své daňové povinnosti zpětně dostát. Za takové situace je výše citovaný text třeba chápat v tom smyslu, že za popsaného stavu nebylo na místě konstatovat daňový podvod jen proto, že pro stěžovatele mohlo být po praktické stránce jednodušší toliko odepřít nárok na odpočet žalobci, namísto toho, aby se důkladně zabýval možností doměření a vybrání daně u pana J. jakožto subjektu, který v první řadě svou daňovou povinnost nesplnil a u kterého nadto není vyloučeno, že ji splní dodatečně. Nejvyšší správní soud uvedenému názoru krajského soudu plně přisvědčuje, neboť, jak uvedeno výše, odepření nároku na odpočet i přes splnění hmotněprávních a procesních podmínek dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty má být s ohledem na výrazný ekonomický dopad do majetkové sféry daňového subjektu až tím nejzazším opatřením, k němuž má být přistoupeno toliko v případě skutečně chybějící daně, a to navíc jedině v kombinaci s prokázanou alespoň nedbalostní účastí příslušného (nárok uplatnivšího) subjektu na podvodu.

[25] Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň", kterýžto pojem Nejvyšší správní soud nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Pakliže ze zjištěných okolností vyplývá, že daň sice nebyla přiznána a zaplacena, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit a tato bude následně zaplacena, je konstatování chybějící daně přinejmenším předčasné. Právě tak tomu bylo

v nyní posuzované věci. V konečném důsledku totiž není vyloučeno, resp. výše zvolenou terminologií „není prakticky nemožné“, dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně. Jestliže pan J. jakožto poskytovatel služby nepřiznal a neodvedl vybranou částku daně z přidané hodnoty, avšak nebyl nekontaktní a své pochybení při plnění daňové povinnosti následně v rámci svědecké výpovědi výslovně uznal a vyjádřil úmysl daň dodatečně zaplatit, jsou zde důvody se domnívat, že daň bude doměřena a potenciálně i uhrazena. Taková eventualita je pak bezesporu zcela neslučitelná s konstatací existence (přesněji domněnky) daňového podvodu, a její případné nastání by bylo zjevným dokladem nesprávného posouzení aspektu chybějící daně, vedoucím nakonec k nezamýšlenému obohacení veřejného rozpočtu na úkor plátce daně (příjemce plnění), kteréžto ovšem není účelem daně z přidané hodnoty.

[26] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem v tom, že některé ze zjištěných skutkových okolností, mezi něž se řadí např. nápadně vyšší cena poskytnutých reklamních služeb oproti předcházejícím i následujícím srovnatelným transakcím realizovaným odlišnými dodavateli, personální propojenost vlastníka vozidla a poskytovatele služby, stanovení data uskutečnění zdanitelného plnění v návaznosti na datum vzniku registrace poskytovatele jakožto plátce daně z přidané hodnoty apod., vskutku nasvědčují nestandardnosti obchodní transakce, rozhodnutí žalovaného ovšem neobsahuje uspokojivé odůvodnění postupu spočívajícího v hledání znaků daňového podvodu tam, kde podle všeho existuje kontaktní daňový dlužník uznávající porušení své daňové povinnosti a proklamující ochotu je napravit. Nelze proto vytknout ničeho krajskému soudu, pokud rozhodnutí žalovaného zrušil a pro další řízení stěžovatele zavázal k objasnění role dodavatele žalobce v celém případu, především pak skutečných důvodů, proč daň nebyla odvedena, zda struktura, jejímiž články měli být žalobce i pan J., byla vytvořena za účelem podvodu na DPH, a zda reálně došlo k daňovému obohacení některého subjektu z předmětného řetězce. Pokud by uvedené okolnosti s dostatečnou mírou pravděpodobnosti ukazovaly na to, že žalobce a pan J. byli objektivně členy podvodné struktury zaměřené na vylákání odpočtu DPH, bylo by v dalším kroku třeba prokázat, že to žalobce v době, kdy rozhodnou transakci činil, z okolností, které v té době existovaly a které mohl zjistit, mohl a měl rozpoznat. Důkladně je třeba se u pana J. zabývat tím, jaký význam pro to, že nesplnil svou daňovou povinnost, měl jeho úraz, tedy zda byla tato tvrzená okolnost skutečně příčinou nesplnění jeho daňové povinnosti.

[27] Ze všech výše uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[28] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Procesně úspěšný žalobce má podle odkazovaného ustanovení vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Náklady řízení o kasační stížnosti však nevyčíslil, a proto Nejvyšší správní soud vyšel při jejich výpočtu z počtu úkonů právní služby, jež vyplývají z obsahu soudního spisu. Žalobce byl v řízení o kasační stížnosti nejprve zastoupen Mgr. Tomášem Krejčím, advokátem se sídlem Špitálka 23b, Brno, jenž za žalobce podal vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 3. 7. 2018, tedy poskytl úkon právní služby dle § 11 odst. 1 písm. k) ve spojení s § 11 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v rozhodném znění. Dne 24. 1. 2019 bylo

Nejvyššímu správnímu soudu doručeno oznámení o převzetí zastoupení žalobce Mgr. Lucií Dufkovou, advokátkou se sídlem Legionářská 1319/10, Olomouc; v této souvislosti byl žalobci advokátkou poskytnut úkon právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu spočívající v převzetí a přípravě zastoupení. Částka náhrady nákladů za úkon právní služby se odvíjí od § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a takto je určena částkou 3100 Kč. Ke každému poskytnutému úkonu právní služby pak patří přičíst paušální částku náhrady hotových výdajů advokáta dle § 13 odst. 4 též vyhlášky, tj. 300 Kč. Žalobci tedy náleží náhrada ve výši 6800 Kč, přičemž toliko odměnu a paušál za úkon právní služby dle § 11 odst. 1 písm. k) advokátního tarifu náleží zvýšit o částku daně z přidané hodnoty (714 Kč), neboť pouze předchozí zástupce žalobce, který předmětný úkon právní služby poskytl, doložil, že je plátcem DPH. Naproti tomu současná zástupkyně stěžovatele potvrzení o registraci k DPH nedoložila, a ani Nejvyšší správní soud z veřejně dostupných databází nezjistil, že by byla registrována jakožto plátkyně. Celkem je tedy stěžovatel povinen nahradit žalobci účelně vynaložené náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 7514 Kč, a to do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku, k rukám v záhlaví tohoto rozsudku označené zástupkyně žalobce.

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

V Brně dne 12. června 2019

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu