ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Lenky Krupičkové a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **AGRO Liboměřice a. s.**, se sídlem Pohled 26, Mladoňovice, zastoupena Mgr. Josefem Smutným, advokátem se sídlem třída Míru 92, Pardubice, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 16. 9. 2020, č. j. 52 Af 7/2020-48,

takto:

**I.** Rozsudek Krajského soudu v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 16. 9. 2020, č. j. 52 Af 7/2020-48, **se zrušuje.**

**II.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2019, č. j. 49632-2/2019-900000-313, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

**III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti celkem 21 600 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Josefa Smutného, advokáta, a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

## Odůvodnění:

### I.

[1] Rozhodnutím ze dne 16. 12. 2019, č. j. 49632-2/2019-900000-313, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Celního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) ze dne 13. 8. 2019, jímž byla žalobkyni doměřena daň z minerálních olejů za zdaňovací období leden 2016 ve výši 4 748 Kč. Správce daně žalobkyni doměřil daň, která jí byla původně vrácena jakožto osobě využívající minerální

oleje pro zemědělskou prvovýrobu podle § 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZSpD“).

## II.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále též „krajský soud“) zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Krajský soud konstatoval, že nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů vzniká podle § 57 odst. 1 a 6 ZSpD pouze u minerálního oleje, který byl prokazatelně využit pro zemědělskou prvovýrobu. Subjekty, které nárokují vrácení spotřební daně, jsou povinny vést o užitých minerálních olejích evidenci, která bude obsahovat přesné, respektive s ohledem na objektivní technické možnosti co nejpřesnější údaje o skutečném množství spotřebovaných minerálních olejů. Krajský soud přisvědčil hodnocení správních orgánů, že žalobkyně zvolila při evidenci skutečné spotřeby minerálních olejů u tzv. vlastních podnikatelů nedostačující metodu výpočtu, která nezobrazovala skutečnou spotřebu. K výpočtu spotřeby použila ceník, který vycházel ze zkušeností a měření spotřeb v předchozích obdobích a odrážel hodnoty spotřeby v závislosti na druhu práce nebo služby, které byly zprůměrovány. Ceník však již ze své podstaty nemůže určit množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje v přesnosti odpovídající požadavkům zákona, neboť skutečná spotřeba se odvíjí od široké škály proměnných (druh a stav vozidla, způsob jeho obsluhy, terénní podmínky, kvalita pohonných hmot atd.), které nemohou průměry za předchozí období reflektovat. Byť údaje mohou zčásti odpovídat realitě, jedná se stále spíše o kvalifikovaný odhad spotřeby. Žalobkyně přitom mohla použít přesnější a objektivně technicky proveditelnou metodu pro určení skutečného množství užitých minerálních olejů, a to tzv. dotankování. Tuto metodu ostatně využívala u vlastních zaměstnanců a cizích podnikatelů. Polemiku žalobkyně o přesnosti metody dotankování označil krajský soud ve shodě s žalovaným za hypotetickou a obecnou. I přes možné odchylky tato metoda odráží měření spotřeby přímo ve stroji, který práci provádí a v čase, kdy ji provádí, nikoliv na základě zkušeností s průměrnou spotřebou za minulá období. Tvrzení žalobkyně, že vycházela i u vlastních podnikatelů ze skutečné spotřeby zjištěné metodou dotankování, podle krajského soudu neodpovídá podkladům a závěrům z daňové kontroly.

## III.

[3] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Poukázala na to, že v řízení opakovaně uváděla, že použitá metoda evidence skutečné spotřeby minerálních olejů u tzv. vlastních podnikatelů byla jednou z možných, neboť žádný právní předpis nestanoví způsob zjišťování skutečné spotřeby. Sazby v ceníku byly stanoveny na základě měření, jedná se tedy o empiricky zjištěné výsledky, nikoliv o nějaké odhady. Současně byly sazby prověřovány a upravovány. Tento způsob evidence nemusí být sice v některých případech zcela přesný, avšak zcela exaktní není ani metoda dotankování, kterou vyžadovaly správní orgány. V jejím případě totiž vchází do spotřeby pro zemědělskou prvovýrobu i spotřeba při cestě na pracoviště a zpět k čerpací stanici a projevuje se i vliv venkovních teplot na rozdíly v objemu dočerpávaných minerálních

olejů, obzvláště při letních zemědělských pracích. Jediným exaktním a přesným zjištěním skutečné spotřeby by mohla být certifikovaná měřidla spotřeby instalovaná na zemědělských strojích. U všech ostatních způsobů zjišťování skutečné spotřeby budou vždy existovat drobné či větší odchylky, nelze proto tvrdit, že jen jeden z nich je jedině správný. Krajský soud tedy pochybil, pokud aproboval stanovisko správních orgánů, že skutečnou spotřebu minerálních olejů lze zjistit jen metodou dotankování, aniž by se zabýval otázkou zjistitelnosti přesné skutečné spotřeby bez sebemenších odchylek. Podle stěžovatelky je § 57 odst. 6 ZSpD zatížen chybou, neboť pro přesné zjišťování skutečné spotřeby minerálních olejů v zemědělské prvovýrobě je nezbytná technika, kterou nejsou zemědělské stroje až na výjimky vybaveny. Správně by proto měla stačit evidence uznané spotřeby minerálních olejů, přičemž způsob jejího zjištění by byl definován v podzákonném předpise. Pokud taková právní úprava není, nelze sankcionovat subjekty v zemědělské prvovýrobě používající jednu ze dvou srovnatelných možností, které se zjištění skutečné spotřeby jen více či méně přibližují, a to jen proto, že správce daně subjektivně jednu z nich považuje za přesnější. Dále stěžovatelka namítla, že zůstalo opomenuto její tvrzení, že každý vlastní podnikatel před nástupem na objednanou zemědělskou práci načerpal na svůj čip u čerpací stanice stěžovatelky plnou nádrž a pak prováděl její dočerpání, což bylo zaznamenáno v evidenci stěžovatelky. Rozdíl tak představoval skutečnou spotřebu na zemědělské práce. Protože se však jednalo o práce různého druhu a na různých pozemcích, k nimž bylo třeba z hlediska oceňování výkonů a účtování přiřazovat odpovídající spotřebu pohonných hmot, byl vytvořen ceník se stanovením sazby spotřeby minerálních olejů pro jednotlivé druhy zemědělských prací. Tímto dvoukolejným způsobem tak bylo zajištěno, že stěžovatelka disponovala evidencí skutečné spotřeby. Správními orgány zpochybňovaná evidence byla toliko rozepsáním této skutečné spotřeby. Z výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

## IV.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě a ztotožnil se s posouzením krajského soudu. Zdůraznil, že je to daňový subjekt, kdo prokazuje oprávněnost nároku na vrácení spotřební daně. Je jen na něm, jaký způsob zjišťování skutečné spotřeby zvolí. Musí se však jednat o způsob, který je schopen zjistit skutečnou spotřebu bez zásadních pochybností. Z logiky věci jím může být jen způsob založený na měření spotřeby v době provádění příslušné činnosti konkrétním strojem. Lze zpochybňovat přesnost jakékoli metody měření, avšak při této logice by nebylo možné spotřební daň vrátit vůbec. Stěžovatelka přehlíží, že namísto evidence skutečné spotřeby vedla evidenci odhadu spotřeby vycházející z jejího ceníku. Takový způsob zjišťování spotřeby minerálních olejů nemohl být od samého počátku evidencí skutečné spotřeby. Žalovaný dále doplnil, že tvrzení o tom, že předložená evidence byla pouze rozpisem skutečné spotřeby, stěžovatelka neuplatnila ve správním řízení, ale teprve v replice k vyjádření žalovaného. Jedná se o nepřípustnou novotu, pročež se jí krajský soud správně nezabýval. Nadto je toto tvrzení v rozporu s tvrzeními stěžovatelky a zjištěními učiněnými v daňové kontrole. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

## V.

[5] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[6] Kasační stížnost je důvodná.

[7] Podmínky vracení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro zemědělskou prvovýrobu upravuje § 57 ZSpD (ve znění účinném do 30. 6. 2016). Podle prvého odstavce uvedeného ustanovení [n]*árok na vrácení daně vzniká osobě podnikající podle zákona upravujícího zemědělství, která provozuje zemědělskou prvovýrobu. Podmínkou nároku na vrácení daně je, že tato osoba nakoupila minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1 písm. b) a § 45 odst. 2 písm. c) a j) za cenu obsahující daň nebo tyto oleje vyrobila a tyto nakoupené nebo vyrobené minerální oleje prokazatelně použila pro zemědělskou prvovýrobu. Nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby těchto minerálních olejů pro stanovený účel*.

[8] Podle § 57 odst. 6 písm. b) ZSpD [n]*árok na vrácení daně se prokazuje evidencí o skutečné spotřebě minerálních olejů uvedených v odstavci 1*.

[9] Způsob výpočtu nároku na vrácení daně z minerálních olejů a podmínky vedení dokladů a evidence s nimi souvisejícími v případě projednávaného zdaňovacího období blíže upravovala vyhláška č. 202/2014 Sb. Ta v § 1 obsahovala vzorec pro výpočet nároku a v § 2 stanovila požadavky na evidenci o skutečné spotřebě minerálních olejů. Konkrétně v odstavci prvém uváděla, že [e]*vidence o skutečné spotřebě minerálních olejů, kterou daňový subjekt prokazuje nárok na vrácení daně z minerálních olejů, obsahuje údaje o skutečně spotřebovaných minerálních olejích v zemědělské prvovýrobě* a v odstavci třetím, že [v] *evidenci o skutečné spotřebě minerálních olejů se uvádí údaje o množství spotřebovaných minerálních olejů, místo jejich spotřeby a druh vykonávané práce. Za zdaňovací období se v evidenci uvede souhrn za každý spotřebovaný minerální olej uvedený v § 45 odst. 1 písm. b), § 45 odst. 2 písm. c) nebo j) zákona o spotřebních daních*.

[10] Klíčovou spornou otázkou v projednávané věci je způsob prokázání skutečné spotřeby minerálního oleje pro zemědělskou prvovýrobu v souvislosti s výpočtem nároku na vrácení spotřební daně podle § 57 ZSpD. Stěžovatelka množství spotřebovaného oleje v případě tzv. vlastních podnikatelů počítala na základě svého ceníku, přičemž v něm obsažené údaje vycházely z dříve zjištěných skutečných spotřeb při stejných druzích prací nebo služeb na měrnou jednotku těchto prací nebo služeb (1 ha, 1 t). Podle správních orgánů nelze skutečnou spotřebu prokázat tímto způsobem, neboť za skutečnou spotřebu pohonných hmot nelze akceptovat žádné odhady spotřeby, ať již ve formě výpočtů vycházejících z předchozích období nebo ve formě více či méně kvalifikovaných odhadů. Správní orgány tedy nijak nezpochybnily, že údaje, které stěžovatelka zahrnula do svého ceníku, odráží dříve objektivně zjištěnou skutečnou spotřebu minerálních olejů při stejných druzích prací nebo služeb na měrnou jednotku těchto prací nebo služeb. Odmítly jejich aplikaci *en bloc* pouze z toho důvodu, že se nejedná o údaje zjištěné měřením spotřeby právě v době provádění příslušné činnosti konkrétním strojem.

[11] Nejvyšší správní soud se dosud nezabýval otázkou, zda požadavkům výše citovaných ustanovení zákona a prováděcí vyhlášky vyhovuje, aby bylo množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje v zemědělské prvovýrobě prokázáno kvalifikovaným výpočtem na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Zabýval se nicméně totožnou otázkou ve vztahu k prokázání množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje pro výrobu tepla podle § 56 ZSpD a § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb., a to v nedávném rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41. Právní úprava týkající se prokázání množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje pro výrobu tepla v § 56 ZSpD a § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. je přitom koncipována obdobně jako je tomu v případě prokázání množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje v zemědělské prvovýrobě v § 57 ZSpD a vyhlášce č. 202/2014 Sb.

[12] V uvedeném rozsudku kasační soud vyslovil, že „*nesouhlasí se závěrem krajského soudu o tom, že by zákonné úpravě o prokázání skutečně spotřebovaného minerálního oleje pro výrobu tepla podle § 56 zákona o spotřebních daních a § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. v projednávané věci nebylo možno dostát rovněž kvalifikovaným výpočtem na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů.*“ Nejvyšší správní soud nevidí žádné důvody, pro něž by neměl přijmout obdobný závěr i ke způsobu prokázání skutečné spotřeby minerálního oleje pro zemědělskou prvovýrobu v souvislosti s výpočtem nároku na vrácení spotřební daně podle § 57 ZSpD. V obou případech totiž není předepsán žádný konkrétní způsob, jakým má být množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje měřeno. V takové situaci je nezbytné připustit takové způsoby prokázání skutečné spotřeby minerálního oleje pro zemědělskou prvovýrobu, které budou dostatečně přesné. Pokud pak Nejvyšší správní soud již v obdobné věci připustil za takový způsob využití výpočtu na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů, považuje zdejší soud za logické, aby dospěl v obecné rovině k obdobnému závěru i stran prokázání skutečné spotřeby minerálního oleje pro zemědělskou prvovýrobu.

[13] Nejvyšší správní soud sice, obdobně jako v rozsudku č. j. 1 Afs 289/2019-41, dospívá k závěru, že tento způsob zjištění spotřeby minerálního oleje nemůže reflektovat skutečnou spotřebu s naprostou přesností. To však nedokáže ani správními orgány navržený způsob (technika dotankování). V úvahu totiž přichází mnoho okolností, které mohou mít vliv na jednotlivé způsoby prokazování skutečné spotřeby minerálních olejů. Správní orgány tak sice upozornily stěžovatelku, že na rozsah spotřeby minerálních olejů při zemědělské prvovýrobě může mít vliv řada faktorů, jako například použití strojů různých typů, různého stáří a různého technického stavu, různorodost jednotlivých pozemků, dojezdová vzdálenost k nim, pracovní postupy jednotlivých pracovníků a další. Podle Nejvyššího správního soudu však není absolutně přesná a spolehlivá ani evidence zaznamenávající měření množství užití minerálních olejů prostřednictvím dotankování. Obdobně jako evidence zaznamenávající měření množství minerálního oleje nalitého do recykleru, kterou se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 289/2019-41, by tato „*nebyla prosta drobných omylů a nepřesností, o možnostech záměrné manipulace nemluvě. Obzvláště, pokud by toto měření nebylo prováděno automaticky, pomocí instalovaného měřícího zařízení, ale bylo činěno manuálně.*“ Své svízele přitom bude mít bezpochyby každý eventuální způsob zjišťování přesné spotřeby minerálních olejů při zemědělské prvovýrobě, a to zvláště, pokud by měla být dodržena proporcionalita mezi obtížemi

kladenými na daňové subjekty a výhodami, které by měly těmto subjektům plynout z využívání minerálních olejů při zemědělské prvovýrobě.

