



Vyvěšeno dne: 25. 4. 2024

Svěšeno dne: 9. 5. 2024

Jaroslava Havelcová

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **OREDO s.r.o.**, se sídlem Na Okrouhlíku 1371/30, Hradec Králové, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 10. 2022, č. j. 31 Af 32/2018 - 207,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 10. 2022, č. j. 31 Af 32/2018 - 207, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2018, č. j. 19032/18/5300-21441-703172, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 20 342 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.
- IV. Žalobkyni **se vrací** zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost ve výši **5 000 Kč**. Tato částka bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 5. 2018, č. j. 19032/18/5300-21441-703172 (dále jen „*rozhodnutí žalovaného*“), zamítl odvolání žalobkyně proti osmi rozhodnutím Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 4. 8. 2016 (dále jen „*dodatečné platební výměry*“) a tato rozhodnutí potvrdil. Dodatečnými platebními výměry správce daně nezměnil

poslední známou daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), která byla žalobkyni stanovena na základě řádných daňových přiznání za zdaňovací období třetího čtvrtletí 2011, března 2012, června 2012, července 2012, srpna 2012, prosince 2012, prvního čtvrtletí 2013 a druhého čtvrtletí 2013.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „*krajský soud*“), který ji nejprve rozsudkem ze dne 25. 5. 2020, č. j. 31 Af 32/2018 - 95 (dále jen „*první rozsudek KS*“), zamítl jako nedůvodnou. Proti prvnímu rozsudku KS podala žalobkyně kasační stížnost. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 2. 2022, č. j. 3 Afs 214/2020 - 63 (dále jen „*rozsudek NSS z února 2022*“), první rozsudek KS zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud shledal první rozsudek KS nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, jelikož krajský soud opomenul převážnou část žalobní argumentace, v níž žalobkyně brojila proti závěrům žalovaného. Nejvyšší správní soud tedy krajskému soudu uložil, aby se dostatečně a přezkoumatelným způsobem vypořádal s žalobními námitkami a vysvětlil, z jakých důvodů jim přisvědčuje či nikoli.

[3] Krajský soud poté rozsudkem ze dne 26. 10. 2022, č. j. 31 Af 32/2018 - 207, žalobu opět zamítl jako nedůvodnou. Nejprve shrnul skutečnosti vyplývající ze správního spisu. Dne 29. 10. 2013 podala žalobkyně dodatečná daňová přiznání k DPH za osm zdaňovacích období (viz odstavec [1] výše), v nichž uplatnila nárok na odpočet daně v celkové výši 10 817 242 Kč. V dodatečných daňových přiznáních uvedla, že důvodem pro jejich podání je „*Realizace projektu odbavovacího zařízení, postup na základě protokolu č. j. 58738/12/228602609024*“. Na základě dodatečných daňových přiznání zahájil správce daně postup k odstranění pochybností a následně daňovou kontrolu. V rámci daňové kontroly dospěl mimo jiné ke zjištění, že žalobkyně neprokázala, že přijatá plnění, z nichž uplatnila nárok na odpočet daně, byla již při jejich pořízení určena pro použití v rámci její ekonomické činnosti. Na základě těchto závěrů pak správce daně vydal dodatečné platební výměry (viz odstavec [1] výše). Žalovaný se s tímto závěrem správce daně ztotožnil, odvolání proti dodatečným platebním výměrům zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil.

[4] Předmětem sporu dle krajského soudu je, zda žalobkyně v daňovém řízení prokázala, že přijatá zdanitelná plnění - hardware a software pro systém kompatibilních odbavovacích zařízení a centrální systémy (clearing tržeb mezi jednotlivými dopravci, centrální dispečink pro všechny dopravce, kontaktní místa e-shopu využívaná všemi dopravci) – užívala výhradně k ekonomické činnosti, resp. k uskutečňování zdanitelných plnění, a zda tedy odpočet uplatněný v dodatečných daňových přiznáních odpovídal požadavkům § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „*zákon o DPH*“).

[5] Krajský soud konstatoval, že se žalobkyně v letech 2011 až 2013 smluvně zavázala vykonávat činnosti spjaté s provozováním integrovaného dopravního systému na území Pardubického a Královéhradeckého kraje. Dle krajského soudu je nepochybné, že tyto činnosti žalobkyně prováděla bezúplatně. Žalobkyně tak ve zdaňovacích obdobích, v nichž přijala zdanitelná plnění, vykonávala v rámci svých smluvních závazků činnosti, které nesplňovaly znaky ekonomické činnosti dle zákona o DPH. Úplatný pronájem movitých věcí dopravcům ekonomickou činností je, nicméně z provedeného dokazování vyplynulo, že ke změně využití pořízeného majetku pro ekonomickou činnost žalobkyně došlo až po jeho pořízení, a to k 30. 9. 2013. V okamžiku pořízení majetku byl tento majetek pořízen a užíván pro jinou než ekonomickou činnost žalobkyně. Krajský soud zopakoval, že správce daně žalobkyni vyzval k doložení využití přijatých zdanitelných plnění výhradně pro ekonomickou činnost, na což žalobkyně reagovala sdělením, že od září 2013 majetek využívá k úplatnému pronájmu. Nevyvrátila tím však důvodné pochybnosti správce daně, že majetek nebyl využíván výhradně k ekonomické činnosti. Využití přijatých zdanitelných plnění k ekonomické činnosti neprokazuje ani *Oznámení o změnách v projektu ze dne 9. 2. 2011*, které žalobkyně předložila v daňovém řízení.

pokračování

[6] K odkazu žalobkyně na odlišný postup žalovaného ve věci nároku na odpočet DPH za zdaňovací období čtvrtého čtvrtletí 2014 krajský soud konstatoval, že nyní projednávaná věc se liší. V tehdy posuzované věci dospěl žalovaný k závěru, že žalobkyni svědčí nárok na poměrný odpočet daně. V nynější věci „*byl zjištěn jiný skutkový stav a žalobkyně sama ve věci případného nároku na poměrný odpočet žádný důkaz nepředložila.*“

[7] Dále se krajský soud vyjádřil k jednotlivým žalobním námitkám, jejichž opomenutí mu vytknul kasační soud v rozsudku NSS z února 2022. K otázce, proč pronájem majetku dopravcům nelze považovat za ekonomickou činnost a z jakých důvodů krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že majetek pořídila a následně použila k ekonomické činnosti, krajský soud uvedl, že nemá pochyb, že pronájem lze považovat za ekonomickou činnost. Tato skutečnost se projevila v následujících zdaňovacích obdobích, která však nebyla předmětem tohoto řízení. Neuznání nároku na odpočet DPH vyplývá z toho, že žalobkyně před uskutečněním zdanitelných plnění používala pořízený majetek nikoli pro ekonomickou činnost na základě smluv s kraji.

[8] K argumentaci, že žalobkyni nemůže být odepřeno právo uplatnit odpočet DPH jen proto, že majetek nebyl ihned používán pro její ekonomickou činnost, krajský soud uvedl, že použití přijatých zdanitelných plnění souviselo s činnostmi, které žalobkyně vykonávala pro kraje. Námitku porušení zásady neutrality DPH krajský soud neshledal důvodnou. Odkázal na průběh daňového řízení a konstatoval, že důkazní břemeno nesla žalobkyně. Pokud žalobkyně nárok na odpočet DPH neprokázala, nelze považovat námitku porušení zásady neutrality DPH za důvodnou. Obdobný závěr by dle krajského soudu platil i pokud by žalobkyni náležel poměrný nárok na odpočet DPH.

[9] Dále se krajský soud vyjádřil k námitce, dle níž žalovaný pochybil, pokud měl za to, že činnost žalobkyně byla výkonem působnosti v oblasti veřejné správy, a proto nebyla ekonomickou činností. Dle krajského soudu žalovaný neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH proto, že u ní vykonávané činnosti absentovala úplata. Současně souhlasil se závěrem žalovaného, že dotčené kraje na žalobkyni, jejíž činnost nelze podřadit pod výkon působnosti v oblasti veřejné správy, výkon služeb přenesly.

[10] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[11] Stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda stěžovatelka přijatá zdanitelná plnění používá k ekonomické činnosti. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že byla „*nedostatečně důkazně aktivní*“. Stěžovatelka důkazy předkládala, nicméně krajský soud i žalovaný je pominuli. K tomu stěžovatelka uvádí konkrétní listiny (smluvní dokumentaci s kraji, dopravci a stěžovatelčinými dodavateli), které dle jejího tvrzení krajský soud opomenul, neboť z napadeného rozsudku není zřejmé, jaké závěry z nich vyvodil. Tyto důkazy představují ucelený logický řetězec a prokazují, že stěžovatelka realizovala ekonomickou činnost. Krajský soud nehodnotil důkazy v souhrnu, čímž zatížil řízení vadou mající vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Stěžovatelka skutečně po jistou dobu vykonávala činnosti spočívající ve spolupráci s kraji na zajištění dopravní obslužnosti na jejich území, nicméně v roce 2013 tyto činnosti zcela ukončila. Stěžovatelka tak vykonávala ekonomickou činnost, zejména pronájem komponent odbavovacího zařízení a centrálních systémů.

[12] Dle stěžovatelky prostá souvislost její činnosti s integrovaným dopravním systémem nezpochybňuje, že vykonávala ekonomickou činnost. Podstatné je posoudit účel pořízení a použití konkrétního zdanitelného plnění, což krajský soud neučinil. Stěžovatelka uvádí, že se na zajišťování provozu integrovaného dopravního systému podílela již před pořízením

zdanitelného plnění a lze tedy dovodit, že se zdanitelné plnění netýkalo zajištění dopravní obslužnosti na území krajů ani nesloužilo k vytvoření IDS IREDO. Zdanitelné plnění bezprostředně souvisí pouze s obchodními vztahy s dopravci a stěžovatelka je pořídila, aby mohla uskutečňovat pro dopravce ekonomickou činnost.

[13] Dle stěžovatelky je irrelevantní, jakou činnost před zářím 2013 realizovala. Stěžovatelka majetek pořídila výlučně pro účely jeho použití v rámci její ekonomické činnosti, která byla zahájena ke dni 30. 9. 2013; před tímto datem nebyl pořízený majetek používán. Závěr krajského soudu, dle něhož nebyl majetek pořízen a užíván výhradně pro ekonomickou činnost žalobkyně nemá oporu ve spisu, resp. je s ním v rozporu. Podle stěžovatelky je podstatné, že správce daně ani žalovaný neprokázali, že by došlo k použití majetku pro „*veřejnoprávní neekonomickou činnost*“. Stěžovatelčin úmysl pronajímat pořízený majetek dopravcům plyne z *Oznámení příjemce o změnách v projektu ze dne 9. 2. 2011*. Realizaci projektu (činnosti, která není ekonomickou činností ve smyslu zákona o DPH) lze považovat za přípravnou fázi ekonomické činnosti, jelikož fungování integrovaného dopravního systému bylo předpokladem pro výkon ekonomické činnosti. Pokud krajskému soudu „*vadí*“, že stěžovatelka využila dotace, je tato skutečnost irrelevantní. Pro určení rozsahu nároku na odpočet DPH je podstatný účel použití zdanitelného plnění a na tento nárok nemůže mít vliv, zda osoba uplatňující nárok čerpá dotace či nikoli.

[14] Pokud krajský soud konstatoval, že od září 2013 je pořízený majetek využíván k ekonomické činnosti, měl rozhodnutí žalovaného zrušit, neboť za těchto okolností není možné stěžovateli odeprít nárok na odpočet DPH zcela. I pokud by došlo ke změně využití majetku z neekonomického účelu na ekonomický (což stěžovatelka popírá), měl jí být uznán alespoň částečný nárok na odpočet DPH, jako tomu bylo v případě čtvrtého čtvrtletí 2014.

[15] Dále stěžovatelka namítá, že z § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je patrné, že zákon nevyžaduje, aby plnění, z něhož je uplatněn nárok na odpočet DPH, bylo k ekonomické činnosti využito v tomtéž zdaňovacím období. Skutečnost, že s realizací ekonomické činnosti v podobě pronájmu majetku dopravcům nebylo započato bezprostředně po jeho pořízení, je pro účely posouzení splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH bezvýznamná. Uvedené vyplývá také z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „*SDEU*“) a Nejvyššího správního soudu, na niž stěžovatelka konkrétně odkazuje. Stěžovatelka dodává, že nárok na odpočet DPH zůstává zachován i v případě, pokud zamýšlená ekonomická činnost z objektivních příčin nevedla k uskutečnění zdanitelných plnění. Výklad krajského soudu by nadto vedl k popření § 78 zákona o DPH, který upravuje postup při úpravě odpočtu DPH v důsledku faktického použití dlouhodobého majetku.

[16] Stěžovatelka tvrdí, že se krajský soud nezabýval otázkou porušení zásady neutrality DPH. Při pořízení majetku stěžovatelka v rámci kupní ceny zaplatila daň na vstupu, kterou její dodavatelé přiznali a odvedli. Pořízený majetek stěžovatelka používá pro uskutečňování ekonomické činnosti, která jí generuje příjmy, z nichž přiznává a odvádí DPH. Jelikož jí za této situace nebylo umožněno daňovou zátěž eliminovat formou odpočtu DPH, dochází k rozdílnému zacházení se stěžovatelkou a jinými plátcí DPH. Dle stěžovatelky závěr krajského soudu, že problematika neutrality DPH je pro posuzovanou věc nepodstatná, neobstojí. Pokud stěžovatelčini dodavatelé svou daňovou povinnost splnili, bylo by odeprání nároku na odpočet DPH stěžovateli porušením principu neutrality DPH. Uvedené plyne také ze stěžovatelkou citované judikatury Nejvyššího správního soudu a SDEU.

[17] Krajský soud dle stěžovatelky nesprávně posoudil také žalobní námítky týkající se zásahu do jejího legitimního očekávání. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že v nyní posuzované věci je skutkový stav odlišný od skutkového stavu v řízení týkajícím se zdaňovacího období čtvrtého čtvrtletí 2014. Jediná odlišnost spočívá v tom, že v nynější věci majetek nebyl k ekonomické

pokračování

činnosti použit okamžitě po jeho pořízení. To však pro posouzení nároku na odpočet DPH není podstatné. Krajský soud k této žalobní námitce dále konstatoval, že stěžovatelka k poměrnému nároku na odpočet DPH nepředložila žádný důkaz. Nicméně to stěžovatelka neučinila ani v řízení ve věci zdaňovacího období čtvrtého čtvrtletí 2014, přesto jí byl poměrný nárok na odpočet DPH uznán.

[18] Podle stěžovatelky krajský soud pochybil rovněž v otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Pokud správce daně a žalovaný tvrdili, že majetek nebyl používán k ekonomické činnosti, leželo v tomto ohledu důkazní břemeno právě na nich. Stěžovatelka naopak tvrdila a prokázala, že majetek pořídila za účelem jeho použití k ekonomické činnosti a k této činnosti jej také fakticky použila. Dle krajského soudu měla stěžovatelka prokázat, že majetek nepořídila a nepoužila k jiným než ekonomickým činnostem, což je v rozporu se zásadou, že negativní skutečnosti se neprokazují.

[19] Dále stěžovatelka namítá, že otázku, zda byla její činnost výkonem působnosti v oblasti veřejné správy, krajský soud zodpověděl vyhýbavě. Stěžovatelka trvá na tom, že činnost realizovaná v souvislosti s pořízeným majetkem byla vykonávána v rámci soukromoprávních vztahů a mimo rámec výkonu veřejné správy. Stěžovatelka neměla pravomoc vykonávat veřejnou správu a tato na ni nemohla být přenesena ani podle § 14 odst. 3 zákona č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení); dle citovaného ustanovení může kraj pro výkon samostatné působnosti zakládat a zřizovat právnické osoby a organizační složky kraje, pokud zákon nestanoví jinak – pozn. NSS. V dané věci mohly veřejnou správu realizovat pouze kraje. Stěžovatelku netížil ani závazek veřejné služby, který na sebe převzali dopravci při uzavření smlouvy o veřejných službách v přepravě cestujících. Dále uvádí, že žalovaný ani krajský soud nevycházeli z toho, že by se činnost stěžovatelky řídila veřejnoprávní úpravou. Napadený rozsudek je dle stěžovatelky nepřezkoumatelný, jelikož se krajský soud opět nezabýval námitkami, že činnost stěžovatelky není výkonem veřejné správy ani poskytováním veřejné služby.

[20] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Stěžovatelka namítá opomenutí některých důkazů, nicméně žalovaný má za to, že krajský soud zohlednil veškeré provedené důkazy. Žádný z důkazů však nedokládal, že by přijatá zdanitelná plnění byla určena a použita výhradně k ekonomické činnosti. Žalovaný i krajský soud vzali v potaz také stěžovatelkou zmiňované *Oznámení příjemce o změnách projektu ze dne 9. 2. 2011*, které zachycuje dílčí změnu v projektu, a to v určení osob plátců nákladů na budoucí provoz odbavovacího zařízení. Žalovaný nesouhlasí se stěžovatelkou, že tento dokument zachycuje její podnikatelský záměr (tedy pronájem odbavovacích zařízení dopravcům). Podnikání je činností mající za hlavní cíl dosažení zisku, přičemž provozování odbavovacího zařízení žádný zisk generovat nemělo. Cílem projektu i po jeho změnách bylo v první řadě zefektivnění a zkvalitnění integrovaného dopravního systému v krajích, nikoli generování zisku.

[21] Dále žalovaný uvádí, že realizace projektu měla za cíl sjednocení odbavovacích systémů a nelze ji tedy považovat za přípravnou fázi budoucího pronájmu odbavovacích zařízení dopravcům. Co se týče pronájmu odbavovacího zařízení dopravcům, žalovaný nesporně, že se jedná o ekonomickou činnost, nicméně tuto činnost začala stěžovatelka vykonávat až od září 2013 a změna užívání přijatých zdanitelných plnění se tak mohla promítnout až do následujících zdaňovacích období. Stěžovatelka dle žalovaného v daňovém řízení nevyvrátila důvodné pochybnosti o tom, že byla zdanitelná plnění určena a použita výlučně k budoucí ekonomické činnosti. Stěžovatelčina „*důkazní aktivita*“ směřovala k okolnostem budoucí realizace pronájmu odbavovacího zařízení, avšak ve vztahu ke své činnosti vůči krajům stěžovatelka nic nevysvětlila, nedoložila a na požadavky správce daně nereagovala adekvátně.

[22] Jádrem žalobních námitek dle žalovaného byla argumentace, dle níž je pronájem odbavovacího zařízení ekonomickou činností. To však mezi účastníky řízení není sporné. Jelikož se stěžovatelka v žalobě nevyjádřila k výkonu jiné než ekonomické činnosti pro kraje a nepokusila se vyvrátit závěry žalovaného, nemohla očekávat, že tak bez námítky učiní krajský soud. Žalobní argumentace konečným stavem užívání byla „*mimoběžná*“ a mylná, neboť pro vznik plného nároku na odpočet DPH nestačí, když je po letech užívání k jiným činnostem přijaté zdanitelné plnění užito i k činnostem ekonomickým. Tvzení, že realizace integrovaného dopravního systému byla pouze prostředkem k výkonu ekonomické činnosti, stěžovatelka dle žalovaného uplatnila poprvé v kasační stížnosti. Nadto je toto tvrzení zavádějící, jelikož ze smluvní dokumentace vyplývá, že stěžovatelka musela odbavovací zařízení využívat pro to, aby dostala svým závazkům vůči krajům. Dále žalovaný konstatuje, že z jeho rozhodnutí nevyplývá, že by důvodem odepření nároku na odpočet DPH bylo přijetí dotací. Krajský soud pak dovedl jen to, že jelikož byla činnost stěžovatelky hrazena z dotací, vykonávala stěžovatelka vůči krajům činnost bezúplatně.

[23] Co se týče porušení zásady legitimního očekávání, v řízení týkajícím se čtvrtého čtvrtletí 2014 byl stěžovatelce přiznán poměrný nárok na odpočet DPH, jelikož v tomto období stěžovatelka vykonávala ekonomickou činnost v podobě pronájmu movitých věcí dopravcům a současně vykonávala bezúplatnou činnost pro kraje. V nyní posuzované věci stěžovatelka dle žalovaného vykonávala jen činnosti, jež nejsou ekonomickými činnostmi ve smyslu zákona o DPH a neprokázala, že by zdanitelná plnění pořídila a užila pro účely ekonomické činnosti. Žalovaný připomíná, že stěžovatelka tvrdila nárok na odpočet DPH v plné výši a měla tak doložit, že zdanitelná plnění byla pořízena a užita výhradně k ekonomické činnosti.

[24] K námitce porušení principu neutrality DPH žalovaný uvádí, že pokud stěžovatelka neprokázala splnění zákonných podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH, nemohl jí být tvrzený nárok přiznán a takové nepřiznání nároku nenarušuje princip neutrality DPH. Dále žalovaný uvádí, že kasační námitka porušení negativní teorie důkazní je nepřípustná, neboť stěžovatelka toto tvrzení neuplatnila v řízení u krajského soudu. Z opatrnosti však dodává, že správci daně vznikly v daňovém řízení důvodné pochybnosti o existenci nároku na odpočet DPH a správce daně tudíž stěžovatelku vyzval k prokázání splnění zákonných podmínek nároku na odpočet DPH. Stěžovatelka pochybnosti správce daně nevyvrátila a pořízení a užití zdanitelných plnění pro ekonomickou činnost neprokázala. Jednalo se tedy o „*prosté schéma dokazování*“ v daňovém řízení. Skutečnost, zda bylo plnění stěžovatelky veřejnou službou či výkonem veřejné správy, není dle žalovaného pro projednávanou věc relevantní a s tím související žalobní námitky se míjejí s důvody rozhodnutí žalovaného.

[25] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného uvádí, že prokázala, že zdanitelná plnění pořídila a použila výlučně pro účely uskutečňování ekonomické činnosti. Žalovaný opomíjí, že pro posouzení, zda je zdanitelné plnění pořízeno pro účely uskutečňování ekonomické činnosti, je irrelevantní, kdy je s uskutečňováním ekonomické činnosti započato. I pokud by stěžovatelka realizovala také jinou než ekonomickou činnost, pro kterou však zdanitelná plnění nepořídila a nepoužila, nelze jí nárok na odpočet DPH odepřít. Stěžovatelka dále nesouhlasí s tím, že by v žalobě nerozporovala hodnocení provedených důkazů žalovaným a nenamítala porušení negativní teorie důkazní. Rovněž žalovanému vytýká, že nerozlišuje mezi činnostmi krajů, které realizují určitý projekt, a činnostmi stěžovatelky jako obchodní korporace; stěžovatelka projektu krajů využívá k tomu, aby mohla realizovat podnikatelskou činnost generující příjmy. Dále namítá, že krajský soud se ztotožnil se závěrem o odepření nároku na odpočet DPH právě proto, že stěžovatelka získávala dotace, což je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Závěr krajského soudu, dle něhož přestože stěžovatelka od září 2013 ekonomickou činnost vykonává, nebylo jí možné přiznat ani poměrný nárok na odpočet DPH, jelikož nepředložila žádný důkaz, rovněž odporuje judikatuře Nejvyššího správního soudu. Dle stěžovatelky neobstojí

pokračování

ani argumentace žalovaného, dle níž je z hlediska principu neutrality DPH bez významu, zda jiný subjekt splnil svoji daňovou povinnost. Dále stěžovatelka opakuje, že neplnila žádné veřejnoprávní povinnosti, nevykonávala veřejnou správu ani nevykonávala veřejnou službu.

[26] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[27] Kasační stížnost je důvodná.

[28] Nejdříve se Nejvyšší správní soud zabýval přípustností kasační stížnosti s ohledem na to, že se jedná již o druhou kasační stížnost v téže věci. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. opakovaná kasační stížnost není přípustná, s výjimkou případů, v nichž stěžovatel namítá, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 – 165, publ. pod č. 2365/2011 Sb. NSS (všechna zde citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), nicméně dospěl k závěru, že s ohledem na účel § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., kterým je zabránit, aby se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval otázkami, ke kterým již v předchozím zrušujícím rozsudku v dané věci vyjádřil svůj závazný právní názor, nebude nepřipustná ani kasační stížnost proti druhému či dalšímu rozhodnutí krajského soudu, pokud Nejvyšší správní soud zrušil předchozí rozhodnutí krajského soudu pro nepřezkoumatelnost nebo jiné procesní pochybení. V takovém případě se totiž nemohl vyjádřit k meritu věci a nepřezkoumal rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. Právě tato situace nastala v nyní posuzované věci. Nejvyšší správní soud tak kasační stížnost shledal přípustnou.

[29] Stěžovatelka krajskému soudu mimo jiné vytýká nedostatečné vypořádání žalobní námítky, dle níž byla postupem žalovaného porušena zásada neutrality DPH, a dále námítky, že stěžovatelka není vykonavatelem veřejné správy ani neposkytuje veřejnou službu. Namítá tak *de facto* nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, tedy důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je Nejvyšší správní soud povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i bez námítky stěžovatelky. Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Nejvyšší správní soud tak přistoupil nejprve k posouzení námítky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že napadený rozsudek touto vadou netrpí. K uvedeným žalobním námitkám se krajský soud vyjádřil v odstavcích 52 a 53 napadeného rozsudku. Přestože je vypořádání těchto námitek poměrně stručné, lze z napadeného rozsudku seznat, k jakým závěrům krajský soud dospěl a proč neshledal námítky důvodnými.

[30] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud nesprávně hodnotil jí předložené důkazy, čímž zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu ověřil, že krajský soud dokazování neprováděl a nemohl tudíž provádět jakékoli hodnocení důkazů ve smyslu § 77 odst. 2 s. ř. s. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že správním spisem se v řízení před správním soudem dokazování neprovádí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb. NSS, nebo ze dne

8. 12. 2022, č. j. 2 Afs 23/2022 - 41). Ani tuto vadu řízení před krajským soudem Nejvyšší správní soud neshledal.

[31] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[32] Účelem úpravy odpočtů DPH stanovené směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „*směrnice o DPH*“) je „*zcela zbatit podnikatele zátěží DPH, která je splatná nebo byla ubražena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH se tak snaží stran daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky zaručit dokonalou neutralitu, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH*“ (srov. rozsudek SDEU ze dne 22. 3. 2012, C-153/11, *Klub OOD*). Jak uvedl SDEU například v rozsudku ze dne 26. 5. 2005, C-465/03, *Kretztechnik*, k tomu, aby DPH byla odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a bezprostřední souvislost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. V posledně zmíněném rozsudku SDEU dále konstatoval, že nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, také předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu. Existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi daným plněním a celkovou činností osoby povinné k dani pro účely určení, zda byly zboží a služby použity k ekonomické činnosti, závisí na objektivním obsahu zboží nebo služby přijatých touto osobou. Při použití kritéria přímé souvislosti musí daňové orgány a správní soudy zohlednit všechny okolnosti, za nichž proběhla dotčená plnění a přihlídnout pouze k plněním, která objektivně souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2013, C-104/12, *Wolfram Becker*).

[33] Dále SDEU v již výše citovaném rozsudku ve věci *Klub OOD* uzavřel, že čl. 168 písm. a) směrnice o DPH je třeba vykládat tak, že osoba povinná k dani, která pořídila investiční majetek a začlenila jej do obchodního majetku, má právo na odpočet DPH uhrazené při pořízení tohoto majetku ve zdaňovacím období, v němž nastala splatnost daně, a to **nezávisle na okolnosti, že uvedený majetek není ihned používán k podnikatelským účelům**. S odkazem na rozsudek SDEU ve věci *Klub OOD* pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 1. 2023, č. j. 4 Afs 174/2022 - 40, konstatoval, že akvizice obchodního majetku, který není ihned používán k podnikatelským účelům, obecně nebrání uplatnění nároku na odpočet DPH ve zdaňovacím období, kdy byl tento majetek pořízen. Je však v kompetenci vnitrostátních orgánů, aby posoudily, zda byl takový majetek povinnou osobou použit pro potřeby její ekonomické činnosti, a případně zda uplatněný odpočet DPH nebyl zneužit.

[34] V rozsudku ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 86/2013 - 34, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že zákon o DPH dává plátcům daně na výběr, zda nárok na odpočet DPH uplatní za zdaňovací období, ve kterém jsou splněny podmínky podle § 73 odst. 1 zákona o DPH (§ 73 odst. 2 zákona o DPH), nebo později ve lhůtě stanovené v § 73 odst. 3 téhož zákona. Citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu se sice týká znění zákona o DPH účinného do 31. 3. 2011, jeho závěry jsou však přiměřeně použitelné i nadále (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022 - 43).

[35] V nyní posuzované věci daňové orgány a následně krajský soud (1) nerozporovaly uskutečnění přijatých zdanitelných plnění ve zdaňovacích obdobích třetího čtvrtletí 2011 až druhého čtvrtletí 2013, (2) nerozporovaly, že stěžovatelka od září 2013 vykonávala ekonomickou činnost spočívající v pronájmu odbavovacího systému dopravicům, a (3) nerozporovaly, že z provedeného dokazování vyplývá, že přijatá zdanitelná plnění byla od září 2013 používána pro ekonomickou činnost, neboť byla pronajímána dopravcům (viz např. odstavec 53 rozhodnutí žalovaného či odstavec 47 napadeného rozsudku). Bez ohledu na uvedené žalovaný konstatoval, že stěžovatelka nemá nárok na odpočet DPH, jelikož zdanitelná plnění ve zdaňovacích obdobích jejich pořízení (tj. od třetího čtvrtletí 2011 do druhého čtvrtletí 2013)

pokračování

používala výhradně k bezúplatnému poskytování služeb krajům, tedy nikoli k činnosti ekonomické. Krajský soud tento závěr žalovaného aproboval.

[36] Otázka nezbytnosti bezprostředního použití přijatých zdanitelných plnění k ekonomické činnosti byla, byť implicitně, zodpovězena výše citovanou judikaturou SDEU. Primárně se tato judikatura zabývala otázkou, zda lze nárok odpočet DPH uplatnit dříve, než dojde k použití přijatých zdanitelných plnění k ekonomické činnosti. Vyplývá z ní nicméně nejen to, že nárok na odpočet DPH takto uplatnit lze, ale implicitně rovněž to, že podmínkou nároku na odpočet DPH není použití přijatých zdanitelných plnění k ekonomické činnosti bezprostředně po jejich pořízení (v tomtéž zdaňovacím období). Závěry citované judikatury tak lze aplikovat i na nynější věc. V nyní projednávané věci stěžovatelka nejprve nárok na odpočet DPH v řádných daňových přiznáních (za zdaňovací období, v nichž byla zdanitelná plnění pořízena) neuplatnila. Učinila tak až dodatečnými daňovými přiznáními poté, kdy přijatá zdanitelná plnění skutečně začala používat k ekonomické činnosti. Rozhodující pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet DPH dle výše uvedené judikatury je přitom pouze to, **zda daňový subjekt přijaté zdanitelné plnění použil k ekonomické činnosti**. Není tedy nutné, aby nastala časová souslednost přijatého plnění a realizace ekonomické činnosti. Závěr krajského soudu, dle kterého stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH neoprávněně, jelikož zdanitelná plnění přijatá ve zdaňovacích obdobích od třetího čtvrtletí 2011 do druhého čtvrtletí 2013 byla pro její ekonomickou činnost používána až od září 2013, je tedy s výše citovanou judikaturou v rozporu.

[37] Krajský soud v této souvislosti zdůraznil, že stěžovatelka přijatá zdanitelná plnění (odbavovací zařízení) před zářím 2013 používala pro svou nikoli ekonomickou činnost, resp. že stěžovatelka neprokázala použití přijatých zdanitelných plnění výhradně pro ekonomickou činnost. Pokud však krajský soud, stejně jako daňové orgány, dospěl k závěru, že stěžovatelka přijatá zdanitelná plnění používala jak k ekonomické, tak i k jiné činnosti, měl jí být nárok na odpočet DPH uznán alespoň v poměrné výši (§ 75 zákona o DPH). Tak tomu ostatně bylo v případě nároku na odpočet DPH uplatněného stěžovatelkou za zdaňovací období čtvrtého čtvrtletí 2014. Stěžovatelka požadovala uznání nároku na odpočet DPH za uvedené zdaňovací období v plné výši. Daňové orgány však dospěly k závěru, že přijatá zdanitelná plnění nebyla použita výhradně v rámci ekonomické činnosti spočívající v pronájmu odbavovacího systému dopravic, a uznaly tak nárok na odpočet DPH pouze v poměrné výši (konkrétně žalovaný v tehdy projednávané věci stanovil poměr ve výši 53,89 %). Tak měly postupovat i v nyní posuzované věci, jelikož, jak již bylo uvedeno výše, časově bezprostřední použití přijatých zdanitelných plnění k ekonomické činnosti (resp. jejich pořízení a použití v tomtéž zdaňovacím období) není pro nárok na odpočet DPH rozhodné.

[38] Krajský soud tak dospěl k nesprávnému závěru, že stěžovatelka neměla nárok na odpočet DPH, jelikož přijatá zdanitelná plnění nepoužila k ekonomické činnosti v tomtéž zdaňovacím období, v jakém byla pořízena. Související kasační námitka je tedy důvodná. Již tato skutečnost je důvodem pro zrušení napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud však považuje za vhodné vyjádřit se i k dalším stěžovatelkou uplatněným námitkám.

[39] Stěžovatelka rovněž zpochybňuje rozložení důkazního břemene mezi ni a správce daně. Pokud daňové orgány tvrdily, že stěžovatelka přijatá zdanitelná plnění používala také k jiné než ekonomické činnosti, tížilo je ohledně této skutečnosti důkazní břemeno. Dále namítá, že byla daňovými orgány vyzývána k prokázání negativní skutečnosti. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (břemeno důkazní). Pokud správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádří pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, tíží jej důkazní

břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2023, č. j. 6 Afs 284/2022 - 67, nebo ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019 - 44, a tam citovanou judikaturu tohoto soudu). V posuzované věci správce daně výzvou dle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 8. 9. 2015 vyjádřil pochybnosti o tom, že stěžovatelka přijatá zdanitelná plnění použila výhradně ke své ekonomické činnosti spočívající v pronájmu odbavovacího systému dopravcům. Pochybnosti správce daně jsou formulovány srozumitelně, mají oporu ve spisovém materiálu a jsou dostatečně závažné. Stěžovatelka tyto pochybnosti nevyvrátila, jen setrvala na tvrzení, že přijatá zdanitelná plnění byla využita výlučně pro ekonomickou činnost. S ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení jde však tato reakce v podobě neprokázaného tvrzení k tíži stěžovatelky. Daňový subjekt má povinnost nejen tvrdit, ale svá tvrzení určující daňovou povinnost také prokázat. Tuto kasační námitku tak Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

[40] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že závěry uvedené v předchozím odstavci nemají vliv na důvodnost kasační námitky napadající nesprávnost úplného odepření nároku na odpočet DPH. Přestože dle žalovaného a krajského soudu stěžovatelka neunesla důkazní břemeno vztahující se k tvrzenému použití přijatých zdanitelných plnění **výhradně** k ekonomické činnosti (s čímž se Nejvyšší správní soud ztotožnil), měli žalovaný a krajský soud za prokázané, že stěžovatelka tato přijatá zdanitelná plnění k ekonomické činnosti používala od září 2013 (viz odstavec [35] tohoto rozsudku); tedy že nejpozději od tohoto okamžiku byla k ekonomické činnosti používána alespoň zčásti. Právě tato skutečnost byla relevantní pro výše uvedený závěr Nejvyššího správního soudu, že stěžovatelce měl být přiznán alespoň poměrný nárok na odpočet DPH.

[41] Důvodná není ani námitka porušení zásady, že negativní skutečnosti se nedokazují. Jak bylo uvedeno výše, správce daně stěžovatelku vyzval k objasnění mimo jiné toho, jaké činnosti skutečně vykonává pro kraje na základě smluv s nimi uzavřených a jaká přijatá zdanitelná plnění k tomu používá. Skutečnost, že určité činnosti stěžovatelka pro kraje v rámci svých smluvních závazků vykonávala, vyplývá jak z vlastních tvrzení stěžovatelky, tak z listin, jež jsou součástí správního spisu. Stěžovatelka tedy mohla na výzvu správce daně blíže objasnit, jaké konkrétní činnosti pro kraje vykonává, jaká přijatá zdanitelná plnění k tomu používá a jakým způsobem tak činí. Za těchto okolností se nejedná o požadavek důkazu o negativní skutečnosti.

[42] Dále stěžovatelka namítá, že na nárok na odpočet DPH nemá vliv skutečnost, že majetek pořídila z prostředků získaných prostřednictvím dotace. Se stěžovatelkou se lze ztotožnit v tom, že na úhradu prostřednictvím dotace je nutno hledět pouze jako na zdroj financování. Pro účely nároku na odpočet DPH je určující **účel** použití přijatého zdanitelného plnění, přičemž nárok na odpočet vzniká tehdy, pokud jsou přijatá zdanitelná plnění použita pro uskutečnění ekonomické činnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013 - 42, č. 2944/2014 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud však dodává, že ani krajský soud nepovažoval využití dotace na pořízení zdanitelných plnění za důvod pro odepření nároku na odpočet DPH. Dle krajského soudu bylo podstatné, že stěžovatelka v dotčených zdaňovacích obdobích vykonávala činnost pro kraje, a to bezúplatně. Ani tato kasační námitka tak není důvodná.

[43] Stěžovatelka dále namítá, že v rámci smluvních vztahů s kraji nevykonávala veřejnoprávní činnost, veřejnou správu či veřejnou službu, a že není ani právnickou osobou ve smyslu § 5 odst. 3 zákona o DPH. Je pravda, že krajský soud aproboval závěr žalovaného, dle něhož kraje na stěžovatelku výkon veřejné služby „přenesly“. Uvedeným se však krajský soud zabýval pouze v souvislosti s hodnocením, zda služby poskytované stěžovatelkou krajům vyhovují zákonné definici ekonomické činnosti. Za rozhodující pro závěr, že tomu tak není (a že se tedy jedná o jinou než ekonomickou činnost) přitom krajský soud považoval skutečnost,

pokračování

že stěžovatelka tyto činnosti pro kraje vykonávala bezúplatně. Ani tato kasační námitka tak není důvodná.

[44] S ohledem na skutečnost, že Nejvyšší správní soud vyhověl námitce nesprávného odepření nároku na odpočet DPH, nezabýval se již námitkou porušení zásady neutrality DPH. Porušení této zásady stěžovatelka spatřovala právě v tom, že jí nebyl nárok na odpočet DPH uznán, a vypořádání této námitky by tak bylo nadbytečné. Bude na žalovaném, aby v dalším řízení na základě zjištěného skutkového stavu posoudil stěžovatelčin nárok na odpočet DPH a přitom respektoval také zásadu neutrality DPH. Nejvyšší správní soud se nezabýval ani námitkou zásahu do legitimního očekávání stěžovatelky. Krajský soud při vypořádání této námitky uplatněné v žalobě vycházel z toho, že nyní posuzovaná věc je odlišná od věci týkající se zdaňovacího období čtvrtého čtvrtletí 2014, jelikož v nynějším případě nebyla přijatá zdanitelná plnění použita v tomtéž zdaňovacím období, v jakém byla pořízena. Jak však Nejvyšší správní soud vysvětlil výše, tato skutečnost není pro účely nároku na odpočet DPH relevantní.

[45] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nezákonný, a proto jej zrušil dle § 110 odst. 1, věty první s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku). Věc však krajskému soudu nevrátil k dalšímu řízení, jelikož současně rozhodl o zrušení rozhodnutí žalovaného dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a dle § 78 odst. 4 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok II. tohoto rozsudku). Dle § 78 odst. 5 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. je žalovaný v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v odůvodnění tohoto rozsudku. Při svém rozhodování bude tedy vycházet z toho, že použití přijatých zdanitelných plnění k ekonomické činnosti s určitým kratším časovým odstupem po jejich pořízení (v jiném zdaňovacím období, než ve kterém byly pořízeny) není důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH.

[46] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 – 98).

[47] Jelikož stěžovatelka dosáhla zrušení správního rozhodnutí, měla z procesního hlediska úspěch ve věci a náleží jí tak dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení vůči žalovanému, který úspěšný nebyl.

[48] Důvodně vynaložené náklady v řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč, za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč a dále odměna za zastupování advokátem. Co se týče řízení před krajským soudem, stěžovatelce odměna za zastupování advokátem nenáleží, jelikož v tomto řízení advokátem zastupována nebyla. V řízení o první kasační stížnosti (podané proti prvnímu rozsudku KS) byla odměna za zastupování advokátem určena podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – dále jen „advokátní tarif“, ve spojení s § 7 bodem 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za dva úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení a sepsání kasační stížnosti), tedy v celkové výši 6 200 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu částku 300 Kč za každý z uvedených úkonů právní služby, tedy celkem 600 Kč (2 x 300 Kč). V nynějším řízení o druhé kasační stížnosti byla odměna za zastupování advokátem určena podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, ve spojení s § 7 bodem 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za jeden úkon právní služby po 3 100 Kč

(sepsání kasační stížnosti), spolu s náhradou hotových výdajů za tento úkon ve výši 300 Kč. Nejvyšší správní soud naopak odměnu nepřiznal za repliky stěžovatelky k vyjádření žalovaného ze dne 1. 12. 2020 a ze dne 13. 4. 2023, v nichž stěžovatelka toliko nesouhlasila s názory žalovaného a setrvala na kasační argumentaci; nejednalo se tedy o účelně vynaložené úkony právní služby, za které by odměna náležela. Odměna advokáta za zastupování v řízení o kasačních stížnostech tak činí částku 10 200 Kč. Zástupce stěžovatelky doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty (§ 14a odst. 1 advokátního tarifu), a proto součástí nákladů tvoří rovněž tato daň ve výši 2 142 Kč, tj. 21 % z částky 10 200 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

[49] Celkové důvodně vynaložené náklady stěžovatelky tedy činí 20 342 Kč (3 000 Kč + 5 000 Kč + 10 200 Kč + 2 142 Kč). Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému žalovanému povinnost zaplatit tuto částku úspěšné stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě, a to k rukám jejího zástupce. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku (výrok III. tohoto rozsudku).

[50] Stěžovatelka zaplatila soudní poplatek, přestože v této věci (v řízení o první kasační stížnosti vedeném pod sp. zn. 3 Afs 214/2020) již jednou soudní poplatek zaplatila, proto jej nebyla povinna platit znovu. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 10 Afs 186/2014 - 60, č. 3396/2016 Sb. NSS, totiž „[ú]častník řízení podávající ve své věci opakovaně kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu vydanému poté, kdy bylo předcházející rozhodnutí ke kasační stížnosti téhož účastníka Nejvyšším správním soudem zrušeno, již není povinen soudní poplatek za tuto další kasační stížnost platit, pokud ve věci již jednou tento poplatek zaplatil (§ 6a odst. 5 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích).“ Dle § 10 odst. 1, věty první zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, soud vrátí poplatek z účtu soudu, jestliže jej zaplatil ten, kdo k tomu nebyl povinen. Nejvyšší správní soud tak rozhodl o vrácení zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost. Soudní poplatek bude stěžovatelce vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce (výrok IV. tohoto rozsudku).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 25. dubna 2024

L. S.

JUDr. Tomáš Rychlý v. r.
předseda senátu