[14] Podle Nejvyššího správního soudu tedy nelze ve zcela obecné rovině zapovědět, aby bylo množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje v zemědělské prvovýrobě prokázáno kvalifikovaným výpočtem na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku č. j. 1 Afs 289/2019-41: *„výpočty založené na objektivních a prokazatelných vstupních údajích nelze považovat za ‚nepřesné', jenom proto, že mezi tyto vstupní údaje patří rovněž ‚průměrné hodnoty'* (...) *Ostatně výpočty založené na průměrech a paušálech jsou běžnou součástí daňového práva a jsou používány v řadě oblastí. Mají svůj jasný smysl a účel. Obzvláště v situacích, kdy zjištění konkrétních vstupních údajů a hodnot může být spojeno s nepřiměřenými obtížemi, které by zbytečně zatěžovaly jak daňové subjekty, tak by značně znesnadňovaly správu daní a nepoměrně tak zvyšovaly náklady na jejich stanovení.*" Kasační soud na tomto místě zdůrazňuje, že smyslem daňového zvýhodnění je preference dané zemědělské činnosti, která je společensky prospěšná a současně materiálně náročná, a to prostřednictvím zlevnění jejích vstupů (přiměřeně srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 120/2009-56 a č. j. 2 Afs 96/2009-65). Pokud budou správní orgány trvat na přílišných nárocích stran prokazování skutečné spotřeby minerálních olejů, budou tímto znesnadňovat naplnění cíle zákonné úpravy. Racionálně jednající subjekt totiž poměří benefity, které mu jejich využití přinese (mimo jiné daňové zvýhodnění) a negativa (mimo jiné náročnost prokazování skutečné spotřeby a další s tím spojené skutečnosti), a tyto úvahy promítne do svého rozhodnutí ohledně způsobu využívání minerálních olejů při zemědělské prvovýrobě. A vzhledem k tomu, že hlavním předmětem činnosti takovýchto subjektů bude stále zemědělská prvovýroba, a nikoliv nákup a využití minerálních olejů (které je v kontextu této činnosti standardně poměrně zanedbatelné), dospívá kasační soud k závěru, že není nezbytné lpět na zjišťování skutečné spotřeby minerálních olejů „s přesností na mililitry" a tím *de facto* přílišným formalismem postupovat proti účelu předmětných ustanovení.

[15] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje při zemědělské prvovýrobě podle § 57 ZSpD a § 2 odst. 1 vyhlášky č. 202/2014 Sb. lze prokázat rovněž kvalifikovaným výpočtem, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Z uvedených důvodů pak nesouhlasí se stěžovatelkou, že by zákonná úprava byla zatížena chybou, když v ní není přesně upraven způsob, jakým má být zjištěna přesná spotřeba minerálních olejů. Absence exaktní úpravy totiž sice připouští více způsobů, kterými mohou daňové subjekty postupovat. Tím však není dotčena možnost, že jimi zvolený způsob bude shledán nedostatečným.

[16] Pokud tedy budou daňové subjekty prokazovat spotřebu minerálních olejů kvalifikovaným výpočtem, budou se muset příslušné správní orgány zaměřit na to, jaký výpočet byl použit (tedy zda vůbec může být jeho prostřednictvím dosaženo přiměřeně přesného vypočtení spotřeby minerálních olejů při zemědělské prvovýrobě), a zároveň budou muset posoudit, zda byly vzaty v potaz relevantní objektivní okolnosti, případně zda tyto byly řádně prokázány a promítnuty do daného výpočtu. Jinými slovy správní orgány budou posuzovat, zda daňový subjekt při svém výpočtu vzal v potaz (a případně

prokázal) relevantní okolnosti, které mohou mít vliv na spotřebu minerálních olejů při zemědělské prvovýrobě. Tyto se budou zpravidla v každém jednotlivém případě lišit.

[17] V projednávaném případě k tomuto nedošlo. Správní orgány, stejně jako krajský soud, odmítly kvalifikovaný výpočet jako způsob prokázání skutečné spotřeby minerálních olejů při zemědělské prvovýrobě *en bloc*. Nezabývaly se tak individuálními okolnostmi projednávaného případu. Pouze obecně tvrdily, že na konkrétní spotřebu minerálních olejů má vliv celá řada proměnných (druh a stav vozidla, způsob jeho obsluhy, terénní podmínky, kvalita pohonných hmot atd.). Již se však nezabývaly tím, zda příslušné faktory měly být, či případně jak byly promítnuty do výpočtu, který provedla stěžovatelka pro výpočet spotřeby minerálních olejů, a zda položky z „ceníku“, z nějž u tzv. vlastních podnikatelů vycházela, odpovídají očekávané realitě a jsou vnitřně koherentní. V uvedeném tak došlo ze strany správních orgánů k pochybení, které krajský soud aproboval. A právě těmito skutečnostmi by se především správní orgány měly v dalším řízení zabývat.

[18] Nejvyšší správní soud dále dodává, že stěžovatelka vznesla námitku, dle níž zůstalo opomenuto její tvrzení, že i každý tzv. vlastní podnikatel před nástupem na objednanou zemědělskou práci rovněž načerpal na svůj čip u čerpací stanice stěžovatelky plnou nádrž a pak prováděl její dočerpání, což bylo zaznamenáno v evidenci stěžovatelky. Tato námitka však byla poprvé vznesena v žalobním řízení až v replice k vyjádření žalovaného ze dne 9. 9. 2020. Žaloba přitom neobsahovala ani zárodek takovéhoto žalobního bodu (a ostatně tato skutečnost nevyplývala ani z řízení před daňovými orgány). Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 a násl. s. ř. s. je však založeno na tom, že žalobu lze rozšířit o nové žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Soud se pak může zabývat pouze takovou později uplatněnou argumentací, která je rozhojněním žalobního bodu již (řádně a včas) uplatněného (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 20. 7. 2011, č. j. 1 Afs 41/2011-178). Lhůta pro tvrzení nových žalobních bodů (či alespoň jejich zárodků) stěžovatelce uplynula dne 17. 2. 2020. Za této situace se Nejvyšší správní soud nemohl věcně uvedenou námitkou zabývat, neboť nebyla řádně uplatněna již v řízení před krajským soudem.

[19] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Současně za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil i napadené rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Žalovaný je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 2 ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

[20] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Ve vztahu k výsledku je pak nutno posuzovat procesní úspěšnost účastníků řízení. Podle § 60 odst. 1 ve spojení § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník řízení právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníku řízení, který úspěch ve věci neměl. Z tohoto pohledu je nutno za úspěšného účastníka považovat stěžovatelku. Naopak žalovaný v řízení neuspěl.

[21] Náklady řízení stěžovatelky představovaly zaplacené soudní poplatky a odměna a náhrada hotových výdajů jejího zástupce. V řízení o žalobě činil soudní poplatek

3 000 Kč, v řízení o kasační stížnosti 5 000 Kč, celkem tedy 8 000 Kč Odměna zástupce činí za čtyři úkony právní služby (převzetí věci, podání žaloby, účast na jednání před krajským soudem a podání kasační stížnosti) v hodnotě 3 100 Kč za jeden úkon [§ 1 odst. 1, § 7, § 9, § 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), (dále též „advokátní tarif")] celkem částku 12 400 Kč. Náhrada hotových výdajů pak sestává z paušální částky 1 200 Kč (4 x 300 Kč dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu). Nejvyšší správní soud nepřiznal stěžovatelce náhradu hotových výdajů za repliku k vyjádření žalovaného, neboť v ní stěžovatelka setrvala na žalobních tvrzeních uvedených již v žalobě a dále žalobu nepřípustně rozšířila o nový žalobní bod až po lhůtě k jeho tvrzení. Zástupce stěžovatelky v řízení před krajským soudem ani před Nejvyšším správním soudem nedoložil, že by byl plátcem DPH. Celkem tedy činí náhrada nákladů za řízení o žalobě 13 200 Kč a za řízení o kasační stížnosti 8 400 Kč.

[22] Žalovaný je proto povinen stěžovatelce uhradit náklady řízení o žalobě i kasační stížnosti ve výši 21 600 Kč, a to ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího advokáta.

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

V Brně dne 12. října 2022

David Hipšr
předseda senátu